32003R1725

2003 10 13 EUROPOS SAJUNGOS OFICIALUSIS LEIDINYS L 261/1

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.

Šis reglamentas privalomas visas ir tiesiogiai taikomas visose valstybėse narėse.

Priimta Briuselyje, 2003 m. rugsėjo 29 d.

Komisijos vardu

Frederik BOLKESTEIN

Komisijos narys

PRIEDAS

TARPTAUTINIAI APSKAITOS STANDARTAI

1 TAS	Finansinės atskaitomybės pateikimas (persvarstytas 1997 m.)
2 TAS	Atsargos (persvarstytas 1993 m.)
7 TAS	Pinigų srautų ataskaitos (persvarstytas 1992 m.)
8 TAS	Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas arba nuostolis, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai (persvarstytas 1993 m.)
10 TAS	Įvykiai po balanso datos (persvarstytas 1999 m.)
11 TAS	Statybos sutartys (persvarstytas 1993 m.)
12 TAS	Pelno mokesčiai (persvarstytas 2000 m.)
14 TAS	Segmento atskaitomybė (persvarstytas 1997 m.)
15 TAS	Kainų kitimo įtaką parodanti informacija (pertvarkytas 1994 m.)
16 TAS	Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai (persvarstytas 1998 m.)
17 TAS	Lizingas (finansinė nuoma) (persvarstytas 1997 m.)
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 įtaka rezultatams (persvarstytas 1993 m.)
22 TAS	Verslo jungimai (persvarstytas 1998 m.)
23 TAS	Skolinimosi išlaidos (persvarstytas 1993 m.)
24 TAS	Susijusių šalių atskleidimas (pertvarkytas 1994 m.)
26 TAS	Pensinio aprūpinimo planų apskaita ir atskaitomybė (pertvarkytas 1994 m.)
27 TAS	Konsoliduota finansinė atskaitomybė ir investicijų į dukterines įmones apskaita (persvarstytas 2000 m.)
28 TAS	Investicijų į asocijuotas įmones apskaita (persvarstytas 2000 m.)
29 TAS	Finansinė atskaitomybė hiperinfliacijos sąlygomis (pertvarkytas 1994 m.)
30 TAS	Bankų ir panašių finansinių institucijų informacijos pateikimas finansinėje atskaitomybėje (pertvarkytas 1994 m.)
31 TAS	Bendrų įmonių finansinė atskaitomybė (persvarstytas 2000 m.)
33 TAS	Pelnas vienai akcijai (1997)
34 TAS	Tarpinė finansinė atskaitomybė (1998)
35 TAS	Nutraukiamoji veikla (1998)
36 TAS	Turto vertės sumažėjimas (1998)
37 TAS	Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas (1998)
38 TAS	Nematerialusis turtas (1998)
40 TAS	Investicinis turtas (2000)
41 TAS	Žemės ūkis (2001)

NUOLATINIO AIŠKINIMO KOMITETO AIŠKINIMAI

NAK-1	Pastovumas – skirtingos atsargų savikainos formulės
NAK-2	Pastovumas – skolinimosi išlaidų kapitalizavimas
NAK-3	Nerealizuoto pelno ir nuostolio iš sandorių su asocijuotomis įmonėmis eliminavimas
NAK-6	Turimos programinės įrangos modifikavimas
NAK-7	euro įvedimas
NAK-8	TAS, kaip svarbiausio apskaitos pagrindo, taikymas pirmąjį kartą
NAK-9	Verslo jungimai – klasifikavimas: arba įsigijimas, arba interesų suvienijimas
NAK-10	Valstybės parama – jokio tiesioginio ryšio su įmonės veikla
NAK-11	Valiutos keitimas – nuostolių, patirtų dėl stipraus valiutos devalvavimo, kapitalizavimas
NAK-12	Konsolidavimas – specialiosios paskirties įmonės
NAK-13	Bendrai kontroliuojamos įmonės – nepiniginiai dalininkų įnašai
NAK-14	Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai – straipsnių vertės sumažėjimo ar nuostolio kompensavimas
NAK-15	Veiklos nuoma – skatinimas
NAK-18	Atitikimas – alternatyvūs metodai
NAK-19	Atskaitomybėje naudojama valiuta – finansinės atskaitomybės vertinimas ir pateikimas pagal 21 TAS ir 29 TAS
NAK-20	Nuosavybės metodas apskaitoje – nuostolių pripažinimas
NAK-21	Pelno mokesčiai – perkainoto turto, kuriam netaikomi nusidėvėjimo atskaitymai, atgavimas
NAK-22	Verslo jungimai – tikrųjų verčių ir pirmą kartą apskaityto prestižo paskesnis patikslinimas
NAK-23	Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai – pagrindinės apžiūros ir kapitalinio remonto išlaidos
NAK-24	Pelnas vienai akcijai – finansinių priemonių ir kitos sutartys, už kurias galima atsiskaityti akcijomis
NAK-25	Pelno mokesčiai – įmonės arba jos akcininkų apmokestinimo statuso pasikeitimai
NAK-27	Sandorių, susijusių su juridinės formos lizingu, esmės vertinimas
NAK-28	Verslo jungimai – nuosavybės vertybinių popierių „mainų data“ ir tikroji vertė
NAK-29	Atskleidimas – paslaugų koncesijų susitarimai
NAK-30	Atskaitomybėje naudojama valiuta – vertinimo valiutos perskaičiavimas į pateikimo valiutą
NAK-31	Pajamos – natūrinių mainų sandoriai, susiję su reklamos paslaugomis
NAK-32	Nematerialusis turtas — tinklalapio išlaidos
NAK-33	Konsolidavimo ir nuosavybės metodas – potencialios balsavimo teisės ir nuosavybės interesų paskirstymas

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.

1-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS (1 TAS)

(PERSVARSTYTAS 1997 m.)

Finansinės atskaitomybės pateikimas

Šis persvarstytas tarptautinis apskaitos standartas pakeičia 1 TAS „Apskaitos politikos pateikimas“, 5 TAS „Finansinėje atskaitomybėje pateiktina informacija“ ir 13 TAS „Trumpalaikio turto ir trumpalaikių įsipareigojimų pateikimas“, kurių pataisytus variantus valdyba patvirtino 1994 metais. 1997 m. liepos mėn. TASK valdyba patvirtino 1 TAS (persvarstytą 1997 m.), kuris įsigalioja 1998 m. liepos 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių finansinėms atskaitomybėms.

1999 m. gegužės mėn., remiantis 10 TAS (persvarstytu 1999 m.) „Įvykiai po balanso dienos“, buvo ištaisyti 63 paragrafo c punktas, 64 paragrafas, 65 paragrafo a ir 74 paragrafo c punktai. Ištaisytas tekstas įsigalioja, kai įsigalioja 10 TAS (persvarstytas 1999 m.), t. y. 2000 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių metinei finansinei atskaitomybei.

Šie NAK aiškinimai yra susiję su 1 TAS:

— NAK-8 „TAS, kaip svarbiausio apskaitos pagrindo, taikymas pirmąjį kartą“,

— NAK-18 „Atitikimas – alternatyvūs metodai“,

— NAK-27 „Sandorių, susijusių su juridinės formos lizingu (finansine nuoma), esmės įvertinimas“,

— NAK-29 „Atskleidimas – paslaugų koncesijų susitarimai“.

ĮVADAS

1. Šis standartas (1 TAS (persvarstytas 1997 m.)) pakeičia 1 TAS „Apskaitos politikos pateikimas“, 5 TAS „Finansinėje atskaitomybėje pateiktina informacija“ ir 13 TAS „Trumpalaikio turto ir trumpalaikių įsipareigojimų pateikimas“. 1 TAS (persvarstytas) įsigalioja finansinei atskaitomybei, apimančiai laikotarpius, prasidedančius 1998 m. liepos 1 d. ar vėliau, tačiau, kadangi jo reikalavimai atitinka galiojančių standartų reikalavimus, rekomenduojama jį taikyti anksčiau.

2. Pagal TASK finansinių ataskaitų rengimo ir pateikimo sistemą šiame standarte atnaujinami standartų, kuriuos jis pakeičia, reikalavimai. Be to, jis skirtas finansinės atskaitomybės, pateikiamos vadovaujantis Tarptautiniais apskaitos standartais, kokybei pagerinti ir:

   a) garantuoja, kad finansinė atskaitomybė, kurioje nurodoma, kad ji atitinka TAS, atitinka kiekvieną standartą, įskaitant informacijos pateikimo reikalavimus;

   b) garantuoja, kad TAS reikalavimų nesilaikoma tik ypač retais atvejais (neatitikimo faktai bus stebimi ir, kai reikės, bus pateikiami tolesni nurodymai);

   c) pateikia finansinės atskaitomybės sudėties nuorodas, įskaitant minimalius kiekvienos pirminės ataskaitos reikalavimus, apskaitos politiką ir aiškinamąjį raštą bei iliustracinį priedą, ir;

   d) kai nėra standarto, nustato (remiantis sistema) tokių klausimų, kaip reikšmingumo, veiklos tęstinumo, apskaitos politikos pasirinkimo, lyginamosios informacijos atitikties ir pateikimo praktinius reikalavimus.

3. Siekiant patenkinti vartotojų, kuriems reikia išsamesnės informacijos apie įmonės veiklos rodiklius ir jų paaiškinimą bei pelno (nuostolio) ataskaitoje parodomą pelną, poreikius standarte keliamas naujas reikalavimas pirminei finansinei atskaitomybei – parodyti pelno (nuostolio) ataskaitoje nenurodytą pelną bei nuostolius. Naujoji ataskaita gali būti pateikiama arba kaip „tradicinis“ nuosavybės suderinimas stulpelio forma, arba kaip įmonės veiklos rodiklių ataskaita. 1997 m. balandžio mėn. TASK valdyba iš esmės sutiko dar kartą apsvarstyti įmonės veiklos rodiklių vertinimo ir pateikimo metodiką. Atrodo, kad projekte pirmiausia bus nagrinėjamas šių rodiklių pateikimo finansinėje atskaitomybėje ir pateikimo tikslų, remiantis TASK sistema, santykis. Todėl TASK nagrinės šios srities pasiūlymus.

4. Standartas taikomas visoms įmonėms, sudarančioms finansinę atskaitomybę pagal TAS, įskaitant bankus ir draudimo įmones. Minimali jo sudėtis yra pakankamai paprasta, kad galėtų būti taikoma kiekvienoje įmonėje. Pavyzdžiui, bankai turi pateikti finansinę atskaitomybę, atitinkančią šį standartą bei išsamesnius 30 TAS „Bankų ir panašių finansinių institucijų informacijos atskleidimas finansinėje atskaitomybėje“ reikalavimus.

TURINYS

	Paragrafai
Tikslas	10
Taikymas	10
Finansinės atskaitomybės tikslas	11
Atsakomybė už finansinę atskaitomybę	11
Finansinės atskaitomybės komponentai	11
Bendrieji reikalavimai	12
Tikslus pateikimas ir atitiktis Tarptautiniams apskaitos standartams	12
Apskaitos politika	13
Veiklos tęstinumas	14
Kaupimo principas	14
Pateikimo pastovumas	15
Reikšmingumas ir sujungimas	15
Tarpusavio užskaita	16
Lyginamoji informacija	16
Struktūra ir turinys	17
Įvadas	17
Finansinės atskaitomybės identifikavimas	17
Ataskaitinis laikotarpis	18
Pateikimas laiku	18
Balansas	18
Sąvokų trumpalaikis ir ilgalaikis atskyrimas	18
Trumpalaikis turtas	19
Trumpalaikiai įsipareigojimai	19
Balanse pateiktina informacija	20
Balanse arba aiškinamajame rašte pateiktina informacija	21

Pelno (nuostolio) ataskaita 22

Pelno (nuostolio) ataskaitoje pateiktina informacija 22

Pelno (nuostolio) ataskaitoje arba aiškinamajame rašte pateiktina informacija 23

Nuosavybės pokyčiai 24

Pinigų srautų ataskaita 25

Finansinės atskaitomybės aiškinamasis raštas 25

Struktūra 25

Apskaitos politikos pateikimas 26

Kitos informacijos atskleidimas 27

Įsigaliojimo data 27

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, kaip turėtų būti pateikiama bendrojo pobūdžio finansinė atskaitomybė, kad ją būtų galima palyginti tiek su tos pačios įmonės ankstesniųjų laikotarpių finansine atskaitomybe, tiek su kitų įmonių finansine atskaitomybe. Šiam tikslui standartas nustato bendruosius finansinės atskaitomybės pateikimo reikalavimus, nurodo jos sudėtį bei minimalius finansinės atskaitomybės turinio reikalavimus. Tam tikrų sandorių bei įvykių pripažinimas, įvertinimas ir paaiškinimas nagrinėjamas kituose tarptautiniuose apskaitos standartuose.

TAIKYMAS

1. Šis standartas turėtų būti taikomas visai bendrojo pobūdžio finansinei atskaitomybei, kuri sudaroma ir pateikiama pagal Tarptautinius apskaitos standartus.

2. Bendrojo pobūdžio finansinės atskaitomybės tikslas – patenkinti poreikius tų vartotojų, kurie negali pareikalauti konkrečius jų informacijos poreikius atitinkančių ataskaitų. Bendrojo pobūdžio finansinė atskaitomybė apima atskirai arba viešame dokumente, tokiame kaip metų ataskaita ar prospektas, pateiktas ataskaitas. Šis standartas netaikomas glaustai išdėstomai tarpinei finansinei informacijai pateikti. Jis yra taikomas tiek atskiros įmonės finansinei atskaitomybei, tiek įmonių grupės konsoliduotai finansinei atskaitomybei. Galima tame pačiame dokumente pateikti ir Tarptautinius apskaitos standartus atitinkančią konsoliduotą finansinę atskaitomybę, ir patronuojančios įmonės finansinę atskaitomybę, sudarytą pagal nacionalinius reikalavimus, jeigu kiekvienos jų sudarymo pagrindas yra aiškiai atskleistas apibūdinant apskaitos politiką.

3. Šis standartas taikomas visoms įmonėms, įskaitant bankus bei draudimo įmones. Papildomi reikalavimai bankams bei panašioms finansinėms institucijoms, atitinkantys šio standarto reikalavimus, nurodyti 30 TAS „Bankų ir panašių finansinių institucijų informacijos pateikimas finansinėje atskaitomybėje“.

4. Šiame standarte vartojama pelno siekiančiai įmonei taikytina terminologija. Todėl viešojo sektoriaus verslo įmonės taip pat gali taikyti šio standarto reikalavimus. Pelno nesiekiančioms, Vyriausybinėms bei kitoms viešojo sektoriaus įmonėms, norinčioms taikyti šį standartą, gali tekti pakeisti tam tikrų finansinės atskaitomybės straipsnių ar eilučių formuluotes ir pačią finansinę atskaitomybę. Tokios įmonės taip pat gali įtraukti papildomus finansinės atskaitomybės komponentus.

FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS TIKSLAS

5. Finansinė atskaitomybė – įmonės finansinės būklės bei įmonės vykdytų sandorių struktūrinis finansinis vaizdas. Bendrojo pobūdžio finansinės atskaitomybės tikslas – pateikti informaciją apie įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus bei pinigų srautus, kuri naudinga daugeliui vartotojų ekonominiams sprendimams priimti. Finansinė atskaitomybė taip pat parodo vadovybei patikėtų išteklių tvarkymą. Siekiant šio tikslo finansinėje atskaitomybėje pateikiama tokia informacija apie įmonę:

a) turtas;

b) įsipareigojimai;

c) nuosavybė;

d) pajamos ir sąnaudos, įskaitant pelną ir nuostolius, ir;

e) pinigų srautai.

Šie duomenys kartu su kita informacija, pateikiama finansinės atskaitomybės aiškinamajame rašte, padeda vartotojams numatyti įmonės pinigų srautus ir pinigų ir pinigų ekvivalentų uždirbimo laiką ir tikimybę.

ATSAKOMYBĖ UŽ FINANSINĘ ATSKAITOMYBĘ

6. Už finansinės atskaitomybės sudarymą ir pateikimą atsakinga direktorių taryba ir (arba) kitas įmonės valdymo organas.

FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS KOMPONENTAI

7. Išsamią finansinę atskaitomybę sudaro:

a) balansas;

b) pelno (nuostolio) ataskaita;

c) ataskaita, parodanti:

i) visus nuosavybės pokyčius arba

ii) nuosavybės pokyčius, kitus nei atsirandančius dėl investicinių sandorių su savininkais ar dėl paskirstymo savininkams;

d) pinigų srautų ataskaita ir;

e) apskaitos politika bei aiškinamasis raštas.

8. Įmonėms rekomenduojama pateikti į finansinę atskaitomybę neįeinančią valdybos parengtą finansinę apžvalgą, kurioje būtų aprašomi ir paaiškinami bendrieji įmonės finansinių rezultatų ir finansinės būklės bruožai bei pagrindiniai neapibrėžtumai. Tokioje ataskaitoje gali būti nurodomi:

a) pagrindiniai įmonės veiklos rodiklius nulemiantys veiksniai, įskaitant aplinkos, kurioje veikia įmonė, pokyčius, įmonės reakcija į tuos pokyčius ir jų poveikis; įmonės investicijų politika siekiant išlaikyti ir pagerinti veiklos rezultatus, įskaitant jos dividendų politiką;

b) lėšų suteikimo įmonei šaltiniai, nuosavo ir skolinto kapitalo santykis bei rizikos valdymo politika ir;

c) įmonės pajėgumas ir ištekliai, kurių vertė nenurodoma pagal Tarptautinius apskaitos standartus sudarytame balanse.

9. Daugelis įmonių teikia į finansinę atskaitomybę neįeinančias papildomas ataskaitas, tokias kaip aplinkosaugos bei pridėtinės vertės ataskaitos, kurias rengia tų pramonės šakų įmonės, kuriose aplinkos apsaugos veiksniai yra reikšmingi ir kuriose darbuotojai laikomi svarbia vartotojų grupe. Įmonėms rekomenduojama pateikti papildomas ataskaitas, jei vadovybė mano, kad jos padės vartotojams priimti ekonominius sprendimus.

BENDRIEJI REIKALAVIMAI

Tikslus pateikimas ir atitiktis Tarptautiniams apskaitos standartams

10. Finansinėje atskaitomybėje turi būti parodoma tiksli įmonės finansinė būklė, finansinis rezultatas ir pinigų srautai. Tinkamai taikant Tarptautinius apskaitos standartus, faktiškai visomis aplinkybėmis pateikiama teisinga finansinė atskaitomybė. Jeigu būtina, pateikiami papildomi duomenys.

11. Įmonė, kurios finansinė atskaitomybė atitinka Tarptautinius apskaitos standartus, turi nurodyti šį faktą. Finansinė atskaitomybė negali būti apibūdinama kaip atitinkanti Tarptautinius apskaitos standartus, jei ji neatitinka visų kiekvieno taikytino standarto reikalavimų ir kiekvieno Standartų aiškinimo komiteto aiškinimo ([1]).

12. Netinkamas apskaitos tvarkymas negali būti ištaisytas nei apibūdinant apskaitos politiką, nei aiškinamojo rašto pastabose.

13. Ypač retomis aplinkybėmis, kai vadovybė nusprendžia, kad standarto reikalavimo laikymasis klaidintų ir siekiant tikslai pateikti informaciją būtina nukrypti nuo standarto reikalavimo, įmonė turėtų nurodyti:

a) kad vadovybė padarė išvadą, jog finansinė atskaitomybė tiksliai parodo įmonės finansinę būklę, finansinius rezultatus ir pinigų srautus;

b) kad visais reikšmingais atžvilgiais laikomasi atitinkamų tarptautinių apskaitos standartų, išskyrus atvejus, kai, siekiant pateikti tiksliau, buvo nukrypta nuo standarto;

c) standartą, nuo kurio buvo nukrypta, nukrypimo pobūdį, įskaitant paaiškinimą, kurio reikalaujama standarte, priežastį, dėl kurios toks paaiškinimas tam tikromis aplinkybėmis galėtų suklaidinti, bei priimtiną paaiškinimą, ir

d) nukrypimo nuo standarto finansinį poveikį kiekvieno įmonės pateikiamo laikotarpio grynajam pelnui ar nuostoliui, turtui, įsipareigojimams, nuosavybei bei pinigų srautams.

14. Kartais finansinė atskaitomybė apibūdinama kaip „pagrįsta“,atitinkanti reikšmingus reikalavimus „ar“ atitinkanti apskaitos pagal Tarptautinius apskaitos standartus reikalavimus. „Dažnai nenurodoma papildoma informacija, tačiau aišku, kad buvo nesilaikoma reikšmingų informacijos pateikimo, jeigu ne apskaitos, reikalavimų. Tokie apibūdinimai klaidina, nes jie mažina finansinės atskaitomybės patikimumą ir suprantamumą. Siekiant garantuoti, kad finansinė atskaitomybė, apibūdinama kaip atitinkanti Tarptautinius apskaitos standartus, patenkintų standartų vartotojų poreikius tarptautiniu mastu, šiame standarte keliami bendrieji reikalavimai, kad finansinė atskaitomybė būtų tiksliai pateikta, kad joje būtų aiškiai nurodyta, kaip įvykdytas reikalavimas tiksliai ją pateikti ir kaip nustatomos ypač retos aplinkybės, kuriomis būtina nukrypti nuo standarto reikalavimų. Prieštaraujantys nacionaliniai reikalavimai nėra pakankamas pagrindas pateisinti šiuos nukrypimus pagal Tarptautinius apskaitos standartus sudaromoje finansinėje atskaitomybėje.“

([1]) Žr. taip pat NAK-8 „TAS, kaip svarbiausio apskaitos pagrindo, taikymas pirmąjį kartą“.

15. Visais reikšmingais atžvilgiais laikantis atitinkamų tarptautinių apskaitos standartų, faktiškai visomis aplinkybėmis finansinė atskaitomybė pateikiama tiksliai. Tam būtina:

a) pasirinkti ir taikyti apskaitos politiką pagal 20 paragrafą;

b) nurodyti informaciją, įskaitant apskaitos politiką, tokiu būdu, kuris garantuotų tinkamą, patikimą, palyginamą ir suprantamą informaciją, ir

c) pateikti papildomą informaciją, jeigu Tarptautinių apskaitos standartų reikalavimų nepakanka, kad būtų pateikta tokia informacija, kuri leistų vartotojams suvokti tam tikrų sandorių ar įvykių poveikį įmonės finansinei būklei ir finansiniams rezultatams.

16. Ypač retomis aplinkybėmis, dėl tam tikro Tarptautinių apskaitos standartų reikalavimo, finansinė atskaitomybė gali tapti klaidinanti. Toks atvejis bus tiktai tada, kai standarto reikalaujamas paaiškinimas yra aiškiai nepriimtinas, taigi kai taikant standartą arba papildomai paaiškinant tiksliai pateikti neįmanoma. Nukrypti nuo standartų reikalavimų negalima vien tik todėl, kad taikant kitą paaiškinimą taip pat galima parengti tikslią finansinę atskaitomybę.

17. Vertinant, ar nukrypti nuo tam tikro Tarptautinių apskaitos standartų reikalavimo būtina, atsižvelgiama į:

a) reikalavimo tikslą ir priežastį, dėl kurios jis negali būti pasiekiamas ar yra netaikytinas konkrečiomis aplinkybėmis, ir

b) tai, kuo įmonės aplinkybės skiriasi nuo kitų įmonių, kurios laikosi šio reikalavimo.

18. Kadangi manoma, kad aplinkybės, kuriomis būtina nukrypti nuo standarto, susidarys ypač retai, o nukrypimo reikalingumas kiekvienu atveju bus rimtai svarstomas ir bus priimamas vienašališkas sprendimas, svarbu, kad vartotojai žinotų, jog įmonė nesilaikė Tarptautinių apskaitos standartų visais reikšmingais atžvilgiais. Taip pat svarbu, kad jiems būtų suteikta pakankamai informacijos, leidžiančios aiškiai nuspręsti, ar nukrypimas būtinas, bei apskaičiuoti pataisymus, kurie būtų būtini laikantis standarto. TASK stebės jam pateiktus neatitikimo faktus (kuriuos pateiks, pvz., įmonės, jų auditoriai ir veiklą prižiūrintys pareigūnai) ir nagrinės, kiek būtina aiškinti ir papildyti standartus, kad būtų užtikrinta, jog nukrypimai nuo standartų būtini tik ypač retais atvejais.

19. Jeigu pagal tam tikras standarto nuorodas tarptautinis apskaitos standartas taikomas prieš jo įsigaliojimo datą, tai turi būti nurodoma.

APSKAITOS POLITIKA

20. Įmonės vadovybė turi pasirinkti ir taikyti apskaitos politiką taip, kad finansinė atskaitomybė atitiktų kiekvieno taikytino tarptautinio apskaitos standarto reikalavimus bei Standartų aiškinimo komiteto aiškinimus. Jeigu nėra konkretaus reikalavimo, vadovybė turi vadovautis tokia apskaitos politika, kuri garantuotų, kad finansinėje atskaitomybėje pateikta informacija:

a) yra svarbi vartotojų sprendimams priimti ir

b) patikima, nes:

i) teisingai parodo įmonės rezultatus ir finansinę būklę;

ii) parodo įvykių ir sandorių ekonominę prasmę, ne vien teisinę jų formą ([1]);

iii) nešališka, netendencinga;

iv) apdairiai pateikta ir

v) visais reikšmingais atžvilgiais išsami.

21. Apskaitos politika – konkretūs principai, sutartys, konvencijos, taisyklės ir praktika, kurių įmonė laikosi sudarydama ir pateikdama finansinę atskaitomybę.

22. Jeigu nėra konkretaus tarptautinio apskaitos standarto ar Standartų aiškinimo komiteto aiškinimo, apskaitos politiką vadovybė turi rinktis pati ir pateikti įmonės finansinės atskaitomybės vartotojams naudingiausią informaciją. Priimdama tokį sprendimą, vadovybė atsižvelgia į:

a) tarptautinių apskaitos standartų, nagrinėjančių panašius ir susijusius klausimus, reikalavimus ir nuorodas;

b) TASK sistemoje nurodytus turto, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų apibrėžimus, pripažinimo ir vertinimo kriterijus ir

c) oficialius kitų standartų tvirtinimo institucijų pareiškimus bei pramonėje taikomą praktiką tiktai tiek, kiek tai atitinka šio paragrafo a ir b punktus.

VEIKLOS TĘSTINUMAS

23. Rengdama finansinę atskaitomybę vadovybė turi įvertinti, ar įmonė gali tęsti veiklą. Finansinė atskaitomybė turi būti sudaroma vadovaujantis veiklos tęstinumo principu, išskyrus atvejus, kai įmonės vadovybė nusprendžia likviduoti įmonę ar sustabdyti jos veiklą, neturėdama kito pasirinkimo ir privalėdama tai padaryti. Jeigu atlikdama vertinimą įmonės vadovybė žino, kad yra reikšmingų neaiškumų, susijusių su įvykiais ar sąlygomis, galinčiomis kelti daug abejonių dėl įmonės sugebėjimo tęsti veiklą, juos turi nurodyti. Jeigu finansinė atskaitomybė sudaroma nesilaikant veiklos tęstinumo principo, tai turi būti nurodoma, kartu nurodant kokiu pagrindu yra sudaryta finansinė atskaitomybė ir kokia priežastis, dėl kurios įmonė nesilaikė veiklos tęstinumo principo.

24. Vertindama, ar taikytinas veiklos tęstinumo principas, vadovybė turi atsižvelgti į visą prieinamą informaciją, taikytiną, mažiausiai (bet neapsiribojant) dvylikai mėnesių nuo balanso datos. Kiekvienu atveju svarstant reikia atsižvelgti į faktus. Jeigu įmonė turi pelningos veiklos istoriją ir gali naudotis finansavimo šaltiniais, be išsamios analizės galima daryti išvadą, kad apskaita veiklos tęstinumo principu yra taikytina. Kitais atvejais, prieš darydama išvadą, kad veiklos tęstinumo principas taikytinas, vadovybė turi apsvarstyti įvairius esamą ir tikėtiną pelningumą veikiančius veiksnius, skolų mokėjimo grafikus bei galimus alternatyvius finansavimo šaltinius.

KAUPIMO PRINCIPAS

25. Įmonė turi sudaryti finansinę atskaitomybę (išskyrus informaciją apie pinigų srautus), remdamasi kaupimo principu.

([1]) Žr. taip pat NAK-27 „Sandorių, susijusių su juridinės formos lizingu (finansine nuoma), esmės įvertinimas“.

26. Remiantis kaupimo principu, apskaitoje sandoriai ir įvykiai pripažįstami tada, kai jie įvyksta (ne tada, kai gaunami ar sumokami pinigai ar jų ekvivalentai), ir fiksuojami atitinkamo laikotarpio buhalteriniuose apskaitos dokumentuose bei pateikiami finansinėje atskaitomybėje. Sąnaudos pripažįstamos pelno (nuostolio) ataskaitoje tiesiogiai suderinant patirtas sąnaudas su konkrečių pajamų straipsnių pajamomis (palyginimas). Tačiau palyginimo principo taikymas neleidžia pripažinti balanso straipsnių, kurie neatitinka turto ar įsipareigojimų apibrėžimo.

PATEIKIMO PASTOVUMAS

27. Finansinės atskaitomybės straipsniai turi būti taip pat pateikiami ir klasifikuojami kiekvienais laikotarpiais, nebent:

a) reikšmingai pasikeistų įmonės veiklos pobūdis ar pakeitus jos finansinės atskaitomybės pateikimo tvarką būtų tinkamiau parodyti įvykiai ar sandoriai arba

b) pakeisti pateikimo tvarką reikalauja tarptautinis apskaitos standartas arba Standartus aiškinančio komiteto aiškinimas ([1]).

28. Reikšmingas įsigijimas ar perdavimas arba finansinės atskaitomybės pateikimo peržiūra gali sudaryti prielaidas finansinę atskaitomybę pateikti kitu būdu. Įmonė turėtų keisti finansinės atskaitomybės pateikimo tvarką tik tada, kai nauja tvarka būtų ir toliau bus taikoma ar bus aiški kitokio pateikimo nauda. Pakeitusi pateikimą, įmonė pagal 38 paragrafą keičia ir lyginamosios informacijos klasifikavimą. Keisti pateikimo tvarką tam, kad ji atitiktų nacionalinius reikalavimus, leidžiama tada, jei nauja pateikimo tvarka atitinka šio standarto reikalavimus.

REIKŠMINGUMAS IR SUJUNGIMAS

29. Finansinėje atskaitomybėje kiekvienas reikšmingas straipsnis turėtų būti pateikiamas atskirai. Nereikšmingos sumos turėtų būti sujungiamos su panašaus pobūdžio ar paskirties sumomis ir neprivalo būti pateikiamos atskirai.

30. Finansinė atskaitomybė sudaroma apdorojus daugelį sandorių, kurie pagal pobūdį ar paskirtį struktūrizuojami ir sujungiami į grupes. Galutinė jungimo ir klasifikavimo stadija – glaustų bei suklasifikuotų duomenų, kurie sudaro finansinės atskaitomybės ar aiškinamojo rašto eilutes, pateikimas. Jeigu kiekvienas eilute išskirtas straipsnis atskirai nėra reikšmingas, finansinėje atskaitomybėje arba aiškinamajame rašte jis sujungiamas su kitais straipsniais. Straipsnis, kuris nėra tiek reikšmingas, kad būtų atskirai pateikiamas finansinėje atskaitomybėje, gali būti pakankamai reikšmingas, kad būtų atskirai pateikiamas jos aiškinamajame rašte.

31. Pagal šį kontekstą informacija reikšminga, jeigu jos nepateikimas gali turėti įtakos vartotojų ekonominiams sprendimams, priimamiems remiantis finansine atskaitomybe. Straipsnio reikšmingumas priklauso nuo jo dydžio ir pobūdžio; dėl jo praleidimo sprendžiama pagal konkrečias aplinkybes. Nustatant, ar straipsnis (ar straipsnių junginys) yra reikšmingas, vertinamas straipsnio pobūdis ir dydis. Pagal aplinkybes lemiamas veiksnys gali būti straipsnio pobūdis arba dydis. Pavyzdžiui, net tuo atveju, jei atskiros sumos yra didelės, to paties pobūdžio ir paskirties turtas sujungiamas. Tačiau dideli straipsniai, kurių pobūdis ar paskirtis skiriasi, pateikiami atskirai.

32. Reikšmingumas numato, kad, jeigu informacija nereikšminga, nebūtina taikyti konkrečių tarptautinių apskaitos standartų keliamų informacijos pateikimo reikalavimų.

([1]) Žr. taip pat NAK-18 „Atitikimas – alternatyvūs metodai“.

TARPUSAVIO UŽSKAITA

33. Turtas ir įsipareigojimai neturi būti tarpusavyje užskaitomi, nebent tarpusavio užskaita reikalaujama arba leidžiama pagal kitą tarptautinį apskaitos standartą.

34. Pajamų ir sąnaudų straipsniai turi būti tarpusavyje užskaitomi tada ir tik tada, kai:

a) tarptautinis apskaitos standartas reikalauja arba leidžia tai daryti;

b) pelnas, nuostoliai ir su jais susijusios sąnaudos susidaro iš tų pačių ar panašių sandorių, o įvykiai nėra reikšmingi, tokios sumos turi būti sujungiamos pagal 29 paragrafą.

35. Svarbu, kad turtas ir įsipareigojimai bei pajamos ir sąnaudos, jeigu jos yra reikšmingos, finansinėje atskaitomybėje būtų pateikiamos atskirai. Tarpusavio užskaita pelno (nuostolio) ataskaitoje arba balanse, išskyrus atvejus, kai ji parodo sandorio ar įvykio esmę, sumenkina vartotojų gebėjimą suprasti vykdomus sandorius bei įvertinti būsimuosius įmonės pinigų srautus. Grynojo turto pateikimas pagal įvertinimo normas, pavyzdžiui, pasenusių atsargų nurašymo normą bei gautinų blogų paskolų sumų normą, nėra tarpusavio užskaita.

36. 18 TAS „Pajamos“ apibrėžiama pajamų sąvoka ir reikalaujama, kad gautos ar gautinos pajamos būtų vertinamos pagal jų tikrąją vertę, atsižvelgiant į visų prekybos nuolaidų sumas ir įmonei suteiktas kiekines nuolaidas. Vykdydama įprastinę veiklą, įmonė sudaro kitus sandorius, kurie nesuteikia pajamų, bet yra būdingi pagrindinei pajamų gavimo veiklai. Parodant sandorio ar įvykio esmę, šių sandorių rezultatai pateikiami išgryninant pajamas remiantis to paties sandorio atitinkamomis sąnaudomis. Pavyzdžiui:

a) ilgalaikio turto, įskaitant investicijas bei gamybai naudojamą turtą, perleidimo pelnas ir nuostoliai finansinėje atskaitomybėje pateikiami iš perleidimo pajamų atėmus turto apskaitinę vertę bei susijusias pardavimo sąnaudas;

b) išlaidos, kurios grąžinamos pagal sutartį su trečiąja šalimi (pavyzdžiui, subnuomos sutartis), išgryninamos, remiantis atitinkamu grąžinimu, ir

c) ypatingieji straipsniai gali būti rodomi grynąja verte, be atitinkamų mokesčių, o mažumos dalis – bendrosiomis sumomis, nurodytomis aiškinamajame rašte.

37. Be to, pelnas ir nuostoliai, susidarantys iš panašių sandorių grupės, pateikiami grynuoju pavidalu, pavyzdžiui, užsienio valiutos keitimo pelnas ar nuostoliai arba prekybos tikslams turimų finansinių priemonių pelnas ar nuostoliai. Tačiau toks pelnas ar nuostoliai finansinėje atskaitomybėje pateikiami atskirai, jeigu jų dydis, kilmė ar pobūdis yra toks, kad juos, remiantis 8 TAS „Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas ar nuostolis, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai“, būtina atskirai pateikti.

LYGINAMOJI INFORMACIJA

38. Jeigu tarptautinis apskaitos standartas kitaip neleidžia ar nereikalauja, finansinėje atskaitomybėje turi būti pateikiama visa lyginamoji skaitmeninė ankstesnio laikotarpio informacija. Lyginamoji informacija turi būti įtraukta į dėstomąją ir aprašomąją informaciją, jei tai yra svarbu norint suprasti einamojo laikotarpio finansinę atskaitomybę.

39. Kai kuriais atvejais ankstesnio (-ių) laikotarpio (-ių) finansinėje atskaitomybėje pateikiama dėstomoji informacija tebėra svarbi einamuoju laikotarpiu. Pavyzdžiui, teisminio ginčo, kurio baigtis paskutinio balanso datą buvo neaiški ir kuris dar turi būti sprendžiamas, detalės atskleidžiamos einamuoju laikotarpiu. Vartotojams naudinga informacija apie tai, kad neaiškumas buvo paskutinio balanso datą ir kad per laikotarpį buvo imtasi veiksmų jam išspręsti.

40. Kai pakeičiama finansinės atskaitomybės straipsnių pateikimo ar klasifikavimo tvarka, norint užtikrinti galimybę palyginti ją su einamuoju laikotarpiu, lyginamosios sumos turi būti perklasifikuojamos, nebent to atlikti neįmanoma; turi būti nurodomas perklasifikavimo pobūdis, suma ir priežastis. Kai neįmanoma perklasifikuoti lyginamųjų sumų, įmonė turi nurodyti priežastį bei pokyčių, kurie įvyktų, jei sumos būtų perklasifikuojamos, pobūdį.

41. Gali būti atvejų, kai neįmanoma perklasifikuoti lyginamosios informacijos, kad ją būtų galima palyginti su einamuoju laikotarpiu. Pavyzdžiui, ankstesnio (-ių) laikotarpio (-ių) duomenys nebuvo kaupiami tokiu būdu, kad būtų įmanoma juos perklasifikuoti, o šią informaciją atkurti gali būti neįmanoma. Tokiomis aplinkybėmis turi būti nurodytas lyginamųjų sumų pakeitimo, kurį reikėtų atlikti, pobūdis. 8 TAS nagrinėja lyginamosios informacijos pakeitimus, kai keičiama apskaitos politika taikoma retrospektyviai.

STRUKTŪRA IR TURINYS

Įvadas

42. Šiame standarte reikalaujama tam tikrą informaciją pateikti finansinėje atskaitomybėje, kad kiti eilute pateikiami straipsniai būtų nurodyti arba finansinėje atskaitomybėje, arba aiškinamajame rašte bei jo priede nurodomos rekomenduojamos formos, kurias įmonė esamomis aplinkybėmis gali laikyti įprastomis. 7 TAS nurodo pinigų srautų ataskaitos pateikimo struktūrą.

43. Šiame standarte informacijos pateikimo sąvoka vartojama plačiąja prasme, apimant kiekvienoje finansinėje ataskaitoje pateikiamus straipsnius bei finansinės atskaitomybės pastabas. Kitų tarptautinių apskaitos standartų reikalaujama informacija pateikiama laikantis tų standartų. Jei šis arba kitas standartas nenurodo kitaip, informacija turi būti pateikiama atitinkamoje finansinėje ataskaitoje arba aiškinamojo rašto pastabose.

Finansinės atskaitomybės identifikavimas

44. Finansinė atskaitomybė turi būti aiškiai identifikuojama ir atskiriama nuo kitos tame pačiame dokumente skelbiamos informacijos.

45. Tarptautiniai apskaitos standartai taikomi vien tik finansinei atskaitomybei, o ne kitai metų ataskaitoje ar kitame dokumente pateikiamai informacijai. Todėl svarbu, kad vartotojai galėtų atskirti pagal Tarptautinius apskaitos standartus parengtą informaciją nuo kitos informacijos, kuri gali būti jiems naudinga, bet nėra standartų objektas.

46. Kiekvienas finansinės atskaitomybės komponentas turi būti aiškiai identifikuotas. Be to, turi būti aiškiai nurodyta ir, jeigu būtina siekiant tinkamai suprasti pateiktą informaciją, pakartota ši informacija:

a) atskaitomybę pateikiančios įmonės pavadinimas ar kitas identifikavimo būdas;

b) ar finansinė atskaitomybė yra atskiros įmonės, ar įmonių grupės;

c) balanso data arba finansinės atskaitomybės laikotarpis – tai, kas būdinga atitinkamam finansinės atskaitomybės komponentui;

d) finansinės atskaitomybės valiuta;

e) tikslumas kuriuo pateikiami finansinės atskaitomybės skaičiai.

47. Paprastai 46 paragrafo reikalavimai patenkinami kiekvienoje finansinėje ataskaitoje nurodant puslapio ir sutrumpintą stulpelio antraštę. Reikia nuspręsti, koks būdas tokiai informacijai pateikti yra geriausias. Pavyzdžiui, kai finansinė atskaitomybė skaitoma elektroniniu būdu, gali būti nenaudojami atskiri lapai, tada anksčiau minėti straipsniai minimi pakankamai dažnai, kad būtų garantuota, jog pateikta informacija bus tinkamai suprantama.

48. Dažnai finansinę atskaitomybę galima padaryti daug suprantamesnę pateikiant informaciją tūkstančiais ar milijonais finansinės atskaitomybės valiutos vienetų. Tai priimtina, jei pateikiama tiksliai ir nedingsta svarbi informacija.

Ataskaitinis laikotarpis

49. Finansinė atskaitomybė turi būti pateikiama bent kartą per metus. Kai išskirtinėmis aplinkybėmis pasikeičia įmonės balanso data ir pateikiama ilgesnio ar trumpesnio nei vienerių metų laikotarpio metinė finansinė atskaitomybė, be finansinės atskaitomybės pateikimo laikotarpio, įmonė turi nurodyti:

a) priežastį, dėl kurios laikotarpis nėra vieneri metai, ir

b) faktą, kad pelno (nuostolio) ataskaitos, nuosavybės pokyčių, pinigų srautų ir aiškinamojo rašto lyginamosios sumos nėra sulyginamos.

50. Išskirtinėmis aplinkybėmis gali būti reikalaujama arba nusprendžiama, kad įmonė pakeistų balanso datą, pavyzdžiui, kai įmonė įsigyja kitą įmonę, kurios balanso data yra kita. Tokiu atveju svarbu, kad vartotojai suprastų, jog pateiktos einamojo laikotarpio ir lyginamosios sumos nėra lygintinos, ir kad būtų atskleista balanso datos pakeitimo priežastis.

51. Paprastai sudaroma vienerių metų laikotarpį apimanti finansinė atskaitomybė. Tačiau dėl praktinių sumetimų kai kurios įmonės pasirenka pateikti, pavyzdžiui, 52 savaičių finansinę atskaitomybę. Šis standartas to nedraudžia, kadangi tokia finansinė atskaitomybė neturėtų reikšmingai skirtis nuo vienerių metų finansinės atskaitomybės.

Pateikimas laiku

52. Jeigu finansinė atskaitomybė nepateikiama vartotojams per priimtiną laiką po balanso datos, jos naudingumas sumažėja. Įmonė turi sugebėti pateikti finansinę atskaitomybę per šešis mėnesius po balanso datos. Tebeveikiantys veiksniai, tokie kaip įmonės veiklos sudėtingumas, nėra pakankama priežastis laiku nepateikti finansinės atskaitomybės. Teisės ir rinkos taisyklės daugelyje jurisdikcijų tiksliai nurodo galutinį pateikimo terminą.

Balansas

Sąvokų trumpalaikis ir ilgalaikis atskyrimas

53. Atsižvelgdama į veiklos pobūdį, kiekviena įmonė turi nuspręsti, ar skirti balanse į atskiras klases trumpalaikį ir ilgalaikį turtą bei trumpalaikius ir ilgalaikius įsipareigojimus. Atskiriant taikomi šio standarto 57–65 paragrafo reikalavimai. Kai įmonė nusprendžia taip neskirstyti, turtas ir įsipareigojimai turi būti plačiai pateikti jų likvidumo tvarka.

54. Nesvarbu, kuris pateikimo būdas būtų pasirinktas, pagal kiekvieną turto ir įsipareigojimų straipsnį, kurio sumos turėtų būti atgautos ar padengtos dalimis per dvylika ir po dvylikos mėnesių nuo balanso datos, įmonė turi atskleisti sumą, kuri bus atgaunama ar padengiama vėliau nei po dvylikos mėnesių.

55. Kai įmonė aiškiai nustatytą veiklos ciklą teikia prekes ar paslaugas, balanse atskirai suklasifikuotas trumpalaikis bei ilgalaikis turtas ir įsipareigojimai suteikia naudingos informacijos, nes atskiriamas grynasis turtas, kuris pastoviai cirkuliuoja kaip apyvartinis kapitalas, nuo turto, naudojamo įmonės ilgalaikėms operacijoms. Taip klasifikuojant taip pat atskiriamas turtas, kurį tikimasi realizuoti einamojo veiklos ciklo metu, bei to paties laikotarpio įsipareigojimai, kuriuos reikia padengti.

56. Informacija apie turto ir įsipareigojimų įvykdymo datas naudinga vertinant įmonės likvidumą ir mokumą. 32 TAS „Finansinės priemonės: atskleidimas ir pateikimas“ reikalaujama, kad būtų nurodytos tiek finansinio turto, tiek finansinių įsipareigojimų įvykdymo datos. Finansiniam turtui priskiriamos iš verslo gaunamos bei kitos gautinos sumos, o finansiniams įsipareigojimams – iš verslo mokamos bei kitos mokėtinos sumos. Taip pat naudinga informacija apie numatomą nepiniginio turto ir įsipareigojimų, tokių kaip atsargos ir atidėjimai, atgavimo ar įvykdymo datą, neatsižvelgiant į tai, ar turtas ir įsipareigojimai suskirstyti į trumpalaikius ir ilgalaikius. Pavyzdžiui, įmonė parodo atsargų sumą, kuri atsipirks vėliau nei po metų nuo balanso datos.

Trumpalaikis turtas

57. Turtas turėtų būti priskiriamas trumpalaikiam turtui, jeigu:

a) tikimasi, kad jis bus realizuotas arba turimas parduoti ar sunaudoti įmonės įprastinio veiklos ciklo metu;

b) turimas verslo tikslams arba laikomas trumpą laikotarpį, tikintis, kad jis bus realizuotas per dvylika mėnesių nuo balanso datos, arba

c) tai yra pinigai ar pinigų ekvivalentai, kurių naudojimas neribotas.

Visas kitas turtas turėtų būti priskiriamas ilgalaikiam turtui.

58. Šiame standarte vartojama sąvoka ilgalaikis apibrėžia materialųjį, nematerialųjį, gamybos bei finansinį ilgalaikį turtą. Nedraudžiama vartoti kitokius aprašymus, jei prasmė lieka aiški.

59. Įmonės veiklos ciklas – laikotarpis nuo veiklos procese naudojamų medžiagų įsigijimo iki jų realizavimo už pinigus arba lengvai pinigais paverčiamą priemonę. Trumpalaikiam turtui priskiriamos atsargos bei įprastinio veiklos ciklo metu parduodant ir realizuojant iš verslo gautinos sumos, netgi jei nėra tikimasi jas realizuoti per dvylika mėnesių nuo balanso datos. Nesunkiai rinkoje parduodami vertybiniai popieriai priskiriami trumpalaikiam turtui, jei juos tikimasi realizuoti per dvylika mėnesių nuo balanso datos; priešingu atveju jie priskiriami ilgalaikiam turtui.

Trumpalaikiai įsipareigojimai

60. Įsipareigojimas turėtų būti priskiriamas trumpalaikiams įsipareigojimams, jeigu:

a) tikimasi, kad jis bus įvykdytas įmonės įprastinio veiklos ciklo metu;

b) turi būti įvykdytas per dvylika mėnesių nuo balanso datos.

Visi kiti įsipareigojimai turėtų būti priskiriami ilgalaikiams įsipareigojimams.

61. Trumpalaikiai įsipareigojimai gali būti skirstomi panašiai kaip ir trumpalaikis turtas. Kai kurie trumpalaikiai įsipareigojimai, tokie kaip iš verslo gautinos sumos ir kaupimas darbuotojams bei kitos veiklos sąnaudos, sudaro įprastiniame verslo cikle naudojamo apyvartinio kapitalo dalį. Tokie veiklos straipsniai priskiriami trumpalaikiams įsipareigojimams, net jeigu jie turi būti įvykdyti vėliau nei per dvylika mėnesių nuo balanso datos.

62. Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai neįvykdomi per įprastinį verslo ciklą, bet turi būti įvykdyti per dvylika mėnesių nuo balanso datos. Pavyzdžiui, einamoji, turinti palūkanų normą, įsipareigojimų dalis, bankų kredito limito perviršiai, išmokami dividendai, pelno mokesčiai bei kitos mokėtinos ne verslo sumos. Ilgą laiką finansuojantys apyvartinį kapitalą, turintys palūkanų normą įsipareigojimai, kurie neturi būti įvykdyti per dvylika mėnesių, yra ilgalaikiai įsipareigojimai.

63. Įmonė turi priskirti ilgalaikius palūkanų normą turinčius įsipareigojimus ilgalaikiams, netgi jei jie turi būti įvykdyti per dvylika mėnesių nuo balanso datos, jeigu:

a) pradinis laikotarpis buvo ilgesnis nei dvylika mėnesių;

b) įmonė nusprendžia ilgą laiką pakartotinai finansuoti įsipareigojimą ir

c) šis ketinimas pagrįstas sutartimi pakartotinai finansuoti arba perskirstyti mokėjimus, kurie baigiami prieš įgaliojant išleisti finansinę atskaitomybę.

Kiekvieno įsipareigojimo, kuris pagal šį paragrafą nepriskiriamas trumpalaikiams įsipareigojimams, suma bei šį pateikimą pagrindžianti informacija turi būti nurodyta aiškinamajame rašte.

64. Kai kurie įsipareigojimai, kurie turi būti įvykdyti kito veiklos ciklo metu, gali būti įmonės nuožiūra pakartotinai finansuojami arba „perkeliami“, todėl tikimasi, kad jiems nebus naudojamas trumpalaikis įmonės apyvartinis kapitalas. Manoma, kad tokie įsipareigojimai sudaro įmonės ilgalaikio finansavimo dalį ir turi būti priskiriami ilgalaikiams. Tačiau, kai pakartotinis finansavimas nepriklauso nuo įmonės (pavyzdžiui, kai nėra pakartotinio finansavimo sutarties), jo negalima laikyti savaiminiu, ir įsipareigojimas priskiriamas trumpalaikiams, nebent, sudarius finansavimo sutartį prieš įgaliojant išleisti finansinę atskaitomybę, pateikiama įrodymų, kad balanso datą įsipareigojimas yra ilgalaikio pobūdžio.

65. Kai kuriose paskolų sutartyse numatomi skolininko įsipareigojimai (įsipareigojimai pagal sutartį), nurodantys, kad, jeigu tam tikros skolininko finansinę būklę liečiančios sąlygos pažeidžiamos, pareikalavus įsipareigojimas turės būti padengiamas. Tokiomis aplinkybėmis įsipareigojimas priskiriamas ilgalaikiam tada ir tik tada, jeigu:

a) prieš įgaliojant išleisti finansinę atskaitomybę skolintojas sutinka pažeidimo atveju nereikalauti mokėjimo ir

b) nėra tikėtina, kad per dvylika mėnesių nuo balanso datos gali įvykti kitų pažeidimų.

Balanse pateiktina informacija

66. Mažų mažiausia balanse turi būti eilute išskirti straipsniai, nurodantys šias sumas:

a) nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai;

b) nematerialusis turtas;

c) finansinis turtas (išskyrus d, f ir g punktuose nurodytas sumas);

d) nuosavybės metodu apskaičiuotos investicijos;

e) atsargos;

f) verslo ir kitos gautinos sumos;

g) pinigai ir pinigų ekvivalentai;

h) verslo ir kitos mokėtinos sumos;

i) mokesčių įsipareigojimai ir turtas, kaip reikalaujama 12 TAS „Pelno mokesčiai“;

j) atidėjimai;

k) ilgalaikiai palūkanų normą turintys įsipareigojimai;

l) mažumos dalis ir

m) kapitalas ir rezervai.

67. Balanse turi būti pateikiami papildomi eilute išskirti straipsniai, antraštės bei tarpinės sumos, jei to reikalauja tarptautinis apskaitos standartas arba toks pateikimas būtinas, kad būtų galima tiksliai parodyti įmonės finansinę būklę.

68. Šis standartas nenurodo tvarkos ar formato, kuriuo turi būti pateikiami straipsniai. 66 paragrafe paprasčiausiai išvardyti skirtingo pobūdžio ar paskirties straipsniai, kurie balanse turėtų būti pateikiami atskirai. Iliustracinis formatas pateiktas šio standarto priede. Anksčiau pateiktų eilučių straipsniai gali būti keičiami šiais atvejais:

a) jeigu kitame tarptautiniame apskaitos standarte reikalaujama straipsnį pateikti atskirai arba straipsnio dydis, pobūdis ar paskirtis tokia, kad jį atskirai pateikus būtų tiksliau parodyta įmonės finansinė būklė, įrašomos papildomos straipsnių eilutės, ir

b) straipsnių aprašymai bei pavadinimai gali būti keičiami pagal įmonės bei jos sandorių pobūdį, kad būtų pateikiama informacija, būtina norint visapusiškai suprasti įmonės finansinę būklę. Pavyzdžiui, bankas pakeičia anksčiau pateiktus aprašymus, kad galėtų taikyti išsamesnius 30 TAS „Bankų ir panašių finansinių institucijų informacijos atskleidimas finansinėje atskaitomybėje“ 18–25 paragrafų reikalavimus.

69. 66 paragrafe nurodyti eilute išskirtini straipsniai yra plataus pobūdžio ir neturi būti ribojami kitų standartų. Pavyzdžiui, eilute išskirtinas nematerialiojo turto straipsnis apima prestižą ir turtą, susidarantį dėl plėtros.

70. Sprendžiant, ar atskiras straipsnis turi būti pateiktas atskirai, remiamasi šiais įvertinimais:

a) turto pobūdžio ir likvidumo, jo reikšmingumo, dėl kurio daugeliu atvejų prestižas bei turtas, susidarantis dėl plėtros veiklos, piniginis ir nepiniginis turtas bei trumpalaikis ir ilgalaikis turtas pateikiami atskirai;

b) jų paskirties įmonėje, dėl kurios, pavyzdžiui, gamybinis bei finansinis turtas, atsargos, gautinos sumos ir pinigai bei pinigų ekvivalentai pateikiami atskirai;

c) įsipareigojimų sumų, pobūdžio ir trukmės, dėl kurių turintys palūkanų normą ir jos neturintys įsipareigojimai bei atidėjimai, išskirti į trumpalaikius ir ilgalaikius, pateikiami atskirai.

71. Skirtingo pobūdžio ar paskirties turtas ir įsipareigojimai kartais vertinami skirtingu pagrindu. Pavyzdžiui, tam tikros nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų klasės gali būti į apskaitą įtraukiamos pagal savikainą ar pagal 16 TAS – pakartotinio įvertinimo sumomis. Kai skirtingas vertinimo pagrindas taikomas skirtingoms turto klasėms, leidžiama suprasti, kad skiriasi jų pobūdis ar paskirtis, todėl jos turi būti pateikiamos kaip atskiros eilutės straipsniai.

Balanse arba aiškinamajame rašte pateiktina informacija

72. Balanse arba aiškinamajame rašte įmonė turi pateikti eilute pateiktinų straipsnių poklasius, suklasifikuotus įmonės operacijas atitinkančiu būdu. Kai būtina, kiekvienas straipsnis turi turėti poklasius ir patronuojančiai įmonei, dukterinėms įmonėms, asocijuotoms įmonėms bei kitoms susijusioms šalims mokėtinos ir gautinos sumos turi būti nurodomos atskirai.

73. Poklasių detalės pateikiamos balanse arba aiškinamajame rašte, atsižvelgiant į Tarptautinių apskaitos standartų reikalavimus, sumų dydį, pobūdį bei paskirtį. 70 paragrafe nurodyti veiksniai taip pat naudojami kaip poklasių nustatymo pagrindas. Kiekvieno straipsnio atskleidimas skiriasi, pavyzdžiui:

a) materialusis turtas skirstomas į klases pagal 16 TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“;

b) gautinos sumos grupuojamos remiantis iš verslo klientų, kitų grupės narių, susijusių šalių gautinomis sumomis, išankstiniais mokėjimais bei kitomis sumomis;

c) atsargos pagal 2 TAS „Atsargos“ skirstomos į tokius poklasius: prekės, skirtos parduoti, žaliavos, nebaigta gamyba bei gatava produkcija;

d) atidėjimai grupuojami atskirai parodant atidėjimus darbuotojų išmokų sąnaudoms bei kitus straipsnius, suklasifikuotus įmonės veiklą atitinkančiu būdu, ir

e) nuosavybė ir rezervai grupuojami atskirai parodant įvairias apmokėto kapitalo, akcijų perviršio klases ir rezervus.

74. Balanse arba aiškinamajame rašte įmonė turi nurodyti šiuos dalykus:

a) pagal kiekvieną akcinio kapitalo klasę:

i) pasirašytų akcijų skaičių;

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

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

iv) neapmokėtų akcijų skaičiaus metų pradžioje ir pabaigoje suderinimą;

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

vi) pačios įmonės ar dukterinių bei asocijuotų įmonių turimas įmonės akcijas ir

vii) akcijas, atidėtas pasirašyti pagal pasirinkimo sandorius bei pardavimo sutartis, įskaitant terminus bei sumas;

b) visų savininkui priklausančių rezervų pobūdžio ir paskirties aprašymą;

c) dividendų, kurie buvo pasiūlyti ar paskelbti po balanso datos, bet prieš įgaliojant finansinę atskaitomybę išleisti, sumą ir

d) kiekvieną nepripažintą sukauptų privilegijuotųjų dividendų sumą.

Akcinio kapitalo neturinti įmonė, tokia kaip bendrija, turi pateikti tolygią informaciją ir nurodyti kiekvienos nuosavybės dalies pokyčius per laikotarpį bei kiekvienai nuosavybės daliai priskirtinas teises, privilegijas ir apribojimus.

Pelno (nuostolio) ataskaita

Pelno (nuostolio) ataskaitoje pateiktina informacija

75. Mažų mažiausia pelno (nuostolio) ataskaitoje turi būti pateiktos šios eilute išskirtinų straipsnių sumos:

a) pajamos;

b) pagrindinės veiklos rezultatai;

c) finansinės sąnaudos;

d) asocijuotų ir bendrų įmonių pelno ir nuostolio dalis, apskaičiuota nuosavybės metodu;

e) mokesčių sąnaudos;

f) įprastinės veiklos pelnas ar nuostolis;

g) ypatingieji straipsniai;

h) mažumos dalis ir

i) laikotarpio grynasis pelnas ar nuostolis.

Jei tarptautinis apskaitos standartas reikalauja arba tai pateikti yra būtina norint tiksliai parodyti įmonės finansinę būklę, pelno (nuostolio) ataskaitoje turi būti pateikiami papildomi eilute išskirtini straipsniai, antraštės bei tarpinės sumos.

76. Įvairios įmonės veiklos, sandorių ir įvykių poveikio stabilumas, rizika ir galimybė prognozuoti skiriasi, o rezultato elementų pateikimas padeda suprasti pasiektą rezultatą bei įvertinti būsimuosius rezultatus. Papildoma eilute išskirtini straipsniai įtraukiami į pelno (nuostolio) ataskaitą, vartojamos sąvokos ir straipsnių eilės tvarka keičiama, kai tai būtina rezultato elementams paaiškinti. Veiksniai, į kuriuos reikia atsižvelgti – tai įvairių pajamų bei sąnaudų komponentų reikšmingumas, pobūdis ir paskirtis. Pavyzdžiui, bankas pakeičia sąvokas, kad galėtų taikyti išsamesnius 30 TAS 9–17 paragrafų reikalavimus. Pajamos ir sąnaudos tarpusavyje užskaitomos vien tik tuo atveju, kai tenkinami 34 paragrafe nurodyti kriterijai.

Pelno (nuostolio) ataskaitoje arba aiškinamajame rašte pateiktina informacija

77. Įmonė turi pateikti pelno (nuostolio) ataskaitoje arba aiškinamajame rašte sąnaudų analizę, remdamasi sąnaudų pobūdžiu arba jų paskirtimi įmonėje pagrįsta klasifikacija.

78. Įmonėms rekomenduojama pelno (nuostolio) ataskaitoje pateikti 77 paragrafo reikalaujamą analizę.

79. Sąnaudų straipsniai skirstomi į poklasius, kad būtų parodyti visi finansinio rezultato komponentai, kurių stabilumas, galimas pelnas ar nuostolis ir galimybė prognozuoti gali skirtis. Ši informacija pateikiama vienu iš dviejų būdų.

80. Pirmoji analizė remiasi sąnaudų pobūdžiu. Pelno (nuostolio) ataskaitoje sąnaudos sujungiamos pagal jų pobūdį (pavyzdžiui, nusidėvėjimas, medžiagų pirkimas, transporto sąnaudos, atlyginimas už darbą, išlaidos reklamai) ir neskirstomos pagal panaudojimą įmonėje. Daugelyje mažesnių įmonių šį būdą paprasta taikyti, nes nebūtina veiklos sąnaudas skirstyti pagal panaudojimą. Toliau pateikiamas sąnaudų pobūdžio būdu suklasifikuotų sąnaudų pavyzdys:

Pajamos		X
Kitos veiklos pajamos		X
Atsargų pasikeitimai keičiantis gatavai produkcijai ir nebaigtai gamybai	X	
Naudojamos žaliavos ir medžiagos	X	
Sąnaudos personalui	X	
Nusidėvėjimo ir amortizacijos sąnaudos	X	
Kitos veiklos sąnaudos	X	
Veiklos sąnaudų iš viso		(X)
Pagrindinės veiklos pelnas		X

81. Per laikotarpį pagamintų prekių ir nebaigtos gamybos pokyčiai parodo gamybos sąnaudų pokyčius ir tai, kad gamyba arba padidino atsargas, arba gamybą viršijantis pardavimas sumažino atsargas. Kai kuriose jurisdikcijose pagamintų prekių bei nebaigtos gamybos padidėjimas per laikotarpį parodomas iš karto po pajamų, kaip ir pateiktoje analizėje. Tačiau tai neleidžia manyti, kad šios sumos yra pajamos.

82. Antroji analizė remiasi sąnaudų paskirtimi ar „pardavimo sąnaudomis“, kai sąnaudos klasifikuojamos pagal paskirtį, kaip pardavimo, paskirstymo ir administracinės veiklos sąnaudos. Šis būdas suteikia vartotojams tikslesnės informacijos negu sąnaudų klasifikavimas pagal pobūdį, bet sąnaudų priskyrimas tam tikrai sričiai gali būti nemotyvuotas ir todėl būtina nuspręsti, ar šį būdą pasirinkti. Toliau pateikiamas sąnaudų paskirties būdu klasifikuojamų sąnaudų pavyzdys:

Pajamos	X
Pardavimo sąnaudos	(X)
Bendrasis pelnas	X
Kitos veiklos pajamos	X
Paskirstymo išlaidos	(X)
Administracinės sąnaudos	(X)
Kitos veiklos sąnaudos	(X)
Pagrindinės veiklos pelnas	X

83. Įmonės, klasifikuojančios sąnaudas pagal paskirtį, turi pateikti papildomą informaciją apie sąnaudų pobūdį, įskaitant nusidėvėjimo ir amortizacijos sąnaudas bei sąnaudas personalui.

84. Pardavimo sąnaudų ar sąnaudų pobūdžio pateikimo būdo pasirinkimas priklauso tiek nuo istorinių, tiek nuo pramonės veiksnių bei įmonės pobūdžio. Abu būdai pateikia sąnaudų, kurios gali skirtis tiesiogiai ar netiesiogiai, požymius pagal pardavimo lygį ar įmonės gamybą. Kadangi kiekvienas pateikimo būdas tinka skirtingiems įmonių tipams, šiame standarte reikalaujama pasirinkti tokią klasifikaciją, kuri tiksliausiai parodytų įmonės veiklos elementus. Tačiau, kadangi sąnaudų pobūdžio informacija naudinga prognozuojant būsimuosius pinigų srautus, taikant pardavimo sąnaudų būdą reikia pateikti papildomą informaciją.

85. Pelno (nuostolio) ataskaitoje arba aiškinamajame rašte įmonė turi nurodyti paskelbtus ar pasiūlytus finansinės atskaitomybės laikotarpio dividendus, tenkančius vienai akcijai.

NUOSAVYBĖS POKYČIAI

86. Kaip atskirą finansinės atskaitomybės dalį įmonė turi pateikti ataskaitą, kurioje nurodoma:

a) laikotarpio grynasis pelnas arba nuostolis;

b) kiekvienas pajamų ir sąnaudų straipsnis bei tokių straipsnių suma, pelnas ar nuostolis, pagal kitų standartų reikalavimus tiesiogiai pripažįstamas nuosavybe, ir

c) bendras apskaitos politikos pokyčių ir 8 TAS nagrinėjamo esminių klaidų ištaisymo pagrindinio (principinio) būdo poveikis.

Be to, įmonė turi šioje ataskaitoje arba aiškinamajame rašte nurodyti:

d) kapitalo sandorius su savininkais ir paskirstymą savininkams;

e) sukauptus pelno ar nuostolio likučius laikotarpio pradžioje ir balanso datą bei judėjimą per laikotarpį ir

f) kiekvienos nuosavo kapitalo klasės apskaitinės vertės, akcijų priedų bei kiekvieno rezervo suderinimą laikotarpio pradžioje ir pabaigoje, atskirai nurodant kiekvieną veiksmą.

87. Įmonės nuosavybės pokytis nuo vieno balanso datos iki kito parodo grynojo turto arba naudos padidėjimą ar sumažėjimą per laikotarpį ir, remiantis priimtais principais, pateikiamas finansinėje atskaitomybėje. Išskyrus pokyčius dėl sandorių su akcininkais, tokių kaip kapitalo įnašai ar dividendai, bendras nuosavybės pokytis parodo per įmonės veiklos laikotarpį susidariusį bendrąjį pelną ar nuostolius.

88. 8 TAS „Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas ar nuostolis, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai“ reikalaujama, kad, nustatant laikotarpio grynąjį pelną ar nuostolį, būtų įtraukiami visi to laikotarpio pajamų ar sąnaudų straipsniai, jeigu kitaip nėra reikalaujama ar leidžiama kito tarptautinio apskaitos standarto. Kituose standartuose reikalaujama, kad pelnas ir nuostoliai, tokie kaip likučių perkainojimas bei deficitas ir užsienio valiutos keitimo skirtumai, kartu su įmonės savininkams tenkančiais kapitalo sandoriais ir paskirstymu, būtų tiesiogiai pripažįstami kaip nuosavybės pokytis. Kadangi vertinant įmonės finansinę būklę nuo vienos balanso datos iki kitos svarbu atsižvelgti į pelną ir nuostolius, šiame standarte reikalaujama atskiro finansinės atskaitomybės komponento, kuris parodytų įmonės bendrąjį pelną ir nuostolius, įskaitant tuos, kurie tiesiogiai pripažįstami kaip nuosavybė.

89. Yra daug būdų įvykdyti 86 paragrafo reikalavimus. Daugelio jurisdikcijų priimtas būdas – stulpelio formatas, kuriame suderinami kiekvieno akcininkų nuosavybės elemento likučiai laikotarpio pradžioje ir pabaigoje, įskaitant punktus nuo a iki f. Pasirinktinai gali būti pateikiami atskiri finansinių ataskaitų komponentai, kurie parodo vien tiktai punktus nuo a iki c. Remiantis šiuo būdu, nuo d iki f aprašyti punktai pateikiami finansinės atskaitomybės aiškinamajame rašte. Abu būdai iliustruojami šio standarto priede. Nesvarbu, kuris požiūris būtų priimtas, 86 paragrafe reikalaujama, kad būtų pateiktos b punkto tarpinės sumos, leidžiančios vartotojams apskaičiuoti per laikotarpį iš įmonės veiklos susidariusį bendrąjį pelną ir nuostolius.

Pinigų srautų ataskaita

90. 7 TAS nurodomi pinigų srautų ataskaitos pateikimo bei su pinigų srautais susijusios informacijos pateikimo reikalavimai. Tai patvirtina, kad pinigų srautų informacija yra naudinga finansinės atskaitomybės vartotojams ir suteikia jiems pagrindą įvertinti įmonės galimybes uždirbti pinigus ir pinigų ekvivalentus ir parodyti pinigų srautų panaudojimą.

Finansinės atskaitomybės aiškinamasis raštas

Struktūra

91. Įmonės finansinės atskaitomybės aiškinamasis raštas turi:

a) pateikti informaciją apie finansinės atskaitomybės sudarymo pagrindą ir reikšmingiems sandoriams bei įvykiams taikomą konkrečią apskaitos politiką;

b) nurodyti niekur kitur finansinėje atskaitomybėje nepateiktą Tarptautinių apskaitos standartų reikalaujamą informaciją ir

c) pateikti papildomą informaciją, kuri nenurodyta finansinėje atskaitomybėje, bet būtina, norint tiksliai pateikti ([1]).

92. Finansinės atskaitomybės aiškinamasis raštas turi būti sudarytas sistemiškai. Kiekvienas balanso, pelno (nuostolio) ataskaitos ir pinigų srautų ataskaitos straipsnis turi turėti abipuses nuorodas į bet kurią su juo susijusią informaciją aiškinamajame rašte.

([1]) Žr. taip pat NAK-29 „Atskleidimas – paslaugų koncesijų susitarimai“.

93. Finansinės atskaitomybės aiškinamajame rašte pateikiamas balanse, pelno (nuostolio) ataskaitoje, pinigų srautų ataskaitoje ir nuosavybės pokyčių ataskaitoje nurodomų sumų aiškinamasis aprašymas ar išsamesnė analizė, taip pat papildoma informacija, tokia kaip neapibrėžtieji įsipareigojimai ir užbalansiniai straipsniai. Į aiškinamąjį raštą įtraukiama informacija, kurią reikalaujama ir rekomenduojama pateikti pagal Tarptautinius apskaitos standartus bei kita tiksliam pateikimui būtina informacija.

94. Paprastai aiškinamasis raštas sudaromas tokia tvarka, kuri padeda vartotojams suprasti finansinę atskaitomybę ir palyginti ją su kitų įmonių finansine atskaitomybe, būtent:

a) teigiama, kad ji atitinka Tarptautinius apskaitos standartus (žr. 11 paragrafą);

b) nurodomas (-i) taikomo (-i) vertinimo pagrindas (-ai) ir apskaitos politika;

c) papildoma informacija apie kiekvienos finansinės ataskaitos straipsnius išdėstoma ta tvarka, kuria pateikiamas kiekvienas eilute išskirtas straipsnis bei finansinė ataskaita, ir

d) nurodoma kita informacija, tarp jos:

i) neapibrėžtumai, užbalansiniai straipsniai bei kita finansinė informacija ir

ii) nefinansinė informacija.

95. Kai kuriomis aplinkybėmis būtina (ar pageidautina) pakeisti tam tikrų straipsnių išdėstymą aiškinamajame rašte. Pavyzdžiui, informacija apie palūkanas bei tikrosios vertės koregavimus gali būti derinama su informacija apie finansinių priemonių laikotarpio pabaigą, nors pirmoji informacija yra pateikiama pelno (nuostolio) ataskaitoje, o antroji yra susijusi su balansu. Nepaisant to, kiek įmanoma, išlaikoma sistemiška aiškinamojo rašto struktūra.

96. Informacija apie finansinės atskaitomybės sudarymo pagrindą ir konkrečią apskaitos politiką gali būti pateikta kaip atskiras finansinės atskaitomybės komponentas.

Apskaitos politikos pateikimas

97. Finansinės atskaitomybės aiškinamojo rašto apskaitos politikos dalyje turi būti aprašoma:

a) finansinei atskaitomybei rengti taikomas vertinimo pagrindas (ar pagrindai) ir

b) kiekviena konkreti apskaitos politika, būtina siekiant teisingai suprasti finansinę atskaitomybę.

98. Be finansinėje atskaitomybėje taikomos konkrečios apskaitos politikos, vartotojams svarbu žinoti taikomą (-us) vertinimo pagrindą (-us) (įsigijimo savikaina, einamųjų išlaidų vertė, realizacinė vertė, tikroji vertė arba dabartinė vertė), nes juo remiantis sudaroma visa finansinė atskaitomybė. Kai finansinėje atskaitomybėje remiamasi daugiau nei vienu pagrindu, pavyzdžiui, kai perkainojamas tam tikras ilgalaikis turtas, pakanka nurodyti turto ir įsipareigojimų, kuriems taikomas kiekvienas vertinimo pagrindas, kategorijas.

99. Spręsdama, ar konkreti apskaitos politika turi būti aprašoma, vadovybė apsvarsto, ar tai padės vartotojams suprasti metodą, pagal kurį pateikti rezultatai ir finansinė būklė parodo sandorius ir įvykius. Apskaitos politika, kurios pateikimo galimybę įmonė gali svarstyti, yra ši (bet ne tik):

a) pajamų pripažinimo;

b) konsolidavimo principų, įskaitant dukterines įmones ir asocijuotas įmones;

c) verslo jungimų;

d) bendrų įmonių;

e) materialiojo ir nematerialiojo turto pripažinimo ir nusidėvėjimo/amortizacijos;

f) skolinimosi išlaidų ir kitų išlaidų kapitalizavimo;

g) statybos sutarčių;

h) investicinio turto;

i) finansinių priemonių ir investicijų;

j) lizingo (finansinės nuomos);

k) tyrimo ir plėtros išlaidų;

l) atsargų;

m) mokesčių, įskaitant atidėtuosius mokesčius;

n) atidėjimų;

o) išmokų darbuotojams sąnaudų;

p) užsienio valiutos keitimo ir apsidraudimo;

q) verslo ir geografinių segmentų apibrėžimo ir išlaidų paskirstymo segmentams;

r) pinigų ir pinigų ekvivalentų apibrėžimo;

s) infliacijos apskaitos ir

t) valstybės dotacijų, subsidijų.

Kiti tarptautiniai apskaitos standartai konkrečiai reikalauja nurodyti daugelį šių apskaitos politikų.

100. Kiekviena įmonė svarsto savo veiklos pobūdį ir politikas, kurių pateikimo, esant tokio tipo įmonei, vartotojas gali tikėtis. Pavyzdžiui, bus tikimasi, kad visos privataus sektoriaus įmonės nurodys pelno mokesčio apskaitos politiką, įskaitant atidėtųjų mokesčių ir mokesčių turto. Kai įmonė vykdo svarbias operacijas ar sandorius užsienio valiuta, bus tikimasi, kad bus nurodyta užsienio valiutos keitimo pelno bei nuostolių pripažinimo ir šio pelno ir nuostolių apdraudimo apskaitos politika. Konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje nurodoma prestižui ir mažumos daliai nustatyti taikoma apskaitos politika.

101. Nurodyti apskaitos politiką gali būti svarbu, netgi jei einamuoju ir ankstesniaisiais laikotarpiais nurodytos sumos nėra reikšmingos. Taip pat būtų tikslinga nurodyti kiekvieną apskaitos politiką, nereglamentuojamą Tarptautinių apskaitos standartų, bet pasirinktą ir taikomą remiantis 20 paragrafu.

Kitos informacijos atskleidimas

102. Įmonė turi nurodyti, jeigu tai nenurodyta kitoje finansinės atskaitomybės informacijoje, šiuos dalykus:

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

b) įmonės veiklos pobūdžio ir jos pagrindinės veiklos aprašymą;

c) patronuojančios įmonės pavadinimą ir pagrindinę grupės patronuojančią įmonę ir

d) darbuotojų skaičių laikotarpio pabaigoje arba laikotarpio vidurkį.

ĮSIGALIOJIMO DATA

103. Šis tarptautinis apskaitos standartas įsigalioja 1998 m. liepos 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių finansinei atskaitomybei. Rekomenduojama taikyti anksčiau.

104. Šis tarptautinis apskaitos standartas pakeičia 1 TAS „Apskaitos politikos pateikimas“, 5 TAS „Finansinėje atskaitomybėje pateiktina informacija“ ir 13 TAS „Trumpalaikio turto ir trumpalaikių įsipareigojimų pateikimas“, kurių pertvarkytus variantus valdyba patvirtino 1994 metais.

2-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS (2 TAS) (PERSVARSTYTAS 1993 m.)

Atsargos

Šis persvarstytas tarptautinis apskaitos standartas pakeičia 2 TAS „Atsargų įvertinimas ir duomenų apie jas pateikimas, įkainojant atsargas jų įsigijimo savikaina“, kurį valdyba buvo patvirtinusi 1975 m. spalio mėn. Šis persvarstytas tarptautinis apskaitos 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 28 paragrafas. Pataisytas tekstas įsigalioja 2000 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių metinei finansinei atskaitomybei.

2000 m. gruodžio mėn., remiantis 41 TAS „Žemės ūkis“ buvo ištaisytas 1 paragrafas, taip pat įterptas 16A paragrafas. Pataisytas tekstas įsigalioja 2003 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių metinei finansinei atskaitomybei.

Vienas NAK aiškinimas yra susijęs su 2 TAS:

— NAK-1 „Pastovumas – skirtingos atsargų savikainos formulės“.

TURINYS

	Paragrafai
Tikslas	
Taikymas	29
Apibrėžimai	29
Atsargų įvertinimas	29
Atsargų savikaina	30
Įsigijimo savikaina	30
Perdirbimo savikaina	30
Kitos išlaidos	30
Paslaugų teikėjo atsargų savikaina	31
Žemės ūkio produkcijos, gautos iš biologinio turto, savikaina	31
Savikainos nustatymo būdai	31
Savikainos formulės	31
Pagrindinis (principinis) būdas	31
Leistinas alternatyvus būdas	32
Grynoji galimo realizavimo vertė	32
Sąnaudų pripažinimas	33
Atskleidimas	33
Įsigaliojimo data	34

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 atsargų apskaitos būdą įvertinant atsargas įsigijimo savikaina. Pagrindinis atsargų apskaitos klausimas yra išlaidų suma, kuri turi būti pripažinta turtu ir taip apskaitoje rodoma tol, kol bus pripažintos su jomis susijusios pajamos. Šiame standarte pateikiami praktiniai nurodymai, kaip nustatyti išlaidas ir vėliau pripažinti jas sąnaudomis, įskaitant įvairius nurašymo iki grynosios galimo realizavimo vertės atvejus. Standarte taip pat supažindinama su savikainos apskaičiavimo formulėmis, pagal kurias išlaidos priskiriamos atsargoms.

TAIKYMAS

1. Šis standartas turi būti taikomas finansinėje atskaitomybėje įsigijimo savikaina įvertinant atsargas, nepriklausančias:

   a) nebaigtai gamybai pagal statybos sutartis, tarp jų ir pagal tiesiogiai susijusių paslaugų sutartis (žr. 11 TAS „Statybos sutartys“);

   b) finansinėms priemonėms ir

   c) gyvajam inventoriui (naminiams gyvuliams), žemės ūkio ir miško gaminiams bei mineralinėms iškasenoms, kurios įkainojamos grynąja galimo realizavimo verte, remiantis tam tikrose šakose priimta praktika;

   d) biologiniam turtui, susijusiam su žemės ūkio veikla (žr. 41 TAS „Žemės ūkis“).

2. Šis standartas pakeičia 2 TAS „Atsargų įvertinimas ir duomenų apie jas pateikimas, įkainojant atsargas jų įsigijimo savikaina“, priimtą 1975 m.

3. Atsargos, minėtos 1 paragrafo c punkte, įkainojamos grynąja galimo realizavimo verte tam tikrose gamybos stadijose. Taip yra tada, kai, pavyzdžiui, žemės ūkyje subręsta derlius arba išgaunamos naudingosios iškasenos, kurias numatyta parduoti pagal išankstines sutartis ar vyriausybės garantijas arba kai rinka yra vienarūšė ir rizika neparduoti produkcijos yra maža. Tokios atsargos šiame standarte nenagrinėjamos.

APIBRĖŽIMAI

4. Šiame standarte vartojamos šios sąvokos:

   Atsargos – turtas:

   a) laikomas numatant jas parduoti įprastoje verslo veikloje;

   b) gaminamas numatant jas parduoti ar

   c) žaliavos ar medžiagos, kurios bus sunaudotos gamyboje arba teikiant paslaugas.

   Grynoji galimo realizavimo vertė – įvertinta pardavimo kaina, esant normalioms verslo sąlygoms, atėmus įvertintą produkcijos pagaminimo savikainą ir įvertintas pardavimo sąnaudas.

5. Atsargos apima prekes, įsigytas ir laikomas perparduoti, tarp jų ir, pavyzdžiui, prekes, didmenininko įsigytas ir laikomas numatant jas perparduoti, bei žemę ar kitą nuosavybę, skirtą perparduoti. Atsargos taip pat gali apimti įmonės pagamintą produkciją arba nebaigtą gaminti įmonės produkciją, įskaitant žaliavas ir kitokias medžiagas, naudojamas gamyboje. Paslaugų teikėjo atsargas sudaro paslaugų savikaina, kaip nurodyta 16 paragrafe, kai pajamų už jas įmonė dar nėra pripažinusi (žr. 18 TAS „Pajamos“).

ATSARGŲ VERTINIMAS

6. Atsargos turi būti įvertinamos žemesniąja iš savikainos ar grynąja galimo realizavimo verte.

Atsargų savikaina

7. Atsargų savikaina turėtų apimti visas įsigijimo išlaidas, perdirbimo išlaidas ir kitas išlaidas, susidariusias gabenant atsargas į dabartinę jų buvimo vietą ir suteikiant joms reikalingas sąlygas.

Įsigijimo savikaina

8. Atsargų įsigijimo savikainą sudaro pirkimo kaina, importo ir kiti mokesčiai (kiti nei tie, kurie vėliau bus įmonės atgauti iš mokesčių administratoriaus) bei transporto, krovimo ir kitos išlaidos, tiesiogiai priskirtinos užbaigtų prekių, medžiagų ir paslaugų įsigijimui. Prekybos nuolaidos, nukainojimai ir kiti panašūs straipsniai, nustatant įsigijimo savikainą, atimami.

9. Retais atvejais, pagal 21 TAS „Užsienio valiutos kursų pasikeitimo įtaka rezultatams“ leistiną alternatyvų būdą, įsigijimo savikainos dalį gali sudaryti užsienio valiutų kursų pasikeitimo skirtumas, tiesiogiai susidaręs paskutinio atsargų pirkimo metu, kai sąskaita buvo išrašyta užsienio valiuta. Šie valiutų keitimo skirtumai apima tik tuos skirtumus, kurie susidaro dėl valiutos devalvacijos ar nuvertėjimo, nuo kurio apsidrausti praktiškai neįmanoma ir kuris paveikia tuos įsipareigojimus, kurių negalima įvykdyti ir kurie atsiranda paskutinio atsargų įsigijimo metu.

Perdirbimo savikaina

10. Atsargų perdirbimo savikainą sudaro išlaidos, tiesiogiai susijusios su produkcijos vienetais, tokios kaip tiesioginio darbo išlaidos. Jai taip pat priskiriamos sistemingai paskirstomos pastoviosios ir kintamosios netiesioginės pridėtinės gamybos išlaidos, patiriamos perdirbant žaliavas į baigtus gaminius. Pastoviosios pridėtinės gamybos išlaidos – netiesioginės gamybos išlaidos, kurios lieka santykinai pastovios, nepaisant gamybos apimties, tokios kaip gamyklos pastatų ir įrengimų nusidėvėjimo ir eksploatavimo bei gamyklos valdymo ir administravimo išlaidos. Kintamosios pridėtinės gamybos išlaidos yra netiesioginės gamybos išlaidos, kurios kinta tiesiogiai ar beveik tiesiogiai pagal gamybos apimtį, – tokios kaip netiesioginės medžiagų ar darbo išlaidos.

11. Pastoviosios pridėtinės gamybos išlaidos priskiriamos perdirbimo savikainai remiantis normaliais gamybos įrengimų pajėgumais. Normalūs pajėgumai – numatomas vidutinis produkcijos kiekis, kuris turėtų būti pagamintas per keletą laikotarpių ir sezonų, esant normalioms sąlygoms ir aplinkybėms, įskaitant pajėgumų praradimą dėl planuotos techninės priežiūros. Faktinis gamybos lygis gali būti taikomas tuomet, kai jis apytiksliai atitinka normalius pajėgumus. Pastoviosios pridėtinės gamybos išlaidos, priskiriamos kiekvienam produkcijos vienetui, nedidėja dėl žemo gamybos lygio ar prastovų. Nepriskirtos pridėtinės gamybos išlaidos pripažįstamos sąnaudomis jų atsiradimo laikotarpiu. Ypač aukšto gamybos lygio laikotarpiais pastoviosios pridėtinės gamybos išlaidos, priskiriamos kiekvienam produkcijos vienetui, sumažinamos taip, kad atsargų vertė neviršytų savikainos. Kintamosios pridėtinės gamybos išlaidos kiekvienam produkcijos vienetui priskiriamos remiantis faktiniu gamybos įrengimų naudojimu.

12. Gamybos procesą gali nulemti tai, kad vienu metu gali būti gaminama daugiau nei vienas gaminys. Taip yra tokiu atveju, kai, pavyzdžiui, gaminami sudėtiniai gaminiai arba vienas iš jų yra pagrindinis, o kitas – šalutinis. Kai kiekvieno gaminio perdirbimo savikaina negali būti nustatoma atskirai, ji protingai ir tinkamai paskirstoma gaminiams. Gali būti paskirstoma remiantis, pavyzdžiui, santykine kiekvieno gaminio pardavimo verte tiek gamybai vykstant, kai gaminiai tampa atskiri, tiek ir gamybai pasibaigus. Dauguma šalutinių gaminių yra nereikšmingi. Tokiu atveju jie įvertinami grynąja galimo realizavimo verte, kuri atimama iš pagrindinio gaminio savikainos. Dėl to pagrindinio gaminio apskaitinė vertė tik nereikšmingai skiriasi nuo jo savikainos.

Kitos išlaidos

13. Į atsargų savikainą įtraukiamos tik tos kitos išlaidos, kurios yra susijusios su atsargų atgabenimu ir jų būkle. Pavyzdžiui, gali būti tikslinga į atsargų savikainą įtraukti negamybines pridėtines arba gaminio pritaikymo konkretiems klientams išlaidas.

14. Išlaidų, kurios neįtraukiamos į atsargų savikainą, bet pripažįstamos laikotarpio, kuriuo jos susidarė, sąnaudomis, pavyzdžiai:

a) normatyvus viršijanti atliekų, darbo ar kitų gamybos išlaidų dalis;

b) sandėliavimo išlaidos, išskyrus tuos atvejus, kai jos būtinos gamybos procese pereinant iš vieno gamybos etapo į kitą;

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

d) pardavimo išlaidos.

15. Kai kuriomis aplinkybėmis skolinimosi išlaidos įtraukiamos į atsargų savikainą. Šios aplinkybės nustatomos pagal leistiną alternatyvų būdą, numatytą 23 TAS „Skolinimosi išlaidos“.

Paslaugas teikiančių įmonių atsargų savikaina

16. Paslaugas teikiančių įmonių atsargų savikainą visų pirma sudaro paslaugas teikiančio bei kontroliuojančio personalo darbo užmokestis ir kitos išlaidos bei tam priskiriamos pridėtinės išlaidos. Prekybos ir visos administracijos darbuotojų darbo užmokestis ir kitos išlaidos neįtraukiamos į atsargų savikainą, bet pripažįstamos to laikotarpio, kuriuo jos buvo patirtos, sąnaudomis.

Žemės ūkio produkcijos, gautos iš biologinio turto, savikaina

16A. Pagal 41 TAS „Žemės ūkis“ iš įmonės biologinio turto gautos žemės ūkio produkcijos atsargų, pirmą kartą parodomų apskaitoje, vertė skaičiuojama iš jų tikrosios vertės atimant apskaičiuotas prekybos vietos išlaidas derliaus nuėmimo metu. Minėtoji vertė yra atsargų savikaina, galiojanti taikant šį standartą.

Savikainos nustatymo būdai

17. Atsargų savikainos nustatymo būdai, tokie kaip normatyvinis savikainos arba mažmeninių kainų metodas, gali būti taikomi tie, kurie yra priimtinesni, jeigu gaunami savikainai artimi rezultatai. Nustatant normatyvinę savikainą atsižvelgiama į normalius žaliavų ir medžiagų, darbo, efektyvumo ir pajėgumų naudojimo lygius. Jie reguliariai peržiūrimi ir, jeigu būtina, keičiami pagal esamas sąlygas.

18. Mažmeninių kainų metodas dažnai taikomas mažmeniniame versle vertinant didelį kiekį greitai besikeičiančio asortimento atsargų, kurių pelnas panašus ir kurioms netikslinga taikyti kitų savikainos nustatymo būdų. Atsargų savikaina nustatoma mažinant atsargų pardavimo kainą tam tikru bendrojo pelno procentu. Atsargoms, kurių kaina buvo mažesnė už jų pradinę pardavimo kainą, taikomas nustatytas procento dydis. Dažniausiai taikomas vidutinis kiekvieno mažmenos pardavimų skyriaus procentas.

Savikainos formulės

19. Atsargų, kurios paprastai vienos kitomis nekeičiamos, bei prekių ar paslaugų, gaminamų ir skirtų konkretiems projektams, savikaina turėtų būti nustatoma naudojant jų individualias savikainas.

20. Taikant konkrečių kainų metodą, konkretiems atsargų straipsniams turi būti priskiriama jų savikaina. Šis metodas tinka atsargoms, skirtoms konkretiems projektams, neatsižvelgiant į tai, ar jos buvo nupirktos, ar pagamintos. Tačiau konkrečių kainų metodas netaikomas, kai yra daug atsargų vienetų, kurie paprastai keičiami vieni kitais. Tokiomis sąlygomis galėtų būti taikomas vienetų, liekančių atsargose, atrankos būdas, siekiant numatyto poveikio laikotarpio grynajam pelnui ar nuostoliui.

Pagrindinis (principinis) būdas

21. Atsargų, nepaminėtų 19 paragrafe, savikaina turėtų būti nustatoma taikant „pirmasis į–pirmasis iš“ (first-in, first-out) (FIFO) arba svertinio vidurkio formules ([1]).

22. Taikant FIFO formulę, daroma prielaida, jog atsargos, kurios buvo įsigytos pirmiausiai, bus ir parduodamos pirmiausiai, taigi atsargos, likusios laikotarpio pabaigoje, buvo vėliausiai įsigytos ar pagamintos. Pagal svertinio vidurkio formulę, atsargų savikaina nustatoma pagal panašių atsargų vienetų laikotarpio pradžioje ir įsigytų ar pagamintų per visą laikotarpį panašių atsargų vienetų, kainų svertinį vidurkį. Vidurkis gali būti skaičiuojamas periodiškai arba gavus kiekvieną papildomą atsargų partiją, pagal aplinkybes kiekvienoje įmonėje.

Leistinas alternatyvus būdas

23. Atsargų, nepaminėtų 19 paragrafe, savikaina turėtų būti nustatoma taikant paskutinis į–pirmutinis iš (last-in, first-out) (LIFO) formulę ([1]).

24. Taikant LIFO frmulę, daroma prielaida, kad atsargos, kurios buvo įsigytos ar pagamintos paskutinės, bus parduodamos pirmiausiai, taigi atsargos, liekančios laikotarpio pabaigoje, yra pirmiausiai įsigytos ar pagamintos.

Grynoji galimo realizavimo vertė

25. Atsargų savikaina gali būti nepadengiama, jeigu tos atsargos yra sugadintos, visiškai ar iš dalies paseno arba nukrito jų pardavimo kaina. Atsargų savikaina taip pat gali būti nepadengiama, jeigu padidėjo apskaičiuotos gamybos ar pardavimo išlaidos. Atsargų nukainojimas žemiau už savikainą iki grynosios galimo realizavimo vertės atitinka požiūrį, jog turto apskaitinė vertė neturėtų viršyti sumų, kurias tikimasi gauti tą turtą pardavus ar naudojant.

26. Atsargos paprastai nukainojamos iki grynosios galimo realizavimo vertės pagal kiekvieną atsargų straipsnį. Tačiau kai kuriais atvejais gali būti tikslinga sugrupuoti panašius ar susijusius straipsnius. Toks atvejis gali būti, kai atsargų straipsniai priklauso tai pačiai gaminių grupei, yra panašios paskirties ar naudojimo, pagaminti ir pateikiami į rinką toje pačioje geografinėje zonoje ir jų praktiškai negalima įvertinti atskirai nuo kitų tos gaminių grupės straipsnių. Netinkama nukainoti atsargas atsargų grupėmis, pavyzdžiui, pagamintas prekes arba visas atsargas tam tikroje pramonės šakoje ar tam tikroje geografinėje zonoje. Paslaugų teikėjai dažniausiai kaupia išlaidas kiekvienai paslaugai, kurios pardavimo kaina bus nustatoma atskirai. Taigi kiekviena tokia paslauga laikoma atskiru straipsniu.

27. Grynoji galimo realizavimo vertė nustatoma remiantis pačiais patikimiausias įrodymais, gaunamais, atsargų, kurias tikimasi realizuoti, įvertinimo metu. Tokie įvertinimai atliekami atsižvelgiant į kainos ar savikainos svyravimus, tiesiogiai susijusius su įvykiais, vykstančiais pasibaigus laikotarpiui, kiek tokie įvykiai patvirtina sąlygas, esančias laikotarpio pabaigoje.

([1]) Žr. taip pat NAK-1 „Nuoseklumas – skirtingos atsargų savikainos formulės“.

28. Grynosios galimo realizavimo vertės nustatymui turi įtakos ir tikslas, kuriam atsargos yra laikomos. Pavyzdžiui, atsargų, laikomų, kad būtų įvykdytos įmonės pardavimo ar paslaugų sutartys, grynoji galimo realizavimo vertė pagrįsta sutartine kaina. Jeigu pardavimo sutartyse numatyti mažesni atsargų kiekiai nei jų yra, perviršio grynoji galimo realizavimo vertė nustatoma remiantis bendrąja pardavimo kaina. Atidėjimai ar neapibrėžtieji įsipareigojimai gali atsirasti iš pardavimo sutarčių, sudarytų dėl nesamų atsargų kiekio, ar iš įmonės pirkimo sutarčių. Tokius atidėjimus ir neapibrėžtuosius įsipareigojimus aiškina 37 TAS „Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“.

29. Žaliavos ir kitos medžiagos, laikomos atsargoms gaminti, nėra nukainojamos žemiau už savikainą, jeigu gaminius, kurių gamybai naudojamos šios žaliavos tikimasi parduoti už savikainą ar brangiau. Tačiau tuo atveju, kai žaliavų kainų kritimas parodo, kad baigtų gaminių savikaina viršys grynąją galimo realizavimo vertę, žaliavos nukainojamos iki grynosios galimo realizavimo vertės. Tokiomis aplinkybėmis žaliavų pakeitimo savikaina gali būti geriausias grynosios galimo realizavimo vertės matas.

30. Kiekvieną vėlesnį ataskaitinį laikotarpį turi būti apskaičiuojama nauja grynoji galimo realizavimo vertė. Kai išnyksta aplinkybės, dėl kurių atsargos turėjo būti nukainotos žemiau už savikainą, nukainojimo suma atstatoma taip, kad nauja apskaitinė vertė būtų žemesnioji savikainos ar iš naujo nustatyta grynoji galimo realizavimo vertė. Pavyzdžiui, atsargų straipsnis, apskaitoje parodomas grynąja galimo realizavimo verte, kadangi jo pardavimo kaina nukrito, bet jis vis dar turimas atėjus naujam laikotarpiui, kai jo pardavimo kaina pakilo.

SĄNAUDŲ PRIPAŽINIMAS

31. Kai atsargos parduodamos, jų apskaitinė vertė turi būti pripažįstama to laikotarpio, kuriuo pripažįstamos atitinkamos pajamos, sąnaudomis. Visų atsargų nukainojimo iki grynosios galimo realizavimo vertės suma ir visi atsargų nuostoliai turi būti pripažįstami to laikotarpio, kuriuo nukainojimai ar nuostoliai susidarė, sąnaudomis. Bet kokio atsargų nukainojimo atstatymo, atliekamo dėl grynosios galimo realizavimo vertės didėjimo, suma turi būti pripažįstama atsargų, pripažintų sąnaudomis tuo laikotarpiu, kai buvo atstatyta jų vertė, vertės sumažėjimu.

32. Parduotų atsargų apskaitinė vertė pripažįstama sąnaudomis lyginant sąnaudas ir pajamas.

33. Kai kurios atsargos gali būti priskirtos prie kitų turto sąskaitų, pavyzdžiui, atsargos, naudojamos kaip pasigaminto turto, gamyklos ar įrangos sudedamoji dalis. Tokiu būdu kitam turtui priskirtos atsargos pripažįstamos sąnaudomis per visą šio turto naudingo tarnavimo laiką.

ATSKLEIDIMAS

34. Finansinėje atskaitomybėje turi būti nurodyta:

a) apskaitos politika, taikoma atsargoms įvertinti, ir taikytos savikainos formulės;

b) bendra atsargų apskaitinė vertė ir jų apskaitinė vertė pagal grupes, tinkamas tai įmonei;

c) atsargų, kurios apskaitoje parodomos grynąja galimo realizavimo verte, apskaitinė vertė;

d) bet kurio nukainojimo atstatymo suma, kuri pripažįstama laikotarpio pajamomis pagal 31 paragrafą;

e) aplinkybės ar įvykiai, dėl kurių buvo atstatytas atsargų nukainojimas pagal 31 paragrafą;

f) atsargų, kurios įkeistos įsipareigojimams apdrausti, apskaitinė vertė.

35. Informacija apie skirtingų atsargų klasifikacijų apskaitines vertes ir jose nurodyto turto pokyčius yra naudinga finansinės atskaitomybės vartotojams. Paprastai atsargos skirstomos į prekes, gamybos medžiagas, žaliavas, nebaigtą gamybą ir baigtą produkciją. Paslaugų teikėjo atsargos paprasčiausiai gali būti apibūdinamos kaip nebaigta gamyba.

36. Kai atsargų savikaina nustatoma taikant LIFO formulę pagal 23 paragrafo leidžiamą alternatyvų būdą, finansinėje atskaitomybėje turi būti parodyti skirtumai tarp atsargų dydžio, nurodyto balanse, ir:

a) iš naujo apskaičiuotos sumos, kaip nurodyta 21 paragrafe, ar grynosios galimo realizavimo vertės – tos, kuri iš jų yra mažesnė, arba

b) savikainos balanso datą ar grynosios galimo realizavimo vertės – tos, kuri iš jų yra mažesnė.

37. Finansinėje atskaitomybėje taip pat turi būti parodyta:

a) atsargų savikaina, pripažinta sąnaudomis per ataskaitinį laikotarpį, arba

b) pajamos, atitinkančios veiklos išlaidas, pripažintas sąnaudomis per ataskaitinį laikotarpį, sugrupuotas pagal kilmę.

38. Atsargų savikainą, pripažintą sąnaudomis per ataskaitinį laikotarpį, sudaro išlaidos, anksčiau įtrauktos į parduotų atsargų vertę, nepaskirstytos pridėtinės gamybos išlaidos ir normatyvus viršijančios gamybos išlaidos. Dėl įmonėje susiklosčiusių aplinkybių į atsargų savikainą gali būti įtraukiamos ir kitokios išlaidos, pavyzdžiui, paskirstymo.

39. Kai kurios įmonės naudoja skirtingą pajamų ataskaitų formą, todėl gali būti pateikiamos skirtingos atsargų savikainos, pripažintos sąnaudomis per ataskaitinį laikotarpį, sumos. Pagal tokią formą įmonė nurodo veiklos išlaidų, atitinkančių laikotarpio pajamas, sumas, suskirstytas pagal pobūdį. Tokiu atveju įmonė nurodo pripažintas sąnaudomis išlaidas už žaliavas ir kitas medžiagas, darbo išlaidas ir kitas veiklos išlaidas, kartu su grynojo atsargų pokyčio per laikotarpį suma.

40. Nukainojimas iki grynosios galimo realizavimo vertės gali būti tokio dydžio, kad jį reikia pateikti pagal 8 TAS „Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas arba nuostolis, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai“.

ĮSIGALIOJIMO DATA

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

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).

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 ekvivalentams, 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 grynasis pelnas ar nuostolis. Pagrindinės veiklos pinigų srautų pavyzdžiai:

a) pinigų įplaukos pardavus prekes ir suteikus paslaugas;

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

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 grynąjį pelną ar nuostolį. 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:

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 grynasis pelnas arba nuostolis 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;

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 grynąjį pelną ar nuostolį, 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

25. Pinigų srautai, atsirandantys iš sandorių užsienio valiuta, turi būti pateikti įmonės finansinės atskaitomybės valiuta, taikant finansinės atskaitomybės valiutos ir atitinkamos užsienio valiutos keitimo kursą, galiojantį pinigų srautų dieną.

26. Užsienio dukterinės įmonės pinigų srautai turi būti įvertinti taikant finansinės atskaitomybės valiutos ir užsienio valiutos keitimo kursą, galiojantį atitinkamų pinigų srautų dieną.

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 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.

YPATINGIEJI STRAIPSNIAI

29. Pinigų srautai, susiję su ypatingaisiais straipsniais, turėtų būti klasifikuojami kaip atsirandantys iš pagrindinės, investicinės ar finansinės veiklos ir pateikiami atskirai.

30. Pinigų srautai, susiję su ypatingaisiais straipsniais, pateikiami pinigų srautų ataskaitoje atskirai, kaip atsirandantys iš pagrindinės, investicinės ar finansinės veiklos, kad vartotojai galėtų suprasti jų pobūdį ir poveikį dabartiniams ir būsimųjų laikotarpių įmonės pinigų srautams. Jie turi būti pridedami atskirai pateikiant informaciją apie ypatingųjų straipsnių pobūdį ir dydžius pagal 8 TAS „Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas arba nuostolis, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai“ reikalavimus.

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 grynąjį pelną ar nuostolį. 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 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 grynasis pelnas arba nuostolis, 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, kontroliuojančioje 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.

8-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS (8 TAS)
(PERSVARSTYTAS 1993 m.)

Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas arba nuostolis, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai

35 TAS „Nutraukiamoji veikla“ pakeičia 8 TAS 4 ir 19–22 paragrafus. 35 TAS taip pat pakeičia nutraukiamosios veiklos apibrėžimą 8 TAS 6 paragrafe. 35 TAS galioja 1999 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių finansinei atskaitomybei.

Remiantis 40 TAS „Investicinis turtas“ buvo ištaisytas 44 paragrafas, kuris dabar pateikiamas juodu kursyvu. 40 TAS galioja 2001 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių metinei finansinei atskaitomybei.

Vienas NAK aiškinimas yra susijęs su 8 TAS:

— NAK-8 „TAS, kaip svarbiausio apskaitos pagrindo, taikymas pirmąjį kartą“.

TURINYS

	Paragrafai
Tikslas	45
Taikymas	45
Apibrėžimai	45
Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas arba nuostolis	46
Ypatingieji straipsniai	46
Įprastinės veiklos pelnas arba nuostolis	47
(Panaikinti paragrafai)	
Apskaitinių įvertinimų keitimas	47
Esminės klaidos	48

Pagrindinis (principinis) būdas 48

Leistinas alternatyvus būdas 49

Apskaitos politikos pakeitimai 49

Tarptautinio apskaitos standarto taikymas 50

Kiti apskaitos politikos pakeitimai – pagrindinis (principinis) būdas 50

Kiti apskaitos politikos pakeitimai – leistinas alternatyvus būdas 51

Įsigaliojimo data 51

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 tam tikrų pelno (nuostolio) ataskaitos straipsnių klasifikavimo, atskleidimo ir apskaitos tvarką, kad visos įmonės pelno (nuostolio) ataskaitas sudarytų ir pateiktų pagal vienodą modelį. Taip yra lengviau palyginti finansinę atskaitomybę tiek su ankstesniais įmonės laikotarpiais, tiek su kitų įmonių finansine atskaitomybe. Dėl to šiame standarte reikalaujama pateikti ir suklasifikuoti ypatinguosius bei tam tikrus straipsnius ir parodyti įprastinės veiklos pelną ar nuostolį. Jame taip pat paaiškinama apskaitinių įvertinimų ir apskaitos politikos pakeitimo bei esminių klaidų taisymo apskaita.

TAIKYMAS

1. Šis standartas turi būti taikomas pateikiant įprastinės veiklos pelną ar nuostolį ir ypatinguosius straipsnius pelno (nuostolio) ataskaitoje bei parodant apskaitoje apskaitinių įvertinimų, esminių klaidų ir apskaitos politikos pakeitimus.

2. Šis standartas pakeičia 8 TAS „Ypatingieji ir prieš tai buvusių laikotarpių straipsniai bei apskaitos politikos pakeitimai“, patvirtintą 1977 m.

3. Be to, šiame standarte nurodoma kaip turi būti pateikiami tam tikri ataskaitinio laikotarpio pelno ar nuostolio straipsniai. Tai atliekama papildomai pateikiant kitą informaciją, reikalaujamą kitų tarptautinių apskaitos standartų, tarp jų ir 1 TAS „Finansinės atskaitomybės pateikimas“.

4. (Panaikintas)

5. Ypatingųjų straipsnių, esminių klaidų ir apskaitos politikos keitimo įtaka mokesčiams įtraukiama į apskaitą ir parodoma remiantis 12 TAS „Pelno mokesčiai“. 12 TAS minimus ypatinguosius straipsnius reikėtų laikyti ypatingaisiais, atsižvelgiant į šiame standarte pateiktą ypatingųjų straipsnių apibrėžimą.

APIBRĖŽIMAI

6. Toliau pateikiamos šiame standarte vartojamos sąvokos:

Ypatingieji straipsniai – pajamos ar sąnaudos, atsirandančios iš ūkinių įvykių ar sandorių, kurie aiškiai išsiskiria iš įmonės įprastinės veiklos ir todėl nesitikima, kad jie kartosis dažnai ar reguliariai.

Įprastinė veikla – kiekviena veikla, kurios imasi įmonė kaip savo verslo dalies, bei susijusi veikla, kurią įmonė vykdo dėl savo veiklos, pratęsdama ją ar atsirandanti atsitiktinai.

Esminės klaidos – ataskaitiniu laikotarpiu aptiktos klaidos, kurios yra tiek reikšmingos vieno ar kelių ankstesnių laikotarpių finansinei atskaitomybei, kad ji nebegali būti laikoma patikima jos išleidimo dieną.

Apskaitos politika – konkretūs principai, pagrindai, sutartys, konvencijos, taisyklės ir praktika, kuria vadovaujasi įmonė, sudarydama ir pateikdama savo finansinę atskaitomybę.

ATASKAITINIO LAIKOTARPIO GRYNASIS PELNAS ARBA NUOSTOLIS

7. Visi ataskaitinio laikotarpio pajamų ar sąnaudų straipsniai turi būti įtraukiami nustatant šio laikotarpio grynąjį pelną ar nuostolį, nebent tarptautinis apskaitos standartas reikalauja ar leidžia elgtis kitaip.

8. Paprastai visi per laikotarpį pripažintų pajamų ar sąnaudų straipsniai įtraukiami nustatant laikotarpio grynąjį pelną ar nuostolį. Tai liečia ir ypatinguosius straipsnius bei apskaitinių įvertinimų pakeitimo poveikį. Tačiau gali atsirasti aplinkybių, kuriomis tam tikri straipsniai gali būti neįtraukiami į ataskaitinio laikotarpio grynąjį pelną ar nuostolį. Šiame standarte numatomos dvi tokios aplinkybės: esminių klaidų taisymas ir apskaitos politikos pakeitimo įtaka.

9. Kiti tarptautiniai apskaitos standartai pateikia straipsnių, kurie gali atitikti Sistemoje pateikiamus pajamų ar sąnaudų apibrėžimus, tačiau paprastai neįtraukiami apskaičiuojant grynąjį pelną ar nuostolį. Pavyzdžiui, ilgalaikio materialiojo turto perviršis įvertinimo metu (žr. 16 TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“) bei pelnas ar nuostolis, susidarantis dėl užsienio įmonės finansinės atskaitomybės perskaičiavimo (žr. 21 TAS „Užsienio valiutų kursų pasikeitimo įtaka rezultatams“).

10. Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas arba nuostolis susideda iš šių komponentų, kurių kiekvienas turi būti nurodytas pelno (nuostolio) ataskaitoje:

a) pelnas ar nuostolis iš įprastinės veiklos ir

b) ypatingieji straipsniai.

Ypatingieji straipsniai

11. Kiekvieno ypatingojo straipsnio pobūdis ir suma turi būti nurodyta atskirai.

12. Beveik visi pajamų ir sąnaudų straipsniai, įtraukiami apskaičiuojant laikotarpio grynąjį pelną ar nuostolį, atsiranda įmonei vykdant įprastinę veiklą. Todėl tik retais atvejais įvykis ar sandoris turėtų būti parodytas kaip ypatingasis straipsnis.

13. Ar įvykis arba sandoris aiškiai skiriasi nuo įprastinės įmonės veiklos, nustatoma pagal įvykių ar sandorių pobūdį, lyginant juos su įprastine įmonės veikla, o ne pagal tikėtiną tokių įvykių pasireiškimo dažnumą. Vadinasi, tas pats įvykis ar sandoris vienai įmonei gali būti neįprastas, o kitai – įprastas dėl įprastinės veiklos skirtumų. Pavyzdžiui, nuostoliai dėl žemės drebėjimo gali būti laikomi ypatinguoju straipsniu daugelyje įmonių, tačiau draudimo polisų turėtojų pretenzijos dėl žemės drebėjimo padarinių nėra ypatingieji straipsniai draudimo įmonėms, kurios apdraudžia nuo tokios rizikos.

14. Įvykių ar sandorių, kuriuos dauguma įmonių nurodo kaip ypatinguosius straipsnius, pavyzdžiai:

a) turto konfiskavimas;

b) žemės drebėjimai ir kitos stichinės nelaimės.

15. Kiekvieno ypatingojo straipsnio pobūdis ir suma gali būti nurodyta pelno (nuostolio) ataskaitoje arba, kai tai atliekama finansinės atskaitomybės aiškinamajame rašte, pelno (nuostolio) ataskaitoje gali būti pateikiama bendra visų ypatingųjų straipsnių suma.

Įprastinės veiklos pelnas arba nuostolis

16. Jeigu įprastinės veiklos pajamų ir sąnaudų straipsniai, įtraukiami į pelną ar nuostolį, yra tokio dydžio, pobūdžio ar apimties, kad norint juos nurodyti reikia paaiškinti įmonės veiklą per ataskaitinį laikotarpį, jų pobūdis ir sumos turi būti parodomos atskirai.

17. Nors 16 paragrafe aprašyti pajamų ir sąnaudų straipsniai nėra ypatingieji, apie jų pobūdį ir sumas gali būti naudinga žinoti finansinės atskaitomybės vartotojams, siekiantiems suprasti ir prognozuoti įmonės finansinę būklę ir veiklą. Tokia informacija paprastai pateikiama finansinės atskaitomybės aiškinamajame rašte.

18. Aplinkybės, kai pajamų ir sąnaudų straipsnius reikia parodyti atskirai, remiantis 16 paragrafu:

a) atsargų nukainojimas iki grynosios galimo realizavimo vertės ar nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų – iki atsiperkamosios vertės, taip pat tokių nukainojimų atstatymas;

b) įmonės veiklos restruktūrizavimas ar bet kokių restruktūrizavimo išlaidų atstatymas;

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

d) ilgalaikių investicijų perleidimas;

e) veiklos nutraukimas;

f) teismo bylų nuosprendžiai;

g) kitų atidėjimų atstatymas.

19.–22. (Panaikinti – žr. 35 TAS „Nutraukiamoji veikla“)

Apskaitinių įvertinimų keitimas

23. Dėl verslui būdingo neapibrėžtumo daugelis finansinės atskaitomybės straipsnių negali būti tiksliai apskaičiuoti, tik įvertinti. Įvertinimas paprastai daromas remiantis naujausia turima informacija. Gali būti reikalaujama įvertinti, pavyzdžiui, blogas skolas, pasenusias atsargas arba nudėvimojo turto naudingo tarnavimo laiką ar nudėvimojo turto ekonominio naudojimo pobūdį. Pagrįstas įvertinimas yra pagrindinė finansinės atskaitomybės sudarymo dalis, daranti teigiamą įtaką jos patikimumui.

24. Įvertinimą gali prireikti atskleisti iš naujo tuo atveju, jeigu pasikeičia aplinkybės, kuriomis buvo remtasi jį atliekant, ar atsiranda naujos informacijos, patirties ar kitų įvykių. Įvertinimų patikrinimo pobūdis reikalauja koreguoti ypatingųjų straipsnių ar esminių klaidų apibrėžimus.

25. Kartais būna sudėtinga atskirti apskaitos politikos pakeitimą nuo apskaitinio įvertinimo pakeitimo. Tokiais atvejais pakeitimas laikomas apskaitinio įvertinimo pakeitimu ir pateikiama atitinkama informacija.

26. Apskaitinio įvertinimo pakeitimo poveikis, nustatant grynąjį pelną ar nuostolį, turi būti priskiriamas:

a) laikotarpiui, kai buvo atliktas pakeitimas, jei jis turi įtakos tik tam laikotarpiui;

b) laikotarpiui, kai buvo atliktas pakeitimas, ir vėlesniems laikotarpiams, jei apskaitinio įvertinimo pakeitimas veikia ir juos.

27. Apskaitinio įvertinimo pakeitimas gali paveikti tik ataskaitinį laikotarpį arba tiek ataskaitinį, tiek vėlesnius laikotarpius. Pavyzdžiui, blogų skolų sumos įvertinimo pakeitimas turi įtakos tik ataskaitiniam laikotarpiui, todėl jis pripažįstamas nedelsiant. Tačiau įvertinto nusidėvimojo turto naudingo tarnavimo laiko ar ekonominio naudojimo pobūdžio pakeitimas turi įtakos ataskaitinio laikotarpio nusidėvėjimo sąnaudoms bei visiems vėlesniems laikotarpiams per likusį turto naudingo tarnavimo laiką. Abiem atvejais pakeitimo poveikis ataskaitiniam laikotarpiui pripažįstamas to laikotarpio pajamomis ar sąnaudomis. Įtaka, jei ji yra, būsimiems laikotarpiams pripažįstama būsimaisiais laikotarpiais.

28. Apskaitinio įvertinimo pakeitimo poveikis turi būti įtrauktas į tą patį pelno (nuostolio) ataskaitos straipsnį, kuriame buvo fiksuotas pirminis įvertinimas.

29. Siekiant garantuoti skirtingų laikotarpių finansinės atskaitomybės palyginimą, apskaitinio įvertinimo pakeitimo poveikis įvertinimams, kurie anksčiau buvo įtraukti į įprastinės veiklos pelną ar nuostolį, įtraukiamas į tą patį grynojo pelno ar nuostolio komponentą. Apskaitinio įvertinimo pakeitimo poveikis įvertinimams, kurie anksčiau buvo įtraukti į ypatinguosius straipsnius, pateikiamas kaip ypatingasis straipsnis.

30. Apskaitinio įvertinimo pakeitimo poveikio pobūdis ir suma, kuri daro didelę įtaką ataskaitiniam laikotarpiui arba gali daryti didelę įtaką vėlesniems laikotarpiams, turi būti nurodyta. Jei neįmanoma pateikti kiekybinio skaičiavimo, tai taip pat turi būti nurodyta.

ESMINĖS KLAIDOS

31. Praėjusio ar dar ankstesnio laikotarpio klaidos finansinėje atskaitomybėje gali būti pastebėtos ataskaitiniu laikotarpiu. Jos gali atsirasti dėl neteisingų matematinių skaičiavimų, netinkamo apskaitos politikos taikymo ar faktų aiškinimo, klastotės ar apsirikimo. Šių klaidų taisymai paprastai įtraukiami į ataskaitinio laikotarpio grynąjį pelną ar nuostolį.

32. Kartais klaida gali daryti tokį didelį poveikį praėjusio ar keleto ankstesnių laikotarpių finansinei atskaitomybei, kad ji nebegali būti patikima jos parengimo dieną. Šios klaidos laikomos esminėmis. Esminės klaidos pavyzdys gali būti atvejis, kai į ankstesnio laikotarpio finansinę atskaitomybę įtraukiama daug nebaigtos gaminti produkcijos ir gautinos sumos pagal neteisingas sutartis, kurios nebus įvykdytos. Taisant esmines ankstesnių laikotarpių klaidas, reikia koreguoti pateiktą lyginamąją informaciją arba pateikti papildomą susijusią informaciją.

33. Esminių klaidų taisymas gali būti nesiejamas su apskaitinių įvertinimų pakeitimais. Apskaitiniai įvertinimai savo pobūdžiu yra apytikslės sumos, kurias reikia tikrinti, kai atsiranda papildomos informacijos. Pavyzdžiui, pelnas ar nuostolis, pripažintas išaiškėjus neapibrėžtumui, kuris anksčiau negalėjo būti patikimai įvertintas, nėra esminės klaidos ištaisymas.

Pagrindinis (principinis) būdas

34. Ankstesniam laikotarpiui priklausančios esminės klaidos ištaisymo suma turi būti pateikta finansinėje atskaitomybėje koreguojant nepaskirstytojo pelno pradinį likutį. Turi būti pateikta nauja lyginamoji informacija, nebent to padaryti būtų neįmanoma.

35. Finansinė atskaitomybė ir lyginamoji ankstesnių laikotarpių informacija pateikiama tokia, kokia būtų, jeigu esminė klaida būtų ištaisyta tuo laikotarpiu, kai ji buvo padaryta. Todėl taisymo suma, susijusi su kiekvienu ankstesniu laikotarpiu, įtraukiama į to laikotarpio grynąjį pelną ar nuostolį. Pataisymo suma, priklausančia ankstesniems laikotarpiams, koreguojamas anksčiausio visų pateiktų laikotarpių nepaskirstytojo pelno pradinis likutis. Visa kita informacija, susijusi su ankstesniais laikotarpiais, pavyzdžiui, finansinių duomenų santrauka, taip pat turi būti ištaisyta.

36. Koreguojant lyginamąją informaciją, ne visada reikalaujama pataisyti finansinę atskaitomybę, kuri jau patvirtinta akcininkų arba užregistruota ar užpildyta valdymo organų, tačiau nacionaliniai įstatymai gali reikalauti pataisyti tokią finansinę atskaitomybę.

37. Įmonė turi nurodyti:

a) esminių klaidų pobūdį;

b) ataskaitinio laikotarpio ir kiekvieno pateikto ankstesnio laikotarpio koregavimų sumą;

c) koregavimų sumą, susijusią su ankstesniais laikotarpiais, palygintą su duomenimis, pateiktais lyginamojoje informacijoje;

d) faktą, kad lyginamoji informacija buvo koreguota arba kad to atlikti neįmanoma.

Leistinas alternatyvus būdas

38. Esminės klaidos pataisymo suma turi būti įtraukiama apskaitoje parodant ataskaitinio laikotarpio grynąjį pelną ar nuostolį. Lyginamoji informacija turi būti pateikiama taip pat kaip ir ankstesniuoju laikotarpiu. Papildoma informacija, parengta remiantis 34 paragrafu, turi būti pateikiama, išskyrus atvejus, kai to padaryti neįmanoma.

39. Esminių klaidų taisymas įtraukiamas apskaitoje parodant ataskaitinio laikotarpio grynąjį pelną ar nuostolį. Tačiau turi būti pateikiama ir papildoma informacija, dažniausiai atskiroje skiltyje, parodanti ataskaitinio laikotarpio ir visų ankstesnių laikotarpių grynąjį pelną ar nuostolį tokį, koks jis būtų, jeigu esminė klaida būtų ištaisyta tada, kai ji buvo padaryta. Tokį apskaitos būdą reikėtų taikyti tose šalyse, kuriose reikalaujama, kad į finansinę atskaitomybę būtų įtraukiama lyginamoji informacija, sutampanti su ankstesniais laikotarpiais pateikta finansine atskaitomybe.

40. Įmonė turi nurodyti:

a) esminių klaidų pobūdį;

b) koregavimų sumą, pripažintą į apskaitą įtraukiant grynąjį ataskaitinio laikotarpio pelną ar nuostolį;

c) koregavimo sumą, įtrauktą į kiekvieną laikotarpį, kurio papildoma informacija buvo pateikta, ir koregavimo sumą, priklausančią laikotarpiams, ankstesniems už tuos, kurių papildoma informacija buvo pateikta. Jeigu papildomos informacijos neįmanoma pateikti, tai turi būti nurodyta.

APSKAITOS POLITIKOS PAKEITIMAI

41. Vartotojams turi būti sudarytos sąlygos palyginti skirtingų laikotarpių įmonės finansinę atskaitomybę tam, kad jie galėtų matyti vyraujančias finansinės būklės, veiklos ir pinigų srautų tendencijas. Todėl visais laikotarpiais paprastai laikomasi tos pačios apskaitos politikos.

42. Apskaitos politika turi būti keičiama tik tada, kai to reikalauja įstatai, apskaitos standartus nustatanti institucija arba jeigu pakeitus apskaitos politiką būtų tiksliau parodyti įvykiai ir sandoriai įmonės finansinėje atskaitomybėje.

43. Tinkamiau parodyti įvykius ar sandorius įmonės finansinėje atskaitomybėje galima tada, kai taikant naują apskaitos politiką pateikiama reikalingesnė ar patikimesnė informacija apie įmonės finansinę būklę, veiklą ir pinigų srautus.

44. Apskaitos politikos pakeitimu nelaikoma:

a) apskaitos politikos taikymas įvykiams ar sandoriams, kurie iš esmės skiriasi nuo ankstesnių įvykių ar sandorių;

b) naujos apskaitos politikos taikymas įvykiams ar sandoriams, kurių nebuvo anksčiau arba kurie buvo nesvarbūs.

Sprendimas perkainoti turtą pagal leistiną alternatyvų būdą, aprašytą 16 TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“ arba 38 TAS „Nematerialusis turtas“, yra apskaitos politikos pakeitimas, tačiau toks perkainojimas turi būti atliekamas kaip naujas įvertinimas, remiantis 16 TAS arba 38 TAS, o ne šiuo standartu. Todėl tokiems apskaitos politikos pakeitimams šio standarto 49–57 paragrafo nuostatos netaikytinos.

45. Apskaitos politikos pakeitimas taikomas retrospektyviai arba perspektyviai pagal šio standarto reikalavimus. Apskaitos politikos pakeitimą taikant retrospektyviai, nauja apskaitos politika, taikoma įvykiams ar sandoriams taip, tarsi ji būtų buvusi taikoma nuolat. Todėl ši apskaitos politika taikoma įvykiams ar sandoriams nuo jų atsiradimo datos. Apskaitos politikos pakeitimą taikant perspektyviai, nauja apskaitos politika taikoma įvykiams ir sandoriams, vyksiantiems po pakeitimo datos. Jokių pataisymų, susijusių su ankstesniais laikotarpiais, nereikia atlikti – nei nepaskirstytojo pelno pradinių likučių, nei pateikiant ataskaitinio laikotarpio grynąjį pelną ar nuostolį, kadangi jau esantys likučiai neperskaičiuojami. Nauja apskaitos politika taikoma šiems likučiams nuo pakeitimo datos. Pavyzdžiui, įmonė gali nuspręsti pakeisti skolinimosi išlaidų apskaitos politiką ir kapitalizuoti šias išlaidas pagal leistiną alternatyvų būdą, nurodytą 23 TAS „Skolinimosi išlaidos“. Pagal perspektyvinį būdą nauja politika taikoma tik toms skolinimosi išlaidoms, kurios susidaro po apskaitos politikos pakeitimo dienos.

Tarptautinio apskaitos standarto taikymas

46. Apskaitos politikos pakeitimas, atliktas taikantis prie tarptautinio apskaitos standarto, turi būti apskaitoje parodomas pagal specialias pereinamąsias nuostatas, jei jos numatytos tarptautiniame apskaitos standarte. Jeigu pereinamųjų nuostatų nėra, apskaitos politikos pakeitimas turi būti taikomas pagal pagrindinį (principinį) būdą, kaip nurodyta 49, 52 ir 53 paragrafuose arba leistiną alternatyvų būdą, nurodytą 54, 56 ir 57 paragrafuose.

47. Pereinamosios tarptautinio apskaitos standarto nuostatos gali reikalauti taikyti retrospektyvųjį arba perspektyvųjį apskaitos politikos keitimo taikymo būdą.

48. Jeigu įmonė nepriėmė naujo Tarptautinio apskaitos standartų komiteto paskelbto tarptautinio apskaitos standarto, kuris dar neįsigaliojo, įmonei rekomenduojama nurodyti būsimo apskaitos politikos pakeitimo pobūdį ir įtaką jos grynajam pelnui ar nuostoliui bei finansinės būklės įvertinimui.

Kiti apskaitos politikos pakeitimai – pagrindinis (principinis) būdas

49. Apskaitos politikos pakeitimas turi būti taikomas retrospektyviai, išskyrus tuos atvejus, kai kiekvieno pataisymo suma, priklausanti ankstesniems laikotarpiams, negali būti pakankamai tiksliai nustatyta. Visi susiję taisymai turi būti pateikiami kaip nepaskirstytojo pelno pradinio likučio koregavimas. Lyginamoji informacija turi būti patikslinama, nebent to padaryti būtų neįmanoma ([1]).

50. Finansinė atskaitomybė ir lyginamoji ankstesnių laikotarpių informacija pateikiama taip, tarsi nauja apskaitos politika būtų buvusi taikyta nuolat. Taigi lyginamoji informacija pakeičiama, kad atitiktų naują apskaitos politiką. Pataisymo suma, priklausančia laikotarpiams, ankstesniems už tuos, kurie įtraukti į finansinę atskaitomybę, koreguojamas anksčiausio iš pateiktų laikotarpių nepaskirstytojo pelno pradinis likutis. Visa kita informacija, susijusi su ankstesniais laikotarpiais, tokia kaip pradinių finansinių duomenų santraukos, taip pat perskaičiuojama.

51. Pakeitus lyginamąją informaciją nebūtina keisti finansinę atskaitomybę, kurią patvirtino akcininkai arba užregistravo valdymo organai, tačiau to gali reikalauti nacionaliniai įstatymai.

52. Apskaitos politikos pakeitimas turi būti taikomas perspektyviai tuo atveju, kai 49 paragrafo reikalaujama nepaskirstytojo pelno pradinio likučio pataisymo suma negali būti pakankamai patikimai nustatyta.

53. Kai apskaitos politikos pakeitimas turi reikšmingą įtaką ataskaitiniam laikotarpiui ar kiekvienam kitam anksčiau pateiktam laikotarpiui arba gali turėti reikšmingą įtaką vėlesniems laikotarpiams, įmonė turi nurodyti:

a) pakeitimo priežastis;

b) pataisymo sumą, susijusią su ataskaitiniu laikotarpiu ir kiekvienu kitu pateiktu laikotarpiu;

c) pataisymo sumą, susijusią su laikotarpiais, ankstesniais už tuos, kurie įtraukti į lyginamąją informaciją;

d) faktą, kad lyginamoji informacija buvo perskaičiuota arba kad to padaryti neįmanoma.

([1]) NAK-8 „TAS, kaip svarbiausio apskaitos pagrindo, taikymas pirmąjį kartą“. Joje teigiama, kad negalima pripažinti sukauptų pasikeitimų, atsiradusių pereinant nuo nacionalinių standartų prie TAS, įtakos pelno (nuostolio) ataskaitoje (t. y. negalima taikyti TAS 8.54 nurodyto leistino alternatyvaus būdo pirmą kartą taikant TAS kaip svarbiausią apskaitos pagrindą).

Kiti apskaitos politikos pakeitimai – leistinas alternatyvus būdas

54. Apskaitos politikos pakeitimas turi būti taikomas retrospektyviai, išskyrus tuos atvejus, kai atliekamų pataisymų suma, priklausanti ankstesniems laikotarpiams, negali būti patikimai nustatyta. Visi susiję pataisymai turi būti įtraukti nustatant ataskaitinio laikotarpio grynąjį pelną ar nuostolį. Lyginamoji informacija turi būti pateikiama taip pat kaip ir ankstesnių laikotarpių finansinėje atskaitomybėje. Papildoma lyginamoji informacija, parengta pagal 49 paragrafą, turi būti pateikiama, išskyrus tuos atvejus, kai to padaryti neįmanoma ([1]).

55. Pataisymai, atsiradę dėl apskaitos politikos pakeitimo, įtraukiami į laikotarpio grynąjį pelną ar nuostolį. Tačiau papildoma lyginamoji informacija taip pat pateikiama, dažnai atskiroje skiltyje, tam, kad parodytų ataskaitinio laikotarpio ir visų kitų pateiktų laikotarpių grynąjį pelną ar nuostolį bei finansinę būklę taip, tarsi nauja apskaitos politika būtų buvusi taikyta nuolat. Toks apskaitos aiškinimas gali būti būtinas tose šalyse, kuriose reikalaujama, kad į finansinę atskaitomybę būtų įtraukta lyginamoji informacija, patvirtinanti ankstesniais laikotarpiais pateiktą finansinę atskaitomybę.

56. Apskaitos politikos pakeitimas turi būti taikomas perspektyviai, jeigu suma, kuri turi būti įtraukta į ataskaitinio laikotarpio grynąjį pelną ar nuostolį ir kurios reikalauja 54 paragrafas, negali būti pagrįstai apskaičiuota.

57. Kai apskaitos politikos pakeitimas turi reikšmingą įtaką ataskaitiniam laikotarpiui ar kiekvienam ankstesniam atskaitomybėje pateiktam laikotarpiui, arba gali turėti didelę įtaką būsimiesiems laikotarpiams, įmonė privalo nurodyti:

a) pakeitimo priežastis;

b) pataisymo sumą, įtrauktą į ataskaitinio laikotarpio grynąjį pelną ar nuostolį;

c) pataisymo sumą, įtrauktą į kiekvieną laikotarpį, kuriuo papildoma informacija pateikiama, ir pataisymo sumą, susijusią su ankstesniais laikotarpiais, kurie neįtraukti į finansinę atskaitomybę. Jeigu papildomos informacijos pateikti neįmanoma, tai turi būti atskleista.

ĮSIGALIOJIMO DATA

58. Šis tarptautinis apskaitos standartas įsigalioja 1995 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių finansinei atskaitomybei.

10-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS (10 TAS) (PERSVARSTYTAS 1999 m.)

Įvykiai po balanso datos

Šį tarptautinį apskaitos standartą 1999 m. kovo mėn. patvirtino TASK valdyba. Jis galioja 2000 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių metinei finansinei atskaitomybei.

ĮVADAS

10 TAS „Įvykiai po balanso datos“ pakeičia tas 10 TAS „Neapibrėžtumai ir įvykiai, paaiškėję po balanso datos“ dalis, kurių dar nebuvo pakeitęs 37 TAS „Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“. Naujame standarte atlikti šie pakeitimai:

a) pateikti nauji reikalavimai, kaip nurodyti finansinės atskaitomybės įgaliojimo išleisti datą;

b) išbraukta pasirinkimo teisė pripažinti įsipareigojimą mokėti dividendus, kurie tikėtini žvelgiant į finansinės atskaitomybės apimamą laikotarpį ir buvo pasiūlyti ar paskelbti po balanso datos, bet prieš įgaliojant išleisti finansinę atskaitomybę. Tokius dividendus įmonė gali pateikti arba kaip atskirą nuosavybės sudedamąją dalį balanse, arba finansinės atskaitomybės aiškinamajame rašte;

([1]) NAK-8 „TAS, kaip svarbiausio apskaitos pagrindo, taikymas pirmąjį kartą“. Joje teigiama, kad negalima pripažinti sukauptų pasikeitimų, atsiradusių pereinant nuo nacionalinių standartų prie TAS, įtakos pelno (nuostolio) ataskaitoje (t. y. negalima taikyti TAS 8.54 nurodyto leistino alternatyvaus būdo pirmą kartą taikant TAS kaip svarbiausią apskaitos pagrindą).

c) patvirtinta, kad įmonė turi atnaujinti pateiktą informaciją apie balanso datą buvusias sąlygas, atsižvelgdama į visą naują po balanso datos gautą informaciją apie šias sąlygas;

d) išbrauktas reikalavimas tikslinti finansinę atskaitomybę, kai įvykiai po balanso datos parodo, kad įmonės dalis neatitinka veiklos tęstinumo prielaidos. Pagal 1 TAS „Finansinės atskaitomybės pateikimas“ veiklos tęstinumo prielaida turi būti taikoma visai įmonei;

e) patobulinti tam tikri koreguojančių ir nekoreguojančių įvykių pavyzdžiai ir

f) pateikta įvairių planuojamų papildymų.

TURINYS

	Paragrafai
Tikslas	52
Taikymas	53
Apibrėžimai	53
Pripažinimas ir įvertinimas	54
Koreguojantys įvykiai po balanso datos	54
Nekoreguojantys įvykiai po balanso datos	54
Dividendai	54
Veiklos tęstinumas	55
Atskleidimas	55
Įgaliojimo išleisti data	55
Sąlygų, buvusių balanso datą, atskleidimo atnaujinimas	55
Nekoreguojantys įvykiai po balanso datos	56
Įsigaliojimo data	56

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:

a) kada įmonė turi koreguoti savo finansinę atskaitomybę dėl įvykių po balanso datos;

b) ką įmonė turi nurodyti apie finansinės atskaitomybės įgaliojimo išleisti datą ir apie įvykius po balanso datos.

Standarte taip pat reikalaujama, kad įmonė nerengtų finansinės atskaitomybės remdamasi veiklos tęstinumo prielaida, jei įvykiai po balanso datos rodo, kad veiklos tęstinumo prielaida negali būti taikoma.

TAIKYMAS

1. Šis standartas turi būti taikomas įvykiams po balanso datos įtraukti į apskaitą ir parodyti.

APIBRĖŽIMAI

2. Šiame standarte vartojamos sąvokos:

Įvykiai po balanso datos – tie palankūs ir nepalankūs įvykiai, kurie įvyksta per laikotarpį nuo balanso datos iki datos, kai finansinė atskaitomybė įgaliojama išleisti. Gali būti skiriami du šių įvykių tipai:

a) tie, kurie suteikia įrodymų, apie balanso datą buvusias sąlygas, (koreguojantys įvykiai po balanso datos);

b) tie, kurie nurodo sąlygas, atsiradusias po balanso datos (nekoreguojantys įvykiai po balanso datos).

3. Finansinės atskaitomybės įgaliojimo išleisti procesas gali skirtis priklausomai nuo vadovybės struktūros, teisės aktų reikalavimų ir procedūrų, kurių laikomasi sudarant ir baigiant sudaryti finansinę atskaitomybę.

4. Kai kuriais atvejais įmonė savo finansinę atskaitomybę turi pateikti akcininkams patvirtinti po to, kai ji jau yra išleista. Tokiais atvejais finansinė atskaitomybė laikoma patvirtinta pirmojo išleidimo datą, o ne tada, kai ją patvirtina akcininkai.

Pavyzdys

Įmonės vadovybė 20X2 m. vasario 28 d. parengė laikotarpio iki 20X1 m. gruodžio 31 d. finansinės atskaitomybės projektą. 20X2 m. kovo 18 d. direktorių taryba patikrino finansinę atskaitomybę ir įgaliojo ją išleisti. 20X2 m. kovo 19 d. įmonė paskelbė savo pelną ir kitą rinktinę finansinę informaciją. 20X2 m. balandžio 1 d. finansinė atskaitomybė tapo prieinama akcininkams ir kitiems vartotojams. 20X2 m. gegužės 15 d. metinis akcininkų susirinkimas patvirtino finansinę atskaitomybę ir po to, 20X2 m. gegužės 17 d., pateikė priežiūros tarnybai.

Finansinė atskaitomybė įgaliota išleisti 20X2 m. kovo 18 d. (tarybos pasirašymo išleisti data).

5. Kai kuriais atvejais reikalaujama, kad įmonės vadovybė pateiktų finansinę atskaitomybę priežiūros tarnybai (renkamajai, ne vykdomajai) patvirtinti. Tokiais atvejais finansinė atskaitomybė laikoma įgaliota išleisti tada, kai vadovybė patvirtina perduoti ją priežiūros tarnybai.

Pavyzdys

20X2 m. kovo 18 d. įmonės vadovybė patvirtino finansinę atskaitomybę perduoti priežiūros tarnybai. Priežiūros tarnyba yra renkamoji, ne vykdomoji. Ją gali sudaryti įmonės darbuotojų atstovai ir kiti asmenys iš išorės. 20X2 m. kovo 26 d. priežiūros tarnyba patvirtino finansinę atskaitomybę. 20X2 m. balandžio 1 d. finansinė atskaitomybė tapo prieinama akcininkams ir kitiems vartotojams. 20X2 m. gegužės 15 d. metinis akcininkų susirinkimas gavo finansinę atskaitomybę ir po to, 20X2 m. gegužės 17 d., pateikė priežiūros tarnybai.

Finansinė atskaitomybė įgaliota išleisti 20X2 m. kovo 18 d. (vadovybės patvirtinimo perduoti priežiūros tarnybai data).

6. Įvykiai po balanso datos apima visus įvykius iki finansinės atskaitomybės įgaliojimo išleisti datos, net jei jie įvyksta paskelbus pelną ar kitą rinktinę finansinę informaciją.

PRIPAŽINIMAS IR ĮVERTINIMAS

Koreguojantys įvykiai po balanso datos

7. Įmonė turi koreguoti savo finansinėje atskaitomybėje pripažintas sumas, kad galėtų parodyti po balanso datos įvykusius koreguojančius įvykius.

8. Čia pateikiami pavyzdžiai koreguojančių įvykių po balanso datos, dėl kurių reikia, kad įmonė koreguotų finansinėje atskaitomybėje pripažintas sumas arba pripažintų anksčiau nepripažintus straipsnius:

a) priimamas teismo bylos sprendimas po balanso datos patvirtina, kad įmonė jau turėjo dabartinį įsipareigojimą balanso datą ir todėl reikia, kad įmonė koreguotų jau pripažintą atidėjimą arba pripažintų atidėjimą, užuot atskleidusi neapibrėžtąjį įsipareigojimą;

b) po balanso datos gaunama informacijos, įrodančios, kad balanso datą buvo sumažėjusi turto vertė arba kad anksčiau pripažinta šio turto vertės sumažėjimo suma turėtų būti pakoreguota. Pavyzdžiui:

i) pirkėjo bankrotas paaiškėjo po balanso datos. Tai paprastai patvirtina, kad nuostolis jau buvo balanso datą gautinų sumų sąskaitoje ir kad įmonė turi koreguoti pirkėjo gautinų sumų apskaitinę vertę;

ii) atsargų pardavimas po balanso datos gali suteikti įrodymą apie jų grynąją galimo realizavimo vertę balanso datą;

c) po balanso datos nustatoma pirkto turto savikaina arba įplaukos už parduotą turtą prieš balanso datą;

d) po balanso datos nustatomos paskirstyto pelno ar premijų išmokų sumos, kai įmonė turėjo dabartinį teisinį ar konstruktyvųjį įsipareigojimą balanso datą atlikti šiuos mokėjimus dėl prieš balanso datą įvykusių įvykių (žr. 19 TAS „Išmokos darbuotojams“), ir

e) randama klaidų ar apgaulės, parodančių, kad finansinė atskaitomybė yra neteisinga.

Nekoreguojantys įvykiai po balanso datos

9. Įmonė neturi koreguoti finansinėje atskaitomybėje pripažintų sumų, kad parodytų nekoreguojančius įvykius po balanso datos.

10. Nekoreguojančių įvykių po balanso datos pavyzdys galėtų būti investicijų rinkos vertės kritimas per laikotarpį nuo balanso datos iki datos, kai finansinė atskaitomybė buvo įgaliota išleisti. Rinkos vertės kritimas paprastai nėra susijęs su investavimo sąlygomis balanso datą, bet daro įtaką aplinkybėms, kurios atsiranda vėlesniais laikotarpiais. Todėl įmonė nekoreguoja investicijų sumų, pripažintų finansinėje atskaitomybėje. Panašiai įmonė neatnaujina investicijų sumų, parodytų balanso datą, nors gali prireikti papildomos informacijos, nurodytos 20 paragrafe.

Dividendai

11. Jeigu nuosavybės priemonių turėtojams (kaip nurodo 32 TAS „Finansinės priemonės: atskleidimas ir pateikimas“) dividendai pasiūlyti ar paskelbti po balanso datos, įmonė neturi pripažinti šių dividendų kaip įsipareigojimų balanso datą.

12. 1 TAS „Finansinės atskaitomybės pateikimas“ reikalaujama, kad įmonė nurodytų dividendus, kurie buvo pasiūlyti ar paskelbti po balanso datos, bet prieš įgaliojant išleisti finansinę atskaitomybę. 1 TAS leidžia tai parodyti:

a) balanse kaip atskirą nuosavybės sudedamąją dalį, arba

b) finansinės atskaitomybės aiškinamajame rašte.

VEIKLOS TĘSTINUMAS

13. Įmonė neturėtų rengti finansinės atskaitomybės vadovaudamasi veiklos tęstinumo prielaida, jeigu vadovybė po balanso datos numato arba likviduoti įmonę, arba nutraukti prekybą, arba, neturėdama kito pasirinkimo, privalės tai padaryti.

14. Veiklos rezultatų ir finansinės būklės pablogėjimas po balanso datos gali pareikalauti apsvarstyti, ar veiklos tęstinumo prielaida tebėra tinkama. Jeigu nustatoma, kad nebegalima taikyti veiklos tęstinumo prielaidos, padariniai yra tokie svarbūs, kad šis standartas reikalauja iš esmės keisti apskaitos principus, o ne koreguoti pripažintas sumas, taikant tuos pačius apskaitos principus.

15. 1 TAS „Finansinės atskaitomybės pateikimas“ reikalaujama tam tikros informacijos, jei:

a) finansinė atskaitomybė nėra parengta pagal veiklos tęstinumo prielaidą arba

b) vadovybė žino reikšmingų faktų apie įvykius ar sąlygas, kurios gali sukelti rimtų abejonių dėl įmonės sugebėjimo tęsti veiklą. Nurodytini įvykiai ir aplinkybės gali atsirasti po balanso datos.

ATSKLEIDIMAS

Įgaliojimo išleisti data

16. Įmonė turi nurodyti datą, kada finansinė atskaitomybė buvo įgaliota išleisti, ir kas suteikė įgaliojimą. Jei įmonės savininkai (ar kas kitas) turi galią taisyti išleistą finansinę atskaitomybę, įmonė turi tai nurodyti.

17. Vartotojams svarbu žinoti, kada finansinė atskaitomybė yra įgaliota išleisti ir ar finansinės atskaitomybės nepaveikė įvykiai po balanso datos.

Sąlygų, buvusių balanso datą, atskleidimo atnaujinimas

18. Jei po balanso datos įmonė gauna informacijos apie balanso datą buvusias aplinkybes, ji turi atnaujinti nurodytą su šiomis aplinkybėmis siejamą informaciją, atsižvelgdama į naują informaciją.

19. Kai kuriais atvejais įmonė turi atnaujinti finansinėje atskaitomybėje nurodytą informaciją, atsižvelgdama į po balanso datos gautą informaciją, net jei ji nedaro įtakos sumoms, kurias įmonė pripažino finansinėje atskaitomybėje. Vienas pavyzdys, kai reikia atnaujinti nurodytą informaciją – įrodymai apie balanso datą buvusius neapibrėžtuosius įsipareigojimus, paaiškėjusius po balanso datos. Be to, svarstydama, ar turi būti pripažįstami atidėjimai pagal 37 TAS „Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“, įmonė atnaujina pateiktą informaciją apie neapibrėžtąjį įsipareigojimą, atsižvelgdama į šiuos įrodymus.

Nekoreguojantys įvykiai po balanso datos

20. Jei nekoreguojantys įvykiai po balanso datos yra tokie svarbūs, kad jų neatskleidimas gali turėti įtakos finansinės atskaitomybės vartotojų galimybei tinkamai ją įvertinti ir priimti sprendimus, įmonė apie kiekvieną nekoreguojantį įvykį po balanso datos turi pateikti tokią informaciją:

a) nurodyti įvykio pobūdį;

b) įvertinti šio įvykio finansinį poveikį arba pateikti ataskaitą, kai tokio įvertinimo negalima atlikti.

21. Pateikiame pavyzdžių nekoreguojančių įvykių po balanso datos, kurie gali paveikti finansinės atskaitomybės vartotojų galimybę tinkamai ją įvertinti ir priimti sprendimus:

a) pagrindinio verslo sujungimas po balanso datos (22 TAS „Verslo jungimai“ tokiais atvejais reikia atskirai nurodyti) ar pagrindinės dukterinės įmonės perleidimas;

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

c) pagrindiniai turto pirkimai ir perleidimai ar Vyriausybės atliekamas pagrindinio turto nusavinimas;

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

e) pagrindinio restruktūrizavimo plano paskelbimas ar paaiškinimas (žr. 37 TAS „Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“);

f) pagrindiniai paprastųjų ir potencialių paprastųjų akcijų sandoriai po balanso datos (33 TAS „Pelnas vienai akcijai“ rekomenduojama, įmonė pateiktų tokių sandorių aprašymą, išskyrus kapitalizavimo klausimus ir akcijų padalijimą);

g) neįprastai dideli turto kainos ir užsienio valiutos keitimo kursų pasikeitimai po balanso datos;

h) mokesčių tarifų ar mokesčių įstatymų, priimtų ir paskelbtų po balanso datos, pasikeitimai kurie turėjo reikšmingą įtaką trumpalaikių ir atidėtųjų mokesčių turtui ir įsipareigojimams (žr. 12 TAS „Pelno mokesčiai“);

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

j) svarbios bylos dėl įvykių, kurie išaiškėjo po balanso datos.

ĮSIGALIOJIMO DATA

22. Šis tarptautinis apskaitos standartas pradeda galioti 2000 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių metinei finansinei atskaitomybei.

23. 1998 m. 37 TAS „Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“ pakeitė dalį 10 TAS „Neapibrėžtumai ir įvykiai, paaiškėję po balanso datos“, kur buvo nagrinėjami neapibrėžtumai. Šis standartas pakeičia likusią 10 TAS dalį.

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.

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 susitarta 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 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 įrenginių ir įrangos nusidėvėjimas.

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

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.

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 grynasis pelnas arba nuostolis, 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.

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

   c) sujungiant verslą, įsigijimo atveju, įsigijimo vertė paskirstoma įsigytam apskaitytinam turtui ir įsipareigojimams, remiantis jų tikrąja verte, tačiau mokesčiai nekoreguojami.

   Be to, yra tam tikrų laikinųjų skirtumų, kurie nėra laiko skirtumai, pavyzdžiui, laikinieji skirtumai, atsirandantys, kai:

   a) užsienio įmonės, kuri yra neatskiriama finansinę atskaitomybę teikiančios įmonės veiklos dalis, nepiniginis turtas ir įsipareigojimai perskaičiuojami taikant įsigijimo valiutos keitimo kursus;

   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.

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.

6. Pirminiame 12 TAS nėra konkrečiai kalbama apie tikrosios vertės koregavimą sujungiant verslą. Tai sudaro sąlygas laikiniesiems skirtumams, ir 12 TAS (persvarstytas) reikalauja, kad įmonė pripažintų susidariusius atidėtųjų mokesčių įsipareigojimus arba (atsižvelgiant į pripažinimo kriterijų tikimybę) atidėtųjų mokesčių turtą, atitinkamai keičiant prestižo arba neigiamo prestižo sumą. Tačiau 12 TAS (persvarstytas) draudžia pripažinti atidėtųjų mokesčių įsipareigojimus, susidarančius dėl paties prestižo (jei prestižo amortizacija nėra įskaitoma į mokesčius), ir atidėtųjų mokesčių turtą, susidarantį dėl neigiamo prestižo, kuris laikomas vėlesnių laikotarpių pajamomis.

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.

9. Pirminiame 12 TAS nebuvo nustatyta, ar atidėtųjų mokesčių turtą ir įsipareigojimus galima diskontuoti. 12 TAS (persvarstytas) draudžia diskontuoti atidėtųjų mokesčių turtą ir įsipareigojimus. 22 TAS „Verslo jungimai“ 39 paragrafo i punkto pataisa draudžia diskontuoti atidėtųjų mokesčių turtą ir įsipareigojimus, įsigytus verslo jungimo metu. Anksčiau 22 TAS 39 paragrafo i punktas nei draudė, nei reikalavo diskontuoti atidėtųjų mokesčių turtą ir įsipareigojimus, atsirandančius dėl verslo jungimo.

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
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 kredituota 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).

Šis standartas reikalauja, kad įmonė įtrauktų į apskaitą sandorių ir kitų įvykių poveikį mokesčiams taip pat, kaip ji įtraukia į apskaitą pačius sandorius ir kitus įvykius. Taigi pelno (nuostolio) ataskaitoje, kurioje pripažįstami sandoriai ir kiti įvykiai, parodomas ir visas su jais susijęs poveikis mokesčiams. Jei sandoriai ar kiti įvykiai pripažįstami tiesiogiai nuosavybėje, visas su jais susijęs poveikis mokesčiams taip pat pripažįstamas tiesiogiai nuosavybėje. Panašiai ir atidėtųjų mokesčių turto ir įsipareigojimų pripažinimas verslo jungimo metu turi įtakos prestižo ar neigiamo prestižo, atsirandančio sujungiant verslą, sumai.

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.

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 grynasis pelnas ar nuostolis prieš atimant mokesčių sąnaudas.

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

Mokesčių sąnaudos (mokesčių pajamos) – bendra suma, įtraukiama nustatant laikotarpio grynąjį pelną ar nuostolį, 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.

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.

([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.

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.

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

15. Visiems apmokestinamiems laikiniesiems skirtumams turi būti pripažintas atidėtųjų mokesčių įsipareigojimas, nebent atidėtųjų mokesčių įsipareigojimas kiltų iš:

a) prestižo, kuriam neįskaitoma amortizacija mokesčių reikmėms, arba

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) 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.

18. Laikinieji skirtumai atsiranda ir tada, kai:

a) sujungiant verslą, įsigijimo atveju, įsigijimo vertė paskirstoma įsigytam identifikuojamam turtui ir įsipareigojimams, remiantis jų tikrosiomis vertėmis, tačiau mokesčiai nekoreguojami (žr. 19 paragrafą);

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

c) konsoliduojant atsiranda prestižas arba neigiamas prestižas (žr. 21 ir 32 paragrafus);

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

19. Sujungiant verslą įsigijimo būdu, įsigijimo vertė paskirstoma įsigytam apskaitytinam turtui ir įsipareigojimams, remiantis jų tikrosiomis vertėmis mainų sandorio datą. Laikinieji skirtumai atsiranda tada, kai įsigyto apskaitytino turto ir įsipareigojimų mokesčių bazės neveikia verslo jungimas ar veikia skirtingai. Pavyzdžiui, kai turto apskaitinė vertė išauga iki tikrosios vertės, o turto mokesčių bazė ankstesniajam savininkui lieka savikaina, atsiranda apmokestinamasis laikinasis skirtumas, kuris lemia atidėtųjų mokesčių įsipareigojimo atsiradimą. Atsirandantis atidėtųjų mokesčių įsipareigojimas daro įtaką prestižui (žr. 66 paragrafą).

Tikrąja verte į apskaitą įtraukiamas turtas

20. Tarptautiniai apskaitos standartai leidžia tam tikrą turtą įtraukti į apskaitą jo tikrąja verte arba perkainoti (žr., pavyzdžiui, 16 TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“, 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) 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

21. Prestižas – skirtumas tarp įsigijimo vertės ir įgijėjo dalies įsigyto apskaitytino turto ir įsipareigojimų tikrojoje vertėje. Daugelis mokesčių institucijų neleidžia, nustatant apmokestinamąjį pelną, amortizuoti prestižo kaip jį mažinančių sąnaudų. Be to, tokiose institucijose prestižo kaina dažnai neįskaitoma dukterinei įmonei pardavus savo pagrindinį verslą. Tokiose jurisdikcijose prestižo mokesčių bazė lygi nuliui. Bet koks skirtumas tarp prestižo apskaitinės vertės ir nulinės jo mokesčių bazės yra apmokestinamas laikinasis skirtumas. Tačiau šis standartas neleidžia parodyti atsirandančio atidėtųjų mokesčių įsipareigojimo, nes prestižas yra likutinis ir atidėtųjų mokesčių įsipareigojimo parodymas padidintų prestižo apskaitinę vertę.

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:

a) verslo jungimo atveju įmonė pripažįsta visus atidėtųjų mokesčių įsipareigojimus ar turtą ir jų įtaką prestižo ar neigiamo prestižo sumai (žr. 19 paragrafą);

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 įsipareigojimo 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

24. Atidėtųjų mokesčių turtas, susijęs su visais įskaitomais laikinaisiais skirtumais, turi būti parodytas tiek, kiek tikėtina, kad bus gautas apmokestinamasis pelnas, kuriam bus galima panaudoti įskaitomą laikinąjį skirtumą, nebent atidėtųjų mokesčių turtas atsiranda iš:

a) neigiamo prestižo, kuris aiškinamas kaip atidėtosios pajamos pagal 22 TAS „Verslo jungimai“, arba

b) pradinio turto ar įsipareigojimo pripažinimo sandoryje, kuris:

i) nėra verslo jungimas ir

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

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 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;

c) sujungiant verslą įsigijimo atveju, įsigijimo vertė paskirstoma apskaitytinam turtui ir įsipareigojimams, remiantis jų tikrosiomis vertėmis mainų sandorio datą. Jei po įsigijimo parodomas 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 apskaitytino turto tikroji vertė yra mažesnė už jo mokesčių bazę. Abiem atvejais atsirandantis atidėtųjų mokesčių turtas turi įtakos prestižui (žr. 66 paragrafą) ir

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) 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.

Neigiamas prestižas

32. Šis standartas neleidžia pripažinti atidėtųjų mokesčių turto, atsirandančio iš įskaitomų laikinųjų skirtumų, susijusių su neigiamu prestižu, kuris pagal 22 TAS „Verslo jungimai“ traktuojamas kaip atidėtosios pajamos, nes neigiamas prestižas yra likutinis ir atidėtųjų mokesčių turto pripažinimas padidintų neigiamo prestižo apskaitinę vertę.

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) 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.

41. Įmonė apskaito savo valiuta užsienyje veikiančios įmonės, kuri neatskiriama įmonės veiklos dalis, nepiniginį turtą ir įsipareigojimus (žr. 21 TAS „Užsienio valiutos kursų pasikeitimo įtaka rezultatams“). Jei užsienio įmonės apmokestinamasis pelnas ar mokesčių nuostolis (ir todėl jos nepiniginio turto bei įsipareigojimų mokesčių bazė) nustatomas užsienio valiuta, valiutos keitimo kurso pasikeitimai lemia laikinųjų skirtumų atsiradimą. Kadangi tokie laikinieji skirtumai labiau susiję su pačios užsienyje veikiančios įmonės turtu ir įsipareigojimais, o ne atskaitomybę pateikiančios įmonės investicijomis į tą užsienyje veikiančią įmonę, atskaitomybę pateikianti įmonė parodo atsiradusį atidėtųjų mokesčių įsipareigojimą ar (pagal 24 paragrafą) turtą. Atsiradęs atidėtasis mokestis įtraukiamas į pelno (nuostolio) ataskaitos pelną ar nuostolį (žr. 58 paragrafą).

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.

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 grynasis pelnas arba nepaskirstytasis pelnas ar jo dalis. Kai kuriose kitose jurisdikcijose pelno mokesčiai gali būti grąžinami arba mokami, jeigu įmonės akcininkams dividendų forma išmokamas visas grynasis pelnas arba nepaskirstytasis pelnas ar jo dalis. Tokiais atvejais ataskaitinio laikotarpio ir atidėtieji mokesčiai, nurodomi turto ir nuosavybės dalyse, skaičiuojami pagal nepaskirstytajam pelnui taikomą mokesčio tarifą.

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 grynąjį pelną arba nuostolį, 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 58–68 paragrafuose.

Pelno (nuostolio) ataskaita

58. Ataskaitinio laikotarpio ir atidėtieji mokesčiai turi būti pripažinti pajamomis ar sąnaudomis ir įtraukti į laikotarpio grynąjį pelną ar nuostolį, išskyrus atvejus, kai mokestis atsiranda iš:

a) sandorio ar įvykio, kuris pripažįstamas tiesiogiai nuosavybėje tuo pačiu ar kitu laikotarpiu (žr. 61–65 paragrafus), arba

b) verslo jungimo, įsigijimo atveju (žr. 66–68 paragrafus).

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.

62. Tarptautiniai apskaitos standartai reikalauja arba leidžia tam tikrais straipsniais tiesiogiai kredituoti nuosavybę ar tiesiogiai įrašyti juos į nuosavybę. Tokių straipsnių pavyzdžiai:

a) apskaitinės vertės pokytis, atsirandantis dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų (žr. 16 TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“) perkainojimo;

b) nepaskirstytojo pelno pradinio likučio pataisymas, atsirandantis dėl apskaitos politikos pakeitimo, taikomo retrospektyviai, arba esminės klaidos ištaisymo (žr. 8 TAS „Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas arba nuostolis, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai“);

c) valiutų keitimo skirtumai, atsirandantys pertvarkant užsienio įmonės finansinę atskaitomybę (kita valiuta) (žr. 21 TAS „Užsienio valiutos kursų pasikeitimo įtaka rezultatams“), ir

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 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

66. Kaip paaiškinta 19 paragrafe ir 26 paragrafo c punkte, laikinųjų skirtumų gali atsirasti tuose verslo sujungimuose, kurie yra įsigijimai. Pagal 22 TAS „Verslo jungimai“, įmonė atskleidžia visą atsirandantį atidėtųjų mokesčių turtą (tiek, kiek jis atitinka 24 paragrafe išdėstytus pripažinimo kriterijus) arba atidėtųjų mokesčių įsipareigojimus kaip įsigijimo datą apskaitytiną turtą ir įsipareigojimus. Vadinasi, tas atidėtųjų mokesčių turtas ir įsipareigojimai veikia prestižą arba neigiamą prestižą. Tačiau pagal 15 paragrafo a punktą ir 24 paragrafo a punktą įmonė nepripažįsta iš pačio prestižo atsirandančių atidėtųjų mokesčių įsipareigojimų (jei prestižo amortizacija nėra įskaitoma mokesčių reikmėms) ir atidėtųjų mokesčių turto, atsirandančio iš neapmokestinamojo neigiamo prestižo, kuris laikomas atidėtomis pajamomis.

67. Dėl verslo jungimo įgijėjas gali tikėtis, jog jis atstatys savo paties atidėtųjų mokesčių turtą, kuris nebuvo pripažintas iki verslo sujungimo. Pavyzdžiui, įgijėjas gali panaudoti savo nepanaudotų mokesčių nuostolių pelną įsigyjamos įmonės būsimo apmokestinamojo pelno atžvilgiu. Tokiais atvejais įgijėjas pripažįsta atidėtųjų mokesčių turtą ir atsižvelgia į tai, nustatydamas po įsigijimo atsirandantį prestižą ar neigiamą prestižą.

68. Jei įgijėjas nepripažino įsigyjamos įmonės atidėtųjų mokesčių turto kaip verslo sujungimo datą apskaitytino turto ir tas atidėtųjų mokesčių turtas vėliau parodomas įgijėjo konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje, atsirandantis atidėtųjų mokesčių pelnas parodomas pelno (nuostolio) ataskaitoje. Be to, įgijėjas:

a) koreguoja bendrąją prestižo apskaitinę vertę ir susijusią sukauptą amortizaciją pagal sumas, kurios būtų įregistruotos, jei atidėtųjų mokesčių turtas būtų pripažintas kaip verslo sujungimo datą apskaitytinas turtas, ir

b) pripažįsta prestižo grynosios apskaitinės vertės sumažėjimą kaip sąnaudas.

Tačiau įgijėjas nepripažįsta neigiamo prestižo ir nedidina neigiamo prestižo apskaitinės vertės.

Pavyzdys

Įmonė įsigijo dukterinę įmonę, kuri turėjo įskaitomus laikinuosius skirtumus, lygius 300. Įsigijimo metu mokesčių tarifas buvo 30 %. Atsiradęs 90 atidėtųjų mokesčių turtas nebuvo pripažintas apskaitytinu turtu, nustatant 500 dydžio prestižą, atsiradusį po įsigijimo. Prestižas amortizuojamas per 20 metų. Praėjus 2 metams po įsigijimo, įmonė įvertino, kad būsimojo apmokestinamojo pelno tikriausiai pakaks visų įskaitomų laikinųjų skirtumų pelnui atgauti.

Įmonė pripažino atidėtųjų mokesčių turtą, lygų 90 (300 esant 30 %), o pelno (nuostolio) ataskaitoje – atidėtųjų mokesčių pajamas, lygias 90. Be to, ji sumažina prestižo kainą 90, o sukauptą amortizaciją – 9 (atitinkančią 2 metų amortizaciją). 81 likutis pelno (nuostolio) ataskaitoje parodomas kaip sąnaudos. Vadinasi, prestižo ir susijusios sukauptos amortizacijos vertė sumažinama iki sumų (410 ir 41), kurios būtų buvusios įrašytos, jei verslo sujungimo datą atidėtųjų mokesčių turtas 90 būtų pripažintas kaip apskaitytinas turtas.

Jei mokesčių tarifas padidėjo iki 40 %, įmonė pripažįsta atidėtųjų mokesčių turtą, lygų 120 (300, esant 40 %), o pelno (nuostolio) ataskaitoje – atidėtųjų mokesčių pajamas, lygias 120. Jei pelno tarifas sumažėjo iki 20 %, įmonė pripažįsta atidėtųjų mokesčių turtą, lygų 60 (300, esant 20 %), ir atidėtųjų mokesčių pajamas, lygias 60. Abiem atvejais įmonė sumažina ir prestižą 90, o sukauptą amortizaciją – 9 bei 81 likutį pelno (nuostolio) ataskaitoje pripažįsta sąnaudomis.

PATEIKIMAS

Mokesčių turtas ir mokesčių įsipareigojimai

69. Mokesčių turtas ir mokesčių įsipareigojimai turi būti pateikti atskirai nuo kito turto ir įsipareigojimų, esančių balanse. Atidėtųjų mokesčių turtas ir įsipareigojimai turi būti atskirti nuo ataskaitinio laikotarpio mokesčių turto ir įsipareigojimų.

70. Jei įmonė savo finansinėje atskaitomybėje atskiria trumpalaikį ir ilgalaikį turtą ir įsipareigojimus, atidėtųjų mokesčių turto (įsipareigojimų) ji neturi priskirti trumpalaikiam turtui (įsipareigojimams).

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.

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

h) mokesčių sąnaudų (pajamų) suma, susijusi su tais apskaitos politikos pasikeitimais ir esminėmis klaidomis, į kuriuos atsižvelgiama nustatant laikotarpio grynąjį pelną ar nuostolį, laikantis leistino alternatyvaus būdo, pateikto 8 TAS „Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas ar nuostolis, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai“.

81. Atskirai turi būti nurodyta ir:

a) bendras ataskaitinio laikotarpio ir atidėtasis mokestis, susijęs su straipsniais, kuriais kredituojama nuosavybė ar kurie įrašomi į nuosavybę;

b) mokesčių sąnaudos (pajamos), susijusios su tuo laikotarpiu pripažintais ypatingaisiais straipsniais;

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;

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.

83. Įmonė nurodo kiekvieno ypatingojo straipsnio pobūdį ir sumą pelno (nuostolio) ataskaitoje arba finansinės atskaitomybės aiškinamajame rašte. Jei tai atliekama finansinės atskaitomybės aiškinamajame rašte, visų ypatingųjų straipsnių suma parodoma pelno (nuostolio) ataskaitoje, neįtraukiant visų susijusių mokesčių sąnaudų (pajamų). Nors finansinės atskaitomybės vartotojams gali būti naudingas mokesčių sąnaudų (pajamų) atskleidimas pagal kiekvieną ypatingąjį straipsnį, kartais būna sunku paskirstyti mokesčių sąnaudas (pajamas) tokiems straipsniams. Tokiais atvejais gali būti parodyta bendra mokesčių sąnaudų (pajamų), susijusių su ypatingaisiais straipsniais, suma.

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 akcininkams 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 atskaitomybei, 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.

([1]) 91 paragrafe „metinės finansinės atskaitomybės“ terminas vartojamas dėl aiškumo, nurodant 1998 m. patvirtintas įsigaliojimo datas. 89 paragrafe minima „finansinė atskaitomybė“.

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.

36 TAS „Turto vertės sumažėjimas“ 116 ir 117 paragrafai nurodo nuostolių dėl vertės sumažėjimo pateikimo segmentų atskaitomybėje reikalavimus.

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 giminingų 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 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 grynojo pelno ar nuostolio 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.

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.

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 grynasis pelnas arba nuostolis, 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.

Apskaitos politika – konkretūs principai, pagrindai, sutartys, konvencijos, taisyklės ir praktika, kuria vadovaujasi įmonė, sudarydama ir pateikdama savo finansinę atskaitomybę.

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.

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:

a) ypatingųjų straipsnių;

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:

a) ypatingųjų straipsnių;

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;

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.

19. Segmento turto pavyzdžiai gali būti pagrindinei segmento veiklai naudojamas trumpalaikis turtas, nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai, finansinės nuomos būdu turimas turtas (17 TAS „Lizingas (finansinė nuoma)“) bei nematerialusis turtas. Jeigu konkretus nusidėvėjimo ir amortizacijos straipsnis įtraukiamas į segmento sąnaudas, atitinkamas turtas taip pat turi būti įtraukiamas į segmento turtą. Segmento turtui nepriskiriamas bendriems įmonės ar buveinės tikslams naudojamas turtas. Jam gali būti priskiriamas dviejų ar daugiau segmentų veiklai naudojamas turtas, jeigu tai daroma pagrįstai. Segmento turtą sudaro prestižas, kuris yra tiesiogiai ar pagrįstai priskirtinas segmentui, o segmento sąnaudoms priskiriama atitinkama prestižo amortizacija.

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 pelno ar nuostolio likutį. Be to, kadangi įsiskolinimai dažniausiai prisiimami pagrindinio įmonės biuro lygiu, dažnai neįmanoma tiesiogiai ar pagrįstai priskirti palūkanas teikiantį įsipareigojimą segmentui.

21. Sujungiant verslą, įsigijimo atveju, įsigytos įmonės segmento turtas ir įsipareigojimai vertinami atliekant suderinimą su ankstesnėmis apskaitytino segmento turto apskaitinėmis vertėmis bei segmento įsipareigojimais, net jeigu tai atliekama vien dėl konsoliduotos finansinės atskaitomybės sudarymo tikslų ir nefiksuojami nei patronuojančios, nei dukterinės įmonės finansinėje atskaitomybėje. Panašiai ir tuo atveju, kai po įsigijimo pagal 16 TAS leistiną alternatyvų apskaitos būdą buvo perkainotas nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai, segmento turto vertinimas parodo šį perkainojimą.

22. Kai kurias segmentų sąnaudų priskyrimo nuorodas galima rasti kituose tarptautiniuose apskaitos standartuose. Pavyzdžiui, 2 TAS „Atsargos“, 8–16 paragrafai pateikia nurodymus, kaip priskirti ir paskirstyti atsargų sąnaudas, o 11 TAS „Statybos sutartys“ 16–21 paragrafai – kaip priskirti ir paskirstyti sutarčių sąnaudas. Šios nuorodos gali būti taikomos paskirstant ar priskiriant segmentų sąnaudas.

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.

27. Įmonės vidaus organizacinė ir valdymo struktūra bei vidaus finansinės atskaitomybės pateikimo direktorių valdybai bei vadovaujančiajam pareigūnui sistema paprastai turi būti pagrindas identifikuoti vyraujančius įmonės rizikos ir pelno šaltinius bei pobūdį ir nustatyti, kuris pateikimo formatas yra pagrindinis, o kuris – antraeilis, išskyrus šiuos atvejus:

a) jeigu įmonės riziką 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 direktorių valdybai bei vadovaujančiajam pareigūnui „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 direktorių valdybai bei vadovaujančiajam pareigūnui nesiremia nei atskirais produktais/paslaugomis arba susijusių produktų/paslaugų grupėmis, nei geografiškai, įmonės direktoriai ir vadovybė 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. Todėl, išskyrus ypač retus atvejus, įmonė pateikia finansinėje atskaitomybėje segmento informaciją remdamasi tuo pačiu pagrindu kaip ir pateikdama ją vyriausiajai vadovybei. 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 direktoriai ir vadovybė 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 direktorių valdybai bei vadovaujančiajam pareigūnui 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 direktorių valdybai bei vadovaujančiajam pareigūnui nesiremia nei atskirais produktais/paslaugomis ar susijusių produktų/paslaugų grupėmis, nei geografiškai, 27 paragrafo b punktas reikalauja, kad įmonės direktoriai ir vadovybė 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 direktoriai ir vadovybė sudarydama išorės atskaitomybę turi nustatyti verslo ir geografinius segmentus remdamasi šio standarto 9 paragrafo apibrėžimuose nurodytais veiksniais, o ne vidaus finansinės atskaitomybės pateikimo direktorių valdybai bei vadovaujančiajam pareigūnui sistema, laikydamasi šių dalykų:

a) jeigu vienas ar daugiau direktoriams bei vadovybei 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 direktoriams ir vadovybei, 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. Remdamosi šiuo standartu, dauguma įmonių identifikuos verslo ir geografinius segmentus kaip organizacinius vienetus, kurių informacija pateikiama direktorių valdybai (ne vadovybės, o priežiūros direktoriams, jeigu tokių yra) bei vadovaujančiajam pareigūnui (vyresniajam veiklos sprendimų priėmėjui, kuris kai kuriais atvejais gali būti kelių žmonių grupė), siekdamos įvertinti kiekvieno vieneto praeities rezultatą ir priimdamos sprendimus dėl būsimųjų išteklių paskirstymo. 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.

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 direktorių valdybai bei generaliniam direktoriui 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 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 grynąjį pelną ar nuostolį 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 grynasis pelnas arba nuostolis.

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.

60. 8 TAS reikalaujama: „kai įprastinės veiklos pelno ar nuostolio pajamų ar sąnaudų straipsniai yra tokio dydžio, pobūdžio ar apimties, kad juos nurodyti svarbu aiškinant įmonės laikotarpio rezultatą, turi būti atskirai nurodytas tokių straipsnių pobūdis bei suma“. 8 TAS pateikiama keletas pavyzdžių, įskaitant atsargų ir nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų nurašymą, atidėjimus restruktūrizavimui, turto, įrangos ir įrengimų bei ilgalaikių investicijų perdavimą, nutraukiamąją veiklą, ginčų sprendimą bei atidėjimų atstatymo straipsnius. 59 paragrafe nenumatoma keisti jokių šių pajamų ar sąnaudų straipsnių klasifikacijos iš įprastinių į ypatinguosius (kaip apibrėžta 8 TAS) ar pakeisti tokių straipsnių vertinimą. Tačiau šio paragrafo rekomenduojama pateikti informacija pakeičia lygmenį, kuriuo vertinamas tokių straipsnių pateikimo reikšmingumas ir perkėlimas iš įmonės lygmens į segmento lygmenį.

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 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 grynojo pelno ar nuostolio 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 grynojo pelno ar nuostolio 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 pelno ar nuostolio, 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) 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 direktorių valdybai bei generaliniam direktoriui, 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.

77. Įmonės taikomos apskaitos politikos pakeitimą nagrinėja 8 TAS. 8 TAS reikalaujama, kad apskaitos politika būtų keičiama vien tik tada, kai to reikalauja įstatai ar apskaitos standartus nustatanti institucija arba kai padarius pakeitimą įmonės finansinėje atskaitomybėje bus tinkamiau pateikiami įvykiai ar sandoriai.

78. Įmonės apskaitos politikos pakeitimus, turinčius įtakos segmento informacijai, nagrinėja 8 TAS. Jeigu naujas tarptautinis apskaitos standartas nenurodo kitaip, 8 TAS reikalauja, kad apskaitos politikos pakeitimai būtų taikomi retrospektyviai, o ankstesnio laikotarpio informacija būtų pakartojama, nebent to būtų neįmanoma padaryti (pagrindinis (principinis) būdas), arba kad bendra pakeitimo suderinimo suma būtų įtraukiama į einamojo laikotarpio grynąjį pelną ar nuostolį (leistinas alternatyvus būdas). Jeigu laikomasi pagrindinio (principinio) būdo, turi būti pakartotinai pateikiama laikotarpio segmento informacija. Jeigu pasirenkamas leistinas alternatyvus būdas, bendra suderinimo suma, kuri įtraukiama nustatant įmonės grynąjį pelną ar nuostolį, įtraukiama į segmento rezultatą, jei tai yra veiklos straipsnis, kuris gali būti priskirtas ar pagrįstai priskirtinas segmentams. Pastaruoju atveju 8 TAS gali reikalauti atskirai nurodyti jo dydį, pobūdį ar apimtį, jei tai geriau paaiškintų įmonės laikotarpio rezultatus.

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.

15-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS (15 TAS) (PERTVARKYTAS 1994 m.)

Kainų kitimo įtaką parodanti informacija

Šis pertvarkytas tarptautinis apskaitos standartas pakeičia 1981 m. birželio mėn. valdybos patvirtintą standartą. Jis pateikiamas pertvarkytos formos, kuri Tarptautiniams apskaitos standartams taikoma nuo 1991 m. Jokių esminių pakeitimų, palyginti su pradiniu tekstu, nepadaryta. Pakeistos tam tikros sąvokos, kad jos būtų suderintos su šiuolaikine TASK vartosena.

TURINYS

	Paragrafai
1989 m. spalio mėn. valdybos pareiškimas	
Taikymas	108
Paaiškinimas	108
Reakcija į kainų pasikeitimus	108
Bendrosios perkamosios galios metodas	109
Einamųjų išlaidų metodas	109
Dabartinė padėtis	110
Atskleidimo minimumas	110
Kiti atskleidimai	111
Įsigaliojimo data	111

1989 M. SPALIO MĖN. VALDYBOS PAREIŠKIMAS

1989 m. spalio mėn. posėdyje TASK valdyba patvirtino šį pareiškimą, kuris turi būti pridedamas prie 15 TAS „Kainų kitimo įtaką parodanti informacija“:

„Tarptautinio sutarimo dėl informacijos, parodančios kainų kitimo įtaką, pateikimo, kurio buvo tikimasi priimant 15 TAS, nebuvo pasiekta. Todėl TASK valdyba nusprendė, kad įmonės neprivalo pateikti 15 TAS reikalaujamos informacijos tam, kad jų finansinė atskaitomybė atitiktų Tarptautinius apskaitos standartus. Tačiau valdyba rekomenduoja įmonėms pateikti šią informaciją ir nurodyti 15 TAS reikalaujamus straipsnius.“

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 parodanti kainų kitimo įtaką įvertinimams, pagal kuriuos nustatomi įmonės veiklos rezultatai ir finansinė būklė.

2. Šis tarptautinis apskaitos standartas pakeičia 6 TAS „Kainų pasikeitimo aiškinimas apskaitoje“.

3. Šis standartas taikomas įmonėms, kurių pajamų, pelno, turto ar darbo vietų skaičius yra reikšmingas tai ekonominei aplinkai, kurioje jos veikia. Kai pateikiama tiek patronuojančios įmonės finansinė atskaitomybė, tiek konsoliduota finansinė atskaitomybė, šio standarto reikalaujama informacija privalo būti pateikiama tik remiantis konsoliduota informacija.

4. Informacijos, kuri būtina pagal šį standartą, nereikalaujama iš dukterinių įmonių, veikiančių toje pačioje šalyje kaip ir patronuojanti įmonė, jeigu remdamasi standartu patronuojanti įmonė pateikia konsoliduotą informaciją. Jeigu dukterinės ir patronuojančios įmonės veikia skirtingose šalyse, privaloma pateikti informaciją, kurios reikalauja šis standartas, tik tuo atveju, kai tos šalies ekonomiškai reikšmingose įmonėse priimta taip pateikti panašią informaciją.

5. Rekomenduojama, kad parodančią informaciją, kainų kitimo įtaką, pateiktų ir kitos įmonės, kadangi dėl to finansinė atskaitomybė tampa informatyvesnė.

PAAIŠKINIMAS

6. Kainos nuolat keičiasi veikiamos įvairių (konkrečių ar bendrųjų) ekonominių ir socialinių veiksnių. Konkretūs veiksniai, tokie kaip paklausos ir pasiūlos bei technologijos pasikeitimai, gali nulemti tai, kad konkrečios kainos padidėja ar sumažėja, nepriklausomai vienos nuo kitų. Be to, bendrojo kainų lygio pasikeitimą, tuo pačiu ir bendrosios pinigų perkamosios galios pasikeitimą, gali lemti bendrojo pobūdžio veiksniai.

7. Daugumoje šalių finansinė atskaitomybė sudaroma įsigijimo vertės pagrindu, neatsižvelgiant nei į bendrojo kainų lygio pasikeitimus, nei į konkrečių turimo turto kainų pasikeitimus, išskyrus tai, kad nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai galėjo būti pakartotinai įvertinti arba atsargos ar kitas trumpalaikis turtas galėjo būti sumažintas iki grynosios galimo realizavimo vertės. Informacija, reikalaujama pateikti pagal šį standartą, skirta supažindinti įmonės finansinės atskaitomybės vartotojus su kainų kitimo įtaka jos veiklos rezultatams. Vis dėlto finansinė atskaitomybė, tiek sudaryta įsigijimo vertės metodu, tiek metodu, kuris parodo kainų kitimo įtaką, negali tiesiogiai nurodyti visos įmonės vertės.

REAKCIJA Į KAINŲ PASIKEITIMUS

8. Įmonės, kurioms šis standartas taikomas, turi pateikti 21–23 paragrafuose nurodytų straipsnių informaciją, taikydamos kainų kitimo įtaką parodantį apskaitos metodą.

9. Finansinė informacija apie kainų kitimo įtaką rengiama keletu būdų. Pirmuoju būdu finansinė informacija parodoma atsižvelgiant į bendrąją perkamąją galią. Antruoju būdu parodomos einamosios išlaidos, vietoj įsigijimo vertės pripažįstant konkrečių turto kainų pasikeitimus. Trečiuoju būdu – derinami abu minėtieji būdai.

10. Šių būdų esmę sudaro du pagrindiniai pajamų pripažinimo metodai. Pagal vieną metodą pajamos pripažįstamos po to, kai akcininkų nuosavybės įmonėje bendroji perkamoji galia buvo išsaugota. Pagal kitą – pajamos pripažįstamos po to, kai įmonės veiklos pajėgumas buvo išsaugotas, o bendrojo kainų lygio pasikeitimas įskaitomas arba ne.

Bendrosios perkamosios galios metodas

11. Taikant bendrosios perkamosios galios metodą keletas ar visi straipsniai perskaičiuojami finansinėje atskaitomybėje dėl bendrojo kainų lygio pasikeitimo. Teikiant pasiūlymus pabrėžiama, kad perskaičiuojant bendrąją perkamąją galią pakeičiamas apskaitos vienetas, bet nekeičiamas esminis vertinimo metodas. Remiantis šiuo požiūriu, pajamos, taikant atitinkamą koeficientą, paprastai parodo bendrojo kainų lygio pasikeitimo įtaką nusidėvėjimui, pardavimo sąnaudoms ir gryniesiems piniginiams straipsniams ir pateikiamos atskaitomybėje po to, kai įmonėje buvo išsaugota akcininkų nuosavybės bendroji perkamoji galia.

Einamųjų išlaidų metodas

12. Einamųjų išlaidų metodas yra aptinkamas daugelyje skirtingų metodų. Visuose jų pradinis vertinimas atliekamas remiantis atstatymo savikaina. Tačiau jeigu atstatymo savikaina yra didesnė tiek už grynąją galimo realizavimo vertę, tiek už dabartinę vertę, kaip vertinimo pagrindas naudojama ta, kuri yra didesnė – grynoji galimo realizavimo arba dabartinė vertė.

13. Konkretaus turto atstatymo savikaina paprastai nustatoma pagal panašaus naujo ar naudoto turto įsigijimo savikainą arba pagal tolygų gamybos ar paslaugų pajėgumą. Grynoji galimo realizavimo vertė paprastai parodo visą dabartinę turto pardavimo kainą. Dabartinė vertė parodo būsimųjų laikotarpių grynųjų įplaukų dabartinį įvertinimą, priskirtiną turtui atitinkamai jį diskontavus.

14. Konkrečių kainų indeksai dažnai taikomi straipsnių einamosioms išlaidoms nustatyti, ypač tada, kai nevyko sandorių su tais straipsniais, nėra kainoraščių arba nereikia jų naudoti.

15. Einamųjų išlaidų metodas paprastai reikalauja pripažinti nusidėvėjimo ir pardavimo išlaidų pasikeitimo įtaką įmonės pardavimo sąnaudoms. Dauguma tokių metodų taip pat reikalauja atlikti kai kuriuos pataisymus, kuriuos atlikus bendrai pripažįstama kainų pasikeitimo ir įmonės finansavimo tarpusavio sąveika. Kaip aptarta 16–18 paragrafuose, nuomonės apie tai, kokia forma turi būti atliekami tokie pataisymai, skiriasi.

16. Kai kurie einamųjų išlaidų metodai reikalauja pataisymų, kurie parodytų kainų kitimo įtaką visiems piniginiams straipsniams bei ilgalaikiams įsipareigojimams, kuriuos atlikus susidaro nuostoliai dėl bendrųjų piniginių straipsnių paisymo arba pelnas dėl grynųjų piniginių įsipareigojimų laikymosi, kai kainos kyla, ir atvirkščiai. Kiti metodai riboja tokį piniginio turto ir įsipareigojimų, įtrauktų į įmonės apyvartinį kapitalą, taisymą. Abiem pataisymų atvejais pripažįstama, kad ne tik nepiniginis turtas, bet ir piniginio turto straipsniai yra svarbūs veiksniai įmonės veiklos pajėgumui. Bendras einamųjų išlaidų metodų bruožas, aprašytas anksčiau, yra tas, kad jie pripažįsta pajamas po to, kai buvo išsaugotas įmonės veiklos pajėgumas.

17. Remiantis kitu požiūriu, nebūtina pripažinti pelno (nuostolio) ataskaitoje papildomų turto atstatymo sąnaudų, jeigu jos finansuojamos iš paskolų. Pagal metodus, kurie remiasi šiuo požiūriu, pelnas pripažįstamas po to, kai buvo išsaugota įmonės gamybinių pajėgumų dalis, finansuojama akcininkų. Tai gali būti pasiekta, pavyzdžiui, mažinant bendrą nusidėvėjimo, pardavimo savikainos ir, jeigu metodas reikalauja, piniginio apyvartinio kapitalo koregavimą tokiu santykiu, kuris yra tarp finansavimo skolinantis bei bendros paskolų ir nuosavo kapitalo sumos.

18. Kai kurie einamųjų išlaidų metodai bendrojo kainų lygio indeksą taiko akcininkų gaunamų palūkanų sumai. Tai parodo, kiek buvo išsaugota akcininkų turto perkamoji galia, kai turto atstatymo vertės padidėjimas per laikotarpį yra mažesnis už akcininkų procentų, gaunamų už akcijas, perkamosios galios sumažėjimą per tą patį laikotarpį. Kartais šis skaičiavimas atliekamas tik tam, kad būtų galima palyginti grynąjį turtą, įvertintą bendrosios perkamosios galios pagrindu, ir grynąjį turtą, įvertintą einamųjų išlaidų pagrindu. Remiantis kitais metodais, pagal kuriuos pajamos pripažįstamos po to, kai išsaugoma įmonės akcininkų turto bendroji perkamoji galia, dviejų bendro turto dydžių skirtumas laikomas pelnu arba nuostoliu, priskirtinu akcininkams.

Dabartinė padėtis

19. Nors finansinė informacija, taikant įvairius kainų kitimo pateikimo metodus, kartais nurodoma pagrindinėje finansinėje atskaitomybėje, kartais papildomose finansinėse ataskaitose, šiuo klausimu vis dar nėra pasiekta tarptautinio sutarimo. Todėl Tarptautinis apskaitos standartų komitetas yra įsitikinęs, kad prieš priimant sprendimą reikalauti, kad įmonių pagrindinė finansinė atskaitomybė būtų sudaroma, remiantis visapusiška ir vienoda kainų kitimo informacijos pateikimo sistema, būtina toliau tyrinėti. Kol kas šio klausimo plėtotei būtų naudinga, kad įmonės, kurios pagrindinę finansinę atskaitomybę sudaro įsigijimo vertės pagrindu, taip pat pateiktų papildomą informaciją, parodančią kainų kitimo įtaką.

20. Pateikta daugybė pasiūlymų, kokie straipsniai turėtų būti įtraukiami į šią informaciją, –pradedant keliais pelno (nuostolio) ataskaitos straipsniais ir baigiant visapusiška informacija pelno (nuostolio) ataskaitoje ir balanse. Pageidautina, kad tarptautiniu mastu būtų patvirtintas straipsnių, kurie turėtų būti įtraukiami į šią informaciją, minimumas.

ATSKLEIDIMO MINIMUMAS

21. Pateiktini straipsniai:

a) pakoreguota nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų nusidėvėjimo suma arba koregavimo suma;

b) pakoreguota pardavimo savikainos suma arba koregavimo suma;

c) koregavimai, susiję su piniginiais straipsniais, skolinimosi įtaka ar palūkanomis už akcijas, po to, kai jie buvo įvertinti nustatant pajamas pagal priimtą apskaitos metodą, ir

d) bendras a ir b, o kur reikia ir c punktuose nurodytų koregavimų poveikis rezultatams bei visiems kitiems straipsniams, parodantiems kainų pasikeitimo įtaką ir pateikiamiems pagal priimtą apskaitos metodą.

22. Kai taikomas einamųjų išlaidų metodas, turi būti nurodomos nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų bei atsargų einamosios išlaidos.

23. Įmonės turi apibūdinti taikytus metodus ir nurodyti visų taikytų indeksų pobūdį, kad papildytų 21 ir 22 paragrafų reikalaujamą informaciją.

24. Informacija, reikalaujama 21–23 paragrafų, turi būti pateikta kaip papildoma, išskyrus atvejus, kai ji pateikiama pagrindinėje finansinėje atskaitomybėje.

25. Daugumoje šalių ši informacija yra papildoma pagrindinės finansinės ataskaitos informacija, o ne finansinės atskaitomybės dalis. Šis standartas netaikomas apskaitos ir atskaitomybės tvarkai, kurios reikia laikytis, kai įmonė sudaro pirmines finansines ataskaitas, išskyrus atvejus, kai šios finansinės ataskaitos pateikiamos tokiu pagrindu, kuris parodo kainų kitimo įtaką.

KITI ATSKLEIDIMAI

26. Įmonėms rekomenduojama pateikti papildomą informaciją, ypač tų klausimų, kurie laikomi reikšmingi tai įmonei. Parodyti visų mokesčių atidėjimų ar mokesčių likučių koregavimą paprastai taip pat yra naudinga.

ĮSIGALIOJIMO DATA

27. Šis tarptautinis apskaitos standartas pakeičia 6 TAS „Kainų pasikeitimo aiškinimas apskaitoje“ ir įsigalioja 1983 m. sausio 1 d. ir vėliau prasidedančių laikotarpių finansinei atskaitomybei.

16-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS (16 TAS) (PERSVARSTYTAS 1998 m.)

Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai

16 TAS „Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų apskaita“ buvo patvirtintas 1982 m. kovo mėn.

1993 m. gruodžio mėn. 16 TAS buvo persvarstytas svarstant projektą „Finansinės atskaitomybės palyginimas ir tobulinimas“. Taip buvo patvirtintas 16 TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“ (16 TAS (persvarstytas 1993 m.)).

1997 m. liepos mėn., kai buvo patvirtintas 1 TAS „Finansinės atskaitomybės pateikimas“, buvo ištaisytas 16 TAS (persvarstyto 1993 m.) 66 paragrafo e punktas (šio standarto 60 paragrafo e punktas).

1998 m. balandžio ir liepos mėn. daugelis 16 TAS (persvarstyto 1993 m.) paragrafų buvo persvarstyti tam, kad atitiktų 22 TAS (persvarstytą 1998 m.) „Verslo jungimai“, 36 TAS „Turto vertės sumažėjimas“ ir 37 TAS „Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“. Persvarstytas standartas (16 TAS (persvarstytas 1998 m.)) galioja 1999 m. liepos 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių metinei finansinei atskaitomybei.

2000 m. balandžio mėn. remiantis 40 TAS „Investicinis turtas“ buvo ištaisytas 4 paragrafas. 40 TAS 2001 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių metinei finansinei atskaitomybei.

2001 m. sausio mėn. remiantis 41 TAS „Žemės ūkis“ buvo ištaisytas 2 paragrafas. 41 TAS galioja 2003 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių metinei finansinei atskaitomybei.

Šie NAK aiškinimai yra susiję su 16 TAS:

— NAK-14 „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai – straipsnių vertės sumažėjimo ar nuostolio kompensavimas“,

— NAK-23 „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai – pagrindinės apžiūros ir kapitalinio remonto išlaidos“.

TURINYS

	Paragrafai
Tikslas	112
Taikymas	112
Apibrėžimai	113
Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų pripažinimas	113
Pradinis nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų įvertinimas	114
Savikainos sudėtis	114

Turto mainai 115

Vėlesnės išlaidos 115

Vertinimas po pirminio pripažinimo 116

Pagrindinis (principinis) būdas 116

Leistinas alternatyvus būdas 116

Perskaičiavimas 116

Nusidėvėjimas 118

Naudingo tarnavimo laiko peržiūra 119

Nusidėvėjimo metodo peržiūra 119

Apskaitinės vertės atsiperkamumas – nuostolis dėl vertės sumažėjimo 119

Pašalinimas ir pardavimas 120

Atskleidimas 120

Įsigaliojimo data 122

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 nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų apskaitos tvarką. Pagrindiniai nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų apskaitos klausimai yra turto pripažinimo laikas, jo apskaitinės vertės ir nusidėvėjimo sumos nustatymas.

Šis standartas reikalauja, kad nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnis būtų pripažįstamas turtu, kai jis atitinka Finansinių ataskaitų rengimo ir pateikimo sistemoje pateiktą turto apibrėžimą ir pripažinimo kriterijus.

TAIKYMAS

1. Šis standartas turi būti taikomas įtraukiant į apskaitą nekilnojamąjį turtą, įrangą bei įrengimus, išskyrus tuos atvejus, kai kitas tarptautinis apskaitos standartas reikalauja ar leidžia juos kitaip pateikti apskaitoje.

2. Šis standartas netaikomas:

   a) biologiniam turtui, susijusiam su žemės ūkio veikla (žr. 41 TAS „Žemės ūkis“);

   b) mineralų, naftos, gamtinių dujų ir panašių neatkuriamų gamtos išteklių paieškai ir gavybai.

   Tačiau šis standartas taikomas nekilnojamajam turtui, įrangai ir įrengimams, naudojamiems plėtojant veiklą ar eksploatuojant turtą, nurodytą a ir b punktuose, bet atskirai nuo tos veiklos ar turto.

3. Kai kuriomis aplinkybėmis tarptautiniai apskaitos standartai leidžia, kad pirminis nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų apskaitinės vertės pripažinimas būtų atliekamas pagal kitokį negu šiame standarte pateikiamą metodą. Pavyzdžiui, 22 TAS (persvarstytas 1998 m.) „Verslo jungimai“ reikalauja, kad nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai, įsigyti verslo sujungimo metu, atliekant pirminį įvertinimą būtų įvertinti tikrąja verte, netgi jei ji viršija savikainą. Tačiau tokiais atvejais visi kiti šio turto apskaitos aspektai, tarp jų ir nusidėvėjimas, nustatomi laikantis šio standarto reikalavimų.

4. Įtraukdama į apskaitą savo investicinį turtą, įmonė taiko ne šį standartą, o 40 TAS „Investicinis turtas“. Šį standartą įmonė taiko turtui, kuris statomas arba plečiamas numatant ateityje jį naudoti kaip investicinį turtą. Užbaigusi statybą arba plėtrą, įmonė taiko 40 TAS. 40 TAS taip pat taikomas investiciniam turtui, kuris pertvarkomas ketinant ateityje jį nuolat naudoti kaip investicinį turtą.

5. Šis standartas nenurodo tam tikrų visapusiškos sistemos, parodančios kainų pasikeitimo poveikį, metodų taikymo (žr.15 TAS „Kainų kitimo įtaką parodanti informacija“ ir 29 TAS „Finansinė atskaitomybė hiperinfliacijos sąlygomis“). Tačiau reikalaujama, kad įmonės, taikančios tokią sistemą, laikytųsi visų šio standarto aspektų, išskyrus tuos, kurie sprendžia nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų vertinimą po pirminio pripažinimo.

APIBRĖŽIMAI

6. Šiame standarte vartojamos šios sąvokos:

Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai – materialusis turtas, kuris:

a) laikomas įmonėje naudoti prekėms gaminti ar paslaugoms teikti, nuomoti kitiems ar valdymo tikslams ir

b) ketinamas naudoti ilgiau nei vieną laikotarpį.

Nusidėvėjimas – turto nusidėvimosios sumos paskirstymas per visą jo naudingo tarnavimo laiką.

Nudėvimoji suma – nusidėvimojo turto įsigijimo savikaina arba kita suma, atitinkanti savikainą finansinėje atskaitomybėje, atėmus apskaičiuotą likvidacinę vertę.

Naudingo tarnavimo laikas:

a) laikotarpis, kai nusidėvimąjį turtą tikimasi naudoti įmonėje, arba

b) gaminių ar panašių vienetų, kuriuos įmonė tikisi gauti iš turto, skaičius.

Savikaina – sumokėta pinigų ar pinigų ekvivalentų suma ar tikroji vertė kito priimtino turto, kuris suteikiamas įsigyjant ar gaminant turtą.

Likvidacinė vertė – grynoji suma, kurią įmonė tikisi gauti pardavusi turtą jo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje, atėmus visas pardavimo išlaidas.

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.

Nuostolis dėl vertės sumažėjimo – suma, kuria turto apskaitinė vertė yra didesnė už jo atsiperkamąją vertę.

Apskaitinė vertė – suma, kuria turtas apskaitomas balanse, prieš tai atėmus sukauptą nusidėvėjimą ir turto vertės sumažėjimą.

NEKILNOJAMOJO TURTO, ĮRANGOS IR ĮRENGIMŲ PRIPAŽINIMAS

7. Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnis turi būti pripažįstamas turtu, kai:

a) tikėtina, kad įmonė būsimaisiais laikotarpiais iš turto gaus ekonominės naudos ir

b) turto savikaina įmonėje gali būti patikimai nustatyta.

8. Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai dažnai sudaro pagrindinę viso įmonės turto dalį ir todėl yra labai svarbūs apibūdinant jos finansinę būklę. Be to, sprendimas, ar išlaidos bus pripažintos turtu ar sąnaudomis, gali turėti reikšmingą įtaką įmonės pateikiamiems veiklos rezultatams.

9. Nustatydama, ar turto straipsnis atitinka pirmą pripažinimo sąlygą, įmonė turi įvertinti būsimųjų laikotarpių ekonominės naudos tikrumo laipsnį pagal pirminio pripažinimo metu esančius įrodymus. Kad būtų pakankama garantija, jog įmonė ateityje tikrai gaus ekonominės naudos, būtina užtikrinti, kad įmonė gaus turto teikiamą naudą ir prisiims visą susijusią riziką. Tai garantuoti paprastai galima tik tuomet, kai nauda ir rizika jau perduota įmonei. Prieš tai turto įsigijimo sandoris gali būti atšauktas be didelių baudų, todėl turtas nepripažįstamas.

10. Antrasis pripažinimo kriterijus paprastai lengvai patenkinamas, kadangi pasikeitimo sandoris, liudijantis turto įsigijimą, nustato jo savikainą. Savo jėgomis statomo turto savikaina gali būti patikimai įvertinta pagal sandorius su išorės šalimis dėl medžiagų, darbo jėgos ir reikalingų išteklių, naudojamų statyboje.

11. Nustatant, kas sudaro atskirą nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnį, reikia nuspręsti, kokius kriterijus taikyti specifinėms aplinkybėms arba specifiniams įmonių tipams apibūdinti. Gali būti tikslinga sujungti atskirus nereikšmingus straipsnius, tokius kaip šablonai, įrankiai ir spaudimo formos, ir taikyti kriterijų jų bendrai vertei. Dauguma atsarginių dalių ir priežiūros įranga paprastai nurodoma kaip atsargos ir sunaudotas jų kiekis pripažįstamas sąnaudomis. Tačiau pagrindinės atsarginės dalys ir įranga pripažįstama kaip nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai, jeigu įmonė tikisi naudotis jais ilgiau negu vieną ataskaitinį laikotarpį. Taip pat ir tuo atveju, kai atsarginės dalys ir priežiūros įranga naudojama tik nekilnojamajam turtui, įrangai bei įrengimams – naudojamos nereguliariai jos apskaitoje parodomos kaip nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai, kurie nusidėvi per laikotarpį, neviršijantį atitinkamo turto naudingo tarnavimo laiko.

12. Tam tikromis aplinkybėmis tikslinga bendrąsias turto išlaidas paskirstyti jo sudedamosioms dalims ir apskaitoje parodyti kiekvieną jų atskirai. Taip yra tokiu atveju, kai turto sudedamųjų dalių naudojimo laikas yra skirtingas arba jos skirtingai teikia naudą įmonei, todėl būtina taikyti skirtingas nusidėvėjimo normas ir metodus. Pavyzdžiui, lėktuvas ir jo varikliai privalo būti laikomi atskirai nudėvimu turtu, jeigu jų naudingo tarnavimo laikas yra skirtingas.

13. Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai gali būti įsigyjami saugumo ar gamtosaugos sumetimais. Tokio nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų įsigijimas, nors ir tiesiogiai nedidinantis ekonominės naudos iš kurio nors turimo nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų būsimaisiais laikotarpiais, gali būti būtinas, kad įmonė būsimaisiais laikotarpiais gautų ekonominės naudos iš kito savo turto. Tokiu atveju šis nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai turi būti pripažįstami turtu, kadangi jie suteikia įmonei galimybę būsimaisiais laikotarpiais iš susijusio turto gauti ekonominės naudos, kuri viršytų tą naudą, kurią įmonė galėtų gauti, jei tas turtas nebūtų įsigytas. Tačiau toks turtas pripažįstamas tik tiek, kiek gaunama šio turto ir su juo susijusio turto apskaitinė vertė neviršija šio turto ir su juo susijusio turto bendros atsiperkamosios vertės. Pavyzdžiui, chemikalų gamintojas gali būti priverstas taikyti tam tikrus naujus cheminio apdorojimo procesus tam, kad būtų išlaikyti gamtosaugos reikalavimai dėl pavojingų chemikalų gamybos ir saugojimo. Susiję gamyklos patobulinimai pripažįstami turtu tiek, kiek jie atsiperka, kadangi be jų įmonė negali gaminti ir parduoti chemikalų.

PIRMINIS NEKILNOJAMOJO TURTO, ĮRANGOS IR ĮRENGIMŲ ĮVERTINIMAS

14. Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnio, atitinkančio turto pripažinimo kriterijus, pirminis įvertinimas turi būti atliktas pagal jo savikainą.

Savikainos sudėtis

15. Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnio savikainą sudaro jo įsigijimo kaina, įskaitant importo mokesčius, ir negrąžintini pirkimo mokesčiai bei visos tiesiogiai priskirtinos išlaidos, susijusios su turto parengimu veikti ir naudoti; visos nuolaidos ir lengvatos pirkimo kainoje. Tiesiogiai priskirtinų išlaidų pavyzdžiai:

a) laikymo vietos paruošimo išlaidos;

b) pradinės atvežimo ir aptarnavimo išlaidos;

c) instaliavimo išlaidos;

d) mokėjimai specialistams, tokiems kaip architektai ir inžinieriai, ir

e) numatomos turto išmontavimo, išvežimo ir vietos sutvarkymo išlaidos tiek, kiek jos pripažįstamos atidėjimais pagal 37 TAS „Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“.

16. Kai mokėjimo už nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnį atidėjimas viršija normalius kredito terminus, to straipsnio savikaina yra pinigų ekvivalentas; skirtumas tarp šios sumos ir visų mokėjimų pripažįstamas kaip palūkanų išlaidos per kredito laikotarpį, išskyrus tuos atvejus, kai jis kapitalizuotas pagal 23 TAS „Skolinimosi išlaidos“ leistiną alternatyvų būdą.

17. Administracinės ir kitos bendrosios pridėtinės išlaidos nėra nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų savikainos sudedamoji dalis, išskyrus atvejus, kai jos gali būti tiesiogiai susietos su turto įsigijimu ar jo parengimu naudoti. Paleidimo ir panašios išlaidos taip pat nėra savikainos dalis, išskyrus tada, kai jos būtinos, kad turtas būtų parengtas naudoti. Veiklos pradžios nuostoliai, susidarę prieš turtui pasiekiant planuotą darbo lygį, pripažįstami sąnaudomis.

18. Savo jėgomis statomo turto savikaina nustatoma pagal tuos pačius principus kaip ir įsigyjant turtą. Jeigu įmonė gamina panašų turtą skirtą parduoti normaliomis verslo sąlygomis, šio turto savikaina paprastai yra tokia pati kaip ir turto pagaminimo numatant parduoti savikaina (žr. 2 TAS „Atsargos“). Vadinasi, nustatant šias išlaidas, eliminuojamas visas galimas vidaus pelnas. Taip pat ir viršnormatyvinės medžiagų, darbo ar kitų išteklių, susidariusių statant turtą savo jėgomis, išlaidos, neįtraukiamos į turto savikainą. 23 TAS „Skolinimosi išlaidos“ nustatyti kriterijai, kuriuos reikia atitikti, kad palūkanų išlaidos galėtų būti pripažįstamos nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų savikainos dalimi.

19. Lizingo (finansinės nuomos) sąlygomis nuomojamo turto savikaina nustatoma remiantis principais, išdėstytais 17 TAS „Lizingas (finansinė nuoma)“.

20. Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų apskaitinė vertė gali būti sumažinta tam tikrų Vyriausybės subsidijų suma, kaip numato 20 TAS „Valstybės dotacijų apskaita ir valstybės paramos pateikimas atskaitomybėje“.

Turto mainai

21. Visas nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnis ar jo dalis gali būti įsigyjama mainais į nepanašų nekilnojamąjį turtą, įrangą ir įrengimus ar kitą turtą. Tokio straipsnio savikaina įkainojama tikrąją verte, kuri tolygi atiduoto turto tikrajai vertei, pakoreguotai kiekviena gauta ar sumokėta pinigų ar pinigų ekvivalentų suma.

22. Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnis gali būti įsigyjamas mainais į panašų turtą, panašiai pritaikomą panašioje gamyboje ir turintį panašią tikrąją vertę. Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnis taip pat gali būti parduotas už panašaus turto akcinio kapitalo dalį. Abiem atvejais, kol sandoris neužbaigtas, pelnas ar nuostolis nepripažįstamas, o naujo turto savikaina yra lygi atiduoto turto apskaitinei vertei. Tačiau gauto turto tikroji vertė gali akivaizdžiai įrodyti, kad iškeistas turtas buvo įvertintas per didele verte. Susiklosčius tokioms aplinkybėms, atiduotas turtas iš dalies nurašomas, o nurašytoji vertė priskiriama naujam turtui. Panašaus turto mainų pavyzdžiai gali būti lėktuvų, viešbučių, aptarnavimo stočių ir kito nekilnojamojo turto mainai. Jeigu į mainų sandorį iš dalies įeina ir kitas turtas, toks kaip pinigai, tai gali reikšti, kad mainomo turto vertė nepanaši.

VĖLESNĖS IŠLAIDOS

23. Vėlesnės išlaidos, priklausančios nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsniui, kurios jau yra pripažintos, turi būti pridedamos prie turto apskaitinės vertės, jeigu tikėtina, kad įmonė gaus būsimosios ekonominės naudos, viršijančios esamo turto pirminį normatyvinį įvertinimą. Visos kitos vėlesnės išlaidos turi būti pripažįstamos laikotarpio, kuriuo jos susidarė, sąnaudomis.

24. Vėlesnės nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų išlaidos pripažįstamos turtu tik tada, kai jos pagerina turto sąlygas taip, kad jos viršija pradinį normatyvinį įvertinimą. Patobulinimų, kuriuos atlikus padidėja būsimoji ekonominė nauda, pavyzdžiai:

a) pastato rekonstrukcija, dėl kurios pailgėja jo naudingo tarnavimo laikas, tuo pačiu padidėja pajėgumas;

b) mašinos dalių patobulinimas siekiant iš esmės pagerinti produkcijos kokybę;

c) naujų gamybos procesų taikymas, suteikiantis galimybę iš esmės sumažinti anksčiau įvertintas veiklos išlaidas.

25. Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų remonto ar eksploatavimo išlaidos skirtos atkurti ar palaikyti pagal pirminį normatyvinį įvertinimą tikėtiną būsimąją ekonominę naudą. Tokios išlaidos paprastai pripažįstamos sąnaudomis, kai jos susidaro. Pavyzdžiui, įrangos ir įrengimų priežiūros ar kapitalinio remonto išlaidos paprastai pripažįstamos sąnaudomis, kadangi jos labiau atstato, negu padidina pradinį normatyvinį įvertinimą.

26. Išlaidų, susidariusių įsigijus nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnį, apskaitos metodas priklauso nuo aplinkybių, į kurias buvo atsižvelgiama susijusio nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnio pirminio įvertinimo ir pripažinimo metu, ir nuo to, ar vėlesnės išlaidos atsiperka. Pavyzdžiui, kai į nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų apskaitinę vertę jau įskaičiuotas ekonominės naudos nuostolis, vėlesnės išlaidos, skirtos atkurti būsimąją ekonominę naudą, kurios laukiama iš to turto, kapitalizuojamos, jeigu apskaitinė vertė neviršija turto atsiperkamosios vertės. Taip yra ir tuo atveju, kai turto įsigijimo kaina jau parodo įmonės įsipareigojimą dėl būsimųjų laikotarpių išlaidų, kurios būtinos, kad turtas būtų pritaikytas naudoti. Pavyzdys gali būti pastato, kuris turi būti atstatytas, įsigijimas. Tokiomis aplinkybėmis vėlesnės išlaidos pridedamos prie turto apskaitinės vertės tiek, kiek jų bus galima gauti iš to turto naudojimo ateityje.

27. Kai kurias pagrindines nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų dalis gali prireikti nuolat keisti. Pavyzdžiui, aukštakrosnei gali prireikti naujos apdailos po nurodyto naudojimo valandų kiekio arba lėktuvo interjero detales, tokias kaip sėdynės ir pan., gali reikėti keisti keletą kartų per lėktuvo naudojimo laiką. Dalys apskaitoje parodomos kaip atskiras turtas, kadangi jų naudingo tarnavimo laikas skiriasi nuo to nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų, kuriems jos priklauso, naudingo tarnavimo laiko. Todėl, kai patenkinami 7 paragrafe nurodyti pripažinimo kriterijai, išlaidos, susidarančios keičiant ar atnaujinant dalį, apskaitoje parodomos kaip atskiro turto įsigijimas, o pakeistasis turtas nurašomas.

VERTINIMAS PO PIRMINIO PRIPAŽINIMO

Pagrindinis (principinis) būdas

28. Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų dalis po pirminio pripažinimo turtu turi būti apskaitoje parodoma savikaina, atėmus sukauptą nusidėvėjimą ir kiekvieną nuostolį dėl turto vertės sumažėjimo.

Leistinas alternatyvus būdas

29. Po pirminio pripažinimo turtu nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų dalis turi būti apskaitoje parodoma perskaičiuota suma, kuri yra jos tikroji vertė perskaičiavimo dieną, atėmus visą vėliau sukauptą nusidėvėjimą ir vėliau sukauptus nuostolius dėl vertės sumažėjimo. Perskaičiavimai turi būti atliekami reguliariai, kad apskaitinė vertė reikšmingai nesiskirtų nuo tos, kuri buvo nustatyta pagal tikrąją vertę balanso datą.

Perskaičiavimas

30. Žemės ir įrangos tikroji vertė paprastai yra jų rinkos vertė. Ši vertė paprastai nustatoma, kai turtą įvertina profesionalūs kvalifikuoti vertintojai.

31. Įrangos ir įrengimų tikroji vertė paprastai yra jų rinkos vertė, nustatyta įvertinimo metu. Jeigu dėl specifinio įrangos ar įrengimų pobūdžio jie retai parduodami, išskyrus atvejus, kai jie yra nenutrūkstamo verslo dalis, jie įvertinami likutine atstatomąja verte.

32. Vertės perskaičiavimo dažnumas priklauso nuo perskaičiuojamų nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnių tikrosios vertės pokyčių. Jeigu perskaičiuojamo turto tikroji vertė labai skiriasi nuo jo apskaitinės vertės, perskaičiuoti būtina. Kai kurių nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnių tikroji vertė gali reikšmingai ir nuolat kisti, todėl būtina kasmet juos perskaičiuoti. Taip dažnai perskaičiuoti nebūtina tų nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnių, kurių tikrosios vertės pasikeitimai yra neryškūs. Tokiu atveju pakanka perskaičiuoti kas trejus ar penkerius metus.

33. Kai perskaičiuojamas nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnis, visas sukauptas nusidėvėjimas perskaičiavimo dieną yra arba:

a) pakartotinai nustatomas proporcingai visos turto apskaitinės vertės pasikeitimui taip, kad turto apskaitinė vertė po vertės perskaičiavimo būtų lygi jo perskaičiuotai sumai. Šis būdas dažnai taikomas, kai turtas perskaičiuojamas pagal jo likutinės atstatomosios vertės koeficientą, arba

b) eliminuojamas iš bendrosios turto apskaitinės vertės ir bendroji suma pakartotinai nustatoma pagal perskaičiuotą turto sumą. Pavyzdžiui, šis metodas taikomas pastatams, kurių vertė perskaičiuojama pagal rinkos vertę.

Koregavimo suma, susidaranti dėl pakartotinio sukaupto nusidėvėjimo nustatymo ar jo eliminavimo, sudaro apskaitinės vertės padidėjimo ar sumažėjimo, kuris aiškinamas pagal 37 ir 38 paragrafus, dalį.

34. Jeigu perskaičiuojama nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnio vertė, turi būti perskaičiuojama ir visos nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų klasės, kuriai tas turtas priklauso, vertė.

35. Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų klasė yra panašaus pobūdžio ir naudojimo įmonės 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.

36. Vienai nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų klasei priklausantys straipsniai perskaičiuojami kartu, kad būtų išvengta atrankinio turto vertės perskaičiavimo ir išlaidų bei verčių, nustatytų skirtingomis datomis, maišaties finansinėje atskaitomybėje. Tačiau turto klasė gali būti perskaičiuojama etapais, jeigu turto klasės vertė bus baigta perskaičiuoti per trumpą laiką ir vertė bus perskaičiuojama nuolat.

37. Kai turto apskaitinė vertė perskaičiavus padidėja, padidėjimo suma turi būti tiesiogiai priskiriama nuosavybei ir pavadinama „pelno dėl perkainojimo“ padidėjimu. Tačiau vertės perskaičiavimo padidėjimo suma turi būti pripažįstama pajamomis tiek, kiek ji viršija to paties turto vertės ankstesnio perskaičiavimo sumažėjimo sumą, pripažintą sąnaudomis.

38. Kai turto apskaitinė vertė dėl perskaičiavimo sumažėja, sumažėjimo suma turi būti pripažįstama sąnaudomis. Tačiau vertės sumažėjimas dėl perskaičiavimo turi būti tiesiogiai išskaičiuojamas iš atitinkamo perskaičiavimo pelno tiek, kiek jis neviršija to paties turto užfiksuotos vertės perskaičiavimo padidėjimo sumos.

39. Perskaičiavimo padidėjimo suma, tiesiogiai priskirtina nuosavybei, gali būti tiesiogiai perkelta į nepaskirstytąjį pelną, kai gaunamas pelnas. Visa padidėjimo suma gali būti gauta turtą išėmus iš naudojimo ar pardavus. Tačiau kai kuriais atvejais padidėjimas gali atsirasti ir turtą naudojant įmonėje. Tokiais atvejais gauto padidėjimo suma yra skirtumas tarp nusidėvėjimo, remiantis perskaičiuoto turto vertės suma, ir nusidėvėjimo, perskaičiuoto remiantis pradine turto savikaina. Perskaičiavimo padidėjimas neperkeliamas į nepaskirstytąjį pelną ir pelno (nuostolio) ataskaitoje nerodomas.

40. Pelno mokesčio poveikis, jei toks atsiranda dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų vertės perskaičiavimo, aptariamas 12 TAS „Pelno mokesčiai“.

NUSIDĖVĖJIMAS

41. Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų nudėvimoji suma turi būti reguliariai paskirstyta per visą jo naudingo tarnavimo laiką. Taikomas nusidėvėjimo metodas turi atspindėti modelį, pagal kurį turto ekonominė nauda vartojama įmonėje. Nusidėvėjimo dydis per kiekvieną laikotarpį turi būti pripažintas sąnaudomis, išskyrus atvejus, kai jis įtraukiamas į kito turto apskaitinę vertę.

42. Kadangi turto teikiamą ekonominę naudą suvartoja įmonės, apskaitinė turto vertė sumažinama, kad atspindėtų šį suvartojimą, apskaičiuojant nusidėvėjimo sąnaudas. Nusidėvėjimas skaičiuojamas net ir tada, kai turto vertė viršija jo apskaitinę vertę.

43. Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų teikiama ekonominė nauda dažniausiai suvartojama įmonei tą turtą naudojant. Tačiau kiti veiksniai, tokie kaip techninis senėjimas ir dėvėjimasis, kol turtas nenaudojamas, dažnai sukelia ekonominės naudos, kurios tikimasi gauti iš turto, mažėjimą. Dėl to visi toliau pateikti veiksniai turi būti apsvarstyti nustatant turto naudingo tarnavimo laiką:

a) tikėtinas įmonės turto naudojimas. Naudojimas nustatomas remiantis turto tikėtinu pajėgumu arba fizine išeiga;

b) tikėtinas fizinis dėvėjimasis, kuris priklauso nuo darbo veiksnių, tokių kaip pamainų, per kurias turtas turi būti naudojamas, kiekis ir įmonės remonto ir priežiūros programa bei turto priežiūra ir saugojimas, kai jis nenaudojamas;

c) techninis senėjimas dėl gamybos pasikeitimo ar tobulėjimo arba dėl prekių ar paslaugų, susijusių su to turto naudojimu, rinkos paklausos pasikeitimo, ir

d) teisiniai ar panašūs to turto naudojimo apribojimai, pavyzdžiui, susijusios nuomos termino pabaiga.

44. Turto naudingo tarnavimo laikas apibrėžiamas pagal tikėtiną turto naudingumą įmonei. Įmonės turto valdymo politika gali numatyti parduoti turtą po nurodyto laiko arba suvartojus dalį tam tikros turto teikiamos ekonominės naudos. Vadinasi, turto naudingo tarnavimo laikas gali būti trumpesnis negu jo ekonominis gyvavimas. Nekilnojamojo turto, įrangos bei įrengimų naudingo tarnavimo laiko apskaičiavimas priklauso nuo sprendimų, kurie remiasi įmonės patirtimi, susijusia su panašiu turtu.

45. Žemė ir pastatai yra skirtingas turtas ir apskaitoje pateikiami skirtingai. Žemė paprastai turi neribotą naudingo tarnavimo laiką ir todėl yra nenudėvima. Pastatai turi ribotą tarnavimo laiką ir todėl yra nudėvimasis turtas. Žemės, ant kurios stovi pastatai, vertės padidėjimas neturi įtakos pastatų naudingo tarnavimo laikui.

46. Turto nudėvimoji suma nustatoma atėmus turto likvidacinę vertę. Praktiškai turto likvidacinė vertė dažnai yra nereikšminga ir todėl nesvarbi skaičiuojant nudėvimąją sumą. Jeigu taikomas pagrindinis (principinis) būdas ir likvidacinė vertė gali būti nereikšminga, ji apskaičiuojama įsigijimo datą ir vėliau nėra didinama dėl kainų pasikeitimo. Tačiau kai taikomas leistinas alternatyvus būdas, kiekvieno paskesnio vertės perskaičiavimo datą yra iš naujo apskaičiuojama likvidacinė vertė. Toks skaičiavimas pagrįstas likvidacine verte, galiojančia apskaičiavimo dieną panašiam turtui, kurio naudingo tarnavimo laikas yra pasibaigęs ir kuris dirbo panašiomis sąlygomis į tas, kuriomis bus naudojamas turtas.

47. Turto nudėvimajai sumai reguliariai paskirstyti per to turto naudingo tarnavimo laiką gali būti taikomi labai įvairūs nusidėvėjimo metodai. Tokie metodai gali būti: tiesiogiai proporcingas (tiesinis), mažėjančios vertės metodas ir produkcijos metodas. Taikant tiesiogiai proporcingą (tiesinį) nusidėvėjimo metodą skaičiuojama pastovaus dydžio nusidėvėjimo suma per visą turto naudojimo laiką. Taikant mažėjančios vertės metodą, per turto naudingo tarnavimo laiką gaunamas mažėjantis mokesčio dydis, o taikant produkcijos metodą gaunamas mokestis, pagrįstas tikėtinu turto panaudojimu arba produkcija. Turtui taikomas metodas parenkamas atsižvelgiant į laukiamos ekonominės naudos gavimo būdą ir yra pastoviai taikomas kiekvieną laikotarpį, išskyrus atvejį, kai keičiasi iš to turto laukiamos ekonominės naudos gavimo būdas.

48. Nusidėvėjimo sumos per laikotarpį paprastai pripažįstamos sąnaudomis. Tačiau kai kuriomis aplinkybėmis turto teikiama ekonominė nauda suvartojama kito įmonės turto gamybai, o ne padidina sąnaudas. Tokiu atveju nusidėvėjimo suma sudaro kito turto dalį ir įtraukiama į jo apskaitinę vertę. Pavyzdžiui, gamybinių pastatų ir įrengimų nusidėvėjimas įtraukiamas į atsargų perdirbimo išlaidas (žr. 2 TAS „Atsargos“). Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų, naudojamų plėtros veikloje, nusidėvėjimas taip pat gali būti įtrauktas į nematerialiojo turto vertę, kuri pripažįstama pagal 38 TAS „Nematerialusis turtas“.

Naudingo tarnavimo laiko peržiūra

49. Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų naudingo tarnavimo laikas turi būti periodiškai peržiūrimas ir, jeigu prognozės labai skiriasi nuo paskutinio skaičiavimo, ataskaitinio ir būsimųjų laikotarpių nusidėvėjimo suma turi būti pakoreguota.

50. Per turto gyvavimo laiką gali paaiškėti, kad jo naudingo tarnavimo laikas apskaičiuotas neteisingai. Pavyzdžiui, turto naudingo tarnavimo laikas gali būti pailgintas dėl vėlesnių išlaidų, kurios pagerina turto būklę, ir viršija jo pirminį apskaičiuotą darbo standartą. Kita vertus, technologijos pasikeitimai arba panašių prekių rinkos pasikeitimai gali sutrumpinti turto naudingo tarnavimo laiką. Tokiais atvejais naudingo tarnavimo laikas ir nusidėvėjimo norma nustatoma dabartiniam ir būsimiems laikotarpiams.

51. Įmonės remonto ir priežiūros politika taip pat gali turėti įtakos turto naudingo tarnavimo laikui. Dėl tokios politikos gali pailgėti turto naudingo tarnavimo laikas arba padidėti jo likvidacinė vertė. Tačiau tokios politikos laikymasis nepanaikina būtinybės atskaičiuoti nusidėvėjimo.

Nusidėvėjimo metodo peržiūra

52. Nusidėvėjimo metodas, taikomas nekilnojamajam turtui, įrangai ir įrengimams, turi būti periodiškai peržiūrimas ir, jeigu pastebimas reikšmingas laukiamos iš to turto ekonominės naudos gavimo tvarkos pasikeitimas, metodas turi būti pakeistas taip, kad atspindėtų pasikeitusią tvarką. Kai būtina pakeisti tokį nusidėvėjimo metodą, pakeitimas turi būti apskaitoje parodomas kaip apskaitinio įvertinimo pakeitimas, o nudėvimoji suma ataskaitinį ir būsimaisiais laikotarpiais turi būti pakoreguota.

APSKAITINĖS VERTĖS ATSIPERKAMUMAS – NUOSTOLIS DĖL VERTĖS SUMAŽĖJIMO

53. Norėdama nustatyti, ar nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnio vertė nesumažėjo, įmonė taiko 36 TAS „Turto vertės sumažėjimas“. Šis standartas paaiškina, kaip įmonė tikrina savo turto apskaitinę vertę, kaip ji nustato turto atsiperkamąją vertę ir kada pripažįsta ar panaikina nuostolį dėl vertės sumažėjimo ([1]).

([1]) Žr. taip pat NAK-14 „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai – straipsnių vertės sumažėjimo ar nuostolio kompensavimas“.

54. 22 TAS „Verslo jungimai“ paaiškina, kaip apskaityti nuostolį dėl vertės sumažėjimo, pripažintą prieš pirmojo apskaitinio laikotarpio, prasidedančio po verslo sujungimo, įsigijimo atveju, pabaigą.

PAŠALINIMAS IR PARDAVIMAS

55. Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnis turi būti pašalintas iš balanso, kai turtas parduotas ar visam laikui išimtas iš naudojimo ir jokios ekonominės naudos ateityje iš jo pardavimo nelaukiama.

56. Pelnas ar nuostoliai, susidarantys dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnio pašalinimo ar pardavimo, turi būti nustatomi kaip skirtumas tarp visų apskaičiuotų pardavimo įplaukų ir turto apskaitinės vertės ir turi būti pripažįstami pelno (nuostolio) ataskaitoje pajamomis arba sąnaudomis.

57. Kai nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnis mainomas į panašų turtą esant aplinkybėms, apibūdintoms 22 paragrafe, įsigytojo turto savikaina yra lygi išmainyto turto apskaitinei vertei, o pelno ar nuostolių negaunama.

58. Pardavimo ir nuomos sandoriai apskaitomi pagal 17 TAS „Lizingas (finansinė nuoma)“.

59. Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai, kurie pašalinti iš aktyvaus naudojimo ir laikomi numatant parduoti, apskaitoje parodomi apskaitine verte tą datą, kurią turtas buvo pašalintas iš naudojimo. Mažiausiai kiekvienų finansinių metų pabaigoje įmonė pagal 36 TAS „Turto vertės sumažėjimas“ tikrina, ar nesumažėjo turto vertė ir atitinkamai pripažįsta nuostolius dėl vertės sumažėjimo.

ATSKLEIDIMAS

60. Pagal kiekvieną nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų klasę finansinėje atskaitomybėje turi būti atskleista:

a) įvertinimo principai, taikyti nustatant visą apskaitinę vertę. Jeigu buvo remtasi daugiau nei vienu principu, visa kiekvienos kategorijos apskaitinė vertė turi būti atskleista remiantis tais principais;

b) taikyti nusidėvėjimo metodai;

c) turto naudingo tarnavimo laikas arba taikytos nusidėvėjimo normos;

d) visa apskaitinė vertė ir sukauptas nusidėvėjimas (kartu su sukauptais nuostoliais dėl vertės sumažėjimo) laikotarpio pradžioje ir pabaigoje;

e) apskaitinės vertės laikotarpio pradžioje ir pabaigoje suderinimas, parodantis:

i) papildymus;

ii) pardavimus;

iii) įsigijimus sujungus verslą;

iv) sumažėjimus ir padidėjimus dėl to laikotarpio vertės perskaičiavimo pagal 29, 37 ir 38 paragrafus ir nuostolių dėl vertės sumažėjimo, pripažintų ir panaikintų tiesiogiai nuosavybėje pagal 36 TAS „Turto vertės sumažėjimas“ (kai tinka);

v) nuostolius dėl vertės sumažėjimo, pripažintus laikotarpio pelno (nuostolio) ataskaitoje pagal 36 TAS (kai tinka);

vi) nuostolius dėl vertės sumažėjimo, panaikintus laikotarpio pelno (nuostolio) ataskaitoje pagal 36 TAS (kai tinka);

vii) nusidėvėjimą;

viii) bendrą valiutos keitimo skirtumą, atsirandantį dėl užsienio įmonės finansinės atskaitomybės pertvarkymo;

ix) kiti pokyčiai.

Punktui e nereikalaujama lyginamosios informacijos.

61. Finansinėje atskaitomybėje taip pat turi būti nurodyta:

a) nuosavybės teisių apribojimų ir nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų, laikomų kaip įsipareigojimų garantas (jeigu yra), sumos;

b) įvertintų vietos sutvarkymo išlaidų, susijusių su nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsniais, apskaitos politika;

c) išlaidų suma nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų sąskaitoje statybos darbams;

d) įsipareigojimai dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų įsigijimo.

62. Nusidėvėjimo metodo pasirinkimas ir naudingo tarnavimo laiko apskaičiavimas priklauso nuo priimamo sprendimo. Todėl taikytų metodų ir apskaičiuoto naudingo tarnavimo laiko ar nusidėvėjimo normų nurodymas suteikia finansinės atskaitomybės vartotojams informacijos, kuri leidžia jiems susipažinti su vadovybės pasirinkta politika ir palyginti su kitomis įmonėmis. Dėl panašių priežasčių būtina parodyti nusidėvėjimą, paskirstytą per laikotarpį, ir sukauptą nusidėvėjimą laikotarpio pabaigoje.

63. Įmonė nurodo skaičiavimo pasikeitimų, kurie turi didelę įtaką einamuoju laikotarpiu ar gali turėti būsimaisiais laikotarpiais, pobūdį ir poveikį pagal 8 TAS „Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas arba nuostolis, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai“. Tokia informacija gali būti pateikiama dėl skaičiavimų pasikeitimų, susijusių su:

a) likvidacine verte;

b) įvertintomis nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų išmontavimo ir pašalinimo išlaidomis arba vietos atnaujinimo išlaidomis;

c) naudingo tarnavimo laiku;

d) nusidėvėjimo metodu.

64. Kai nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsniai nurodyti perskaičiuotos vertės sumomis, turi būti nurodyta:

a) pagrindas, kuriuo remiantis buvo perskaičiuota turto vertė;

b) vertės perskaičiavimo įsigaliojimo data;

c) ar tame procese dalyvavo nepriklausomas vertintojas;

d) visų atstatymo išlaidoms nustatyti taikytų, indeksų pobūdis;

e) kiekvienos nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų klasės apskaitinė vertė, kuri būtų įtraukta į finansinę atskaitomybę, jeigu turtas būtų apskaitoje parodomas pagal 28 paragrafe pateiktą pagrindinį (principinį) būdą;

f) vertės perskaičiavimo padidėjimas, parodantis pasikeitimus per laikotarpį ir visus apribojimus dėl likučio paskirstymo akcininkams.

65. Įmonė, papildydama 60 paragrafo e punkto iv–vi papunkčių reikalaujamą atskleisti informaciją, pateikia informaciją apie nekilnojamąjį turtą, įrangą ir įrengimus, kurių vertė sumažėjo, pagal 36 TAS „Turto vertės sumažėjimas“.

66. Be to, finansinės atskaitomybės vartotojų nuomone, kad jų reikmėms reikalinga ir tokia informacija:

a) visam laikui išimtų iš naudojimo nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų apskaitinė vertė;

b) visų visiškai nudėvėtų nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų, kurie vis dar naudojami, visa apskaitinė vertė;

c) nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų, išimtų iš aktyvaus naudojimo ir laikomų numatant parduoti, apskaitinė vertė;

d) nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų tikroji vertė, kuri labai skiriasi nuo apskaitinės vertės, kai taikomas pagrindinis (principinis) būdas.

Todėl įmonėms rekomenduojama nurodyti šias sumas.

ĮSIGALIOJIMO DATA

67. Šis tarptautinis apskaitos standartas pradeda galioti 1999 m. liepos 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių metinei finansinei atskaitomybei. Rekomenduojama taikyti anksčiau. Jei įmonė taiko šį standartą prieš 1999 m. liepos 1 d. prasidedančių laikotarpių metinei finansinei atskaitomybei, ji turi:

a) tai nurodyti ir

b) tuo pačiu metu taikyti 22 TAS (persvarstytą 1998 m.) „Verslo jungimai“, 36 TAS „Turto vertės sumažėjimas“ ir 37 TAS „Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“.

68. Šis standartas pakeičia 16 TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“, patvirtintą 1993 m.

17-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS (17 TAS) (PERSVARSTYTAS 1997 m.)

Lizingas (finansinė nuoma)

Šis persvarstytas tarptautinis apskaitos standartas pakeičia 17 TAS „Lizingo apskaita“, kurio pertvarkytą variantą valdyba patvirtino 1994 metais. Šis persvarstytas standartas įsigalioja 1999 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių finansinei atskaitomybei.

2000 m. balandžio mėn., remiantis 40 TAS „Investicinis turtas“, buvo ištaisyti 1, 19, 24, 45 ir 48 paragrafai bei įterptas 48A paragrafas. 40 TAS galioja 2001 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių metinei finansinei atskaitomybei.

2001 m. sausio mėn., remiantis 41 TAS „Žemės ūkis“, buvo ištaisyti 1, 24, 48A paragrafai. 41 TAS galioja 2003 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių metinei finansinei atskaitomybei.

Šie NAK aiškinimai yra susiję su 17 TAS:

— NAK-15 „Veiklos nuoma – skatinimas“,

— NAK-27 „Sandorių, susijusių su juridinės formos lizingu (finansine nuoma), esmės įvertinimas“.

ĮVADAS

Šis standartas (17 TAS (persvarstytas)) pakeičia 17 TAS „Lizingo apskaita“ (pirminį 17 TAS). 17 TAS (persvarstytas) įsigalioja finansinei atskaitomybei, apimančiai 1999 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančius laikotarpius.

Remiantis ribota peržiūra pagrįsta analize, kurios metu buvo nustatyti pakeitimai, būtini užbaigti pagrindinių standartų rinkinį, skirtą tarpvalstybinių lėšų teikimo bei vertybinių popierių išleidimo į biržą apskaitai, šis standartas patobulina pirminį 17 TAS. TASK valdyba nusprendė atlikti esminę lizingo (finansinės nuomos) apskaitos standartų pertvarką.

Pagrindiniai skirtumai, palyginti su pirminiu 17 TAS, yra šie:

1. Pirminis 17 TAS apibrėžė lizingą (finansinę nuomą) kaip susitarimą, kai nuomotojas už nuomos mokestį perduoda nuomininkui teisę naudotis turtu. 17 TAS (persvarstytas) keičia apibrėžimą ir sąvoką „nuomos mokestis“ pakeičia sąvoka „mokestis ar keletas mokesčių“.

2. Tokiomis sąlygomis, kai lizingo (finansinės nuomos) klasifikavimas pagrįstas tuo, kiek nuomojamo turto nuosavybei būdingos rizikos ir naudos patiria nuomotojas arba nuomininkas, remdamasis turinio svarbos principu, pirminis 17 TAS pateikė situacijų pavyzdžių, nurodančių, kada nuoma priskirtina finansinei nuomai. 17 TAS (persvarstytas) papildė klasifikavimo nuorodas, kurios palengvina klasifikavimo procesą.

3. Pirminiame 17 TAS pateikiamuose pavyzdžiuose pirmiau minimai nuomos sąvokai palyginti klasifikuojant buvo vartojama sąvoka „naudingo tarnavimo laikas“. 17 TAS (persvarstytame) vartojama sąvoka „ekonominis tarnavimo laikas“, atsižvelgiant į tai, kad turtu gali naudotis vienas ar daugiau vartotojų.

4. Pirminis 17 TAS reikalavo, kad būtų parodomas neapibrėžtosios nuomos mokestis, tačiau nebuvo nurodoma, ar šis nuomos mokestis turi būti įtraukiamas skaičiuojant į minimalias įmokas pagal lizingo (finansinės nuomos) sutartį, ar ne. 17 TAS (persvarstytas) reikalauja, kad neapibrėžtosios nuomos mokestis nebūtų įtraukiamas į minimalias įmokas pagal nuomos sutartį.

5. Pirminiame 17 TAS nebuvo kalbama apie nuomininko derybas dėl lizingo (finansinės nuomos) susitarimų bei apie garantavimo metu patiriamų tiesioginių išlaidų aiškinimą apskaitoje. 17 TAS pateikiamos nuorodos ir reikalaujama, kad išlaidos, tiesiogiai priskirtinos nuomininko veiklai finansinei nuomai garantuoti, būtų įtraukiamos į nuomojamo turto vertę.

6. Pirminis 17 TAS leido nuomotojui laisvai pasirinkti finansinių pajamų priskyrimo metodą, būtent – pripažinti pajamas, remiantis pastovų laikotarpio atlygio dydį atspindinčiu modeliu, kuris remiasi:

a) neapmokėtomis finansinės nuomos nuomotojo grynosiomis investicijomis arba

b) neapmokėtomis finansinės nuomos nuomotojo grynosiomis piniginėmis investicijomis.

17 TAS (persvarstytas) reikalauja, kad finansinės pajamos būtų pripažįstamos remiantis pastovų laikotarpio atlygio dydį atspindinčiu modeliu, pagrįstu vienu metodu, būtent – neapmokėtomis finansinės nuomos nuomininko grynosiomis investicijomis.

7. 17 TAS (persvarstytas) siejasi su tarptautiniu apskaitos standartu, nagrinėjančiu turto vertės sumažėjimą ir pateikia nuorodas, reikalingas turto vertės sumažėjimo galimybei įvertinti. Pirminis 17 TAS šio klausimo nenagrinėjo.

8. Palyginti su pirminio 17 TAS reikalaujamo informacijos pateikimo straipsniais, 17 TAS (persvarstytas) pabrėžtinai reikalauja išsamiai parodyti tiek nuomininkų, tiek nuomotojų veiklos bei finansinę nuomą.

17 TAS (persvarstyto) reikalaujama pateikti nauja informacija apima:

a) minimalių įmokų pagal nuomos sutartį sumą, suderintą su esamomis nuomos įsipareigojimų vertėmis per tris laikotarpius: ne vėliau kaip per vienerius metus; vėliau nei po vienerių metų, bet ne vėliau kaip per penkerius metus, ir vėliau nei po penkerių metų (reikalaujama iš nuomininko);

b) bendrųjų investicijų į nuomą sumą, suderintą su dabartinėmis minimalių įmokų pagal nuomos sutartį, gautų per tris laikotarpius, vertėmis: ne vėliau kaip per vienerius metus; vėliau nei po vienerių metų, bet ne vėliau kaip per penkerius metus, ir vėliau nei po penkerių metų (reikalaujama iš nuomotojo);

c) atitinkamus finansinius mokesčius, susijusius su a ir b punktais;

d) pagal neatšaukiamą subnuomos sutartį iki balanso datos gautinas būsimąsias minimalias subnuomos įmokas;

e) leistinas bendras negautų gautinų minimalių įmokų pagal nuomos sutartį ribas;

f) nuomotojų pajamose pripažįstamą neapibrėžtąją nuomą.

9. Pirminio 17 TAS 1–3 prieduose buvo nurodytos situacijos, kuriomis nuoma paprastai priskirtina finansinei nuomai. Į 17 TAS (persvarstytą) priedai neįtraukiami, nes juose pateiktos papildomos nuorodos, toliau aiškinančios nuomos klasifikavimo procesą.

10. Žinotina, kad nuorodose, susijusiose su pardavimo ir atgalinės nuomos sandoriais, ypač su reikalavimais dėl veiklos nuomos atgalinės nuomos, yra taisyklės, kuriose nurodoma daug įvairių aplinkybių, kai remiamasi tikrąja verte, apskaitine verte bei pardavimo kaina. 17 TAS (persvarstyto) priedas pateikia tolesnes reikalavimų aiškinimo nuorodas.

TURINYS

	Paragrafai
Tikslas	124
Taikymas	124
Apibrėžimai	125
Nuomos klasifikavimas	127
Nuoma nuomininkų finansinėje atskaitomybėje	128
Finansinė nuoma	128
Veiklos nuoma	130
Nuoma nuomotojų finansinėje atskaitomybėje	130
Finansinė nuoma	130
Veiklos nuoma	132
Pardavimo ir atgalinės nuomos sandoriai	133
Pereinamosios nuostatos	133
Įsigaliojimo data	133

Standarto paragrafai, atspausdinti juodu kursyvu, turėtų būti laikomi pagrindine 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).

TIKSLAS

Šio standarto tikslas – užtikrinti, kad nuomotojai ir nuomininkai, pateikdami informaciją apie nuomą ir finansinę nuomą taikytų tinkamą apskaitos politiką.

TAIKYMAS

1. Šį standartą reikėtų taikyti įtraukiant į apskaitą visas nuomos rūšis, išskyrus:

   a) nuomos sutartis dėl gamtos išteklių, naftos, gamtinių dujų ir panašių neatkuriamų išteklių tyrinėjimo arba naudojimo ir

   b) licencijų sutartis dėl vaidybinių filmų, vaizdo įrašų, pjesių, rankraščių, patentų ir autorių teisių.

Tačiau šis standartas neturėtų būti taikomas, parodant apskaitoje:

a) nuomininkų investicinį turtą, naudojamą finansinės nuomos būdu (žr. 40 TAS „Investicinis turtas“);

b) nuomotojų investicinį turtą, nuomojamą veiklos nuomos būdu (žr. 40 TAS „Investicinis turtas“);

c) nuomininkų biologinį turtą, naudojamą finansinės nuomos būdu (žr. 41 TAS „Žemės ūkis“) arba

d) nuomotojų biologinį turtą, nuomojamą veiklos nuomos būdu (žr. 41 TAS „Žemės ūkis“).

2. Šis standartas taikomas sutartims, kuriomis perduodama teisė naudotis turtu, netgi jei tokio turto eksploatacijai arba priežiūrai gali būti reikalingos įvairios nuomotojo paslaugos. Kita vertus, šis standartas netaikomas paslaugų teikimo sutartims, kuriomis vienos sutarties šalies turto naudojimo teisės neperduodamos kitai.

APIBRĖŽIMAI

3. Šiame standarte vartojamos šios sąvokos:

Nuoma – sutartis, pagal kurią nuomotojas už mokestį ar keletą mokesčių perduoda nuomininkui teisę sutartą laiką naudotis turtu.

Lizingas (finansinė nuoma) – tokia nuoma, kai perduodama iš esmės visa rizika ir nauda, susijusi su turto nuosavybe. Turto nuosavybės teisė vėliau gali būti perduodama arba neperduodama.

Veiklos nuoma – į finansinės nuomos sąvoką neįeinanti nuoma.

Neatšaukiama nuoma – nuoma, kuri gali būti atšaukiama tik tada:

a) kai atsiranda mažai tikėtinų neapibrėžtumų;

b) jeigu nuomotojas sutinka;

c) jeigu nuomininkas sudaro naują nuomos sutartį nuomotis iš to paties nuomotojo tokį pat arba tolygų turtą;

d) kai nuomininkas sumoka tokią papildomą sumą, kad nuo pat pradžios būtų pagrįstai garantuota, kad nuoma bus tęsiama.

Nuomos pradžia – ankstesnė iš šių datų: nuomos sutarties sudarymo arba šalių pagrindinių nuomos nuostatų aptarimo data.

Nuomos laikotarpis – neatšaukiamas laikotarpis, per kurį nuomininkas sutartimi įsipareigoja nuomotis turtą, bei kiti vėlesni laikotarpiai, kuriais nuomininkas turi pasirinkimo teisę pratęsti turto nuomą, mokant arba nemokant tolesnių nuomos mokesčių, kai nuomos pradžioje yra pakankamai aišku, kurį variantą nuomininkas pasirinks.

Minimalios įmokos pagal nuomos sutartį – sumos, kurias nuomos laikotarpiu moka nuomininkas arba kurias sumokėti gali būti pareikalauta, išskyrus neapibrėžtos nuomos mokestį, paslaugų ir mokesčių sąnaudas, mokamas ar grąžintinas nuomotojui, įskaitant:

a) nuomininko atveju – visas nuomininko ar su nuomininku susijusios šalies garantuotas sumas ar

b) nuomotojo atveju – bet kokią likvidacinę vertę, garantuotą nuomotojui vieno iš jų:

i) nuomininko;

ii) su nuomininku susijusios šalies;

iii) nepriklausomos trečiosios šalies, finansiškai pajėgios įvykdyti šią garantiją.

Tačiau jeigu nuomininkas turi pasirinkimo teisę pirkti turtą už kainą, kuri, tikėtina, bus kur kas mažesnė už jo tikrąją vertę jos įgyvendinimo datą, o nuomos pradžioje tikėtina, kad ta galimybe bus pasinaudota, minimalias įmokas pagal nuomos sutartį sudaro minimalios įmokos pagal nuomos sutartį, mokėtinos per nuomos laikotarpį, bei mokestis, būtinas 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.

Ekonominis tarnavimo laikas:

a) laikotarpis, kuriuo, tikėtina, turtas bus vieno ar daugiau vartotojų ekonomiškai naudojamas, arba

b) gamybos ar panašių vienetų, kuriuos iš turto tikisi gauti vienas arba daugiau vartotojų, skaičius.

Naudingo tarnavimo laikas – nuo nuomos pradžios likęs įvertintas (neapsiribojant lizingo laikotarpiu) laikas, per kurį (tikimasi) įmonė vartos turto teikiamą ekonominę naudą.

Garantuotoji likvidacinė vertė:

a) nuomininko atveju – ta likvidacinės vertės dalis, kurią garantuoja nuomininkas ar su nuomininku susijusi šalis (garantijos suma yra maksimali suma, kurią dėl kokio nors įvykio gali tekti sumokėti), ir

b) nuomotojo atveju – ta likvidacinės vertės dalis, kurią garantuoja nuomininkas ar trečioji su nuomotoju nesusijusi šalis, kuri finansiškai pajėgi įvykdyti garantijos įpareigojimus.

Negarantuotoji likvidacinė vertė – tokia išnuomoto turto likvidacinės vertės dalis, kurią realizuoti nuomotojas negarantuoja arba tai garantuoja išskirtinai su nuomotoju susijusi šalis.

Bendrosios investicijos į nuomą – visos finansinės nuomos minimalios finansinės įmokos (nuomotojo požiūriu) ir bet kokia nuomotojo kaupiama negarantuota likvidacinė vertė.

Neuždirbtos finansinės pajamos – skirtumas tarp:

a) visų finansinės nuomos minimalių finansinių įmokų (nuomotojo požiūriu) ir bet kokios nuomotojo kaupiamos negarantuotos likvidacinės vertės ir

b) pirmiau pateikto a punkto dabartinės vertės ir nuomos sutartyje nustatytos palūkanų normos.

Grynosios investicijos į nuomą – tai bendrosios investicijos į nuomą, atėmus neuždirbtas finansines pajamas.

Nuomos sutartyje nustatyta palūkanų norma – diskonto norma, kuri nuomos pradžioje daro įtaką: a) minimalių įmokų pagal nuomos sutartį ir b) negarantuotos likvidacinės vertės, lygios nuomojamo turto tikrajai vertei, sukauptai dabartinei vertei.

Padidinta nuomininko skolinimosi palūkanų norma – palūkanų norma, kurią nuomininkas turėtų mokėti už panašų nuomojamą turtą, arba, jei tokios palūkanų normos neįmanoma nustatyti, palūkanų norma nuomos pradžioje, kurią nuomininkas turėtų mokėti panašų laikotarpį ir esant panašiam garantui, skolindamasis lėšas, reikalingas tokiam turtui pirkti.

Neapibrėžtos nuomos mokestis – įmokų pagal nuomos sutartį dalis, kurios suma nėra fiksuota, bet grindžiama kitais veiksniais, ne vien tik praėjusiu laiku (pavyzdžiui, procentais nuo pardavimo, sunaudojimo suma, kainų indeksais, rinkos palūkanų normomis).

4. Nuomos apibrėžimas apima turto nuomos sutartis, kuriose yra numatyta galimybė įvykdžius sutarties sąlygas, įsigyti nuosavybės teisę į tą turtą. Šios sutartys kartais vadinamos išperkamosios nuomos sutartimis.

NUOMOS KLASIFIKAVIMAS

5. Šiame standarte patvirtinta nuomos klasifikacija remiasi tuo, kiek nuomojamo turto nuosavybei būdingos rizikos ir naudos patiria nuomotojas arba nuomininkas. Rizika apima nuostolių galimybę dėl pajėgumų prastovų ar technologinio senėjimo bei pelno pasikeitimo keičiantis ekonominėms sąlygoms. Naudą gali sudaryti pelninga veikla, kurios tikimasi per turto ekonominio tarnavimo laiką, bei pelnas, atsirandantis dėl vertės kilimo ar likvidacinės vertės realizavimo.

6. Nuoma laikomas finansine nuoma, jeigu perduodama iš esmės visa su turto nuosavybe susijusi rizika ir nauda. Nuoma laikoma veiklos nuoma, jeigu iš esmės visa su turto nuosavybe susijusi rizika ir nauda neperduodama.

7. Kadangi sandoris tarp nuomotojo ir nuomininko grindžiamas bendra abiem šalims sutartimi, tikslinga vartoti pastovius apibrėžimus. Dėl skirtingų apibrėžimų taikymo skirtingomis dviejų šalių aplinkybėmis, tą pačią nuomą nuomotojas ir nuomininkas gali aiškinti skirtingai.

8. Kuri nuoma yra finansinė, o kuri veiklos, labiau priklauso ne nuo sutarties formos, o nuo sandorio esmės ([1]). Situacijų, kuriomis nuoma paprastai būtų priskiriamas finansinei nuomai, pavyzdžiai:

a) iki nuomos laikotarpio pabaigos nuomotojas perduoda nuomininkui nuosavybės teisę;

b) nuomininkas turi galimybę įsigyti turtą už kainą, kuri, tikėtina, bus kur kas mažesnė už tikrąją vertę jos įgyvendinimo datą, kai nuomos pradžioje tikėtina, kad ta galimybe bus pasinaudota;

c) nuomos laikotarpis apima didesnę turto ekonominio tarnavimo laiko dalį, netgi jei nuosavybės teisė neperduodama;

d) nuomos pradžioje minimalių įmokų pagal nuomos sutartį dabartinė vertė prilygsta realiai nuomojamo turto tikrajai vertei;

e) nuomojamas turtas yra specializuoto pobūdžio ir, neatlikus didesnių pakeitimų, vien tiktai nuomininkas gali juo naudotis.

9. Sąlygų, kuriomis ar esant kelioms jų nuoma galėtų būti priskiriama finansinei nuomai, rodikliai yra:

a) jeigu nuomininkas gali atšaukti nuomą, jis padengia dėl atšaukimo atsiradusius nuomotojo nuostolius;

b) tikrosios likvidacinės vertės svyravimų teikiamas pelnas arba nuostoliai tenka nuomininkui (pavyzdžiui, nuomos mokesčio nuolaidos forma, dažniausiai lygia pardavimo pajamoms nuomos laikotarpio pabaigoje);

c) nuomininkas turi galimybę tęsti nuomą antram laikotarpiui, kai nuomos kaina kur kas mažesnė nei rinkos kaina.

([1]) Žr. taip pat NAK-27 „Sandorių, susijusių su juridinės formos lizingu (finansine nuoma), esmės įvertinimas“.

10. Nuoma klasifikuojama nuomos pradžioje. Jeigu kuriuo nors metu nuomininkas ir nuomotojas susitaria pakeisti nuomos sąlygas (kitaip nei atnaujinti nuomą) ir taip, kad pagal 5 ir 9 paragrafo nuorodas jis būtų buvęs klasifikuojamas kitaip, jeigu tos sąlygos būtų galiojusios nuomos pradžioje, pakeistoji sutartis jos galiojimo laikotarpiu laikoma nauja sutartimi. Tačiau įvertinimo pakeitimai (pavyzdžiui, nuomojamo turto ekonominio tarnavimo laiko ar likvidacinės vertės apskaičiavimo pakeitimas) ar aplinkybių pasikeitimai (pavyzdžiui, nuomininkas nevykdo pasižadėjimų) nėra pagrindas perklasifikuoti nuomą apskaitoje.

11. Žemės ir pastatų nuoma klasifikuojama kaip veiklos arba finansinė nuoma, taip pat kaip ir kito turto nuoma. Tačiau žemei būdinga tai, kad jos ekonominio tarnavimo laikas paprastai neribojamas, ir, jeigu nuosavybės teisė nuomos laikotarpio pabaigoje neperduodama nuomininkui, nuomininkas neprisiima jokios rizikos ir naudos, siejamos su nuosavybės teise. Už tokią nuomą sumokėtas mokestis atspindi išankstines įmokas pagal nuomos sutartį, nudėvimas nuomos laikotarpiu pagal teikiamos naudos modelį.

NUOMA NUOMININKŲ FINANSINĖJE ATSKAITOMYBĖJE

Finansinė nuoma

12. Finansinė nuoma nuomininkų balanse turi būti pripažįstama turtu ir įsipareigojimais tokiomis sumomis, kurios nuomos pradžioje lygios išnuomoto turto tikrajai vertei arba, jeigu mažesnėmis – dabartinei minimalių įmokų pagal nuomos sutartį vertei. Skaičiuojant minimalių įmokų pagal nuomos sutartį dabartinę vertę, diskonto veiksnys yra nuomai taikoma palūkanų norma, jeigu tai įmanoma, o jeigu ne – padidinta nuomininko skolinimosi palūkanų norma.

13. Sandoriai bei kiti įvykiai turi būti apskaitoje parodomi ir pateikiami ne tik pagal teisinę formą, bet ir pagal jų esmę ir finansinę realybę. Nors nuomos susitarimo teisinė forma nustato, kad nuomininkas negali įgyti nuosavybės teisės į nuomojamą turtą, finansinės nuomos atveju esmė ir finansinė realybė yra ta, kad nuomininkas gauna ekonominės naudos, naudodamasis išsinuomotu turtu didesnę jo ekonominio tarnavimo laiko dalį, mainais įsipareigodamas mokėti už tai sumą, apytiksliai lygią turto tikrajai vertei, bei susijusius finansavimo mokesčius.

14. Jeigu nuomos sandoriai nėra parodomi nuomininko balanse, įmonės ekonominiai ištekliai ir įsipareigojimų lygis yra nepakankamai nurodomas, tuo pačiu iškraipomi finansiniai duomenys. Todėl tikslinga pripažinti finansinę nuomą nuomininko balanse ir kaip turtą, ir kaip įsipareigojimus mokėti būsimuosius nuomos mokesčius. Nuomos pradžioje turtas ir įsipareigojimai mokėti būsimuosius nuomos mokesčius tomis pačiomis sumomis pripažįstami balanse.

15. Nepriimtina finansinėje atskaitomybėje pateikti įsipareigojimus už išsinuomotą turtą, jų vertę atimant iš išsinuomoto turto. Jeigu pateikiant finansinę atskaitomybę atskiriami trumpalaikiai ir ilgalaikiai įsipareigojimai, lygiai taip pat turi būti atskiriami nuomos įsipareigojimai.

16. 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.

17. Įmokos pagal nuomos sutartį turi būti paskirstomos kaip finansavimo mokesčiai bei likusios įsipareigojimų dalies sumažinimas. Finansavimo mokesčiai turi būti paskirstomi nuomos laikotarpiams taip, kad sudarytų pastovią palūkanų normą kiekvieno laikotarpio likučiams.

18. Praktiškai paskirstant laikotarpių finansavimo mokesčius per nuomos laikotarpį, skaičiavimams supaprastinti gali būti taikomi tam tikri apvalinimo būdai.

19. Dėl finansinės nuomos kiekvienu ataskaitiniu laikotarpiu atsiranda nudėvimojo turto nusidėvėjimo sąnaudų ir finansavimo sąnaudų. Išnuomoto nudėvimojo turto nusidėvėjimo politika turi atitikti nuosavo turto nusidėvėjimo politiką, o pripažintas nusidėvėjimas turi būti apskaičiuojamas remiantis 16 TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“ bei 38 TAS „Nematerialusis turtas“. Jeigu nėra pakankamos tikimybės, kad nuomos laikotarpio pabaigoje nuomininkas įgis nuosavybės teises, turtas turi būti visiškai nudėvimas per trumpesnį iš laikotarpių: nuomos arba naudingo tarnavimo laiko.

20. Nuomojamo turto nudėvimoji suma yra sisteminiu pagrindu, atitinkančiu nuomininko taikomą nuosavo nudėvimojo turto nusidėvėjimo politiką, paskirstoma numatomo laikotarpio kiekvienam ataskaitiniam laikotarpiui. Jeigu nėra pagrįstos tikimybės, kad nuomininkas nuomos laikotarpio pabaigoje įgis nuosavybės teisę, numatomo naudojimo laikotarpiu laikomas turto naudingo tarnavimo laikas; priešingu atveju turtas nudėvimas per trumpesnį iš laikotarpių: nuomos arba jo naudingo tarnavimo laiko.

21. Turto nusidėvėjimo sąnaudų ir finansavimo sąnaudų per laikotarpį suma retai lygi laikotarpio metu sumokėtiems nuomos mokesčiams, todėl netinkama pelno (nuostolio) ataskaitoje nuomos mokesčius pripažinti kaip sąnaudas. Taigi nepanašu, kad nuomos pradžioje turto ir susijusių įsipareigojimų sumos būtų lygios.

22. Norėdama nustatyti, ar nesumažėjo nuomojamo turto vertė, t. y. ar iš turto laukiama būsimoji ekonominė nauda netapo mažesnė už jo apskaitinę vertę, įmonė taiko tarptautinį apskaitos standartą, nagrinėjantį turto vertės sumažėjimą, kuris nustato reikalavimus, kaip įmonė turi įvertinti ar patikrinti turto apskaitinę vertę, kaip nustatyti turto atsiperkamąją vertę ir kada turi pripažinti turto vertės sumažėjimą ar atvirkščiai.

23. Be 32 TAS „Finansinės priemonės: atskleidimas ir pateikimas“ reikalaujamos informacijos atskleidimo, finansinės nuomos atveju nuomininkai turi atskleisti:

a) kiekvienos turto klasės grynąją apskaitinę vertę balanso datą;

b) minimalių įmokų pagal nuomos sutartį sumos balanso datą ir jų dabartinės vertės suderinimą. Be to, įmonė turi nurodyti bendrą minimalių įmokų pagal nuomos sutartį sumą balanso datą bei jų dabartinę vertę kiekvienu iš šių laikotarpių:

i) ne vėliau kaip po metų;

ii) vėliau nei po metų, bet ne vėliau nei po penkerių metų;

iii) vėliau nei po penkerių metų;

c) neapibrėžtą nuomą, pripažįstamą laikotarpio pajamomis;

d) ateityje gautinų minimalių įmokų pagal neatšaukiamas subnuomos sutartis sumą iki balanso datos ir

e) bendrą reikšmingų nuomininko nuomos susitarimų aprašymą, nurodant, bet neapsiribojant jais, šiuos dalykus:

i) pagrindą, kuriuo remiantis nustatomi neapibrėžtos nuomos mokesčiai;

ii) pratęsimo termino ar įsigijimo galimybę bei pakeitimus ir

iii) nuomos susitarimų numatytus apribojimus, tokius kaip susiję dividendai, papildoma skola ir tolesnė nuoma.

24. 16 TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“, 36 TAS „Turto vertės sumažėjimas“, 38 TAS „Nematerialusis turtas“, 40 TAS „Investicinis turtas“ ir 41 TAS „Žemės ūkis“. Informacijos pateikimo reikalavimai taip pat taikomi pagal finansinę nuomą nuomojamo turto sumoms, kurias nuomininkas apskaitoje parodo kaip įsigytą turtą.

Veiklos nuoma

25. Nuomos laikotarpiu veiklos nuomos įmokos pagal nuomos sutartį pelno (nuostolio) ataskaitoje turi būti iš karto pripažįstamos sąnaudomis, nebent kitas sisteminis pagrindas parodytų per laikotarpį vartotojo gaunamos naudos modelį ([1]).

26. Veiklos nuomos įmokos pagal nuomos sutartį (išskyrus paslaugų, tokių kaip draudimas ir einamoji priežiūra, sąnaudas) pelno (nuostolio) ataskaitoje turi būti iš karto pripažįstamos sąnaudomis, nebent yra kitas sisteminis per laikotarpį vartotojo gaunamos naudos pateikimo modelio pagrindas, netgi jei tokios įmokos nesiremia šiuo pagrindu.

27. Be 32 TAS „Finansinės priemonės: atskleidimas ir pateikimas“ reikalaujamos informacijos atskleidimo, veiklos nuomos atveju nuomininkai turi nurodyti:

a) ateityje gautinų minimalių įmokų pagal neatšaukiamas veiklos nuomos sutartis sumą iki balanso datos kiekvienu iš šių laikotarpių:

i) ne vėliau kaip po metų;

ii) vėliau nei po metų, bet ne vėliau nei po penkerių metų;

iii) vėliau nei po penkerių metų;

b) ateityje gautinų minimalių įmokų pagal neatšaukiamas subnuomos sutartis sumą iki balanso datos;

c) laikotarpio pajamomis pripažįstamas įmokas pagal nuomos ir subnuomos sutartis, atskirai išskiriant minimalių įmokų pagal nuomos sutartį, neapibrėžtos nuomos bei įmokų pagal subnuomos sutartis sumas;

d) bendrą reikšmingų nuomininko nuomos susitarimų aprašymą, nurodant, bet neapsiribojant jais, šiuos dalykus:

i) pagrindą, kuriuo remiantis nustatomi neapibrėžtos nuomos mokesčiai;

ii) pratęsimo termino ar įsigijimo galimybę bei pakeitimus ir

iii) nuomos susitarimų numatytus apribojimus, tokius kaip susijusius dividendus, papildomą skolą ir tolesnę nuomą.

NUOMA NUOMOTOJŲ FINANSINĖJE ATSKAITOMYBĖJE

Finansinė nuoma

28. Nuomotojai balanse turi pripažinti finansinės nuomos būdu nuomojamą turtą ir pateikti jį kaip gautinas sumas, lygias grynųjų investicijų į nuomą sumai.

29. Pagal finansinę nuomą nuomotojas perduoda iš esmės visą su teisine nuosavybe susijusią riziką ir naudą, taigi gautinas įmokas pagal nuomos sutartį nuomotojas aiškina kaip kompensaciją už pagrindinį kapitalą ir finansines pajamas, kuriomis atsiskaitoma ir atlyginama už nuomotojo investicijas ir paslaugas.

30. Finansinių pajamų pripažinimas turi būti grindžiamas modeliu, atspindinčiu pagal finansinę nuomą neapmokėtų susigrąžinamų nuomotojo grynųjų investicijų sumų pastovų laikotarpio dydį.

31. Nuomotojas turi stengtis paskirstyti finansines pajamas per nuomos laikotarpį sistemiškai ir protingai. Šis pajamų paskirstymas remiasi modeliu, atspindinčiu pastovias per laikotarpį pagal finansinės nuomos neapmokėtas susigrąžinamas nuomotojo grynųjų investicijų sumas. Ataskaitinio laikotarpio įmokos pagal nuomos sutartį, išskyrus paslaugų išlaidas, atimamos iš bendrųjų investicijų į nuomą, sumažinant tiek pagrindinį kapitalą, tiek neuždirbtas finansines pajamas.

([1]) Žr. taip pat NAK-15 „Nuoma – skatinimas“.

32. Įvertinta negarantuota likutinė vertė, naudojama apskaičiuojant nuomotojo bendrąsias investicijas į nuomą yra reguliariai tikrinama. Jeigu įvertinta negarantuota likutinė vertė sumažėja, patikrinamas nuomos laikotarpio pajamų paskirstymas, o visos sumažėjimo sumos nedelsiant pripažįstamos.

33. Dėl derybų ir nuomos organizavimo nuomotojai dažnai iš pradžių patiria tiesioginių išlaidų, tokių, kaip komisiniai ir įstatymo numatyti mokesčiai. Pagal finansinę nuomą, tokios pradinės tiesioginės išlaidos susidaro siekiant gauti finansinių pajamų ir yra arba nedelsiant pripažįstamos pajamomis, arba paskirstomos šioms pajamoms per visą nuomos laikotarpį. Pastaruoju atveju tai gali būti pasiekiama pripažįstant patirtas išlaidas kaip sąnaudas bei to paties laikotarpio pajamomis pripažįstant neuždirbtų finansinių pajamų dalį, lygią pradinėms tiesioginėms išlaidoms.

34. Nuomotojai, kurie yra gamintojai arba tarpininkai, turi laikotarpio pajamomis pripažinti pardavimo pelną arba nuostolį pagal įmonės tiesioginiams pardavimams taikomą politiką. Jeigu nustatomos dirbtinai žemos palūkanų normos, pardavimo pelnas turi būti toks, koks būtų gaunamas, taikant rinkos palūkanų normą. Nuomos pradžioje pradinės tiesioginės išlaidos pelno (nuostolio) ataskaitoje turi būti pripažįstamos sąnaudomis.

35. Gamintojai arba tarpininkai dažnai siūlo klientams pasirinkti pirkti arba nuomotis turtą. Finansinė turto nuoma nuomotojui, kuris yra gamintojas arba tarpininkas, teikia dviejų rūšių pajamas:

a) pelną arba nuostolį, atitinkantį dėl tiesioginio nuomojamo turto pardavimo už normalią pardavimo kainą susidarantį pelną ar nuostolį, parodant visas taikytinas kiekio ar prekybos nuolaidas;

b) finansavimo pajamas per nuomos laikotarpį.

36. Nuomotojo, kuris yra gamintojas arba tarpininkas, užfiksuotos pardavimo pajamos finansinės nuomos pradžioje yra turto tikroji vertė arba, jeigu mažesnė – dabartinė nuomotojo gautinų minimalių įmokų pagal nuomos sutartį vertė, apskaičiuota remiantis rinkos palūkanų norma. Nuomos laikotarpio pradžioje pripažinta pardavimo savikaina – tai nuomojamo turto savikaina arba apskaitinė vertė, jeigu jos skirtingos, atėmus negarantuotos likutinės vertės dabartinį dydį. Skirtumas tarp pardavimo pajamų ir pardavimo savikainos sudaro pardavimo pelną, pripažįstamą remiantis įmonės vykdoma pardavimo politika.

37. Nuomotojai, kurie yra gamintojai ar tarpininkai, siekdami pritraukti klientų, kartais nustato dirbtinai mažas palūkanų normas. Taikant tokias palūkanų normas, perteklinė sandorio bendrųjų pajamų dalis būtų pripažįstama pardavimo metu. Jeigu nustatomos dirbtinai mažos palūkanų normos, pardavimo pelnas apribojamas pelnu, kuris būtų gaunamas taikant rinkos palūkanų normą.

38. Pirminės tiesioginės sąnaudos nuomos pradžioje paprastai pripažįstamos sąnaudomis, kadangi jos dažniausiai yra susijusios su gamintojo ar tarpininko pardavimo pelno uždirbimu.

39. Be 32 TAS „Finansinės priemonės: atskleidimas ir pateikimas“ reikalaujamos informacijos atskleidimo, finansinės nuomos atveju nuomotojai turi nurodyti:

a) bendrųjų investicijų į nuomą iki balanso datos ir iki balanso datos gautinų minimalių įmokų pagal nuomos sutartį dabartinės vertės suderinimą. Be to, įmonė turi nurodyti bendrą bendrųjų investicijų į nuomą sumą bei dabartinę iki balanso datos gautinų minimalių įmokų pagal nuomos sutartį vertę kiekvienu iš šių laikotarpių:

i) ne vėliau kaip po metų;

ii) vėliau nei po metų, bet ne vėliau nei po penkerių metų;

iii) vėliau nei po penkerių metų;

b) neuždirbtas finansines pajamas;

c) negarantuotas nuomotojo naudai susidarančias likutines vertes;

d) leistinas bendras negautų gautinų minimalių lizingo mokesčių ribas;

e) neapibrėžtos nuomos mokesčius, pripažįstamus pajamomis, ir

f) bendrą reikšmingų nuomotojo nuomos susitarimų aprašymą.

40. Kaip augimo rodiklį dažnai naudinga nurodyti ataskaitiniu laikotarpiu pradėto naujo verslo bendrąsias investicijas be neuždirbtų pajamų, atėmus atitinkamas atšauktos nuomos sumas.

Veiklos nuoma

41. Balanse nuomotojai turi pateikti turtą, kuriam taikoma veiklos nuoma, pagal jo pobūdį.

42. Pagal veiklos nuomos sutartis gaunamos pajamos turi būti iš karto pripažįstamos laikotarpio pajamomis, nebent kitas sisteminis modelis yra tinkamesnis, mažėjant iš nuomojamo turto gaunamai naudai ([1]).

43. Sąnaudos, įskaitant nusidėvėjimą, susidariusios uždirbant lizingo pajamas, pripažįstamos sąnaudomis. Nuomos pajamos (išskyrus pajamas už suteiktas paslaugas, tokias kaip draudimas ir einamoji priežiūra) nuomos laikotarpiu pripažįstamos pajamomis iš karto, netgi, jei įplaukos gaunamos kitaip, nebent būtų tinkamesnis kitas sisteminis modelis, mažėjant iš nuomojamo turto gaunamai naudai.

44. Pirminės tiesioginės išlaidos, susidarančios kaip tik dėl to, kad norima gauti pajamų iš veiklos nuomos, yra arba atidedamos ir paskirstomos viso nuomos laikotarpio pajamoms proporcingai nuomos pajamų pripažinimui, arba yra pripažįstamos jų susidarymo laikotarpio pelno (nuostolio) ataskaitoje.

45. Išnuomoto nudėvimojo turto nusidėvėjimas turi atitikti nuomotojui įprastą panašaus turto nusidėvėjimo politiką, o nusidėvėjimo atskaitymai turi būti skaičiuojami remiantis 16 TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“ ir 38 TAS „Nematerialusis turtas“.

46. Norėdama nustatyti, ar nesumažėjo nuomojamo turto vertė, t. y. ar iš jo laukiama ekonominė nauda ateityje nėra mažesnė už jo apskaitinę vertę, įmonė taiko tarptautinį apskaitos standartą, nagrinėjantį turto vertės sumažėjimą, kuris nustato reikalavimus, kaip įmonė turi įvertinti ar patikrinti turto apskaitinę vertę, kaip turi nustatyti turto atsiperkamąją vertę ir kada pripažinti turto vertės sumažėjimą ar atvirkščiai.

47. Nuomotojas, kuris yra gamintojas arba tarpininkas, sudarydamas veiklos nuomos sutartį, nepripažįsta pardavimo pelno, nes tai nėra pardavimo ekvivalentas.

48. Be 32 TAS „Finansinės priemonės: atskleidimas ir pateikimas“ reikalaujamos informacijos atskleidimo, finansinės nuomos atveju nuomotojai turi nurodyti:

a) minimalias būsimąsias įmokas pagal nuomos sutartį, remiantis neatšaukiama veiklos nuoma, pateikiant bendrai ir atskirai pagal kiekvieną šių laikotarpių:

i) ne vėliau kaip po metų;

ii) vėliau nei po metų, bet ne vėliau nei po penkerių metų;

iii) vėliau nei po penkerių metų;

b) bendrą neapibrėžtą nuomą, pripažįstamą pajamomis, ir

c) bendrą reikšmingų nuomotojo nuomos susitarimų aprašymą.

48A. Be to, 16 TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“, 36 TAS „Turto vertės sumažėjimas“, 38 TAS „Nematerialusis turtas“, 40 TAS „Investicinis turtas“ ir 41 TAS „Žemės ūkis“, informacijos pateikimo reikalavimai taikomi turtui, kuris nuomojamas veiklos nuomos būdu.

([1]) Žr. taip pat NAK-15 „Nuoma – skatinimas“.

PARDAVIMO IR ATGALINĖS NUOMOS SANDORIAI

49. Pardavimo ir atgalinės nuomos sandorį sudaro turto pardavimas ir to paties turto išnuomojimas tam pačiam pardavėjui. Įmokos pagal nuomos sutartį ir pardavimo kaina paprastai yra tarpusavyje priklausomos, nes jos aptariamos kaip bendras paketas. Pardavimo ir atgalinės nuomos sandorių aiškinimas apskaitoje priklauso nuo nuomos tipo.

50. 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.

51. Jeigu atgalinė nuoma yra finansinė, toks sandoris tampa priemone, kuria nuomotojas suteikia nuomininkui lėšų, naudodamas turtą kaip užstatą. Dėl šios priežasties netinkama pardavimo pajamų apskaitinės vertės perviršį pripažinti pajamomis. Toks perviršis atidedamas ir nudėvimas per visą nuomos laikotarpį.

52. Jeigu pardavimas ir atgalinė nuoma sudaro veiklos nuomą ir yra aišku, kad šis sandoris sudarytas remiantis tikrąja verte, pelnas ar nuostolis neturi būti pripažįstami nedelsiant. Jeigu pardavimo kaina yra mažesnė už tikrąją vertę, bet koks pelnas ar nuostolis turi būti pripažįstamas nedelsiant, išskyrus atvejį, kai nuostolis kompensuojamas būsimosiomis įmokomis pagal nuomos sutartį; kai kaina mažesnė nei rinkos, jis turi būti atidedamas ir nudėvimas proporcingai nuomos mokesčiams per laikotarpį, kuriuo turtą tikimasi naudoti. Jeigu pardavimo kaina viršija tikrąją vertę, perviršio suma turi būti atidedama ir nudėvima per laikotarpį, kuriuo turtą tikimasi naudoti.

53. Jeigu atgalinė nuoma yra veiklos nuoma, o nuomos mokesčiai ir pardavimo kaina nustatyta remiantis tikrąja verte, tai paprastas pardavimo sandoris ir iš karto yra pripažįstamas bet koks pelnas arba nuostolis.

54. Veiklos nuomos atveju, jeigu turto tikroji vertė pardavimo ir atgalinės nuomos sandorio metu yra mažesnė už turto apskaitinę vertę, nedelsiant turi būti pripažįstamas nuostolis, lygus skirtumui tarp apskaitinės vertės ir tikrosios vertės.

55. Finansinės nuomos atveju toks koregavimas nėra būtinas, nebent sumažėtų vertė, tuo atveju, remiantis tarptautiniu apskaitos standartu, nagrinėjančiu turto vertės sumažėjimą, apskaitinė vertė sumažinama iki atsiperkamosios vertės.

56. Nuomininkams ir nuomotojams taikomi informacijos pateikimo reikalavimai lygiai taip pat galioja ir pardavimo, ir atgalinio lizingo sandoriams. Kadangi parodyti reikšmingus nuomos susitarimus būtina, privalu nurodyti ir unikalias ar neįprastas sutarties ar pardavimo ir atgalinės nuomos sandorio nuostatas.

57. Pardavimo ir atgalinės nuomos sandoriams gali būti būtina taikyti 8 TAS „Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas ar nuostolis, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai“ 16 paragrafo keliamus atskiro pateikimo kriterijus.

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

58. Šį standartą taikyti atgaline data yra rekomenduojama, bet nereikalaujama. Jeigu šis standartas netaikomas atgaline data, bet koks esamos finansinės nuomos likutis laikomas nuomotojo tinkamai apibrėžtu ir nuo to laiko turi būti apskaitoje rodomas pagal šio standarto nuostatas.

ĮSIGALIOJIMO DATA

59. Šis persvarstytas standartas įsigalioja 1999 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių finansinei atskaitomybei. Jeigu įmonė taiko šį standartą finansinei atskaitomybei prieš 1999 m. sausio 1 d., ji turi nurodyti, kad vadovaujasi šiuo standartu vietoj 1982 m. patvirtinto 17 TAS „Lizingo apskaita“.

60. Šis standartas pakeičia 1982 m. patvirtintą 17 TAS „Lizingo apskaita“.

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 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“);

   c) draudimo įmonių draudimo sutarčių;

   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.

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.

([1]) Žr. taip pat NAK-31 „Pajamos – natūrinių mainų sandoriai, susiję su reklamos paslaugomis“.

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;

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;

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.

([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“.

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:

a) tikėtina, kad įmonė gaus su sandoriu susijusią ekonominę naudą, ir

b) pajamų suma gali būti patikimai nustatyta.

30. Pajamos turi būti pripažįstamos taip:

a) palūkanos pripažįstamos proporcingai laikui, per kurį tikimasi gauti realų pelną iš turto naudojimo;

b) autoriniai atlyginimai pripažįstami laikantis kaupimo principo pagal atitinkamos sutarties sąlygas ir

c) dividendai pripažįstami tada, kai nustatoma akcininko teisė gauti pinigus.

31. Realus pelnas iš turto naudojimo yra palūkanų norma, reikalinga pinigų įplaukoms, kurias tikimasi gauti per visą turto naudingo tarnavimo laiką, diskontuota iki pradinės turto apskaitinės vertės. Į palūkanų pajamas įeina atskaitymo, premijos ar kito skirtumo tarp skolos vertybinio popieriaus pradinės vertės ir jo sumos suėjus terminui nusidėvėjimo nuolaidos suma.

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 grynųjų pajamų, 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.

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“).

2. Šiame standarte apibrėžtos penkios išmokų darbuotojams kategorijos:

   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;

   d) išeitinės išmokos; ir

   e) kompensacijos nuosavybės vertybiniais popieriais.

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;

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.

11. Kompensacijos nuosavybės vertybiniais popieriais – išmokos darbuotojams, kai darbuotojai turi teisę gauti įmonės (ar jos patronuojančios įmonės) išleistas nuosavybės finansines priemones arba įmonės įsipareigojimo darbuotojams suma priklauso nuo įmonės išleidžiamų nuosavybės finansinių priemonių būsimosios kainos. Standarte yra tam tikri reikalavimai atskleisti šias išmokas, tačiau nenurodyti pripažinimo ir įvertinimo reikalavimai.

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

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

1. Šį standartą darbdavys turi taikyti įtraukdamas į apskaitą išmokas darbuotojams.

2. Šis standartas nenagrinėja darbuotojų pensinio aprūpinimo planų atskaitomybės (žr. 26 TAS „Pensinio aprūpinimo planų apskaita ir atskaitomybė“).

3. Šis standartas taikomas visoms išmokoms darbuotojams, įskaitant išmokas, mokamas:

   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.

4. Išmokų darbuotojams rūšys:

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;

d) išeitinės išmokos ir

e) kompensacijos nuosavybės vertybiniais popieriais.

Kadangi kiekviena a–e punktuose nurodyta kategorija pasižymi skirtingomis ypatybėmis, 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 ir kompensacijas nuosavybės vertybiniais popieriais), 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 ir kompensacijas nuosavybės vertybiniais popieriais), 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 ir kompensacijas nuosavybės vertybiniais popieriais), 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) darbuotojui priėmus sprendimą savo noru išeiti iš darbo mainais į tokias išmokas.

Kompensacijos nuosavybės vertybiniais popieriais – išmokos darbuotojams, kurios teikiamos, kai:

a) darbuotojai turi teisę gauti įmonės (ar jos patronuojančios įmonės) išleistas nuosavybės finansines priemones arba

b) įmonės įsipareigojimo darbuotojams suma priklauso nuo įmonės išleidžiamų nuosavybės finansinių priemonių būsimosios kainos.

Kompensacijų nuosavybės vertybiniais popieriais planai – oficialūs ar neoficialūs susitarimai, pagal kuriuos įmonė skiria kompensacijas nuosavybės vertybiniais popieriais vienam ar daugiau darbuotojų.

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.

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).

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.

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 grynojo pelno dalį tiems darbuotojams, kurie dirbo tais metais. Jei per metus iš darbo neišėjo nė vienas darbuotojas, visa darbuotojams iš pelno sumokama suma sudarys 3 % grynojo pelno. Įmonė apskaičiavo, kad darbuotojų kaita sumažins išmokas iš pelno iki 2,5 % grynojo pelno.

Įmonė pripažįsta įsipareigojimą ir sąnaudas, lygias 2,5 % grynojo pelno.

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:

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 grynojo pelno 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). Jei pelno dalies ir priemokų mokėjimai atitinka kompensacijų nuosavybės vertybiniais popieriais apibrėžimą, įmonė aiškina juos pagal 144–152 paragrafų nuostatas.

Atskleidimas

23. Nors šis standartas nereikalauja atskirai parodyti trumpalaikes išmokas darbuotojams, to gali reikalauti kiti tarptautiniai apskaitos standartai. Pavyzdžiui, kai to reikalauja 24 TAS „Susijusių šalių atskleidimas“, įmonė nurodo informaciją apie išmokas pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams. 1 TAS „Finansinės atskaitomybės pateikimas“ reikalauja, kad įmonė parodytų išlaidas personalui.

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) 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 120 paragrafo.

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.

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).

34. Nustatytų išmokų planai, jungiantys įvairių bendro pavaldumo įmonių (pavyzdžiui, patronuojančios ir jos dukterinių įmonių) turtą, nėra jungtiniai darbdavių planai. Įmonė tokius planus laiko nustatytų išmokų planais.

35. 37 TAS „Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“ reikalauja, kad įmonė pripažintų tam tikrus neapibrėžtuosius įsipareigojimus arba pateiktų informaciją apie juos. Pagal jungtinį darbdavių planą neapibrėžtasis įsipareigojimas gali kilti, pavyzdžiui, iš:

a) aktuarinių nuostolių, susijusių su kitomis įmonėmis dalyvėmis, nes kiekviena įmonė, dalyvaujanti jungtiniame darbdavių plane, dalijasi aktuarine rizika su visomis kitomis plano dalyvėms, arba

b) plano sąlygose numatyto įsipareigojimo finansuoti bet kokį plano trūkumą tuo atveju, jei kitos įmonės nustotų dalyvauti.

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.

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

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 dabartinės 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

[1] Perviršis – tai suma, kuria plane numatyto turto tikroji vertė viršija nustatyto išmokų įsipareigojimo dabartinę vertę.

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 pinigines 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. 120 paragrafo c punkto vi 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

270 yra mažiau už 320. Todėl įmonė pripažįsta 270 dydžio turtą ir nurodo, kad riba sumažino turto apskaitinę vertę 50 (žr. 120 paragrafo c punkto vi papunktį).

Pelno (nuostolio) ataskaita

61. Įmonė toliau pateikiamų dydžių grynąją sumą turi pripažinti sąnaudomis arba (taikydama 58 paragrafo b punkte nurodytą ribą) pajamomis, išskyrus atvejį, kai kitas tarptautinis apskaitos standartas reikalauja arba leidžia įtraukti juos į turto kainą:

a) dabartinės tarnybos išlaidų (žr. 63–91 paragrafus);

b) palūkanų sąnaudų (žr. 82 paragrafą);

c) laukiamos plano turto grąžos (žr. 105–107 paragrafus) ir kompensacinės teisės (žr. 104A paragrafą);

d) aktuarinio pelno ir nuostolių – tiek, kiek jie pripažįstami pagal 92 ir 93 paragrafus;

e) anksčiau suteiktų paslaugų vertės – tiek, kiek 96 paragrafas reikalauja, kad įmonė jas pripažintų, ir

f) sumažinimo ar įvykdymo poveikis (žr. 109 ir 110 paragrafus).

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.

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.

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.

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:

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.)

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).

Aktuarinis pelnas ir nuostolis

92. Įmonė, vertindama savo nustatytų išmokų įsipareigojimą pagal 54 paragrafą, turi, pagal 58A paragrafą, pripažinti savo aktuarinio pelno ar nuostolio dalį (kaip numatyta 93 paragrafe) pajamomis arba sąnaudomis, jei grynasis sukauptasis nepripažintas aktuarinis pelnas ir nuostolis ankstesniojo ataskaitinio laikotarpio pabaigoje viršija didesnį iš šių dydžių:

a) 10 % esamosios nustatytų išmokų įsipareigojimo vertės tą dieną (prieš atskaitant plano turtą) ir

b) 10 % tikrosios plano turto vertės tą dieną.

Šios ribos turi būti apskaičiuotos ir taikomos atskirai kiekvienam nustatytų išmokų planui.

93. Kiekvieno nustatytų išmokų plano pripažinta aktuarinio pelno ir nuostolio dalis yra pagal 92 paragrafą nustatytas perviršis, padalytas iš tikėtinos likusios vidutinės plane dalyvaujančių darbuotojų darbo trukmės. Tačiau įmonė gali taikyti bet kurį sistemingą metodą, leidžiantį greičiau pripažinti aktuarinį pelną ir nuostolį, bet tik tuo atveju, jei ir pelnui, ir nuostoliams bus taikomas tas pats pagrindas ir jei tas pagrindas bus taikomas pastoviai visais laikotarpiais. Įmonė gali taikyti tokį sistemingą metodą aktuariniam pelnui ir nuostoliams netgi tada, jei jie ribojami 92 paragrafo.

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).

95. Ilgainiui aktuarinis pelnas ir nuostoliai gali būti tarpusavyje užskaityti. Todėl įsipareigojimų, susijusių su pensinio laikotarpio aprūpinimu, skaičiavimus geriausia laikyti tam tikra sritimi (arba „vertės intervalu“) aplink geriausią įvertinimą. Įmonei leidžiama, tačiau nereikalaujama, pripažinti aktuarinį pelną ir nuostolį, patenkantį į šią sritį. 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).

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 vienintelį 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 tikrąja 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 102 paragrafo c punkto vii papunkčio 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
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	(4900)
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.

Verslo jungimai

108. Sujungiant verslą, įsigijimo atveju, įmonė turtą ir įsipareigojimus, kylančius dėl išmokų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, pripažįsta dabartine įsipareigojimo verte, prieš tai atėmus plano turto tikrąją vertę (žr. 22 TAS „Verslo jungimai“). Dabartinė įsipareigojimo vertė apima visas toliau nurodytas sudedamąsias dalis, netgi jei įgijėjas įsigijimo datą jų dar nepripažino:

a) aktuarinis pelnas ir nuostoliai, atsiradę iki įsigijimo datos (ir patenkantys ar nepatenkantys į 10 % „vertės intervalą“);

b) buvusios tarnybos išlaidos, atsiradusios dėl išmokų pasikeitimų arba plano įdiegimo iki įsigijimo datos, ir

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 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

120. Įmonė apie nustatytų išmokų planus turi pateikti šią informaciją:

a) įmonės apskaitos politiką, taikytą pripažįstant aktuarinį pelną ir nuostolius;

b) bendrąjį plano pobūdžio aprašymą;

c) balanse pripažinto turto ir įsipareigojimų suderinimą ir nurodyti bent jau šiuos punktus:

i) dabartinę nustatytų išmokų įsipareigojimų, kurie visiškai nefinansuojami, vertę balanso datą;

ii) dabartinę nustatytų išmokų įsipareigojimų, kurie finansuojami visiškai ar iš dalies, vertę balanso datą (prieš išskaičiuojant plano turto tikrąją vertę);

iii) plano turto tikrąją vertę balanso datą;

iv) balanse nepripažintą grynąjį aktuarinį pelną ar nuostolius (žr. 92 paragrafą);

v) buvusios tarnybos išlaidas, dar nepripažintas balanse (žr. 96 paragrafą);

vi) bet kurią sumą, nepripažintą turtu dėl 58 paragrafo b punkte nustatytos ribos;

vii) bet kurios kompensacijos, kuri įrašoma į turtą 104A paragrafe nustatyta tvarka, tikrąją vertę balanso pateikimo datą (trumpai apibūdinant ryšį tarp teisės į kompensaciją ir susijusio įsipareigojimo), ir

viii) balanse pripažintas kitas sumas;

d) į plano turto tikrąją vertę įtrauktas sumas, parodančias:

i) kiekvieną atskaitomybę teikiančios įmonės nuosavų finansinių priemonių kategoriją ir

ii) visą įmonės naudojamą nekilnojamąjį ar kitą turtą;

e) suderinimą, parodantį balanse pripažinto grynojo įsipareigojimo (ar turto) judėjimą per ataskaitinį laikotarpį;

f) visas pelno (nuostolio) ataskaitoje pripažintas sąnaudas, atspindinčias toliau nurodytus punktus, ir pelno (nuostolio) ataskaitos straipsnio eilutę, į kurią įtraukta:

i) dabartinės tarnybos išlaidos;

ii) palūkanų sąnaudos;

iii) laukiamoji plano turto grąža;

iv) planuojamas pelnas iš bet kurios teisės gauti kompensaciją, įrašomą į turtą 104A paragrafe nustatyta tvarka;

v) aktuarinis pelnas ir nuostoliai;

vi) buvusios tarnybos išlaidos ir

vii) visas plano sumažinimo ar įvykdymo poveikis;

g) faktinį pelną iš plano turto ir iš bet kurios teisės gauti kompensaciją, įrašomos į turtą 104A paragrafe nustatyta tvarka, ir

h) pagrindines aktuarines prielaidas, kuriomis remtasi balanso datą, įskaitant pagal aplinkybes:

i) diskonto normas;

ii) laukiamas plano turto grąžos normas laikotarpiais, pateiktais finansinėje atskaitomybėje;

iii) planuojamas bet kurios teisės gauti kompensaciją, įrašomos į turtą 104A paragrafe nustatyta tvarka, pelno normas finansinėse ataskaitose nurodytais laikotarpiais;

(iv) laukiamus atlyginimų augimo tempus (ir indeksų ar kitų kintamųjų, kurie plano oficialiosiose ar konstruktyviose sąlygose nurodyti kaip būsimųjų išmokų didėjimo pagrindas, pasikeitimus);

(v) medicininių išlaidų tendencijas ir

(vi) visas kitas taikytas svarbias aktuarines prielaidas.

Įmonė kiekvieną aktuarinę prielaidą turi nurodyti absoliučia išraiška (pavyzdžiui, absoliučiu procentu), o ne dviejų procentų ar kitų kintamųjų skirtumu.

121. 120 paragrafo b punkte reikalaujama pateikti bendrąjį plano pobūdžio aprašymą. Tokiame aprašyme turi būti nurodyta, pavyzdžiui, ar planas yra pensijų, skaičiuojamų nuo vienodo atlyginimo, ar pensijų, skaičiuojamų pagal galutinį atlyginimą, ar medicininių išlaidų padengimo, pasibaigus tarnybos laikotarpiui, planas. Smulkiau apibūdinti nereikia.

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).

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 paragrafą) pajamomis, nebent kitas tarptautinis apskaitos standartas reikalautų įtraukti jas į turto savikainą:

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

131. Nors šis standartas nereikalauja pateikti specialios informacijos, liečiančios kitas ilgalaikes išmokas darbuotojams, to gali reikalauti kiti tarptautiniai apskaitos standartai, pavyzdžiui, kai tokių išmokų sąnaudos yra tokio dydžio, pobūdžio ar dažnumo, kad jas reikia parodyti siekiant paaiškinti reikalingas įmonės veiklą tuo laikotarpiu (žr. 8 TAS „Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas arba nuostolis, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai“). Kai 24 TAS „Susijusių šalių atskleidimas“ reikalauja, įmonė pateikia informaciją apie kitas ilgalaikes išmokas pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams.

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 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.

142. Kaip reikalauja 8 TAS „Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas ar nuostolis, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai“, įmonė parodo sąnaudų pobūdį ir sumą, jei jos yra tokio dydžio, pobūdžio ar dažnumo, kad jas nurodyti yra svarbu siekiant paaiškinti įmonės veiklą tuo laikotarpiu. Dėl išeitinės išmokos gali susidaryti sąnaudų, kurias būtina nurodyti, kad būtų patenkintas šis reikalavimas.

143. Kai 24 TAS „Susijusių šalių atskleidimas“ reikalauja, įmonė nurodo informaciją apie išeitines išmokas pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams.

KOMPENSACIJOS NUOSAVYBĖS VERTYBINIAIS POPIERIAIS

144. Kompensacijos nuosavybės vertybiniais popieriais – tokios išmokos:

a) akcijos, akcijų pasirinkimo sandoriai ir kitos nuosavybės priemonės, išleidžiamos darbuotojams už mažesnę kainą nei tikroji vertė, kuria šios priemonės būtų išleistos trečiajam asmeniui, ir

b) piniginės išmokos, kurių suma priklauso nuo vertybiniais popieriais teikiančios atskaitomybę įmonės akcijų būsimosios rinkos kainos.

Pripažinimas ir įvertinimas

145. Šiame standarte nenurodomi kompensacijų nuosavybe pripažinimo ir įvertinimo reikalavimai.

Atskleidimas

146. Toliau nurodytos reikalaujamos informacijos paskirtis – kad finansinės atskaitomybės vartotojai galėtų įvertinti kompensacijų nuosavybės vertybiniais popieriais poveikį įmonės finansinei būklei, veiklos rezultatams ir pinigų srautams. Kompensacijos nuosavybės vertybiniais popieriais gali veikti:

a) įmonės finansinę būklę dėl reikalavimo, kad įmonė išleistų nuosavybės finansines priemones arba konvertuotų finansines priemones, pavyzdžiui, tada, kai darbuotojai ar darbuotojų kompensavimo planai turi akcijų pasirinkimo sandorius arba iš dalies patenkina išmokų priklausymo sąlygas, kurios leis jiems ateityje įsigyti akcijų pasirinkimo sandorius, ir

b) įmonės veiklos rezultatus ir pinigų srautus dėl to, kad sumažinamos pinigų sumos ar kitos išmokos darbuotojams, kurias įmonė teikia darbuotojams už jų paslaugas.

147. Įmonė turi nurodyti:

a) kompensacijų nuosavybės vertybiniais popieriais planų pobūdį ir sąlygas (įskaitant išmokų priklausymo sąlygas);

b) kompensacijų nuosavybės vertybiniais popieriais planų apskaitos politiką;

c) kompensacijų nuosavybės vertybiniais popieriais planų sumas, pripažintas finansinėje atskaitomybėje;

d) įmonės nuosavybės finansinių priemonių, kurias turi kompensacijų nuosavybės vertybiniais popieriais planai (o akcijų pasirinkimo sandorių atveju – ir darbuotojai) atsiskaitymo laikotarpio pradžioje ir pabaigoje, skaičių ir sąlygas (įskaitant, jeigu galima, dividendus ir balsavimo teises, konvertavimo teises, pasinaudojimo teisėmis datas, pasinaudojimo kainas ir galiojimo terminus). Turi būti nurodyta, kokią teisę į šias priemones darbuotojai turi laikotarpio pradžioje ir pabaigoje;

e) įmonės nuosavybės finansinių priemonių, kurias įmonė yra išleidusi kompensacijų nuosavybės vertybiniais popieriais planams arba darbuotojams (arba įmonės nuosavybės finansinių priemonių, išplatintų darbuotojams pagal kompensacijų nuosavybės vertybiniais popieriais planus) per atsiskaitymo laikotarpį, skaičių ir sąlygas (įskaitant, jeigu galima, dividendus ir balsavimo teises, konvertavimo teises, pasinaudojimo teisėmis datas, pasinaudojimo kainas ir galiojimo terminus) ir bet kurio atlyginimo, kurį gavo kompensacijų nuosavybe planai ar darbuotojai, tikrąją vertę;

f) akcijų pasirinkimo sandorių, kuriais buvo pasinaudota pagal kompensacijų nuosavybės vertybiniais popieriais planus per laikotarpį, skaičių, pasinaudojimo datas ir kainas;

g) akcijų pasirinkimo sandorių, kuriuos turi kompensacijų nuosavybės vertybiniais popieriais planai arba darbuotojai pagal šiuos planus, nustojusių galios per laikotarpį, skaičių ir

h) paskolų ir garantijų, atskaitomybę teikiančios įmonės suteiktų kompensacijų nuosavybės vertybiniais popieriais planams ar jų vardu, sumą ir pagrindines sąlygas.

148. Įmonė taip pat turi nurodyti:

a) įmonės nuosavybės finansinių priemonių (išskyrus akcijų pasirinkimo sandorius), kurias turi kompensacijų nuosavybės vertybiniais popieriais planai, tikrąją vertę laikotarpio pradžioje ir pabaigoje ir

b) įmonės nuosavybės finansinių priemonių (išskyrus akcijų pasirinkimo sandorius), kurias įmonė per laikotarpį yra išleidusi kompensacijų nuosavybės vertybiniais popieriais planams ar darbuotojams arba kuriuos šie planai yra išleidę darbuotojams, tikrąją vertę išleidimo datą.

Jei nuosavybės finansinių priemonių (išskyrus akcijų pasirinkimo sandorių) tikrosios vertės nustatyti neįmanoma, tai reikia nurodyti.

149. Jei įmonė turi kelis kompensacijų nuosavybės vertybiniais popieriais planus, ji gali pateikti informaciją pagal visus planus bendrai, kiekvieną planą atskirai ar pagal savo nuožiūra pasirinktas grupes, kurios laikomos naudingiausiomis įvertinti įmonės įsipareigojimams išleisti nuosavybės finansines priemones pagal tokius planus ir šių įsipareigojimų pasikeitimus dabartiniu laikotarpiu. Tokios grupės gali būti sudaromos, pavyzdžiui, pagal planuose dalyvaujančių darbuotojų grupių vietą ir darbo stažą. Jei informacija pateikiama pagal planų grupes, ji pateikiama taikant svertinius vidurkius arba pagal santykinai siauras sritis.

150. Jei įmonė yra išleidusi darbuotojams ar darbuotojų kompensavimo planams akcijų pasirinkimo sandorius, ji gali pateikti informaciją apie visus planus bendrai arba pagal tokias grupes, kurios laikomos naudingiausiomis įvertinti akcijų, kurios gali būti išleistos, skaičių ir laiką bei iš to gaunamų pinigų sumą. Pavyzdžiui, gali būti naudinga išskirti pasirinkimo sandorius, „neturinčius pinigų“ (kai pasinaudojimo pasirinkimo sandoriu kaina viršija dabartinę rinkos kainą), ir pasirinkimo sandorius, „turinčius pinigų“ (kai pasinaudojimo pasirinkimo sandoriu kaina yra mažesnė už dabartinę rinkos kainą). Be to, gali būti pravartu jungti informaciją į grupes, kurias sudarantys pasirinkimo sandoriai pasižymi panašiomis pasinaudojimo kainomis ar pasinaudojimo datomis.

151. Informacijos, kurios reikalaujama 147 ir 148 paragrafuose, paskirtis – pasiekti šio standarto tikslus. Papildoma informacija gali būti reikalinga 24 TAS „Susijusių šalių atskleidimas“ reikalavimams įvykdyti, jei įmonė:

a) išmokų forma teikia kompensacijas nuosavybės vertybiniais popieriais pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams;

b) patronuojančios įmonės išleidžiamų priemonių forma teikia kompensacijas nuosavybės vertybiniais popieriais arba

c) sudaro susijusių šalių sandorius su kompensacijų nuosavybės vertybiniais popieriais planais.

152. Kai nėra specialių pripažinimo ir įvertinimo reikalavimų, keliamų kompensacijų nuosavybės vertybiniais popieriais planams, informacija apie atskaitomybę teikiančios įmonės finansinių priemonių, naudojamų tokiuose planuose, tikrąją vertę yra naudinga finansinės atskaitomybės vartotojams. Tačiau šis standartas nereikalauja, kad įmonė nurodytų akcijų pasirinkimo sandorių tikrąją vertę, nes nėra susitarta, kaip ši vertė turėtų būti nustatoma.

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 grynasis pelnas arba nuostolis, 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 grynasis pelnas arba nuostolis, 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;

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) kompensacijų pripažinimo ir įvertinimo apskaitoje reikalavimai, nustatyti 104A, 128 ir 129 paragrafuose bei 120 paragrafo c punkto vii papunktyje, f punkto iv papunktyje, c) g punkte ir h punkto iii papunktyje 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

160. 8 TAS „Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas arba nuostolis, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai“ taikomas tada, kai įmonė pakeičia savo apskaitos politiką, atsižvelgdama į 159 ir 159A paragrafą. Taikydama šiuos pakeitimus retrospektyviai, kaip reikalauja 8 TAS nurodyti pagrindinis ir leistinas alternatyvus apskaitos būdai, į minėtus pakeitimus įmonė atsižvelgia taip, lyg jie būtų priimti tuo pat metu kaip ir kita šio standarto dalis.

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

[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

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.

([1]) Žr. NAK-10 „Valstybės parama – jokio tiesioginio ryšio su įmonės veikla“.

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.

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.

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.

20. Valstybės dotacija, gaunama kaip kompensacija už jau patirtas sąnaudas arba nuostolius arba siekiant nedelsiant suteikti finansinę paramą įmonei be jokių su būsimaisiais laikotarpiais susijusių išlaidų, turi būti pripažįstama pajamomis tuo laikotarpiu, kai dotacija gaunama, kaip atitinkamas ypatingasis straipsnis (žr. 8 TAS „Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas arba nuostolis, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai“).

21. Tam tikromis aplinkybėmis valstybės dotacija gali būti skiriama siekiant nedelsiant suteikti finansinę paramą įmonei, nereikalaujant patirti konkrečių išlaidų. Šios dotacijos gali būti skiriamos atskirai įmonei, o ne tam tikrai dotacijos gavėjų grupei. Tokiomis aplinkybėmis gali būti reikalaujama pripažinti dotaciją pajamomis tuo laikotarpiu, kai įmonė įvykdo dotacijos gavimo reikalavimus, kaip ypatingąjį straipsnį ir pateikti informaciją, garantuojančią, kad dotacijos poveikis yra aiškiai suprastas.

22. Valstybės dotacija gali būti gaunama kaip kompensacija už ankstesniais apskaitiniais laikotarpiais patirtas sąnaudas ir nuostolius. Tokios dotacijos pripažįstamos pajamomis tuo laikotarpiu, kai jos tampa gautinomis sumomis, kaip ypatingasis straipsnis (jeigu tai tinka) ir pateikiama informacija, garantuojanti, kad jų poveikis aiškiai suprastas.

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 grynasis pelnas arba nuostolis, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai“). Dotacijos, susijusios su pajamomis, pirmiausia grąžinamos iš dotacijai taikomo neamortizuoto būsimojo laikotarpio kredito. Grąžintinos sumos viršija minėtą būsimojo laikotarpio kreditą, arba, kai tokio kredito nėra, grąžintina suma turi būti iš karto 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 grynasis pelnas arba nuostolis, 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.

21-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS (21 TAS) (PERSVARSTYTAS 1993 m.)

Užsienio valiutos kursų pasikeitimo įtaka rezultatams

Šis persvarstytas tarptautinis apskaitos standartas galioja 1995 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių finansinei atskaitomybei ir pakeičia 21 TAS „Užsienio valiutos kursų pasikeitimo įtakos rezultatams apskaita“.

21 TAS netaikomas užsienio valiutos straipsnių apsidraudimo sandorių apskaitai (išskyrus straipsnius, kurie draudžia nuo rizikos grynąją investiciją į užsienio įmonę). Šią temą nagrinėja

39 TAS „Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas“.1998 m. 21 TAS 2 paragrafas buvo papildytas nuoroda į 39 TAS „Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas“

1999 m. buvo pataisytas 46 paragrafas ir nuoroda į 10 TAS „Neapibrėžtumai bei įvykiai, paaiškėję po balanso datos“ buvo pakeista nuoroda į 10 TAS (persvarstytą 1999 m.) „Įvykiai po balanso datos“.

Šie NAK aiškinimai yra susiję su 21 TAS:

— NAK-7 „euro įvedimas“,

— NAK-11 „Valiutos keitimas – nuostolių, patirtų dėl stipraus valiutos devalvavimo, kapitalizavimas“,

— 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
Tikslas	188
Taikymas	188
Apibrėžimai	189
Sandoriai užsienio valiuta	189
Pirminis pripažinimas	189
Atskaitomybės teikimas vėlesnę balanso dieną	190
Valiutos keitimo skirtumų pripažinimas	190
Grynosios investicijos į užsienio įmonę	191
Leistinas alternatyvus būdas	191
Užsienyje veikiančių įmonių finansinė atskaitomybė	191
Užsienyje veikiančių įmonių klasifikavimas	191
Užsienyje veikiančios įmonės, kurių veikla neatsiejama nuo finansinę atskaitomybę teikiančios įmonės veiklos	192
Užsienio įmonės	193
Užsienio įmonės perleidimas	194

Užsienyje veikiančios įmonės klasifikavimo pakeitimas 194

Visi valiutos keitimo kursų pokyčiai 195

Valiutos keitimo skirtumų įtaka mokesčiams 195

Atskleidimas 195

Pereinamosios nuostatos 196

Įsigaliojimo data 196

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

Įmonė gali plėtoti veiklą užsienyje dviem būdais: ji gali vykdyti sandorius užsienio valiuta arba turėti užsienyje veikiančių įmonių. Kad sandoriai užsienio valiuta ir užsienio įmonės būtų įtrauktos į įmonės finansinę atskaitomybę, sandoriai turi būti išreikšti ta valiuta, kuria įmonė teikia savo atskaitomybę, ir užsienio įmonių finansinė atskaitomybė turi būti perskaičiuojama šia valiuta.

Pagrindinis sandorių užsienio valiuta ir užsienio įmonių apskaitos dalykas – nuspręsti, kurį keitimo kursą taikyti ir kaip finansinėje atskaitomybėje pripažinti keitimo kursų pokyčių poveikį.

TAIKYMAS

1. Šis standartas turi būti taikomas:

   a) atliekant sandorių užsienio valiuta apskaitą ir

   b) pertvarkant užsienyje veikiančių įmonių, kurios įtrauktos į įmonės finansinę atskaitomybę konsoliduojant, proporcingai konsoliduojant ar nuosavybės metodu, finansinę atskaitomybę ([1]).

2. Šis standartas netaikomas apsidraudimo sandorių užsienio valiuta straipsnių apskaitai, išskyrus su užsienio įsiskolinimu susijusių keitimo kursų skirtumų, apskaitoje parodomų kaip grynosios investicijos į užsienio įmonę apdraudimas nuo rizikos, klasifikavimą. Kiti apsidraudimo sandorių apskaitos aspektai, įskaitant tokios apskaitos taikymo kriterijus, nagrinėjami 39 TAS „Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas“.

3. Šis standartas pakeičia 21 TAS „Užsienio valiutos kursų pasikeitimo įtakos rezultatams apskaita“, patvirtintą 1983 metais.

4. Šis standartas nenurodo valiutos, kuria įmonė turi pateikti savo finansinę atskaitomybę, tačiau įmonė paprastai naudoja tos šalies valiutą, kur yra jos juridinis adresas. Jei įmonė naudoja kitą valiutą, standartas reikalauja nurodyti tos valiutos naudojimo priežastį bei kiekvienos valiutos, kuria pateikiama finansinė atskaitomybė, pakeitimo priežastį ([2]).

([1]) Žr. taip pat NAK-7 „euro įvedimas“.

([2]) Žr. taip pat NAK-19 „Atskaitomybėje naudojama valiuta – finansinės atskaitomybės vertinimas ir pateikimas pagal 21 TAS ir 29 TAS“.

5. Šis standartas netaikomas, kai įmonės finansinės atskaitomybės valiuta perskaičiuojama kita valiuta, kad būtų patogiau vartotojams, pripratusiems prie tos valiutos, ar panašiam tikslui ([1]).

6. Šis standartas netaikomas iš sandorių užsienio valiuta atsirandantiems pinigų srautams pateikti pinigų srautų ataskaitoje ir užsienyje veikiančių įmonių pinigų srautams konvertuoti (žr. 7 TAS „Pinigų srautų ataskaitos“).

APIBRĖŽIMAI

7. Šiame standarte vartojamos sąvokos:

Užsienyje veikianti įmonė – atskaitomybę teikiančios įmonės dukterinė, asocijuota, bendra įmonė ar jos padalinys, kurio veikla vykdoma vienoje šalyje, o atskaitomybę teikianti įmonė yra kitoje.

Užsienio įmonė – užsienyje esanti įmonė, kurios veiklos operacijos nėra atskaitomybę teikiančios įmonės veiklos sudedamoji dalis.

Finansinės atskaitomybės valiuta – valiuta, naudojama sudarant finansinę atskaitomybę.

Užsienio valiuta – valiuta, kita nei ta, kuri naudojama sudarant įmonės finansinę atskaitomybę.

Keitimo kursas – dviejų valiutų keitimo santykis.

Valiutos keitimo skirtumas – skirtumas, atsirandantis atsiskaitant finansinės atskaitomybės valiuta už tą patį užsienio valiutos vienetų skaičių dėl skirtingo valiutos keitimo kurso.

Valiutų keitimo kursas laikotarpio pabaigoje – dabartinis keitimo kursas balanso datą.

Grynosios investicijos į veiklą užsienyje – ūkio subjekto grynojo turto dalis, priklausanti finansinę atskaitomybę teikiančiai įmonei.

Piniginiai straipsniai – turimi pinigai, turtas ir įsipareigojimai, kurie bus gauti ar sumokėti fiksuota ar kitaip nustatyta pinigų suma.

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.

SANDORIAI UŽSIENIO VALIUTA

Pirminis pripažinimas

8. Sandoris užsienio valiuta – sandoris, kuris yra išreikštas užsienio valiuta ar kurį sudarant reikalaujama atsiskaityti užsienio valiuta, įskaitant sandorius, atsirandančius tada, kai įmonė:

a) perka ar parduoda prekes ar paslaugas, kurių kaina nustatyta užsienio valiuta;

b) skolinasi ar skolina lėšas, kai mokėtinos ar gautinos sumos nustatytos užsienio valiuta;

c) tampa neįvykdytos užsienio valiutos keitimo sutarties šalimi arba

d) kitaip įsigyja ar parduoda turtą, prisiima ar įvykdo įsipareigojimus, išreikštus užsienio valiuta.

([1]) Žr. taip pat NAK-30 „Atskaitomybėje naudojama valiuta – vertinimo valiutos perskaičiavimas į pateikimo valiutą“.

9. Sandoris užsienio valiuta, pirmą kartą pripažįstamas finansinės atskaitomybės valiuta, turi būti užregistruotas užsienio valiutos sumai taikant finansinės atskaitomybės valiutos ir užsienio valiutos keitimo kursą sandorio dieną.

10. Keitimo kursas sandorio dieną dažnai vadinamas dabartiniu kursu. Praktiniais tikslais dažnai taikomas kursas, artimas tikrajam sandorio dienos kursui, pavyzdžiui, vidutinis savaitės ar mėnesio kursas gali būti taikomas visiems sandoriams, vykdomiems tuo laikotarpiu kiekviena užsienio valiuta. Tačiau, jei keitimo kursai labai svyruoja, taikyti vidutinį laikotarpio kursą yra nepatikima.

Atskaitomybės teikimas vėlesnę balanso datą

11. Kiekvieno balanso datą:

a) piniginiai straipsniai užsienio valiuta turi būti nurodyti taikant laikotarpio pabaigos valiutos keitimo kursą;

b) nepiniginiai straipsniai, kurių apskaitinė vertė nustatoma įsigijimo verte užsienio valiuta, turi būti nurodomi taikant sandorio dienos keitimo kursą, ir

c) nepiniginiai straipsniai, kurių apskaitinė vertė nustatoma remiantis tikrąja verte užsienio valiuta, turi būti parodomi taikant keitimo kursą, buvusį vertės nustatymo metu.

12. Straipsnio apskaitinė vertė nustatoma pagal atitinkamus tarptautinius apskaitos standartus. Pavyzdžiui, tam tikros finansinės priemonės ir nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai gali būti vertinami tikrąja verte arba įsigijimo verte. Neatsižvelgiant į tai, ar apskaitinė vertė nustatoma pagal įsigijimo vertę, ar pagal tikrąją vertę, nustatytos užsienio valiutos straipsnių sumos parodomos finansinės atskaitomybės valiuta pagal šio standarto nuorodas.

Valiutos keitimo skirtumų pripažinimas

13. 15–18 paragrafuose nurodoma, kaip šiame standarte aiškinama valiutos keitimo skirtumų apskaita, kai sandoriai vykdomi užsienio valiuta. Šiuose paragrafuose pateikiamas pagrindinis (principinis) valiutos keitimo skirtumų apskaitos būdas. Skirtumų atsiranda dėl didelės valiutos devalvacijos ar nuvertėjimo, nuo kurio apsidrausti praktiškai nėra priemonių ir kuris paveikia įsipareigojimus, kurių negalima įvykdyti, ir tiesiogiai atsiranda neseniai įsigijus turtą, kai sąskaita išrašyta užsienio valiuta. Leidžiamas ir alternatyvus, 21 paragrafe nurodytas, tokių valiutos keitimo skirtumų apskaitos būdas.

14. Šis standartas nesusijęs su užsienio valiutos straipsnių apsidraudimo sandorių apskaita, išskyrus tai, kad pagal jį klasifikuojami keitimo kursų skirtumai, atsirandantys dėl įsipareigojimo užsienio valiuta, apskaitoje parodomo kaip grynoji investicija į užsienio įmonę. Kiti apsidraudimo sandorių apskaitos aspektai, tarp jų ir tokios apskaitos taikymo kriterijai, nagrinėjami 39 TAS „Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas“.

15. Valiutos keitimo skirtumai, atsirandantys apmokėjus piniginius straipsnius arba įmonės piniginius straipsnius ataskaitose nurodžius kitais kursais nei tie, kuriais jie buvo iš pradžių užfiksuoti tuo laikotarpiu arba nurodyti ankstesnėje finansinėje atskaitomybėje, turi būti pripažinti to laikotarpio, kuriuo jie atsiranda, pajamomis arba sąnaudomis, išskyrus valiutos keitimo skirtumus, aptariamus 17 ir 19 paragrafuose.

16. Valiutos keitimo skirtumas atsiranda tada, kai keitimo kursas nuo sandorio dienos iki visų piniginių straipsnių, atsirandančių iš sandorio užsienio valiuta, apmokėjimo dienos pasikeičia. Jei sandoris apmokamas tuo pačiu apskaitiniu laikotarpiu, kai jis įvyko, visas keitimo kursų skirtumas pripažįstamas tuo laikotarpiu. Tačiau jei sandoris apmokamas kitą apskaitinį laikotarpį, keitimo kursų skirtumas, pripažintas kiekvienu tarpiniu laikotarpiu iki atsiskaitymo laikotarpio, nustatomas pagal keitimo kursų pasikeitimą tuo laikotarpiu.

Grynosios investicijos į užsienio įmonę

17. Valiutos keitimo skirtumai, susiję su piniginiu straipsniu, kuris iš esmės yra įmonės grynosios investicijos į užsienio įmonę dalis, įmonės finansinėje atskaitomybėje turi būti pripažįstami kaip nuosavybė iki grynosios investicijos perleidimo – tuomet jie pripažįstami pajamomis arba sąnaudomis pagal 37 paragrafą.

18. Įmonė gali turėti piniginį straipsnį, kuris gautinas iš užsienio įmonės arba mokėtinas jai. Straipsnis, kurio apmokėti neplanuojama ir tai veikiausiai neįvyks artimiausiu laiku, iš esmės yra įmonės grynųjų investicijų į tą užsienio įmonę padidinimas arba atskaitymas iš jų. Tokie piniginiai straipsniai gali apimti ateityje gautinas sumas ar paskolas, tačiau neapima gautinų ir mokėtinų sąskaitų.

19. Valiutos keitimo skirtumai, atsirandantys dėl įsipareigojimo užsienio valiuta, apskaitoje parodomi kaip įmonės grynųjų investicijų į užsienio įmonę apsidraudimo sandoris, įmonės finansinėje atskaitomybėje turi būti priskiriami nuosavybei iki grynosios investicijos perleidimo, o po to pripažįstami pajamomis arba sąnaudomis pagal 37 paragrafą.

Leistinas alternatyvus būdas

20. Pagrindinis (principinis) valiutos keitimo skirtumo apskaitos būdas, minimas 21 paragrafe, išdėstytas 15 paragrafe.

21. Keitimo kursų skirtumų gali atsirasti dėl didelės valiutos devalvacijos ar nuvertėjimo, nuo kurio apsidrausti praktiškai nėra priemonių, kuris paveikia įsipareigojimus, kurių negalima įvykdyti, ir tiesiogiai atsiranda neseniai įsigijus turtą, kai sąskaita yra išrašyta užsienio valiuta. Tokie keitimo kursų skirtumai turi būti įtraukti į susijusio turto apskaitinę vertę tik tuo atveju, jei pakoreguota apskaitinė vertė neviršija atstatomosios vertės arba sumos, gaunamos pardavus ar naudojant tą turtą, tos, kuri šių sumų yra mažesnė ([1]).

22. Keitimo kursų skirtumai neįtraukiami į turto apskaitinę vertę, jei įmonė sugeba įvykdyti ar apdrausti įsipareigojimą užsienio valiuta, atsirandantį dėl turto įsigijimo. Tačiau keitimo kursų nuostoliai priklauso tiesiogiai turtui priskirtinoms sąnaudoms, jei įsipareigojimo negalima įvykdyti ir nėra praktinių priemonių apsidraudimo sandoriui sudaryti (pavyzdžiui, kai dėl keitimo kursų kontrolės vėluojama gauti užsienio valiutos). Todėl, taikant leistiną alternatyvų būdą, turto kaina, nurodyta užsienio valiuta išrašytoje sąskaitoje, laikoma finansinės atskaitomybės pateikimo valiuta išreikšta suma, kurią įmonė galiausiai privalo sumokėti, kad įvykdytų savo įsipareigojimus, tiesiogiai kylančius neseniai įsigijus turtą.

UŽSIENYJE VEIKIANČIŲ ĮMONIŲ FINANSINĖ ATSKAITOMYBĖ

Užsienyje veikiančių įmonių klasifikavimas

23. Būdas, pagal kurį pertvarkoma užsienyje veikiančios įmonės finansinė atskaitomybė, priklauso nuo to, kaip įmonė finansuojama ir kaip veikia finansinę atskaitomybę teikiančios įmonės atžvilgiu. Todėl užsienyje veikiančios įmonės skirstomos į užsienyje veikiančias įmones, kurių veikla neatsiejama nuo atskaitomybę teikiančios įmonės veiklos, ir užsienio įmones.

24. Užsienyje veikianti įmonė, kurios veikla neatsiejama nuo atskaitomybę teikiančios įmonės veiklos, vykdo savo veiklą taip, tarsi ji tęstų finansinę atskaitomybę teikiančios įmonės veiklą. Pavyzdžiui, tokia užsienyje veikianti įmonė gali tik pardavinėti prekes, importuotas iš finansinę atskaitomybę teikiančios įmonės, ir pervesti jai įplaukas. Tokiais atvejais finansinės atskaitomybės valiutos ir užsienyje veikiančios įmonės šalies valiutos kurso pasikeitimas beveik tuoj pat paveikia atskaitomybę teikiančios įmonės pinigų srautus iš pagrindinės veiklos. Todėl valiutos keitimo kursų pasikeitimas turi poveikį veikiau užsienyje veikiančios įmonės turimiems pavieniams piniginiams straipsniams, o ne atskaitomybę teikiančios įmonės grynosioms investicijoms į tą įmonę.

([1]) Žr. taip pat NAK-11 „Valiutos keitimas – nuostolių, patirtų dėl smarkaus valiutos devalvavimo, kapitalizavimas“.

25. Užsienio įmonė – priešingai, kaupia pinigus ir kitus piniginius straipsnius, patiria sąnaudų, gauna pajamų ir galbūt skolinasi – viską atlieka daugiausia vietine valiuta. Ji gali sudaryti sandorius ir užsienio valiuta, tarp jų ir sandorius atskaitomybės valiuta. Jei atskaitomybės valiutos ir vietinės valiutos keitimo kursas pasikeičia, tai mažai paveikia ar visai neturi poveikio tiek užsienio įmonės, tiek atskaitomybę teikiančios įmonės esamiems ir būsimiems pinigų srautams, kylantiems iš veiklos. Keitimo kursų pasikeitimas turi poveikį veikiau atskaitomybę teikiančios įmonės grynosioms investicijoms į užsienio įmonę, o ne užsienio įmonės pavieniams piniginiams ir nepiniginiams straipsniams.

26. Toliau pateikiami požymiai, rodantys, kad užsienyje veikianti įmonė yra užsienio įmonė, o ne užsienio įmonė, kurios veikla neatsiejama nuo atskaitomybę teikiančios įmonės veiklos:

a) nors atskaitomybę teikianti įmonė gali kontroliuoti užsienio įmonę, užsienio įmonės veikla yra pakankamai autonomiška atskaitomybę teikiančios įmonės atžvilgiu;

b) sandoriai su atskaitomybę teikiančia įmone nesudaro didelės užsienyje veikiančios įmonės veiklos dalies;

c) užsienyje veikiančios įmonės veiklą daugiausia finansuoja ne atskaitomybę teikianti įmonė, bet jos pačios veikla ar vietinis skolinimasis;

d) darbo sąnaudos, medžiagos ir kiti komponentai, įeinantys į užsienyje veikiančios įmonės gamybos produktus ar paslaugas, visų pirma apmokami ar už juos atsiskaitoma ne finansinės atskaitomybės pateikimo, bet vietine valiuta;

e) užsienyje veikiančios įmonės pardavimai atliekami ne finansinės atskaitomybės valiuta, bet daugiausia užsienio valiuta, ir

f) atskaitomybę teikiančios įmonės pinigų srautai yra veikiau izoliuoti nuo užsienyje veikiančios įmonės kasdienės veiklos negu tiesiogiai jos veikiami.

Remiantis faktine informacija, susijusia su anksčiau išvardytais požymiais, iš esmės galima tinkamai klasifikuoti kiekvieną įmonę. Kai kuriais atvejais gali būti neaišku, ar užsienyje veikiančią įmonę priskirti užsienio įmonei, ar įmonėms, kurių veikla neatsiejama nuo atskaitomybę teikiančios įmonės veiklos, tuomet būtina įvertinti ir tinkamai klasifikuoti.

Užsienyje veikiančios įmonės, kurių veikla neatsiejama nuo finansinę atskaitomybę teikiančios įmonės veiklos

27. Užsienio įmonės, kurios veikla neatsiejama nuo finansinę atskaitomybę teikiančios įmonės veiklos, finansinė atskaitomybė turi būti perskaičiuojama, taikant 8–22 paragrafuose numatytus standartus ir procedūras taip, tarsi užsienyje veikiančios įmonės sandoriai būtų pačios atskaitomybę teikiančios įmonės sandoriai.

28. Užsienyje veikiančios įmonės finansinėje atskaitomybėje pavieniai straipsniai perskaičiuojami taip, tarsi visus jos sandorius būtų sudariusi pati atskaitomybę teikianti įmonė. Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių savikaina ir nusidėvėjimas perskaičiuojami taikant keitimo kursą turto pirkimo dieną arba, jei turto apskaitinė vertė nustatoma tikrąja verte, taikant vertinimo dieną galiojusį kursą. Atsargų savikaina perskaičiuojama taikant tuos keitimo kursais, kurie galiojo tada, kai sąnaudos buvo patirtos. Turto atsiperkamoji vertė arba grynoji galimo realizavimo vertė perskaičiuojama taikant keitimo kursą, galiojusį tada, kai buvo nustatyta atsiperkamoji vertė arba grynoji galimo realizavimo vertė. Pavyzdžiui, kai atsargų straipsnio grynoji galimo realizavimo vertė nustatyta užsienio valiuta, ji perskaičiuojama, taikant keitimo kursą, buvusį tą dieną, kai buvo nustatyta grynoji galimo realizavimo vertė. Todėl taikomas kursas paprastai yra valiutų keitimo kursas laikotarpio pabaigoje. Gali prireikti pataisyti atskaitomybę teikiančios įmonės finansinę atskaitomybę, siekiant sumažinti nurodyto turto apskaitinę vertę iki jo atsiperkamosios

vertės arba grynosios galimo realizavimo vertės, netgi jei užsienyje veikiančios įmonės finansinėje atskaitomybėje toks pataisymas nereikalingas. Kitas variantas yra tas, kad užsienyje veikiančios įmonės finansinės atskaitomybės pataisymas gali pareikalauti perkelti pataisymus į atskaitomybę teikiančios įmonės finansinę atskaitomybę.

29. Praktiškai dažnai taikomas kursas, artimas tikrajam sandorio dienos kursui, pavyzdžiui, vidutinis savaitės ar mėnesio kursas, gali būti taikomas visiems sandoriams užsienio valiuta, įvykusiems tuo laikotarpiu. Tačiau jei keitimo kursai labai svyruoja, taikyti vidutinį laikotarpio kursą nepatikima.

Užsienio įmonės

30. Perskaičiuodama užsienio įmonės finansinę atskaitomybę tam, kad įtrauktų ją į savo finansinę atskaitomybę, atskaitomybę teikianti įmonė turi laikytis tokios tvarkos:

a) užsienio įmonės turtas ir įsipareigojimai, tiek piniginiai, tiek nepiniginiai, turi būti perskaičiuojami laikotarpio pabaigos kursu;

b) užsienio įmonės pajamų ir sąnaudų straipsniai turi būti perskaičiuojami sandorio dieną galiojusiu keitimo kursu, išskyrus atvejį, kai užsienio įmonė teikia atskaitomybę hiperinfliacinės ekonomikos valiuta; tuomet pajamų ir sąnaudų straipsniai turi būti konvertuojami laikotarpio pabaigos kursu ir

c) visi gaunami keitimo kursų skirtumai turi būti pripažįstami kaip nuosavybė iki grynosios investicijos perleidimo.

31. Užsienyje veikiančios įmonės pajamų ir sąnaudų straipsniams perskaičiuoti praktiškai dažnai taikomas kursas, artimas tikrajam kursui, pavyzdžiui, vidutinis laikotarpio kursas.

32. Perskaičiuojant užsienio įmonės finansinę atskaitomybę reikia pripažinti valiutos keitimo skirtumus, atsirandančius dėl:

a) pajamų ir sąnaudų straipsnių perskaičiavimo sandorio dienos kursu ir turto ir įsipareigojimų perskaičiavimo laikotarpio pabaigos valiutos keitimo kursu;

b) pradinės grynosios investicijos į užsienio įmonę perskaičiavimo keitimo kursu, kuris skiriasi nuo to, kuriuo ta investicija buvo pateikta atskaitomybėje anksčiau, ir

c) kitų užsienio įmonės nuosavybės pasikeitimų.

Šie valiutos keitimo skirtumai nepripažįstami to laikotarpio pajamomis ar sąnaudomis, nes keitimo kursų pokyčiai netiesiogiai veikia iš veiklos gaunamus užsienio įmonės ar atskaitomybę teikiančios įmonės esamus ir būsimus pinigų srautus arba neveikia jų iš viso. Jei užsienio įmonė sujungiama, tačiau netampa visiška atskaitomybę teikiančios įmonės nuosavybe, sukaupti valiutos keitimo skirtumai, atsiradę dėl perskaičiavimo ir priskirtini mažumos daliai, konsoliduotame balanse priskiriami mažumos daliai ir atsiskaitoma už juos kaip už mažumos dalį.

33. Prestižas, atsiradęs dėl užsienio įmonės įsigijimo, ir po įsigijimo atliekamas tikrosios vertės koregavimas iki turto bei įsipareigojimų apskaitinės vertės aiškinamas kaip:

a) užsienio įmonės turtas ir įsipareigojimai, perskaičiuoti laikotarpio pabaigos keitimo kursu pagal 30 paragrafo nuorodas, arba

b) atskaitomybę teikiančios įmonės turtas ir įsipareigojimai, kurie jau yra išreikšti finansinės atskaitomybės valiuta arba yra nepiniginiai straipsniai užsienio valiuta, už kuriuos atsiskaitoma taikant sandorio dienos keitimo kursą pagal 1 paragrafo b punkto nuorodas.

34. Užsienio įmonės finansinė atskaitomybė įtraukiama į atskaitomybę teikiančios įmonės finansinę atskaitomybę atlikus įprastines konsolidavimo procedūras, tokias kaip dukterinės įmonės vidaus likučių ir vidaus sandorių panaikinimas (žr. 27 TAS „Konsoliduota finansinė atskaitomybė ir investicijų į dukterines įmones apskaita“ ir 31 TAS „Bendrų įmonių finansinė atskaitomybė“). Tačiau keitimo kursų skirtumas, susijęs su tokiu vidaus piniginiu straipsniu – tiek trumpalaikiu, tiek ilgalaikiu – negali būti pašalintas atsiradus atitinkamai sumai kituose vidaus likučiuose, kadangi šis piniginis straipsnis yra įsipareigojimas keisti vieną valiutą į kitą ir todėl atskaitomybę teikianti įmonė gauna pelną ar patiria nuostolį dėl valiutos kurso svyravimų. Atitinkamai ir atskaitomybę teikiančios įmonės konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje toks keitimo kursų skirtumas ir toliau pripažįstamas pajamomis ar sąnaudomis arba, jei jis atsiranda 17 ir 19 paragrafe nurodytomis aplinkybėmis, iki grynosios investicijos perleidimo jis klasifikuojamas kaip nuosavybė.

35. Jei užsienio įmonės finansinė atskaitomybė parengta kitą atsiskaitymo dieną nei atskaitomybę teikiančios įmonės atsiskaitymo diena, užsienio įmonė, kuri savo finansinę atskaitomybę dažniausiai sudaro tą pačią datą, įtraukiama į šios įmonės finansinę atskaitomybę. Jei to padaryti neįmanoma, 27 TAS „Konsoliduota finansinė atskaitomybė ir investicijų į dukterines įmones apskaita“ leidžia naudoti finansinę atskaitomybę, parengtą skirtingomis atsiskaitymo datomis, tik tuo atveju, jei skirtumas neviršija trijų mėnesių. Tokiu atveju užsienio įmonės turtas ir įsipareigojimai perskaičiuojami keitimo kursu, galiojusiu užsienio įmonės balanso datą. Jei reikia, atliekami svarbių keitimo kurso pokyčių, įvykusių iki atskaitomybę teikiančios įmonės balanso datos, pataisymai pagal 27 TAS „Konsoliduota finansinė atskaitomybė ir investicijų į dukterines įmones apskaita“ ir 28 TAS „Investicijų į asocijuotas įmones apskaita“.

36. Užsienio įmonės, teikiančios atskaitomybę hiperinfliacinės ekonomikos valiuta, finansinė atskaitomybė, prieš perskaičiuojant ją į atskaitomybės valiutą, turi būti perskaičiuota pagal 29 TAS „Finansinė atskaitomybė hiperinfliacijos sąlygomis“. Kai ekonomika nebėra hiperinfliacinė ir užsienio neberengia ir nebeteikia finansinės atskaitomybės pagal 29 TAS „Finansinė atskaitomybė hiperinfliacijos sąlygomis“, ji turi naudoti sumas, išreikštas nutraukimo dienos matavimo vienetu, kaip įsigijimo vertę perskaičiuojant į atskaitomybę teikiančios įmonės finansinės atskaitomybės valiutą.

Užsienio įmonės perleidimas

37. Perleidžiant užsienio įmonę, sukaupta keitimo kursų skirtumų suma, kuri buvo atidėta ir priklauso tai užsienio įmonei, turi būti pripažįstama to paties laikotarpio, kuriuo pripažįstamas perleidimo pelnas ar nuostolis, pajamomis ar sąnaudomis.

38. Įmonė gali perleisti savo dalį užsienio įmonėje ją parduodama, likviduodama, išpirkdama akcinį kapitalą arba atsisakydama visos tokios įmonės ar jos dalies. Dividendo sumokėjimas tolygus perleidimui tik tada, jei taip grąžinama investicija. Dalinio perleidimo atveju į pelną ar nuostolį įtraukiama tik proporcinga susijusių sukauptų keitimo kurso skirtumų dalis. Užsienio įmonės apskaitinės vertės nurašymas nėra dalinis perleidimas. Atitinkamai nurašymo metu nepripažįstama jokia atidėta pelno ar nuostolio iš keitimo kurso pasikeitimo dalis.

Užsienyje veikiančios įmonės klasifikavimo pakeitimas

39. Jei užsienyje veikianti įmonė pradedama klasifikuoti kitaip, nuo klasifikavimo pakeitimo dienos turi būti taikoma galiojanti pakeistosios klasifikacijos perskaičiavimo tvarka.

40. Užsienyje veikiančios įmonės finansavimo ir veiklos pasikeitimai, susiję su atskaitomybę teikiančia įmone, gali nulemti tos užsienio įmonės klasifikavimo pakeitimą. Jei užsienyje veikianti įmonė, kurios veikla neatsiejama nuo atskaitomybę teikiančios įmonės veiklos, perklasifikuojama kaip užsienio įmonė, keitimo kursų skirtumai, atsirandantys perklasifikavimo dieną perskaičiavus nepiniginį turtą, laikomi nuosavybe.

Jei užsienio įmonė perklasifikuojama kaip užsienyje veikianti įmonė, kurios veikla neatsiejama nuo atskaitomybę teikiančios įmonės veiklos, perskaičiuotos nepiniginių straipsnių sumos pakeitimo dieną laikomos tų straipsnių įsigijimo verte pasikeitimo laikotarpiu ir vėliau. Atidėtieji keitimo kursų skirtumai nepripažįstami pajamomis ar sąnaudomis iki įmonės perleidimo.

VISI VALIUTOS KEITIMO KURSŲ POKYČIAI

Valiutos keitimo skirtumų įtaka mokesčiams

41. Pelnas ir nuostoliai, susiję su sandoriais užsienio valiuta, ir valiutos keitimo skirtumai, atsirandantys dėl užsienio įmonių finansinės atskaitomybės perskaičiavimo, gali turėti poveikį mokesčiams. Toks poveikis apskaitoje parodomas pagal 12 TAS „Pelno mokesčiai“.

ATSKLEIDIMAS

42. Įmonė turi nurodyti:

a) valiutos keitimo skirtumų sumą, įtrauktą į to laikotarpio grynąjį pelną ar nuostolį;

b) grynuosius valiutos keitimo skirtumus, klasifikuojamus kaip nuosavybė ar kaip atskiras nuosavybės elementas, ir sulyginti tokių skirtumų sumas laikotarpio pradžioje ir pabaigoje, ir

c) valiutos keitimo skirtumų sumą, atsirandančią per laikotarpį, kuris įtrauktas į turto apskaitinę vertę pagal 21 paragrafo leistiną alternatyvų būdą.

43. Jei finansinės atskaitomybės valiuta skiriasi nuo šalies, kurioje yra įmonės buveinė, valiutos, turi būti nurodyta skirtingos valiutos naudojimo priežastis bei kiekvieno atskaitomybės valiutos pakeitimo priežastis ([1]).

44. Jei pasikeičia svarbios užsienio įmonės klasifikavimas, įmonė turi nurodyti:

a) klasifikavimo pakeitimo pobūdį;

b) pakeitimo priežastį;

c) pakeitimo poveikį akcininkų nuosavybei ir

d) klasifikavimo pakeitimo, atlikto ankstyviausio pateikto laikotarpio pradžioje, poveikį kiekvieno pateikto ankstesnio laikotarpio grynajam pelnui ar nuostoliui.

45. Įmonė turi nurodyti metodą, pasirinktą pagal 33 paragrafą, taikomą prestižui ar tikrosios vertės pataisymams, atsirandantiems dėl užsienio įmonės įsigijimo, parodyti.

46. Įmonė parodo poveikį piniginiams straipsniams užsienio valiuta arba užsienio įmonės finansinei atskaitomybei, kurį sukelia keitimo kursų pasikeitimai po balanso datos, jei jie tokie svarbūs, kad jų nenurodžius finansinės atskaitomybės vartotojams būtų sunkiau atlikti tinkamus įvertinimus ir priimti sprendimus (žr. 10 TAS „Įvykiai po balanso datos“).

47. Rekomenduojama nurodyti ir užsienio valiutos rizikos valdymo politiką įmonėje.

([1]) Žr. taip pat NAK-30 „Atskaitomybėje naudojama valiuta – vertinimo valiutos perskaičiavimas į pateikimo valiutą“.

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

48. Įmonė, pirmą kartą taikanti šį standartą, turi atskirai suklasifikuoti ir parodyti sukauptą ankstesniais laikotarpiais atidėtų ir suklasifikuotų kaip nuosavybė valiutos keitimo skirtumų likutį laikotarpio pradžioje, išskyrus atvejus, kai šios sumos neįmanoma pagrįstai nustatyti.

ĮSIGALIOJIMO DATA

49. Šis tarptautinis apskaitos standartas įsigalioja 1995 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedančių laikotarpių finansinei atskaitomybei.

22-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS (22 TAS) (PERSVARSTYTAS 1998 m.)

Verslo jungimai

22 TAS „Verslo jungimų apskaita“ buvo patvirtintas 1983 m. lapkričio mėnesį.

1993 m. gruodžio mėnesį 22 TAS buvo persvarstytas rengiant projektą dėl finansinės atskaitomybės tobulinimo ir palyginimo. Taip atsirado 22 TAS „Verslo jungimai“ (22 TAS (persvarstytas 1993 m.)).

1996 m. spalio mėn. 22 TAS 39 paragrafo i punktas ir 69 paragrafas (t. y. šio standarto 39 paragrafo i punktas ir 85 paragrafas) buvo pakeisti, kad atitiktų 12 TAS (persvarstytą 1996 m.) „Pelno mokesčiai“. Šie pakeitimai įsigalioja 1998 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių metinėms finansinėms atskaitomybėms.

1998 m. liepos mėn. kai kurie 22 TAS paragrafai buvo pakeisti, kad atitiktų 36 TAS „Turto vertės sumažėjimas“, 37 TAS „Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“ ir 38 TAS „Nematerialusis turtas“, taip pat buvo pakeista neigiamo prestižo apskaita. Persvarstytas standartas (22 TAS (persvarstytas 1998 m.)) įsigalioja 1999 m. liepos 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių metinėms finansinėms atskaitomybėms.

1998 m. spalio mėn. TASK darbuotojai atskirai išleido 38 TAS „Nematerialusis turtas“ išvadų pagrindimą ir 22 TAS (persvarstytą 1998 m.). Dalis išvadų pagrindimo, kurios susijusios su 22 TAS atliktais pakeitimais, 1998 m. įtraukta į šį leidinį kaip A priedas.

1999 m. 97 paragrafas buvo pataisytas ir nuorodos į 10 TAS „Neapibrėžtumai bei įvykiai, paaiškėję po balanso dienos“ buvo pakeistos nuorodomis į 10 TAS (persvarstytą 1999 m.) „Įvykiai po balanso datos“. Be to, 30 paragrafas ir 31 paragrafo c punktas buvo pataisyti, kad atitiktų 10 TAS (persvarstytą 1999 m.). Pataisytas tekstas įsigalioja 2000 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių metinėms finansinėms atskaitomybėms.

Šie NAK aiškinimai yra susiję su 22 TAS:

— NAK-9 „Verslo jungimai – klasifikavimas: arba įsigijimas, arba interesų suvienijimas“,

— NAK-22 „Verslo jungimai – tikrųjų verčių ir pirmą kartą apskaityto prestižo paskesnis patikslinimas“,

— NAK-28 „Verslo jungimai – nuosavybės vertybinių popierių“ mainų data „ir tikroji vertė“.

TURINYS

	Paragrafai
Tikslas	198
Taikymas	198
Apibrėžimai	199
Verslo jungimo pobūdis	200
Įsigijimas	200
Atvirkštinis įsigijimas	200
Interesų suvienijimas	201
Įsigijimas	201
Įsigijimo apskaita	201
Įsigijimo data	202
Įsigijimo vertė	202
Apskaitytino turto ir įsipareigojimų pripažinimas	203
Įsigijimo vertės paskirstymas	204
Pagrindinis (principinis) būdas	204
Leistinas alternatyvus būdas	205
Etapais vykdomas akcijų pirkimas	205
Įsigyto apskaitytino turto ir įsipareigojimų tikrųjų verčių nustatymas	205
Įsigijimo metu atsirandantis prestižas	207
Pripažinimas ir vertinimas	207
Amortizacija	207
Apskaitinės vertės atkūrimas – vertės sumažėjimo nuostoliai	209
Įsigijimo metu atsirandantis neigiamas prestižas	209
Pripažinimas ir vertinimas	209
Pateikimas	210
Užmokesčio už pirkinį koregavimas dėl būsimųjų įvykių	210
Vėlesni įsigijimo vertės pokyčiai	210
Vėlesnė apskaita arba apskaitytino turto ir įsipareigojimų vertės pokyčiai	210
Interesų suvienijimas	211

Interesų suvienijimo apskaita 211

Visi verslo jungimai 212

Pelno mokesčiai 212

Atskleidimas 213

Pereinamosios nuostatos 215

Įsigaliojimo data 218

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, kaip verslo jungimai turi būti aiškinami apskaitoje. Jame nagrinėjamos situacijos, kai viena įmonė įsigyja kitą, ir tuos retus interesų suvienijimo atvejus, kai įgijėjo negalima identifikuoti. Į įsigijimo apskaitą įeina įsigijimo kainos nustatymas, kainos paskirstymas apskaitytinam įsigyjamosios įmonės turtui ir įsipareigojimams ir tiek įsigijimo metu, tiek vėliau atsirandančio prestižo arba neigiamo prestižo apskaita. Kituose apskaitos straipsniuose nustatomas mažumos dalies dydis, parodomi per tam tikrą laikotarpį įvykstantys įsigijimai, vėlesni įsigijimo kainos ar turto bei įsipareigojimų apskaitos pokyčiai ir pateikiama reikalaujama informacija.

TAIKYMAS

1. Šis standartas turi būti taikomas verslo jungimų apskaitai.

2. Verslas gali būti jungiamas įvairiais būdais, kurie nustatomi teisiniais, mokesčių ar kitais pagrindais. Tai gali būti įmonės vykdomas kitos įmonės nuosavybės arba verslo įmonės grynojo turto pirkimas, atliekamas išleidžiant akcijas arba perduodant pinigus, pinigų ekvivalentus ar kitą turtą. Sandoris gali būti sudaromas tarp besijungiančių įmonių akcininkų arba tarp vienos ir kitos įmonės akcininkų. Jungiant verslą gali būti steigiama nauja įmonė besijungiančioms įmonėms valdyti, vienos ar kelių besijungiančių įmonių grynasis turtas gali būti perduodamas kitai įmonei arba gali būti likviduojama viena ar kelios besijungiančios įmonės. Jei sandorio esmė atitinka šiame standarte pateiktą verslo jungimo apibrėžimą, šio standarto keliami apskaitos bei informacijos pateikimo reikalavimai taikomi neatsižvelgiant į tai, koks konkretus jungimo būdas pasirinktas.

3. Gali būti sujungiamas verslas įmonių, kurias sieja patronuojančios–dukterinės įmonės santykiai, kai įgijėjas yra patronuojanti įmonė, o įsigyjamoji – jos dukterinė įmonė. Tokiu atveju įgijėjas savo konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje taiko šį standartą. Jam priklausančią įsigyjamosios įmonės dalį įgijėjas įtraukia į atskirą savo finansinę atskaitomybę kaip investiciją į dukterinę įmonę (žr. 27 TAS „Konsoliduota finansinė atskaitomybė ir investicijų į dukterines įmones apskaita“).

4. Jungiant verslą gali būti perkamas kitos įmonės grynasis turtas, bei visas prestižas, o ne akcijos. Taip jungiant verslą neatsiranda patronuojančios–dukterinės įmonės santykių. Tokiu atveju įgijėjas taiko šį standartą sudarydamas atskirą finansinę atskaitomybę, taigi ir konsoliduotą finansinę atskaitomybę.

5. Verslo jungimas gali sudaryti sąlygas teisiniam susijungimui. Nors teisinio susijungimo reikalavimai įvairiose šalyse skiriasi, paprastai tai dviejų įmonių susijungimas, kai:

a) vienos įmonės turtas ir įsipareigojimai perduodami kitai įmonei, o pirmoji likviduojama, arba

b) dviejų įmonių turtas ir įsipareigojimai perduodami naujai įmonei, o abi pirmosios likviduojamos.

Dauguma teisinių susijungimų atsiranda dėl restruktūrizavimo ar grupės reorganizavimo ir šiame standarte neaptariami, nes tai sandoriai tarp to paties pavaldumo įmonių. Tačiau verslo jungimas, dėl kurio dvi įmonės tampa tos pačios grupės narėmis, pateikiamas kaip įsigijimas arba kaip interesų suvienijimas konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje pagal šio standarto reikalavimus.

6. Šis standartas netaikomas atskirai patronuojančios įmonės finansinei atskaitomybei, išskyrus atvejus 4 paragrafe nurodytomis aplinkybėmis. Atskira finansinė atskaitomybė sudaroma pagal įvairiose šalyse galiojančią skirtingą finansinės atskaitomybės sudarymo tvarką, kad būtų patenkinti įvairūs poreikiai.

7. Šis standartas netaikomas:

a) sandoriams tarp bendro pavaldumo įmonių ir

b) dalims bendrose įmonėse (žr. 31 TAS „Bendrų įmonių finansinė atskaitomybė“) ir bendrų įmonių finansinei atskaitomybei.

APIBRĖŽIMAI

8. Šiame standarte vartojamos sąvokos:

Verslo jungimas – atskirų įmonių sujungimas į vieną ekonominį subjektą, kai viena įmonė prijungiama prie kitos arba įsigyjama kitos įmonės grynojo turto ir veiklos kontrolė.

Įsigijimas – verslo jungimas, kai viena įmonė, įsigyjančioji, ima valdyti kitos, įsigyjamosios įmonės, grynąjį turtą ir veiklą, mainais perduodama turtą, prisiimdama įsipareigojimus ar išleisdama nuosavybės vertybinius popierius.

Interesų suvienijimas – verslo jungimas, kai besijungiančių įmonių akcininkai ima bendrai kontroliuoti visą (arba iš esmės visą) savo grynąjį turtą bei veiklą, kad galėtų nuolat bendrai dalytis rizika bei nauda, susijusia su šiuo jungtiniu subjektu, tokiu būdu, kad nė viena šalis negali būti identifikuota kaip įgijėja.

Kontrolė – galia valdyti įmonės finansinę ir veiklos politiką, siekiant naudos iš tos įmonės veiklos.

Patronuojanti įmonė – įmonė, turinti vieną ar daugiau dukterinių įmonių.

Dukterinė įmonė – įmonė, kurią kontroliuoja kita įmonė (patronuojanti įmonė).

Mažumos dalis – dukterinės įmonės grynojo veiklos rezultato ir grynojo turto dalis, priskirtina daliai, kurios patronuojanti įmonė nevaldo nei tiesiogiai, nei netiesiogiai per dukterines įmones.

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

Piniginis turtas – turimi pinigai ir fiksuota ar kitaip nustatyta pinigų suma gautinas turtas.

Įsigijimo data – diena, kai įgijėjui perduodama įsigytoji kitos įmonės grynojo turto ir veiklos kontrolė.

VERSLO JUNGIMO POBŪDIS

9. Verslo jungimo apskaitoje įsigijimas iš esmės skiriasi nuo interesų suvienijimo, todėl sandorio esmė turi būti parodyta finansinėje atskaitomybėje ([1]). Atitinkamai kiekvienam jų nustatytas skirtingas apskaitos metodas.

Įsigijimas

10. Beveik visada jungiantis verslui viena besijungiančių įmonių ima kontroliuoti kitą – taip galima identifikuoti įgijėją. Manoma, kad kontroliuoti imama tada, kai viena besijungiančių įmonių įgyja daugiau nei pusę kitos įmonės balsavimo teisių, išskyrus tuos atvejus, kai išimtinėmis aplinkybėmis galima aiškiai parodyti, jog šita nuosavybė nekontroliuojama. Netgi jei viena besijungiančių įmonių neįsigyja daugiau kaip pusės kitos įmonės balsavimo teisių, vis tiek gali būti įmanoma identifikuoti įgijėją, jei viena besijungiančių įmonių dėl verslo jungimo gauna:

a) teisę valdyti daugiau nei pusę kitos įmonės balsavimo teisių, susitarusi su kitais investuotojais;

b) teisę vadovauti kitos įmonės finansinei ir kitai veiklai pagal įstatus arba sutartį;

c) teisę skirti ar atšaukti daugumą kitos įmonės valdybos ar jai tolygaus valdymo organo narių arba

d) teisę atiduoti balsų daugumą kitos įmonės valdybos ar jai tolygaus valdymo organo susirinkimuose.

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

a) vienos besijungiančios įmonės tikroji vertė yra daug didesnė už kitos įmonės tikrąją vertę. Tokiais atvejais įgijėjas yra didesnioji įmonė;

b) verslo jungimas vykdomas mainant pinigus į paprastąsias akcijas, suteikiančias balsavimo teisę. Tokiais atvejais įgijėjas yra įmonė, atiduodanti pinigus;

c) sujungus verslą vienos įmonės vadovybei sudaromos sąlygos daryti poveikį sudaromos jungtinės įmonės vadovų grupės atrankai. Tokiais atvejais įgijėjas yra poveikį darantį įmonė.

Atvirkštinis įsigijimas

12. Kartais įmonė tampa kitos įmonės akcijų savininke, tačiau vykdydama mainų sandorį kaip kompensaciją išleidžia tiek balsavimo teisę suteikiančių akcijų, kad jungtinės įmonės kontrolė pereitų tos įmonės, kurios akcijas įsigijo, savininkams. Tokia situacija apibūdinama kaip atvirkštinis įsigijimas. Nors akcijas išleidžianti įmonė teisiškai gali būti laikoma patronuojančia arba veiklą tęsiančia įmone, tačiau įgijėjas yra įmonė, kurios

([1]) Žr. taip pat NAK-9 „Verslo jungimai – klasifikavimas: arba įsigijimas, arba interesų suvienijimas“.

akcininkai dabar kontroliuoja jungtinę įmonę ir kuri naudojasi balsavimo ir kitomis teisėmis, nurodytomis 10 paragrafe. Laikoma, kad akcijas išleidžiančią įmonę įsigijo kita įmonė; pastaroji laikoma įgijėja ir ji taiko pirkimo metodą įmonės, išleidžiančios akcijas, turtui ir įsipareigojimams.

Interesų suvienijimas

13. Išimtinėmis aplinkybėmis gali būti neįmanoma nustatyti įgijėjo. Vyraujančios šalies nėra – besijungiančių įmonių akcininkai susivienija iš esmės lygiais pagrindais, kad bendrai kontroliuotų visą arba iš esmės visą savo grynąjį turtą bei veiklą. Be to, besijungiančių įmonių vadovai bendrai vadovauja jungtinei įmonei. Todėl besijungiančių įmonių akcininkai bendrai dalijasi jungtinės įmonės rizika ir nauda. Toks verslo jungimas apskaitoje parodomas kaip interesų suvienijimas.

14. Bendrai dalytis rizika ir nauda paprastai neįmanoma, jeigu besijungiančios įmonės iš esmės lygiai nepasikeičia paprastosiomis akcijomis su balsavimo teise. Tokie mainai garantuoja, kad išlaikomos santykinės besijungiančių įmonių nuosavybės teisės, vadinasi, ir santykinė jų rizika bei nauda jungtinėje įmonėje, ir išsaugomi šalių įgaliojimai priimti sprendimus. Tačiau tam, kad šie iš esmės lygūs mainai būtų veiksmingi, negalima vienos besijungiančių įmonių akcijoms priskirti daug mažiau balsavimo teisių, nes tos šalies įtaka susilpnės.

15. Kad būtų galima bendrai dalytis jungtinio subjekto rizika ir nauda:

a) didžioji dauguma besijungiančių įmonių paprastųjų akcijų su balsavimo teise, gal netgi visos, išmainomos arba sujungiamos;

b) vienos įmonės tikroji vertė turi labai nesiskirti nuo kitos įmonės tikrosios vertės ir

c) kiekvienos įmonės akcininkai po sujungimo turi turėti iš esmės tas pačias akcijas su balsavimo teise ir su kiekviena jų susijusią jungtinio subjekto dalį kaip ir anksčiau.

16. Galimybė bendrai dalytis jungtinio subjekto rizika bei nauda sumažėja, o tikimybė, kad įgijėją bus galima identifikuoti, išauga, kai:

a) sumažėja santykinė besijungiančių įmonių tikrųjų verčių lygybė ir paprastųjų akcijų su balsavimo teise, kuriomis pasikeista, procentas;

b) finansiniai susitarimai teikia vienai akcininkų grupei santykinį pranašumą kitų akcininkų atžvilgiu. Tokie susitarimai gali įsigalioti prieš arba po verslo jungimo;

c) vienos šalies jungtinio subjekto nuosavybės dalis priklauso nuo to, kokie yra anksčiau jos valdyto verslo rezultatai sujungus verslą.

ĮSIGIJIMAS

Įsigijimo apskaita

17. Verslo jungimas, įsigijimo atveju, turi būti į apskaitą įtraukiamas taikant pirkimo metodą, išdėstytą 19–76 standarto paragrafuose.

18. Pirkimo metodo taikymas nulemia tai, kad įmonės įsigijimas apskaitoje parodomas panašiai kaip ir kito turto pirkimas. Taip yra todėl, kad įsigijimas yra sandoris, kai perduodamas turtas, prisiimami įsipareigojimai arba išleidžiamas kapitalas mainais į kitos įmonės grynojo turto ir veiklos kontrolę. Taikant pirkimo metodą, įsigijimas fiksuojamas remiantis įsigijimo verte, o įsigijimo vertė nustatoma pagal mainų sandorį, kuriuo grindžiamas įsigijimas.

Įsigijimo data

19. Nuo įsigijimo datos įgijėjas privalo:

a) įtraukti į pelno (nuostolio) ataskaitą įsigyjamosios įmonės veiklos rezultatus ir

b) parodyti balanse įsigyjamosios įmonės apskaitytiną turtą, įsipareigojimus ir prestižą ar neigiamą prestižą, atsirandantį įsigijimo metu.

20. Įsigijimo data – diena, kai įsigyjama įmonės grynojo turto bei veiklos kontrolė iš tikrųjų yra perduodama įgijėjui ir kai pradedamas taikyti pirkimo metodas. Įsigyto verslo veiklos rezultatai įtraukiami į įgijėjo finansinę atskaitomybę nuo įsigijimo datos, tai yra nuo dienos, kai įsigyjamosios įmonės kontrolė iš tikrųjų perduodama įgijėjui. Iš esmės įsigijimo data yra diena, nuo kurios įgijėjas turi teisę valdyti įmonės finansinę ir kitą veiklą, kad gautų naudos iš jos veiklos. Kontrolė nelaikoma perduota įgijėjui tol, kol nėra įvykdytos visos sąlygos, būtinos apsaugoti dalyvaujančių šalių interesus. Tačiau tam, kad faktinė kontrolė būtų perduota įgijėjui, nebūtina sudaryti ar užbaigti sandorį teisiniu požiūriu. Vertinant, ar kontrolė buvo iš tikrųjų perduota, būtina atsižvelgti į įsigijimo esmę.

Įsigijimo vertė

21. Įsigijimas turi būti apskaitoje parodomas įsigijimo verte, tai yra sumokėta pinigų arba pinigų ekvivalentų suma ar kito priimtino turto tikrąja verte mainų dieną, kai šį turtą įgijėjas perduoda pardavėjui už teisę kontroliuoti kitos įmonės grynąjį turtą, pridėjus bet kokias sąnaudas, tiesiogiai priskirtinas įsigijimui ([1]).

22. Jei įsigyjant sudaromas daugiau nei vienas mainų sandoris, įsigijimo vertė yra bendra atskirų sandorių suma. Kai įsigijimas vykdomas etapais, svarbu atskirti įsigijimo datą ir mainų sandorio datą. Nors įsigijimo apskaita pradedama įsigijimo datą, naudojami kiekvieno mainų sandorio dieną nustatyti įsigijimo vertės ir tikrosios vertės duomenys.

23. Suteiktas piniginis turtas ir prisiimti įsipareigojimai vertinami jų tikrąja verte mainų sandorio dieną. Jei užmokesčio už pirkinį mokėjimas atidedamas, įsigijimo vertė yra ne mokėtinos sumos nominalioji vertė, o esamoji atlygio vertė, atsižvelgiant į visas priemokas ar nuolaidas, kurios gali būti taikomos apmokant.

24. Nustatant įsigijimo vertę, įgijėjo išleisti rinkoje pardavinėjamieji vertybiniai popieriai vertinami tikrąja verte, kuri yra jų rinkos kaina mainų sandorio dieną, jeigu dėl pernelyg didelių svyravimų ar rinkos siaurumo rinkos kaina netampa nepatikimu rodikliu. Jei tam tikrą nustatytą datą rinkos kaina yra nepatikimas rodiklis, būtina apsvarstyti kainos pokyčius per laikotarpį prieš ir po įsigijimo sąlygų paskelbimo. Jei rinka nepatikima arba kaina nesiūloma, įgijėjo išleidžiamų vertybinių popierių tikroji vertė apskaičiuojama remiantis jų proporcinga dalimi įgijėjo įmonės tikrojoje vertėje arba remiantis proporcinga jų dalimi įsigyjamosios įmonės tikrojoje vertėje – pagal tai, kuri iš jų aiškesnė. Visą sumokamą tikrąją vertę gali parodyti ir užmokestis už pirkinį, kuris įsigyjamosios įmonės akcininkams mokamas grynaisiais

([1]) NAK-28 „Verslo jungimai – nuosavybės vertybinių popierių“ mainų data „ir tikroji vertė“.

pinigais, o ne vertybiniais popieriais. Būtina atsižvelgti į visus įsigijimo aspektus, tarp jų ir į reikšmingus turinčius įtakos deryboms veiksnius, o išleistų vertybinių popierių tikroji vertė gali būti nustatoma remiantis nepriklausomais vertinimais.

25. Be užmokesčio už pirkinį, įgijėjas gali patirti tiesioginių išlaidų, susijusių su įsigijimu. Tai nuosavybės vertybinių popierių registravimo ir išleidimo išlaidos bei vykdant įsigijimą mokami atlyginimai apskaitininkams, teisės konsultantams, vertintojams ir kitiems konsultantams. Bendrosios administravimo išlaidos, tarp kurių įsigijimo skyriaus išlaikymo išlaidos bei kitos išlaidos, kurių negalima tiesiogiai priskirti tam tikram apskaitomam įsigijimui, neįtraukiamos į įsigijimo vertę, o pripažįstamos patirtomis sąnaudomis.

Apskaitytino turto ir įsipareigojimų pripažinimas

26. Įsigytas apskaitytinas turtas ir įsipareigojimai, kurie buvo pripažinti pagal 19 paragrafą, turi būti tie, kuriuos įsigyjamoji įmonė turėjo įsigijimo datą, kartu su visais pagal 31 paragrafą pripažintais įsipareigojimais. Jie turi būti atskirai pripažįstami įsigijimo datą tada ir tik tada, kai:

a) tikėtina, kad visa susijusi būsimoji ekonominė nauda plauks įgijėjui ar ištekliai, teikiantys ekonominę naudą, bus jo sunaudojami ir

b) jų įsigijimo ar tikrąją vertę galima patikimai nustatyti.

27. Turtas ir įsipareigojimai, kurie pripažįstami pagal 26 paragrafą, šiame standarte apibūdinami kaip apskaitytinas turtas ir įsipareigojimai. Jei perkamas turtas ir įsipareigojimai, neatitinkinantys šių pripažinimo kriterijų, tai turi įtakos prestižo ar neigiamo prestižo, atsirandančio po įsigijimo, dydžiui, nes prestižas ar neigiamas prestižas apibrėžiamas kaip likvidacinė įsigijimo vertė po apskaitytino turto ir įsipareigojimų pripažinimo.

28. Apskaitytinas turtas ir įsipareigojimai, kuriuos įgijėjas ima kontroliuoti, gali apimti turtą ir įsipareigojimus, kurie anksčiau nebuvo pripažinti įsigyjamosios įmonės finansinėje atskaitomybėje. Taip gali būti todėl, kad iki įsigijimo jie nebuvo priskiriami prie tų, kurie privalo būti pripažinti. Pavyzdžiui, tuo atveju, kai mokesčių nauda, atsiradusi dėl įsigyjamosios įmonės mokesčių nuostolių, privalo būti pripažinta turtu, jeigu įgijėjas uždirba pakankamai apmokestinamųjų pajamų.

29. Pagal 31 paragrafą įsipareigojimai neturi būti pripažįstami įsigijimo datą, jeigu jie kyla dėl įgijėjo ketinimų ar veiksmų. Įsipareigojimai taip pat neturėtų būti pripažįstami būsimiesiems nuostoliams ar kitoms išlaidoms, kurias tikimasi patirti dėl įsigijimo, neatsižvelgiant į tai, ar jie susiję su įgijėju, ar su įsigyjamąja įmone.

30. Įsipareigojimai, minėti 29 paragrafe, nėra įsigyjamosios įmonės įsipareigojimai įsigijimo datą. Todėl jie nesvarbūs paskirstant įsigijimo išlaidas. Tačiau šiame standarte pateikiama viena konkreti šio bendro principo išimtis. Ji taikoma, jei įgijėjas sudaro su įsigyjamuoju verslu susijusius planus, ir įsipareigojimas įsigalioja kaip tiesioginis įsigijimo padarinys. Kadangi šie planai yra neatsiejama įgijėjo planų, susijusių su įsigijimu, dalis, šis standartas reikalauja, kad įmonė pripažintų atidėjimus susidarančioms išlaidoms (žr. 31 paragrafą). Pagal šį standartą, įsigytas apskaitytinas turtas ir įsipareigojimai apima atidėjimus, pripažįstamus pagal 31 paragrafą. 31 paragrafas nustato griežtas sąlygas, kurios garantuoja, kad planai yra neatsiejama įsigijimo dalis, ir reikalauja, kad per trumpą laiką – per tris mėnesius nuo anksčiausios įsigijimo datos ar finansinės atskaitomybės įgaliojimo išleisti datos – įgijėjas parengtų planus taip, kad įmonė galėtų pripažinti atidėjimus restruktūrizavimui pagal 37 TAS „Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“. Šis standartas taip pat reikalauja, kad įmonė panaikintų šiuos atidėjimus, jeigu planai neįgyvendinami kaip buvo tikėtasi ar neįvykdomi per iš pradžių numatytą laiką (žr. 75 paragrafą), ir pateiktų informaciją apie tokius atidėjimus (žr. 92 paragrafą).

31. Įsigijimo datą įgijėjas turi pripažinti atidėjimą, kuris nebuvo įsigyjamosios įmonės įsipareigojimas šią datą, tada ir tik tada, jei įgijėjas:

a) įsigijimo datą arba anksčiau apibūdino planą, kuriame numatoma nutraukti ar sumažinti įsigyjamosios įmonės veiklą ir kuris siejasi su:

i) kompensavimu įsigyjamosios įmonės darbuotojams už jų darbo sutarties nutraukimą;

ii) įsigyjamosios įmonės gamybinių pajėgumų uždarymu;

iii) įsigyjamosios įmonės gaminių asortimento panaikinimu ar

iv) nutraukimu įsigyjamosios įmonės sutarčių, kurios tapo nepelningos, kadangi įsigyjamoji įmonė įsigijimo datą arba anksčiau pranešė kitai šaliai, kad sutartis bus nutraukiama;

b) paskelbė pagrindines plano nuostatas įsigijimo datą ar anksčiau ir tai pagrįstai įtikino plano veikiamas šalis, kad planas bus įvykdytas, ir

c) per tris mėnesius nuo anksčiausios įsigijimo arba finansinės atskaitomybės įgaliojimo išleisti datos pagal numatytas pagrindines plano nuostatas parengė detalų oficialų planą, kuriame nurodoma mažiausiai:

i) dominantis verslas ar jo dalis;

ii) pagrindinės paveikiamos išdėstymo vietos;

iii) darbuotojų išdėstymas, funkcijos ir apytikslis skaičius darbuotojų, kuriems turės būti kompensuojama dėl darbo sutarties nutraukimo;

iv) išlaidos, kurios bus patirtos, ir

v) kada planas bus įgyvendintas.

Visi atidėjimai, pripažinti pagal šį paragrafą, turi padengti tik a punkto i–iv papunkčiuose nurodytų straipsnių išlaidas.

Įsigijimo vertės paskirstymas

Pagrindinis (principinis) būdas

32. Apskaitytinas turtas ir įsipareigojimai, pripažinti pagal 26 paragrafą, turi būti įkainojami nurodant:

a) apskaitytino turto ir įsipareigojimų, įsigytų mainų sandorio dieną, tikrąją vertę tokiu dydžiu, kokią dalį gauna įgijėjas įvykdžius mainų sandorį, ir

b) mažumai priklausančios dukterinės įmonės apskaitytino turto ir įsipareigojimų dalies apskaitinę vertę iki įsigijimo.

Prestižas arba neigiamas prestižas turi būti apskaitomas pagal šį standartą.

33. Įsigijimo vertė paskirstoma apskaitytinam turtui ir įsipareigojimams, pripažintiems pagal 26 paragrafą, pagal jų tikrąją vertę mainų sandorio dieną. Tačiau įsigijimo vertė susijusi tik su įgijėjo nupirkto apskaitytino turto ir įsipareigojimų dalimi. Vadinasi, kai įgijėjas perka ne visas kitos įmonės akcijas, bet mažiau, atsirandanti mažumos dalis parodoma kaip mažumai priklausančios dukterinės įmonės apskaitytino grynojo turto apskaitinės vertės iki įsigijimo dalis. Taip yra todėl, kad mažumos dalis nedalyvavo mainų sandoryje, vykdant įsigijimą.

Leistinas alternatyvus būdas

34. Apskaitytinas turtas ir įsipareigojimai, pripažinti pagal 26 paragrafą, turi būti įvertinami jų tikrąja verte įsigijimo datą. Prestižas arba neigiamas prestižas turi būti apskaitoje parodomas pagal šį standartą. Mažumos dalis turi būti parodoma kaip apskaitytino turto ir įsipareigojimų, pripažintų pagal 26 paragrafą, mažumai priklausanti tikrosios vertės dalis.

35. Taikant šį būdą, apskaitytinas grynasis turtas, kurį įgijėjas ima kontroliuoti, parodomas tikrąja verte, nesvarbu, ar įgijėjas įsigijo visą kitos įmonės kapitalą, ar tik jo dalį, ar įsigijo turtą tiesiogiai. Vadinasi, mažumos dalis nurodoma kaip mažumai priklausanti dukterinės įmonės apskaitytino grynojo turto tikrosios vertės dalis.

Etapais vykdomas akcijų pirkimas

36. Įsigijimas gali sietis daugiau nei su vienu mainų sandoriu, pavyzdžiui, tada, kai įsigijimas atliekamas etapais, iš eilės vykdant pirkimus biržoje. Tokiu atveju kiekvienas reikšmingas sandoris parodomas atskirai, kad būtų galima nustatyti įsigyto apskaitytino grynojo turto ir įsipareigojimų tikrąsias vertes ir to sandorio metu atsirandančio prestižo ar neigiamo prestižo dydį. Tai pasiekiama palaipsniui lyginant atskirų investicijų kainą su kiekvieną reikšmingą etapą įsigyjamo apskaitytino turto ir įsipareigojimų tikrosios vertės procentine dalimi, priklausančia įgijėjui.

37. Jei įsigyjama vykdant pirkimus etapais, apskaitytino turto ir įsipareigojimų tikroji vertė kiekvieno mainų sandorio dieną gali keistis. Jei visas su įsigijimu susijęs apskaitytinas turtas ir įsipareigojimai etapais vykdomų pirkimų metu perskaičiuojami į tikrąsias vertes, kiekvienas anksčiau įgijėjo turėtos dalies pataisymas yra perkainojimas ir taip yra parodomas apskaitoje.

38. Prieš pripažįstant sandorį įsigijimu, jį galima kvalifikuoti kaip investiciją į asocijuotą įmonę ir parodyti apskaitoje taikant nuosavybės metodą pagal 28 TAS „Investicijų į asocijuotas įmones apskaita“. Tokiu atveju įsigyto apskaitytino turto ir įsipareigojimų tikrosios vertės nustatomos ir prestižas ar neigiamas prestižas pripažįstamas nuo tos datos, kai buvo pradėtas taikyti nuosavybės metodas. Jei anksčiau investicija nebuvo kvalifikuojama kaip asocijuota įmonė, apskaitytino turto ir įsipareigojimų tikrosios vertės nustatomos kiekvieno reikšmingo etapo datą, o prestižas ar neigiamas prestižas pripažįstamas nuo įsigijimo datos.

Įsigyto apskaitytino turto ir įsipareigojimų tikrųjų verčių nustatymas

39. Bendrosios įsigyto apskaitytino turto ir įsipareigojimų tikrųjų verčių nustatymo nuorodos:

a) rinkoje pardavinėjamieji vertybiniai popieriai – pagal esamąją jų rinkos vertę;

b) rinkoje nepardavinėjamieji vertybiniai popieriai – pagal vertes, kurios apskaičiuojamos pagal panašių įmonių lygintinų vertybinių popierių kainų ir pajamų koeficiento santykį, dividendų pelningumą ir laukiamus augimo tempus;

c) gautinos sumos – pagal esamąją gautinų sumų vertę, nustatomą, taikant atitinkamą esamąją palūkanų normą, atėmus atidėjimus neatgautinoms sumoms ir, jei reikia, išieškojimo išlaidoms. Tačiau diskontuoti trumpalaikių gautinų sumų nereikia, kai skirtumas tarp nominalios gautinos sumos ir diskontuotos sumos – neesminis;

d) atsargos:

i) gatavi produktai ir prekės – pagal pardavimo kainą, išskaičiavus: a) prekių perleidimo sąnaudų ir b) pagrįstų pardavimo nuolaidų, remiantis pelnu iš panašių gatavų produktų, sumą;

ii) nebaigta gamyba – pagal gatavų produktų pardavimo kainas, išskaičiavus: a) užbaigti reikalingų sąnaudų, b) perleidimo sąnaudų ir c) pagrįstų pelno atsargų, skirtų užbaigti produktus ir parduoti, remiantis pelnu iš panašių gatavų produktų, sumą ir

iii) žaliavos – pagal esamąją atstatomąją vertę;

e) žemė ir pastatai – pagal jų rinkos vertę;

f) įrengimai ir įranga – pagal vertinimo nustatytą rinkos vertę. Kai duomenų apie rinkos vertę nėra dėl specifinio įrengimų ir įrangos pobūdžio arba todėl, kad objektai retai parduodami rinkoje, išskyrus pardavimą kartu su veiklą tęsiančia įmone, jie vertinami amortizuota atstatomąja verte;

g) nematerialusis turtas – taip kaip nurodoma 38 TAS „Nematerialusis turtas“, pagal tikrąją vertę, kuri nustatoma:

i) remiantis aktyviąja rinka, kaip numatyta 38 TAS „Nematerialusis turtas“ ir

ii) jei nėra aktyviosios rinkos, pagal sumą, už kurią gali būti apsikeista turtu tarp ketinančių pirkti/parduoti turtą ir žinančių rinkos sąlygas šalių, remiantis geriausia turima informacija (žr. 38 TAS, kuriame pateikiamas išsamesnis nematerialiojo turto, įsigyto verslo jungimo metu, tikrosios vertės apibrėžimas);

h) grynųjų išmokų darbuotojams turtas ar įsipareigojimai pagal nustatytus išmokų planus – nustatyta esamąja išmokų įsipareigojimų verte, atėmus plano turto tikrąją vertę. Tačiau turtas pripažįstamas tik tokiu mastu, kiek yra tikėtina, kad įmonė jį turės;

i) mokesčių turtas ir įsipareigojimai – remiantis mokesčių naudos suma, atsirandančia iš mokesčių nuostolių, arba mokesčių, mokėtinų nuo grynojo pelno ar nuostolių, suma, vertinant jungtinio subjekto ar grupės, atsirandančios dėl jungimo, požiūriu. Mokesčių turtas ar įsipareigojimai nustatomi prieš tai atsižvelgus į apskaitytino turto ir įsipareigojimų perskaičiavimo tikrosiomis vertėmis poveikį mokesčiams. Mokesčių turtui priskiriamas visas įgijėjo atidėtųjų mokesčių turtas, kuris nebuvo pripažintas verslo jungimo pradžioje, bet, sujungus verslą jau tenkina 12 TAS „Pelno mokesčiai“ nustatytus pripažinimo kriterijus;

j) mokėtinos sumos, vekseliai, ilgalaikė skola, įsipareigojimai, sukauptosios sumos ir kiti mokėjimo reikalavimai – dabartinėmis vertėmis sumų, kurios turės būti sumokėtos padengiant nustatytą įsipareigojimą, taikant atitinkamas esamas palūkanų normas. Tačiau nereikia diskontuoti trumpalaikių įsipareigojimų, kai skirtumas tarp nominalios ir diskontuotos įsipareigojimo sumos yra neesminis;

k) nepelningos sutartys ir kiti apskaitytini įsigyjamosios įmonės įsipareigojimai – dabartinėmis vertėmis sumų, kurios turės būti sumokėtos vykdant nustatytą įsipareigojimą, taikant atitinkamas esamas palūkanų normas;

l) atidėjimai įsigyjamosios įmonės veiklai sustabdyti ar sumažinti, kurie buvo pripažinti pagal 31 paragrafą – suma, nustatyta pagal 37 TAS „Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“.

Kai kuriose anksčiau pateiktų nuorodų daroma prielaida, kad tikrosios vertės bus nustatomos diskontavimo būdu. Kai nenurodoma, kad būtina diskontuoti, nustatant apskaitytino turto ir įsipareigojimų tikrąsias vertes, diskontavimą galima taikyti arba ne.

40. Jei nematerialiojo turto tikrosios vertės negalima nustatyti remiantis aktyviąja rinka (kaip nurodoma 38 TAS „Nematerialusis turtas“), šio nematerialiojo turto vertė, pripažįstama įsigijimo datą, turi būti apribota iki sumos, kuri nesukuria ar nepadidina neigiamo prestižo, atsirandančio iš įsigijimo (žr. 59 paragrafą).

Įsigijimo metu atsirandantis prestižas

Pripažinimas ir vertinimas

41. Bet kuri įsigijimo vertės dalis, viršijanti įgijėjo įsigyto apskaitytino turto ir įsipareigojimų tikrąsias vertės, mainų sandorio datą turi būti apibūdinama kaip prestižas ir pripažįstama turtu.

42. Prestižas, atsirandantis įsigijimo metu, yra įgijėjo sumokėta suma, tikintis būsimosios ekonominės naudos. Būsimoji ekonominė nauda gali atsirasti dėl sinergijos tarp įsigyto apskaitytino turto arba dėl turto, kurio atskirai parodyti finansinėje atskaitomybėje nebuvo reikalaujama, tačiau už kurį įgijėjas pasirengęs sumokėti, vykdydamas įsigijimą.

43. Prestižas turi būti apskaitomas įsigijimo verte, atėmus visą sukauptą amortizaciją ir visus sukauptus vertės sumažėjimo nuostolius.

Amortizacija

44. Prestižas turi būti sistemingai amortizuojamas per jo naudingo tarnavimo laiką. Amortizacijos laikotarpis turi parodyti geriausią įvertinimą laikotarpio, per kurį įmonė tikisi gauti būsimosios ekonominės naudos. Atmetama prielaida, kad prestižo naudingo tarnavimo laikas neturi viršyti dvidešimties metų nuo pirmo pripažinimo.

45. Taikomas amortizacijos metodas turi parodyti modelį, kaip tikimasi naudoti iš prestižo atsirandančią būsimąją ekonominę naudą. Turi būti taikomas tiesioginis metodas, nebent būtų įtikinamų įrodymų, kad tokiomis aplinkybėmis kitas metodas yra tinkamesnis.

46. Kiekvieną laikotarpį amortizacija turi būti pripažįstama sąnaudomis.

47. Palaipsniui prestižas mažėja, rodydamas, kad jo paslaugų potencialas senka. Kai kuriais atvejais prestižo vertė ilgainiui nemažėja. Taip yra todėl, kad pirmiausia pirktas ekonominės naudos potencialas palaipsniui pakeičiamas ekonominės naudos potencialu, gaunamu iš vėlesnio prestižo. Kitaip tariant, prestižas, kuris buvo įsigytas pirkimo metu, pakeičiamas viduje sukurtu prestižu. 38 TAS „Nematerialusis turtas“ draudžia pripažinti turtu viduje sukurtą prestižą. Todėl prestižą dera sistemingai amortizuoti per geriausiai įvertintą jo naudingo tarnavimo laiką.

48. Vertinant prestižo naudingo tarnavimo laiką, reikia atsižvelgti į daugelį veiksnių, įskaitant:

a) įsigyto verslo pobūdį ir numatomą jo plėtojimo laiką;

b) šakos, kuriai priklauso prestižas, pastovumą ir numatomą gyvavimo laiką;

c) viešą informaciją apie analogiško verslo ar šakos prestižo pobūdį ir tipišką analogiško verslo gyvavimo ciklą;

d) produkcijos senėjimo, paklausos pokyčių ir kitų ekonominių veiksnių poveikį įsigyjamam verslui;

e) numatomą pagrindinių asmenų ar darbuotojų grupių darbo laiką ir tai, ar įsigytą verslą gali veiksmingai valdyti kita vadovų komanda;

f) išlaidų ir finansavimo lygį, reikalingą, kad būtų gaunama tikėtina būsimųjų laikotarpių nauda iš įsigyto verslo, ir įmonės sugebėjimus ir norą siekti šio lygio;

g) laukiamus konkurentų ar galimų konkurentų veiksmus ir

h) įsigyto verslo kontrolės laikotarpį ir teisines reguliavimo ar sutarčių nuostatas, turinčias įtakos naudingo tarnavimo laikui.

49. Kadangi prestižas, be daugelio kitų dalykų, parodo būsimąją ekonominę naudą iš sinergijos ar turto, kuris negali būti pripažintas atskirai, sunku įvertinti jo naudingo tarnavimo laiką. Kuo ilgesnis prestižo naudingo tarnavimo laikas, tuo mažiau patikimas jo įvertinimas. Šiame standarte daroma prielaida, kad prestižo naudingo tarnavimo laikas paprastai neviršija dvidešimties metų nuo pirmo pripažinimo.

50. Kartais gali būti įtikinamų įrodymų, kad prestižo naudingo tarnavimo laikas bus konkretus laikas, viršijantis dvidešimt metų. Nors pavyzdžių surasti sunku, taip gali būti tada, kai prestižas yra taip aiškiai susijęs su apskaitytinu turtu, ar apskaitytino turto grupe, kad įgijėjas gali pagrįstai tikėtis iš jo naudos per apskaitytino turto ar turto grupės naudingo tarnavimo laiką. Tokiais atvejais prielaida, kad prestižo naudingo tarnavimo laikas neviršys dvidešimties metų, atmetama ir įmonė:

a) amortizuoja prestižą per geriausiai įvertintą jo naudingo tarnavimo laiką;

b) įvertina prestižo atsiperkamąją vertę mažiausiai vieną kartą per metus, kad nustatytų turto vertės sumažėjimo nuostolį (žr. 56 paragrafą), ir

c) nurodo priežastis, dėl kurių prielaida atmetama, ir reikšmingus prestižo naudingo tarnavimo laiko nustatymo veiksnius (žr. 88 paragrafo b punktą).

51. Prestižo naudingo tarnavimo laikas visada yra ribotas. Neapibrėžtumu gali būti pateisinamas prestižo naudingo tarnavimo laiko įvertinimas atsargumo principu, tačiau tai nepateisina nustatyto nerealiai trumpo naudingo tarnavimo laiko.

52. Kartais gali atsirasti įtikinamų įrodymų, leidžiančių pagrįstai taikyti ne tiesioginį, bet kitą prestižo amortizavimo metodą, ypač jei šiuo metodu skaičiuojant suma yra mažesnė negu skaičiuojant tiesioginiu metodu. Amortizavimo metodas pastoviai taikomas, kiekvieną laikotarpį, jeigu nepasikeičia tikėtino ekonominės naudos iš prestižo modelis.

53. Atliekant įsigijimo apskaitą, gali būti aplinkybių, kuriomis įsigijimo metu atsiradęs prestižas neatspindi būsimosios ekonominės naudos, kurios tikisi įgijėjas. Pavyzdžiui, kai nuo derybų dėl užmokesčio už pirkinį pradžios sumažėja laukiami būsimieji pinigų srautai iš įsigyjamo apskaitytino grynojo turto. Tokiu atveju įmonė patikrina prestižo vertės sumažėjimą pagal 36 TAS „Turto vertės sumažėjimas“.

54. Amortizacijos laikotarpis ir amortizavimo metodas turi būti tikrinami nors kartą kiekvienų finansinių metų pabaigoje. Jeigu tikėtinas naudingo tarnavimo laikas labai skiriasi nuo ankstesnių įvertinimų, atitinkamai turi būti pakeistas amortizacijos laikotarpis. Jeigu reikšmingai pasikeičia tikėtinos ekonominės naudos iš prestižo modelis, turi būti pakeistas metodas, kad atitiktų naują modelį. Tokie pakeitimai turi būti į apskaitą įtraukiami kaip apskaitinių įvertinimų pakeitimai pagal 8 TAS „Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas arba nuostolis, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai“ ir turi būti pakoreguojami amortizacijos atskaitymai ataskaitiniu ir būsimaisiais laikotarpiais.

Apskaitinės vertės atkūrimas – vertės sumažėjimo nuostoliai

55. Nustatydama, ar nesumažėjo prestižas, įmonė taiko 36 TAS „Turto vertės sumažėjimas“. 36 TAS aiškina, kaip įmonė turi patikrinti turto apskaitinę vertę, nustatyti turto atsiperkamąją vertę ir kada pripažinti ar panaikinti turto vertės sumažėjimo nuostolius.

56. Be šių 36 TAS „Turto vertės sumažėjimas“ keliamų reikalavimų, mažiausiai kartą kiekvienų finansinių metų pabaigoje pagal 36 TAS įmonė turi įvertinti prestižo atsiperkamąją vertę, kuri amortizuojama per laikotarpį, viršijantį dvidešimt metų nuo pirmo pripažinimo, net jei nėra požymių, kad jo vertė mažėja.

57. Kartais būna sunku nustatyti, ar prestižo vertė mažėja, ypač jei jo naudingo tarnavimo laikas ilgas. Todėl šis standartas reikalauja, kad prestižo atsiperkamoji vertė būtų skaičiuojama mažiausiai kartą per metus, jei jo naudingo tarnavimo laikas viršija dvidešimt metų nuo pirmo pripažinimo.

58. Reikalavimas kiekvienais metais tikrinti prestižo vertės sumažėjimą keliamas tada, kai einamasis bendrai įvertintas prestižo naudingo tarnavimo laikas viršija dvidešimt metų nuo jo pirmo pripažinimo. Todėl, jei prestižo naudingo tarnavimo laikas buvo įvertintas kaip trumpesnis negu dvidešimt metų nuo pirmo pripažinimo, bet vėliau jis buvo pratęstas ir ėmė viršyti dvidešimt metų nuo pirmo pripažinimo, įmonė turi atlikti vertės sumažėjimo patikrinimą, reikalaujamą 56 paragrafo, ir pateikti informaciją pagal 88 paragrafo b punktą.

Įsigijimo metu atsirandantis neigiamas prestižas

Pripažinimas ir vertinimas

59. Visa įgijėjo įsigyjamo apskaitytino turto ir įsipareigojimų tikrosios vertės dalis, viršijanti įsigijimo vertę, mainų sandorio datą turi būti pripažįstama neigiamu prestižu.

60. Jeigu atsiranda neigiamas prestižas, tai gali reikšti, kad apskaitytinas turtas buvo pervertintas, o apskaitytini įsipareigojimai – neįvykdyti arba sumažinti. Svarbu įsitikinti, kad taip neatsitiko prieš pripažįstant neigiamą prestižą.

61. Ta neigiamo prestižo dalis, kuri yra susijusi su būsimaisiais nuostoliais ir sąnaudomis, kurios nustatomos įgijėjo įsigijimo plane ir gali būti patikimai įvertintos, bet neparodo apskaitytinų įsipareigojimų įsigijimo datą (žr. 26 paragrafą), turi būti pripažįstama pajamomis pelno (nuostolio) ataskaitoje, kai pripažįstami būsimieji nuostoliai ir sąnaudos. Jei šie apskaitytini būsimieji nuostoliai ir sąnaudos nebuvo pripažintos tikėtinu laikotarpiu, neigiamas prestižas turi būti apskaitoje parodomas pagal 62 paragrafo a ir b punktus.

62. Neigiamas prestižas, kuris nesusijęs su apskaitytinais laukiamais būsimaisiais nuostoliais ir sąnaudomis, kurių negalima patikimai įvertinti įsigijimo datą, turi būti pripažįstamas pajamomis pelno (nuostolio) ataskaitoje taip:

a) neigiamo prestižo suma, neviršijanti įsigyto apskaitytino nepiniginio turto tikrosios vertės, turi būti sistemingai pripažįstama pajamomis per įsigyto apskaitytino nudėvimojo/amortizuojamo turto likusį vidutinį naudingo tarnavimo laiką, ir

b) neigiamo prestižo suma, viršijanti įsigyto apskaitytino nepiniginio turto tikrąją vertę, turi būti nedelsiant pripažįstama pajamomis.

63. Neigiamas prestižas, nesusijęs su tikėtinais būsimaisiais nuostoliais ir sąnaudomis, kurie buvo įgijėjo apskaityti įsigijimo plane ir gali būti patikimai įvertinti, yra pelnas, kuris pripažįstamas pajamomis, kai apskaitytino nudėvimo/amortizuojamo turto teikiama būsimoji ekonominė nauda suvartojama. Kai turtas yra piniginis, pelnas nedelsiant pripažįstamas pajamomis.

Pateikimas

64. Neigiamas prestižas turi būti atimamas iš atskaitomybę teikiančios įmonės turto ir pateikiamas toje pačioje balanso grupėje kaip ir prestižas.

Užmokesčio už pirkinį koregavimas dėl būsimųjų įvykių

65. Kai įsigijimo sutartyje numatyta koreguoti užmokestį dėl būsimojo įvykio ar įvykių, koregavimo suma turi būti įtraukta į įsigijimo vertę įsigijimo datą, jei tikėtina, kad koregavimą ir jo sumą galima patikimai nustatyti.

66. Įsigijimo sutartyse gali būti numatyta koreguoti užmokestį už pirkinį dėl būsimojo įvykio ar įvykių. Koregavimas gali priklausyti nuo pajamų, kurios bus sukauptos ar uždirbtos būsimaisiais laikotarpiais, arba nuo rinkos kainos vertybinių popierių, kurie buvo išleisti kaip užmokesčio už pirkinį dalis.

67. Įsigijimo apskaitos pradžioje paprastai įmanoma apskaičiuoti kiekvieną užmokesčio koregavimo sumą, nors ir lieka tam tikrų abejonių, nepakenkiant informacijos patikimumui. Jei įvykių ateityje nebūna arba įvertinimą reikia patikrinti, įsigijimo vertė koreguojama, o tai daro poveikį prestižui arba neigiamam prestižui – pagal aplinkybes.

Vėlesni įsigijimo vertės pokyčiai

68. Įsigijimo vertė turi būti koreguojama, kai neapibrėžtumas, kuris daro įtaką užmokesčio už pirkinį sumai, po įsigijimo datos išaiškėja, nes tada tikėtina, kad suma bus sumokėta ir ją bus galima patikimai apskaičiuoti.

69. Įsigijimo sąlygose gali būti numatyta koreguoti užmokestį už pirkinį, jei įsigytosios įmonės veiklos rezultatai viršija arba nesiekia lygio, kurį buvo numatyta pasiekti po įsigijimo. Jei vėliau tikimasi jį koreguoti ir galima patikimai apskaičiuoti koregavimo sumą, įgijėjas aiškina šį papildomą užmokestį kaip įsigijimo vertės koregavimą, ir tai daro atitinkamą poveikį prestižui arba neigiamam prestižui – pagal aplinkybes.

70. Kai kuriomis aplinkybėmis gali būti reikalaujama, kad įgijėjas vėliau papildomai sumokėtų pardavėjui ir kompensuotų užmokesčio už pirkinį sumažėjimą. Taip atsitinka, kai įgijėjas garantuoja vietoj užmokesčio išleidžiamų vertybinių popierių ar skolos rinkos kainą ir privalo toliau papildomai leisti vertybinius popierius ar skolą, siekdamas susigrąžinti iš pradžių nustatytą įsigijimo vertę. Tokiais atvejais įsigijimo vertė nepadidėja, vadinasi, ir prestižas ar neigiamas prestižas nekoreguojamas. Be to, jeigu išleidžiama daugiau vertybinių popierių ar padidėja skola, reiškia, kad sumažinamos pirmos laidos premijos arba padidinama nuolaida.

Vėlesnė apskaita arba apskaitytino turto ir įsipareigojimų vertės pokyčiai [1]

71. Įsigytas apskaitytinas turtas ir įsipareigojimai, kurie neatitinka 26 paragrafe aprašytų atskiro pripažinimo kriterijų pirmą kartą į apskaitą įtraukiant įsigijimą, turi būti pripažįstami vėliau, kai jie šiuos kriterijus atitinka. Įsigyto apskaitytino turto ir įsipareigojimų apskaitinės sumos turi būti koreguojamos, kai po įsigijimo gaunama papildomų duomenų, padedančių įvertinti apskaitytino turto ir įsipareigojimų sumas, nustatytas, kai įsigijimas buvo pirmą kartą rodomas apskaitoje. Prireikus prestižo ar neigiamo prestižo suma turi būti koreguojama taip, kad:

a) koreguojant nepadidėtų prestižo apskaitinė vertė tiek, kad viršytų atsiperkamąją vertę, kaip apibrėžta 36 TAS „Turto vertės sumažėjimas“, ir

[1] Žr. taip pat NAK-22 „Verslo jungimai – tikrųjų verčių ir pirmą kartą apskaityto prestižo paskesnis patikslinimas“.

b) toks koregavimas būtų atliktas iki pirmojo metinio apskaitinio laikotarpio po įsigijimo pabaigos (išskyrus apskaitytino įsipareigojimo pripažinimą pagal 31 paragrafą, kuriam taikomas 31 paragrafo c punkte numatytas laiko tarpsnis);

kitais atvejais apskaitytino turto ir įsipareigojimų koregavimas turi būti pripažįstamas kaip pajamos arba sąnaudos.

72. Apskaitytinas įsigyjamosios įmonės turtas ir įsipareigojimai galėjo būti nepripažinti įsigijimo metu, kadangi neatitiko apskaitytino turto ir įsipareigojimų pripažinimo kriterijų arba įgijėjas nežinojo, kad jų yra. Panašiai gali tekti koreguoti ir įsigijimo datą nustatytą įsigyto apskaitytino turto bei įsipareigojimų tikrąją vertę, kadangi po įsigijimo gali būti gauta papildomų duomenų, padedančių apskaičiuoti apskaitytino turto ar įsipareigojimų vertę įsigijimo datą. Jei apskaitytinas turtas ar įsipareigojimai pripažįstami arba apskaitinės sumos koreguojamos pasibaigus pirmajam metiniam apskaitiniam laikotarpiui (neįskaitant tarpinių laikotarpių) po įsigijimo, tuomet pripažįstamas ne prestižo ar neigiamo prestižo koregavimas, o pajamos arba sąnaudos. Šis laiko tarpsnis, nors jo trukmė yra sutartinė, neleidžia neribotai vertinti ir koreguoti prestižą ar neigiamą prestižą.

73. Pagal 71 paragrafą prestižo (neigiamo prestižo) apskaitinė vertė koreguojama, jei, pavyzdžiui, iki pirmojo metinio apskaitinio laikotarpio, prasidėjusio po apskaitytino turto įsigijimo, pabaigos yra turto vertės sumažėjimo nuostolių, kurie nesusiję su konkrečiais įvykiais ar aplinkybių pasikeitimais po įsigijimo datos.

74. Jei po įsigijimo, tačiau iki pirmojo metinio apskaitinio laikotarpio po įsigijimo pabaigos, įgijėjas sužino apie įsipareigojimą, kuris buvo įsigijimo datą, arba nuostolį dėl turto vertės sumažėjimo, kuris nesusijęs su konkrečiais įvykiais ar po įsigijimo pasikeitusiomis aplinkybėmis, prestižas nedidinamas tiek, kad viršytų atsiperkamąją vertę, nustatytą pagal 36 TAS.

75. Jei atidėjimai įsigyjamosios įmonės veiklai sustabdyti ar sumažinti buvo pripažinti pagal 31 paragrafą, jie turi būti panaikinami tada ir tik tada, kai:

a) nebesitikima gauti ekonominės naudos ar

b) neįgyvendinamas detalus oficialus planas:

i) tokiu būdu kaip numatyta plane ar

ii) per detaliame oficialiame plane numatytą laiką.

Toks panaikinimas turi būti parodomas kaip prestižo ar neigiamo prestižo (ir mažumos dalies, jei tinkama) koregavimas taip, kad jokios pajamos ar sąnaudos nepripažįstamos. Koreguota prestižo suma turi būti amortizuojama perspektyviai per likusį jo naudingo tarnavimo laiką. Koreguota neigiamo prestižo suma turi būti apskaitoje parodoma pagal 62 paragrafo a ir b punktus.

76. Paprastai vėliau nereikia koreguoti atidėjimų, pripažintų pagal 31 paragrafą, nors detalus oficialus planas reikalauja nustatyti išlaidas, kurios buvo patirtos. Jei tikėtinu laikotarpiu išlaidų nebuvo ar daugiau nebesitikima jų patirti, būtina koreguoti atidėjimus įsigyjamosios įmonės veiklai nutraukti ar sumažinti, atitinkamai koreguojant prestižo ir neigiamo prestižo (ir mažumos dalies, jei tinkama) sumas. Jei vėliau atsiranda įsipareigojimas, kuris turi būti pripažįstamas pagal 37 TAS „Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“, įmonė pripažįsta atitinkamas sąnaudas.

INTERESŲ SUVIENIJIMAS

Interesų suvienijimo apskaita

77. Interesų suvienijimas turi būti įtraukiamas į apskaitą, taikant interesų suvienijimo metodą, išdėstytą 78, 79 ir 82 paragrafuose.

78. Taikant interesų suvienijimo metodą, besijungiančių įmonių jungimo laikotarpio finansinės atskaitomybės straipsniai, ir visų pateikiamų lyginamųjų laikotarpių straipsniai, turi būti įtraukiami į jungtinio subjekto finansinę atskaitomybę, tarsi jie būtų buvę sujungti nuo anksčiausio pateikto laikotarpio pradžios. Į įmonės finansinę atskaitomybę neturi būti įtrauktas interesų suvienijimas, kurį atliekant įmonė dalyvauja, jeigu jo data yra vėlesnė už paskutinio balanso, įtraukto į finansinę atskaitomybę, datą.

79. Bet kokiu skirtumu sumos, užregistruotos kaip išleistas akcinis kapitalas, kartu su bet kokiu papildomu atlyginimu grynųjų pinigų ar kito turto forma, ir sumos, užregistruotos kaip įsigytas akcinis kapitalas, turi būti pakoreguota akcininkų nuosavybė.

80. Interesų suvienijimo esmė yra tai, kad nėra įsigijimo – ir toliau dalijamasi rizika bei nauda, kaip ir iki verslo jungimo. Taikant interesų suvienijimo metodą, tai pripažįstama apskaitoje parodant susijungusias įmones taip, tarsi kaip ir anksčiau jos veiktų atskirai, tik dabar jos yra bendros nuosavybės ir bendrai valdomos. Atitinkamai jungiant atskiras finansines atskaitomybes atliekami tik minimalūs pakeitimai.

81. Kadangi suvienijant interesus sudaromas vienas jungtinis subjektas, jis priima vieną ir vienodą apskaitos politikos sistemą. Taigi jungtinė įmonė pripažįsta besijungiančių įmonių turtą, įsipareigojimus ir nuosavybę, nurodydama jų esamas apskaitines vertes, kurios koreguojamos tik suderinus besijungiančių įmonių apskaitos politiką ir pritaikius ją visiems pateiktiems laikotarpiams. Joks naujas prestižas ar neigiamas prestižas nepripažįstamas. Panašiai ir visų sandorių tarp besijungiančių įmonių, įvykusių tiek prieš interesų suvienijimą, tiek po jo, poveikis eliminuojamas sudarant jungtinio subjekto finansinę atskaitomybę.

82. Išlaidos, susijusios su interesų suvienijimu, turi būti pripažįstamos laikotarpio, kuriuo jos buvo patirtos, sąnaudomis.

83. Į išlaidas, susijusias su interesų suvienijimu, įtraukiami registravimo mokesčiai, informacijos pateikimo akcininkams sąnaudos, atlyginimai ekspertams ir konsultantams, darbo užmokestis bei kitos išlaidos, susijusios su darbuotojų, dalyvaujančių sujungiant verslą, paslaugomis. Be to, jos apima visas sąnaudas ar nuostolius, patirtus jungiant anksčiau buvusio atskiro verslo veiklą.

VISI VERSLO JUNGIMAI

Pelno mokesčiai

84. Kai kuriose šalyse verslo jungimo apskaitos tvarka gali skirtis nuo apskaitos, tvarkomos pagal atitinkamus tų šalių pelno mokesčio įstatymus. Visi susidarę atidėtųjų mokesčių įsipareigojimai ir atidėtųjų mokesčių turtas pripažįstami pagal 12 TAS „Pelno mokesčiai“.

85. Galima nauda iš įsigytosios įmonės mokesčių nuostolių perkėlimo būsimiesiems laikotarpiams ar kitokio atidėtųjų mokesčių turto, kurio įgijėjas nepripažino kaip apskaitytino turto įsigijimo datą, gali būti suvartota vėliau. Kai taip atsitinka, įgijėjas pripažįsta šią naudą pajamomis pagal 12 TAS „Pelno mokesčiai“ reikalavimus. Be to, įgijėjas:

a) koreguoja bendrąją prestižo ir susijusią sukauptos amortizacijos apskaitinę vertę iki sumų, kurios turėtų būti užregistruotos, jei atidėtųjų mokesčių turtas būtų buvęs pripažintas kaip apskaitytinas turtas verslo jungimo datą, ir

b) pripažįsta prestižo grynosios apskaitinės vertės sumažėjimą sąnaudomis.

Tačiau ši procedūra nesukuria neigiamo prestižo ir nepadidina neigiamo prestižo apskaitinės vertės.

ATSKLEIDIMAS

86. Apie visus verslo jungimus jungimo laikotarpio finansinėje atskaitomybėje turi būti nurodyta:

a) besijungiančių įmonių pavadinimai ir aprašymas;

b) jungimo apskaitos metodas;

c) jungtinio subjekto veiklos pradžios data ir

d) visa veikla, atsirandanti sujungus verslą, kurios įmonė nusprendžia atsisakyti.

87. Apie visus verslo jungimus, įsigijimo atvejus, įsigijimo laikotarpio finansinėje atskaitomybėje, papildomai turi būti nurodyta:

a) įsigytų akcijų su balsavimo teise skaičius;

b) įsigijimo vertė ir sumokėto arba tinkamomis aplinkybėmis mokėtino užmokesčio už pirkinį apibūdinimas.

88. Apie prestižą finansinėje atskaitomybėje turi būti nurodyta:

a) taikytas amortizacijos laikotarpis (-iai);

b) jei prestižas amortizuojamas per ilgesnį negu dvidešimties metų laikotarpį – priežastys, dėl kurių buvo netaikyta prielaida, kad prestižo naudingo tarnavimo laikas neviršija dvidešimties metų nuo pirmo pripažinimo. Nurodydama šias priežastis, įmonė turi aprašyti svarbius veiksnius, turėjusius įtakos nustatant prestižo naudingo tarnavimo laiką;

c) jei prestižas neamortizuojamas tiesiogiai proporcingu metodu – taikomas metodas ir priežastis, dėl kurios šis metodas yra tinkamesnis už tiesiogiai proporcingą metodą;

d) pelno (nuostolio) ataskaitos straipsnių eilutės, į kurias įtraukta prestižo amortizacija, ir

e) prestižo apskaitinės vertės laikotarpio pradžioje ir pabaigoje sutikrinimas, nurodant:

i) bendrąją sumą ir sukauptą amortizaciją (kartu su sukauptais vertės sumažėjimo nuostoliais) laikotarpio pradžioje;

ii) visą papildomą tuo laikotarpiu pripažintą prestižą;

iii) visus koregavimus, atliktus todėl, kad apskaitytinas turtas ir įsipareigojimai buvo vėliau įtraukti į apskaitą arba pasikeitė jų vertė;

iv) visą prestižą, kurio pripažinimas buvo atšauktas dėl viso verslo ar jo dalies, su kuria susijęs prestižas, perleidimo tuo laikotarpiu;

v) amortizaciją, pripažintą tuo laikotarpiu;

vi) pagal 36 TAS „Turto vertės sumažėjimas“ tuo laikotarpiu pripažintą vertės sumažėjimo nuostolį (jei yra);

vii) pagal 36 TAS tuo laikotarpiu panaikintą vertės sumažėjimo nuostolį (jei yra);

viii) kitus apskaitinės vertės pokyčius tuo laikotarpiu (jei yra) ir

ix) bendrąją sumą ir sukauptą amortizaciją (kartu su sukauptais vertės sumažėjimo nuostoliais) laikotarpio pabaigoje.

Lyginamosios informacijos nereikalaujama.

89. Kai įmonė siekia apibrėžti svarbų (-ius) veiksnį (-ius), turėjusį (-ius) įtakos nustatant prestižo, kuris buvo amortizuojamas ilgiau negu dvidešimt metų, naudingo tarnavimo laiką, ji nagrinėja 48 paragrafe nurodytų veiksnių sąrašą.

90. Įmonė pateikia papildomą informaciją apie prestižo vertės sumažėjimą pagal 36 TAS, kuri papildo 88 paragrafo e punkto vi ir vii papunkčiuose reikalaujamą informaciją.

91. Apie neigiamą prestižą finansinėje atskaitomybėje turi būti nurodyta:

a) neigiamo prestižo, apibūdinto 61 paragrafe, aprašymas, kiekis (suma) ir tikėtinų būsimųjų nuostolių ir sąnaudų laikas;

b) laikotarpis (-iai), kuriuo (-iais) neigiamas prestižas pripažįstamas pajamomis;

c) pelno (nuostolio) ataskaitos straipsnio (-ių) eilutė (-ės), kurioje (-iose) neigiamas prestižas pripažįstamas pajamomis, ir

d) neigiamo prestižo apskaitinės vertės laikotarpio pradžioje ir pabaigoje sutikrinimas, nurodant:

i) bendrąją neigiamo prestižo sumą ir sukauptą neigiamo prestižo, jau pripažinto pajamomis, sumą laikotarpio pradžioje;

ii) visą papildomą neigiamą prestižą, pripažintą tuo laikotarpiu;

iii) visus koregavimus, atliktus todėl, kad apskaitytinas turtas ir įsipareigojimai buvo vėliau įtraukti į apskaitą arba pasikeitė jų vertė;

iv) visą neigiamą prestižą, kuris nebepripažįstamas dėl viso verslo ar jo dalies, su kuria susijęs šis neigiamas prestižas, perleidimo tuo laikotarpiu;

v) neigiamą prestižą, pripažintą pajamomis tuo laikotarpiu, atskirai parodant neigiamo prestižo dalį, pripažintą pajamomis pagal 61 paragrafą (jei yra);

vi) kitus apskaitinės vertės pokyčius tuo laikotarpiu (jei yra) ir

vii) neigiamo prestižo ir sukaupto neigiamo prestižo, jau pripažinto pajamomis, bendrąją sumą laikotarpio pabaigoje.

Lyginamosios informacijos nereikalaujama.

92. 37 TAS „Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“ nustatyti informacijos atskleidimo reikalavimai taikomi atidėjimams įsigyjamosios įmonės veiklai sustabdyti ar sumažinti, pripažintiems pagal 31 paragrafą. Norint pateikti informaciją pagal 37 TAS, šie atidėjimai turi būti laikomi atskira atidėjimų klase. Be to, bendra šių atidėjimų apskaitinė vertė turi būti parodyta, nurodant kiekvieną atskirą verslo jungimą.

93. Įsigijimo atveju, jei gali būti nustatytos tik laikinos turto ir įsipareigojimų arba užmokesčio už pirkinį tikrosios vertės įsigijimo laikotarpio pabaigoje, tai turi būti nurodyta ir pateiktos priežastys. Jei vėliau šios laikinos tikrosios vertės koreguojamos, pataisymai turi būti parodyti ir paaiškinti atitinkamo laikotarpio finansinėje atskaitomybėje.

94. Apie verslo jungimą, interesų suvienijimo atveju, interesų suvienijimo laikotarpio finansinėje atskaitomybėje papildomai turi būti nurodyta:

a) išleistų akcijų aprašymas ir skaičius, kartu nurodant kiekvienos įmonės akcijų su balsavimo teise, kuriomis įmonės pasikeitė suvienydamos interesus, procentinę dalį;

b) kiekvienos įmonės įnešto turto ir įsipareigojimų sumos ir

c) kiekvienos įmonės pardavimo pajamos, kitos veiklos pajamos, pelnas ir grynasis pelnas ar nuostolis iki susijungimo dienos, įtrauktas į jungtinės įmonės finansinėje atskaitomybėje parodytą grynąjį pelną ar nuostolį.

95. Bendra informacija, kurią reikia pateikti konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje, nurodyta 27 TAS „Konsoliduota finansinė atskaitomybė ir investicijų į dukterines įmones apskaita“.

96. Informacija apie verslo jungimus, įvykdytus po balanso datos, turi būti nurodyta pagal 86–94 paragrafus. Jei tokios informacijos pateikti neįmanoma, reikia tai nurodyti.

97. Informacija apie verslo jungimus, įvykdytus po balanso datos, bet iki tos datos, kai įgaliojama išleisti vienos iš besijungiančių įmonių finansinę atskaitomybę, nurodoma, jei ji yra tokia svarbi, kad gali turėti įtakos finansinės atskaitomybės vartotojų galimybėms atlikti teisingus įvertinimus ir priimti sprendimus (žr. 10 TAS „Įvykiai po balanso datos“).

98. Tam tikromis aplinkybėmis sujungus verslą jungtinės įmonės finansinė atskaitomybė gali būti sudaroma, remiantis veiklos tęstinumo prielaida, tačiau tai gali būti neįmanoma kuriai nors vienai arba abiem besijungiančioms įmonėms. Taip gali atsitikti, pavyzdžiui, kai įmonė, turinti sunkumų dėl pinigų srautų, jungiasi su pinigų turinčia įmone, ir tie pinigai gali būti panaudoti pinigų stokojančioje įmonėje. Tokiu atveju svarbu šią informaciją pateikti įmonės, turinčios sunkumų dėl pinigų srautų, finansinėje atskaitomybėje.

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

99. Nuo šio standarto įsigaliojimo datos (arba taikymo datos,jei ji ankstesnė) standartas turi būti taikomas taip, kaip nurodyta toliau pateikiamose lentelėse. Visais kitais šiose lentelėse nenurodytais atvejais šis standartas turi būti taikomas retrospektyviai, nebent tai būtų neįmanoma.

100. Šio standarto taikymo nuo įsigaliojimo datos (ar anksčiau) poveikis turi būti pripažįstamas pagal 8 TAS „Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas ar nuostolis, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai“, t. y. arba kaip anksčiausiai pateikto laikotarpio nepaskirstytojo pelno likučio (8 TAS pagrindinis (principinis) būdas) arba kaip einamojo laikotarpio grynojo pelno ar nuostolio likučio (8 TAS leistinas alternatyvus būdas) koregavimas.

101. Pirmoje finansinėje atskaitomybėje, sudarytoje pagal šį standartą, įmonė turi nurodyti taikytas pereinamąsias nuostatas tada, kai jas leidžiama rinktis.

Pereinamosios nuostatos – prestižo ir neigiamo prestižo perskaičiavimas

Aplinkybės	Reikalavimai
1. Verslo jungimai, įsigijimo atveju, pateikiami metinėje finansinėje atskaitomybėje, apimančioje laikotarpius iki 1995 m. sausio 1 d.	
a) Prestižas (neigiamas prestižas) buvo nurašytas iš rezervų.	Perskaičiuoti prestižą (neigiamą prestižą) rekomenduojama, bet nereikalaujama. Jei prestižas (neigiamas prestižas) perskaičiuojamas: i) perskaičiuojamas visų įsigijimų iki 1995 m. sausio 1 d. prestižas ir neigiamas prestižas; ii) nustatoma suma, priskiriama prestižui (neigiamam prestižui) įsigijimo datą pagal šio standarto 41 (59) paragrafą, ir atitinkamai pripažįstamas prestižas (neigiamas prestižas), ir iii) nustatoma nuo įsigijimo datos sukaupta prestižo amortizacija (sukaupta neigiamo prestižo suma, pripažinta pajamomis) pagal šio standarto 44–54 (61–63) paragrafus ir atitinkamai pripažįstama.

b) Prestižas (neigiamas prestižas) iš pradžių buvo pripažintas turtu (būsimųjų laikotarpių pajamomis), tačiau ne tokia suma, kuri būtų nustatyta pagal šio standarto 41 (59) paragrafą.	Perskaičiuoti prestižą (neigiamą prestižą) rekomenduojama, bet nereikalaujama. Jei prestižas (neigiamas prestižas) perskaičiuojamas, taikomi 1 dalies a punkto nurodytų aplinkybių reikalavimai. Jei prestižas (neigiamas prestižas) neperskaičiuojamas, įsigijimo datą prestižui (neigiamam prestižui) priskirta suma laikoma tinkamai nustatyta. Prestižo amortizacijos (neigiamo prestižo pripažinimo pajamomis) aplinkybės nurodytos toliau (žr. 3 ir 4 dalis).

2. Verslo jungimai, įsigijimo atveju, pateikiami metinėje finansinėje atskaitomybėje, apimančioje laikotarpius, prasidedančius 1995 m. sausio 1 d. arba vėliau, bet iki šio standarto įsigaliojimo datos (ar iki šio standarto taikymo datos, jei ji ankstesnė).

a) Įsigijimo datą įsigijimo vertė viršija įgijėjui priklausančią apskaitytino turto ir įsipareigojimų tikrosios vertės dalį.	Jei prestižas buvo pripažintas turtu ir jam priskirta suma įsigijimo datą buvo nustatyta pagal šio standarto 41 paragrafą, toliau žiūrėkite pereinamąsias amortizavimo nuostatas pagal 3 ir 4 dalis. Priešingu atveju: i) nustatyti sumą, kuri galėjo būti priskirta prestižui įsigijimo datą pagal šio standarto 41 paragrafą ir atitinkamai pripažinti prestižą; ii) nustatyti susijusią sukauptą prestižo amortizaciją, kuri galėjo būti pripažinta pagal 22 TAS (persvarstytą 1993 m.), ir atitinkamai ją pripažinti (taikoma dvidešimties metų riba pagal 22 TAS (persvarstytą 1993 m.)), ir iii) amortizuoti visą likusią prestižo apskaitinę vertę per likusį naudingą tarnavimo laiką, nustatytą pagal šį standartą (apskaitos būdas toks pat kaip toliau pateiktomis 4 dalies aplinkybėmis).
b) Įsigijimo datą:	Perskaičiuoti neigiamą prestižą rekomenduojama, bet nereikalaujama. Jei neigiamas prestižas perskaičiuojamas:
i) įsigijimo vertė buvo mažesnė už įgijėjui tenkančią apskaitytino turto ir įsipareigojimų tikrosios vertės dalį ir	i) perskaičiuoti visų įsigijimų po 1995 m. sausio 1 d. neigiamą prestižą;
ii) įsigyto apskaitytino nepiniginio turto tikroji vertė buvo sumažinta iki pertekliaus pašalinimo (pagrindinis (principinis) būdas pagal 22 TAS (persvarstytą 1993 m.)).	ii) nustatyti sumą, kuri būtų priskirta neigiamam prestižui įsigijimo datą, pagal šio standarto 59 paragrafą ir atitinkamai pripažinti neigiamą prestižą; iii) nustatyti susijusią sukaupto neigiamo prestižo, kuris nebuvo pripažintas pajamomis, sumą pagal 22 TAS (persvarstytą 1993 m.) ir atitinkamai ją pripažinti, ir iv) pripažinti visą likusią neigiamo prestižo apskaitinę vertę pajamomis per likusį įsigyto apskaitytino nudėvimo/amortizuojamo nepiniginio turto vidutinį naudingo tarnavimo laiką (apskaitos būdas toks pat kaip toliau pateiktomis 4 dalies aplinkybėmis).

	Jeigu neigiamas prestižas neperskaičiuojamas, įsigijimo datą neigiamam prestižui priskirta suma laikoma tinkamai nustatyta. Neigiamo prestižo pripažinimo pajamomis aplinkybės nurodytos toliau (žr. 3 ir 4 dalis).
c) Įsigijimo datą:	Jei neigiamas prestižas buvo pripažintas ir jam priskirta suma įsigijimo datą buvo nustatyta pagal šio standarto 59 paragrafą, žiūrėkite neigiamo prestižo pripažinimą pajamomis pagal toliau pateiktas 3 ir 4 dalies pereinamąsias nuostatas. Kitais atvejais:
i) įsigijimo vertė buvo mažesnė už įgijėjui priklausančią apskaitytino turto ir įsipareigojimų tikrosios vertės dalį ir	i) nustatyti sumą, kuri būtų priskirta neigiamam prestižui įsigijimo datą, pagal šio standarto 59 paragrafą ir atitinkamai pripažinti neigiamą prestižą;
ii) įsigyto apskaitytino nepiniginio turto tikroji vertė nebuvo sumažinta iki pertekliaus pašalinimo (pagrindinis (principinis) būdas pagal 22 TAS (persvarstytą 1993 m.)).	ii) nustatyti susijusią sukaupto neigiamo prestižo, kuris nebuvo pripažintas pajamomis, sumą pagal 22 TAS (persvarstytą 1993 m.) ir atitinkamai ją pripažinti, ir
	iii) pripažinti visą likusią neigiamo prestižo apskaitinę vertę pajamomis per likusį įsigyto apskaitytino nudėvimo/amortizuojamo nepiniginio turto vidutinį naudingo tarnavimo laiką (apskaitos būdas toks pat kaip toliau pateiktomis 4 dalies aplinkybėmis)
3. Prestižas buvo pripažintas turtu, bet anksčiau nebuvo amortizuojamas arba amortizacija buvo laikoma nuline. Neigiamas prestižas pradžioje buvo pripažintas kaip atskiras balanso straipsnis, bet vėliau nebuvo pripažintas kaip pajamos ar neigiamo prestižo suma, turinti būti pripažinta pajamomis, buvo laikoma nuline.	Perskaičiuoti prestižo (neigiamo prestižo) apskaitinę vertę taip, tarsi prestižo (neigiamo prestižo suma, pripažinta pajamomis) amortizacija visada būtų buvusi nustatoma pagal šį standartą (žr. 44–54 (61–63) paragrafus.)
4. Prestižas (neigiamas prestižas) anksčiau buvo amortizuotas (pripažintas pajamomis).	Neperskaičiuoti prestižo (neigiamo prestižo) apskaitinės vertės, atsižvelgiant į kiekvieną skirtumą, susidarantį tarp ankstesniais metais sukauptos amortizacijos (sukaupto neigiamo prestižo, pripažinto pajamomis) ir tos, kuri skaičiuojama pagal šį standartą, ir:
	i) amortizuoti visą prestižo apskaitinę vertę per likusį jo naudingo tarnavimo laiką, nustatytą pagal šį standartą (žr. 44–54 paragrafus) ir
	ii) pripažinti visą neigiamo prestižo apskaitinę vertę pajamomis per likusį įsigyto apskaitytino nudėvimo/amortizuojamo nepiniginio turto vidutinį naudingo tarnavimo laiką (žr. 62 paragrafo a punktą).
	(t. y. visi pasikeitimai laikomi apskaitos politikos pakeitimais pagal 8 TAS „Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas ar nuostolis, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai“.)

ĮSIGALIOJIMO DATA

102. Šis tarptautinis apskaitos standartas įsigalioja 1999 m. liepos 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių metinei finansinei atskaitomybei. Rekomenduojama taikyti anksčiau. Jei įmonė pradeda taikyti šį standartą sudarydama metinę finansinę atskaitomybę, apimančią laikotarpius iki 1999 m. liepos 1 d., ji turi:

a) tai nurodyti ir

b) taikyti 36 TAS „Turto vertės sumažėjimas“, 37 TAS „Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“ ir 38 TAS „Nematerialusis turtas“ tuo pačiu metu.

103. Šis standartas pakeičia 22 TAS „Verslo jungimai“, patvirtintą 1993 m.

23-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS (23 TAS) (PERSVARSTYTAS 1993 m.)

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.

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.

([1]) Žr. taip pat NAK-2 „Pastovumas – skolinimosi išlaidų kapitalizavimas“.

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, 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.

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

30. Jei priimant šį standartą keičiama apskaitos politika, įmonė turėtų pakoreguoti savo finansinę atskaitomybę pagal 8 TAS „Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas arba nuostolis, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai“. Tuo tarpu įmonės, taikančios leistiną alternatyvų būdą, turi kapitalizuoti tik tas po šio standarto įsigaliojimo dienos patirtas skolinimosi išlaidas, kurios tenkina kapitalizavimo kriterijus.

ĮSIGALIOJIMO DATA

31. Šis tarptautinis apskaitos standartas įsigalioja 1995 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių finansinei atskaitomybei.

24-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS (24 TAS) (PERTVARKYTAS 1994 m.)

Susijusių šalių atskleidimas

Šis pertvarkytas tarptautinis apskaitos standartas pakeičia1984 m. kovo mėn. valdybos patvirtintą standartą. Jis pateikiamas pertvarkytos formos, kuri taikoma Tarptautiniams apskaitos standartams nuo 1991 m. Jokių esminių pakeitimų, palyginti su pirminiu tekstu, nepadaryta. Pakeistos tam tikros sąvokos tam, kad jos būtų suvienodintos su šiuolaikine TASK vartosena.

TURINYS

	Paragrafai
Taikymas	223
Apibrėžimai	224
Susijusių šalių klausimas	225
Atskleidimas	226
Įsigaliojimo data	227

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 nagrinėjant susijusių šalių klausimus bei atskaitomybę teikiančios įmonės ir su ja susijusių šalių sandorius. Šio standarto reikalavimai taikomi kiekvienos atskaitomybę teikiančios įmonės finansinei atskaitomybei.

2. Šis standartas taikomas tik tiems susijusių šalių santykiams, kurie aprašyti 3 paragrafe, atsižvelgiant į 6 paragrafo nurodymus.

3. Šis standartas taikomas tik tokiems susijusių šalių santykiams:

   a) įmonės, kurios tiesiogiai arba netiesiogiai per vieną ar daugiau tarpininkų kontroliuoja atskaitomybę teikiančią įmonę arba yra jos kontroliuojamos, arba yra bendrai kontroliuojamos (tai yra kontroliuojančios įmonės, dukterinės įmonės ir tiesioginės nuosavybės įmonės);

   b) asocijuotos įmonės (žr. 28 TAS „Investicijų į asocijuotas įmones apskaita“);

   c) asmenys, kuriems tiesiogiai ar netiesiogiai priklauso atskaitomybę teikiančios įmonės balsavimo teisės, garantuojančios šiems asmenims reikšmingą įtaką įmonėje, ir artimi kiekvieno tokio asmens šeimos nariai ([1]);

   d) pagrindiniai vadovaujantieji darbuotojai – tie asmenys, kurie turi įgaliojimus ir yra atsakingi už atskaitomybę teikiančios įmonės veiklos planavimą, vadovavimą šiai veiklai bei jos kontrolę, tarp jų bendrovių direktoriai ir pareigūnai bei artimi jų šeimos nariai, ir

([1]) Artimi asmens šeimos nariai yra tie, kurie, tikėtina, gali turėti įtakos tam asmeniui ar jo ir įmonės komerciniams santykiams.

e) įmonės, kuriose balsavimo teisių dauguma tiesiogiai ar netiesiogiai priklauso kuriam nors c ar d punkte nurodytam asmeniui arba kurioms tas asmuo gali turėti didelę įtaką. Tai liečia įmones, priklausančias atskaitomybę teikiančios įmonės direktoriams ar stambiems akcininkams, ir įmones, turinčias bendrų pagrindinių vadovaujančiųjų darbuotojų su atskaitomybę teikiančia įmone.

Vertinant kiekvieną iš galimų susijusių šalių santykių, dėmesys kreipiamas į santykių esmę, ne tik į teisinę formą.

4. Nereikalaujama nurodyti sandorių:

a) konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje – grupės vidaus sandorių;

b) patronuojančių įmonių finansinėje atskaitomybėje, jei ši atskaitomybė pateikiama ar skelbiama kartu su konsoliduota finansine atskaitomybe;

c) visiškai priklausomos dukterinės įmonės finansinėje atskaitomybėje, jei juridinio asmens teisės jos patronuojančiai įmonei suteiktos toje pačioje šalyje ir ji teikia savo konsoliduotą finansinę atskaitomybę toje pačioje šalyje, ir

d) valstybės kontroliuojamų įmonių finansinėje atskaitomybėje – sandorių su kitomis valstybės kontroliuojamomis įmonėmis.

APIBRĖŽIMAI

5. Šiame standarte vartojamos šios sąvokos:

Susijusi šalis – šalys laikomos susijusiomis, kai viena jų turi galimybę kontroliuoti kitą arba gali daryti reikšmingą įtaką kitai šaliai priimant finansinius ir veiklos sprendimus.

Susijusių šalių sandoris – išteklių ar įsipareigojimų pervedimas susijusioms šalims, neatsižvelgiant į tai, ar buvo nustatyta kokia nors kaina, ar ne.

Kontrolė – daugiau nei pusės įmonės balsavimo teisių nuosavybė tiesioginė ar netiesioginė (per dukterinę įmonę), arba daugumos balsavimo teisių turėjimas ir įstatų ar sutarties suteikti įgaliojimai vadovauti įmonės vadovybės finansinei ir veiklos politikai.

Reikšminga įtaka (šiame standarte) – galimybė nekontroliuojant įmonės dalyvauti priimant finansinės ir veiklos politikos sprendimus. Reikšmingą įtaką galima daryti įvairiais būdais: paprastai – turint atstovą direktorių valdyboje, be to, pavyzdžiui, dalyvaujant nustatant veiklos politiką, sudarant svarbius sandorius tarp įmonių, keičiantis vadovams ar teikiant būtiną techninę informaciją. Reikšmingą įtaką gali garantuoti akcijų nuosavybė arba įstatai ar sutartys. Kai yra akcijų nuosavybė, reikšminga įtaka nustatoma pagal apibrėžimą, pateiktą 28 TAS „Investicijų į asocijuotas įmones apskaita“.

6. Šiame standarte susijusiomis šalimis nelaikomos:

a) dvi bendrovės vien tik todėl, kad turi bendrą direktorių, nepaisant anksčiau pateiktų 3 paragrafo d ir e punktų (tačiau būtina įvertinti galimybę ir tikimybę, kad direktorius gali turėti įtakos abiejų įmonių veiklai ir jų bendriems komerciniams santykiams);

b) i) finansuotojai;

ii) profsąjungos;

iii) komunalinių paslaugų įmonės;

iv) vyriausybės departamentai ir įstaigos,

kai su įmone juos sieja vien šie santykiai (nors jie gali riboti įmonės veiksmų laisvę arba dalyvauti priimant įmonės sprendimus), ir

c) vienas pirkėjas, tiekėjas, frančizės teisės suteikėjas, platintojas ar pagrindinis agentas, su kuriuo įmonė sudaro daugumą savo sandorių tik dėl atsiradusios ekonominės priklausomybės.

SUSIJUSIŲ ŠALIŲ KLAUSIMAS

7. Susijusių šalių santykiai yra įprasta prekybos ir verslo ypatybė. Pavyzdžiui, įmonės dažnai dalį savo veiklos vykdo per dukterines ar asocijuotas įmones ir įsigyja (investavimo tikslams ar prekybai) dalis kitose įmonėse, kurios yra pakankamai didelės, kad investuojanti įmonė galėtų kontroliuoti įmonės, į kurią investuojama, finansinius bei veiklos sprendimus arba daryti jiems reikšmingą įtaką.

8. Susijusių šalių santykiai gali turėti įtakos atskaitomybę teikiančios įmonės finansinei būklei ir veiklos rezultatams. Susijusios šalys gali sudaryti tokius sandorius, kurių nesudarytų nesusijusios šalys. Be to, sandoriai tarp susijusių šalių gali būti sudaromi ne tokioms pačioms sumoms kaip tarp nesusijusių šalių.

9. Susijusių šalių santykiai gali veikti įmonės veiklos rezultatus ir finansinę būklę netgi tuo atveju, kai susijusių šalių sandoriai nevykdomi. Pats santykių buvimas gali veikti atskaitomybę teikiančios įmonės sandorius su kitomis šalimis. Pavyzdžiui, dukterinė įmonė gali nutraukti santykius su prekybos partneriu, kai patronuojanti įmonė įsigyja kitą dukterinę įmonę, kuri verčiasi tokiu pat verslu kaip ir buvęs partneris. Kita vertus, viena šalis gali nutraukti veiklą dėl didelės kitos šalies įtakos, pavyzdžiui, patronuojanti įmonė gali nurodyti savo dukterinei įmonei nevykdyti tyrimo ir plėtros veiklos.

10. Šis standartas nereikalauja parodyti įtaką, kuri galėtų trukdyti sudaryti sandorius, kadangi tai nustatyti vadovybei paprastai būna sunku.

11. Išteklių perdavimas paprastai apskaitoje pripažįstamas pagal šalių sutartą kainą. Nesusijusios šalys nustato kainą laikydamosi nepriklausomų šalių principo. Kainos nustatymo procesas, tarp susijusių šalių, gali būti lankstesnis negu sudarant nesusijusių šalių sandorius.

12. Susijusių šalių sandoriams įkainoti gali būti taikomi įvairūs metodai.

13. Vienas iš būdų nustatyti sandorio tarp susijusių šalių kainą – lyginamosios nekontroliuojamos kainos metodas, kai kaina nustatoma remiantis lygintinomis prekėmis, parduotomis nesusijusiam su pardavėju pirkėjui ekonominiu požiūriu lygintinoje rinkoje. Šis metodas dažnai taikomas tada, kai prekės ar paslaugos, suteiktos sudarius susijusių šalių sandorį, bei susijusios sąlygos yra panašios į įprastų prekybos sandorių prekes, paslaugas ar sąlygas. Jis dažnai taikomas ir finansavimo vertei nustatyti.

14. Kai prekės perduodamos tarp susijusių šalių, prieš parduodant jas nepriklausomai šaliai, dažnai taikomas perpardavimo kainos metodas. Taikant šį metodą perpardavimo kaina sumažinama tokia suma, kuria perpardavėjas siekia padengti savo išlaidas ir gauti atitinkamą pelną. Taip gaunama perdavimo perpardavėjui kaina. Nustatant kompensaciją, atitinkančią perpardavėjo indėlį į šį procesą, kyla vertinimo problemų. Šis metodas taikomas ir kitų išteklių, tokių kaip teisės ir paslaugos, perdavimui.

15. Kitas būdas – kainos padidinimas, kai tiekėjo kainą siekiama padidinti atitinkamu antkainiu. Gali būti sunku nustatyti kainai priskirtinus elementus ir antkainį. Vienas kriterijų, galinčių padėti nustatyti perdavimo kainas, yra lygintina apyvartos ar panašiose veiklos srityse panaudoto kapitalo grąža.

16. Kartais susijusių šalių sandorių kainos nenustatomos nė vienu iš 13–15 paragrafuose apibūdintų metodų. Kartais kaina nenustatoma, pavyzdžiui, nemokamų valdymo paslaugų teikimo ir nemokamo kredito suteikimo atvejais.

17. Kartais sandoriai įvyksta vien dėl susijusių šalių santykių. Pavyzdžiui, bendrovė, kuri didelę dalį savo produkcijos pardavė patronuojančiai įmonei už savikainą, galėjo nerasti kito pirkėjo, jei patronuojanti įmonė nebūtų nupirkusi prekių.

ATSKLEIDIMAS

18. Daugelio šalių įstatymai reikalauja, kad finansinėje atskaitomybėje būtų pateiktos tam tikros susijusių šalių kategorijos. Ypač kreipiamas dėmesys į sandorius su įmonės direktoriais, į jų atlyginimus ir skolinimąsi, kadangi jų santykiai su įmone pagrįsti pasitikėjimu; taip pat reikalaujama nurodyti svarbius bendrovių sandorius, investicijas į grupes ar asocijuotas įmones bei balansus su tomis bendrovėmis bei direktoriais. 27 TAS „Konsoliduota finansinė atskaitomybė ir investicijų į dukterines įmones apskaita“ ir 28 TAS „Investicijų į asocijuotas įmones apskaita“ reikalauja pateikti svarbių dukterinių įmonių ir asocijuotų įmonių sąrašą. 8 TAS „Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas arba nuostolis, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai“ reikalauja pateikti tuos ypatinguosius straipsnius ir į įprastinės veiklos pelną ir nuostolį įeinančius pajamų bei sąnaudų straipsnius, kurių dydis, pobūdis ar poveikis yra toks, kad jų pateikimas yra svarbus įmonės veiklai tuo laikotarpiu paaiškinti.

19. Situacijų, kai susijusių šalių sandoriai jų veikimo laikotarpiu gali paskatinti atskaitomybę teikiančią įmonę pateikti informaciją, pavyzdžiai:

— prekių (gatavų ir negatavų) pirkimas ar pardavimas,

— nekilnojamojo bei kito turto pirkimas ar pardavimas,

— paslaugų teikimas ar gavimas,

— agentų sutartys,

— lizingo (finansinės nuomos) sutartys,

— tyrimų ir plėtros perdavimas,

— licencijų sutartys,

— finansavimas (įskaitant paskolas ir nuosavo kapitalo įmokas pinigais ar natūra),

— garantijos ir įkeistas turtas ir

— valdymo sutartys.

20. Kontroliuojami susijusių šalių santykiai turi būti parodyti, neatsižvelgiant į tai, ar buvo sandorių tarp susijusių šalių.

21. Kad finansinės atskaitomybės skaitytojas susidarytų nuomonę apie susijusių šalių įtaką atskaitomybę teikiančiai įmonei, reikia parodyti kontroliuojamus susijusių šalių santykius, atsižvelgiant į tai, ar buvo sandorių tarp susijusių šalių.

22. Jei tarp susijusių šalių vyko sandoriai, atskaitomybę teikianti įmonė turėtų nurodyti susijusių šalių santykių pobūdį ir sandorių rūšis bei elementus, būtinus finansinei atskaitomybei suprasti.

23. Sandorių elementus, būtinus finansinei atskaitomybei suprasti, paprastai sudaro:

a) sandorių apimtis, nurodyta suma arba atitinkamu santykiu;

b) neapmokėtų straipsnių sumos arba atitinkami santykiai;

c) kainų politika.

24. Panašaus pobūdžio straipsniai gali būti pateikiami bendrai, išskyrus tuos atvejus, kai būtina juos nurodyti atskirai tam, kad būtų galima suprasti susijusių šalių sandorių įtaką atskaitomybę teikiančios įmonės finansinei atskaitomybei.

25. Sandorius tarp grupės narių nebūtina atskleisti konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje, nes konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje pateikiama informacija apie patronuojančią įmonę ir jos dukterines įmones kaip apie vieną atskaitomybę teikiančią įmonę. Sandoriai su asocijuotomis įmonėmis, apskaitoje parodomi nuosavybės metodu, neišskiriami ir todėl juos reikia atskirai pateikti, kaip susijusių šalių sandorius.

ĮSIGALIOJIMO DATA

26. Šis tarptautinis apskaitos standartas galioja 1986 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių finansinei atskaitomybei.

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.

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.

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:

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 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;

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.

27-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS (27 TAS) (PERSVARSTYTAS 2000 m.)

Konsoliduota finansinė atskaitomybė ir investicijų į dukterines įmones apskaita

Šis pertvarkytas tarptautinis apskaitos standartas pakeičia 1988 m. birželio mėn. valdybos patvirtintą standartą. Jis pateikiamas pakeistos 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.

1998 m. gruodžio mėn., remiantis 39 TAS „Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas“, buvo ištaisyti 27 TAS 13, 24, 29 ir 30 paragrafai. Pataisymai pakeičia nuorodas į 25 TAS „Investicijų apskaita“ nuorodomis į 39 TAS.

2000 m. spalio mėn. buvo pakeistas 13 paragrafas, kad jo formuluotė atitiktų panašius kitų susijusių tarptautinių apskaitos standartų paragrafus.

Šie NAK aiškinimai yra susiję su 27 TAS:

— NAK-12 „Konsolidavimas – specialiosios paskirties įmonės“,

— NAK-33 „Konsolidavimo ir nuosavybės metodas – potencialios balsavimo teisės ir nuosavybės interesų paskirstymas“.

TURINYS

	Paragrafai
Taikymas	235
Apibrėžimai	236
Konsoliduotos finansinės atskaitomybės pateikimas	236
Konsoliduotos finansinės atskaitomybės apimtis	237
Konsolidavimo procedūros	237
Investicijų į dukterines įmones apskaita atskiroje patronuojančios įmonės finansinėje atskaitomybėje	239
Atskleidimas	240
Įsigaliojimo data	240

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 sudarant ir pateikiant įmonių grupės, kurią kontroliuoja patronuojanti įmonė, konsoliduotą finansinę atskaitomybę.

2. Šis standartas taip pat turi būti taikomas investicijų į dukterines įmones apskaitai atskiroje patronuojančios įmonės finansinėje atskaitomybėje.

3. Šis standartas pakeičia 3 TAS „Konsoliduota finansinė atskaitomybė“, išskyrus atvejus, kai standartas nurodo investicijų į asocijuotas įmones apskaitą (žr. 28 TAS „Investicijų į asocijuotas įmones apskaita“).

4. Sąvoką „finansinė atskaitomybė“, aiškinama Tarptautinių apskaitos standartų pratarmėje, apima ir konsoliduotą finansinę atskaitomybę, todėl ji sudaroma pagal Tarptautinius apskaitos standartus.

5. Šis standartas nenagrinėja:

a) verslo jungimų apskaitos metodų ir jų poveikio konsolidavimui, įskaitant verslo jungimo metu atsirandantį prestižą (žr. 22 TAS (persvarstytą 1998 m.) „Verslo jungimai“);

b) investicijų į asocijuotas įmones apskaitos (žr. 28 TAS „Investicijų į asocijuotas įmones apskaita“);

c) investicijų į bendras įmones apskaitos (žr. 31 TAS „Bendrų įmonių finansinė atskaitomybė“).

APIBRĖŽIMAI

6. Šiame standarte vartojamos sąvokos:

Kontrolė (šiame standarte) – galia valdyti įmonės finansinę ir veiklos politiką siekiant iš jos veiklos gauti naudos.

Dukterinė įmonė – įmonė, kurią kontroliuoja kita įmonė (žinoma kaip patronuojanti įmonė).

Patronuojanti įmonė – įmonė, turinti vieną arba daugiau dukterinių įmonių.

Įmonių grupė – patronuojanti įmonė ir visos jos dukterinės įmonės.

Konsoliduota finansinė atskaitomybė – įmonių grupės finansinė atskaitomybė, sudaryta kaip vienos įmonės finansinė atskaitomybė.

Mažumos dalis – dukterinės įmonės veiklos grynojo rezultato ir grynojo turto dalis, priskirta dalims, kurių patronuojanti įmonė nevaldo nei tiesiogiai, nei netiesiogiai per dukterines įmones.

KONSOLIDUOTOS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS PATEIKIMAS

7. Patronuojanti įmonė, išskyrus patronuojančią įmonę, kuri minima 8 paragrafe, turi pateikti konsoliduotą finansinę atskaitomybę.

8. Patronuojanti įmonė, kuri yra visiškos arba beveik visiškos nuosavybės dukterinė įmonė, neprivalo pateikti konsoliduotos finansinės atskaitomybės tuo atveju, kai ji yra beveik visiškos nuosavybės, o patronuojanti įmonė gauna mažumos dalių savininkų sutikimą. Tokia patronuojanti įmonė turi nurodyti priežastis, dėl kurių konsoliduota finansinė atskaitomybė nebuvo sudaroma, ir pagrindą, kuriuo remiantis dukterinės įmonės įtraukiamos į apskaitą jų atskiroje finansinėje atskaitomybėje. Turi būti nurodytas konsoliduotą finansinę atskaitomybę pateikiančios patronuojančios įmonės pavadinimas ir buveinė.

9. Patronuojančios įmonės finansinės atskaitomybės vartotojai paprastai domisi visos grupės finansine būkle, veiklos rezultatais ir finansinės būklės pokyčiais ir turi būti apie tai informuojami. Šiuos poreikius patenkina konsoliduota finansinė atskaitomybė, kurioje pateikiama finansinė informacija apie įmonių grupę kaip apie vieną įmonę, nekreipiant dėmesio į teisinius apribojimus, nustatytus atskirų juridinių asmenų.

10. Patronuojanti įmonė, kuri visiškai priklauso kitai įmonei, ne visada privalo pateikti konsoliduotą finansinę atskaitomybę, jeigu tokios atskaitomybės nereikalauja jos patronuojanti įmonė, o kitų vartotojų poreikius gali patenkinti jos patronuojančios įmonės konsoliduota finansinė atskaitomybė. Kai kuriose šalyse patronuojanti įmonė taip pat neprivalo pateikti konsoliduotos finansinės atskaitomybės, jeigu ji beveik visiškai priklauso kitai įmonei, o patronuojanti įmonė gauna mažumos dalių savininkų sutikimą. Beveik visiška nuosavybė dažniausiai reiškia, kad patronuojanti įmonė turi 90 % arba daugiau balsavimo teisių.

KONSOLIDUOTOS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS APIMTIS

11. Patronuojanti įmonė, pateikianti konsoliduotą finansinę atskaitomybę, turi konsoliduoti visas dukterines užsienio ir vidaus įmones, išskyrus nurodytas 13 paragrafe.

12. Konsoliduota finansinė atskaitomybė apima visas įmones, kurias kontroliuoja patronuojanti įmonė, išskyrus dukterines įmones, nekonsoliduojamas dėl 13 paragrafe nurodytų priežasčių. Manoma, kad kontrolė yra, kai patronuojančiai įmonei tiesiogiai ar netiesiogiai per dukterines įmones priklauso daugiau negu pusė įmonės balsavimo teisių, nebent išskirtinėmis aplinkybėmis galima aiškiai įrodyti, kad tokia nuosavybė nėra kontrolė. Kontrolė yra netgi tada, kai patronuojančiai įmonei priklauso pusė ar mažiau įmonės balsavimo teisių, kai numatyta [1] [2]:

a) teisė į daugiau negu pusę balsavimo teisių, sudarius sutartį su kitais investuotojais;

b) teisė valdyti įmonės finansinę ir veiklos politiką pagal įstatus arba sutartį;

c) teisė paskirti arba nušalinti nuo pareigų direktorių valdybos ar tolygaus valdymo organo narių daugumą;

d) teisė turėti balsų daugumą direktorių valdybos ar tolygaus valdymo organo susirinkimuose.

13. Dukterinė įmonė turi būti nekonsoliduojama, kai:

a) manoma, kad kontrolė yra laikina, nes dukterinė įmonė yra įsigyta ir laikoma vien tam, kad būtų perduota artimiausiu laiku, arba

b) jos veiklai taikomi griežti ilgalaikiai apribojimai, dėl kurių labai sumažėja jos galimybės pervesti lėšas patronuojančiai įmonei.

Tokios dukterinės įmonės turėtų būti apskaitoje parodomos kaip investicijos pagal 39 TAS „Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas“.

14. Dukterinė įmonė konsoliduojama, kadangi jos veikla yra nepanaši į kitų įmonių grupės įmonių. Konsoliduojant tokias dukterines įmones ir konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje nurodant papildomą informaciją apie skirtingą dukterinių įmonių verslą, pateikiama geresnė informacija. Pavyzdžiui, informacija, reikalaujama pateikti pagal 14 TAS „Segmento atskaitomybė“, paaiškina skirtingos veiklos vienoje įmonių grupėje svarbą.

KONSOLIDAVIMO PROCEDŪROS

15. Sudarant konsoliduotą finansinę atskaitomybę, patronuojančios įmonės ir jos dukterinių įmonių finansinė atskaitomybė sujungiama „eilutė po eilutės“ principu sudedant tokius straipsnius kaip turtas, įsipareigojimai, nuosavybė, pajamos ir sąnaudos. Tam, kad konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje įmonių grupės informacija būtų pateikiama kaip vienos įmonės, reikia [2]:

a) eliminuoti patronuojančios įmonės investicijų į kiekvieną dukterinę įmonę apskaitinę vertę ir patronuojančios įmonės nuosavybės dalį kiekvienoje dukterinėje įmonėje (žr. 22 TAS (persvarstytą 1998 m.) „Verslo jungimai“, kuriame taip pat paaiškinamas bet koks susidarantis prestižas);

---

[1] Žr. taip pat NAK-12 „Konsolidavimas – specialiosios paskirties įmonės“.

[2] Žr. taip pat NAK-33 „Konsolidavimo ir nuosavybės metodas – potencialios balsavimo teisės ir nuosavybės interesų paskirstymas“.

b) nurodyti ataskaitinio laikotarpio konsoliduotų dukterinių įmonių grynųjų pajamų mažumos dalį ir suderinti su grupės pajamomis tam, kad būtų gautos grynosios pajamos, priskirtinos patronuojančios įmonės savininkams, ir

c) nurodyti konsoliduotų dukterinių įmonių grynojo turto mažumos dalį ir pateikti konsoliduotame balanse atskirai nuo įsipareigojimų ir patronuojančios įmonės nuosavybės. Mažumai priklausančią grynojo turto dalį sudaro:

i) suma pagrindinio sujungimo datą, apskaičiuota pagal 22 TAS (persvarstytą 1998 m.) „Verslo jungimai“, ir

ii) mažumai priklausanti nuosavo kapitalo dalis, pradedant nuo sujungimo datos.

16. Mokesčiai, kuriuos moka patronuojanti įmonė ar jos dukterinės įmonės, paskirstant patronuojančiai įmonei dukterinėse įmonėse likusį pelną, apskaitoje parodomi pagal 12 TAS „Pelno mokesčiai“.

17. Įmonių grupės vidaus likučiai ir vidaus sandoriai bei dėl to susidaręs nerealizuotas pelnas turi būti visiškai eliminuojami. Nerealizuotas nuostolis, susidaręs dėl grupės vidaus sandorių, turi būti visiškai eliminuojamas, nebent sąnaudos negali būti padengtos.

18. Įmonių grupės vidaus likučiai ir vidaus sandoriai, įskaitant pardavimus, sąnaudas ir dividendus, yra visiškai eliminuojami. Nerealizuotas pelnas, susidaręs dėl grupės vidaus sandorių, kuris įtrauktas į turto apskaitinę vertę, toks kaip atsargos ir ilgalaikis turtas, taip pat visiškai eliminuojamas. Dėl įmonių grupės vidaus sandorių susidaręs nerealizuotas nuostolis, kuris atimamas, nustatant turto apskaitinę vertę, taip pat visiškai eliminuojamas, nebent sąnaudos negali būti atgautos. Laikinieji skirtumai, kurie susidaro dėl grupės vidaus sandorių metu susidariusio nerealizuoto pelno ir nuostolio eliminavimo, tvarkomi pagal 12 TAS „Pelno mokesčiai“.

19. Kai konsoliduojamų finansinių atskaitomybių pateikimo datos yra skirtingos, turi būti atlikti koregavimai dėl reikšmingų sandorių ar įvykių, įvykusių nuo šios datos iki patronuojančios įmonės finansinės atskaitomybės pateikimo datos, poveikio. Visais atvejais skirtumas tarp finansinės atskaitomybės pateikimo datų turi būti ne didesnis nei trys mėnesiai.

20. Konsoliduotai finansinei atskaitomybei sudaryti naudojamos patronuojančios įmonės ir jos dukterinių įmonių finansinės atskaitomybės paprastai sudaromos pagal tą pačią datą. Kai atskaitomybių pateikimo datos skirtingos, konsoliduojama dukterinė įmonė dažnai turi sudaryti atskaitomybę pagal tą pačią datą kaip ir įmonių grupė. Kai to padaryti neįmanoma, galima naudoti finansinę atskaitomybę, sudarytą skirtingą datą, jeigu skirtumas nedidesnis kaip trys mėnesiai. Pastovumo principas nurodo, kad ataskaitinių laikotarpių trukmė ir atskaitomybės sudarymo datų skirtumas turi būti toks pat nuo vieno laikotarpio iki kito.

21. Konsoliduota finansinė atskaitomybė turi būti sudaroma taikant vienodą panašių sandorių ir kitų įvykių panašiomis aplinkybėmis apskaitos politiką. Jeigu negalima taikyti vienodos apskaitos politikos, sudarant konsoliduotą finansinę atskaitomybę, tai turi būti nurodyta, kartu nurodant straipsnių, kuriems buvo taikyta skirtinga apskaitos politika konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje, santykį.

22. Daugeliu atvejų, jeigu įmonių grupės narys taiko kitą apskaitos politiką nei priimta taikyti konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje panašių sandorių ar įvykių panašiomis aplinkybėmis apskaitai, sudarant konsoliduotą finansinę atskaitomybę ir konsoliduojant jo finansinę atskaitomybę atliekami atitinkami koregavimai.

23. Dukterinės įmonės veiklos rezultatai įtraukiami į konsoliduotą finansinę atskaitomybę nuo įsigijimo datos, t. y. nuo tada, kai įsigytos dukterinės įmonės kontrolė yra realiai perduodama pirkėjui, remiantis 22 TAS (persvarstytu 1998 m.) „Verslo jungimai“. Perleidžiamos dukterinės įmonės veiklos rezultatai iki perleidimo datos, t. y. iki tada, kai patronuojanti įmonė netenka dukterinės įmonės kontrolės, įtraukiami į konsoliduotą finansinę atskaitomybę. Skirtumas tarp sumos, gautos už dukterinės įmonės perleidimą, ir

jos turto apskaitinės vertės, atėmus įsipareigojimus iki perleidimo datos, pripažįstamas konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje kaip dukterinės įmonės perleidimo pelnas ar nuostolis. Tam, kad būtų garantuotas finansinės atskaitomybės palyginimas nuo vieno laikotarpio iki kito, dažnai pateikiama papildoma informacija apie dukterinių įmonių įsigijimo ir perleidimo poveikį finansinei būklei atskaitomybės sudarymo datą, ataskaitinio laikotarpio rezultatams ir atitinkamoms ankstesnio laikotarpio sumoms.

24. Investicija į įmonę turi būti apskaitoje parodoma pagal 39 TAS „Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas“ nuo tos datos, kai ji nustoja būti dukterinė įmonė, bet netampa asocijuota įmone, kaip nurodoma 28 TAS „Investicijų į asocijuotas įmones apskaita“.

25. Investicijos apskaitinė vertė nuo tos datos, kai ji nustoja būti dukterinė įmonė, laikoma savikaina.

26. Konsoliduotame balanse mažumos dalys turi būti parodytos atskirai nuo įsipareigojimų ir patronuojančios įmonės nuosavybės. Mažumai priklausančios įmonių grupės pajamų dalys taip pat turi būti pateiktos atskirai.

27. Konsoliduotoje dukterinėje įmonėje mažumos patiriamas nuostolis gali viršyti mažumai priklausančią dukterinės įmonės turto dalį. Perteklius ir kitas vėlesnis nuostolis, priskiriamas mažumai, išskaičiuojamas iš daugumos dalies, išskyrus privalomo mažumos įsipareigojimo dydį, kurį ji gali padengti. Jeigu dukterinė įmonė vėliau praneša apie pelną, dauguma suinteresuota paskirstyti pelną taip, kad mažumos nuostolio dalis, kurią prieš tai padengė dauguma, būtų atgauta.

28. Jeigu dukterinė įmonė turi neapmokėtų kaupiamųjų privilegijuotųjų akcijų, kurios laikomos įmonių grupės išorėje, patronuojanti įmonė apskaičiuoja savo pelno ar nuostolio dalį, suderinusi su dukterinės įmonės privilegijuotaisiais dividendais, nesvarbu, ar dividendai buvo paskelbti, ar ne.

INVESTICIJŲ Į DUKTERINES ĮMONES APSKAITA ATSKIROJE PATRONUOJANČIOS ĮMONĖS FINANSINĖJE ATSKAITOMYBĖJE

29. Atskiroje patronuojančios įmonės finansinėje atskaitomybėje investicijos į dukterines įmones, kurios turi būti įtraukiamos į konsoliduotą finansinę atskaitomybę, turi būti parodomos:

a) savikaina;

b) nuosavybės metodu, kaip nurodyta 28 TAS „Investicijų į asocijuotas įmones apskaita“, arba

c) kaip parduoti turimas finansinis turtas, kaip nurodyta 39 TAS „Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas“.

30. Nekonsoliduojamos investicijos į dukterines įmones turi būti parodomos apskaitoje:

a) savikaina;

b) nuosavybės metodu, kaip aprašyta 28 TAS „Investicijų į asocijuotas įmones apskaita“, arba

c) kaip parduoti turimas finansinis turtas, kaip nurodyta 39 TAS „Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas“.

31. Daugelyje šalių patronuojanti įmonė pateikia atskirą finansinę atskaitomybę tam, kad būtų patenkinti teisiniai ir kitokie reikalavimai.

ATSKLEIDIMAS

32. Be informacijos, reikalaujamos pagal 8 ir 21 paragrafus, turi būti pateikta ši informacija:

a) konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje išvardijamos reikšmingos dukterinės įmonės, nurodant jų pavadinimą, registracijos ar veiklos šalį, nuosavybės dalies santykį ir, jeigu skiriasi, balsavimo teisės santykį;

b) konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje, kai reikia, nurodoma:

i) priežastys, dėl kurių nekonsoliduojama dukterinė įmonė;

ii) patronuojančios dukterinės įmonės santykių pobūdis, kai patronuojanti įmonė nei tiesiogiai, nei netiesiogiai per dukterines įmones neturi daugiau kaip pusės balsavimo teisių;

iii) įmonės, kuri tiesiogiai ar netiesiogiai per dukterines įmones turi daugiau nei pusę balsavimo teisių, bet nėra dukterinė įmonė, kadangi nekontroliuojama, pavadinimas ir

iv) dukterinių įmonių įsigijimo ir perdavimo poveikis finansinei būklei atskaitomybės sudarymo datą ir atitinkamos ankstesnio laikotarpio sumos ir

c) patronuojančios įmonės finansinėje atskaitomybėje taikyto dukterinių įmonių apskaitos metodo aprašymas.

ĮSIGALIOJIMO DATA

33. Šis tarptautinis apskaitos standartas galioja 1990 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių finansinei atskaitomybei.

28-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS (28 TAS) (PERSVARSTYTAS 2000 m.)

Investicijų į asocijuotas įmones apskaita

28 TAS valdyba patvirtino 1988 m. lapkričio mėn.

1994 m. lapkričio mėn. buvo pertvarkytas 28 TAS, kad jo pateikimo forma atitiktų nuo 1991 m. Tarptautiniams apskaitos standartams taikomą formą (28 TAS (pertvarkytas 1994 m.)). Jokių esminių pakeitimų, palyginti su pradiniu tekstu, nepadaryta. Pakeistos tam tikros sąvokos tam, kad jos būtų suvienodintos su dabartine TASK vartosena.

1998 m. liepos mėn. 28 TAS (pertvarkyto 1994 m.) 23 ir 24 paragrafai buvo pataisyti, kad atitiktų 36 TAS „Turto vertės sumažėjimas“.

1998 m. gruodžio mėn., remiantis 39 TAS „Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas“, buvo ištaisyti 28 TAS 7, 12 ir 14 paragrafai. Pataisymai pakeičia nuorodas į 25 TAS „Investicijų apskaita“ nuorodomis į 39 TAS.

1999 m. kovo mėn. 26 paragrafas buvo pataisytas ir nuorodos į 10 TAS „Neapibrėžtumai bei įvykiai, paaiškėję po balanso datos“ buvo pakeistos nuorodomis į 10 TAS (persvarstytą 1999 m.) „Įvykiai po balanso datos“, taip pat buvo suvienodintos sąvokos su 37 TAS „Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“.

2000 m. spalio mėn. 8 paragrafas buvo pataisytas, kad atitiktų panašius paragrafus, pateikiamus susijusiuose tarptautiniuose apskaitos standartuose, ir panaikintas 10 paragrafas. 28 TAS 8 ir 10 paragrafų pakeitimai įsigalioja, kai įmonė pirmą kartą taiko 39 TAS.

Šie NAK aiškinimai yra susiję su 28 TAS:

— NAK 3 „Nerealizuoto pelno ir nuostolio iš sandorių su asocijuotomis įmonėmis eliminavimas“,

— NAK 20 „Nuosavybės apskaitos metodas – nuostolių pripažinimas“,

— NAK 33 „Konsolidavimo ir nuosavybės metodas – potencialios balsavimo teisės ir nuosavybės interesų paskirstymas“.

TURINYS

	Paragrafai
Taikymas	241
Apibrėžimai	241
Reikšminga įtaka	242
Nuosavybės metodas	242
Savikainos metodas	242
Konsoliduota finansinė atskaitomybė	243
Atskira investuotojo finansinė atskaitomybė	243
Nuosavybės metodo taikymas	244
Nuostolis dėl vertės sumažėjimo	245
Pelno mokestis	245
Neapibrėžtumai	245
Atskleidimas	245
Įsigaliojimo data	246

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 investicijų į asocijuotas įmones apskaitai.

2. Šis standartas pakeičia 3 TAS „Konsoliduota finansinė atskaitomybė“ dalį, kurioje nagrinėjama investicijų į asocijuotąsias įmones apskaita.

APIBRĖŽIMAI

3. Šiame standarte vartojamos sąvokos:

Asocijuota įmonė – įmonė, kuriai investuotojas daro reikšmingą įtaką ir kuri nėra nei dukterinė, nei bendra investuotojo įmonė.

Reikšminga įtaka – galimybė dalyvauti priimant finansinės ir ekonominės veiklos politikos sprendimus, nekontroliuojant šios politikos.

Kontrolė (šiame standarte) – galia valdyti įmonės finansinę ir veiklos politiką siekiant iš veiklos gauti naudos.

Dukterinė įmonė – įmonė, kurią kontroliuoja kita įmonė (žinoma kaip patronuojanti įmonė).

Nuosavybės metodas – apskaitos metodas, kai pradžioje investicija užregistruojama pagal savikainą, o po to suderinama su investuotojo grynojo turto dalies investicijoje pasikeitimais, susidariusiais po įsigijimo. Pelno (nuostolio) ataskaita parodo investuotojo veiklos rezultatų dalį investicijoje.

Savikainos metodas – apskaitos metodas, kai investicijos apskaitoje registruojamos pagal savikainą. Pelno (nuostolio) ataskaitoje parodomos tik tos pajamas iš investicijos, kurios gaunamos paskirsčius įmonės, į kurią buvo investuotos lėšos, sukauptą grynąjį pelną, uždirbtą po investavimo į tą įmonę.

Reikšminga įtaka

4. Jeigu tiesiogiai ar netiesiogiai per dukterines įmones investuotojas turi 20 % ar daugiau investicijos objekto akcijų, turinčių balsavimo teisę, galima teigti, kad investuotojo įtaka reikšminga, nebent būtų galima aiškiai įrodyti, kad yra kitaip ([1]). Ir atvirkščiai, jeigu investuotojas tiesiogiai ar netiesiogiai per dukterines įmones turi mažiau nei 20 % investicijos objekto akcijų, turinčių balsavimo teisę, galima teigti, kad investuotojas neturi reikšmingos įtakos, nebent tai galėtų būti aiškiai įrodyta. Jeigu kitas investuotojas turi reikšmingą įtaką ar didžiąją akcinio kapitalo dalį, dar nereiškia, kad investuotojas negali turėti reikšmingos įtakos.

5. Investuotojo reikšmingą įtaką paprastai įrodo vienas ar keletas šių požymių:

a) atstovaujama investicijos objekto direktorių valdyboje ar tolygiame valdymo organe;

b) dalyvaujama nustatant politiką;

c) sudaromo svarbūs sandoriai tarp investuotojo ir investicijos objekto;

d) tarpusavyje keičiamasi vadovaujančiais darbuotojais;

e) teikiama esminė techninė informacija.

Nuosavybės metodas

6. Remiantis nuosavybės metodu, pradžioje investicija užregistruojama pagal savikainą, o po to apskaitinė vertė padidinama arba sumažinama, kad būtų galima pripažinti po įsigijimo datos susidariusią investuotojui tenkančią pelno ar nuostolio dalį iš investicijos. Investicijų pelno paskirstymas sumažina investicijos apskaitinę vertę. Dėl investicijų objekto kapitalo pokyčių (kurie nebuvo įtraukti į pelno (nuostolio) ataskaitą) keičiantis investuotojo daliai taip pat gali būti būtina tikslinti apskaitinę vertę. Tai pokyčiai, kurie susidaro dėl turto, gamybos priemonių, įrangos ir investicijų perkainojimo, dėl užsienio valiutos keitimo skirtumų ir dėl koregavimo skirtumų, susidarančių verslo jungimo metu ([1]).

Savikainos metodas

7. Remiantis savikainos metodu, investicija į objektą užregistruojama pagal savikainą. Investuotojas pripažįsta tik tas pajamas, kurias gauna kaip investicijos sukaupto grynojo pelno dalį, susidariusią po įsigijimo datos. Viršijanti šį pelną dalis laikoma investicijos atgavimu ir fiksuojama kaip investicijos savikainos sumažinimas.

([1]) Žr. taip pat NAK-33 „Konsolidavimo ir nuosavybės metodas – potencialios balsavimo teisės ir nuosavybės interesų paskirstymas“.

KONSOLIDUOTA FINANSINĖ ATSKAITOMYBĖ

8. Investicija į asocijuotas įmones konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje turi būti parodoma remiantis nuosavybės metodu, išskyrus atvejus, kai:

a) investicija įsigyjama ir laikoma tik tam, kad ją būtų galima artimiausiu metu parduoti, arba

b) jai taikomi griežti ilgalaikiai apribojimai, dėl kurių labai sumažėja įmonės galimybės perduoti lėšas investuotojui.

Tokias investicijas reikėtų registruoti apskaitoje pagal 39 TAS „Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas“.

9. Pajamų pripažinimas pagal gautą dalį gali neatitikti investuotojo pajamų, gautų iš investicijos į asocijuotą įmonę, nes gauta dalis gali turėti nedaug ką bendra su asocijuotos įmonės rezultatais. Investuotojas, darantis reikšmingą įtaką asocijuotai įmonei, iš dalies atsako už šios įmonės rezultatus, tuo pačiu ir už investicijos pelningumą. Investuotojas atsižvelgia į tai išplėsdamas savo konsoliduotą finansinę atskaitomybę, kurioje parodo savo dalį šioje įmonėje ir pateikia pelno ir investicijos analizę taip, kad būtų galima apskaičiuoti kuo tiksliau. Todėl taikant nuosavybės metodą galima pateikti daug informatyvesnes investuotojo grynojo turto ir grynųjų pajamų ataskaitas.

10. (Panaikintas)

11. Investuotojas turi nebetaikyti nuosavybės metodo nuo tada, kai:

a) jis nebedaro reikšmingos įtakos asocijuotajai įmonei, nors išlaiko visas investicijas arba jų dalį, arba

b) šis metodas netinkamas, nes asocijuotos įmonės veiklai būdingi griežti ilgalaikiai apribojimai, dėl kurių sumažėja galimybės pervesti lėšas investuotojui.

Investicijos apskaitinė vertė nuo to laiko turi būti savikaina.

ATSKIRA INVESTUOTOJO FINANSINĖ ATSKAITOMYBĖ

12. Sudarydamas konsoliduotą finansinę atskaitomybę investuotojas į savo atskirą finansinę atskaitomybę įtraukia investiciją į asocijuotą įmonę, kuri nėra skirta vien tiktai pardavimo tikslams, vienu iš šių būdų:

a) į apskaitą įtraukią savikaina;

b) taiko nuosavybės metodą, kaip nurodyta šiame standarte, arba

c) registruoja kaip pardavimo tikslams turimą finansinį turtą, kaip nurodyta 39 TAS „Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas“.

13. Tai, kad sudaroma konsoliduota finansinė atskaitomybė, nereiškia, kad nereikia pateikti atskiros investuotojo finansinės atskaitomybės.

14. Jeigu investuotojas nesudaro konsoliduotos finansinės atskaitomybės, investicija į asocijuotą įmonę turi būti įtraukiama į investuotojo finansinę atskaitomybę vienu iš šių būdų:

a) registruojama savikaina;

b) taikomas nuosavybės metodas, kaip nurodyta šiame standarte, jei nuosavybės metodas būtų taikytinas asocijuotai įmonei, jei investuotojas sudarytų konsoliduotą finansinę atskaitomybę, arba

c) įtraukiama į apskaitą pagal 39 TAS „Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas“ kaip pardavimo tikslams turimas finansinis turtas arba prekybai laikomas turtas pagal 39 TAS pateiktus apibrėžimus.

15. Jeigu investuotojas neturi dukterinių įmonių, atlikęs investicijas į asocijuotas įmones jis gali nesudaryti konsoliduotos finansinės atskaitomybės. Paprastai toks investuotojas turėtų pateikti tokią pat informaciją apie savo investicijas į asocijuotas įmones kaip ir tos įmonės, kurios sudaro konsoliduotą finansinę atskaitomybę.

NUOSAVYBĖS METODO TAIKYMAS

16. Dauguma nuosavybės metodo procedūrų yra panašios į konsolidavimo procedūras, numatytas 27 TAS „Konsoliduota finansinė atskaitomybė ir investicijų į dukterines įmones apskaita“. Plati konsolidavimo procedūrų sąvoka, taikoma įsigyjant dukterinę įmonę, priimtina ir investuojant į asocijuotą įmonę ([1]).

17. Investicija į asocijuotą įmonę apskaitoje parodoma pagal nuosavybės metodą nuo tos datos, kai ji pradeda atitikti asocijuotos įmonės apibrėžimą. Investuojant kiekvienas skirtumas (teigiamas ar neigiamas) tarp įsigijimo savikainos ir investuotojui tenkančios asocijuotos įmonės apskaitytino grynojo turto tikrosios vertės dalies apskaitoje parodomas pagal 22 TAS „Verslo jungimai“. Atitinkami investuotojui priklausančios dalies koregavimai dėl pelno ar nuostolio po įsigijimo atliekami nustatyti:

a) nudėvimojo turto nusidėvėjimą, vadovaujantis jo tikrąja verte, ir

b) skirtumą tarp investicijos savikainos ir investuotojui tenkančios apskaitytino grynojo turto dalies tikrosios vertės amortizacijos.

18. Vėliausiai asocijuotos įmonės finansinei atskaitomybei investuotojas taiko nuosavybės metodą; paprastai ji sudaryta pagal tą pačią datą kaip ir investuotojo finansinė atskaitomybė. Kai skiriasi investuotojo ir asocijuotos įmonės atskaitomybių sudarymo datos, asocijuota įmonė paprastai sudaro investuotojui naudoti atskaitomybę, kurios data sutampa su investuotojo finansinės atskaitomybės data. Kai to padaryti neįmanoma, gali būti naudojamos skirtingų datų finansinės atskaitomybės. Pastovumo principas nurodo, kad atskaitomybės pateikimo laikotarpių trukmė bei kiekvienas atskaitomybių sudarymo datų skirtumas nuo vieno laikotarpio iki kito turi būti pastovus.

19. Kai naudojamos pagal skirtingą datą sudarytos finansinės atskaitomybės, turi būti atlikti koregavimai dėl svarbių sandorių tarp investuotojo ir asocijuotos įmonės ar įvykių, kurie įvyko tarp asocijuotos įmonės finansinės atskaitomybės ir investuotojo finansinės atskaitomybės sudarymo datos, poveikio.

20. Investuotojo finansinė atskaitomybė paprastai sudaroma, vadovaujantis vienoda panašių sandorių ir kitų įvykių panašiomis aplinkybėmis apskaitos politika. Daugeliu atvejų, 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. Jeigu neįmanoma apskaičiuoti tokių koregavimų, paprastai nurodomas pats faktas.

21. Jeigu asocijuotos įmonės neapmokėtų sukauptų privilegijuotųjų akcijų turi išorės vartotojai, investuotojas apskaičiuoja savo pelno ar nuostolio dalį, suderinęs privilegijuotuosius dividendus, nesvarbu, ar dividendai buvo paskelbti ar ne.

([1]) Žr. taip pat NAK-3 „Nerealizuoto pelno ir nuostolio iš sandorių su asocijuotomis įmonėmis eliminavimas“.

22. Jeigu pagal nuosavybės metodą investuotojo nuostolio dalis asocijuotoje įmonėje yra lygi ar viršija investicijos apskaitinę vertę, investuotojas paprastai nebeįtraukia savo vėlesnio nuostolio dalies. Pateikiama nulinės vertės investicija. Papildomo nuostolio pateikiama tiek, kiek investuotojas turi įsipareigojimų ar atliko mokėjimų asocijuotos įmonės vardu, kad padengtų asocijuotos įmonės įsipareigojimus, už kuriuos investuotojas laidavo ar kitaip įsipareigojo. Jeigu asocijuota įmonė vėliau parodo pelną, investuotojas vėl įtraukia šio pelno dalį tik tada, kai ji būna lygi nepripažinto nuostolio daliai ([1]).

Nuostolis dėl vertės sumažėjimo

23. Jei yra investicijų į asocijuotą įmonę vertės sumažėjimo požymių, įmonė taiko 36 TAS „Turto vertės sumažėjimas“. Nustatydama investicijų naudojimo vertę, įmonė įvertina:

a) savo dalį įvertintų būsimųjų pinigų srautų dabartinėje vertėje, kurią, tikimasi, sukaups investuojanti įmonė, įskaitant pinigų srautus iš jos veiklos ir pajamas iš galutinio investicijos perdavimo, arba

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

Taikant tinkamas prielaidas, abu metodai duoda tokį pat rezultatą. Kiekvienas susidaręs investicijos vertės sumažėjimo nuostolis paskirstomas pagal 36 TAS. Todėl pirmiausia jis priskiriamas prestižui (žr. 17 paragrafą).

24. Investicijos į asocijuotą įmonę atsiperkamoji vertė įvertinama pagal kiekvieną asocijuotą įmonę individualiai, nebent kuri nors asocijuota įmonė nesukuria pinigų srautų iš nuolatinio naudojimo, kurie dažniausiai nepriklauso nuo pinigų srautų, sukuriamų kitose turtu atsiskaitančiose įmonėse.

PELNO MOKESTIS

25. Pelno mokestis, susidarantis investuojant į asocijuotas įmones, apskaitoje registruojamas pagal 12 TAS „Pelno mokesčiai“.

NEAPIBRĖŽTUMAI

26. Pagal 37 TAS „Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas investuotojas nurodo:“

a) neapibrėžtųjų įsipareigojimų ir asocijuotos įmonės kapitalo įmokų dalį, už kurią jis santykinai įsipareigojo, ir

b) tokius neapibrėžtuosius įsipareigojimus, kurie kyla dėl to, kad investuotojas yra tam tikru būdu įsipareigojęs už asocijuotos įmonės įsipareigojimus.

ATSKLEIDIMAS

27. Turi būti pateikta ši informacija:

a) atitinkamas svarbių asocijuotų įmonių sąrašas ir aprašymas, įskaitant dalį akciniame kapitale ir, jeigu skiriasi, akcijų, turinčių balsavimo teises, dalį, ir

b) tokių investicijų apskaitai taikomi metodai.

28. Investicijos į asocijuotas įmones, apskaitoje registruojamos nuosavybės metodu, turi būti klasifikuojamos kaip ilgalaikis turtas ir pateikiamos kaip atskiras balanso straipsnis. Tokių investicijų investuotojui priklausanti pelno ir nuostolio dalis turi būti nurodyta pelno (nuostolio) ataskaitoje kaip atskiras straipsnis. Visų ypatingųjų ar ankstesnio laikotarpio straipsnių dalis taip pati turi būti nurodyta atskirai.

([1]) Žr. taip pat NAK-20 „Nuosavybės apskaitos metodas – nuostolių pripažinimas“.

ĮSIGALIOJIMO DATA

29. Šis tarptautinis apskaitos standartas, išskyrus 23 ir 24 paragrafus, įsigalioja 1990 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių finansinei atskaitomybei.

30. 23 ir 24 paragrafai įsigalioja tada, kai įsigalioja 36 TAS, t.y. 1999 m. liepos 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių metinei finansinei atskaitomybei, nebent 36 TAS buvo taikytas ankstesniems laikotarpiams.

31. Šio standarto 23 ir 24 paragrafai buvo patvirtinti 1998 m. liepos mėn. ir pakeitė 28 TAS (pertvarkyto 1994 m.) „Investicijų į asocijuotas įmones apskaita“ 23 ir 24 paragrafus.

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).

TAIKYMAS

1. Šis standartas turi būti taikomas kiekvienos įmonės, kuri pateikia atskaitomybę hiperinfliacinės ekonomikos valiuta, pirminei finansinei atskaitomybei, įskaitant konsoliduotą finansinę atskaitomybę.

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 piniginės 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.

8. Įmonės finansinė atskaitomybė, pateikiama hiperinfliacinės ekonomikos valiuta, nesvarbu, ar ji būtų pagrįsta įsigijimo vertės, ar einamosios vertės metodu, turi būti išreikšta balanso datos matavimo vienetais. Atitinkami ankstesnio laikotarpio skaičiai, kurių reikalauja 1 TAS „Finansinės atskaitomybės pateikimas“, bei visa informacija, susijusi su ankstesniais laikotarpiais, taip pat turi būti išreikšta balanso datos matavimo vienetais.

9. Grynųjų piniginių straipsnių pelnas arba nuostolis turi būti įtrauktas į grynąsias pajamas ir parodytas atskirai.

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.

17. Bendrasis kainų indeksas gali būti netaikomas laikotarpiams, kuriais atliekamas nekilnojamojo turto, pastatų bei įrengimų pakartotinis tikslinimas pagal šį standartą. Tokiomis retomis aplinkybėmis gali būti būtina remtis įvertinimu, pagrįstu, pavyzdžiui, atskaitomybės valiutos ir santykinai stabilios užsienio valiutos keitimo kurso pokyčiais.

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.

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.

23. 21 TAS „Užsienio valiutų kursų pasikeitimo įtaka rezultatams“ leidžia įmonei po neseniai įvykusio smarkaus valiutos nuvertėjimo įtraukti užsienio valiutų keitimo skirtumus į turto apskaitinę vertę. Tokia praktika netaikoma, kai įmonės atskaitomybę pateikia hiperinfliacinės ekonomikos valiuta, o turto apskaitinė vertė patikslinta nuo jo įsigijimo datos.

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 grynąsias pajamas. 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

31. Grynosios piniginės būklės pelnas ar nuostolis apskaitoje parodomas pagal 27 ir 28 paragrafus. Tačiau įsigijimo savikaina grindžiamoje pelno (nuostolio) ataskaitoje jau gali būti įtrauktas suderinimas, parodantis piniginių straipsnių kainų pokyčio poveikį, pagal 15 TAS „Kainų kitimo įtaką parodanti informacija“ 16 paragrafą. Toks suderinimas yra piniginės būklės pelno ar nuostolio dalis.

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

34. Atitinkami ankstesnio atskaitomybės laikotarpio skaičiai, nesvarbu, ar jie būtų grindžiami įsigijimo vertės metodu, ar einamosios vertės metodu, yra tikslinami taikant bendrąjį kainų indeksą tam, kad būtų pateikiamos sulygintinos finansinės atskaitomybės, išreikštos ataskaitinio laikotarpio pabaigos matavimo vienetais. Pateikiama ankstesnių laikotarpių informacija taip pat išreiškiama ataskaitinio laikotarpio pabaigoje naudojamais matavimo vienetais.

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

39. Turi būti nurodyta ([1]):

a) faktas, kad finansinė atskaitomybė ir atitinkami ankstesnių laikotarpių skaičiai buvo patikslinti pagal atskaitomybės valiutos bendrosios perkamosios galios pokyčius ir todėl išreikšti balanso datos matavimo vienetu;

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.

ĮSIGALIOJIMO DATA

41. Šis tarptautinis apskaitos standartas pradeda galioti 1990 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių finansinei atskaitomybei.

30-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS (30 TAS) (PERTVARKYTAS 1994 m.)

Bankų ir panašių finansinių institucijų informacijos pateikimas finansinėje atskaitomybėje

Šis pertvarkytas tarptautinis apskaitos standartas pakeičia anksčiau, 1990 m. birželio mėnesį, valdybos patvirtintą standartą. Jis pateiktas pakeistos formos, kuri nuo 1991 m. taikoma Tarptautiniams apskaitos standartams. Jokių esminių pakeitimų, palyginti su pirmą kartą patvirtintu tekstu, nebuvo padaryta. Kai kurios sąvokos buvo pakeistos, siekiant suvienodinti jas su dabartine TASK vartosena.

1998 m. 30 TAS 24 ir 25 paragrafai buvo pataisyti. Pataisymai pakeitė nuorodas į 25 TAS „Investicijų apskaita“ nuorodomis į 39 TAS „Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas“.

1999 m. 30 TAS 26, 27, 50 ir 51 paragrafai buvo pataisyti. Šie pataisymai pakeitė nuorodas į 10 TAS „Neapibrėžtumai ir įvykiai, paaiškėję po balanso datos“ nuorodomis į 37 TAS „Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“ ir juose vartojamos sąvokos buvo suderintos su 37 TAS.

([1]) Žr. taip pat NAK-30 „Atskaitomybėje naudojama valiuta – vertinimo valiutos perskaičiavimas į pateikimo valiutą“.

TURINYS

	Paragrafai
Taikymas	252
Pagrindas	253
Apskaitos politika	253
Pelno (nuostolio) ataskaita	253
Balansas	255
Neapibrėžtumai ir užbalansiniai įsipareigojimai bei straipsniai	256
Turto ir įsipareigojimų trukmės laikotarpiai	257
Turto, įsipareigojimų ir užbalansinių straipsnių koncentracija	258
Suteiktų paskolų ir avansų nuostoliai	258
Bendroji bankinė rizika	259
Turtas, užstatytas kaip garantas	260
Patikėjimo teise valdomos investicijos	260
Sandoriai su susijusiomis šalimis	260
Įsigaliojimo data	261

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 bankų ir panašių finansinių institucijų (toliau vadinamų bankais) finansinei atskaitomybei.

2. Šiame standarte sąvoka bankas apima visas finansines institucijas, kurių pagrindinė veikla – priimti indėlius ir teikti paskolas arba investuoti ir kurių veiklą reglamentuoja bankininkystės ir panašūs įstatymai. Standartas taikomas visoms minėtoms institucijoms, neatsižvelgiant į tai, ar jų pavadinime yra žodis bankas, ar ne.

3. Bankai atstovauja svarbiam ir įtakingam verslo sektoriui visame pasaulyje. Daugelis fizinių asmenų ir organizacijų naudojasi bankais: laiko ten savo indėlius arba skolinasi lėšas. Bankai vaidina pagrindinį vaidmenį garantuojant pasitikėjimą šalies pinigų sistema artimai bendradarbiaudami su priežiūros institucijomis ir Vyriausybėmis, taiko įvairius ekonominius normatyvus. Todėl, visiems labai svarbu, kad bankai užsitikrintų savo gerovę ir taip garantuotų savo mokumą ir likvidumą ir kad prisiimtų tam tikrą kiekvienai veiklos rūšiai būdingą riziką. Bankų veiklos operacijos skiriasi nuo kitų komercinių įmonių, todėl skiriasi ir apskaitos bei atskaitomybės reikalavimai. Standartas kaip tik ir pripažįsta šiuos ypatingus poreikius. Jis taip pat skatina pateikti finansinės atskaitomybės paaiškinimus, kuriuose būtų aprašyti tokie dalykai kaip likvidumo ir rizikos valdymas ir kontrolė.

4. Šis standartas papildo kitus tarptautinius apskaitos standartus, kurie taip pat yra taikomi bankams, išskyrus tuos atvejus, kai šiame standarte nurodoma, kad kitų standartų reikalavimų nereikia taikyti.

5. Šis standartas taikomas atskirai bei konsoliduotai banko finansinei atskaitomybei. Jei finansinių institucijų grupė vykdo bankines operacijas, šis standartas taikomas visoms toms operacijoms konsoliduoti.

PAGRINDAS

6. Bankų finansinės atskaitomybės vartotojams reikia svarbios, patikimos ir palyginamos informacijos, kuria remdamiesi jie galėtų įvertinti banko finansinę būklę ir veiklos rezultatus bei priimti ekonominius sprendimus. Vartotojams taip pat reikia gauti specialiosios informacijos, kuri padėtų geriau suprasti bankines operacijas. Finansinės informacijos vartotojams ši informacija reikalinga, nepaisant to, kad bankus prižiūri priežiūros institucijos, kurioms teikiama informacija ne visada laisvai prieinama visuomenei. Todėl bankų finansinėje atskaitomybėje turi būti tinkamai pateikiama informacija, galinti patenkinti vartotojų poreikius, tačiau privalu atsižvelgti į tai, kiek pagrįsta to reikalauti iš banko vadovybės.

7. Bankų finansinės atskaitomybės vartotojai domisi banko likvidumu ir mokumu bei rizika, kuri susijusi su turtu ir įsipareigojimais, pripažintais balanse ir užbalansiniais straipsniais. Likvidumas parodo banko sugebėjimą padengti kreditorių (indėlininkų) reikalavimus ir kitus finansinius įsipareigojimus, kai ateina atsiskaitymo laikas. Mokumas skaičiuojamas kaip turto ir įsipareigojimų perviršis, o šis rodiklis siejasi su banko kapitalo pakankamumu. Bankai labai susiję su likvidumo bei kita rizika, atsirandančia dėl valiutų kursų svyravimų, palūkanų normų pokyčių, rinkos kainų pasikeitimų ir dėl sandorių šalių (partnerių) neatsiskaitymo. Ši rizika gali būti parodyta finansinėje atskaitomybėje, bet vartotojams būtų daug paprasčiau, jei vadovybė aiškinamajame rašte išsamiai paaiškintu tai, kaip ji valdo ir kontroliuoja riziką, susijusią su banko operacijomis.

APSKAITOS POLITIKA

8. Finansinės atskaitomybės straipsniams pripažinti ir įvertinti bankai taiko skirtingus metodus. Šiuos metodus būtina suderinti, tačiau tai ne šio standarto sritis. Pagal 1 TAS „Finansinės atskaitomybės pateikimas“ ir siekiant, kad vartotojai geriau suprastų finansinės atskaitomybės sudarymo principus, apskaitos politikoje turi atsispindėti ir būti nurodyti tokie dalykai:

a) pagrindinių pajamų rūšių pripažinimas (žr. 10 ir 11 paragrafus);

b) investuoti ir perparduoti skirtų vertybinių popierių vertinimas (žr. 24 ir 25 paragrafus);

c) turi būti aiškiai atskirti tie sandoriai ir ūkiniai įvykiai, kurie paprastai balanse parodomi kaip turtas ar įsipareigojimai, ir tie, dėl kurių atsiranda įvairių užbalansinių įsipareigojimų ar pretenzijų (žr. 26–29 paragrafus);

d) suteiktų paskolų ir avansų nuostolių įvertinimo bei negrąžintų paskolų ir avansų nurašymo principai (žr. 43–49 paragrafus);

e) įvairios rizikos, susijusios su bendrąja bankine veikla, nustatymo ir įvertinimo principus bei tos rizikos aiškinimas apskaitoje (žr. 50–52 paragrafus).

Kai kuriems šiuose punktuose išvardytiems dalykams gali būti taikomi galiojantys tarptautiniai apskaitos standartai, o kitiems gali būti taikomi kiti standartai, kurie bus nustatyti vėliau.

PELNO (NUOSTOLIO) ATASKAITA

9. Bankas turi pateikti pelno (nuostolio) ataskaitą, kurioje pajamos ir sąnaudos grupuojamos pagal pobūdį, o pagrindiniai pajamų ir sąnaudų straipsniai suskaidomi smulkiau.

10. Be kitų tarptautinių apskaitos standartų reikalavimų, pelno (nuostolio) ataskaitoje ar aiškinamajame rašte turi būti pateikti ir tokie (bet ne tik) papildomi pajamų ir sąnaudų straipsniai:

— palūkanos ir panašios pajamos,

— palūkanų sąnaudos ir panašios išlaidos,

— dividendų pajamos,

— mokesčių ir komisinių pajamos,

— mokesčių ir komisinių sąnaudos,

— pelnas, atėmus nuostolį iš perparduoti skirtų vertybinių popierių,

— pelnas, atėmus nuostolį iš investuoti skirtų vertybinių popierių,

— pelnas, atėmus nuostolį iš prekybos užsienio valiutomis,

— kitos veiklos pajamos,

— suteiktų paskolų ir avansų nuostoliai,

— bendrosios administracinės sąnaudos,

— kitos veiklos sąnaudos.

11. Pagrindinės banko veiklos pajamų rūšys: palūkanos, mokesčiai už paslaugas, komisiniai ir prekybos perparduoti skirtais vertybiniais popieriais rezultatai. Kiekviena pajamų rūšis turi būti pateikta atskirai, kad vartotojams būtų patogiau įvertinti banko veiklą. Šie reikalavimai papildo tuos, kurie keliami 14 TAS „Segmento atskaitomybė“.

12. Pagrindinės banko veiklos sąnaudų rūšys: palūkanos, komisiniai, beviltiškų paskolų ir avansų nuostoliai, nuostoliai, susiję su investicijų apskaitinės vertės sumažėjimu, ir bendrosios administracinės sąnaudos. Kiekvienos rūšies sąnaudos turi būti pateiktos atskirai, kad vartotojams būtų patogiau įvertinti banko veiklą.

13. Pajamos ir sąnaudos negali būti tarpusavyje užskaitomos, išskyrus tas, kurios susijusios su apsidraudimo sandorių sudarymu bei turto ir įsipareigojimų straipsnių tarpusavio užskaita pagal 23 paragrafą.

14. Atlikus pajamų ir sąnaudų tarpusavio užskaitą kitais atvejais nei apsidraudimo sandorių sudarymo bei turto ir įsipareigojimų straipsnių tarpusavio užskaitos pagal šio standarto 23 paragrafą, finansinės atskaitomybės vartotojai negalėtų įvertinti atskirų banko veiklos rūšių bei atskirų turto klasių pelningumo.

15. Toliau išvardytų operacijų pelnas ar nuostolis paprastai pateikiamas grynąja verte:

a) perparduoti skirtų vertybinių popierių pardavimas arba jų einamosios vertės pasikeitimas;

b) investuoti skirtų vertybinių popierių pardavimas ir

c) prekyba užsienio valiutomis.

16. Palūkanų pajamos ir sąnaudos pateikiamos atskirai, kad būtų galima geriau įvertinti banko grynųjų palūkanų pajamas ir jų kitimo priežastis.

17. Grynosios palūkanų pajamos priklauso nuo dviejų pagrindinių dalykų: palūkanų normų bei pasiskolinamų ir paskolinamų sumų dydžio. Pageidautina, kad banko vadovybė tam tikro laikotarpio finansinėje atskaitomybėje pateiktų informaciją apie vidutines palūkanų normas, vidutines palūkanų normas, gaunamas už palūkanas uždirbantį turtą, bei vidutines mokamas palūkanų normas už prisiimtus įsipareigojimus. Kai kuriose šalyse Vyriausybės padeda bankams dėdamos į bankus indėlius ar kredituodamos juos už mažesnes nei rinkoje palūkanas. Tokiu atveju reikia pateikti vadovybės paaiškinimus, koks yra šių indėlių ir lengvatų dydis ir kokia jų įtaka grynosioms pajamoms.

BALANSAS

18. Bankas turi pateikti balansą, kuriame turto ir įsipareigojimų straipsniai grupuojami pagal pobūdį ir pateikiami santykine didėjančio arba mažėjančio likvidumo tvarka.

19. Be kitų tarptautinių apskaitos standartų reikalavimų, balanse ar aiškinamajame rašte turi būti pateikti ir tokie (gali būti ir papildomų) turto bei įsipareigojimų straipsniai:

Turtas:

— grynieji pinigai ir lėšos centriniame banke,

— iždo ir kiti vekseliai, perskaičiuojami centriniame banke,

— vyriausybiniai ir kiti vertybiniai popieriai, laikomi perparduoti,

— indėliai ir paskolos bei avansai kitiems bankams,

— kiti indėliai pinigų rinkoje,

— paskolos ir avansai klientams,

— investiciniai vertybiniai popieriai.

Įsipareigojimai:

— kitų bankų indėliai,

— kiti indėliai iš pinigų rinkos,

— skolos kitiems indėlininkams,

— indėlių sertifikatai,

— vekseliai ir kiti įsipareigojimus įrodantys dokumentai,

— kiti pasiskolinti fondai.

20. Tinkamiausia klasifikuoti banko turtą ir įsipareigojimus grupuojant pagal pobūdį ir apytiksliai išdėstant pagal likvidumą; gerai būtų, jeigu atitinkamos turto ir įsipareigojimų eilutės viena kitą atitiktų pagal likusį turto ir įsipareigojimų galiojimo laiką. Trumpalaikio ir ilgalaikio turto straipsniai nepateikiami atskirai, kadangi daugelis banko turto ir įsipareigojimų straipsnių gali būti realizuoti ar apmokėti netolimoje ateityje.

21. Informacija apie likučių skirtumus, palyginti su kitais bankais, kitomis pinigų rinkomis ir kitais indėlininkais, yra svarbi todėl, kad leidžia nustatyti bankų tarpusavio ryšius, priklausomybę nuo kitų bankų ir pinigų rinkos. Todėl bankas atskirai nurodo:

a) likučius centriniame banke;

b) pinigų paskirstymą kituose bankuose;

c) kitas pinigų rinkos vietas ir

d) kitų bankų indėlius;

e) kitos pinigų rinkos indėlius, ir

f) kitus indėlius.

22. Bankas daugeliu atvejų nežino, kas yra indėlių sertifikatų savininkai, kadangi tais sertifikatais prekiaujama atviroje rinkoje. Todėl bankas privalo atskirai pateikti informaciją apie indėlius, kurie buvo gauti išleidus savus indėlių sertifikatus bei kitus pinigų rinkos vertybinius popierius.

23. Sumos, kuriomis banko turtas ir įsipareigojimai parodomi balanse, neturi būti tarpusavyje užskaitomos, atimant kitą įsipareigojimo ar turto straipsnį, nebent, susidarius tam tikroms aplinkybėms, tam yra teisinis pagrindas ir tarpusavio užskaita parodo, kaip tikimasi realizuoti ar apmokėti turtą ar įsipareigojimus.

24. Bankas turi parodyti kiekvienos klasės finansinio turto ir įsipareigojimų tikrąją vertę, kaip reikalauja 32 TAS „Finansinės priemonės: atskleidimas ir pateikimas“ ir 39 TAS „Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas“.

25. 39 TAS finansinį turtą suskirsto į keturias kategorijas: įmonės sukurtos paskolos ir gautinos sumos, investicijos, laikomos iki termino, finansinis turtas, laikomas prekybai, ir pardavimo tikslams turimas finansinis turtas. Bankas turi nurodyti savo finansinio turto tikrąją vertę pagal šias keturias kategorijas.

NEAPIBRĖŽTUMAI IR UŽBALANSINIAI ĮSIPAREIGOJIMAI BEI STRAIPSNIAI

26. Bankai turi nurodyti tokią informaciją apie neapibrėžtuosius įsipareigojimus ir užbalansinius įsipareigojimus:

a) neatšaukiamo įsipareigojimo suteikti kreditą sumas ir pobūdį, kadangi bankas negali jo atšaukti savo nuožiūra, nepatirdamas jokių reikšmingų baudų ar nuostolių, ir

b) neapibrėžtųjų įsipareigojimų ir įsipareigojimų, kurie parodomi užbalansinėse sąskaitose, sumas ir pobūdį, įtraukiant ir tokią informaciją:

i) tiesioginius kreditų pakaitalus, įskaitant bendras garantijas dėl nesugebėjimo atsiskaityti, bankų akceptus bei tam tikras garantijas, susijusias su finansinėmis garantijomis už paskolas ir vertybinius popierius;

ii) tam tikrus neapibrėžtuosius įsipareigojimus, susijusius su įvairiomis ūkinėmis operacijomis, tokius kaip sutarties vykdymo garantija, pasiūlymo garantija ir kitos garantijos bei akredityvų susijusių su tam tikrais sandoriais, išleidimą;

iii) trumpalaikiai ir prekybiniai sąlyginiai neapibrėžtieji įsipareigojimai, tokie kaip išleidžiami dokumentiniai akredityvai, kurie garantuojami gaunamų prekių siunta;

iv) pirkimo ir perpirkimo sandoriai, kurie balanse nerodomi;

v) su palūkanomis ir užsienio valiutų keitimu susijusius straipsnius, tokius kaip apsikeitimo sandoriai, pasirinkimo sandoriai ir ateities sandoriai, ir

vi) kitus neapibrėžtuosius įsipareigojimus, susijusius su vekselių ir akredityvų išleidimu.

27. 37 TAS „Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“ nagrinėjama neapibrėžtųjų įsipareigojimų apskaita bei jų pateikimo atskaitomybėje tvarka. Šis standartas yra ypač svarbus bankams, kadangi dėl specifinės bankų veiklos atsiranda daug įvairių neapibrėžtųjų įsipareigojimų ir įsipareigojimų (kai kurie jų gali būti atšaukiami, kai kurie ne), kurių sumos dažnai yra pakankamai reikšmingos ir daug didesnės nei kitų komercinių įmonių.

28. Be to, plėtodami savo veiklą bankai sudaro daug tokių sandorių, kurie nepripažįstami balanse turtu ar įsipareigojimais, bet kurie sudaro sąlygas jiems atsirasti ateityje. Tokie užbalansinių įsipareigojimų straipsniai dažnai yra svarbi visos banko veiklos dalis, tuo pačiu jie smarkiai padidina veiklos riziką. Naudojant šiuos straipsnius (finansines priemones) galima padidinti arba sumažinti kitą riziką, pvz.: banko turtas arba įsipareigojimai gali būti apdraudžiami naudojant kitas finansines priemones. Minėtieji užbalansiniai straipsniai gali atsirasti atliekant operacijas kliento pavedimu arba atliekant operacijas užsienio valiuta ir savo finansinėmis priemonėmis ir lėšomis.

29. Finansinės informacijos vartotojai norėtų žinoti apie banko prisiimtus neapibrėžtus ir neatšaukiamus įsipareigojimus, kadangi įvykus šiems įvykiams bankui gali kilti likvidumo ir mokumo sunkumų arba bankas gali patirti nuostolių. Vartotojams taip pat reikia tinkamos informacijos apie banko turimų užbalansinių straipsnių pobūdį ir dydį.

TURTO IR ĮSIPAREIGOJIMŲ TRUKMĖS LAIKOTARPIAI

30. Bankai turi parodyti savo turtą ir įsipareigojimus, suskirstytus į atitinkamas grupes pagal trukmę, kad būtų aišku, kiek liko laiko iki tam tikro turto ar įsipareigojimų straipsnio padengimo balanso datą.

31. Siekti galiojimo trukmės ir palūkanų normų atitikimo, kontroliuoti turto ir įsipareigojimų neatitikimą yra pagrindinis banko vadovybės uždavinys. Tačiau neįmanoma pasiekti, kad visiškai atitiktų turto ir įsipareigojimų terminai, kadangi sudaromi nevienodi sandoriai, todėl ir jų galiojimo laikotarpiai yra nevienodi. Turto ir įsipareigojimų terminų neatitikimas gali padidinti pelningumą, bet gali padidinti ir nuostolių riziką.

32. Turto ir įsipareigojimų galiojimo laikotarpiai bei sugebėjimas pakeisti vienus palūkanų sąnaudas patiriančius įsipareigojimus kitais, kai baigiasi pirmųjų terminas, yra labai svarbūs veiksniai vertinant banko likvidumą ir riziką, susijusią su palūkanų normų ir valiutų keitimo kursų svyravimu. Siekdamas suteikti vartotojams informaciją, susijusią su jo likvidumo įvertinimu, bankas savo finansinės atskaitomybės aiškinamajame rašte turi pateikti turto ir įsipareigojimų skirstymo į tam tikras laikotarpių grupes analizę.

33. Atskiri turto ir įsipareigojimų straipsniai grupuojami pagal galiojimo laikotarpius labai individualiai ir skirtingai įvairiuose bankuose. Laikotarpių trukmės pavyzdžiai gali būti šie:

a) iki 1 mėn.;

b) nuo 1 mėn. iki 3 mėn.;

c) nuo 3 mėn. iki 1 metų;

d) nuo 1 metų iki 5 metų;

e) nuo 5 metų ir daugiau.

Dažnai skirstymą pagal laikotarpius galima supaprastinti, pavyzdžiui, paskolos ir avansai gali būti grupuojami kaip suteikti iki metų arba daugiau kaip metams. Kai paskola grąžinama dalimis, po nustatytą dalį nustatytais laikotarpiais, privalomos sumokėti dalys turi būti klasifikuojamos pagal tai, koks laikotarpis lieka iki sutartos jų mokėjimo ar gavimo datos.

34. Labai svarbu, kad bankas nustatytų tuos pačius ir turto ir įsipareigojimų išpirkimo laiko intervalus. Tai leidžia geriau suprasti, ar tiksliai suderinti turto ir įsipareigojimų straipsnių galiojimo terminai, ir daryti išvadą apie banko likvidumo šaltinius.

35. Turto ir įsipareigojimų galiojimo laikas gali būti nustatomas:

a) pagal laikotarpį, likusį iki sumokėjimo datos;

b) pagal tikrąjį galiojimo laikotarpį, užfiksuotą sutartyje, arba

c) pagal laikotarpį, likusį iki datos, kai bus pakeista palūkanų norma.

Banko likvidumą geriausiai parodo toks klasifikavimo būdas, kai turtas ir įsipareigojimai pateikiami pagal laikotarpį, likusį iki sumokėjimo datos. Be to, norėdamas metinėje atskaitomybėje geriau parodyti savo finansavimo ir veiklos strategiją, bankas gali papildomai pateikti informaciją apie sutartyse nustatytus tikruosius galiojimo laikotarpius pagal laikotarpį, likusį iki tos datos, kai bus pakeista palūkanų norma. Banko vadovybė aiškinamajame rašte gali pateikti informaciją apie palūkanų normas ir apie palūkanų normų rizikos valdymo ir kontrolės būdus.

36. Daugelyje šalių į banką dedami indėliai ir banko suteikiami avansai iki pareikalavimo. Tačiau praktiškai tokie indėliai neatsiimami ar avansai negrąžinami pakankamai ilgai. Todėl realus mokėjimo laikas dažnai būna ilgesnis nei numatyta sutartyje. Nepaisant to, bankai privalo pateikti savo turto ir įsipareigojimų analizę pagal sutartyje nurodytas datas, neatsižvelgiant į tai, kada iš tikrųjų atsiimami indėliai ar grąžinami suteikti avansai (pvz., banko klientų kredito kortelių likučiai, kurie geriems klientams gali būti tęsiami keletą mėnesių nepadengiant), t. y. banko likvidumo rizika skaičiuojama pagal sutartyje numatytus turto ir įsipareigojimų galiojimo laikotarpius.

37. Kai kurių banko turto grupių sutartyje nenumatytas mokėjimo terminas. Tokiu atveju tikėtinas mokėjimo laikas paprastai nustatomas pagal tikėtiną turto realizavimo laiką.

38. Informaciją apie savo likvidumą bankai dažniausiai pateikia vadovaudamiesi vietine bankininkystės praktika bei likvidžių fondų galimybe rinkoje, todėl vartotojai, nagrinėdami tokią banko finansinę atskaitomybę, turi į tai atsižvelgti. Pavyzdžiui, kai kuriose šalyse normaliomis verslo sąlygomis trumpalaikiai fondai yra galimi pinigų rinkoje arba ypatingais atvejais – iš centrinio banko. Kitose šalyse tai neįmanoma.

39. Siekiant, visapusiškai išaiškinti vartotojams banko turto ir įsipareigojimų galiojimo grupavimą pagal trukmę, finansinės atskaitomybės aiškinamajame rašte pateikiama papildoma informacija apie tai, iki kokio tikėtino termino bus įvykdyti sutartyje numatyto laikotarpio įsipareigojimai. Taigi banko vadovybė finansinės atskaitomybės aiškinamajame rašte aprašo, kaip ji valdo ir kontroliuoja įvairią riziką, susijusią su turto ir įsipareigojimų galiojimo trukme bei palūkanų normų svyravimais.

TURTO, ĮSIPAREIGOJIMŲ IR UŽBALANSINIŲ STRAIPSNIŲ KONCENTRACIJA

40. Bankas turi nurodyti kiekvieną reikšmingą savo turto, įsipareigojimų ir užbalansinių straipsnių koncentraciją. Tai turi būti atlikta pagal geografines sritis, klientų grupes, gamybines grupes ar kitokią rizikos grupių koncentraciją. Be to, bankas turi parodyti ir reikšmingus grynuosius nuostolius užsienio valiuta.

41. Finansinės atskaitomybės prieduose arba aiškinamajame rašte bankas turi pateikti savo turto naudojimo arba įsipareigojimų šaltinių aprašymą, kadangi kiekvienos grupės koncentracija kokioje nors srityje yra susijusi su rizika. Turtas, įsipareigojimai bei užbalansiniai straipsniai turi būti pateikti pagal geografines sritis, klientų grupes, gamybines grupes ar panašias rizikos koncentracijos grupes. Rizikos koncentracijos grupavimas turėtų būti atliekamas atsižvelgiant į kiekvieno banko veiklos specifiką. Panašiai išanalizuoti ir paaiškinti turi būti ir užbalansiniai straipsniai. Geografinės sritys gali būti nurodytos pagal atskiras šalis, šalių grupes ar vienos šalies regionus; klientų grupės gali būti skirstomos pagal Vyriausybinį sektorių, viešosios valdžios institucijas, komercines ir gamybos įmones. Tokia informacija turi būti papildomai atskleista pagal 14 TAS „Segmento atskaitomybė“ reikalavimus.

42. Susidarę reikšmingi grynieji nuostoliai užsienio valiuta taip pat yra naudinga informacija apie nuostolių dėl valiutos kursų svyravimų riziką.

SUTEIKTŲ PASKOLŲ IR AVANSŲ NUOSTOLIAI

43. Finansinėje atskaitomybėje ir jos prieduose bankai privalo pateikti:

a) blogų paskolų ir avansų pripažinimo sąnaudomis ir jų nurašymo apskaitos politiką;

b) atidėjimų blogoms paskoloms ir avansams pokyčius per ataskaitinį laikotarpį. Turi būti atskirai nurodyta blogų paskolų ir avansų, pripažintų sąnaudomis per laikotarpį, suma, per laikotarpį nurašytų paskolų ir avansų atidėjimų suma ir per laikotarpį atstatytų (kredituotų) paskolų ir avansų atidėjimų suma;

c) sukauptą atidėjimų blogoms paskoloms ir avansams sumą balanso datą ir

d) sukauptą balansinę paskolų ir avansų, kurių palūkanos jau nebekaupiamos, sumą bei tokių paskolų ir avansų apskaitos metodus, t. y. kaip bankas nustato tokių paskolų ir avansų apskaitinę vertę.

44. Visi kiti papildomi atidėjimai, sudaryti po to, kai specialieji atidėjimai blogoms paskoloms ir avansams jau buvo atlikti ir galimi nuostoliai dėl paskolų ir avansų yra įvertinti, apskaitoje parodomi kaip nepaskirstytojo pelno paskirstymas. Šie papildomi atidėjimai mažinami didinant nepaskirstytojo pelno likutį, t. y. papildomi atidėjimai neturi turėti įtakos nustatant atitinkamo ataskaitinio laikotarpio grynąjį pelną (nuostolį).

45. Kai banko veikla normali, bankas nepatiria nuostolių dėl suteiktų paskolų, avansų bei kitokių kreditavimo priemonių nesugrąžinimo arba dalinio nesugrąžinimo. Savito atpažinimo būdu nustatyta nuostolių suma pripažįstama sąnaudomis ir atimama iš atitinkamos kategorijos paskolų ir avansų apskaitinės vertės kaip atidėjimai. Atidėjimų abejotinoms ar blogoms paskoloms ir avansams suma, kuri atimama iš paskolų ir avansų apskaitinės vertės, sąnaudomis gali būti pripažinta ir ne savito atpažinimo būdu. Šių nuostolių įvertinimas priklauso nuo vadovybės sprendimo, todėl labai svarbu, kad banko vadovybė savo sprendimus priimtų tinkamai ir laiku.

46. Vietinės aplinkybės ir įstatymai gali reikalauti arba leisti, kad bankai darytų papildomus atidėjimus, be tų, kurie buvo nustatyti savito atpažinimo būdu, ir įtraukti juos į paskolų ir avansų portfelio einamąją vertę (t. y. atimti iš portfelio vertės). Visos šios papildomos atidėjimų sumos turi būti atidedamos skirstant nepaskirstytąjį pelną ir nepripažįstamos sąnaudomis nustatant to laikotarpio grynąjį pelną arba nuostolį. Atitinkamai joks papildomai pripažintų atidėjimų iš nepaskirstytojo pelno atstatymas neturi būti pripažįstamas to laikotarpio grynuoju pelnu arba nuostoliu.

47. Banko finansinės atskaitomybės vartotojai nori žinoti, kokią įtaką banko finansinei būklei bei rezultatams daro paskolų ir avansų nuostoliai; tai leidžia geriau nustatyti banko turimų išteklių naudojimo efektyvumą. Šiam tikslui bankai turi parodyti bendrąją atidėjimų paskoloms ir avansams sumą ataskaitinio laikotarpio pabaigoje bei jų pokytį per ataskaitinį laikotarpį. Atidėjimų pokytis per ataskaitinį laikotarpį, įtraukiant ir anksčiau nurašytų sumų atstatymą, turi būti pateiktas atskirai.

48. Bankas gali nuspręsti nebekaupti išduotų paskolų ir avansų palūkanų, kai pvz., skolininkas nesumoka palūkanų ar pagrindinės paskolos dalies daugiau nei vieną nustatytą laikotarpį. Pateikdami finansinę atskaitomybę, bankai turi parodyti bendrą paskolų ir avansų, kurių palūkanos jau nebekaupiamos, sumą ir aprašyti metodus, kuriais vadovaujantis tokios paskolos ir avansai parodomi apskaitoje ir įvertinama jų einamoji vertė. Taip pat pageidautina, kad bankai nurodytų, ar jie pripažįsta palūkanų pajamas iš tokių paskolų ir avansų, ar ne, ir nurodytų, kokią įtaką šios palūkanų pajamos daro pelno (nuostolio) ataskaitai.

49. Kai paaiškėja, kad paskolos ir avansai nebus susigrąžinti, jie turi būti nurašomi ir atimami iš atidėjimų blogų paskolų nuostoliams. Kai kuriais atvejais jie negali būti nurašyti, kol nebus atliktos atitinkamos teisminės procedūros ir galutinai nustatytas nuostolis. Kitais atvejais jie gali būti nurašyti iš karto, jei paskolos gavėjas nė karto nesumokėjo nei paskolos pagrindinės dalies, nei palūkanų nustatytu laiku. Tuo atveju, kai nurašytos blogų paskolų ir avansų sumos skiriasi, bendra paskolų ir avansų suma bei jiems daromi atidėjimai gali reikšmingai keistis panašiomis aplinkybėmis. Šis standartas reikalauja, kad bankas nurodytų, kokia apskaitos politika vadovaujasi nurašydamas blogas paskolas ir avansus.

BENDROJI BANKINĖ RIZIKA

50. Visos sumos, kurios yra atidėtos bendrajai bankinei rizikai kompensuoti ir apima visus prognozuojamus nuostolius bei tikėtinus įvykius ateityje turi būti pateikiamos atskiroje nepaskirstytojo pelno paskirstymo eilutėje. Šios sumos (rezervai) turi būti sudaromos paskirstant nepaskirstytąjį pelną ir neturi daryti įtakos to laikotarpio grynajam pelnui (nuostoliui).

51. Vietinės aplinkybės ar įstatymai gali leisti arba reikalauti, kad bankai bendrajai bankinei rizikai sudarytų rezervus, tarp jų ir numatomiems ateityje nuostoliams, kitai tikėtinai rizikai, galimiems blogų paskolų ir avansų nuostoliams (pagal šio standarto 45 paragrafą). Taip pat gali būti reikalaujama, kad bankai sudarytų rezervus neapibrėžtumams. Šios sumos, pripažįstamos bendrajai bankinei rizikai ir neapibrėžtumams, nepriskiriamos atidėjimams pagal 37 TAS „Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“. Todėl bankas tokias sumas pripažįsta kaip nepaskirstytojo pelno paskirstymą. Tai būtina norint, išvengti galimybės padidinti įsipareigojimus, sumažinti turtą, neparodyti sukauptų sumų ir atidėjimų, iškraipyti pajamas ir turtą.

52. Banko pelno (nuostolio) ataskaita negali suteikti tinkamos ir patikimos informacijos apie banko veiklos efektyvumą, jei į ataskaitinio laikotarpio grynąjį pelną arba nuostolį įtraukiamos bendrajai bankinei rizikai ar tikėtiniems įvykiams sukauptos rezervų sumos bei tų rezervų atkūrimo sumos. Lygiai taip pat balansas negali pateikti tinkamos ir patikimos informacijos apie banko finansinę būklę, jei balanse dirbtinai padidinami įsipareigojimai, sumažinamas turtas ar nenurodytos sukauptos ir atidėjimų sumos.

TURTAS, UŽSTATYTAS KAIP GARANTAS

53. Bankas turi nurodyti savo įsipareigojimų, kurie garantuoti užstatu, bendrąją sumą ir turto, kuris užstatytas kaip įsipareigojimų garantas, aprašymą ir apskaitinę vertę.

54. Kai kuriose šalyse nacionaliniai įstatymai gali reikalauti, kad bankai užstatytų savo turtą už tam tikrus indėlius ar kitokius įsipareigojimus. Šios sumos gali būti pakankamai svarbios, todėl analizuojant banko finansinę būklę reikia į tai atkreipti dėmesį.

PATIKĖJIMO TEISE VALDOMOS INVESTICIJOS

55. Dažnai bankai veikia kaip patikėtiniai arba kitaip atstovauja kliento interesams, t. y. valdo ir investuoja atskirų asmenų turtą patikėjimo teise pensijų fondų ar kitų institucijų vardu. Tokia veikla turi būti aiškiai teisiškai apibrėžta, kadangi, valdydami svetimą turtą, bankai negali jo nurodyti savo balanse. Jei patikėjimo teise valdomų investicijų operacijos yra reikšmingos, bankas turi jas nurodyti, aprašydamas, kokios apimties ši veikla ir kokią įtaką ji daro finansiniam rezultatui, kadangi bankas prisiima tam tikrą atsakomybę už netinkamai atliktas savo pareigas. Šiuo požiūriu patikėjimo teise nelaikomas vertybių saugojimas bankų seifuose.

SANDORIAI SU SUSIJUSIOMIS ŠALIMIS

56. Sandoriai su susijusiomis šalimis bei tų sandorių pateikimas išsamiau aprašytas 24 TAS „Susijusių šalių atskleidimas“. Kai kuriose šalyse Vyriausybė įstatymais reguliuoja arba draudžia bankams sudaryti sandorius su susijusiomis šalimis. Taikyti 24 TAS „Susijusių šalių atskleidimas“ labiausiai priimtina tose šalyse, kur leidžiama sudaryti sandorius su susijusiomis šalimis.

57. Kai kurie sandoriai su susijusiomis šalimis gali būti sudaromi daug palankesnėmis vienai šaliai (arba abiem šalims) sąlygomis nei sandoriai, kurie sudaromi su nesusijusiomis šalimis. Pavyzdžiui, bankas susijusiai šaliai (įmonei, bankui, asmeniui) gali suteikti didesnį avansą arba taikyti mažesnes palūkanas nei tokiomis pat sąlygomis kitai įmonei; lėšos tarp susijusių šalių gali būti pervedamos daug greičiau ir būna mažiau formalumų nei tarp visiškai nesusijusių šalių. Informacija apie sandorius su susijusiomis šalimis turi būti prieinama vartotojams ir nurodoma pagal, 24 TAS „Susijusių šalių atskleidimas“. Prie sandorių su susijusiomis šalimis priskiriami ir įprastinės banko veiklos sandoriai su susijusiomis šalimis.

58. Jei bankas sudaro sandorį su susijusia šalimi, jis privalo jį tinkamai parodyti, aprašyti šalių priklausomybę, sandorio tipą ir kai kuriuos jo elementus, būtinus norint geriau suprasti banko finansines ataskaitas. Sandorio elementai, pateikti vadovaujantis 24 TAS „Susijusių šalių atskleidimas“, paprastai apima banko paskolų susijusiai šaliai politikos aprašymą ir šią informaciją:

a) paskolas, avansus, indėlius, akceptus ar vekselius, įmokėtus ar priimtus, paskolintus ar pasiskolintus iš susijusių šalių ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje bei buvusius per laikotarpį;

b) dėl sandorių su susijusiomis šalimis patirtas sąnaudas ir uždirbtas pajamas pagal kiekvieną kategoriją;

c) per ataskaitinį laikotarpį pripažintas blogų paskolų ar avansų, išduotų susijusioms šalims, sąnaudas ir padarytus atidėjimus;

d) neatšaukiamus įsipareigojimus ir neapibrėžtumus bei užbalansinių straipsnių įsipareigojimus dėl sandorių su susijusiomis šalimis.

ĮSIGALIOJIMO DATA

59. Šis tarptautinis apskaitos standartas pradeda galioti 1991 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių bankų finansinei atskaitomybei.

31-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS (31 TAS) (PERSVARSTYTAS 2000 m.)

Bendrų įmonių finansinė atskaitomybė

31 TAS valdyba patvirtino 1990 m. lapkričio mėn.

1994 m. lapkričio mėn. 31 TAS buvo pertvarkytas, kad jo pateikimo forma atitiktų, nuo 1991 m. Tarptautiniams apskaitos standartams taikomą formą. Jokių esminių pakeitimų, palyginti su pradiniu tekstu, nepadaryta. Pakeistos tam tikros sąvokos tam, kad jos būtų suvienodintos su dabartine TASK vartosena.

1998 m. liepos mėn. 31 TAS (pertvarkyto 1994 m.) 39 ir 40 paragrafai buvo tikrinami ir buvo įterptas 41 paragrafas tam, kad atitiktų 36 TAS „Turto vertės sumažėjimas“.

1998 m. gruodžio mėn. buvo pataisyti 31 TAS 35 ir 42 paragrafai. Pataisymai pakeičia nuorodas į 25 TAS „Investicijų apskaita“ nuorodomis į 39 TAS „Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas“.

1999 m. kovo mėn. remiantis 10 TAS (persvarstytu 1999 m.) „Įvykiai po balanso datos“ buvo pataisytas 45 paragrafas ir suderintos sąvokos su 37 TAS „Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“.

2000 m. spalio mėn. buvo persvarstytas 35 paragrafas, kad atitiktų panašius paragrafus susijusiuose tarptautiniuose apskaitos standartuose. 35 paragrafo pataisymai įsigalioja tada, kai įmonė taiko 39 TAS pirmą kartą.

Vienas NAK aiškinimas yra susijęs su 31 TAS:

— NAK-13 „Bendrai kontroliuojamos įmonės – nepiniginiai dalininkų įnašai“.

TURINYS

	Paragrafai
Taikymas	262
Apibrėžimai	262
Bendros įmonės formos	263
Sutartimi įformintas susitarimas	263

Bendrai kontroliuojama veikla 264

Bendrai kontroliuojamas turtas 264

Bendrai kontroliuojamos įmonės 265

Įmonės dalininko konsoliduota finansinė atskaitomybė 266

Pagrindinis (principinis) būdas – proporcingas konsolidavimas 266

Leistinas alternatyvus būdas – nuosavybės metodas 267

Išimtys taikant pagrindinį (principinį) ir leistiną alternatyvų būdą 267

Atskira įmonės dalininko finansinė atskaitomybė 267

Sandoriai tarp įmonės dalininko ir bendros įmonės 268

Dalies bendroje įmonėje pateikimas investuotojo finansinėje atskaitomybėje 268

Bendrų įmonių valdytojai 268

Atskleidimas 268

Įsigaliojimo data 269

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 turėtų būti taikomas dalių bendrose įmonėse apskaitai ir bendrų įmonių turto, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų apskaitai sudarant įmonės dalininkų ir investuotojų finansinę atskaitomybę, neatsižvelgiant į bendros įmonės veiklos struktūrą ir formą.

APIBRĖŽIMAI

2. Šiame standarte vartojamos sąvokos:

Bendra įmonė – įmonė, kurios ekonominę veiklą pagal sutartį kontroliuoja dvi ar daugiau šalių.

Kontrolė – teisė valdyti ekonominės veiklos finansinę bei veiklos politiką siekiant iš to gauti naudos.

Bendra (jungtinė) kontrolė – sutartimi įteisintas ekonominės veiklos kontrolės pasidalijimas.

Reikšminga įtaka – teisė dalyvauti priimant ekonominės, finansinės ir veiklos politikos sprendimus, nekontroliuojant (ar bendrai nekontroliuojant) šios politikos.

Dalininkas – bendros įmonės dalininkas, vykdantis tos bendros įmonės bendrą (jungtinę) kontrolę.

Investuotojas į bendrą įmonę – bendros įmonės dalininkas, nevykdantis bendros (jungtinės) kontrolės toje bendroje įmonėje.

Proporcingas konsolidavimas – apskaitos ir atskaitomybės pateikimo metodas, kai kiekvieno bendrai kontroliuojamos įmonės dalininko turto, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų straipsnių dalis eilutė po eilutės sudedama su panašiais dalininko finansinės atskaitomybės straipsniais arba įmonės dalininko atskaitomybėje pateikiama kaip atskiros straipsnių eilutės.

Nuosavybės metodas – apskaitos ir atskaitomybės pateikimo metodas, kai dalis bendrai kontroliuojamoje įmonėje iš pradžių užregistruojama pagal savikainą, o po to koreguojama pagal įmonės dalininko grynojo turto dalies bendrai kontroliuojamoje įmonėje pasikeitimus po įsigijimo. Pelno (nuostolio) ataskaita parodo įmonės dalininkams tenkančią bendrai kontroliuojamos įmonės veiklos rezultatų dalį.

Bendros įmonės formos

3. Bendros įmonės gali būti skirtingos formos ir struktūros. Šis standartas nurodo tris ryškiausius tipus: bendrai kontroliuojama veikla, bendrai kontroliuojamas turtas ir bendrai kontroliuojamos įmonės – taip paprastai aprašomos bendros įmonės ir tokiais atvejais atitinka jų apibrėžimą. Visoms bendroms įmonėms būdinga tai:

a) dviejų arba daugiau įmonių dalininkus sieja sutartimi įformintas susitarimas ir

b) sutartimi įformintas susitarimas nustato bendrą (jungtinę) kontrolę.

Sutartimi įformintas susitarimas

4. Sutartimi įformintas susitarimas skiria dalis, kurios yra bendrai kontroliuojamos, nuo investicijų į asocijuotas įmones, kurioms investuotojas daro reikšmingą įtaką (žr. 28 TAS „Investicijų į asocijuotas įmones apskaita“). Pagal šį standartą įmonės, neturinčios sutartimi įforminto susitarimo vykdyti bendrą (jungtinę) kontrolę, nėra bendros įmonės.

5. Sutartimi įformintas susitarimas gali būti įrodomas keletu būdų, pavyzdžiui, remiantis įmonių dalininkų sutartimi ar įmonių dalininkų derybų protokolu. Kai kuriais atvejais susitarimas įtraukiamas į bendros įmonės (steigimo) sutartį arba įstatus. Kad ir kokia būtų forma, sutartimi įformintas susitarimas paprastai būna rašytinis ir jame nurodomi šie dalykai:

a) bendros įmonės veikla, veiklos laikotarpis ir atskaitomybės įsipareigojimai;

b) bendros įmonės direktorių valdybos arba tolygaus valdymo organo skyrimas ir įmonės dalininkų balsavimo teisės;

c) įmonės dalininkų kapitalo įmokos ir

d) bendros įmonės produkcijos, pajamų, sąnaudų ar rezultatų pasidalijimas tarp įmonės dalininkų.

6. Sutartimi įformintu susitarimu nustatoma bendra (jungtinė) bendros įmonės kontrolė. Šis reikalavimas garantuoja, kad nė vienas įmonės dalininkas negali vienašališkai kontroliuoti įmonės veiklos. Sutartyse nurodoma, kad bendrai įmonei svarbiausi sprendimai privalo būti priimami visų įmonės dalininkų sutikimu arba įmonės dalininkų daugumos pritarimu.

7. Sutartimi įformintame susitarime gali būti nurodytas vienas įmonės dalininkas kaip bendros įmonės valdytojas. Valdytojas nekontroliuoja bendros įmonės – jo veikla apsiriboja finansine ir veiklos politika, dėl kurios buvo susitarta su įmonės dalininkais pagal sutartimi įformintą susitarimą ir kurią valdytojas įgaliotas vykdyti. Jeigu valdytojas turi teisę vadovauti įmonės ekonominės veiklos finansinei bei veiklos politikai, vadinasi, jis ją kontroliuoja ir ji yra jo dukterinė, o ne bendra įmonė.

BENDRAI KONTROLIUOJAMA VEIKLA

8. Kai kurių bendrų įmonių veikloje daugiau naudojamas įmonės dalininkų turtas ir kiti ištekliai, nesteigiamos korporacijos, bendrovės ar kitokios įmonės ir finansinės struktūros, atskiros nuo įmonės dalininkų. Kiekvienas įmonės dalininkas naudoja savo turtą, gamybos priemones, įrangą ir įneša savo atsargas. Be to, jis patiria sąnaudas, prisiima įsipareigojimus ir suranda savo finansavimo šaltinius, kurie tuos įsipareigojimus atspindi. Bendros įmonės veiklą, šalia panašios įmonės dalininko veiklos, gali vykdyti įmonės dalininko darbuotojai. Bendros įmonės sutartyje paprastai nurodomi būdai, kaip padalyti bendro produkto pardavimo pajamas ir bendrai patirtas sąnaudas įmonės dalininkams.

9. Bendrai kontroliuojama veikla – tokia veikla, kai du ar daugiau įmonės dalininkų derina veiklą, išteklius ir patyrimą, kad būtų kartu gaminamas ir platinamas tam tikras produktas, pavyzdžiui, lėktuvai. Kiekvienas įmonės dalininkas gamina skirtingas dalis, patiria sąnaudų ir gauna pajamų dalį pardavus lėktuvą; tokia dalis nustatoma pagal sutartimi įformintą susitarimą.

10. Įmonės dalininkas, atsižvelgdamas į jam priklausančią bendrai kontroliuojamos veiklos dalį, atskiroje finansinėje atskaitomybėje, vadinasi, ir konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje, turi pripažinti:

a) turtą, kurį jis kontroliuoja, bei įsipareigojimus, kuriuos jis prisiima, ir

b) sąnaudas, kurias jis patiria, ir jo pajamų dalį, kurią gauna pardavus bendros įmonės prekes ar paslaugas.

11. Kadangi turtas, įsipareigojimai, pajamos ir sąnaudos jau pripažintos atskiroje įmonės dalininko finansinėje atskaitomybėje, vadinasi, ir konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje, įmonės dalininkui sudarant konsoliduotą finansinę atskaitomybę, šių straipsnių nereikia tikslinti ar atlikti kitų konsolidavimo procedūrų.

12. Pačiai bendrai įmonei gali nereikėti atskirų apskaitos dokumentų, todėl bendros įmonės finansinė atskaitomybė gali būti nesudaroma. Tačiau įmonės dalininkai gali rengti vadybos ataskaitas siekdami įvertinti bendros įmonės rezultatus.

BENDRAI KONTROLIUOJAMAS TURTAS

13. Kai kurios bendros įmonės bendrai kontroliuoja (ir turi bendrą nuosavybę) įneštą ar skirtą bendros įmonės tikslams įmonės dalininkų turtą. Šis turtas naudojamas įmonės dalininkų pelnui gauti. Kiekvienas įmonės dalininkas gali gauti iš turto produkcijos dalį ir kiekvienam jų tenka sutarta susidariusių sąnaudų dalis.

14. Šios bendros įmonės nesteigia bendrovės, bendrijos, kitos įmonės ar finansinės institucijos, kuri būtų atskira nuo įmonės dalininkų. Kiekvienas įmonės dalininkas kontroliuoja savo būsimosios ekonominės naudos dalį per jam priklausančią bendrai kontroliuojamo turto dalį.

15. Įvairi naftos, dujų ir mineralinių iškasenų gavybos veikla naudoja bendrai kontroliuojamą turtą; pavyzdžiui, daugelis naftos gavybos bendrovių gali bendrai kontroliuoti ir eksploatuoti naftos vamzdyną. Kiekvienas įmonės dalininkas naudojasi vamzdynu savam produktui tiekti, o už tai jis padengia sutartą vamzdyno naudojimo sąnaudų dalį. Kitas bendrai kontroliuojamo turto pavyzdys – dvi įmonės bendrai kontroliuoja turtą ir kiekviena jų gauna nuomos mokesčio dalį ir padengia sąnaudų dalį.

16. Įmonės dalininkas, atsižvelgdamas į jam priklausančią bendrai kontroliuojamo turto dalį, turi pripažinti atskiroje finansinėje atskaitomybėje, vadinasi, ir konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje:

a) jam priklausančią bendrai kontroliuojamo turto dalį, suklasifikuotą pagal turto pobūdį;

b) visus atsiradusius įsipareigojimus;

c) jam ir kitiems įmonės dalininkams bendrai susidariusių įsipareigojimų, susijusių su bendra įmone, dalį;

d) visas pajamas, gautas pardavus ar panaudojus jam priklausančią bendros įmonės produkcijos dalį, kartu su jam priklausančia visų bendros įmonės patirtų sąnaudų dalimi ir

e) visas sąnaudas, kurias jis patyrė dėl savo dalies bendroje įmonėje.

17. Kiekvienas įmonės dalininkas, atsižvelgdamas į jam priklausančią bendrai kontroliuojamo turto dalį, įtraukia į savo apskaitos dokumentus ir pripažįsta atskiroje finansinėje atskaitomybėje, vadinasi, ir konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje:

a) jam priklausančią bendrai kontroliuojamo turto dalį, suklasifikuotą pagal turto pobūdį, o ne kaip investicijas. Pavyzdžiui, bendrai kontroliuojamo vamzdyno dalis klasifikuojama kaip nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai;

b) visus jo įsipareigojimus, pavyzdžiui, tuos, kurie susidarė finansuojant jo turto dalį;

c) jam ir kitiems įmonės dalininkams bendrai susidariusių įsipareigojimų, susijusių su bendra įmone, dalį;

d) visas pajamas, gautas pardavus ar panaudojus jam priklausančią bendros įmonės produkcijos dalį, kartu su jam priklausančia visų bendros įmonės patirtų sąnaudų dalimi ir

e) visas sąnaudas, kurios susidarė dėl jo dalies bendroje įmonėje, pavyzdžiui, susijusias su įmonės dalininko turto dalies finansavimu ir jam priklausančios produkcijos dalies pardavimu.

Kadangi turtas, įsipareigojimai, pajamos ir sąnaudos jau pripažintos atskiroje įmonės dalininko finansinėje atskaitomybėje, vadinasi, ir konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje, įmonės dalininkui sudarant konsoliduotą finansinę atskaitomybę šių straipsnių nereikia tikslinti ar atlikti kitų konsolidavimo procedūrų.

18. Bendrai kontroliuojamo turto apskaita parodo bendros įmonės esmę, ekonominę realybę ir paprastai jos teisinę 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 įmonės dalininkai gali rengti vadybos ataskaitas siekdami įvertinti bendros įmonės rezultatus.

BENDRAI KONTROLIUOJAMOS ĮMONĖS

19. Bendrai kontroliuojama įmonė – bendra įmonė, kuri steigia bendrovę, bendriją ar kitą įmonę, kurioje kiekvienas dalininkas turi savo dalį. Įmonė veikia tuo pačiu būdu kaip ir kitos, išskyrus tai, kad sutartimi įformintas susitarimas tarp įmonės dalininkų nustato bendrą įmonės ekonominės veiklos kontrolę.

20. Bendrai kontroliuojama įmonė kontroliuoja bendros įmonės turtą, prisiima įsipareigojimus ir patiria sąnaudas bei gauna 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.

21. Paprastas bendrai kontroliuojamos įmonės pavyzdys – dvi įmonės derina savo veiklą tam tikroje verslo srityje, pervesdamos atitinkamą turtą ir įsipareigojimus bendrai kontroliuojamai įmonei. Kitas pavyzdys – įmonė verčiasi verslu užsienio šalyje kartu su Vyriausybine ar kita tos šalies institucija, įsteigia atskirą įmonę, kuri yra įmonės ir Vyriausybės ar institucijos bendrai kontroliuojama.

22. Daugelis bendrai kontroliuojamų įmonių iš esmės yra panašios į bendras įmones, apibūdintas kaip bendrai kontroliuojama veikla ar bendrai kontroliuojamas turtas. Pavyzdžiui, įmonės dalininkai dėl mokesčių ar kitų priežasčių gali pervesti bendrai kontroliuojamą turtą, tokį kaip vamzdynas, į bendrai kontroliuojamą įmonę. Panašiai įmonės dalininkai gali atlikti įmokas į bendrai kontroliuojamos įmonės turtą, kuris bus valdomas bendrai. Tam tikra bendrai kontroliuojama veikla taip pat gali būti bendrai kontroliuojamos įmonės steigimo priežastis, siekiant tvarkyti veiklą tam tikrais aspektais, pavyzdžiui, projektavimo, rinkodaros, paskirstymo ar produkto priežiūros po pardavimo.

23. Bendrai kontroliuojama įmonė turi atskirus apskaitos dokumentus ir sudaro bei pateikia finansinę atskaitomybę tuo pačiu būdu kaip ir kitos įmonės – pagal nacionalinius reikalavimus ir Tarptautinius apskaitos standartus.

24. Kiekvienas įmonės dalininkas paprastai prisideda prie bendrai kontroliuojamos įmonės pinigais ar kitais ištekliais. Šios įmokos įtraukiamos į įmonės dalininko apskaitą ir pripažįstamos jo atskiroje finansinėje atskaitomybėje kaip investicija į bendrai kontroliuojamą įmonę.

Įmonės dalininko konsoliduota finansinė atskaitomybė

Pagrindinis (principinis) būdas – proporcingas konsolidavimas

25. Konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje įmonės dalininkas turi pateikti jam priklausančią bendrai kontroliuojamos įmonės dalį vienu iš dviejų atskaitomybės pateikimo formatų, taikomų proporcingam konsolidavimui.

26. Pateikiant dalį bendrai kontroliuojamos įmonės konsoliduotoje atskaitomybėje, svarbiausia, kad įmonės dalininkas parodytų labiau susitarimo esmę ir ekonominę realybę nei konkrečią bendros įmonės struktūrą ar formą. Įmonės dalininkas per bendrai kontroliuojamos įmonės turto dalį ir įsipareigojimus kontroliuoja savo ekonominės naudos dalį. Ši susitarimo esmė ir ekonominė realybė parodoma įmonės dalininko konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje, kai jis pateikia bendrai kontroliuojamos įmonės turto, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų atskaitomybę vieną iš dviejų proporcingo konsolidavimo atskaitomybės pateikimo formatų, aprašytų 28 paragrafe.

27. Proporcingas konsolidavimas reiškia, kad į konsoliduotą ir įmonės dalininko balansą įtraukiama turto dalis, kurią jis bendrai kontroliuoja, ir įsipareigojimų dalis, už kurią jis yra bendrai atsakingas. Įmonės dalininko konsoliduota pelno (nuostolio) ataskaita apima jo pajamų ir sąnaudų dalį bendrai kontroliuojamoje įmonėje. Daugelis procedūrų, būdingų proporcingam konsolidavimui, yra panašios į investicijų į dukterines įmones konsolidavimą, kurios nurodytos 27 TAS „Konsoliduota finansinė atskaitomybė ir investicijų į dukterines įmones apskaita“.

28. Proporcingas konsolidavimas gali būti atliekamas įvairiais būdais. Įmonės dalininkas gali paeiliui sujungti kiekvieną bendrai kontroliuojamos įmonės turto, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų dalį su panašiais savo konsoliduotos atskaitomybės straipsniais. Pavyzdžiui, jis gali sujungti savo atsargų dalį bendrai kontroliuojamoje įmonėje su konsoliduotos grupės atsargomis, o savo gamybos priemonių ir įrangos dalį bendrai kontroliuojamoje įmonėje – su tokiu pat konsoliduotos grupės straipsniu. Pasirinktinai įmonės dalininkas gali konsoliduotoje atskaitomybėje į atskirą eilutę įtraukti jam priklausančią bendrai kontroliuojamos įmonės turto, įsipareigojimų, pajamų bei sąnaudų dalį. Pavyzdžiui, gali būti atskirai parodyta įmonės dalininko trumpalaikio turto dalis bendrai kontroliuojamoje įmonėje kaip trumpalaikio turto dalis konsoliduotoje grupėje; gali būti atskirai parodyta jo turto, gamybos priemonių ir įrangos dalis bendrai kontroliuojamoje įmonėje kaip konsoliduotos grupės turto, įrangos ir įrengimų dalis. Taikant abu atskaitomybės pateikimo formatus pateikiamos tapačios grynųjų pajamų bei turto, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų sumos; abu formatai šio standarto tikslams yra priimtini.

29. Nesvarbu, koks būdas būtų naudojamas proporcingam konsolidavimui atlikti, nepriimtina tarpusavyje užskaityti bet kokį turtą ar įsipareigojimus atimant iš kitų įsipareigojimų ar turto arba bet kokias pajamas ar sąnaudas atimant iš kitų pajamų ar sąnaudų, nebent tarpusavio užskaita būtų įteisinta ir ji parodytų, kaip tikimasi realizuoti turtą ar apmokėti įsipareigojimą.

30. Įmonės dalininkas turi nustoti taikyti proporcingą konsolidavimą nuo tos datos, kai jis nustoja bendrai kontroliuoti bendrai kontroliuojamą įmonę.

31. Įmonės dalininkas nustoja taikyti proporcingo konsolidavimo metodą nuo tos datos, kai nustoja bendrai kontroliuoti bendrai kontroliuojamą įmonę. Tai gali įvykti, pavyzdžiui, kai įmonės dalininkas atsisako savo dalies ar kai bendrai kontroliuojamai įmonei nustatomi išoriniai apribojimai ir ji nebegali siekti savo tikslų.

Leistinas alternatyvus būdas – nuosavybės metodas

32. Konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje taikydamas nuosavybės metodą, įmonės dalininkas turi parodyti savo dalį bendrai kontroliuojamoje įmonėje.

33. Kai kurie dalininkai parodo savo dalis bendrai kontroliuojamose įmonėse taikydami nuosavybės metodą, kaip aprašyta 28 TAS „Investicijų į asocijuotas įmones apskaita“. Nuosavybės metodo šalininkai įrodinėja, kad nepriimtina jungti kontroliuojamus dalykus su bendrai kontroliuojamais ir kad įmonių dalininkai daugiau daro reikšmingą įtaką bendrai kontroliuojamai įmonei, nei atlieka bendrą (jungtinę) jos kontrolę. Šis standartas nerekomenduoja taikyti nuosavybės metodo, nes proporcingas konsolidavimas geriau parodo įmonės dalininko dalies bendrai kontroliuojamoje įmonėje esmę ir ekonominę realybę, tai yra įmonės dalininko būsimosios ekonominės naudos dalies kontrolę. Nepaisant to, pateikiant bendrai kontroliuojamų įmonių atskaitomybę, šis standartas leidžia taikyti nuosavybės metodą kaip leistiną alternatyvų būdą.

34. Įmonės dalininkas turi nustoti taikyti nuosavybės metodą nuo tos datos, kai jis nustoja bendrai kontroliuoti bendrai kontroliuojamą įmonę arba nustoja daryti jai reikšminga įtaką.

Išimtys taikant pagrindinį (principinį) ir leistiną alternatyvų būdą

35. Įmonės dalininkas savo dalis turi įtraukti į apskaitą pagal 39 TAS „Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas“:

a) dalį bendrai kontroliuojamoje įmonėje, kuri įsigyjama ir laikoma vien dėl tolesnio naudojimo būsimaisiais laikotarpiais, ir

b) dalį bendrai kontroliuojamoje įmonėje, kurios veiklai būdingi griežti ilgalaikiai apribojimai, kurie labai sumažina įmonės galimybes pervesti lėšas įmonės dalininkui.

36. Tiek proporcingas konsolidavimas, tiek nuosavybės metodas netaikytinas, kai dalis bendrai kontroliuojamoje įmonėje įsigyjama ir laikoma vien tik numatant jį naudoti būsimaisiais laikotarpiais. Jie taip pat netaikytini, kai bendrai kontroliuojamos įmonės veiklai būdingi griežti ilgalaikiai apribojimai, kurie labai sumažina galimybes pervesti lėšas įmonės dalininkui.

37. Nuo tos datos, kai bendrai kontroliuojama įmonė tampa įmonės dalininko dukterine įmone, įmonės dalininkas apskaitoje parodo savo dalį pagal 27 TAS „Konsoliduota finansinė atskaitomybė ir investicijų į dukterines įmones apskaita“.

Atskira įmonės dalininko finansinė atskaitomybė

38. Daugelyje šalių įmonės dalininkai, kad atitiktų įstatymų numatytus reikalavimus, sudaro atskirą finansinę atskaitomybę. Tokia finansinė atskaitomybė rengiama siekiant patenkinti daugelį poreikių, todėl skirtingose šalyse yra skirtinga atskaitomybės sudarymo praktika. Šis standartas nė vienam būdui neteikia pirmenybės.

SANDORIAI TARP ĮMONĖS DALININKO IR BENDROS ĮMONĖS

39. Kai įmonės dalininkas įneša turtą ar jį parduoda bendrai įmonei, kiekvieno sandorio pelno ar nuostolio dalies pripažinimas turi parodyti sandorio esmę. Kol turtas išlieka bendroje įmonėje numatant, kad įmonės dalininkas perdavė didelę riziką ir atlygį už nuosavybę, įmonės dalininkas turi pripažinti vien tiktai tą pelno dalį, kuri priskirtina kitų įmonės dalininkų dalims ([1]). Įmonės dalininkas turi pripažinti visą kiekvieno nuostolio sumą, kai įnašas arba pardavimas įrodo, kad sumažėjo trumpalaikio turto grynoji galimo realizavimo vertė arba ilgalaikio turto apskaitinė vertė, jeigu tai nėra laikina.

40. Kai įmonės dalininkas įsigyja turtą iš bendros įmonės, jis neturi pripažinti savo pelno dalies bendroje įmonėje iš sandorio tol, kol turtas nebus perparduotas nepriklausomai šaliai. Įmonės dalininkas turi pripažinti savo nuostolio, susidariusio iš tokio pat sandorio, dalį kaip ir pelną, išskyrus atvejus, kai toks nuostolis turi būti nedelsiant pripažįstamas, kai jis parodo, kad sumažėjo trumpalaikio turto grynoji galimo realizavimo vertė ar ilgalaikio turto apskaitinė vertė, jei tai nėra laikina.

41. Siekdamas įvertinti, ar sandoris tarp dalininko ir bendros įmonės suteikia turto vertės sumažėjimo įrodymą, dalininkas nustato turto atsiperkamąją vertę pagal 36 TAS „Turto vertės sumažėjimas“. Nustatant naudojimo vertę, būsimieji pinigų srautai iš turto įvertinami pagal nepertraukiamą jo naudojimą ir galutinį realizavimą, kurį atlieka bendra įmonė.

DALIES BENDROJE ĮMONĖJE PATEIKIMAS INVESTUOTOJO FINANSINĖJE ATSKAITOMYBĖJE

42. Bendros įmonės investuotojas, neturintis bendros (jungtinės) kontrolės, turi pateikti atskaitomybėje dalį bendroje įmonėje savo konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje pagal 39 TAS „Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas“ arba, jeigu jis daro reikšmingą įtaką bendrai įmonei, pagal 28 TAS „Investicijų į asocijuotas įmones apskaita“. Atskirose investuotojo, kuris sudaro konsoliduotą finansinę atskaitomybę, finansinėse ataskaitose jis gali pateikti investiciją ir pagal savikainą.

BENDRŲ ĮMONIŲ VALDYTOJAI

43. Bendros įmonės valdytojai ar direktoriai turi įtraukti į apskaitą visus atlyginimus pagal 18 TAS „Pajamos“.

44. Vienas ar daugiau įmonės dalininkų gali veikti kaip bendros įmonės valdytojas. Valdytojams už tokių pareigų atlikimą paprastai mokamas valdytojo atlyginimas. Bendra įmonė atlyginimus įtraukia į sąnaudas.

ATSKLEIDIMAS

45. Įmonės dalininkas atskirai nuo kitų neapibrėžtųjų įsipareigojimų turi nurodyti bendrą šių neapibrėžtųjų įsipareigojimų sumą, nebent nuostolio tikimybė maža:

a) visi neapibrėžtieji įsipareigojimai, tenkantys įmonės dalininkui, dėl jo dalies bendrose įmonėse, ir jam priklausanti kiekvieno neapibrėžtojo įsipareigojimo, patirto bendrai su kitais įmonės dalininkais, dalis;

b) pačių bendrų įmonių neapibrėžtųjų įsipareigojimų dalis, už kurią jis yra santykinai atsakingas, ir

c) tie neapibrėžtieji įsipareigojimai, kurie kyla dėl to, kad įmonės dalininkas yra santykinai atsakingas už kitų bendros įmonės dalininkų įsipareigojimus.

([1]) Žr. taip pat NAK-13 „Bendrai kontroliuojamos įmonės – nepiniginiai dalininkų įnašai“.

46. Įmonės dalininkas atskirai nuo kitų įsipareigojimų privalo nurodyti bendrą šių įsipareigojimų sumą savo dalių bendrose įmonėse atžvilgiu:

a) visus įmonės dalininko investicinius įsipareigojimus, susijusius su jo dalimis bendrosiose įmonėse, ir jam priklausančią bendrų su kitais įmonės dalininkais kapitalo įsipareigojimų dalį;

b) jo investicinių įsipareigojimų dalį pačiose bendrosiose įmonėse.

47. Įmonės dalininkas turi nurodyti, išvardyti ir aprašyti dalis reikšmingose bendrose įmonėse ir bendrai kontroliuojamų įmonių turimos nuosavybės dalių proporciją. Įmonės 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.

48. Įmonės, kuri nesudaro konsoliduotos finansinės atskaitomybės dėl to, kad ji neturi dukterinių įmonių, dalininkas turi pateikti informaciją, kurios reikalauja 45, 46 ir 47 paragrafai.

49. Įprasta, kad įmonės, nesudarančios konsoliduotos finansinės atskaitomybės dėl to, kad jos neturi dukterinių įmonių, dalininkas pateiktų tą pačią informaciją apie savo dalis bendrose įmonėse kaip ir tų įmonių, kurios sudaro konsoliduotą finansinę atskaitomybę, dalininkai.

ĮSIGALIOJIMO DATA

50. Šis tarptautinis apskaitos standartas, išskyrus 39, 40 ir 41 paragrafus, įsigalioja 1992 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių finansinei atskaitomybei.

51. 39, 40 ir 41 paragrafai įsigalioja tada, kai įsigalioja 36 TAS, t. y. 1999 m. liepos 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių metinėms finansinėms atskaitomybėms, nebent 36 TAS būtų taikomas ankstesniems laikotarpiams.

52. Šio standarto 39 ir 40 paragrafai buvo patvirtinti 1998 m. liepos mėn. ir pakeitė 31 TAS „Bendrų įmonių finansinė atskaitomybė“ (pertvarkyto 1994 m.) 39 ir 40 paragrafus. Šio standarto 41 paragrafas 1998 m. liepos mėn. buvo įterptas tarp 31 TAS (pertvarkyto 1994 m.) 40 ir 41 paragrafų.

33-IASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS (33 TAS)

Pelnas vienai akcijai

1997 m. sausio mėn. šį tarptautinį apskaitos standartą patvirtino TASK valdyba. Jis turi būti taikomas 1998 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių finansinei atskaitomybei.

1999 m. buvo pataisytas 45 paragrafas ir nuoroda į 10 TAS „Neapibrėžtumai bei įvykiai, paaiškėję po balanso datos“ pakeista nuoroda į 10 TAS (persvarstytą 1999 m.) „Įvykiai po balanso datos“.

Vienas NAK aiškinimas yra susijęs su 33 TAS:

— NAK-24 „Pelnas vienai akcijai – finansinių priemonių ir kitos sutartys, už kurias galima atsiskaityti akcijomis“.

TURINYS

	Paragrafai
Tikslas	270
Taikymas	270
Įmonės, kurių akcijomis prekiaujama viešai	270
Įmonės, kurių akcijomis neprekiaujama viešai	271
Apibrėžimai	271
Vertinimas	272
Pagrindinis pelnas vienai akcijai	272
Pagrindinis pelnas	272
Pagrindinis pelnas vienai akcijai	272
Sumažintasis pelnas vienai akcijai	275
Sumažintasis pelnas	276
Sumažintasis pelnas vienai akcijai	277
Pelną vienai akcijai mažinančios potencialios paprastosios akcijos	278
Naujas įvertinimas	280
Pateikimas ataskaitose	281
Atskleidimas	281
Įsigaliojimo data	282

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 principus, kuriais remiantis apskaičiuojamas ir atskaitomybėje pateikiamas pelnas vienai akcijai, pagal kurį galima palyginti skirtingų įmonių to paties laikotarpio arba tos pačios įmonės skirtingų apskaitinių laikotarpių rezultatus. Šio standarto objektas – pelno vienai akcijai apskaičiavimo vardiklis. Nors duomenys apie pelną vienai akcijai riboti, kadangi jam apskaičiuoti taikoma skirtinga apskaitos politika, pastoviai apskaičiuojamas vardiklis pagerina finansinę atskaitomybę.

TAIKYMAS

Įmonės, kurių akcijomis prekiaujama viešai

1. Šį standartą turi taikyti tos įmonės, kurių paprastosiomis arba potencialiomis paprastosiomis akcijomis prekiaujama viešai, ir tos įmonės, kurios rengiasi atlikti akcijų emisiją viešai prekybai.

2. Kai sudaromos ir patronuojančios įmonės, ir konsoliduota finansinė atskaitomybė, šiame standarte numatyta informacija turi būti pateikiama remiantis tik konsoliduota informacija.

3. Patronuojančios įmonės finansinės atskaitomybės vartotojams paprastai rūpi visos grupės veiklos rezultatai, todėl apie juos ir reikia informuoti.

Įmonės, kurių akcijomis neprekiaujama viešai

4. Jei įmonė neturi paprastųjų akcijų arba potencialių paprastųjų akcijų, kuriomis būtų prekiaujama viešai, tačiau savo atskaitomybėje parodo pelną vienai akcijai, ji privalo skaičiuoti ir pateikti pelną vienai akcijai šio standarto nustatyta tvarka.

5. Įmonė, kuri neturi paprastųjų arba potencialių paprastųjų akcijų, kuriomis prekiaujama viešai, neprivalo rodyti pelno vienai akcijai. Tačiau finansinės atskaitomybės palyginimas tarp įmonių išlaikomas, jei įmonė, kuri nusprendžia parodyti pelną akcijai, apskaičiuoja jį remdamasi šiame standarte numatytais principais.

APIBRĖŽIMAI

6. Šiame standarte vartojamos sąvokos:

Paprastoji akcija – nuosavybės priemonė, kuri priklauso visoms kitoms nuosavybės priemonių klasėms.

Potencialios paprastosios akcijos – finansinė priemonė ar kitokia sutartis, kuri gali suteikti jos turėtojui teisę į paprastąsias akcijas.

Garantijos arba pasirinkimo sandoriai – finansinės priemonės, kurios suteikia jų turėtojui teisę įsigyti paprastųjų akcijų.

7. Paprastosios akcijos įtraukiamos į laikotarpio grynąjį pelną tik po kitų rūšių akcijų, tokių kaip privilegijuotosios akcijos. Įmonė gali turėti daugiau nei vienos rūšies paprastųjų akcijų. Tos pačios rūšies paprastosios akcijos suteikia tokias pat teises į dividendus.

8. Toliau pateikiami potencialių paprastųjų akcijų pavyzdžiai:

a) skolos arba nuosavybės priemonės, įskaitant privilegijuotąsias akcijas, kurios gali būti konvertuojamos į paprastąsias akcijas;

b) akcijų garantijos arba pasirinkimo sandoriai;

c) darbuotojų planai, kurie leidžia darbuotojams gauti paprastųjų akcijų kaip atlyginimo dalį, ir kiti akcijų įsigijimo planai;

d) akcijos, kurios bus išleistos vykdant tam tikras sąlygas, atsirandančias dėl sutartinių susitarimų, tokių kaip verslo arba kito turto įsigijimo.

9. Šios sąvokos apibrėžtos 32 TAS „Finansinės priemonės: atskleidimas ir pateikimas“:

Finansinė priemonė – kiekviena sutartis, kurią sudarius viena įmonė įgyja finansinį turtą, o kita – finansinį įsipareigojimą arba nuosavybės priemonę.

Nuosavybės priemonė – kiekviena sutartis, kuri įrodo teisę į įmonės turtą, likusį atėmus visus jos įsipareigojimus.

Tikroji vertė – suma, už kurią gali būti apsikeista turtu arba kuria gali būti užskaitytas tarpusavio įsipareigojimas tarp nesusijusių šalių, žinomų kaip ketinančios pirkti/parduoti turtą arba užskaityti tarpusavio įsipareigojimą.

VERTINIMAS

Pagrindinis pelnas vienai akcijai

10. Pagrindinis pelnas vienai akcijai apskaičiuojamas dalijant paprastųjų akcijų savininkams priklausantį laikotarpio grynąjį pelną (nuostolį) iš tuo laikotarpiu esančių apyvartoje paprastųjų akcijų skaičiaus svertinio vidurkio.

Pagrindinis pelnas

11. Apskaičiuojant pagrindinį pelną vienai akcijai, paprastųjų akcijų savininkams priklausantis laikotarpio grynasis pelnas (nuostolis) yra laikotarpio grynasis pelnas (nuostolis), gautas atėmus dividendus, tenkančius privilegijuotosioms akcijoms.

12. Visos pripažintos laikotarpio pajamos ir sąnaudos, įskaitant mokesčių sąnaudas, ypatinguosius straipsnius ir akcininkų mažumos dalis, įtraukiamos skaičiuojant laikotarpio grynąjį pelną (nuostolį) (žr. 8 TAS „Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas arba nuostolis, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai“). Privilegijuotiesiems akcininkams priklausančio grynojo pelno suma, įskaitant laikotarpio privilegijuotuosius dividendus, atimama iš paprastiesiems akcininkams priklausančio laikotarpio grynojo pelno (nuostolio).

13. Privilegijuotųjų dividendų, kurie turi būti atimami iš laikotarpio grynojo pelno, sumą sudaro:

a) laikotarpio metu deklaruotų nesukauptų privilegijuotųjų akcijų dividendų suma;

b) visa laikotarpio metu deklaruotų sukauptų privilegijuotųjų akcijų dividendų suma, neatsižvelgiant į tai, ar buvo paskelbti dividendai. Laikotarpio privilegijuotųjų dividendų sumai nepriskiriama išmokėta privilegijuotųjų dividendų suma, tenkanti sukauptoms privilegijuotosioms akcijoms, bei einamuoju laikotarpiu paskelbta praėjusių laikotarpių privilegijuotųjų dividendų suma.

Pagrindinis pelnas vienai akcijai

14. Apskaičiuojant pagrindinį pelną vienai akcijai, paprastųjų akcijų skaičius yra per ataskaitinį laikotarpį esančių apyvartoje paprastųjų akcijų skaičiaus svertinis vidurkis.

15. Per ataskaitinį laikotarpį esančių apyvartoje paprastųjų akcijų skaičiaus svertinis vidurkis parodo, kad akcininkų kapitalo suma gali keistis per laikotarpį, nes tam tikru metu esančių apyvartoje akcijų skaičius gali būti skirtingas. Tai paprastųjų akcijų, buvusių apyvartoje laikotarpio pradžioje, skaičius, pridėjus arba atėmus per laikotarpį supirktų arba išleistų akcijų skaičių ir padauginus iš svertinio laiko rodiklio. Svertinis laiko rodiklis yra laikotarpio dienų, kai konkrečios akcijos buvo apyvartoje, skaičius, proporcingas bendram laikotarpio dienų skaičiui. Daugeliu atvejų visiškai priimtina taikyti apytikrį svertinį vidurkį.

Pavyzdys. Akcijų skaičiaus svertinis vidurkis

		Išleistos akcijos	Supirktos akcijos	Apyvartoje esančios akcijos
20X1 m. sausio 1 d.	Metų pradžios likutis	2 000	300	1 700
20X1 m. gegužės 31 d.	Nauja akcijų emisija už grynuosius pinigus	800	—	2 500
20X1 m. gruodžio 1 d.	Savų akcijų pirkimas už grynuosius pinigus	—	250	2 250
20X1 m. gruodžio 31 d.	Metų pabaigos likutis	2 800	550	2 250

Svertinio vidurkio apskaičiavimas:
(1700 × 5/12) + (2500 × 6/12) + (2250 × 1/12) = 2146 akcijos arba
(1700 × 12/12) + (800 × 7/12) – (250 × 1/12) = 2146 akcijos

16. Dažniausiai akcijos įtraukiamos į akcijų skaičiaus svertinį vidurkį nuo tos dienos, kai gaunamas apmokėjimas (paprastai tai yra akcijų emisijos data), pavyzdžiui:

a) biržoje už grynuosius pinigus išleistos paprastosios akcijos įtraukiamos tada, kai gaunami grynieji pinigai;

b) kai paprastosios akcijos išleidžiamos siekiant savo noru reinvestuoti paprastųjų arba privilegijuotųjų akcijų dividendus, jos įtraukiamos dividendų mokėjimo dieną;

c) kai paprastosios akcijos išleidžiamos konvertuojant skolos priemonę į paprastąsias akcijas, jos įtraukiamos tą dieną, kai nutraukiamos skaičiuoti palūkanos;

d) kai paprastosios akcijos išleidžiamos vietoj kitų finansinių priemonių palūkanų ar pagrindinės sumos, jos įtraukiamos tą dieną, kai nutraukiamos skaičiuoti palūkanos;

e) kai paprastosios akcijos išleidžiamos biržoje arba įmonės įsipareigojimams padengti, jos įtraukiamos įsipareigojimų įvykdymo dieną;

f) kai paprastosios akcijos išleidžiamos kaip nepiniginis atsiskaitymas už turto įsigijimą, jos įtraukiamos tą dieną, kai pripažįstamas įsigijimas, ir

g) kai paprastosios akcijos išleidžiamos už įmonei suteikiamas paslaugas, jos įtraukiamos tada, kai paslaugos suteikiamos.

Šiais ir kitais atvejais paprastųjų akcijų įtraukimo į svertinį vidurkį laikas nustatomos pagal konkrečias akcijų emisijos sąlygas ir terminus. Atitinkamai turi būti atsižvelgiama į sutarties, susijusios su emisija, pagrindą.

17. Kai paprastosios akcijos išleidžiamos sujungiant verslą, kai jo dalis įsigyjama, jos įtraukiamos į akcijų skaičiaus svertinį vidurkį įsigijimo datą, nes pirkėjas įtraukia pirkimo sandorio rezultatus į savo pelno (nuostolio) ataskaitą įsigijimo datą. Kai paprastosios akcijos išleidžiamos kaip interesų suvienijimo dalis, kai suvienijamas pelnas, jos įtraukiamos į visų laikotarpių akcijų skaičiaus svertinio vidurkio skaičiavimą, kadangi jungtinės įmonės finansinė atskaitomybė sudaroma taip, tarsi jungtinis subjektas jau egzistuotų. Todėl paprastųjų akcijų skaičius, naudojamas skaičiuojant pagrindinį pelną vienai akcijai verslo įmonėje, kuri yra interesų junginys, lygus sujungtų įmonių akcijų skaičiaus svertinio vidurkio sumai, suderintai su įmonės, kurios akcijos yra apyvartoje po susijungimo, akcijų ekvivalentu.

18. Kai paprastosios akcijos išleidžiamos tik iš dalies apmokėtos, jos aiškinamos kaip ta paprastųjų akcijų dalis, kuri suteikia teisę į dividendus, skirtus visiškai apmokėtoms per finansinį laikotarpį akcijoms.

19. Paprastosios akcijos, kurios išleidžiamos tada, kai įvykdomos tam tikros sąlygos (neapibrėžtoji akcijų emisija), laikomos esančiomis apyvartoje ir įtraukiamos į pagrindinio pelno vienai akcijai skaičiavimą nuo tos dienos, kai įvykdomos visos sąlygos. Esančios apyvartoje paprastosios akcijos, kurios yra neapibrėžtai grąžintinos (t. y. gali būti atšauktos), aiškinamos kaip neapibrėžtai išleistinos akcijos.

20. Per laikotarpį ir per visus ataskaitinius laikotarpius esančių apyvartoje paprastųjų akcijų skaičiaus svertinis vidurkis turi būti taikomas visiems įvykiams, išskyrus potencialių paprastųjų akcijų konvertavimą, kurie pakeičia esančių apyvartoje paprastųjų akcijų skaičių, nepasikeitus atitinkamiems ištekliams.

21. Paprastosios akcijos gali būti išleidžiamos arba esančių apyvartoje akcijų skaičius gali sumažėti nepasikeitus atitinkamiems ištekliams. Toliau pateikiami minėtų akcijų skaičiaus pasikeitimo pavyzdžiai:

a) kapitalizavimas arba dividendų reinvestavimas (kai kuriose šalyse tai suprantama kaip už dividendus gautos akcijos);

b) dividendų investavimas atliekant bet kurią kitą akcijų emisiją, pavyzdžiui, esamiems akcininkams suteikiama galimybė reinvestuoti teisių emisijos metu;

c) akcijų padalijimas;

d) atvirkštinis akcijų padalijimas (akcijų sujungimas).

22. Kapitalizavimo, dividendų reinvestavimo ir akcijų padalijimo atvejais paprastosios akcijos išleidžiamos esamiems akcininkams be jokio papildomo mokesčio. Taigi esančių apyvartoje paprastųjų akcijų skaičius padidėja nepadidinus išteklių. Esančių apyvartoje paprastųjų akcijų skaičius prieš įvykį pakeičiamas proporcingai esančių apyvartoje paprastųjų akcijų skaičiaus pokyčiui taip, tarsi tai būtų įvykę paties pirmojo ataskaitinio laikotarpio pradžioje. Pavyzdžiui, kai už vieną esančią apyvartoje akciją išleidžiamos dvi, prieš emisiją buvęs apyvartoje akcijų skaičius padauginamas iš trijų ir taip gaunamas naujas bendras akcijų skaičius arba iš dviejų – taip gaunamas papildomų akcijų skaičius.

23. Atsižvelgiant į 21 paragrafo b punktą, paprastųjų akcijų emisija arba potencialių paprastųjų akcijų konvertavimas paprastai nėra reinvestavimas, nes potencialios paprastosios akcijos paprastai išleidžiamos visa verte ir tai lemia proporcingą įmonės turimų išteklių pasikeitimą. Teisių emisijos atveju akcijos įsigijimo kaina, perkant pasinaudojus teise pirkti, paprastai yra mažesnė nei akcijų tikroji vertė. Todėl tokioje teisių emisijoje yra ir reinvestavimas. Paprastųjų akcijų skaičius, kuris bus naudojamas skaičiuojant visų laikotarpių prieš teisių emisiją pagrindinį pelną vienai akcijai, yra paprastųjų akcijų, buvusių apyvartoje prieš teisių emisiją, skaičius, padaugintas iš šio daugiklio:

$$\frac{\text{Akcijos tikroji vertė prieš pat teisių įgyvendinimą}}{\text{Teorinė akcijos tikroji vertė be teisių įgyvendinimo}}$$

Teorinė akcijos tikroji vertė be teisių įgyvendinimo apskaičiuojama sudedant akcijų tikrosios vertės prieš pat teisių įgyvendinimą ir teisių įgyvendinimo pajamų sumas ir gautą sumą dalijant iš akcijų, esančių apyvartoje, teisių įgyvendinimo skaičiaus. Kai pačiomis teisėmis turi būti prekiaujama viešai, atskirai nuo akcijų prieš teisių įgyvendinimo dieną, tikroji vertė dėl minėto skaičiavimo nustatoma tokia, kokia ji buvo paskutinę prekybos biržoje dieną, kai akcijomis buvo prekiaujama kartu su teisėmis.

Pavyzdys. Papildomų akcijų išleidimas reinvestuojant dividendus

20X0 m. grynasis pelnas	180
20X1 m. grynasis pelnas	600
Paprastosios akcijos, esančios apyvartoje iki 20X1 m. rugsėjo 30 d.	200
20X1 m. spalio 1 d. papildomų akcijų išleidimas reinvestuojant dividendus	2 papildomos paprastosios akcijos už kiekvieną apyvartoje esančią paprastąją akciją 20X1 m. rugsėjo 30 d. $200 \times 2 = 400$
20X1 m. pelnas vienai akcijai	$\frac{600}{(200 + 400)} = 1{,}00$
20X0 m. pakoreguotas pelnas vienai akcijai	$\frac{180}{(200 + 400)} = 0{,}30$

Kadangi į dividendų reinvestavimą neatsižvelgiama, jis aiškinamas taip, tarsi būtų įvykęs prieš 20X0 m. pradžią, t. y. prieš patį pirmąjį ataskaitinį laikotarpį.

Pavyzdys. Teisių emisija

Grynasis pelnas	20X1:1 100; 20X1:1 500; 20X2:1 800
Akcijos, buvusios apyvartoje prieš teisių emisiją	500 akcijų
Teisių emisija	Viena nauja akcija už kiekvienas penkias esančias apyvartoje (100 naujų akcijų iš viso) Teisės įvykdymo vertė: 5,00 Galutinė teisės įvykdymo diena:20X1 m. kovo 1 d.
Vienos paprastosios akcijos tikroji vertė prieš pat teisės įgyvendinimą 20X1 m. kovo 1 d.	11,00

Teorinės vienos akcijos tikrosios vertės be teisių įgyvendinimo apskaičiavimas

$$\frac{\text{Visų esančių apyvartoje akcijų tikroji vertė + visa suma, gauta iš teisių įvykdymo}}{\text{Akcijų, buvusių apyvartoje prieš pat teisių įvykdymą, skaičius + teisių įvykdymo metu išleistų akcijų skaičius}}$$

$$\frac{(11{,}00 \times 500 \text{ akcijų}) + (5{,}00 \times 100 \text{ akcijų})}{500 \text{ akcijų} + 100 \text{ akcijų}}$$

Teorinė vienos akcijos tikroji vertė be teisių įgyvendinimo = 10,00

Koregavimo rodiklio apskaičiavimas

$$\frac{\text{Vienos akcijos tikroji vertė prieš pat teisių įgyvendinimą}}{\text{Teorinė vienos akcijos vertė be teisių įgyvendinimo}} \qquad \frac{11{,}00}{10{,}00} = 1{,}1$$

Pelno akcijai apskaičiavimas

	20X0	20X1	20X2
20X0 m. PA kaip nurodyta ataskaitoje: 1 100/500 akcijų	2,20		
20X0 m. PA, perskaičiuota atsižvelgiant į teisių emisiją: 1 100/(500 akcijų x 1,1)	2,00		
20X1 m. PA, įskaitant teisių emisijos įtaką $\frac{1500}{\left(500 \times 1{,}1 \times \frac{2}{12}\right) + \left(600 \times \frac{10}{12}\right)}$		2,54	
20X2 m. PA 1 800/600 akcijų			3,00

Sumažintasis pelnas vienai akcijai

24. Siekiant apskaičiuoti sumažintąjį pelną vienai akcijai, paprastiesiems akcininkams priklausantis grynasis pelnas ir esančių apyvartoje akcijų skaičiaus svertinis vidurkis turi būti koreguojamas atsižvelgiant į visų pelną vienai akcijai mažinančių potencialių paprastųjų akcijų įtaką ([1]).

25. Sumažintasis vienai akcijai tenkantis pelnas apskaičiuojamas taip pat kaip pagrindinis pelnas vienai akcijai, atsižvelgiant į visų per laikotarpį buvusių apyvartoje pelną vienai akcijai mažinančių potencialių paprastųjų akcijų įtaką, t. y.:

a) paprastosioms akcijoms priklausantis laikotarpio grynasis pelnas padidinamas dividendų suma po mokesčių ir 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;

([1]) Žr. taip pat NAK-24 „Pelnas vienai akcijai – finansinių priemonių ir kitos sutartys, už kurias galima atsiskaityti akcijomis“.

b) esančių apyvartoje paprastųjų akcijų skaičiaus svertinis vidurkis padidinamas papildomų paprastųjų akcijų, kurios būtų laikomos esančiomis apyvartoje, jei visos pelną vienai akcijai mažinančios potencialios akcijos būtų konvertuotos, skaičiaus svertiniu vidurkiu.

Sumažintasis pelnas

26. Skaičiuojant sumažintąjį pelną vienai akcijai, paprastiesiems akcininkams priklausantis laikotarpio grynasis pelnas (nuostolis), kuris apskaičiuojamas 11 paragrafe nurodytu būdu, turi būti pakoreguotas, įtraukiant šias sumas po mokesčių:

a) pelną vienai akcijai mažinančių potencialių paprastųjų akcijų dividendus, kurie buvo atimti apskaičiuojant paprastiesiems akcininkams priklausantį grynąjį pelną, skaičiuotą 11 paragrafe nurodytu būdu;

b) per laikotarpį pripažintą palūkanų sumą už pelną vienai akcijai mažinančias potencialias akcijas ir

c) pajamų ar sąnaudų pokyčius, kurie atsiranda konvertavus pelną vienai akcijai mažinančias potencialias paprastąsias akcijas.

27. Kai potencialios paprastosios akcijos konvertuojamos į paprastąsias akcijas, dividendai, palūkanos ir kitos pajamos arba sąnaudos, susijusios su minėtomis potencialiomis paprastosiomis akcijomis, daugiau nebeskaičiuojamos. Vietoj to naujosios paprastosios akcijos gali būti priskirtos paprastiesiems akcininkams priklausančiam grynajam pelnui, kuris apskaičiuojamas 11 paragrafe nustatytu būdu pridedant dividendų, palūkanų ir kitų pajamų ar sąnaudų sumas, kurios bus sutaupytos konvertuojant pelną vienai akcijai mažinančias potencialias paprastąsias akcijas į paprastąsias akcijas. Sąnaudas, susijusias su potencialiomis paprastosiomis akcijomis, sudaro mokesčiai ir nuolaidos arba premijos, apskaitoje parodomos kaip pajamų koregavimai (žr. 32 TAS). Dividendų, palūkanų ir kitų pajamų arba sąnaudų suma koreguojama atsižvelgiant į visus mokesčius, kuriuos turi sumokėti įmonė.

Pavyzdys. Konvertuojamos obligacijos

Grynasis pelnas	1 004
Apyvartoje esančios paprastosios akcijos	1 000
Pagrindinis pelnas vienai akcijai	1,00
Konvertuojamos obligacijos	100
Kiekvienas 10 obligacijų paketas konvertuojamas į 3 paprastąsias akcijas	
Einamųjų metų palūkanų sąnaudos, susijusios su konvertuojamos obligacijos įsipareigojimo dalimi	10
Ataskaitinio laikotarpio ir atidėti mokesčiai, susiję su palūkanų sąnaudomis	4

Pastaba:

į palūkanų sąnaudas įeina nuolaidos, atsirandančios pripažįstant pradinį įsipareigojimą, amortizacija (žr. 32 TAS).

Pakoreguotas grynasis pelnas	1004 + 10 – 4 = 1010
Paprastųjų akcijų skaičius, veikiamas obligacijų konvertavimo	30
Paprastųjų akcijų skaičius, naudotas apskaičiuojant sumažintąjį pelną 1 akcijai	1000 + 30 = 1030
Sumažintasis pelnas 1 akcijai	$\frac{1000}{1030} = 0,98$

28. Kai kurių potencialių paprastųjų akcijų konvertavimas gali sukelti kitų pajamų arba sąnaudų pokyčius. Pavyzdžiui, palūkanų už potencialias paprastąsias akcijas sąnaudų sumažėjimas ir dėl to padidėjęs laikotarpio grynasis pelnas gali padidinti sąnaudas, susijusias su privalomuoju pelno padalijimo darbuotojams planu. Siekiant apskaičiuoti sumažintąjį pelną vienai akcijai, laikotarpio grynasis pelnas (nuostolis) koreguojamas atsižvelgiant į minėtų pajamų ar sąnaudų pokyčių padarinius.

Sumažintasis pelnas vienai akcijai

29. Apskaičiuojant sumažintąjį pelną vienai akcijai, paprastųjų akcijų skaičius yra laikotarpio metu apyvartoje esančių paprastųjų akcijų skaičiaus svertinis vidurkis, apskaičiuotas 14 ir 20 paragrafuose nustatytu būdu, pridėjus paprastųjų akcijų, kurios bus išleistos konvertuojant visas pelną vienai akcijai mažinančias potencialias paprastąsias akcijas į paprastąsias akcijas, skaičiaus svertinį vidurkį. Pelną vienai akcijai mažinančios paprastosios akcijos turi būti laikomos konvertuotomis į paprastąsias akcijas laikotarpio pradžioje arba, jei konvertuotos vėliau, potencialių paprastųjų akcijų emisijos dieną.

30. Paprastųjų akcijų, kurios bus išleistos konvertuojant potencialias pelną vienai akcijai mažinančias paprastąsias akcijas, skaičius nustatomas pagal potencialių paprastųjų akcijų sąlygas. Skaičiavimas remiasi prielaida, kad konvertavimo norma (arba teisių įgyvendinimo kaina) yra palankiausia potencialių paprastųjų akcijų turėtojui.

31. Kaip ir skaičiuojant pagrindinį pelną vienai akcijai, paprastosios akcijos, kurių emisija yra sąlyginė ir priklauso nuo tam tikrų įvykių, yra laikomos esančiomis apyvartoje ir įtraukiamos apskaičiuojant sumažintąjį pelną vienai akcijai, jei įvykdomos nustatytos sąlygos (įvyksta tam tikri įvykiai). Neapibrėžtai išleidžiamos akcijos turi būti įtrauktos nuo laikotarpio pradžios (jei vėliau – nuo susitarimo dėl neapibrėžtų akcijų datos). Jei sąlygos nebuvo įvykdytos, neapibrėžtai išleidžiamų akcijų skaičius, įeinantis į sumažintojo pelno vienai akcijai skaičiavimus, remiasi akcijų, kurios turės būti išleistos, jei ataskaitinio laikotarpio pabaiga sutaps su sąlyginio laikotarpio pabaiga, skaičiumi. Ataskaitų perdaryti neleidžiama, jei sąlyginiam laikotarpiui pasibaigus neįvykdomos nustatytos sąlygos. Šio paragrafo nuostatos vienodai taikomos ir potencialioms paprastosioms akcijoms, kurios išleidžiamos tada, kai įvykdomos tam tikros sąlygos (neapibrėžtai išleidžiamos potencialios akcijos).

32. Dukterinė, bendra arba asocijuota įmonė gali išleisti potencialias paprastąsias akcijas, kurios konvertuojamos į dukterinės, bendros arba asocijuotos įmonės paprastąsias akcijas arba į atskaitomybę teikiančios įmonės paprastąsias akcijas. Jei dukterinės, bendros arba asocijuotos įmonės potencialios paprastosios akcijos daro pelną vienai akcijai mažinantį poveikį atskaitomybę teikiančios įmonės konsoliduotam pagrindiniam pelnui vienai akcijai, jos įtraukiamos į sumažintojo pelno vienai akcijai skaičiavimus.

33. Siekdama apskaičiuoti sumažintąjį pelną vienai akcijai, įmonė turi remtis prielaida, kad pelną vienai akcijai mažinančių pasirinkimo sandorių ir kitų pelną vienai akcijai mažinančių įmonės potencialių paprastųjų akcijų teisės yra įgyvendintos. Tariamos pajamos iš minėtų emisijų turi būti traktuojamos kaip gautos iš akcijų emisijos tikrąja verte. Skirtumas tarp išleistų akcijų skaičiaus ir akcijų, kurios būtų buvusios išleistos tikrąja verte, skaičiaus turi būti aiškinamas kaip paprastųjų akcijų emisija be jokio užmokesčio.

34. Minėtu tikslu tikrosios vertės skaičiavimas remiasi vidutine paprastųjų akcijų kaina per laikotarpį.

35. Pasirinkimo sandoriai ir kiti akcijų pirkimo susitarimai mažina pelną vienai akcijai, kai jie nulemia paprastųjų akcijų emisiją mažesne kaina nei tikroji vertė. Sumažintoji suma yra tikroji vertė, atėmus emisijos kainą. Taigi, norint apskaičiuoti sumažintąjį pelną vienai akcijai, turi būti laikoma, kad kiekvieną tokį susitarimą sudaro:

a) sutartis išleisti tam tikrą paprastųjų akcijų skaičių vidutine jų tikrąja verte per laikotarpį. Akcijas, kurios turi būti išleistos minėtu būdu, reikia teisingai įkainoti ir įsitikinti, kad jos nei mažina, nei didina pelno vienai akcijai. Į jas neatsižvelgiama skaičiuojant sumažintąjį pelną vienai akcijai, ir

b) sutartis išleisti likusias paprastąsias akcijas be jokio užmokesčio. Šios akcijos nesukuria jokių pajamų ir neturi įtakos apyvartoje esančioms paprastosioms akcijoms priklausančiam pelnui. Todėl akcijos mažina pelną vienai akcijai ir turi būti pridedamos prie apyvartoje esančių paprastųjų akcijų, skaičiuojant sumažintąjį pelną vienai akcijai.

Pavyzdys. Akcijų pasirinkimo sandorio poveikis sumažintajam pelnui vienai akcijai

20X1 m. grynasis pelnas	1 200 000		
20X1 m. esančių apyvartoje paprastųjų akcijų skaičiaus svertinis vidurkis	500 000 akcijų		
20X1 m. vienos paprastosios akcijos vidutinė tikroji vertė	20,00		
20X1 m. akcijų pagal pasirinkimo sandorį skaičiaus svertinis vidurkis	100 000 akcijų		
20X1 m. akcijų pagal pasirinkimo sandorį teisių įvykdymo kaina	15,00		
Pelno vienai akcijai apskaičiavimas			
	vienai akcijai	pelnas	akcijos
20X1 m. grynasis pelnas		1 200 000	
20X1 m. apyvartoje buvusių akcijų svertinis vidurkis			500 000
Pagrindinis pelnas vienai akcijai	2,40		
Akcijų pagal pasirinkimo sandorį skaičius			100 000
Akcijų, kurios būtų buvusios išleistos tikrąja verte, skaičius: (100000 × 15,00)/20,00		(*)	(75 000)
Sumažintasis pelnas vienai akcijai	2,29	1 200 000	525 000

(*) Pastaba: pelnas nebuvo padidintas, nes bendras akcijų skaičius padidėjo tik tų akcijų skaičiumi (25 000), kurios apskaičiuojant laikomos išleistomis be jokio užmokesčio (žr. 35 paragrafo b punktą).

36. Šis pasirinkimo sandorių ir kitų akcijų pirkimo sutarčių poveikio skaičiavimas duoda tą patį rezultatą kaip ir supirktų savų akcijų metodas, taikomas kai kuriose šalyse. Tai nereiškia, kad įmonė sudarė sandorį supirkti savas akcijas, nes tai gali būti netaikoma kai kuriomis aplinkybėmis arba neteisėta kai kuriose jurisdikcijose.

37. Kadangi iš dalies apmokėtos akcijos nesuteikia teisės į finansinio laikotarpio dividendus, jos traktuojamos kaip garantijos arba pasirinkimo sandoriai.

Pelną vienai akcijai mažinančios potencialios paprastosios akcijos

38. Potencialios paprastosios akcijos turi būti laikomos mažinančiomis pelną vienai akcijai tada ir tik tada, kai jų konvertavimas į paprastąsias akcijas sumažina pastovios įprastinės veiklos grynąjį pelną vienai akcijai.

39. Įmonė naudos grynąjį pelną iš pastovios įprastinės veiklos kaip kontrolinį skaičių, pagal kurį nustatoma, ar potencialios paprastosios akcijos mažina ar nemažina pelno vienai akcijai. Pastovios įprastinės veiklos grynasis pelnas yra grynasis pelnas iš įprastinės veiklos (kuri apibūdinama 8 TAS), atėmus privilegijuotuosius dividendus ir straipsnius, susijusius su nutrauktąja veikla; taigi atėmus ypatinguosius straipsnius ir apskaitos politikos pakeitimo bei esminių klaidų taisymo poveikį.

40. Potencialios paprastosios akcijos nemažina pelno vienai akcijai, jei jų konvertavimas į paprastąsias akcijas padidina pastovios įprastinės veiklos pelną vienai akcijai arba sumažina pastovios įprastinės veiklos nuostolį vienai akcijai. Į pelną vienai akcijai nemažinančių potencialių paprastųjų akcijų poveikį neatsižvelgiama skaičiuojant sumažintąjį pelną vienai akcijai.

41. Sprendžiant, ar potencialios paprastosios akcijos mažina ar nemažina pelno vienai akcijai, kiekviena potencialių paprastųjų akcijų emisija arba grupė vertinama atskirai, o ne visos kartu. Seka, kuria potencialios paprastosios akcijos vertinamos, gali nulemti tai, ar jos mažina ar nemažina pelno vienai akcijai. Todėl siekiant kuo labiau sumažinti pelną vienai akcijai, kiekviena potencialių paprastųjų akcijų emisija arba grupė vertinama pradedant labiausiai mažinančia pelną vienai akcijai ir baigiant mažiausiai mažinančia pelną vienai akcijai.

Pavyzdys. Tvarkos, pagal kurią pelną vienai akcijai mažinantys vertybiniai popieriai įtraukiami į akcijų skaičiaus svertinio vidurkio skaičiavimą, nustatymas

Paprastiesiems akcininkams priklausantis grynasis pelnas	10 000 000
Esančios apyvartoje paprastosios akcijos	2 000 000
Vienos akcijos vidutinė tikroji vertė per metus	75,00
Potencialios paprastosios akcijos	
Pasirinkimo sandoriai	100 000, kai teisių įgyvendinimo kaina lygi 60
Konvertuojamos privilegijuotosios akcijos	800 000 akcijų, turinčių teisę į sukauptus dividendus, lygius 8 vienai akcijai. Kiekviena privilegijuotoji akcija gali būti konvertuojama į 2 paprastąsias akcijas.
5 % konvertuojamos obligacijos	Nominali suma lygi 100 000 000. Kiekviena 1 000 obligacija gali būti konvertuojama į 20 paprastųjų akcijų. Nėra jokio emisijos skirtumo ar nuolaidos amortizacijos, kuri turėtų įtakos, nustatant palūkanų sąnaudas. sąnaudas.
Mokesčių norma	40 %

Paprastiesiems akcininkams priklausančio pelno padidėjimas, konvertavus potencialias paprastąsias akcijas

	Pelno padidėjimas	Paprastųjų akcijų skaičiaus padidėjimas	Pelnas vienai papildomai akcijai
Pasirinkimo sandoriai			
Pelno padidėjimas	nulis		
Papildomos akcijos, išleistos be užmokesčio 100 000 × (75 – 60)/75		20 000	nulis
Konvertuojamos privilegijuotosios akcijos			
Grynojo pelno padidėjimas 8 × 800 000	6 400 000		
Papildomos akcijos 2 × 800 000		1 600 000	4,00
5 % konvertuojamos obligacijos			
Grynojo pelno padidėjimas	3 000 000		
100 000 000 × 0,05 × (1 – 0,4)			
Papildomos akcijos 100 000 × 20		2 000 000	1,50

Sumažintojo pelno vienai akcijai konvertavimo apskaičiavimas

	Paskirstytinas grynasis pelnas	Paprastosios akcijos	Vienai akcijai
Nurodyti ataskaitoje pasirinkimo sandoriai	10 000 000	2 000 000	5,00
		20 000	
	10 000 000	2 020 000	4,95 mažinantis
5 % konvertuojamos obligacijos	3 000 000	2 000 000	
	13 000 000	4 020 000	3,23 mažinantis
Konvertuojamos privilegijuotosios akcijos	6 400 000	1 600 000	
	19 400 000	5 620 000	3,45 didinantis

Kadangi sumažintasis pelnas vienai akcijai padidėja, kai įvertinamos konvertuotinos privilegijuotosios akcijos (nuo 3,23 iki 3,45), kurios didina pelną vienai akcijai, į jas neatsižvelgiama skaičiuojant sumažintąjį pelną vienai akcijai. Todėl sumažintasis pelnas vienai akcijai yra 3,23.

Šis pavyzdys neparodo, kaip konvertuotinos finansinės priemonės klasifikuojamos į įsipareigojimus ir akcininkų nuosavybę. Jis taip pat neparodo, kaip susijusios palūkanos ir dividendai klasifikuojami į sąnaudas ir akcininkų nuosavybę, kaip to reikalauja 32 TAS.

42. Potencialios paprastosios akcijos yra lyginamos tuo laikotarpiu, kada jos yra apyvartoje. Potencialios paprastosios akcijos, kurios buvo atšauktos arba kurias leido panaikinti per ataskaitinį laikotarpį, įtraukiamos į to laikotarpio, kada jos buvo apyvartoje, sumažintojo pelno vienai akcijai skaičiavimų dalį. Potencialios paprastosios akcijos, kurios buvo konvertuotos į paprastąsias akcijas per ataskaitinį laikotarpį, įtraukiamos į sumažintojo pelno vienai akcijai skaičiavimus nuo laikotarpio pradžios iki konvertavimo dienos. Pradedant konvertavimo diena, atitinkamos paprastosios akcijos įtraukiamos tiek į pagrindinį, tiek į sumažintąjį pelną vienai akcijai.

NAUJAS ĮVERTINIMAS

43. Jei esančių apyvartoje paprastųjų arba potencialių paprastųjų akcijų skaičius išauga dėl kapitalizavimo arba dėl reinvestavimo ar akcijų padalijimo arba šis skaičius sumažėja dėl atvirkštinio akcijų padalijimo, pagrindinis arba sumažintasis visų ataskaitinių laikotarpių pelnas vienai akcijai turi būti koreguojamas retrospektyviai. Jei minėti pasikeitimai įvyksta po balanso datos, tačiau prieš finansinės atskaitomybės paskelbimą, pelno vienai akcijai skaičiavimai minėto laikotarpio ir kitų praėjusių laikotarpių finansinėje atskaitomybėje turi būti pateikiami remiantis nauju akcijų skaičiumi. Kai skaičiavimai vienai akcijai parodo akcijų skaičiaus pokyčius, tai turi būti nurodyta. Be to, pagrindinis ir sumažintasis visų nurodytų laikotarpių pelnas vienai akcijai turi būti pakoreguotas, atsižvelgiant į:

a) esminių klaidų įtaką ir pataisas, atsirandančias dėl apskaitos politikos pakeitimo pagal 8 TAS pateiktą pagrindinį (principinį) būdą;

b) verslo jungimą, kai suvienijami interesai.

44. Įmonė neperskaičiuoja praėjusių laikotarpių sumažintojo pelno vienai akcijai, pasikeitus taikomoms prielaidoms ar dėl potencialių paprastųjų akcijų konvertavimo į apyvartoje esančias paprastąsias akcijas.

45. Įmonė skatinama apibūdinti paprastųjų akcijų sandorius arba potencialių paprastųjų akcijų sandorius (išskyrus kapitalizavimo emisiją arba akcijų padalijimą), kurie įvyksta po balanso datos, tačiau yra tokie svarbūs, kad jų neatskleidimas turėtų įtakos finansinės atskaitomybės vartotojų galimybėms tinkamai įvertinti ir priimti sprendimus (žr. 10 TAS „Įvykiai po balanso datos“. Toliau pateikiami minėtų sandorių pavyzdžiai:

a) akcijų emisija už grynuosius pinigus;

b) akcijų emisija, kai pajamos naudojamos balanso datą esančiai skolai arba privilegijuotosioms akcijoms padengti;

c) esančių apyvartoje paprastųjų akcijų išpirkimas;

d) potencialių paprastųjų akcijų, esančių apyvartoje balanso datą, konvertavimas arba teisės pirkti įgyvendinimas ir pavertimas paprastosiomis akcijomis;

e) garantijų, pasirinkimo sandorių arba konvertuojamų vertybinių popierių emisija;

f) sąlygų, kurios nulems akcijų emisiją su išlyga, įvykdymas.

46. Pelno vienai akcijai sumos nekoreguojamos tam, kad būtų parodytas minėtų sandorių, įvykstančių po balanso datos, poveikis, nes šie sandoriai neturi įtakos kapitalo sumai, naudotai laikotarpio grynajam pelnui (nuostoliui).

PATEIKIMAS ATASKAITOSE

47. Įmonė turi parodyti pagrindinį ir sumažintąjį pelną vienai akcijai pelno (nuostolio) ataskaitoje pagal kiekvieną paprastųjų akcijų klasę, jei jos turi skirtingas teises į laikotarpio grynąjį pelną. Įmonė turi parodyti pagrindinį ir sumažintąjį pelną vienai akcijai vienodai visais laikotarpiais, už kuriuos atsiskaitoma.

48. Šis standartas reikalauja, kad įmonė ataskaitose nurodytų pagrindinį ir sumažintąjį pelną vienai akcijai netgi tuomet, kai parodomos sumos yra neigiamos (nuostolis vienai akcijai).

ATSKLEIDIMAS

49. Įmonė turi nurodyti:

a) sumas, naudotas kaip skaitiklį skaičiuojant pagrindinį ir konvertavimo sumažintą pelną vienai akcijai, ir suderinti minėtas sumas su laikotarpio grynuoju pelnu (nuostoliu);

b) paprastųjų akcijų skaičiaus svertinį vidurkį, naudotą kaip daliklį skaičiuojant pagrindinį ir sumažintąjį pelną vienai akcijai, ir suderinti minėtus daliklius vieną su kitu tarpusavyje.

50. Finansinės priemonės ir kitos sutartys, kurios sukuria potencialias paprastąsias akcijas, gali apibrėžti sąlygas ir terminus, kurie turės įtakos pagrindinio ir sumažintojo pelno vienai akcijai skaičiavimui. Šios sąlygos ir terminai gali parodyti, ar potencialios paprastosios akcijos mažina pelną vienai akcijai, ar ne, jei taip – koks poveikis esančių apyvartoje akcijų skaičiaus svertiniam vidurkiui bei kitas pasekmines paprastiesiems akcininkams priklausančio pelno pataisas. Neatsižvelgiant į tai, ar 32 TAS reikalauja smulkiai paaiškinti minėtas sąlygas ir terminus, tai atlikti skatina šis standartas.

51. Jei įmonė, be pagrindinio ir sumažintojo pelno vienai akcijai, parodo sumas vienai akcijai, naudodama ataskaitose nurodyto grynojo pelno komponentą, išskyrus akcininkams priklausantį laikotarpio grynąjį pelną (nuostolį), tokios sumos turi būti apskaičiuojamos naudojant paprastųjų akcijų skaičiaus svertinį vidurkį, nustatytą šiame standarte nurodytu būdu. Jei naudojamas toks grynojo pelno komponentas, kuris nenurodytas kaip pelno (nuostolio) ataskaitos straipsnis, turi būti suderinti naudojamo komponento ir pelno (nuostolio) ataskaitos straipsniai. Pagrindinį ir sumažintąjį pelną vienai akcijai pateikti ataskaitoje vienodai svarbu.

52. Įmonė gali atskleisti daugiau informacijos, nei reikalauja šis standartas. Tokia informacija gali padėti vartotojams geriau įvertinti įmonės veiklą ir ji gali būti pateikiama kaip atskirų grynojo pelno elementų sumų akcijai forma. Tokios informacijos pateikimas yra sveikintinas. Tačiau, kai tokios sumos nurodomos, skaitikliai turi būti apskaičiuojami šio standarto nustatytu būdu, kad nurodomos sumos akcijai galėtų būti palyginamos.

ĮSIGALIOJIMO DATA

53. Šis tarptautinis apskaitos standartas galioja 1998 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių finansinei atskaitomybei. Rekomenduojama taikyti anksčiau.

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 finansinės atskaitomybės aiškinamojo rašto 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.

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.

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

5. 1 TAS nustato, koks turi būti pilnos finansinės atskaitomybės rinkinys, įskaitant šiuos komponentus:

   a) balansą;

   b) pelno (nuostolio) ataskaitą;

   c) ataskaitą, kuri parodo: arba i) visus nuosavybės pokyčius, arba ii) kitus nuosavybės pokyčius nei tie, kurie kyla iš kapitalo sandorių su savininkais ir paskirstymo savininkams;

   d) pinigų srautų ataskaitą ir

   e) apskaitos politiką ir aiškinamąjį raštą.

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 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.

12. 1 TAS pateikia finansinės atskaitomybės struktūros nuorodas ir priedą „Iliustracinė finansinės atskaitomybės struktūra“, kuris pateikia tolesnes pagrindinių straipsnių ir tarpinių sumų nuorodas.

13. Nors 1 TAS reikalauja, kad nuosavybės pokyčių ataskaita būtų pateikiama kaip atskiras įmonės finansinės atskaitomybės komponentas, jis leidžia, kad informacija apie nuosavybės pokyčius, kylančius dėl kapitalo sandorių su savininkais ir paskirstymo savininkams, būtų parodoma arba ataskaitoje, arba aiškinamajame rašte, pasirinktinai. Tarpinėje atskaitomybėje nurodydama nuosavybės pokyčius, įmonė laikosi to paties formato kaip ir paskutinėje metinėje atskaitomybėje.

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 ciklišku mą;

c) straipsnių, veikiančių turtą, įsipareigojimus, nuosavybę, grynąsias pajamas 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;

i) įmonės struktūros pokyčių per tarpinį laikotarpį poveikį įmonei, įskaitant verslo jungimus, dukterinių įmonių ir ilgalaikių investicijų įsigijimą bei perleidimą, restruktūrizavimą ir nutraukiamąją veiklą, ir

j) neapibrėžtųjų įsipareigojimų ar neapibrėžtojo turto pokyčius nuo paskutinės metinės atskaitomybės sudarymo datos.

17. Atskleidimų, kurių reikalaujama pagal 16 paragrafą, pavyzdžiai pateikiami toliau. Atskiri tarptautiniai apskaitos standartai nustato, kaip parodyti daugelį šių straipsnių:

a) atsargų nurašymą iki grynosios galimo realizavimo vertės ir tokio nurašymo atstatymą;

b) nuostolio dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų, nematerialiojo ar kito turto vertės sumažėjimo pripažinimą ir tokių nuostolių atstatymą;

c) bet kokių atidėjimų restruktūrizavimo išlaidoms atstatymą;

d) nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų įsigijimą ir perdavimą;

e) nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų pirkimo įsipareigojimus;

f) teisminių ginčų sprendimus;

g) ankstesnių finansinių duomenų esminių klaidų pataisymus;

h) ypatinguosius straipsnius;

i) bet kokį skolos neapmokėjimą ar kiekvieną skolos sutarties pažeidimą, kuris vėliau nebuvo ištaisytas;

j) susijusių šalių sandorius.

18. Kiti tarptautiniai apskaitos standartai nurodo, kokia informacija turi būti pateikiama finansinėje atskaitomybėje. Pagal šį kontekstą, finansinė atskaitomybė – tai finansinių ataskaitų, kurios paprastai įtraukiamos į metinę finansinę atskaitomybę, o kartais ir į kitas ataskaitas, rinkiniai. Pateikti informaciją, kurios reikalauja kiti tarptautiniai apskaitos standartai, yra nebūtina, jeigu įmonės tarpinę finansinę atskaitomybę sudaro vien tik sutrumpintos finansinės ataskaitos ir pasirinktos aiškinamojo rašto pastabos, o ne pilnos finansinės atskaitomybės rinkinys.

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. 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.

24. Tarptautinių apskaitos standartų pratarmėje nurodoma, kad „tarptautiniai apskaitos standartai nėra skirti nereikšmingiems straipsniams“. Sistema nurodo, kad „informacija yra reikšminga, jei jos nepateikimas arba klaidingas pateikimas gali turėti įtakos vartotojų priimamiems ekonominiams sprendimams, kurie daromi remiantis finansinėmis ataskaitomis“. 8 TAS „Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas ar nuostolis, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai“ reikalauja atskirai nurodyti reikšmingus ypatinguosius straipsnius, neįprastus paprastuosius straipsnius, nutraukiamąją veiklą, apskaitinių įvertinimų pasikeitimus, esmines klaidas ir apskaitos politikos pakeitimus. 8 TAS nepateikiamos kiekybinės reikšmingumo nuorodos.

25. Nepaisant to, kad finansinėje atskaitomybėje vertinant reikšmingumą visada reikalaujama vadovautis profesine nuomone siekiant suprasti tarpinius skaičiavimus, šis standartas sprendimą dėl pripažinimo ir pateikimo grindžia tarpinio laikotarpio duomenimis. Vadinasi, pavyzdžiui, įprastiniai ar ypatingieji straipsniai, apskaitos politikos ar įvertinimo pakeitimai ir esminės klaidos pripažįstamos ir atskleidžiamos remiantis tarpinio laikotarpio duomenų reikšmingumu, kad būtų išvengta klaidinančių išvadų, kurios gali kilti dėl neatskleidimo. Svarbiausias tikslas – garantuoti, kad tarpinėje finansinėje atskaitomybėje pateikiama visa svarbi informacija, paaiškinanti įmonės finansinę būklę ir rezultatus tarpiniu laikotarpiu.

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.

27. 8 TAS reikalauja, kad būtų aprašytas įvertinimo pakeitimo pobūdis (jeigu tai įmanoma) ir suma, daranti reikšmingą poveikį ataskaitiniam laikotarpiui arba kitiems laikotarpiams, jeigu tikėtina, kad turės reikšmingą poveikį ir jiems. Šio standarto 16 paragrafo d punkte reikalaujama, kad panaši informacija būtų pateikta ir tarpinėje finansinėje atskaitomybėje. Pavyzdžiai galėtų būti tarpinio finansinio laikotarpio įvertinimo pakeitimai, susiję su atsargų nurašymu, restruktūrizavimu ar nuostoliais dėl vertės sumažėjimo, kurie buvo pateikti finansinių metų ankstesniojo tarpinio laikotarpio atskaitomybėje. Ankstesnio paragrafo reikalaujamas atskleidimas atitinka 8 TAS reikalavimą ir turėtų apsiriboti vien tiktai įvertinimo pakeitimo aprašymu. Nereikalaujama, kad įmonė įtrauktų papildomą tarpinės finansinės atskaitomybės informaciją į savo metinę finansinę atskaitomybę.

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 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.

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 mažmeninink ų 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

43. Apskaitos politikos pakeitimas, kuriam naujas tarptautinis apskaitos standartas nenustato pereinamojo laikotarpio, turi būti parodomas:

a) pakartotinai nustatant ataskaitinių finansinių metų ankstesnę tarpinę atskaitomybę bei ankstesnių finansinių metų lyginamuosius tarpinius laikotarpius (žr. 20 paragrafą), jeigu įmonė taiko pagrindinį (principinį) būdą pagal 8 TAS, arba

b) pakartotinai nustatant ataskaitinių finansinių metų ankstesnę tarpinę atskaitomybę, jeigu įmonė taiko 8 TAS leistiną alternatyvųjį būdą. Šiuo atveju lyginamieji ankstesnių finansinių metų tarpiniai laikotarpiai netaisomi.

44. Vienas minėtojo principo tikslų – garantuoti, kad per visus finansinius metus konkrečiai sandorių klasei būtų taikoma viena apskaitos politika. Pagal 8 TAS, apskaitos politikos pakeitimas parodomas retrospektyviai, kai pakartotinai nustatomi laikotarpio finansiniai duomenys, jeigu tai reikalinga. Tačiau jeigu ankstesnių finansinių metų koregavimo suma netinkamai nustatyta, tada pagal 8 TAS, naujoji politika taikoma perspektyviai. Leidžiamas kitas pasirinkimas – įtraukti visą sukauptą koregavimo sumą retrospektyviai, nustatant laikotarpio, kurio apskaitos politika buvo pakeista, grynąjį pelną ar nuostolį. 43 paragrafo principo poveikis toks, kad reikalaujama kiekvieną ataskaitinių finansinių metų apskaitos politikos pakeitimą retrospektyviai taikyti iki finansinių metų pradžios.

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.

35-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS (35 TAS)

Nutraukiamoji veikla

Šį tarptautinį apskaitos standartą TASK valdyba patvirtinto 1998 m. balandžio mėnesį. Šis standartas įsigalioja 1999 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių finansinei atskaitomybei.

Šis standartas pakeitė 8 TAS „Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas arba nuostolis, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai“ 19–22 paragrafus.

1999 m. buvo pataisyti įvado 8 paragrafas, standarto 20, 21, 29, 30 ir 32 paragrafai ir B priedo 4 paragrafas, kad atitiktų 10 TAS (persvarstytą 1999 m.) „Įvykiai po balanso datos“ ir 37 TAS „Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“.

ĮVADAS

1. Šis standartas (35 TAS) skiriamas nutraukiamajai veiklai pateikti ir parodyti. Palyginti glaustai šis klausimas buvo nagrinėjamas 8 TAS „Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas arba nuostolis, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai“ 19–22 paragrafuose. 35 TAS pakeičia šiuos 8 TAS paragrafus. 35 TAS galioja 1999 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių finansinei atskaitomybei. Rekomenduojama taikyti anksčiau.

2. 35 TAS tikslai – nustatyti, kaip atskirti informaciją apie svarbesnę nutraukiamąją įmonės veiklą nuo informacijos apie tęsiamąją veiklą, bei apibrėžti nutraukiamosios veiklos atskleidimo minimumą. Atskiriant nutraukiamąją ir tęsiamąją veiklą, padidėja investuotojų, kreditorių ir kitų finansinės atskaitomybės vartotojų galimybės numatyti įmonės pinigų srautus, finansinę būklę ir sugebėjimą uždirbti pajamas.

3. Nutraukiamoji veikla yra palyginti didelis įmonės komponentas (toks kaip verslo ar geografinis segmentas pagal 14 TAS „Segmento atskaitomybė“), kurio pagrindinę dalį, remdamasi atskiru planu, įmonė arba perleidžia, arba nutraukia jo veiklą atsisakydama ar parduodama dalimis.

4. Šiame standarte vietoj tradicinės sąvokos nutrauktoji veikla vartojama sąvoka nutraukiamoji veikla, nes nutrauktoji veikla (būtasis laikas) reiškia, kad veiklos nutraukimą būtina pripažinti tiktai tada, kai veikla jau nutraukta arba artėjama prie to. Šis standartas reikalauja, kad nutraukiamoji veikla būtų pateikiama anksčiau – priėmus ir paskelbus perleidimo planą ar įmonei sudarius perleidimo sutartį.

5. Tai yra pateikimo ir atskleidimo standartas. Jis nurodo, kaip įmonės finansinėje atskaitomybėje reikia pateikti nutraukiamąją veiklą ir kokią informaciją reikia nurodyti. Jis nenustato naujų principų, pagal kuriuos būtų galima nuspręsti, kaip ir kada pripažinti ir vertinti pajamas, sąnaudas, pinigų srautus bei turto ir įsipareigojimų pokyčius, susijusius su nutraukiamąja veikla. Vietoj to jis reikalauja, kad įmonės laikytųsi kitų tarptautinių apskaitos standartų nustatytų pripažinimo ir įvertinimo principų.

6. Pagal šį standartą informacija apie planuojamą veiklos nutraukimą visų pirma turi būti nurodoma pirmoje įmonės finansinėje atskaitomybėje, pateikiamoje po to, kai: a) įmonė sudaro sutartį parduoti visą pagrindinį nutraukiamosios veiklos turtą arba b) įmonės direktorių valdyba ar kitas panašus valdymo organas patvirtina ir paskelbia apie planuojamą veiklos nutraukimą. Reikalaujama nurodyti informacija:

— nutraukiamosios veiklos aprašymas,

— verslo ar geografinis segmentas, kurio atskaitomybėje pateikiama informacija,

— pirminio įvykio atskleidimo data ir pobūdis,

— numatomas baigimo laikas,

— viso perleidžiamo turto ir visų įsipareigojimų apskaitinė vertė,

— nutraukiamajai veiklai priskiriama pajamų, sąnaudų ir pelno ar nuostolio prieš apmokestinimą dalis bei atitinkamos pelno mokesčio sąnaudos,

— grynieji pinigų srautai, priskiriami nutraukiamosios veiklos pagrindinei, investicinei ir finansinei veiklai,

— bet kokio pelno ar nuostolio suma, kuri pripažįstama perleidžiant turtą ar atsiskaitant pagal nutraukiamajai veiklai priskirtus įsipareigojimus, bei atitinkamos pelno mokesčio sąnaudos ir

— grynoji pardavimo kaina (atėmus grynojo turto, dėl kurio įmonė sudarė vieną ar daugiau įpareigojančių pardavimo sutarčių, perleidimo išlaidas), numatoma trukmė ir šio grynojo turto apskaitinė vertė.

7. Vėlesnių laikotarpių (po pirmo pateikimo) finansinėje atskaitomybėje ši informacija turi būti atnaujinama, įskaitant pinigų srautų, susijusių su turtu ir įsipareigojimais, kurie perleidžiami ar už kuriuos atsiskaitoma, visų reikšmingų sumų ar laiko pokyčių aprašymą bei šių pasikeitimų priežastis.

8. Jeigu perleidimo planas patvirtinamas ir viešai paskelbiamas pasibaigus įmonės finansinės atskaitomybės laikotarpiui, bet dar neįgaliojus išleisti to laikotarpio finansinės atskaitomybės, atskleidimai turėtų būti atlikti. Tai turi būti atliekama tol, kol perleidimas baigiamas.

9. Finansinėje atskaitomybėje, sudarytoje po pirmo atskleidimo, lyginamoji ankstesnių laikotarpių informacija turi būti pateikta pakartotinai, kad būtų galima atskirti nutraukiamosios ir tęsiamosios veiklos turtą, įsipareigojimus, pajamas, sąnaudas ir pinigų srautus. Retrospektyviai atskyrus nutraukiamąją ir tęsiamąją veiklą, finansinės atskaitomybės vartotojams lengviau planuoti.

TURINYS

	Paragrafai
Tikslas	293
Taikymas	294
Apibrėžimai	294
Nutraukiamoji veikla	294
Pirminio įvykio atskleidimas	295
Pripažinimas ir vertinimas	296
Atidėjimai	296
Turto vertės sumažėjimo nuostoliai	296
Pateikimas ir atskleidimas	297
Pirmas atskleidimas	297
Kiti atskleidimai	298
Atskleidimų atnaujinimas	298
Atskiras kiekvienos nutraukiamosios veiklos atskleidimas	298
Reikalaujamų atskleidimų pateikimas	299
Pateikimas finansinėje atskaitomybėje ar aiškinamajame rašte	299
Neypatingieji straipsniai	299
Sąvokos nutraukiamoji veikla vartojimo ribos	299
Iliustracinis atskleidimas	299
Ankstesnių laikotarpių perskaičiavimas	299
Atskleidimas tarpinėje finansinėje atskaitomybėje	299
Įsigaliojimo data	299

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 informacijos apie nutraukiamąją veiklą pateikimo atskaitomybėje principus, atskirti informaciją apie nutraukiamąją veiklą nuo informacijos apie tęsiamąją veiklą ir taip padidinti finansinės atskaitomybės vartotojų galimybes numatyti įmonės pinigų srautus, finansinę būklę ir sugebėjimą uždirbti pajamas.

TAIKYMAS

1. Šis standartas taikomas visų įmonių visai nutraukiamajai veiklai.

APIBRĖŽIMAI

Nutraukiamoji veikla

2. Nutraukiamoji veikla – įmonės komponentas:

a) kai įmonė pagal atskirą planą:

i) perleidžia pagrindinę visumos dalį, parduodama komponentą atskiro sandorio metu ar atskirdama ir atidalydama įmonės akcininkams komponento nuosavybę;

ii) perleidžia dalimis, t. y. atskirai parduoda komponento turtą ir įsipareigojimus, arba

iii) nutraukia veiklą jos atsisakydama;

b) kuris apima atskiro pobūdžio verslą ar geografinę veiklos sritį, ir

c) kuris gali būti atskirtas pagal veiklą ir finansinės atskaitomybės sudarymo tikslus.

3. Pagal apibrėžimo a kriterijų (2 paragrafo a punktas), nutraukiamoji veikla gali būti visos įmonės ar jos dalies perleidimas, visada atliekamas pagal bendrą viso įmonės komponento veiklos nutraukimo planą.

4. Kai įmonė realiai parduoda visą komponentą, gali susidaryti grynasis pelnas arba nuostolis. Tokio veiklos nutraukimo atveju nurodoma konkreti įpareigojančios pardavimo sutarties sudarymo data, tačiau nutraukiamosios veiklos nuosavybė ir kontrolė gali būti perleidžiama vėliau. Pardavėjui gali būti sumokėta sutarties sudarymo metu, perdavimo metu ar per ilgesnį būsimąjį laikotarpį.

5. Užuot perleidusi didesnę visumos dalį, įmonė gali nutraukti komponento veiklą ir jį perleisti parduodama turtą ir įsipareigojimus dalimis (atskirai arba mažomis grupėmis). Parduodant dalimis, nors bendras rezultatas gali būti grynasis pelnas ar grynasis nuostolis, atskiros dalies pardavimas ar atsiskaitymas pagal atskirą įsipareigojimą gali turėti priešingą poveikį. Be to, nėra konkrečios bendros įpareigojančios pardavimo sutarties sudarymo datos. Turto pardavimas ir atsiskaitymas pagal įsipareigojimus gali vykti mėnesį ar net ilgesnį laiką, o finansinės atskaitomybės pateikimo laikotarpio pabaigoje perleidimas gali būti atliktas tik iš dalies. Tam, kad perleidimas atitiktų nutraukiamosios veiklos apibūdinimą, jis turi būti vykdomas pagal atskirą suderintą planą.

6. Įmonė gali nutraukti veiklą jos atsisakydama, kai aiškaus turto pardavimo nėra. Veiklos atsisakymas laikomas nutraukiamąja veikla, jeigu jis tenkina apibrėžimo kriterijus. Tačiau veiklos apimties ar vykdymo pobūdžio pakeitimas nėra atsisakymas, nes ta veikla, nors ir pakeista, tęsiama.

7. Reaguodamos į rinkos pokyčius, verslo įmonės dažnai uždaro padalinius, atsisako produktų gamybos ar netgi produktų gamybos linijų bei keičia pajėgumą. Nors toks veiklos nutraukimas paprastai nėra nutraukiamoji veikla ir neatitinka šiame standarte pateikto jos apibrėžimo, jis gali būti susijęs su nutraukiamąja veikla.

8. Veiklos, kuri netenkina 2 paragrafo a punkto kriterijų, bet gali juos tenkinti kartu su kitomis aplinkybėmis, pavyzdys:

a) laipsniškas ar pereinamasis gamybos linijos ar paslaugų klasės atsisakymas;

b) kelių tebetęsiamos verslo srities produktų gamybos nutraukimas, net ir palyginti staigus;

c) konkrečios verslo srities tam tikros gamybos ar rinkodaros veiklos perkėlimas iš vienos vietos į kitą;

d) padalinio uždarymas siekiant padidinti našumą ar kitaip taupyti lėšas ir

e) dukterinės įmonės, kurios veikla panaši į patronuojančios įmonės ar kitų dukterinių įmonių veiklą, pardavimas.

9. Atskaitomybę teikiantis verslo ar geografinis segmentas, kaip apibrėžiama 14 TAS „Segmento atskaitomybė“, paprastai tenkina nutraukiamosios veiklos b kriterijų (2 paragrafo b punktas), t. y. jis apima atskirą verslo sritį ar geografinį veiklos regioną. Kaip apibrėžiama 14 TAS, segmento komponentas taip pat gali tenkinti apibrėžimo b kriterijų. Jei įmonė verčiasi vienodu verslu ar veikia viename geografiniame segmente ir todėl atskaitomybėje nepateikia segmentų informacijos, didesnioji jos produktų ar paslaugų grupė gali tenkinti apibrėžimo kriterijus.

10. 14 TAS leidžia, bet nereikalauja, kad skirtingos vertikaliai integruotos veiklos stadijos būtų nustatomos kaip atskiri verslo segmentai. Tokie vertikaliai integruoti verslo segmentai gali tenkinti nutraukiamosios veiklos apibrėžimo b kriterijaus reikalavimus.

11. Komponentas gali būti atskiriamas pagal veiklą ir finansinės atskaitomybės pateikimo tikslus (apibrėžimo 2 paragrafo c punkto kriterijus), jeigu:

a) jam gali būti tiesiogiai priskiriamas veiklos turtas ir įsipareigojimai;

b) jam gali būti tiesiogiai priskiriamos pajamos (bendrosios pajamos) ir

c) jam gali būti tiesiogiai priskiriama bent jau dauguma jo veiklos sąnaudų.

12. Turtas, įsipareigojimai, pajamos ir sąnaudos yra tiesiogiai priskiriamos komponentui, jeigu pardavus, atsisakius ar kitaip perleidus komponentą jos eliminuojamos. Palūkanos ir kitos finansavimo išlaidos tik tada priskiriamos nutraukiamajai veiklai, jeigu jai panašiai priskiriama susijusi skola.

13. Pagal šį standartą, nutraukiamoji veikla turėtų atsirasti palyginti nedažnai. Kai kurie pokyčiai, kurie neklasifikuojami kaip nutraukiamoji veikla, gali būti laikomi restruktūrizavimu (žr. 37 TAS „Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“).

14. Kai kurie nedažnai pasitaikantys įvykiai, kurių negalima klasifikuoti nei kaip nutraukiamosios veiklos, nei kaip restruktūrizavimo, gali turėti įtakos pajamų arba sąnaudų straipsniams, kuriuos reikės atskirai pateikti pagal 8 TAS „Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas arba nuostolis, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai“, kadangi dėl dydžio, pobūdžio ar veiklos srities jie tampa svarbūs aiškinant įmonės laikotarpio rezultatą.

15. Faktas, kad komponento perleidimas pagal šį standartą laikomas nutraukiamąja veikla, savaime nekelia abejonių dėl įmonės sugebėjimo tęsti veiklą. 1 TAS „Finansinės atskaitomybės pateikimas“ reikalauja nurodyti neaiškumus, susijusius su įmonės gebėjimu tęsti veiklą, ir visas išvadas, jei įmonė negali tęsti veiklos.

Pirminio įvykio atskleidimas

16. Nutraukiamosios veiklos požiūriu pirminis įvykis, kuris turi būti nurodytas, yra vienas šių įvykių (tas, kuris įvyksta anksčiau):

a) įmonė sudaro įpareigojančią iš esmės viso turto, priskiriamo nutraukiamajai veiklai, pardavimo sutartį arba

b) įmonės direktorių valdyba ar panašus valdymo organas tiek: i) patvirtina oficialų detalųjį veiklos nutraukimo planą, tiek ii) paskelbia šį planą.

PRIPAŽINIMAS IR VERTINIMAS

17. Nustatydama, kada ir kaip pripažinti ir vertinti turto ir įsipareigojimų pokyčius bei pajamas, sąnaudas ir pinigų srautus, susijusius su nutraukiamąja veikla, įmonė turi taikyti kituose tarptautiniuose apskaitos standartuose nurodytus pripažinimo ir vertinimo principus.

18. Šis standartas nenustato jokių pripažinimo ar vertinimo principų. Vietoj to jis reikalauja, kad įmonė vadovautųsi kituose standartuose nustatytais pripažinimo ir vertinimo principais. Šiuo požiūriu gali būti svarbūs du standartai:

a) 36 TAS „Turto vertės sumažėjimas“ ir

b) 37 TAS „Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“.

19. Gali būti svarbūs ir kiti standartai: 19 TAS „Išmokos darbuotojams“, išeitinių išmokų pripažinimo požiūriu, ir 16 TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“, atitinkamo turto perleidimo požiūriu.

Atidėjimai

20. Nutraukiamoji veikla yra restruktūrizavimas – taip ši sąvoka apibrėžiama 37 TAS „Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“. 37 TAS pateikia šio standarto reikalavimų nuorodas, įskaitant:

a) kas sudaro „oficialų detalųjį veiklos nutraukimo planą“, sąvoką, vartojamą šio standarto 16 paragrafo b punkte;

b) ką reiškia „plano paskelbimas“, sąvoka, vartojama šio standarto 16 paragrafo b punkte.

21. 37 TAS nustato, kada turi būti pripažįstami atidėjimai. Kai kuriais atvejais įmonę įpareigojantis įvykis atsitinka pasibaigus finansinės atskaitomybės pateikimo laikotarpiui, bet prieš direktorių valdybai įgaliojant išleisti finansinę atskaitomybę. Tokiais atvejais šio standarto 29 paragrafas reikalauja parodyti nutraukiamąją veiklą.

Turto vertės sumažėjimo nuostoliai

22. Patvirtinant ar paskelbiant veiklos nutraukimo planą, parodoma, kad turtas, priskiriamas nutraukiamajai veiklai, gali būti sumažėjęs arba kad anksčiau pripažintas šio turto vertės sumažėjimo nuostolis turi būti padidintas arba panaikintas. Todėl pagal 36 TAS „Turto vertės sumažėjimas“ įmonė įvertina kiekvieno nutraukiamosios veiklos objekto turto atsiperkamąją vertę (turto grynąją pardavimo kainą ar naudojimo vertę, tą, kuri yra didesnė) ir pripažįsta vertės sumažėjimo nuostolį arba panaikina ankstesnį vertės sumažėjimo nuostolį.

23. Nutraukiamajai veiklai taikydama 36 TAS, įmonė nustato, ar nutraukiamosios veiklos turto atsiperkamoji vertė įvertinama pagal atskirą turtą ar pagal turto pinigus kuriantį vienetą (36 TAS apibrėžiamą kaip mažiausia nustatoma turto grupė, apimanti peržiūrimą turtą, kuris pastoviai naudojamas kuria pinigų įplaukas, kurios dažniausiai nepriklauso nuo kito turto ar kito turto grupių pinigų įplaukų). Pavyzdžiui:

a) jeigu įmonė parduoda iš esmės visą nutraukiamąją veiklą, joks nutraukiamosios veiklos turtas nesukuria pinigų įplaukų atskirai nuo kito nutraukiamosios veiklos turto. Todėl nutraukiant veiklą nustatoma visumos atsiperkamoji vertė, o vertės sumažėjimo nuostolis, jeigu toks yra, paskirstomas nutraukiamosios veiklos turtui pagal 36 TAS;

b) jeigu įmonė perleidžia nutraukiamąją veiklą kitokiu būdu, pavyzdžiui, parduoda dalimis, nustatoma atskirų objektų turto atsiperkamoji vertė, jeigu turtas nėra parduodamas grupėmis, ir

c) jeigu įmonė nutraukia veiklą atsisakymo būdu, nustatoma atskiro turto atsiperkamoji vertė, kaip nurodoma 36 TAS.

24. Paskelbus planą, derybos su potencialiais nutraukiamosios veiklos pirkėjais ar konkretus įpareigojantis pardavimo susitarimas gali suteikti įrodymų, kad nutraukiamosios veiklos turto vertė galėjo toliau mažėti arba kad ankstesniais laikotarpiais pripažinti vertės sumažėjimo nuostoliai sumažėjo. Todėl, kai tai atsitinka, įmonė iš naujo įvertina nutraukiamosios veiklos turto atsiperkamąją vertę ir susidariusius vertės sumažėjimo nuostolius arba vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimą pripažįsta pagal 36 TAS.

25. Nustatant turto (pinigus kuriančio vieneto) naudojimo vertę, įpareigojančios pardavimo sutarties kaina geriausiai parodo turto (pinigus kuriančio vieneto) grynąją pardavimo kainą arba įvertintas pinigų įplaukas iš galutinio turto perleidimo.

26. Nutraukiamosios veiklos apskaitinė vertė (atsiperkamoji vertė) apima ir bet kokią prestižo apskaitinę vertę (atsiperkamąją vertę), pastoviai ir pagrįstai priskiriamą nutraukiamajai veiklai.

PATEIKIMAS IR ATSKLEIDIMAS

Pirmas atskleidimas

27. Pradedant laikotarpiu, kai pirminis įvykis buvo parodytas finansinėje atskaitomybėje (kaip apibrėžta 16 paragrafe), įmonė turi atskleisti šią su nutraukiamąja veikla susijusią informaciją:

a) nutraukiamosios veiklos aprašymą;

b) verslo ar geografinį segmentą (-us), kurio (-ių) informacija atskaitomybėje pateikiama pagal 14 TAS;

c) pirminio įvykio atskleidimo datą ir pobūdį;

d) datą ar laikotarpį, kada numatoma baigti veiklos nutraukimą, jeigu tai yra žinoma ar galima nustatyti;

e) viso perleidžiamo turto ir visų įsipareigojimų apskaitinę vertę balanso datą;

f) ataskaitinio finansinės atskaitomybės sudarymo laikotarpio įprastinės veiklos, priskiriamos nutraukiamajai veiklai, pajamų, sąnaudų, pelno ar nuostolio prieš apmokestinimą sumas bei susijusias pelno mokesčio sąnaudas, kaip to reikalauja 12 TAS 81 paragrafo h punktas, ir

g) ataskaitinio finansinės atskaitomybės sudarymo laikotarpio grynųjų pinigų srautų sumas, priskiriamas nutraukiamosios veiklos investicinei ir finansinei veiklai.

28. Siekiant pateikti šio standarto reikalaujamą informaciją, vertinamo nutraukiamosios veiklos turto, įsipareigojimų, pajamų, sąnaudų, pelno, nuostolių ir pinigų srautų straipsniai gali būti priskiriami nutraukiamajai veiklai, jeigu nutraukus veiklą jie bus perleidžiami, už juos bus atsiskaitoma, jie bus sumažinami arba eliminuojami. Jeigu baigus veiklos nutraukimą šie straipsniai išlieka, jie negali būti priskiriami nutraukiamajai veiklai.

29. Jeigu pirminio įvykio atskleidimas yra atliktas pasibaigus įmonės finansinės atskaitomybės pateikimo laikotarpiui, bet prieš įgaliojant išleisti laikotarpio finansinę atskaitomybę, šioje finansinėje atskaitomybėje turi būti pateiktas 27 paragrafe nurodytas atskleidimas, apimantis šios finansinės atskaitomybės laikotarpį.

30. Pavyzdžiui, įmonės, kurios finansiniai metai baigiasi 20x5 m. gruodžio 31 d., direktorių valdyba patvirtina nutraukiamosios veiklos planą 20x5 m. gruodžio 15 d. ir paskelbia 20x6 m. sausio 10 d. 20x6 m. kovo 20 d. direktorių valdyba išleidžia 20x5 m. finansinę atskaitomybę. 20x5 m. finansinėje atskaitomybėje pateikiama 27 paragrafo reikalaujama informacija.

Kiti atskleidimai

31. Kai įmonė perleidžia nutraukiamajai veiklai priskiriamą turtą ar atsiskaito pagal įsipareigojimus arba sudaro įpareigojančias tokio turto pardavimo ar atsiskaitymo pagal tokius įsipareigojimus sutartis, ji turėtų įtraukti į finansinę atskaitomybę šią informaciją:

a) bet kokio pelno ar nuostolio, kuris pripažįstamas perleidžiant nutraukiamajai veiklai priskiriamą turtą ar atsiskaitant pagal įsipareigojimus: i) pelno ar nuostolio prieš apmokestinimą sumą ir ii) pelno mokesčio sąnaudas, susijusias su pelnu ar nuostoliu, kaip to reikalauja 12 TAS 81 paragrafo h punktas, ir

b) grynojo turto, dėl kurio įmonė sudarė vieną ar daugiau įpareigojančių pardavimo sutarčių, grynąją pardavimo kainą ar kainų ribas (atėmus numatomą perleidimo savikainą), numatomą pinigų srautų gavimo trukmę bei šio turto apskaitinę vertę.

32. Ankstesniame paragrafe minimas turto perleidimas, atsiskaitymas pagal įsipareigojimus ir įpareigojančios pardavimo sutartys gali būti sudaromos tuo pačiu metu, kai atliekamas pirminio įvykio atskleidimas, arba tuo laikotarpiu, kai pirminio įvykio atskleidimas, ar vėliau. Pagal 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 pasibaigus finansiniams metams, bet prieš valdybai patvirtinant išleisti finansinę atskaitomybę, į finansinę atskaitomybę turi būti įtraukta 31 paragrafo reikalaujama informacija, jei jos neatskleidimas gali daryti įtaką finansinės atskaitomybės vartotojų galimybei atlikti tinkamą įvertinimą ir priimti sprendimus.

Atskleidimų atnaujinimas

33. Be 27 ir 31 paragrafuose reikalaujamos informacijos, į vėlesnių laikotarpių finansines atskaitomybes, pateikiamas po pirmo atskleidimo, įmonė turi įtraukti visų reikšmingų pinigų srautų, susijusių su perleidžiamo turto ar įsipareigojimų, pagal kuriuos atsiskaitoma, pokyčių bei įvykių, sukėlusių šiuos pokyčius, sumų ar trukmės aprašymą.

34. Įvykių ir veiklos, kurie turėtų būti nurodomi, pavyzdžiai: įpareigojančių turto pardavimo sutarčių pobūdis ir terminai, turto atskyrimas, įmonės akcininkams paskirstant nuosavybės vertybinius popierius, bei teisiniai ar nustatyti patvirtinimai.

35. 27–34 paragrafų reikalaujama informacija finansinėse atskaitomybėse turi būti pateikiama kol užbaigiamas veiklos nutraukimas. Veiklos nutraukimas laikomas baigtu, kai planas iš esmės yra įvykdytas arba jo atsisakoma, nors pirkėjas (-ai) pardavėjui dar gali būti iki galo nesumokėjęs (-ę).

36. Jeigu įmonė atsisako plano, kuris anksčiau atskaitomybėje buvo pateiktas kaip nutraukiamoji veikla, arba jį atšaukia, šis faktas ir jo poveikis turi būti nurodytas.

37. Pagal ankstesnį paragrafą parodant poveikį panaikinamas bet koks ankstesnio vertės sumažėjimo nuostolis ar atidėjimas, kuris buvo pripažintas nutraukiamajai veiklai.

Atskiras kiekvienos nutraukiamosios veiklos atskleidimas

38. Visi šio standarto reikalaujami kiekvienos nutraukiamosios veiklos atskleidimai turi būti pateikiami atskirai.

Reikalaujamų atskleidimų pateikimas

Pateikimas finansinėje atskaitomybėje ar aiškinamajame rašte

39. 27–37 paragrafuose reikalaujama informacija gali būti pateikiama arba finansinės atskaitomybės aiškinamajame rašte, arba pačioje finansinėje atskaitomybėje, išskyrus nutraukiamajai veiklai (31 paragrafo a punktas) priskiriamo pelno ar nuostolio prieš apmokestinimą, pripažinto perleidžiant turtą arba atsiskaitant pagal įsipareigojimus, sumą – ji turi būti nurodoma pelno (nuostolio) ataskaitoje.

40. 27 paragrafo f punkte ir g punkte reikalaujamą informaciją rekomenduojama pateikti pelno (nuostolio) ataskaitoje ir atitinkamai pinigų srautų ataskaitoje.

Neypatingieji straipsniai

41. Nutraukiamoji veikla neturi būti pateikiama kaip ypatingasis straipsnis.

42. 8 TAS apibrėžia ypatinguosius straipsnius kaip „pajamas ar sąnaudas, atsirandančias iš ūkinių įvykių ar sandorių, kurie aiškiai išsiskiria iš įmonės įprastinės veiklos ir todėl nesitikima, kad jie kartosis dažnai ar reguliariai“. Du 8 TAS pateikti ypatingųjų straipsnių pavyzdžiai – turto konfiskavimas ir stichinės nelaimės, yra tokio pobūdžio įvykiai, kad jų negali kontroliuoti įmonės vadovybė. Pagal šį standartą, nutraukiamoji veikla turi remtis atskiru įmonės vadovybės planu parduoti ar kitaip perleisti svarbią verslo dalį.

Sąvokos nutraukiamoji veikla vartojimo ribos

43. Restruktūrizavimas, sandoris ar įvykis, neatitinkantis šio standarto nutraukiamosios veiklos apibrėžimo, neturėtų būti vadinamas nutraukiamąja veikla.

Iliustracinis atskleidimas

44. A priede pateikiami šio standarto reikalaujami pateikimo ir atskleidimo pavyzdžiai.

Ankstesnių laikotarpių perskaičiavimas

45. Lyginamoji ankstesnių laikotarpių informacija, pateikiama finansinėje atskaitomybėje po pirminio įvykio atskleidimo, turi būti dar kartą perskaičiuojama, kad būtų galima atskirti nutraukiamosios ir tęsiamosios veiklos turtą, įsipareigojimus, pajamas, sąnaudas ir pinigų srautus, panašiai, kaip to reikalauja 27–43 paragrafai.

46. B priede iliustruojamas ankstesnis paragrafas.

Atskleidimas tarpinėje finansinėje atskaitomybėje

47. Tarpinės finansinės atskaitomybės aiškinamajame rašte įmonė turėtų aprašyti bet kokią reikšmingą veiklą ar įvykius po paskutinės metinės atskaitomybės pateikimo, susijusius su nutraukiamąja veikla, ir bet kokius reikšmingus pinigų srautų, susijusių su perleidžiamu turtu ar atsiskaitymu pagal įsipareigojimus, sumų ar trukmės pokyčius.

48. Šis principas atitinka 34 TAS „Tarpinė finansinė atskaitomybė“ išdėstytą požiūrį, kad tarpinės finansinės atskaitomybės pastabos skirtos paaiškinti reikšmingiems pokyčiams po paskutinės metinės atskaitomybės pateikimo datos.

ĮSIGALIOJIMO DATA

49. Šis tarptautinis apskaitos standartas įsigalioja 1999 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių finansinei atskaitomybei. Rekomenduojama finansinei atskaitomybei, kurios pateikimo laikotarpis baigiasi paskelbus šį standartą, taikyti anksčiau.

50. Šis standartas pakeičia 8 TAS „Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas arba nuostolis, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai“ 19–22 paragrafus.

36-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS (36 TAS)

Turto vertės sumažėjimas

Šį tarptautinį apskaitos standartą TASK valdyba patvirtinto 1998 m. balandžio mėn. Jis įsigalioja 1999 m. liepos 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių finansinei atskaitomybei.

1998 m. liepos mėn. patvirtinti 38 TAS „Nematerialusis turtas“ ir 22 TAS (persvarstytas 1998 m.) „Verslo jungimai“ turėjo įtakos šio standarto įvado ir 39, 40 bei 110 paragrafų nuorodų ir sąvokų pakeitimams. Be to, atsižvelgiant į 38 TAS buvo papildytas 5 paragrafas aktyviosios rinkos apibrėžimu. A priedo A47, A48 ir A57 paragrafuose buvo pataisytos šiek tiek nenuoseklios formuluotės.

2000 m. balandžio mėn., remiantis 40 TAS „Investicinis turtas“, buvo papildytas 1 paragrafas. Papildymas įsigalioja 2001 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių finansinei atskaitomybei.

2001 m. sausio mėn., remiantis 41 TAS „Žemės ūkis“ buvo papildytas 1 paragrafas. Papildymas įsigalioja 2003 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių finansinei atskaitomybei.

ĮVADAS

1. Šis standartas (36 TAS) nurodo, kaip turi būti į apskaitą įtraukiamas ir parodomas visų rūšių turto vertės sumažėjimas. Standarte turto atsiperkamumo ir nuostolių dėl turto vertės sumažėjimo pripažinimo reikalavimai, įtraukti į:

   a) 16 TAS (persvarstytą 1993 m.) „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“ (žr. 16 TAS (persvarstytą 1998 m.));

   b) 22 TAS (persvarstytą 1993 m.) „Verslo jungimai“ (žr. 22 TAS (persvarstytą 1998 m.));

   c) 28 TAS (pertvarkytą 1994 m.) „Investicijų į asocijuotas įmones apskaita“ (žr. 28 TAS (persvarstytą 1998 m.)) ir

   d) 31 TAS (pertvarkytą 1994 m.) „Bendrų įmonių finansinė atskaitomybė“ (žr. 31 TAS (persvarstytą 1998 m.)).

   Svarbesnieji ankstesnių reikalavimų pakeitimai ir 36 TAS principų paaiškinimai išdėstyti atskirame priede „Išvadų pagrindimas“.

2. 36 TAS nenagrinėja atsargų, atidėtųjų mokesčių turto, iš statybos sutarčių bei išmokų darbuotojams atsirandančio turto ar daugumos finansinio turto vertės sumažėjimo.

3. 36 TAS reikalauja apskaičiuoti kiekvieno atskiro turto atsiperkamąją vertę, jei yra požymių, kad turto vertė gali sumažėti. Ypatingais atvejais turtui taikomas tarptautinis apskaitos standartas gali reikalauti atlikti papildomą patikrinimą. Pavyzdžiui, 38 TAS „Nematerialusis turtas“ ir 22 TAS (persvarstytas 1998 m.) „Verslo jungimai“ reikalauja kasmet apskaičiuoti nematerialiojo turto ir prestižo, amortizuojamo per ilgesnį nei 20 metų laikotarpį, atsiperkamąją vertę.

4. 36 TAS reikalauja pripažinti nuostolį dėl vertės sumažėjimo (turto vertės sumažėjimą), kai tik turto apskaitinė vertė viršija jo atsiperkamąją vertę. Nuostolis dėl savikaina įrašyto į apskaitą turto vertės sumažėjimo pripažįstamas pelno (nuostolio) ataskaitoje ir aiškinamas kaip perkainota verte įrašyto į apskaitą turto perkainojimo sumažėjimas.

5. 36 TAS reikalauja, kad atsiperkamąja verte būtų laikoma grynoji pardavimo kaina arba naudojimo vertė ta, kuri iš jų yra didesnė:

   a) grynoji pardavimo kaina – suma, gaunama iš turto pardavimo, sudarius sandorį tarp dviejų nusimanančių ir ketinančių pirkti/parduoti turtą šalių, atskaičius visas tiesiogines papildomas perdavimo išlaidas, ir

   b) naudojimo vertė – dabartinė apskaičiuotų grynųjų būsimųjų pinigų srautų vertė, kurią tikimasi gauti nuolat naudojant turtą arba jį perleidžiant pasibaigus jo naudingo tarnavimo laikui.

6. 36 TAS reikalauja, kad nustatydama turto naudojimo vertę, be kitų dalykų, įmonė taikytų:

a) pinigų srautų prognozes, atliktas remiantis pagrįstomis ir patvirtinančiomis prielaidomis, kurios parodo:

i) esamą turto būklę ir

ii) geriausią vadovybės atliktą ekonominių sąlygų, būsiančių per likusį turto naudingo tarnavimo laiką, įvertinimą;

b) diskonto normą iki apmokestinimo, atspindinčią dabartinį pinigų laiko vertės ir turtui būdingos rizikos įvertinimą. Diskonto norma neturi atspindėti rizikos, pagal kurią jau buvo koreguoti būsimieji pinigų srautai.

7. Turi būti apskaičiuojama atskiro turto atsiperkamoji vertė. Jei to padaryti neįmanoma, 36 TAS reikalauja, kad įmonė nustatytų pinigus kuriančio vieneto, kuriam šis turtas priklauso, atsiperkamąją vertę. Pinigus kuriantis vienetas yra mažiausia apskaitytina turto grupė, kuri, nuolat naudojant turtą, kuria pinigų įplaukas, dažnai nepriklausančias nuo pinigų įplaukų iš kito turto ar turto grupių. Tačiau jei turto ar turto grupės gaminama produkcija parduodama aktyviojoje rinkoje, šis turtas ar turto grupė turi būti apibrėžiama kaip atskiras pinigus kuriantis vienetas, netgi jei visa turto ar turto grupės gaminama produkcija (ar jos dalis) naudojama įmonės vidaus reikmėms. A priede „Aiškinamieji pavyzdžiai“ pateikti pinigus kuriančių vienetų nustatymo pavyzdžiai.

8. 36 TAS reikalauja, kad tikrinant, ar nesumažėjo pinigus kuriančio vieneto vertė, būtų įvertintas prestižas ir bendras turtas (toks kaip pagrindinės buveinės turtas), susijęs su tuo pinigus kuriančiu vienetu. 36 TAS nurodoma, kaip tai reikia atlikti.

9. Nuostolių dėl pinigus kuriančio vieneto vertės sumažėjimo pripažinimo ir vertinimo principai yra tokie pat kaip ir atskiram turtui taikomi principai. 36 TAS nurodoma, kaip nustatyti pinigus kuriančio vieneto apskaitinę vertę ir kaip paskirstyti nuostolius dėl vertės sumažėjimo (atskiro turto) šio vieneto turtui.

10. 36 TAS reikalauja, kad ankstesniais metais pripažintas nuostolis dėl vertės sumažėjimo būtų panaikintas tada ir tik tada, jei keitėsi įvertinimai, kuriais buvo remtasi nustatant turto atsiperkamąją vertę po to, kai buvo pripažintas nuostolis dėl vertės sumažėjimo. Tačiau nuostolis dėl vertės sumažėjimo panaikinamas tik tiek, kad turto apskaitinė vertė nebūtų didesnė už jo apskaitinę vertę, kuri būtų buvusi nustatyta (neįskaitant amortizacijos ar nusidėvėjimo), jei ankstesniais metais nebūtų buvęs pripažintas nuostolis dėl vertės sumažėjimo. Nuostolio dėl savikaina įtraukto į apskaitą turto vertės sumažėjimo panaikinimas turi būti pripažįstamas pelno (nuostolio) ataskaitoje ir aiškinamas kaip perkainota verte į apskaitą įrašyto turto perkainojimo padidėjimas.

11. 36 TAS reikalauja, kad nuostolis dėl prestižo vertės sumažėjimo nebūtų panaikinamas, nebent:

a) nuostolį dėl vertės sumažėjimo būtų sukėlęs išskirtinio pobūdžio išorinis įvykis, kurio nesitikima pasikartosiant, ir

b) vėlesni išoriniai įvykiai būtų panaikinę to įvykio poveikį.

12. 36 TAS reikalauja, kad pripažinus (panaikinus) nuostolius dėl vertės sumažėjimo, būtų pateikta tam tikra informacija:

a) pagal turto kategorijas ir

b) pagal ataskaitinius segmentus, pagrįstus pagrindiniu įmonės atskaitomybės formatu (reikalaujama tik tada, jei įmonė taiko 14 TAS „Segmento atskaitomybė“).

36 TAS reikalauja pateikti papildomą informaciją, jei per ataskaitinį laikotarpį pripažinti (panaikinti) nuostoliai dėl vertės sumažėjimo yra reikšmingi visos atskaitomybę teikiančios įmonės finansinei atskaitomybei.

13. Pirmą kartą 36 TAS taikomas tik perspektyviai. Pripažinti (panaikinti) nuostoliai dėl vertės sumažėjimo aiškinami pagal 36 TAS, o ne pagal pagrindinį (principinį) ar leistiną alternatyvų būdą, taikomą kitiems apskaitos politikos pakeitimams, numatytiems 8 TAS „Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas arba nuostolis, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai“.

14. 36 TAS įsigalioja 1999 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedančių laikotarpių finansinei atskaitomybei. Rekomenduojama taikyti ir anksčiau.

TURINYS

	Paragrafai
Tikslas	303
Taikymas	303
Apibrėžimai	304
Turto, kurio vertė gali sumažėti, apskaita	305
Atsiperkamosios vertės įvertinimas	306
Grynoji pardavimo kaina	307
Naudojimo vertė	308
Būsimųjų pinigų srautų skaičiavimo pagrindas	308
Būsimųjų pinigų srautų skaičiavimai	309
Būsimieji pinigų srautai užsienio valiuta	310
Diskonto norma	311
Nuostolio dėl vertės sumažėjimo pripažinimas ir įvertinimas	312
Pinigus kuriantys vienetai	312
Pinigus kuriančio vieneto, kuriam priklauso turtas, apskaita	312
Pinigus kuriančio vieneto atsiperkamoji ir apskaitinė vertė	314
Prestižas	315
Bendras turtas	316
Pinigus kuriančio vieneto nuostolis dėl vertės sumažėjimo	317
Nuostolio dėl vertės sumažėjimo panaikinimas	318
Nuostolio dėl atskiro turto vertės sumažėjimo panaikinimas	319
Nuostolio dėl pinigus kuriančio vieneto vertės sumažėjimo panaikinimas	320
Nuostolio dėl prestižo vertės sumažėjimo panaikinimas	320
Atskleidimas	321
Pereinamosios nuostatos	322
Įsigaliojimo data	322

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 procedūras, įmonės taikomas siekiant garantuoti, kad turtas būtų apskaitoje parodomas ne didesne verte nei turto atsiperkamoji vertė. Turtas į apskaitą įrašomas didesne verte nei jo atsiperkamoji vertė, jei jo apskaitinė vertė viršija sumą, ketinamą gauti naudojant ar parduodant turtą. Tokiu atveju nurodoma, kad turto vertė sumažėjo, ir standartas reikalauja, kad įmonė pripažintų nuostolį dėl turto vertės sumažėjimo. Be to, standartas nurodo, kada įmonė turėtų panaikinti nuostolį dėl vertės sumažėjimo, ir nustato tam tikrą informaciją, kurią reikia pateikti apie sumažėjusios vertės turtą.

TAIKYMAS

1. Šis standartas turi būti taikomas apskaitoje parodant turto vertės sumažėjimą, išskyrus:

   a) atsargų (žr. 2 TAS „Atsargos“);

   b) turto, atsirandančio iš statybos sutarčių (žr. 11 TAS „Statybos sutartys“);

   c) atidėtųjų mokesčių turto (žr. 12 TAS „Pelno mokesčiai“);

   d) turto, susidarančio iš išmokų darbuotojams (žr. 19 TAS „Išmokos darbuotojams“);

   e) finansinio turto, patenkančio į 32 TAS „Finansinės priemonės: atskleidimas ir pateikimas“ taikymo sritį;

   f) investicinio turto, vertinamo tikrąja verte (žr. 40 TAS „Investicinis turtas“), ir

   g) biologinio turto, susijusio su žemės ūkio veikla, kuri vertinama tikrąja verte atėmus faktines pardavimo išlaidas (žr. 41 TAS „Žemės ūkis“).

2. Šis standartas netaikomas atsargoms, iš statybos sutarčių atsirandančiam turtui, atidėtųjų mokesčių turtui ar iš išmokų darbuotojams susidarančiam turtui, nes galiojančiuose tarptautiniuose apskaitos standartuose jau yra nustatyti konkretūs tokio turto pripažinimo ir vertinimo reikalavimai.

3. Šis standartas taikomas:

   a) dukterinėms įmonėms, kaip apibrėžta 27 TAS „Konsoliduota finansinė atskaitomybė ir investicijų į dukterines įmones apskaita“;

   b) asocijuotoms įmonėms, kaip apibrėžta 28 TAS „Investicijų į asocijuotas įmones apskaita“, ir

   c) bendroms įmonėms, kaip apibrėžta 31 TAS „Bendrų įmonių finansinė atskaitomybė“.

   Kito finansinio turto vertės sumažėjimas nagrinėjamas 39 TAS „Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas“.

4. Šis standartas taikomas turtui, kuris įtraukiamas į balansą perkainota verte (tikrąja verte) kitų tarptautinių apskaitos standartų, tokių kaip 16 TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“, leistinu alternatyviu būdu. Tačiau nustatant, ar perkainoto turto vertė gali sumažėti, atsižvelgiama į tai, kokiu pagrindu buvo nustatyta jo tikroji vertė:

   a) jei turto tikroji vertė yra jo rinkos vertė, vienintelis skirtumas tarp turto tikrosios vertės ir jo grynosios pardavimo kainos yra tiesioginės pridėtinės turto perleidimo išlaidos:

i) jei perleidimo išlaidos yra nereikšmingos, perkainoto turto atsiperkamoji vertė yra neišvengiamai artima perkainotai vertei (tikrajai vertei) arba didesnė. Tokiu atveju, įvykdžius perkainojimo reikalavimus, perkainoto turto vertė greičiausiai nesumažėja ir atsiperkamosios vertės apskaičiuoti nereikia, ir

ii) jei perleidimo išlaidos yra nereikšmingos, perkainoto turto grynoji pardavimo kaina yra neišvengiamai mažesnė už jo tikrąją vertę. Taigi perkainoto turto vertė sumažės, jei jo naudojimo vertė bus mažesnė už perkainotą vertę (tikrąją vertę). Tokiu atveju, įvykdžiusi perkainojimo reikalavimus, įmonė taiko šį standartą, kad nustatytų, ar turto vertė gali sumažėti, ir

b) jei turto tikroji vertė nustatoma kitu pagrindu nei turto rinkos vertė, jo perkainota vertė (tikroji vertė) gali būti didesnė arba mažesnė už jo atsiperkamąją vertę. Taigi, įvykdžiusi perkainojimo reikalavimus, įmonė taiko šį standartą, kad nustatytų, ar turto vertė gali sumažėti.

APIBRĖŽIMAI

5. Šiame standarte vartojamos sąvokos:

Atsiperkamoji vertė – turto grynoji pardavimo kaina arba jo naudojimo vertė, ta, kuri yra didesnė.

Naudojimo vertė – dabartinė apskaičiuotų grynųjų būsimųjų pinigų srautų vertė, kurią tikimasi gauti nuolat naudojant turtą ir jį perleidžiant pasibaigus jo naudingo tarnavimo laikui.

Grynoji pardavimo kaina – suma, gaunama iš turto pardavimo, sudarius sandorį tarp nesusijusių nusimanančių ir ketinančių pirkti/parduoti turtą šalių, atėmus perleidimo išlaidas.

Perleidimo išlaidos – papildomos išlaidos, tiesiogiai priskirtinos turto perleidimui, išskyrus finansines išlaidas ir pelno mokesčio sąnaudas.

Nuostolis dėl vertės sumažėjimo – suma, kuria turto apskaitinė vertė viršija jo atsiperkamąją vertę.

Apskaitinė vertė – suma, kuria turtas parodomas balanse, prieš tai atėmus sukauptą nusidėvėjimą (amortizaciją) ir sukauptus nuostolius dėl vertės sumažėjimo.

Nusidėvėjimas (amortizacija) – sistemingas turto nudėvimosios sumos paskirstymas per jo naudingo tarnavimo laiką ([1]).

Nudėvimoji suma – turto savikaina arba kita suma, atitinkanti savikainą finansinėje atskaitomybėje, atėmus įvertintą likvidacinę vertę.

Naudingo tarnavimo laikas:

a) laikotarpis, kuriuo tikimasi naudoti turtą įmonėje, arba

b) gaminių ar panašių vienetų, kuriuos įmonė tikisi gauti naudodama šį turtą, skaičius.

Pinigus kuriantis vienetas – mažiausia apskaitytina turto grupė, kuri, nuolat naudojant turtą, kuria pinigų įplaukas, dažniausiai nepriklausančias nuo pinigų įplaukų iš kito turto ar turto grupės.

([1]) Nematerialiojo turto ar prestižo atveju sąvoka amortizacija vartojama vietoj nusidėvėjimas. Abi sąvokos reiškia tą patį.

Bendras turtas – turtas, išskyrus prestižą, kuris padeda kurti tiek peržiūrimo pinigus kuriančio vieneto būsimuosius pinigų srautus, tiek kitų pinigus kuriančių vienetų būsimuosius pinigų srautų.

Aktyvioji rinka – rinka, kurioje yra visos šios sąlygos:

a) rinkoje parduodami dalykai yra vienarūšiai;

b) pirkėjus/pardavėjus, ketinančius pirkti/parduoti turtą, galima nesunkiai rasti bet kuriuo metu, ir

c) informacija apie kainas yra prieinama visuomenei.

TURTO, KURIO VERTĖ GALI SUMAŽĖTI, APSKAITA

6. 7–14 paragrafuose nurodoma, kada reikia nustatyti atsiperkamąją vertę. Šiuose reikalavimuose vartojama sąvoka turtas, tačiau jie taikomi tiek atskiram turtui, tiek pinigus kuriančiam vienetui.

7. Turto vertė sumažėja, kai turto apskaitinė vertė viršija jo atsiperkamąją vertę. 9–11 paragrafuose aprašomi kai kurie požymiai, rodantys, kad gali susidaryti nuostolis dėl vertės sumažėjimo. Jei yra bent vienas šių požymių, įmonė privalo atlikti formalų atsiperkamosios vertės skaičiavimą. Jei nėra požymių, rodančių galimą nuostolį dėl vertės sumažėjimo, šis standartas nereikalauja, kad įmonė atliktų formalų atsiperkamosios vertės įvertinimą.

8. Kiekvieną balanso datą įmonė nustato, ar yra požymių, kad turto vertė gali sumažėti. Jei yra bent vienas toks požymis, įmonė turi įvertinti turto atsiperkamąją vertę.

9. Nustatydama, ar yra požymių, kad turto vertė gali sumažėti, įmonė turi atsižvelgti bent jau į šiuos požymius:

Išoriniai informacijos šaltiniai

a) turto rinkos vertė per laikotarpį sumažėjo kur kas labiau nei buvo galima tikėtis dėl praėjusio laiko ar įprasto 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 laikotarpį pakilo rinkos palūkanų normos ar kitos investicijų atsiperkamumo rinkoje normos ir tikėtina, kad tai paveiks diskonto normą, taikomą turto naudojimo vertei apskaičiuoti, ir reikšmingai sumažins turto atsiperkamąją vertę;

d) atskaitomybę teikiančios įmonės grynojo turto apskaitinė vertė yra didesnė už jo rinkos kapitalizavimą;

Vidiniai informacijos šaltiniai

e) žinoma, kad turtas yra pasenęs arba sugadintas;

f) per laikotarpį reikšmingai pasikeitė turto naudojimo ar tikėtino naudojimo mastas ar būdas arba tikėtina, kad jis greitai pasikeis, ir tai neigiamai paveikė įmonę. Šie pasikeitimai yra susiję su planais nutraukti ar reorganizuoti veiklą, kuriai turtas priklauso, arba perleisti turtą anksčiau nei buvo tikėtasi, ir

g) vidaus ataskaitose yra duomenų, rodančių, kad turto ekonominis rezultatyvumas yra ar bus mažesnis nei tikėtasi.

10. 9 paragrafe pateiktas sąrašas nėra išsamus. Įmonė gali nustatyti kitus turto vertės sumažėjimo požymius, kuriems atsiradus taip pat reikės apskaičiuoti turto atsiperkamąją vertę.

11. Kad turto vertė gali sumažėti, rodo šie vidaus ataskaitų duomenys:

a) pinigų srautai tam turtui įsigyti arba vėlesni pinigų poreikiai jam eksploatuoti ar prižiūrėti yra daug didesni nei buvo numatyta iš pradžių;

b) faktiniai grynieji pinigų srautai arba iš to turto susidarantis veiklos pelnas ar nuostolis yra kur kas mažesni nei buvo numatyta;

c) labai sumažėja numatyti grynieji pinigų srautai arba veiklos pelnas ar smarkiai padidėja numatytas nuostolis, susidarantis iš to turto, arba

d) veiklos nuostoliai ar grynųjų pinigų išmokos tam turtui, kai einamojo laikotarpio rodikliai sumuojami su numatomais būsimais rodikliais.

12. Nustatant, ar reikia apskaičiuoti turto atsiperkamąją vertę, atsižvelgiama į reikšmingumą. Pavyzdžiui, kai ankstesni skaičiavimai rodo, kad turto atsiperkamoji vertė yra daug didesnė už jo apskaitinę vertę, įmonė neprivalo perskaičiuoti turto atsiperkamosios vertės, jei neįvyko nieko, kas būtų galėję panaikinti tą skirtumą. Be to ankstesnė analizė gali parodyti, kad turto atsiperkamajai vertei neturi įtakos nė vienas 9 paragrafe nurodytas požymis.

13. Paaiškiname 12 paragrafą. Jei rinkos palūkanų normos ar kitos investicijų atsiperkamumo rinkoje normos per laikotarpį pakilo, įmonė neprivalo atlikti formalaus turto atsiperkamosios vertės skaičiavimo šiais atvejais:

a) jei nesitikima, kad turto naudojimo vertei apskaičiuoti taikytina diskonto norma bus paveikta šių rinkos normų padidėjimo. Pavyzdžiui, trumpalaikių palūkanų normų padidėjimas gali neturėti didelės įtakos diskonto normai, taikomai turtui, kurio likęs naudingo tarnavimo laikas yra ilgas, arba

b) jei tikimasi, kad turto naudojimo vertei apskaičiuoti taikyta diskonto norma bus paveikta šių rinkos normų padidėjimo, tačiau ankstesnė atsiperkamosios vertės jautrumo analizė rodo, kad:

i) atsiperkamoji vertė vargu ar reikšmingai sumažės, nes būsimieji pinigų srautai taip pat turėtų padidėti. Pavyzdžiui, kai kuriais atvejais įmonė gali parodyti, jog pakoreguos savo įplaukas, kompensuodama rinkos normų pakilimą, arba

ii) atsiperkamosios vertės sumažėjimas vargu ar nulems reikšmingą nuostolį dėl vertės sumažėjimo.

14. Jei yra požymių, kad turto vertė gali sumažėti, tai gali rodyti, jog likusį naudingo tarnavimo laiką, nusidėvėjimo (amortizacijos) metodą ar turto likvidacinę vertę reikia patikrinti ir pakoreguoti pagal tam turtui taikomą tarptautinį apskaitos standartą, netgi jei nepripažįstamas nuostolis dėl to turto vertės sumažėjimo.

ATSIPERKAMOSIOS VERTĖS ĮVERTINIMAS

15. Šiame standarte atsiperkamoji vertė apibrėžiama kaip turto grynoji pardavimo kaina arba naudojimo vertė, ta, kuri yra didesnė. 16–56 paragrafuose išdėstyti atsiperkamosios vertės įvertinimo reikalavimai. Šiuose reikalavimuose vartojama sąvoka turtas, tačiau jie taikomi tiek pavieniam turtui, tiek pinigus kuriančiam vienetui.

16. Ne visada būtina nustatyti ir turto grynąją pardavimo kainą, ir jo naudojimo vertę. Pavyzdžiui, jei kuri nors iš šių sumų viršija turto apskaitinę vertę, turto vertė nesumažėja ir kitos sumos apskaičiuoti nebūtina.

17. Turto grynąją pardavimo kainą galima nustatyti netgi tada, jei tuo turtu neprekiaujama aktyviojoje rinkoje. Tačiau kartais negalima nustatyti grynosios pardavimo kainos, nes nėra pagrindo, pagal kurį būtų galima patikimai apskaičiuoti sumą, gautiną sudarius sandorį tarp nesusijusių nusimanančių ir ketinančių pirkti/parduoti turtą šalių ir pardavus turtą. Tokiu atveju turto atsiperkamąja verte galima laikyti jo naudojimo vertę.

18. Jei nėra pagrindo manyti, kad turto naudojimo vertė reikšmingai viršija jo grynąją pardavimo kainą, turto atsiperkamąja verte galima laikyti jo grynąją pardavimo kainą. Dažnai taip būna tuo atveju, kai turtas laikomas numatant jį parduoti, nes tokio turto naudojimo vertę daugiausia sudaro grynosios pardavimo įplaukos, kadangi būsimieji grynųjų pinigų srautai, susidarantys nuolat naudojant turtą iki jo pardavimo, greičiausiai bus nedideli.

19. Atskiro turto atsiperkamoji vertė nustatoma, nebent nuolat naudojamas turtas nesukuria pinigų įplaukų, dažniausiai nepriklausančių nuo kito turto ar turto grupių pinigų įplaukų. Tokiu atveju nustatoma pinigus kuriančio vieneto, kuriam tas turtas priklauso, atsiperkamoji vertė (žr. 64–87 paragrafus), nebent:

a) turto grynoji pardavimo kaina yra didesnė už jo apskaitinę vertę arba

b) apskaičiuojama, kad turto naudojimo vertė yra artima jo grynajai pardavimo kainai, o grynąją pardavimo kainą galima nustatyti.

20. 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.

Grynoji pardavimo kaina

21. Geriausias turto grynosios pardavimo kainos nustatymo pagrindas yra kaina, nurodyta įpareigojančioje pardavimo sutartyje, sudarius sandorį tarp nesusijusių šalių, pakoreguota atsižvelgiant į papildomas išlaidas, tiesiogiai priskirtinas turto pardavimui.

22. Jei nėra įpareigojančios pardavimo sutarties, tačiau turtu prekiaujama aktyviojoje rinkoje, grynoji pardavimo kaina yra turto rinkos kaina, prieš tai atėmus pardavimo išlaidas. Tinkama rinkos kaina paprastai yra einamoji pirkėjų siūloma kaina. Jei einamosios pirkėjų siūlomos kainos nėra, grynoji pardavimo kaina gali būti apskaičiuojama paskutinio sandorio kaina, jeigu per laikotarpį nuo sandorio dienos iki skaičiavimo dienos reikšmingai nepasikeitė ekonominės sąlygos.

23. Jei nėra įpareigojančios pardavimo sutarties arba turtas neturi aktyviosios rinkos, grynoji pardavimo kaina nustatoma remiantis geriausia turima informacija, parodančia kokią sumą balanso dieną įmonė galėtų gauti perleidusi turtą, sudarius sandorį tarp nesusijusių nusimanančių ir ketinančių pirkti/parduoti turtą šalių, prieš tai išskaičiavus perleidimo išlaidas. Nustatydama šią sumą, įmonė įvertina neseniai įvykusius panašaus turto sandorius toje pačioje pramonės šakoje. Priverstinis pardavimas neatspindi grynosios pardavimo kainos, nebent vadovybė būtų priversta parduoti turtą nedelsiant.

24. Nustatant grynąją pardavimo kainą išskaičiuojamos pardavimo išlaidos, išskyrus tas, kurios jau buvo pripažintos įsipareigojimais. Tokių išlaidų pavyzdys yra teismo išlaidos, žyminis mokestis ir panašių sandorių mokesčiai, turto išvežimo sąnaudos ir tiesioginės papildomos išlaidos, reikalingos pasiekti, kad turto būklė būtų tinkama parduoti. Tačiau darbo santykių nutraukimo išlaidos (kaip apibrėžta 19 TAS „Išmokos darbuotojams“) ir sąnaudos, susijusios su veiklos susiaurinimu ar reorganizavimu perleidus turtą, nėra tiesioginės papildomos išlaidos, susijusios su turto perleidimu.

25. Kartais parduodant turtą reikalaujama, kad pirkėjas perimtų įsipareigojimą, o grynoji pardavimo kaina ir už turtą, ir už įsipareigojimą yra viena. 77 paragrafe paaiškinama, kaip elgtis tokiu atveju.

Naudojimo vertė

26. Nustatant turto naudojimo vertę, reikia:

a) apskaičiuoti būsimąsias pinigų įplaukas ir išmokas, susijusias su nuolatiniu turto naudojimu ir galutiniu jo perleidimu, ir

b) taikyti reikiamą diskonto normą šiems būsimiesiems pinigų srautams.

Būsimųjų pinigų srautų skaičiavimo pagrindas

27. Įvertinant naudojimo vertę:

a) pinigų srautai turi būti planuojami remiantis pagrįstomis ir patvirtinančiomis prielaidomis, kurios parodo geriausią vadovybės atliekamą ekonominių sąlygų, vyrausiančių likusiu turto naudingo tarnavimo laikotarpiu, įvertinimą. Reikėtų daugiau vadovautis išoriniais įrodymais;

b) pinigų srautai turi būti planuojami remiantis naujausiomis vadovybės patvirtintomis finansinėmis sąmatomis/prognozėmis. Šiomis sąmatomis/prognozėmis pagrįsti planai turi apimti ne didesnį kaip penkerių metų laikotarpį, nebent ilgesnis laikotarpis gali būti pateisinamas, ir

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, nebent būtų 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, nebent būtų galima pagrįsti didesnės normos taikymą.

28. 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, jog šie planai patikimi ir, remdamasi ankstesne patirtimi, gali įrodyti, kad ji gali tiksliai prognozuoti vėlesnių laikotarpių pinigų srautus.

29. Pinigų srautų prognozės iki turto naudingo tarnavimo laiko pabaigos apskaičiuojamos ekstrapoliuojant finansinėmis sąmatomis/prognozėmis pagrįstus pinigų srautų planus ir diskonto augimo normą taikant vėlesniems metams. Ši norma yra pastovi arba mažėjanti, nebent normos padidinimas atitiktų objektyvius duomenis apie produkto ar įmonės raidos ciklo sąlygas. Prireikus augimo norma gali būti nulinė arba neigiama.

30. Jei sąlygos yra labai palankios, tikėtina, kad rinkoje atsiras konkurentų ir augimas bus apribotas. 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.

31. Remdamasi finansinių sąmatų/prognozių duomenimis, įmonė nustato, ar šie duomenys atspindi pagrįstas ir patvirtinančias prielaidas ir ar parodo geriausią vadovybės atliktą ekonominių sąlygų, vyrausiančių per likusį turto naudingo tarnavimo laiką, įvertinimą.

Būsimųjų pinigų srautų skaičiavimai

32. Būsimųjų pinigų srautų įvertinimai turi apimti:

a) planuojamas pinigų įplaukas nuolat naudojant turtą;

b) planuojamas pinigų išmokas, būtinas pinigų įplaukoms kurti nuolat naudojant turtą (įskaitant pinigų išmokas, reikalingas paruošti turtą naudoti), kurias galima tiesiogiai priskirti ar pagrįstai ir deramai paskirstyti turtui, ir

c) grynuosius pinigų srautus (jei tokių yra), gautinus (ar mokėtinus) už turto perleidimą jo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje.

33. Būsimųjų pinigų srautų skaičiavimai ir diskonto norma atspindi deramas kainos padidėjimo, susijusio su bendrąja infliacija, prielaidas. Todėl, jei nustatant diskonto normą buvo atsižvelgta į kainų padidėjimą dėl bendrosios infliacijos, būsimieji pinigų srautai skaičiuojami nominalia išraiška. Jei nustatant diskonto normą neatsižvelgta į kainų padidėjimą dėl bendrosios infliacijos, būsimieji pinigų srautai skaičiuojami realia išraiška (tačiau atsižvelgiant į būsimąjį tam tikrą kainų padidėjimą ar sumažėjimą).

34. Į planuojamas pinigų išmokas įtraukiamos būsimosios pridėtinės išlaidos, kurias galima tiesiogiai priskirti ar pagrįstai ir deramai paskirstyti turtui.

35. Jei į turto apskaitinę vertę dar neįtrauktos visos pinigų išmokos, atliktos anksčiau nei turtas buvo paruoštas naudoti ar parduoti, apskaičiuojant būsimųjų pinigų išmokas įtraukiamos visos pinigų išmokos, kurios turės būti išmokėtos anksčiau, kol turtas bus paruoštas naudoti ar parduoti. Pavyzdžiui, tai atliekama statomo pastato ar dar nebaigto projekto tobulinimo atveju.

36. Kad nereikėtų skaičiuoti du kartus, į būsimųjų pinigų srautų skaičiavimus neįtraukiamos:

a) nuolat naudojant turtą gaunamos pinigų įplaukos, kurios dažniausiai nepriklauso nuo pinigų įplaukų iš peržiūrimo turto (pavyzdžiui, toks finansinis turtas kaip gautinos sumos), ir

b) pinigų išmokos, susijusios su prievolėmis, jau pripažintomis įsipareigojimais (pavyzdžiui, mokėtinos sumos, pensijos ar atidėjimai).

37. Su turtu susiję būsimieji pinigų srautai turi būti apskaičiuojami pagal esamą turto būklę. Į būsimųjų pinigų srautų skaičiavimus neįtraukiamos numatomos pinigų įplaukos ar išmokos, kurių tikimasi dėl:

a) būsimo reorganizavimo, kurį atlikti įmonė dar nėra įsipareigojusi, ar

b) būsimų kapitalinių išlaidų, kurios pagerins turtą ar padidins jo vertę labiau nei numatyta pirminėje turto charakteristikoje.

38. Kadangi būsimieji pinigų srautai apskaičiuojami pagal esamą turto būklę, naudojimo vertė neparodo:

a) būsimų pinigų išmokų, susijusios sąnaudų ekonomijos (pavyzdžiui, personalo sąnaudų sumažinimo) ar pensijų, kurios turėtų kilti iš būsimo reorganizavimo, kurį atlikti įmonė dar nėra įsipareigojusi, arba

b) būsimų kapitalinių išlaidų, kurios pagerins turtą ar padidins jo vertę labiau nei numatyta pirminėje turto charakteristikoje, arba su būsimomis išlaidomis susijusios būsimosios naudos.

39. Reorganizavimas yra vadovybės suplanuota ir kontroliuojama programa, kuri reikšmingai pakeičia įmonės veiklos mastą ar vykdymo būdą. 37 TAS „Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“ pateikia nuorodas, kurios gali paaiškinti, kada įmonė įsipareigoja atlikti reorganizavimą.

40. Kai įmonė įsipareigoja atlikti reorganizavimą, tikėtina, kad tai paveiks kai kurį turtą. Jei įmonė yra įsipareigojusi atlikti reorganizavimą:

a) nustatant naudojimo vertę, būsimųjų pinigų įplaukų ir išmokų įvertinimai parodo išlaidų ekonomiją ir kitą reorganizavimo teikiamą naudą (remiantis naujausiomis vadovybės patvirtintomis finansinėmis sąmatomis/prognozėmis), ir

b) būsimųjų pinigų išmokų, susijusių su reorganizavimu, įvertinimai aptariami nagrinėjant atidėjimus restruktūrizavimui 37 TAS „Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“.

A priedo 5 pavyzdys iliustruoja būsimo reorganizavimo poveikį naudojimo vertės skaičiavimui.

41. Kol įmonė nepatiria kapitalinių išlaidų, pagerinančių turtą ar padidinančių jo vertę labiau nei numatyta pirminėje turto charakteristikoje, įvertinant būsimuosius pinigų srautus neįtraukiamos numatomos pinigų įplaukos, kurių tikimasi iš šių sąnaudų (žr. A priedo 6 pavyzdį).

42. Įvertinant būsimuosius pinigų srautus įtraukiamos būsimos kapitalinės išlaidos, reikalingos išlaikyti turtą tokį, kad atitiktų nustatytą pirminę charakteristiką.

43. Įvertinant būsimuosius pinigų srautus, neįtraukiama:

a) pinigų įplaukos ar išmokos, susijusios su finansine veikla, arba

b) pelno mokesčio pajamos ar mokėjimai.

44. Įvertinti būsimieji pinigų srautai atspindi prielaidas, atitinkančias diskonto normos nustatymo būdą. Priešingu atveju kai kurių prielaidų poveikis būtų įvertintas du kartus arba į jį nebūtų atsižvelgta. Kadangi diskontuojant įvertintus būsimuosius pinigų srautus atsižvelgiama į pinigų laiko vertę, į šiuos pinigų srautus neįtraukiamos pinigų įplaukos ar išmokos, susijusios su finansine veikla. Kadangi diskonto norma nustatoma iki apmokestinimo, būsimieji pinigų srautai taip pat įvertinami iki apmokestinimo.

45. Grynųjų pinigų srautų, gautinų (ar mokėtinų) už turto perleidimą jo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje, įvertinimas yra suma, kurią įmonė tikisi gauti sudariusi sandorį tarp nesusijusių nusimanančių ir ketinančių pirkti/parduoti turtą šalių, ir perleidusi turtą, prieš tai išskaičiavus apskaičiuotas perleidimo išlaidas.

46. Grynieji pinigų srautai, gautini (ar mokėtini) už turto perleidimą jo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje, įvertinami panašiai kaip nustatoma turto grynoji pardavimo kaina, išskyrus tai, kad vertindama šiuos grynuosius pinigų srautus:

a) įmonė taiko įvertinimo datą vyraujančias panašaus turto, kurio naudingo tarnavimo laikas baigėsi ir kuris buvo naudojamas panašiomis sąlygomis, kokiomis bus naudojamas tikrinamasis turtas, kainas, ir

b) šios kainos koreguojamos atsižvelgiant tiek į būsimojo kainų padidėjimo dėl bendrosios infliacijos, tiek į specifinio kainų padidėjimo (sumažėjimo) poveikį. Tačiau jei skaičiuojant būsimuosius pinigų srautus iš nuolatinio turto naudojimo ir diskonto normą į bendrąją infliaciją neatsižvelgiama, į ją neatsižvelgiama ir vertinant grynuosius pinigų srautus iš perleidimo.

Būsimieji pinigų srautai užsienio valiuta

47. Būsimieji pinigų srautai įvertinami ta valiuta, kuria jie bus sukurti, o po to diskontuojami taikant tai valiutai tinkamą diskonto normą. Įmonė perskaičiuoja dabartinę vertę, gautą taikant balanso datos keitimo kursą (21 TAS „Užsienio valiutos kursų pasikeitimo įtaka rezultatams“ vadinamą laikotarpio pabaigos valiutų keitimo kursu).

Diskonto norma

48. Diskonto norma (-os) turi būti norma (-os) iki apmokestinimo, atspindinti (-ios) pinigų laiko vertės ir turtui būdingos rizikos einamąjį rinkos įvertinimą. Diskonto norma (-os) neatspindi rizikos, į kurią atsižvelgta vertinant būsimuosius pinigų srautus.

49. Norma, kuri atspindi pinigų laiko vertės ir turtui būdingos rizikos dabartinį rinkos įvertinimą, yra pelnas, kurio reikalautų investuotojai, jeigu pasirinktų investiciją, sukursiančią pinigų srautus, kurių sumos, laiko skaičiavimas ir rizika būtų tolygi sumoms, laiko skaičiavimui ir rizikai, įmonės siejamai su tuo turtu. Ši norma apskaičiuojama pagal numanomą dabartinių rinkos sandorių su panašiu turtu normą arba pagal įtrauktos į sąrašus įmonės, kuri turi turtą (ar turto grupę), naudojimo galimybių ir rizikos požiūriu panašų į tikrinamąjį, kapitalo vertės svertinį vidurkį.

50. Jei rinkoje nėra aiškios būdingos turto normos, diskonto normai apskaičiuoti įmonė naudoja pakaitus. Tuo siekiama, kiek tik įmanoma, įvertinti rinkoje:

a) pinigų laiko vertę laikotarpiais iki turto naudingo tarnavimo laiko pabaigos ir

b) riziką, kad būsimųjų pinigų srautų suma ar laiko skaičiavimas skirsis nuo įvertinimų.

51. Visų pirma įmonė gali atsižvelgti į šias normas:

a) įmonės kapitalo vertės svertinį vidurkį, apskaičiuotą taikant tokius metodus kaip kapitalo rinkos vertinimo modelį;

b) padidėjančią įmonės skolinimosi palūkanų normą ir

c) kitas rinkos skolinimosi normas.

52. Šios normos koreguojamos taip, kad:

a) atspindėtų būdą, kaip rinkoje įvertinama tam tikra rizika, susijusi su planuojamais pinigų srautais, ir

b) būtų atmesta rizika, nesusijusi su planuojamais pinigų srautais.

Atsižvelgiama į tokias rizikos rūšis kaip šalies riziką, valiutos riziką, kainos riziką ir pinigų srautų riziką.

53. Kad nereikėtų skaičiuoti du kartus, nustatant diskonto normą neatsižvelgiama į riziką, pagal kurią buvo koreguoti būsimieji pinigų srautai.

54. Diskonto norma nepriklauso nuo įmonės kapitalo struktūros ir nuo to, kaip įmonė finansavo turto pirkimą, nes nuo to nepriklauso būsimieji pinigų srautai, kurių tikimasi iš turto.

55. Jei norma skaičiuojama po apmokestinimo, skaičiavimo pagrindas koreguojamas taip, kad atspindėtų normą iki apmokestinimo.

56. Įmonė paprastai taiko vieną diskonto normą turto naudojimo vertei įvertinti. Tačiau įmonė taiko atskiras diskonto normas skirtingiems būsimiems laikotarpiams, jei naudojimo vertė yra jautri rizikos skirtumams įvairiais laikotarpiais arba palūkanų normų struktūrai pagal terminą.

NUOSTOLIO DĖL VERTĖS SUMAŽĖJIMO PRIPAŽINIMAS IR ĮVERTINIMAS

57. 58–63 paragrafuose išdėstyti nuostolio dėl atskiro turto vertės sumažėjimo pripažinimo ir įvertinimo reikalavimai. Pinigus kuriančio vieneto nuostolio dėl vertės sumažėjimo pripažinimas ir įvertinimas aptariamas 88–93 paragrafuose.

58. Tik tuo atveju, jei turto atsiperkamoji vertė yra mažesnė už jo apskaitinę vertę, turto apskaitinė vertė turi būti sumažinta iki jo atsiperkamosios vertės. Šis sumažinimas yra nuostolis dėl vertės sumažėjimo.

59. Nuostolis dėl vertės sumažėjimo turi būti pripažįstamas sąnaudomis pelno (nuostolio) ataskaitoje nedelsiant, nebent turtas būtų apskaitoje parodomas perkainota verte pagal kitą tarptautinį apskaitos standartą (pavyzdžiui, taikant leistiną alternatyvų būdą pagal 16 TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“). Bet koks nuostolis dėl perkainoto turto vertės sumažėjimo aiškinamas kaip sumažėjimas dėl perkainojimo pagal kitą tarptautinį apskaitos standartą.

60. Nuostolis dėl perkainoto turto vertės sumažėjimo pripažįstamas sąnaudomis pelno (nuostolio) ataskaitoje. Tačiau nuostolis dėl perkainoto turto vertės sumažėjimo pripažįstamas tiesiogiai turto perkainojimo rezerve tiek, kiek toks nuostolis neviršija sumos, esančios to turto perkainojimo rezerve.

61. Jei apskaičiuota nuostolio dėl vertės sumažėjimo suma yra didesnė nei turto, su kuriuo ji susijusi, apskaitinė vertė, įmonė pripažįsta įsipareigojimą tik tuo atveju, jei to reikalauja kitas tarptautinis apskaitos standartas.

62. Pripažinus nuostolį dėl vertės sumažėjimo, būsimaisiais laikotarpiais turi būti koreguojami turto nusidėvėjimo (amortizacijos) atskaitymai, kad pataisytoji turto apskaitinė vertė, prieš tai atėmus jo likvidacinę vertę (jei tokia yra), būtų sistemingai paskirstyta per visą likusį jo naudingo tarnavimo laiką.

63. Jei pripažįstamas nuostolis dėl vertės sumažėjimo, visas susijęs atidėtųjų mokesčių turtas ar įsipareigojimai nustatomi pagal 12 TAS „Pelno mokesčiai“, sulyginant pataisytą turto apskaitinę vertę su jo mokesčių baze (žr. A priedo 3 pavyzdį).

PINIGUS KURIANTYS VIENETAI

64. 65–93 paragrafuose išdėstyti pinigus kuriančio vieneto, kuriam priklauso turtas, apibrėžimo ir pinigus kuriančių vienetų apskaitinės vertės nustatymo bei nuostolio dėl vertės sumažėjimo pripažinimo reikalavimai.

Pinigus kuriančio vieneto, kuriam priklauso turtas, apskaita

65. Jei yra kokių nors požymių, kad turto vertė gali sumažėti, turi būti nustatyta atskiro turto atsiperkamoji vertė. Jei atskiro turto atsiperkamosios vertės nustatyti negalima, įmonė turi apskaičiuoti pinigus kuriančio vieneto, kuriam tas turtas priklauso, atsiperkamąją vertę.

66. Atskiro turto atsiperkamosios vertės nustatyti negalima, jei:

a) nustatyta, kad turto naudojimo vertė nėra artima jo grynajai pardavimo kainai (pavyzdžiui, jei būsimieji pinigų srautai iš nuolatinio turto naudojimo negali būti įvertinami kaip nereikšmingi), ir

b) turtas nesukuria pinigų įplaukų iš nuolatinio naudojimo, dažniausiai nepriklausančių nuo pinigų įplaukų iš kito turto. Tokiais atvejais galima įvertinti tik pinigus kuriančio vieneto, kuriam priklauso tas turtas, naudojimo vertę, taigi ir atsiperkamąją vertę.

Pavyzdys

Kalnakasybos įmonė turi privatų geležinkelį, padedantį jos veiklai. Privatus geležinkelis gali būti parduotas tik metalo laužo verte ir nuolat naudojamas nekuria pinigų srautų, dažniausiai nepriklausančių nuo pinigų įplaukų iš kito kasyklos turto.

Privataus geležinkelio atsiperkamosios vertės apskaičiuoti negalima, kadangi negalima nustatyti privataus geležinkelio naudojimo vertės, kuri greičiausiai skiriasi nuo metalo laužo vertės. Todėl įmonė skaičiuoja pinigus kuriančio vieneto, kuriam priklauso privatus geležinkelis, tai yra visos kasyklos, atsiperkamąją vertę.

67. Kaip apibrėžiama 5 paragrafe, pinigus kuriantis vienetas, kuriam priklauso turtas, yra mažiausia turto grupė, kuriai šis turtas priklauso ir kurį nuolat naudodama ji kuria pinigų srautus, beveik nepriklausančius nuo pinigų įplaukų iš kito turto ar turto grupės. Apibrėžiant pinigus kuriantį vienetą, kuriam priklauso turtas, reikia protingai nuspręsti. Jei negalima apskaičiuoti atskiro turto atsiperkamosios vertės, įmonė nustato mažiausią turto grupę, kuriančią dažniausiai nepriklausomas pinigų įplaukas iš nuolatinio turto naudojimo.

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 įmonė 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.

68. Pinigų įplaukos iš nuolatinio naudojimo yra pinigų ir pinigų ekvivalentų įplaukos iš išorės subjektų. Atskaitomybę teikianti įmonė, nustatydama, ar pinigų srautai iš turto (ar turto grupės) yra dažniausiai nepriklausantys nuo pinigų įplaukų iš kito turto (ar turto grupės), įvertina įvairius veiksnius, įskaitant ir tai, kaip vadovybė prižiūri įmonės veiklą (pavyzdžiui, veiklą pagal produktų linijas, padalinius, veiklos vietas, rajonus, regionus ar kt.) arba kaip priima sprendimus tęsti arba nutraukti įmonės turto ir padalinių naudojimą ir veiklą. A priedo 1 pavyzdyje pateikti pinigus kuriančio vieneto nustatymo pavyzdžiai.

69. Jei turto ar turto grupės produkcijos rinka yra aktyvi, toks turtas ar turto grupė turi būti įtraukiamas į apskaitą kaip pinigus kuriantis vienetas, netgi jei dalis produkcijos (ar ji visa) naudojama vidaus reikmėms. Jei taip yra, vadovybės geriausiai įvertinta būsimoji produkcijos rinkos kaina turi būti naudojama:

a) nustatyti šio pinigus kuriančio vieneto naudojimo vertei, kai įvertinamos būsimosios pinigų įplaukos, susijusios su produkcijos naudojimu vidaus reikmėms, ir

b) nustatyti kitų atskaitomybę teikiančios įmonės pinigus kuriančių vienetų naudojimo vertei, kai įvertinamos būsimosios pinigų išmokos, susijusios su produkcijos naudojimu vidaus reikmėms, reikia vadovautis geriausiu vadovybės įvertinimu, kokios bus tos produkcijos rinkos kainos ateityje.

70. Netgi jei turto ar turto grupės produkcijos dalimi ar ja visa (pavyzdžiui, produktais tarpinėje gamybos stadijoje) naudojasi kiti atskaitomybę teikiančios įmonės padaliniai, šis turtas ar turto grupė sudaro atskirą pinigus kuriantį vienetą, jei įmonė gali parduoti šią produkciją aktyviojoje rinkoje. Taip yra todėl, kad šis turtas ar turto grupė iš nuolatinio naudojimo gali sukurti pinigų įplaukas, dažniausiai nepriklausančias nuo

pinigų įplaukų iš kito turto ar turto grupių. Jei remiantis pinigus kuriančio vieneto finansinėmis sąmatomis/prognozėmis grindžiama informacija vidaus perleidimo kainos neatspindi geriausio vadovybės įvertinimo, kokios bus to vieneto produkcijos rinkos kainos ateityje, įmonė koreguoja šią informaciją.

71. To paties turto ar turto grupės pinigus kuriantys vienetai turėtų būti pastoviai parodomi apskaitoje kiekvieną laikotarpį, nebent pakeitimas yra pateisinamas.

72. Jei įmonė nustato, kad turtas priklauso kitam pinigus kuriančiam vienetui nei ankstesniais laikotarpiais arba pasikeitė pinigus kuriančio vieneto, kuriam priklauso šis turtas, turto rūšys, 117 paragrafe reikalaujama pateikti tam tikrus duomenis apie šį pinigus kuriantį vienetą, jei pripažįstamas ar panaikinamas to vieneto nuostolis dėl vertės sumažėjimo, kuris yra reikšmingas visos atskaitomybę teikiančios įmonės finansinei atskaitomybei.

Pinigus kuriančio vieneto atsiperkamoji ir apskaitinė vertė

73. Pinigus kuriančio vieneto atsiperkamoji vertė yra to vieneto grynoji pardavimo kaina arba naudojimo vertė, ta, kuri yra didesnė. Pinigus kuriančio vieneto atsiperkamajai vertei nustatyti 16–56 paragrafuose minima sąvoka turtas turi būti suprantama kaip pinigus kuriantis vienetas.

74. Pinigus kuriančio vieneto apskaitinė vertė turi būti apskaičiuojama tuo pačiu būdu kaip ir pinigus kuriančio vieneto atsiperkamoji vertė.

75. Apskaičiuojant pinigus kuriančio vieneto apskaitinę vertę:

a) įtraukiama apskaitinė vertė tik to turto, kurį galima tiesiogiai priskirti pinigus kuriančiam vienetui arba kurį galima pagrįstai ir deramai paskirstyti ir kuris sukurs būsimąsias pinigų įplaukas, įvertintas nustatant pinigus kuriančio vieneto naudojimo vertę, ir

b) neįtraukiama pripažintų įsipareigojimų apskaitinė vertė, nebent pinigus kuriančio vieneto atsiperkamosios vertės neįmanoma nustatyti neatsižvelgus į tokius įsipareigojimus.

Taip yra todėl, kad pinigus kuriančio vieneto grynoji pardavimo kaina ir naudojimo vertė nustatomos neatsižvelgiant į pinigų srautus, susijusius su turtu, nepriklausančiu pinigus kuriančiam vienetui, ir su įsipareigojimais, jau pripažintais finansinėje atskaitomybėje (žr. 24 ir 36 paragrafus).

76. Grupuojant turtą atsiperkamajai vertei įvertinti, svarbu pinigus kuriančiam vienetui priskirti visą turtą, kuriantį tiesiogiai susijusį pinigų įplaukų iš nuolatinio naudojimo srautą. Priešingu atveju, kai iš tikrųjų bus patirtas nuostolis dėl vertės sumažėjimo, pinigus kuriantis vienetas visiškai padengia nuostolius. Kai kuriais atvejais, nors tam tikras turtas ir padeda kurti pinigus kuriančio vieneto įvertintus būsimuosius pinigų srautus, jis negali būti pagrįstai ir deramai paskirstytas pinigus kuriančiam vienetui. Taip gali atsitikti prestižo ar bendro turto, tokio kaip įmonės pagrindinės buveinės turtas, atveju. 79–87 paragrafuose paaiškinama, kaip tokiu atveju nustatyti, ar nesumažėjo pinigus kuriančio vieneto vertė.

77. Norint nustatyti pinigus kuriančio vieneto atsiperkamąją vertę, gali tekti įvertinti tam tikrus pripažintus įsipareigojimus. Taip gali atsitikti, kai pinigus kuriančio vieneto pirkėjas privalo perimti įsipareigojimą. Tokiu atveju pinigus kuriančio vieneto grynoji pardavimo kaina (arba įvertinti pinigų srautai iš galutinio pardavimo) yra apskaičiuota to vieneto turto pardavimo kaina kartu su įsipareigojimu, prieš tai atėmus pardavimo išlaidas. Kai yra svarbu palyginti pinigus kuriančio vieneto apskaitinę vertę ir jo atsiperkamąją vertę, įsipareigojimo apskaitinė vertė atimama, nustatant pinigus kuriančio vieneto naudojimo vertę bei jo apskaitinę vertę.

Pavyzdys

Įmonė eksploatuoja kasyklą šalyje, kurios įstatymai reikalauja, kad baigus kalnakasybos veiklą, būtų atkurta pirminė aplinkos būklė. Sutvarkymo kainą sudaro nuodangos, kurią reikėjo nuimti prieš pradedant kasybos veiklą, grąžinimas į vietą. Atidėjimas nuodangos grąžinimo sąnaudoms buvo pripažintas iš karto po to, kai nuodanga buvo nuimta. Atidėjimo suma buvo pripažinta kasyklos kainos dalimi ir yra nudėvima per kasyklos naudingo tarnavimo laiką. Atidėjimo atstatymo sąnaudoms apskaitinė vertė yra 500 ir yra lygi atstatymo sąnaudų dabartinei vertei.

Įmonė nori nustatyti, ar kasyklos vertė nesumažėjo. Pinigus kuriantis vienetas šiuo atveju yra visa kasykla. Įmonė gavo įvairių pasiūlymų maždaug už 800 pirkti kasyklą; į šią kainą įeina ir tai, kad pirkėjas prisiims įsipareigojimą grąžinti nuodangą. Kasyklos pardavimo išlaidos yra nereikšmingos. Kasyklos naudojimo vertė yra 1 200, neįskaitant atstatymo išlaidų. Kasyklos apskaitinė vertė yra 1 000.

Pinigus kuriančio vieneto grynoji pardavimo kaina yra 800. Į šią sumą įtrauktos atstatymo išlaidos, kurios jau numatytos. Todėl pinigus kuriančio vieneto naudojimo vertė apskaičiuojama atsižvelgiant į atstatymo išlaidas ir yra lygi 700 (1 200–500). Pinigus kuriančio vieneto apskaitinė vertė yra 500, tai yra suma, gauta iš kasyklos apskaitinės vertės (1 000) atėmus atidėjimo atstatymo išlaidoms sumą (500).

78. Praktiniais sumetimais pinigus kuriančio vieneto atsiperkamoji vertė kartais nustatoma įvertinus turtą, kuris nėra to pinigus kuriančio vieneto dalis (pvz., gautinas sumas ar kitą finansinį turtą), ar finansinėje atskaitomybėje jau pripažintus įsipareigojimus (pvz., mokėtinas sumas, pensijas ir kitus atidėjimus). Tokiais atvejais prie pinigus kuriančio vieneto apskaitinės vertės pridedama tokio turto apskaitinė vertė ir atimama tokių įsipareigojimų apskaitinė vertė.

Prestižas

79. Perkant turtą atsirandantis prestižas yra pirkėjo mokama suma, tikintis gauti būsimosios ekonominės naudos. Būsimoji ekonominė nauda gali atsirasti iš atskiro identifikuojamo turto arba turto, kuris finansinėje atskaitomybėje atskirai negali būti pripažintas, sujungimo. Prestižas nekuria pinigų srautų nepriklausomai nuo kito turto ar turto grupių, todėl negalima nustatyti prestižo, kaip atskiro turto, atsiperkamosios vertės. Vadinasi, jei yra požymių, kad prestižo vertė gali sumažėti, apskaičiuojama pinigus kuriančio vieneto, su kuriuo siejamas prestižas, atsiperkamoji vertė. Tada ši suma palyginama su to pinigus kuriančio vieneto apskaitine verte ir pagal 88 paragrafą pripažįstamas nuostolis dėl vertės sumažėjimo, jei jis yra.

80. Tikrindama, ar pinigus kuriančio vieneto vertė nesumažėjo, įmonė nustato, ar su tuo vienetu susijęs prestižas yra pripažintas finansinėje atskaitomybėje. Jei taip, tuomet įmonė:

a) atlieka patikrinimą „iš apačios į viršų“, tai yra įmonė turi:

i) nustatyti, ar prestižo apskaitinę vertę galima pagrįstai ir deramai paskirstyti tikrinamam pinigus kuriančiam vienetui, ir

ii) palyginti tikrinamo pinigus kuriančio vieneto atsiperkamąją vertę su jo apskaitine verte (įskaitant paskirstyto prestižo, jei tokio yra, apskaitinę vertę) ir, jei yra nuostolių dėl vertės sumažėjimo, juos pripažinti pagal 88 paragrafą.

Įmonė turi atlikti antrą patikrinimo „iš apačios į viršų“ dalį net ir tada, kai negalima pagrįstai ir deramai paskirstyti prestižo apskaitinės vertės tikrinamam pinigus kuriančiam vienetui, ir

b) jei, atlikdama patikrinimą „iš apačios į viršų“, įmonė negalėjo pagrįstai ir deramai paskirstyti prestižo apskaitinės vertės tikrinamam pinigus kuriančiam vienetui, ji turi atlikti patikrinimą „iš viršaus į apačią“, tai yra įmonė turi:

i) nustatyti mažiausią pinigus kuriantį vienetą, į kurį įeina tikrinamas pinigus kuriantis vienetas, kuriam galima pagrįstai ir deramai paskirstyti prestižo apskaitinę vertę („didesnįjį“ pinigus kuriantį vienetą), ir

ii) palyginti didesniojo pinigus kuriančio vieneto atsiperkamąją vertę su jo apskaitine verte (įskaitant paskirstyto prestižo apskaitinę vertę) ir pagal 88 paragrafą pripažinti nuostolį dėl vertės sumažėjimo, jei jis yra.

81. Nesvarbu, kada tikrinama, ar nesumažėjo pinigus kuriančio vieneto apskaitinė vertė, įmonė įvertina prestižą, siejamą su būsimaisiais pinigų srautais, kuriuos sukurs tas pinigus kuriantis vienetas. Jei prestižą galima pagrįstai ir deramai paskirstyti, įmonė atlieka patikrinimą tik „iš apačios į viršų“. Jei prestižo negalima pagrįstai ir deramai paskirstyti, įmonė atlieka patikrinimą „iš apačios į viršų“ ir „iš viršaus į apačią“ (žr. A priedo 7 pavyzdį).

82. Patikrinimas „iš apačios į viršų“ užtikrina, kad įmonė pripažįsta visą pinigus kuriančio vieneto nuostolį, įskaitant ir prestižą, kurį galima pagrįstai ir deramai paskirstyti. Jei atliekant patikrinimą „iš apačios į viršų“ prestižo neįmanoma pagrįstai ir deramai paskirstyti, patikrinimo „iš apačios į viršų“ ir „iš viršaus į apačią“ derinys užtikrina, kad įmonė pripažįsta:

a) pirmiausia – visą nuostolį dėl pinigus kuriančio vieneto vertės sumažėjimo, neatsižvelgdama į prestižą; o

b) po to – visą nuostolį dėl vertės sumažėjimo, susijusį su prestižu. Kadangi įmonė pirmiausia patikrina visą turtą, kurio vertė gali būti sumažėjusi „iš apačios į viršų“, visas nuostolis dėl vertės sumažėjimo, kuris nustatomas atliekant didesniojo pinigus kuriančio vieneto patikrinimą „iš viršaus į apačią“, yra susijęs tik su prestižu, priskirtu didesniajam vienetui.

83. Atlikdama patikrinimą „iš viršaus į apačią“, įmonė formaliai nustato didesniojo pinigus kuriančio vieneto atsiperkamąją vertę, nebent yra įtikinamų įrodymų, kad nėra rizikos, jog didesniojo pinigus kuriančio vieneto vertė yra sumažėjusi (žr. 12 paragrafą).

Bendras turtas

84. Bendras turtas yra grupės ar padalinio turtas, toks kaip įmonės pagrindinės buveinės ar padalinio pastatas, elektroninio duomenų apdorojimo įranga ar tyrimų centras. Ar tam tikras pinigus kuriančio vieneto turtas atitinka šiame standarte pateiktą bendro turto apibrėžimą, nulemia įmonės struktūra. Pagrindinė bendro turto ypatybė yra ta, kad jis nekuria pinigų įplaukų atskirai nuo kito turto ar turto grupių ir jo apskaitinės vertės negalima visiškai priskirti tikrinamam pinigus kuriančiam vienetui.

85. Kadangi bendras turtas nekuria atskirų pinigų įplaukų, negalima nustatyti atskiro bendro turto atsiperkamosios vertės, nebent vadovybė nusprendžia tą turtą parduoti. Vadinasi, jei yra požymių, kad bendro turto vertė gali būti sumažėjusi, nustatoma pinigus kuriančio vieneto, kuriam tas bendras turtas priklauso, apskaitinė vertė, palyginama su šio vieneto apskaitine verte ir pagal 88 paragrafą pripažįstamas nuostolis dėl vertės sumažėjimo.

86. Tikrindama, ar nesumažėjo pinigus kuriančio vieneto vertė, įmonė identifikuoja visą bendrą turtą, kuris yra susijęs su tikrinamu pinigus kuriančiu vienetu. Kiekvienam identifikuotam bendram turtui įmonė po to turi taikyti 80 paragrafą, tai yra:

a) jei bendro turto apskaitinę vertę galima pagrįstai ir deramai paskirstyti tikrinamam pinigus kuriančiam vienetui, įmonė atlieka tik patikrinimą „iš apačios į viršų“, ir

b) jei bendro turto apskaitinės vertės negalima pagrįstai ir deramai paskirstyti tikrinamam pinigus kuriančiam vienetui, įmonė atlieka patikrinimą „iš apačios į viršų“ ir „iš viršaus į apačią“.

87. Pavyzdys, kaip tvarkyti bendrą turtą, pateiktas A priedo 8 pavyzdyje.

Pinigus kuriančio vieneto nuostolis dėl vertės sumažėjimo

88. Pinigus kuriančio vieneto nuostolis dėl vertės sumažėjimo pripažįstamas tik tada, jei jo atsiperkamoji vertė yra mažesnė už jo apskaitinę vertę. Siekiant sumažinti vieneto turto apskaitinę vertę, nuostolis dėl vertės sumažėjimo paskirstomas tokia tvarka:

a) pirmiausia – prestižui, susijusiam su pinigus kuriančiu vienetu (jei toks yra), ir

b) po to – proporcingai kitam vieneto turtui, remiantis kiekvieno vienetui priklausančio turto apskaitine verte.

Šis apskaitinės vertės sumažinimas aiškinamas kaip nuostolis dėl atskiro turto vertės sumažėjimo ir pripažįstamas pagal 59 paragrafą.

89. Paskirstant nuostolį dėl vertės sumažėjimo pagal 88 paragrafą, turto apskaitinė vertė negali būti mažinama tiek, kad būtų mažesnė už didžiausią iš šių dydžių:

a) jo grynąją pardavimo kainą (jei ją galima nustatyti);

b) jo naudojimo vertę (jei ją galima nustatyti);

c) nulį.

Nuostolio dėl vertės sumažėjimo suma, kuri priešingu atveju būtų buvusi priskirta turtui, proporcingai paskirstoma kitam vieneto turtui.

90. Pinigus kuriančiam vienetui priskirtas prestižas dėl jo pobūdžio sumažinamas, prieš sumažinant kito vienetui priklausančio turto apskaitinę vertę.

91. Jei praktiškai neįmanoma įvertinti pinigus kuriančio vieneto atskiro turto atsiperkamosios vertės, šis standartas reikalauja, kad nuostolis dėl vertės sumažėjimo būtų santykinai paskirstytas to vieneto turtui, išskyrus prestižą, kadangi visas pinigus kuriančio vieneto turtas veikia kartu.

92. Jei negalima nustatyti atskiro turto atsiperkamosios vertės (žr. 66 paragrafą):

a) nuostolis dėl turto vertės sumažėjimo pripažįstamas, jei turto apskaitinė vertė yra didesnė už jo grynąją pardavimo kainą ir už 88 bei 89 paragrafuose aprašytų paskirstymo procedūrų rezultatą, ir

b) nuostolis dėl turto vertės sumažėjimo nepripažįstamas, jei nesumažėja susijusio pinigus kuriančio vieneto vertė. Tai taikytina net ir tada, kai turto grynoji pardavimo kaina yra mažesnė už jo apskaitinę vertę.

Pavyzdys

Mašina buvo apgadinta, tačiau veikia, nors ir ne taip gerai kaip anksčiau. Mašinos grynoji pardavimo kaina yra mažesnė už jos apskaitinę vertę. Mašina nesukuria nepriklausomų pinigų įplaukų iš nuolatinio naudojimo. Gamybos linija, kuriai priklauso mašina, yra mažiausia apskaitytina turto grupė ir kuria pinigų įplaukas iš nuolatinio naudojimo, beveik nepriklausomas nuo pinigų įplaukų iš kito turto. Gamybos linijos atsiperkamoji vertė rodo, kad visos gamybos linijos vertė nesumažėjo.

1 prielaida: vadovybės patvirtintos sąmatos/prognozės nerodo vadovybės įsipareigojimo pakeisti mašiną nauja.

Mašinos atsiperkamosios vertės negalima apskaičiuoti atskirai, kadangi:

a) mašinos naudojimo vertė gali skirtis nuo jos grynosios pardavimo kainos ir

b) gali būti apskaičiuota tik pinigus kuriančio vieneto, kuriam priklauso mašina (gamybos linijos), naudojimo vertė.

Gamybos linijos vertė nesumažėjo, todėl nuostolis dėl mašinos vertės sumažėjimo nepripažįstamas. Vis dėlto įmonei 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 atspindėtas laukiamas likęs mašinos naudingo tarnavimo laikas arba įmonės ekonominės naudos gavimo būdas.

2 prielaida: vadovybės patvirtintos sąmatos/prognozės parodo vadovybės įsipareigojimą artimiausiu laiku mašiną parduoti ir pakeisti nauja. Manoma, kad pinigų srautai iš tolesnio mašinos naudojimo iki jos perleidimo yra nereikšmingi.

Galima apskaičiuoti, kad mašinos naudojimo vertė yra artima jos grynajai pardavimo kainai. Vadinasi, galima nustatyti ir mašinos atsiperkamąją vertę, neatsižvelgiant į pinigus kuriantį vienetą, kuriam ši mašina priklauso (gamybos liniją). Kadangi mašinos grynoji pardavimo kaina yra mažesnė už jos apskaitinę vertę, pripažįstamas nuostolis dėl mašinos vertės sumažėjimo.

93. Įvykdžius 88 ir 89 paragrafų reikalavimus, įsipareigojimas likusiai nuostolio dėl pinigus kuriančio vieneto vertės sumažėjimo sumai pripažįstamas tik tuomet, jei to reikalauja kiti tarptautiniai apskaitos standartai.

NUOSTOLIO DĖL VERTĖS SUMAŽĖJIMO PANAIKINIMAS

94. 95–101 paragrafuose išdėstyti nurodymai, kaip panaikinti ankstesniais metais pripažintą nuostolį dėl turto ar pinigus kuriančio vieneto vertės sumažėjimo. Šiuose reikalavimuose vartojama sąvoka turtas, tačiau jie taikomi taip pat ir pavieniam turtui, ir pinigus kuriančiam vienetui. Papildomi reikalavimai nustatyti pavieniam turtui 102–106 paragrafuose, pinigus kuriančiam vienetui – 107–108 paragrafuose ir prestižui – 109–112 paragrafuose.

95. Įmonė kiekvieną balanso datą nustato, ar nėra požymių, kad ankstesniais metais pripažinto nuostolio dėl turto vertės sumažėjimo nebėra ar kad jis sumažėjo. Jei tokių požymių yra, įmonė turi apskaičiuoti tokio turto atsiperkamąją vertę.

96. Vertindama, ar nėra požymių, kad ankstesniais metais pripažinto nuostolio dėl turto vertės sumažėjimo nebėra ar kad jis sumažėjo, įmonė atsižvelgia bent jau į šiuos požymius:

Išoriniai informacijos šaltiniai

a) turto rinkos vertė per laikotarpį labai padidėjo;

b) per laikotarpį įmonės veiklos technologinėje, rinkos, ekonominėje ar teisinėje aplinkoje arba rinkoje, kuriai turtas yra skirtas, įvyko reikšmingų pokyčių, teigiamai paveikusių įmonę, arba tokie pokyčiai įvyks artimoje ateityje;

c) per laikotarpį sumažėjo rinkos palūkanų normos ar kitos investicijų atsiperkamumo rinkoje normos ir tikėtina, kad tai paveiks diskonto normą, pagal kurią apskaičiuojama turto naudojimo vertė, ir reikšmingai padidins turto atsiperkamąją vertę;

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 įmonę. Tokie pasikeitimai apima kapitalines išlaidas, patirtas tuo laikotarpiu siekiant pagerinti ar sustiprinti turtą, kad viršytų nustatytą pirminę jo charakteristiką, arba įsipareigojimą nutraukti ar reorganizuoti veiklą, kuriai turtas priklauso, ir

e) vidaus ataskaitose yra duomenų, rodančių, kad turtas yra ar bus ekonomiškai rezultatyvesnis nei tikėtasi.

97. 96 paragrafe minimi galimo nuostolio dėl vertės sumažėjimo požymiai daugiausia atspindi 9 paragrafe pateiktus galimo nuostolio dėl vertės sumažėjimo požymius. Nustatant, ar ankstesniais metais pripažintą nuostolį dėl turto vertės sumažėjimo reikia panaikinti ir apskaičiuoti turto atsiperkamąją vertę, atsižvelgiama į turto vertės pokyčių reikšmingumą.

98. Jei yra požymių, kad ankstesniais metais pripažinto nuostolio dėl turto vertės sumažėjimo nebėra ar kad jis sumažėjo, tai gali rodyti, kad likusį naudingo tarnavimo laiką, nusidėvėjimo (amortizacijos) metodą ar likvidacinę vertę reikia patikrinti ir pataisyti pagal turtui taikytiną tarptautinį apskaitos standartą, netgi jei nuostolis dėl turto vertės sumažėjimo nepanaikinamas.

99. Ankstesniais metais pripažintas nuostolis dėl turto vertės sumažėjimo panaikinamas tik tada, jei po paskutinio nuostolio dėl vertės sumažėjimo pripažinimo pasikeitė įvertinimai, pagal kuriuos buvo nustatyta to turto atsiperkamoji vertė. Tokiu atveju turto apskaitinė vertė padidinama iki jo atsiperkamosios vertės. Šis padidinimas panaikina nuostolį dėl vertės sumažėjimo.

100. Nuostolio dėl vertės sumažėjimo panaikinimas atspindi apskaičiuotų turto naudojimo ar pardavimo galimybių padidėjimą nuo tos dienos, kai įmonė paskutinį kartą pripažino nuostolį dėl to turto vertės sumažėjimo. Įmonė privalo nustatyti įvertinimų pasikeitimą, dėl kurio apskaičiuotos naudojimo galimybės padidėjo. Įvertinimų pasikeitimo pavyzdžiai:

a) atsiperkamosios vertės pagrindo pasikeitimas (t. y. koks buvo atsiperkamosios vertės pagrindas – grynoji pardavimo kaina ar naudojimo vertė);

b) jei atsiperkamosios vertės pagrindas buvo naudojimo vertė – apskaičiuotų būsimųjų pinigų srautų sumų, laiko skaičiavimo ar diskonto normos pasikeitimas;

c) jei atsiperkamosios vertės pagrindas buvo grynoji pardavimo kaina – grynosios pardavimo kainos sudedamųjų dalių įvertinimo pasikeitimas.

101. Turto naudojimo vertė gali būti didesnė už turto apskaitinę vertę paprasčiausiai todėl, kad dabartinė būsimųjų pinigų įplaukų vertė didėja šioms įplaukoms artėjant. Tačiau turto naudojimo galimybės nepadidėjo. Todėl nuostolis dėl vertės sumažėjimo nepanaikinamas vien dėl to, kad praėjo laikas (kartais tai vadinama diskonto padengimu), netgi jei turto atsiperkamoji vertė pasidarė didesnė už jo apskaitinę vertę.

Nuostolio dėl atskiro turto vertės sumažėjimo panaikinimas

102. Turto apskaitinė vertė, padidėjusi panaikinus nuostolį dėl vertės sumažėjimo, neturi viršyti apskaitinės vertės, kuri būtų buvusi nustatyta (neįskaitant amortizacijos ar nusidėvėjimo), jei ankstesniais metais nebūtų buvęs pripažintas nuostolis dėl turto vertės sumažėjimo.

103. Turto apskaitinės vertės padidėjimas viršijant apskaitinę vertę, kuri būtų buvusi nustatyta (neįskaitant amortizacijos ar nusidėvėjimo), jei ankstesniais metais nebūtų buvęs pripažintas nuostolis dėl turto vertės sumažėjimo, yra perkainojimas. Įtraukdama į apskaitą šį perkainojimą įmonė vadovaujasi tam turtui taikytinu tarptautiniu apskaitos standartu.

104. Nuostolio dėl turto vertės sumažėjimo panaikinimas pripažįstamas pajamomis pelno (nuostolio) ataskaitoje nedelsiant, nebent turtas būtų apskaitoje parodomas perkainota verte pagal kitą tarptautinį apskaitos standartą (pavyzdžiui, taikant leistiną alternatyvų būdą pagal 16 TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“). Bet koks nuostolio dėl perkainoto turto vertės sumažėjimo panaikinimas pagal kitą tarptautinį apskaitos standartą aiškinamas kaip padidėjimas dėl perkainojimo.

105. Nuostolio dėl perkainoto turto vertės sumažėjimo panaikinimas kredituojamas tiesiai į nuosavybę kaip perkainojimo perviršis. Tačiau tiek, kiek nuostolis dėl to paties perkainoto turto vertės sumažėjimo anksčiau buvo pripažintas sąnaudomis pelno (nuostolio) ataskaitoje, šio nuostolio panaikinimas pripažįstamas pajamomis pelno (nuostolio) ataskaitoje.

106. Pripažinus nuostolio dėl vertės sumažėjimo panaikinimą, to turto nusidėvėjimo (amortizacijos) atskaitymai vėlesniais laikotarpiais koreguojami tam, kad patikrinta turto apskaitinė vertė, prieš tai atėmus jo likvidacinę vertę (jei tokia yra), būtų sistemingai paskirstyta per visą likusį jo naudingo tarnavimo laiką.

Nuostolio dėl pinigus kuriančio vieneto vertės sumažėjimo panaikinimas

107. Nuostolio dėl pinigus kuriančio vieneto vertės sumažėjimo panaikinimas paskirstomas siekiant padidinti vienetui priklausančio turto apskaitinę vertę tokia tvarka:

a) pirmiausia – turtui, išskyrus prestižą, proporcingai kiekvieno vienetui priklausančio turto apskaitinei vertei;

b) po to – prestižui, susijusiam su pinigus kuriančiu vienetu (jei toks yra), jei yra įvykdyti 109 paragrafo reikalavimai.

Šis apskaitinės vertės padidinimas aiškinamas kaip nuostolio dėl atskiro turto vertės sumažėjimo panaikinimas ir pripažįstamas pagal 104 paragrafą.

108. Paskirstant nuostolio dėl pinigus kuriančio vieneto vertės sumažėjimo panaikinimą pagal 107 paragrafą, turto apskaitinė vertė negali būti didinama tiek, kad būtų didesnė už mažesnį iš šių dydžių:

a) jo atsiperkamąją vertę (jei ją galima nustatyti);

b) jo apskaitinę vertę, kuri būtų buvusi nustatyta (neįskaitant amortizacijos ar nusidėvėjimo), jei ankstesniais metais nebūtų buvęs pripažintas nuostolis dėl turto vertės sumažėjimo.

Nuostolio dėl vertės sumažėjimo panaikinimo suma, kuri priešingu atveju būtų buvusi priskirta turtui, proporcingai paskirstoma kitam vieneto turtui.

Nuostolio dėl prestižo vertės sumažėjimo panaikinimas

109. 99 paragrafo reikalavimų išimtis: pripažintas nuostolis dėl prestižo vertės sumažėjimo vėlesniu laikotarpiu nepanaikinamas, nebent:

a) nuostolį dėl vertės sumažėjimo būtų sukėlęs išskirtinio pobūdžio išorinis įvykis, kurio nesitikima pasikartosiant, ir

b) vėlesni išoriniai įvykiai panaikino to įvykio poveikį.

110. 38 TAS „Nematerialusis turtas“ draudžia pripažinti vidaus prestižą. Bet koks vėlesnis prestižo atsiperkamosios vertės padidėjimas greičiausiai bus vidaus prestižo padidėjimas, nebent šis padidėjimas yra aiškiai susijęs su išskirtinio pobūdžio išorinio įvykio poveikio panaikinimu.

111. Šis standartas neleidžia panaikinti nuostolio dėl prestižo vertės sumažėjimo, kuris atsirado dėl įvertinimų pasikeitimo (pavyzdžiui, diskonto normos pasikeitimas arba pinigus kuriančio vieneto, su kuriuo susijęs prestižas, būsimųjų pinigų srautų sumos ar laiko skaičiavimo pasikeitimas).

112. Išskirtinio pobūdžio išorinis įvykis –įvykis, nepriklausantis nuo įmonės valios. Išskirtinio pobūdžio išorinio įvykio pavyzdžiai gali būti naujos taisyklės, labai susiaurinančios įmonės, su kuria susijęs prestižas, veiklą, arba tokios įmonės pelningumo sumažėjimas.

ATSKLEIDIMAS

113. Finansinėje atskaitomybėje turi būti pateikiami šie kiekvienos turto grupės duomenys:

a) nuostolių dėl vertės sumažėjimo suma, pripažinta pelno (nuostolio) ataskaitoje per laikotarpį, ir pelno (nuostolio) ataskaitos straipsnio (-ių) eilutė (-ės), į kurią (-ias) šie nuostoliai yra įtraukti;

b) nuostolių dėl vertės sumažėjimo panaikinimo suma, pripažinta pelno (nuostolio) ataskaitoje per laikotarpį, ir pelno (nuostolio) ataskaitos straipsnio (-ių) eilutė (-ės), kurioje (-se) šie nuostoliai yra panaikinti;

c) nuostolių dėl vertės sumažėjimo suma, pripažinta per laikotarpį tiesiogiai nuosavybės dalyje, ir

d) nuostolių dėl vertės sumažėjimo panaikinimo suma, pripažinta per laikotarpį tiesiogiai nuosavybės dalyje.

114. Turto grupė – panašaus pobūdžio ir įmonės veikloje panašiai naudojamo turto grupė.

115. 113 paragrafo reikalaujama informacija gali būti pateikta kartu su kita informacija apie tą turto grupę. Pavyzdžiui, ši informacija gali būti įtraukta suderinant nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų apskaitinę vertę laikotarpio pradžioje ir pabaigoje, kaip reikalauja 16 TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“.

116. 14 TAS „Segmento atskaitomybė“ taikanti įmonė apie kiekvieną ataskaitinį segmentą, remdamasi pagrindiniu įmonės formatu (kaip apibrėžta 14 TAS), turi pateikti šiuos duomenis:

a) nuostolių dėl vertės sumažėjimo, per laikotarpį pripažintų pelno (nuostolio) ataskaitoje ir tiesiogiai nuosavybės dalyje, sumą ir

b) nuostolių dėl vertės sumažėjimo panaikinimo, per laikotarpį pripažintų pelno (nuostolio) ataskaitoje ir tiesiogiai nuosavybės dalyje, sumą.

117. Jei per laikotarpį pripažįstamas ar panaikinamas nuostolis dėl atskiro turto ar pinigus kuriančio vieneto vertės sumažėjimo, kuris yra reikšmingas visos atskaitomybę teikiančios įmonės finansinei atskaitomybei, įmonė parodo:

a) įvykius ir aplinkybes, kurios leido pripažinti ar panaikinti nuostolį dėl vertės sumažėjimo;

b) pripažinto ar panaikinto nuostolio dėl vertės sumažėjimo sumą;

c) atskiro turto:

i) pobūdį ir

ii) atskaitomybę teikiantį segmentą, kuriam šis turtas priklauso, remiantis pagrindiniu įmonės formatu (kaip apibrėžta 14 TAS „Segmento atskaitomybė“, jei įmonė taiko 14 TAS);

d) pinigus kuriančio vieneto:

i) pinigus kuriančio vieneto aprašymą (pvz., kas yra gamybos linija, įrenginys, verslo padalinys, geografinė zona, ataskaitinis segmentas pagal 14 TAS ar kt.);

ii) pripažinto ar panaikinto nuostolio dėl vertės sumažėjimo sumą pagal turto grupes ir pagal ataskaitinius segmentus, remiantis pagrindiniu įmonės formatu (pagal 14 TAS „Segmento atskaitomybė“, jei įmonė taiko14 TAS), ir

iii) jei po ankstesnio pinigus kuriančio vieneto atsiperkamosios vertės skaičiavimo (jei jis buvo atliekamas) pasikeitė pinigus kuriantį vienetą sudarantis turto junginys, įmonė apibūdina dabartinį ir ankstesnį turto jungimo būdą bei priežastis, dėl kurių pasikeitė būdas, pagal kurį nustatomas pinigus kuriantis vienetas;

e) ar turto (pinigus kuriančio vieneto) atsiperkamoji vertė yra jo grynoji pardavimo kaina, ar naudojimo vertė;

f) jei atsiperkamoji vertė yra grynoji pardavimo kaina – grynosios pardavimo kainos nustatymo pagrindą (tai yra, ar pardavimo kaina buvo nustatyta remiantis aktyviąja rinka, ar kuriuo kitu būdu), ir

g) jei atsiperkamoji vertė yra naudojimo vertė – diskonto normą (-as), taikytą (-as) atliekant dabartinį ir ankstesnį (jei jis buvo atliekamas) naudojimo vertės skaičiavimą.

118. Jei per laikotarpį pripažintų (panaikintų) nuostolių dėl vertės sumažėjimo bendroji suma yra reikšminga visos atsiskaitančios įmonės finansinei atskaitomybei, įmonė trumpai apibūdina šiuos dalykus:

a) pagrindines nuostolių dėl vertės sumažėjimo (ar tokių nuostolių panaikinimo) paveiktas turto grupes, apie kurias informacija nepateikiama pagal 117 paragrafą, ir

b) pagrindinius įvykius ir aplinkybes, nulėmusias tų nuostolių dėl vertės sumažėjimo, apie kuriuos nepateikiama informacija pagal 117 paragrafą, pripažinimą (panaikinimą).

119. Įmonė raginama atskleisti pagrindines prielaidas, kuriomis buvo remtasi nustatant turto (pinigus kuriančių vienetų) atsiperkamąją vertę per laikotarpį.

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

120. Šis standartas taikomas tik perspektyviai. Nuostoliai dėl vertės sumažėjimo (tokių nuostolių panaikinimas), atsirandantys pradėjus taikyti šį tarptautinį apskaitos standartą, pripažįstami pagal šį standartą (tai yra pelno (nuostolio) ataskaitoje, nebent turtas būtų įrašomas į apskaitą perkainota verte. Nuostolis dėl perkainoto turto vertės sumažėjimo (tokio nuostolio panaikinimas) aiškinamas kaip perkainojimo sumažėjimas (padidėjimas)).

121. Prieš pradedant taikyti šį standartą, į įvairius tarptautinius apskaitos standartus buvo įtraukti nuostolių dėl vertės sumažėjimo pripažinimo ir panaikinimo reikalavimai, iš esmės panašūs į šio standarto reikalavimus. Tačiau ankstesni vertinimai gali skirtis, kadangi šiame standarte smulkiai išaiškinama, kaip vertinti atsiperkamąją vertę ir kaip aiškinti pinigus kuriantį vienetą, kuriam priklauso turtas. Būtų sunku retrospektyviai nustatyti, kokia būtų buvusi atsiperkamosios vertės suma. Todėl šį standartą pradėjusi taikyti įmonė kitiems apskaitos politikos pakeitimams netaiko pagrindinio arba leidžiamo alternatyvaus kitų apskaitos politikos pakeitimų aiškinimo, numatyto 8 TAS „Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas arba nuostolis, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai“.

ĮSIGALIOJIMO DATA

122. Šis tarptautinis apskaitos standartas įsigalioja 1999 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedančių laikotarpių finansinei atskaitomybei. Rekomenduojama taikyti ir anksčiau. Jei įmonė taiko šį standartą iki 1999 m. liepos 1 d. prasidedančių laikotarpių finansinei atskaitomybei, įmonė turi tai nurodyti.

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

1. 37 TAS nurodo, kaip įtraukti į apskaitą ir parodyti visus atidėjimus, neapibrėžtuosius įsipareigojimus ir neapibrėžtąjį turtą, išskyrus:

   a) atsirandančius iš finansinių priemonių, apskaitoje parodomų tikrąja verte;

   b) atsirandančius iš tebevykdomų sutarčių, išskyrus atvejus, kai sutartys yra nuostolingos. Tebevykdomos sutartys – sutartys, pagal kurias nė viena šalis neįvykdė savo įsipareigojimų arba abi šalys iš dalies juos įvykdė vienodu lygiu;

   c) atsirandančius draudimo įmonėse iš sutarčių su poliso turėtojais arba

   d) tuos, kuriuos nagrinėja kitas tarptautinis apskaitos standartas.

Atidėjimai

2. Standartas apibūdina atidėjimus kaip neapibrėžto laiko ar sumos įsipareigojimus. Atidėjimas turėtų būti pripažįstamas tada ir tik tada, kai:

   a) dėl praeities įvykio įmonė turi dabartinį įsipareigojimą (teisinį arba konstruktyvų);

   b) tikėtina, kad įsipareigojimui padengti bus reikalingos ekonominę naudą teikiančių išteklių išmokos, ir

   c) įsipareigojimų suma gali būti pakankamai tiksliai įvertinta. Standartas pabrėžia, kad tik ypač retais atvejais negalima pakankamai tiksliai jos įvertinti.

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) 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;

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

18. Standartas pakeičia 10 TAS „Neapibrėžtumai bei įvykiai, paaiškėję po balanso datos“ ([1]) dalį, kurioje aptariami neapibrėžtumai. Standartas apibūdina neapibrėžtąjį įsipareigojimą kaip:

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.

([1]) 10 TAS „Neapibrėžtumai bei įvykiai, paaiškėję po balanso datos“ buvo pakeistas 10 TAS (persvarstytu 1999 m.) „Įvykiai po balanso datos“, kuris įsigaliojo 2000 m. sausio 1 d.

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
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;

   b) atsirandančius iš tebevykdomų sutarčių, išskyrus atvejus, kai sutartys yra nuostolingos;

   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.

4. Šis standartas taikomas draudimo įmonių atidėjimams, neapibrėžtiesiems įsipareigojimams ir neapibrėžtajam turtui, jeigu jie nėra atsiradę iš sutarčių su poliso turėtojais.

5. Kai kitas tarptautinis apskaitos standartas nagrinėja konkrečius atidėjimų, neapibrėžtų įsipareigojimų ir neapibrėžto turto atvejus, įmonė taiko tą standartą. Pavyzdžiui, tam tikri atidėjimų atvejai nagrinėjami ir standartuose, skirtuose:

   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, ir

   d) išmokoms darbuotojams (žr. 19 TAS „Išmokos darbuotojams“).

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.

9. Šis standartas taikomas atidėjimams restruktūrizavimui (įskaitant nutraukiamąją veiklą). Kai restruktūrizavimas atitinka nutraukiamosios veiklos apibrėžimą, 35 TAS „Nutraukiamoji veikla“ gali reikalauti papildomos informacijos.

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:

   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 ([1]);

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.

([1]) Žr. taip pat NAK-6 „Turimos programinės įrangos modifikavimas“.

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.

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).

([1]) Šiame standarte vartojamas sąvoka galimas, reiškianti labiau taip negu ne, nebūtinai taikoma kituose standartuose.

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).

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 tikėtinąja 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.

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.

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.

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.

75. Prieš balanso datą priimtas vadovybės arba valdybos sprendimas atlikti restruktūrizaciją nesudaro konstruktyvaus įsipareigojimo iš karto, nebent įmonė prieš tą balanso datą būtų:

a) pradėjusi įgyvendinti restruktūrizavimo planą arba

b) perdavusi restruktūrizavimo planą suinteresuotoms šalims, kad jas pagrįstai įtikintų, jog įmonė įvykdys restruktūrizaciją.

Kai kuriais atvejais įmonė pradeda įgyvendinti restruktūrizavimo planą arba paskelbia jo pagrindinius bruožus suinteresuotoms šalims tiktai po balanso datos. Gali būti reikalaujama pateikti informaciją pagal 10 TAS „Įvykiai po balanso datos“, jei restruktūrizavimas yra toks svarbus, kad informacijos nepateikimas galėtų turėti įtakos finansinių atskaitomybių vartotojų galimybėms tinkamai vertinti ir priimti sprendimus.

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.

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.

94. Šio standarto reikalaujamas būdas yra kitoks nei 8 TAS „Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas arba nuostolis, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai“. 8 TAS reikalauja iš naujo pateikti lyginamąją informaciją (pagrindinis (principinis) būdas) arba papildomą (formaliai) lyginamąją informaciją pakartotinai pateikti (leistinas alternatyvus būdas), nebent to padaryti būtų netikslinga.

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.

96. Šis standartas pakeičia 10 TAS „Neapibrėžtumai bei įvykiai, paaiškėję po balanso datos“ ([1]) dalis, kuriose nagrinėjami neapibrėžtumai.

38-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS (38 TAS)

Nematerialusis turtas

Šį tarptautinį apskaitos standartą valdyba patvirtino 1998 m. liepos mėn. Jis galioja 1999 m. liepos 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių finansinei atskaitomybei.

Šis standartas pakeičia:

a) 4 TAS „Nusidėvėjimo apskaita“, nematerialiojo turto amortizacijos (nusidėvėjimo) atžvilgiu ir

b) 9 TAS „Tyrimų ir plėtros išlaidos“.

1998 m. spalio mėn. TASK darbuotojai atskirai paskelbė 38 TAS „Nematerialusis turtas“ ir 22 TAS (persvarstyto 1998 m.) išvadų pagrindimą. Kopijas galima gauti iš TASK Leidinių departamento.

1998 m. 39 TAS „Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas“ pakeitė 38 TAS 2 paragrafo f punkto nuorodą į 25 TAS „Investicijų apskaita“ nuoroda į 39 TAS. 1 pastaba taip pat buvo panaikinta.

Vienas NAK aiškinimas yra susijęs su 38 TAS:

— NAK-6 „Turimos programinės įrangos modifikavimas“,

— NAK-32 „Nematerialusis turtas – tinklapio išlaidos“.

ĮVADAS

1. 38 TAS nurodo, kaip registruoti ir parodyti apskaitoje nematerialųjį turtą, kurio atskirai nenagrinėja kiti tarptautiniai apskaitos standartai. 38 TAS netaikomas finansiniam turtui, teisėms į mineralinius išteklius ir mineralinių išteklių, gamtinių dujų, naftos ir panašių neatkuriamų išteklių tyrinėjimo ar plėtros ir gavybos išlaidoms bei nematerialiajam turtui, kurį gauna draudimo įmonės iš sutarčių su draudimo poliso turėtojais. Be kita ko, 38 TAS taikomas reklamos, darbuotojų mokymo, veiklos pradžios, tyrimo ir plėtros išlaidoms.

2. Nematerialusis turtas – apskaitytinas nepiniginis turtas, neturintis fizinės formos, skirtas naudoti prekių gamybai ar paslaugų teikimui, nuomai arba administravimo tikslams. Turtas – ištekliai:

   a) įmonės kontroliuojami dėl ankstesnių ūkinių įvykių;

   b) iš kurių įmonė tikisi gauti ekonominės naudos ateityje.

([1]) 10 TAS „Neapibrėžtumai bei įvykiai, paaiškėję po balanso datos“ pakeistas 10 TAS (persvarstytu 1999 m.) „Įvykiai po balanso datos“, kuris įsigalioja 2000 m. sausio 1 d.

3. 38 TAS reikalauja, kad įmonė pripažintų nematerialųjį turtą (įsigijimo verte), jeigu ir tik jeigu:

a) tikėtina, kad įmonė gaus tam turtui priskirtiną būsimąją ekonominę naudą;

b) turto vertė gali būti patikimai įvertinta.

Šis reikalavimas taikomas tiek įmonės išorėje įsigytam nematerialiajam turtui, tiek sukurtam įmonės viduje. 38 TAS nustato papildomus įmonės viduje sukurto nematerialiojo turto pripažinimo kriterijus.

4. 38 TAS pabrėžia, kad įmonės viduje sukurtas prestižas, gamybos ženklai, iškabos, straipsnių antraštės, klientų sąrašai ir analogiško turinio straipsniai neturi būti pripažįstami turtu.

5. Jeigu nematerialusis straipsnis neatitinka nei nematerialiojo turto apibrėžimo, nei nematerialiojo turto pripažinimo kriterijų, 38 TAS reikalauja, kad tokio straipsnio išlaidos būtų pripažįstamos sąnaudomis, kai tik jos susidaro. Tačiau jei straipsnis įgyjamas sujungiant verslą įsigijimo būdu, šios išlaidos (įtrauktos į įsigijimo vertę) turi sudaryti dalį sumos, priskirtos prestižui (neigiamam prestižui) įsigijimo datą.

6. 38 TAS reikalauja, kad visos tyrimų išlaidos būtų pripažįstamos sąnaudomis, kai jos susidaro. Kitų išlaidų, kurios nesudaro (nesukuria) nematerialiojo turto, kuris gali būti pateiktas finansinėje atskaitomybėje, pavyzdžiai:

a) veiklos ar verslo pradžios išlaidos;

b) personalo mokymo išlaidos;

c) reklamos ir (arba) skatinimo išlaidos ir

d) dalies ar viso verslo perkėlimo ar reorganizavimo išlaidos.

Šių straipsnių išlaidos pripažįstamos sąnaudomis, kai tik jos susidaro.

7. 38 TAS reikalauja, kad vėlesnės išlaidos nematerialiajam turtui, patirtos po pirkimo ar užbaigimo, būtų pripažįstamos sąnaudomis, kai jos susidaro, išskyrus atvejus, kai:

a) tikėtina, kad šių išlaidų dėka turtas ateityje sukurs ekonominės naudos, viršijančios iš pradžių nustatytas normas, ir

b) išlaidos gali būti patikimai įvertintos ir priskirtos turtui.

Jei patenkinamos šios sąlygos, vėlesnės išlaidos turi būti pridedamos prie nematerialiojo turto įsigijimo vertės.

8. Jei išlaidas nematerialiajam straipsniui finansinę atskaitomybę pateikianti įmonė pripažino išlaidomis ankstesnėje ar tarpinėje finansinėje atskaitomybėje, 38 TAS draudžia įmonei vėliau pripažinti šias išlaidas nematerialiojo turto savikainos dalimi.

9. 38 TAS reikalauja, kad po pradinio pripažinimo nematerialusis turtas būtų įvertintas vienu šių būdų:

a) pagrindiniu (principiniu) būdu: savikaina, atėmus bet kokią sukauptą amortizaciją ir bet kokį sukauptą vertės sumažėjimo nuostolį, ar

b) leistinu alternatyviu būdu: iš naujo įvertinta suma, atėmus bet kokią vėliau sukauptą amortizaciją ir bet kokį vėliau sukauptą vertės sumažėjimo nuostolį. Iš naujo įvertintoji suma turi būti turto tikroji vertė. Tačiau taikyti šį būdą leidžiama tada ir tik tada, kai galima nustatyti tikrąją vertę pagal aktyviąją nematerialiojo turto rinką. Be to, jei įmonė pasirenka šį būdą, 38 TAS reikalauja įvertinimus atlikti

pakankamai reguliariai, kad nematerialiojo turto apskaitinė vertė reikšmingai nesiskirtų nuo tos, kuri nustatyta pagal tikrąją vertę balanso datą. TAS 38 taip pat tiksliai nustato, kaip turi būti iš naujo įvertintas nematerialusis turtas ir kur turi būti pripažintas dėl įvertinimo atsiradęs padidėjimas (sumažėjimas): pelno (nuostolio) ataskaitoje ar tiesiogiai nuosavybėje.

10. 38 TAS reikalauja, kad nematerialusis turtas būtų sistemingai amortizuojamas per geriausiai įvertintą naudingo tarnavimo laiką. Atmetama prielaida, kad nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas neviršija dvidešimties metų nuo to laiko, kai turtą galima naudoti. 38 TAS neleidžia, kad įmonė skirtų nematerialiajam turtui neribotą naudingo tarnavimo laiką. Amortizavimas turi būti pradėtas, kai turtą galima naudoti.

11. Kartais gali būti įtikinamų įrodymų, kad nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas bus konkretus, ilgesnis negu dvidešimt metų, laikas. Tokiais atvejais TAS 38 reikalauja, kad įmonė:

a) amortizuotų nematerialųjį turtą per geriausiai įvertintą naudingo tarnavimo laiką;

b) įvertintų nematerialiojo turto atsiperkamąją vertę mažiausiai kartą per metus, kad nustatytų, ar yra kokių nors vertės sumažėjimo nuostolių, ir

c) nurodytų priežastis, dėl kurių atmetama prielaida, kad nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas neviršija dvidešimties metų, ir veiksnius, vaidinančius svarbų vaidmenį nustatant nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laiką.

12. 38 TAS reikalauja, kad taikomas amortizacijos metodas parodytų grafiką, pagal kurį įmonė naudoja iš turto gaunamą ekonominę naudą. Jei sudaryti patikimo grafiko negalima, turi būti taikomas tiesiogiai proporcingas metodas. Amortizaciniai atskaitymai turi būti pripažįstami sąnaudomis, nebent kitas tarptautinis apskaitos standartas leidžia ar reikalauja juos įtraukti į kito turto apskaitinę vertę.

13. 38 TAS reikalauja nematerialiojo turto likvidacinę vertę laikyti nuliu, išskyrus atvejus, kai:

a) trečioji šalis įsipareigoja pirkti turtą jo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje ar

b) tokio turto rinka yra aktyvi ir tikėtina, kad tokia rinka bus ir turto naudingo tarnavimo laiko pabaigoje.

14. Nustatydama, ar turto vertė gali sumažėti, įmonė taiko 36 TAS „Turto vertės sumažėjimas“. 38 TAS taip pat reikalauja, kad įmonė nustatytų nematerialiojo turto, kurio dar negali naudoti, atsiperkamąją vertę mažiausiai kartą per metus.

15. 38 TAS įsigalioja 1999 m. liepos 1 d. ar vėliau prasidedantiems apskaitiniams laikotarpiams. Rekomenduojama taikyti anksčiau.

16. Pirmą kartą taikant 38 TAS, reikia retrospektyviai taikyti numatytas pereinamąsias nuostatas tada, kai:

a) būtina išbraukti straipsnį, kuris nebeatitinka 38 TAS pripažinimo kriterijų, ar

b) ankstesnis nematerialiojo turto įvertinimas prieštarauja 38 TAS pateiktiems principams (pavyzdžiui, jei nematerialusis turtas nebuvo amortizuotas ar buvo įvertintas iš naujo, bet ne pagal aktyviąją rinką).

Kitais atvejais perspektyvinis pripažinimo ir amortizavimo reikalavimų taikymas yra arba reikalaujamas (pavyzdžiui, 38 TAS neleidžia pripažinti viduje sukurto nematerialiojo turto, kuris nebuvo pripažintas anksčiau) arba leidžiamas (pavyzdžiui, 38 TAS skatina pripažinti nematerialųjį turtą, kuris buvo įgytas sujungus verslą įsigijimo būdu ir kuris nebuvo pripažintas anksčiau).

TURINYS

	Paragrafai
Tikslas	343
Taikymas	343
Apibrėžimai	344
Nematerialusis turtas	345
Identifikavimas	346
Kontrolė	346
Ekonominė nauda ateityje	347
Nematerialiojo turto papažinimas ir pradinis įvertinimas	347
Atskiras įsigijimas	347
Įsigijimas kaip verslo sujungimo dalis	348
Įsigijimas kaip valstybės parama	348
Turto mainai	349
Viduje sukurtas prestižas	349
Viduje sukurtas nematerialusis turtas	349
Tyrimų etapas	350
Plėtros etapas	350
Viduje sukurto nematerialiojo turto vertė	351
Sąnaudų pripažinimas	352
Turtu nepripažintos praeities sąnaudos	353
Vėlesnės išlaidos	353
Įvertinimas po pradinio pripažinimo	353
Pagrindinis (principinis) būdas	353
Leistinas alternatyvus būdas	353
Amortizacija	355
Amortizacijos laikotarpis	355
Amortizacijos metodas	357
Likvidacinė vertė	357
Amortizacijos laikotarpio ir metodo peržiūra	357

Apskaitinės vertės padengimas – turto vertės sumažėjimo nuostoliai 358

Išėmimas iš naudojimo ir perdavimas 359

Atskleidimas 359

Bendroji dalis 359

Nematerialusis turtas, apskaitoje registruojamas leistinu alternatyviu būdu 361

Tyrimo ir plėtros išlaidos 361

Kita informacija 361

Pereinamosios nuostatos 361

Įsigaliojimo data 364

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 nematerialiojo turto, kurio atskirai nenagrinėja kiti tarptautiniai apskaitos standartai, apskaitos būdus. Šis standartas reikalauja, kad įmonė pripažintų nematerialųjį turtą tada ir tik tada, kai jis atitinka tam tikrus reikalavimus. Šis standartas taip pat nustato, kaip įvertinti nematerialiojo turto apskaitinę vertę, bei reikalauja nurodyti tam tikrą informaciją apie nematerialųjį turtą.

TAIKYMAS

1. Šį standartą turėtų taikyti visos įmonės, įtraukdamos į apskaitą nematerialųjį turtą, išskyrus:

   a) nematerialųjį turtą, kurį nagrinėja kitas tarptautinis apskaitos standartas;

   b) 32 TAS „Finansinės priemonės: atskleidimas ir pateikimas“ apibrėžiamą finansinį turtą;

   c) teises į mineralinius išteklius, mineralinių išteklių, naftos, gamtinių dujų ir panašių neatkuriamų išteklių tyrimo ar plėtros ir gavybos išlaidas;

   d) nematerialųjį turtą, kurį gauna draudimo įmonės iš sutarčių su draudimo poliso turėtojais.

2. Jeigu kitas tarptautinis apskaitos standartas nagrinėja tam tikros rūšies nematerialųjį turtą, taikomas kitas, o ne šis standartas. Pavyzdžiui, šis standartas netaikomas:

   a) nematerialiajam turtui, kurį įmonė turi ir įprastai plėtodama verslą numato parduoti (žr. 2 TAS „Atsargos“ ir 11 TAS „Statybos sutartys“);

   b) atidėtųjų mokesčių turtui (žr. 12 TAS „Pelno mokesčiai“);

   c) nuomai, kuri apskaitoje registruojama pagal 17 TAS „Nuoma“;

   d) turtui, atsirandančiam dėl išmokų darbuotojams (žr. 19 TAS „Išmokos darbuotojams“);

e) sujungus verslą atsirandančiam prestižui (žr. 22 TAS „Verslo sujungimai“) ir

f) finansiniam turtui, kuris apibūdintas 32 TAS „Finansinės priemonės: atskleidimas ir pateikimas“. Kai kuris finansinis turtas pripažįstamas ir įvertinamas pagal 27 TAS „Konsoliduota finansinė atskaitomybė ir investicijų į dukterines įmones apskaita“, 28 TAS „Investicijų į asocijuotąsias įmones apskaita“, 31 TAS „Bendrų įmonių finansinė atskaitomybė“ ir 39 TAS „Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas“.

3. Kai kuris nematerialusis turtas gali turėti fizinę formą, toks kaip kompaktinis diskas (kompiuterių programos), teisiniai dokumentai (licencijos ar patentai) ar kino juosta. Nustatant, ar turtas, kuris turi ir materialaus, ir nematerialaus turto elementų, turi būti apskaitoje registruojamas pagal 16 TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“, ar kaip nematerialusis turtas pagal šį standartą, turi būti nusprendžiama ir įvertinama, kuris elementas yra svarbesnis. Pavyzdžiui, kompiuteriu valdomos gamybos įrangos kompiuterių programa, kuri negali veikti be šios specialios programinės įrangos, yra gamybos įrangos dalis ir apskaitoje parodoma kaip nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai. Tas pats taikoma kompiuterio operacinei sistemai. Ten, kur kompiuterių programa nėra sudedamoji atitinkamos įrangos dalis, ji apskaitoje registruojama kaip nematerialusis turtas.

4. Šis standartas, be kita ko, taikomas reklamos, darbuotojų mokymo, veiklos pradžios, tyrimo ir plėtros išlaidoms. Tyrimo ir plėtros veikla siekiama tobulinti žinias. Todėl, nors dėl šios veiklos gali atsirasti fizinės formos turtas (pavyzdžiui, bandomasis pavyzdys), fizinis turto elementas yra antrinis, palyginti su nematerialiuoju, t. y. jo teikiamomis žiniomis.

5. Finansinės nuomos pagrindu turimas turtas gali būti tiek materialus, tiek nematerialus. Po pirminio pripažinimo nuomininkas apskaitoje parodo nematerialųjį turtą, turimą finansinės nuomos pagrindu, taikydamas šį standartą. Teisės pagal išperkamosios nuomos sutartį į tokius straipsnius kaip kino filmai, vaizdo įrašai, pjesės, rankraščiai, patentai ir autorių teisės yra nepriskiriamos 17 TAS taikymo sričiai ir patenka į šio standarto nagrinėjamą sritį.

6. Gali atsirasti tarptautinio apskaitos standarto taikymo srities išimčių, jei tam tikra įmonės veikla ar sandoriai yra tokie specializuoti, kad gali kilti apskaitos problemų, kurias reikia spręsti kitaip. Tokių klausimų kyla į apskaitą įtraukiant naftos, dujų ir mineralinių iškasenų tyrimo ar plėtros ir gavybos išlaidas bei sandorius tarp draudimo įmonių ir poliso turėtojų. Taigi šis standartas netaikomas tokios veiklos išlaidoms. Tačiau šis standartas taikomas kitam gavybos pramonėje ar draudimo įmonėse naudojamam nematerialiajam turtui (tokiam kaip kompiuterių programinė įranga) ar kitoms išlaidoms (tokioms kaip veiklos pradžios išlaidos).

APIBRĖŽIMAI

7. Šiame standarte vartojamos sąvokos:

Nematerialusis turtas – identifikuojamas nepiniginis turtas, neturintis fizinės formos, skirtas naudoti prekių gamybai ar paslaugų teikimui, nuomai ar administraciniams tikslams.

Turtas – ištekliai:

a) įmonės kontroliuojami, gauti iš praeities įvykių, ir

b) iš kurių įmonė tikisi gauti ekonominės naudos ateityje.

Piniginis turtas – turimi pinigai ir turtas, kuris bus gautas fiksuota ar kitaip nustatyta pinigų suma.

Tyrimas – autentiškas ir suplanuotas tyrimas, kuris atliekamas siekiant naujų mokslo ar technikos žinių ir išmanymo.

Plėtra – tyrimų rezultatų ar kitų žinių taikymas planuojant gamybą arba kuriant naujas ar iš esmės pagerintas medžiagas, įrengimus, produktus, procesus, sistemas ar paslaugas prieš pradedant komercinę gamybą ar naudojimą.

Amortizacija – sistemingas nudėvimosios sumos paskirstymas turtui per visą jo naudingo tarnavimo laiką.

Nudėvimoji suma – turto savikaina arba kita suma, atitinkanti savikainą finansinėje atskaitomybėje, atėmus įvertintą likvidacinę vertę.

Naudingo tarnavimo laikas:

a) laikotarpis, kuriuo nudėvimąjį turtą tikimasi naudoti įmonėje, arba

b) gaminių ar panašių vienetų, kuriuos įmonė tikisi gauti iš turto, skaičius.

Savikaina – sumokėta pinigų ar pinigų ekvivalentų suma ar tikroji vertė kitų priemonių, atiduotų įsigyjant ar gaminant turtą.

Likvidacinė vertė – grynoji suma, kurią įmonė tikisi gauti pardavusi turtą jo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje, atėmus visas pardavimo išlaidas.

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.

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 yra prieinama visuomenei.

Nuostolis dėl vertės sumažėjimo – suma, kuria turto apskaitinė vertė viršija jo atsiperkamąją vertę.

Apskaitinė vertė – suma, kuria turtas yra pripažįstamas balanse, prieš tai atėmus sukauptą amortizaciją ir sukauptą turto vertės sumažėjimo nuostolį.

Nematerialusis turtas

8. Įmonės dažnai naudoja išteklius arba prisiima įsipareigojimus įsigydamos, plėtodamos, prižiūrėdamos ar didindamos nematerialius išteklius, tokius kaip mokslo ar technikos žinias, dizainą ir naujus procesus ar sistemas, licencijas, intelektinę nuosavybę, žinias apie rinką ir prekių ženklus (įskaitant gamybos ženklų pavadinimus ir straipsnių antraštes). Taip plačiai apibūdinamų straipsnių įprasti pavyzdžiai: kompiuterių programinė įranga, patentai, autorių teisės, kino filmai, pirkėjų sąrašai, hipotekos paslaugų sąrašai, žvejybos licencijos, importo kvotos, frančizės, santykiai su pirkėjais ar tiekėjais, rinkos dalis ir rinkodaros teisės.

9. Ne visi 8 paragrafe nurodyti straipsniai atitinka nematerialiojo turto apibrėžimą, t. y. ne visus juos bus galima identifikuoti, kontroliuoti išteklius ir gauti iš jų ekonominės naudos ateityje. Jei straipsnis, kuriam taikomas šis standartas, neatitinka nematerialiojo turto apibrėžimo, jo įsigijimo ar sukūrimo viduje išlaidos pripažįstamos sąnaudomis susidarymo metu. Tačiau jei straipsnis įgyjamas sujungiant verslą įsigijimo būdu, jis sudaro prestižo, pripažįstamo įsigijimo datą, dalį (žr. 56 paragrafą).

Identifikavimas

10. Nematerialiojo turto apibrėžimas reikalauja, kad nematerialųjį turtą būtų galima identifikuoti ir aiškiai atskirti nuo prestižo. Prestižas, atsirandantis sujungiant verslą įsigijimo būdu, yra įgijėjo įmoka tikintis ekonominės naudos ateityje. Būsimoji ekonominė nauda gali atsirasti iš sinergijos tarp įsigyto identifikuojamo turto ar iš turto, kurio negalima atskirai pripažinti finansinėje atskaitomybėje, bet už kurį įgijėjas yra pasirengęs sumokėti įsigijimo metu.

11. Nematerialųjį turtą galima aiškiai atskirti nuo prestižo, jei turtą galima išskaidyti, t. y. jei įmonė gali jį nuomoti, parduoti, išmainyti ar paskirstyti konkrečią būsimąją ekonominę naudą, priskirtiną turtui, neperleidus būsimosios ekonominės naudos, gaunamos iš kito turto, naudojamo toje pačioje pajamas uždirbančioje veikloje.

12. Atskirumas nėra būtina galimo identifikuoti turto sąlyga, kadangi įmonė gali identifikuoti turtą ir kitais būdais. Pavyzdžiui, jei apskaitytinas turtas yra įgyjamas su turto grupe, sandorio metu gali būti perduodamos juridinės teisės ir tai leidžia įmonei identifikuoti nematerialųjį turtą. Panašiai, jei vidaus projektu siekiama sukurti įmonei juridines teises, šių teisių pobūdis gali padėti įmonei identifikuoti jų pagrindu viduje sukuriamą nematerialųjį turtą. Be to, jei turtas kuria būsimąją ekonominę naudą tik kartu su kitu turtu, jis gali būti identifikuojamas, jei įmonė gali nustatyti, kokią būsimąją ekonominę naudą ji gaus iš šio turto.

Kontrolė

13. Įmonė kontroliuoja turtą, jei ji turi teisę gauti būsimąją ekonominę naudą iš ją kuriančių išteklių, taip pat uždrausti kitiems ja naudotis. Įmonės galia kontroliuoti būsimąją ekonominę naudą iš nematerialiojo turto paprastai atsiranda iš juridinių teisių, kurios gali būti priverstinai įgyvendinamos teismo tvarka. Neturint juridinių teisių, daug sunkiau įrodyti kontrolę. Tačiau priverstinis teisių įgyvendinimas teismo sprendimu nėra būtina kontrolės sąlyga, kadangi įmonė gali kontroliuoti būsimąją ekonominę naudą kitu būdu.

14. Rinkos ir technikos žinios gali padidinti ekonominę naudą ateityje. Įmonė kontroliuoja šią naudą, jei, pavyzdžiui, žinias saugo juridinės teisės, tokios kaip autorių teisės, prekybos sutarties apribojimai (kur tai leidžiama) ar darbuotojų teisinis įsipareigojimas laikytis konfidencialumo.

15. Įmonė gali turėti kvalifikuotų darbuotojų komandą ir sugebėti nustatyti papildomus personalo gabumus, kuriuos išnaudojus ir tinkamai parengus darbuotojus bus galima gauti būsimąją ekonominę naudą. Įmonė taip pat gali tikėtis, kad personalas teiks savo paslaugas (patirtį, žinias) įmonei. Vis dėlto paprastai įmonė nepakankamai kontroliuoja tikėtiną būsimąją naudą, kurią galima gauti iš kvalifikuoto personalo ir darbuotojų mokymo, kad šie straipsniai atitiktų nematerialiojo turto apibrėžimą. Dėl tos pačios priežasties konkretus vadovaujančiojo ar techninio personalo talentas negali būti apibrėžtas kaip nematerialusis turtas, nebent jis būtų apsaugotas juridine teise juo naudotis ir iš jo būtų galima gauti būsimosios ekonominės naudos, be to, jis neatitinka kitų apibrėžimo reikalavimų.

16. Įmonė gali turėti klientų portfelį ar rinkos dalį ir tikėtis, kad dėl jos pastangų nustatyti santykius su klientais ir lojalumo pirkėjai toliau bendradarbiaus su įmone. Tačiau jei nėra juridinių teisių saugoti ar kitų būdų kontroliuoti santykius su klientais ar klientų lojalumą įmonei, įmonė paprastai nepakankamai kontroliuoja būsimąją ekonominę naudą iš santykių su klientais ir jų lojalumo, kad tokie straipsniai (pirkėjų portfelis, rinkos dalis, pirkėjų santykiai, pirkėjų lojalumas) atitiktų nematerialiojo turto apibrėžimą.

Ekonominė nauda ateityje

17. Iš nematerialiojo turto gaunamą ekonominę naudą ateityje gali sudaryti gaminių ir paslaugų pardavimo pajamos, išlaidų taupymas ar kita nauda, gaunama iš įmonės naudojamo turto. Pavyzdžiui, intelektinės nuosavybės naudojimas gamybos procese gali sumažinti būsimąsias gamybos išlaidas, o ne padidinti būsimųjų laikotarpių pajamas.

NEMATERIALIOJO TURTO PRIPAŽINIMAS IR PIRMINIS ĮVERTINIMAS

18. Pripažįstant nematerialiojo turto straipsnį reikalaujama, kad įmonė parodytų, jog straipsnis atitinka:

a) nematerialiojo turto apibrėžimą (žr. 7–17 paragrafus) ir

b) šiame standarte nustatytus pripažinimo kriterijus (žr. 19–55 paragrafus).

19. Nematerialusis turtas turi būti pripažįstamas tada ir tik tada, jei:

a) tikėtina, kad įmonė gaus su turtu susijusią būsimąją ekonominę naudą, ir

b) turto vertė gali būti patikimai nustatyta.

20. Įmonė turi įvertinti galimybę gauti būsimąją ekonominę naudą, taikydama pagrįstas ir patvirtinančias prielaidas, kurios parodo vadovybės atliktą geriausią visų ekonominių sąlygų, būsiančių per turto naudingo tarnavimo laiką, įvertinimą.

21. Įmonė priima sprendimus, įvertindama būsimosios ekonominės naudos įplaukų, susijusių su turto naudojimu, gavimo tikrumo laipsnį, remdamasi įrodymais, turimais pirminio pripažinimo datą, ir teikdama didelę reikšmę išorės įrodymams.

22. Nematerialusis turtas iš pradžių turi būti įvertinamas įsigijimo verte (savikaina).

Atskiras įsigijimas

23. Jei nematerialusis turtas įsigyjamas atskirai, nematerialiojo turto vertė gali būti patikimai nustatyta. Taip yra tada, kai perkant užmokestis sumokamas pinigais ar kitu piniginiu turtu.

24. Nematerialiojo turto įsigijimo vertę sudaro jo pirkimo kaina, įskaitant visus importo mokesčius ir negrąžinamus pirkimo mokesčius, ir bet kurios išlaidos tiesiogiai priskirtinos turto paruošimui numatomam naudojimui. Tiesiogiai priskirtinas išlaidas sudaro, pavyzdžiui, profesiniai honorarai už teisines paslaugas. Apskaičiuojant įsigijimo vertę, bet kurie pirkimo diskontai ir prekybos nuolaidos yra atimamos.

25. Jei mokėjimas už nematerialųjį turtą atidedamas laikui, kuris viršija įprastą kredito terminą, jo įsigijimo vertė yra piniginės kainos ekvivalentas; skirtumas tarp šios sumos ir bendros mokėjimo sumos pripažįstamas palūkanų sąnaudomis kredito laikotarpiu, jeigu jis ne kapitalizuojamas pagal leistiną alternatyvų būdą, aprašytą 23 TAS „Skolinimosi išlaidos“.

26. Jei nematerialusis turtas yra įsigytas mainais į finansinę atskaitomybę teikiančios įmonės nuosavybės priemones, turto įsigijimo vertė yra išleistų nuosavybės priemonių tikroji vertė, lygi turto tikrajai vertei.

Įsigijimas kaip verslo sujungimo dalis

27. Pagal 22 TAS „Verslo jungimai“ (persvarstytą 1998 m.), jei nematerialusis turtas yra įsigyjamas sujungiant verslą įsigijimo būdu, nematerialiojo turto savikaina yra pagrįsta jo tikrąja verte įsigijimo datą.

28. Norint nustatyti, ar sujungiant verslą įsigyto nematerialiojo turto įsigijimo vertė (t. y. tikroji vertė) gali būti pakankamai patikimai nustatyta, kad būtų galima atskirai jį pripažinti, reikia vadovautis savo nuomone. Palanki rinkos kaina aktyviojoje rinkoje yra patikimiausias tikrosios vertės įvertinimas (žr. taip pat 67 paragrafą). Tinkamiausia rinkos kaina paprastai yra dabartinė siūloma kaina. Jei neįmanoma taikyti dabartinės siūlomos kainos, tikrajai vertei nustatyti galima naudoti paskutinio panašaus sandorio kainą, jeigu nepasikeitė svarbios ekonominės aplinkybės nuo sandorio datos iki turto įvertinimo tikrąja verte.

29. Jeigu nėra aktyviosios turto rinkos, turto įsigijimo vertė atitinka sumą, kurią įmonė gali sumokėti už turtą įsigijimo datą, sudariusi sandorį tarp nepriklausomų, žinomų ir ketinančių atlikti šį sandorį šalių, remdamasi kiek galima patikimesne informacija. Nustatydama šią sumą, įmonė atsižvelgia į paskutinių sandorių su panašiu turtu rezultatus.

30. Tam tikros įmonės, kurios nuolat perka ir parduoda išskirtinį nematerialųjį turtą, pačios sukuria tikrosios vertės netiesioginio nustatymo metodus. Šie metodai gali būti taikomi pirmą kartą įvertinant nematerialųjį turtą, įsigytą sujungus verslą įsigijimo būdu, jei jais siekiama įvertinti tikrąją vertę pagal šį standartą ir parodyti tos ūkio šakos, kuriai priklauso turtas, einamuosius sandorius ir praktiką. Tokie metodai, kur tinkama, galėtų būti sudėtinių skaičių, parodančių einamuosius rinkos sandorius, taikymas nustatytiems rinkos rodikliams, skatinantiems turto pelningumą (pavyzdžiui pajamos, rinkos dalis, veiklos pelnas ir t. t.) arba įvertintų būsimųjų grynųjų pinigų srautų iš turto diskontavimas.

31. Pagal šį standartą ir 22 TAS (persvarstytą 1998 m.) keliamus identifikuojamo turto ir įsipareigojimų pripažinimo reikalavimus:

a) įgijėjas pripažįsta nematerialųjį turtą, kuris atitinka 19 ir 20 paragrafuose pateiktus pripažinimo kriterijus, net jei šis nematerialusis turtas nebuvo pripažintas įsigyjamosios įmonės finansinėje atskaitomybėje, ir

b) jei nematerialiojo turto, įsigyto kaip verslo jungimo įsigijimo būdu dalis, įsigijimo vertė (t. y. tikroji vertė) negali būti patikimai nustatyta, šis turtas nepripažįstamas kaip atskiras nematerialusis turtas, bet jis yra įtraukiamas į prestižą (žr. 56 paragrafą).

32. Išskyrus atvejus, kai nematerialiojo turto, įsigyto sujungus verslą įsigijimo būdu, aktyvioji rinka yra, 22 TAS (persvarstytas 1998 m.) riboja iš pradžių pripažintą nematerialiojo turto vertę iki sumos, kuri nesukuria ar nepadidina jokio neigiamo prestižo įsigijimo datą.

Įsigijimas kaip valstybės parama

33. Kai kuriais atvejais nematerialusis turtas gali būti gaunamas nemokamai ar už minimalų mokestį, kaip valstybės parama. Taip gali atsitikti, kai valstybė perduoda ar paskiria įmonei tokį nematerialųjį turtą kaip teisę nusileisti oro uoste, radijo ir televizijos stočių licencijas, importo licencijas ar kvotas arba teises gauti kitus ribotus išteklius. Pagal 20 TAS „Valstybės dotacijų apskaita ir valstybės paramos pateikimas atskaitomybėje“ įmonė pati gali spręsti ir tiek nematerialųjį turtą, tiek valstybės paramą iš pradžių pripažinti tikrąja verte. Jei įmonė nusprendžia iš pradžių nepripažinti turto tikrąja verte, ji pripažįsta jį nominaliąja verte (pagal kitą, 20 TAS leidžiamą būdą), pridėjusi visas su turto paruošimu naudoti tiesiogiai susijusias išlaidas.

Turto mainai

34. Nematerialusis turtas gali būti įsigytas mainais į visą ar dalį nepanašų nematerialųjį ar kitą turtą ar jo dalį. Šio straipsnio įsigijimo vertė vertinama įsigyto turto tikrąja verte, kuri lygi atiduoto turto tikrajai vertei, pakoreguotai visa pervestų pinigų ar pinigų ekvivalentų suma.

35. Nematerialusis turtas gali būti įsigytas mainais į panašų turtą, kuris yra panašiai naudojamas toje pačioje verslo srityje ir turi tą pačią tikrąją vertę. Nematerialusis turtas gali būti parduotas ir už dalį tokio paties turto. Abiem atvejais, kadangi pelno gavimo procesas dar nebaigtas, nepripažįstamas sandorio pelnas ar nuostolis. Vietoj to įsigyto turto įsigijimo vertė nustatoma lygi atiduoto turto apskaitinei vertei. Tačiau gauto turto tikroji vertė gali pateikti įrodymų apie atiduoto turto vertės sumažėjimo nuostolio. Tokiomis aplinkybėmis pripažįstamas atiduoto turto vertės sumažėjimo nuostolis ir naujam turtui suteikiama apskaitinė vertė po vertės sumažėjimo.

Viduje sukurtas prestižas

36. Viduje sukurtas prestižas neturi būti pripažįstamas turtu.

37. Kai kuriais atvejais išlaidos patiriamos siekiant sukurti būsimosios ekonominės naudos, bet dėl to neatsiranda šio standarto pripažinimo kriterijus atitinkančio nematerialiojo turto. Tokios išlaidos dažnai apibūdinamos kaip prisidedančios prie viduje sukurto prestižo. Toks prestižas nepripažįstamas turtu, kadangi jis nėra įmonės kontroliuojami, identifikuojami ištekliai, kurie gali būti patikimai įvertinti savikaina.

38. Įmonės rinkos vertės ir identifikuojamo jos grynojo turto apskaitinės vertės skirtumai bet kuriuo laiku gali parodyti daugelį įvairių veiksnių, veikiančių įmonės vertę. Tačiau negalima manyti, kad tokie skirtumai parodo tuo laiko momentu įmonės kontroliuojamo nematerialiojo turto savikainą.

Viduje sukurtas nematerialusis turtas

39. Kartais būna sunku nustatyti, ar viduje sukurtas nematerialusis turtas atitinka nematerialiojo turto pripažinimo kriterijus. Dažnai sunku:

a) nustatyti, ar yra identifikuojamo turto, kuris kurs tikėtiną būsimąją ekonominę naudą, ir jo atsiradimo momentą ir

b) patikimai nustatyti turto įsigijimo vertę. Kai kuriais atvejais viduje kuriamo nematerialiojo turto savikainos negalima atskirti nuo įmonės viduje sukurto prestižo palaikymo ir didinimo arba kasdienės veiklos (ūkinių operacijų) vertės.

Todėl, norėdama atitikti bendruosius nematerialiojo turto pripažinimo ir pirminio įvertinimo reikalavimus, įmonė visam viduje sukurtam nematerialiajam turtui papildomai taiko 40–55 paragrafuose pateiktus reikalavimus ir nuorodas.

40. Norėdama įvertinti, ar viduje sukurtas nematerialusis turtas atitinka pripažinimo kriterijus, įmonė klasifikuoja turto kūrimą į:

a) tyrimų etapą ir

b) plėtros etapą.

Nors yra pateikti sąvokų tyrimas ir plėtra apibrėžimai, šios sąvokos šiame standarte turi platesnę reikšmę.

41. Jei įmonė negali atskirti vidaus projekto, parengto kurti nematerialųjį turtą, tyrimų etapo nuo jo plėtros etapo, šio projekto išlaidas ji pripažįsta taip, tarsi jos būtų susidariusios tik tyrimo etape.

Tyrimų etapas

42. Joks iš tyrimų (arba vidaus projekto tyrimų etape) atsirandantis nematerialusis turtas neturi būti pripažįstamas. Išlaidos tyrimams (arba susidarančios vidaus projekto tyrimų etape) turi būti pripažįstamos sąnaudomis, kai jos susidaro.

43. Šiame standarte laikomasi požiūrio, kad projekto tyrimų etape įmonė negali įrodyti, jog yra nematerialusis turtas, kuris kurs tikėtiną būsimąją ekonominę naudą. Todėl šios išlaidos visada pripažįstamos sąnaudomis, kai jos susidaro.

44. Tyrimo veiklos pavyzdžiai:

a) veikla, skirta įgyti naujų žinių;

b) siekimas gauti tyrimo rezultatus ar kitų žinių, jų įvertinimas ir galutinis taikymo parinkimas;

c) alternatyvių medžiagų, priemonių, gaminių, procesų, sistemų ar paslaugų paieška ir

d) naujų ir pagerintų medžiagų, priemonių, gaminių, procesų, sistemų ar paslaugų galimų alternatyvų formulavimas, kūrimas, įvertinimas ir galutinė atranka.

Plėtros etapas

45. Iš plėtros (ar vidaus projekto plėtros etape) atsiradęs nematerialusis turtas turi būti pripažįstamas tada ir tik tada, kai įmonė gali įrodyti:

a) kad yra techninių galimybių užbaigti nematerialųjį turtą taip, kad jį būtų galima naudoti arba parduoti;

b) kad ketina užbaigti nematerialųjį turtą ir jį naudoti arba parduoti;

c) kad gali naudoti arba parduoti nematerialųjį turtą;

d) tai, kaip nematerialusis turtas kurs tikėtiną būsimąją ekonominę naudą. Be kitų dalykų, įmonė turi įrodyti, kad yra nematerialiojo turto rezultatų ir pačio nematerialiojo turto rinka arba, jei turtas bus naudojamas viduje, nematerialiojo turto naudingumą;

e) kad turi tinkamų techninių, finansinių ir kitų išteklių, reikalingų plėtros veiklai užbaigti ir naudoti ar parduoti nematerialųjį turtą ir

f) kad gali patikimai įvertinti su nematerialiuoju turtu susijusias išlaidas jo plėtros laikotarpiu.

46. Projekto plėtros etape kai kuriais atvejais įmonė gali identifikuoti nematerialųjį turtą ir įrodyti, kad jis kurs tikėtiną ateities ekonominę naudą. Taip atsitinka, kai projekto plėtros etape būna nuveikta daugiau negu tyrimo etape.

47. Plėtros veiklos pavyzdžiai:

a) pavyzdžių ir modelių projektavimas, konstravimas ir testavimas prieš pradedant gaminti ar naudoti;

b) instrumentų, įrankių pavyzdžių, formų ir atspaudų projektavimas pagal naujas technologijas;

c) bandomosios įrangos, kuri ekonomiškai netinka komercinei gamybai, projektavimas, konstravimas ir eksploatavimas ir

d) pasirinktų naujų alternatyvių medžiagų, įrangos, produktų, procesų, sistemų ar paslaugų projektavimas, konstravimas ir testavimas.

48. Norėdama parodyti, kaip nematerialusis turtas kurs tikėtiną būsimąją ekonominę naudą, įmonė nustato, kokią ateities ekonominę naudą, ji gaus iš turto, taikydama 36 TAS „Turto vertės sumažėjimas“ principus. Jei turtas kuria ekonominę naudą tik kartu su kitu turtu, tada įmonė taikys pinigus kuriančiojo vieneto principus, pateiktus 36 TAS.

49. Tai, kad įmonė turi pakankamai išteklių užbaigti, naudoti ir gauti naudą iš nematerialiojo turto, gali būti įrodoma, pavyzdžiui, verslo plane nurodant techninius, finansinius ir kitus reikiamus išteklius bei įmonės galimybę tais ištekliais naudotis. Kai kuriais atvejais įmonė įrodo, kad yra gaunamas išorinis finansavimas, pateikdama pranešimą apie skolintojo norą finansuoti šį planą.

50. Įmonės savikainos skaičiavimo sistema dažnai gali patikimai įvertinti viduje sukurto nematerialiojo turto išlaidas, tokias kaip atlyginimai ir kitas, kurias įmonė patiria gaudama autorių teises arba licencijas, ar tobulindama kompiuterių programinę įrangą.

51. Viduje sukurti gamybos ženklai, iškabos, straipsnių antraštės, klientų sąrašai ir panašaus turinio straipsniai neturi būti pripažįstami nematerialiuoju turtu.

52. Šiame standarte laikomasi požiūrio, kad išlaidos viduje sukurtiems gamybos ženklams, iškaboms, straipsnių antraštėms, klientų sąrašams ir analogiško turinio straipsniams negali būti atskirtos nuo viso verslo plėtros išlaidų. Taigi tokie straipsniai nepripažįstami nematerialiuoju turtu.

Viduje sukurto nematerialiojo turto vertė

53. Viduje sukurto nematerialiojo turto savikaina pagal 22 paragrafą yra suma išlaidų, kurios buvo patirtos nuo tos datos, kai nematerialusis turtas pirmą kartą atitiko 19–20 ir 45 paragrafe nurodytus pripažinimo kriterijus. 59 paragrafas draudžia atkurti išlaidas, pripažintas sąnaudomis ankstesnėje finansinėje atskaitomybėje ar tarpinėje atskaitomybėje.

54. Viduje sukurto nematerialiojo turto savikainą sudaro visos išlaidos, kurios tiesiogiai priklauso ar pagrįstai ir nuosekliai gali būti paskirstytos turto kūrimui, gamybai ir jo paruošimui naudoti. Savikainą sudaro, jei tinkama:

a) išlaidos medžiagoms ir paslaugoms, naudojamoms ar suvartojamoms kuriant nematerialųjį turtą;

b) darbo užmokestis, atlyginimai ir kitos išlaidos, susijusios su darbuotojų, tiesiogiai dalyvaujančių kuriant turtą, darbu;

c) visos išlaidos, kurios yra tiesiogiai susijusios su turto kūrimu, tokios kaip juridinių teisių registravimo mokesčiai ir kuriant turtą naudojamų patentų bei licencijų amortizacija, ir

d) pridėtinės išlaidos, kurios kuriant turtą yra būtinos ir gali būti pagrįstai ir nuosekliai turtui paskirstytos (pavyzdžiui, nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų nusidėvėjimo paskirstymas, draudimo premijos ir nuoma). Pridėtinės išlaidos paskirstomos tuo pačiu pagrindu, kuriuo buvo paskirstomos pridėtinės išlaidos atsargoms (žr. 2 TAS „Atsargos“). 23 TAS „Skolinimosi išlaidos“ nustato palūkanų, kaip viduje sukurto nematerialiojo turto savikainos sudedamosios dalies, pripažinimo kriterijus.

55. Viduje sukurto nematerialiojo turto savikainai nepriskiriama:

a) pardavimo, administracinės ir kitos bendrosios pridėtinės išlaidos, išskyrus tas, kurias galima tiesiogiai priskirti turto paruošimui naudoti;

b) aiškiai nustatyti neefektyvumo ir pradiniai veiklos nuostoliai, patirti prieš pasiekiant planuojamus turto rodiklius, ir

c) darbuotojų paruošimo naudoti turtą išlaidos.

Pavyzdys, iliustruojantis 53 paragrafą

Įmonė kuria naują gamybos procesą. Per 20X5 metus patirtos išlaidos sudarė 1 000, iš kurių 900 buvo patirta prieš 20X5 m. gruodžio 1 d., o 100 buvo patirta nuo 20X5 m. gruodžio 1d. iki 31 d. Įmonė nori įrodyti, kad 20X5 m. gruodžio 1 d. gamybos procesas atitinka nematerialiojo turto pripažinimo kriterijus. Gerosios patirties (know-how), esančios procese (įskaitant pinigų išmokas ateityje siekiant užbaigti paruošimo naudoti procesą), atsiperkamoji vertė įvertinta 500.

20X5 m. pabaigoje gamybos procesas pripažįstamas nematerialiuoju turtu, kurio savikaina – 100 (išlaidos, patirtos nuo tos datos, kai buvo patenkinti pripažinimo kriterijai, t. y. nuo 20X5 m. gruodžio 1 d.). Išlaidos, kurių suma – 900, patirtos prieš 20X5 m. gruodžio 1 d., pripažįstamos sąnaudomis, kadangi iki 20X5 m. gruodžio 1 d. nebuvo patenkinti pripažinimo kriterijai. Šios išlaidos niekada nebus gamybos proceso, pripažinto balanso datą, savikainos dalis.

Per 20X6 m. patirtos išlaidos sudarė 2 000. 20X6 m. pabaigoje gerosios patirties (know-how), esančios procese (įskaitant ateities pinigų išmokas ateityje siekiant užbaigti paruošimo naudoti procesą), atsiperkamoji vertė įvertinta 1 900.

20X6 m. pabaigoje gamybos proceso savikaina yra 2 100 (100 – išlaidos pripažintos 20X5 m. pabaigoje, plius 2 000 išlaidos, pripažintos 20X6 m.). Įmonė pripažįsta 200 vertės sumažėjimo nuostolį, kad pakoreguotų proceso apskaitinę vertę dėl vertės sumažėjimo nuostolio (2 100) iki jo atsiperkamosios vertės (1 900). Šis vertės sumažėjimas bus atstatytas vėlesniu laikotarpiu, jei buvo laikomasi 36 TAS „Turto vertės sumažėjimas“ numatytų vertės atstatymo kriterijų.

SĄNAUDŲ PRIPAŽINIMAS

56. Išlaidos nematerialiajam turtui pripažįstamos sąnaudomis, kai tik jos susidaro, išskyrus atvejus, kai:

a) jos sudaro nematerialiojo turto, kuris atitinka pripažinimo kriterijus, savikainos dalį (žr. 18–55 paragrafus) ar

b) straipsnis įgytas sujungiant verslą įsigijimo būdu ir negali būti pripažįstamas nematerialiuoju turtu. Tokiu atveju šios išlaidos (įtrauktos į įsigijimo vertę) turi sudaryti dalį sumos, priskirtos prestižui (neigiamam prestižui) įsigijimo datą (žr. 22 TAS (persvarstytą 1998 m.) „Verslo jungimai“).

57. Kai kuriais atvejais išlaidų patiriama įmonei siekiant būsimosios ekonominės naudos, nors neįgyjamas ar nesukuriamas nematerialusis ar kitoks turtas, kurį būtų galima pripažinti. Šiais atvejais išlaidos pripažįstamos sąnaudomis kai jos susidaro. Pavyzdžiui, tyrimų išlaidos visada iš karto pripažįstamos sąnaudomis (žr. 42 paragrafą). Kitų išlaidų, kurios pripažįstamos sąnaudomis kai jos patiriamos, pavyzdžiai:

a) veiklos pradžios išlaidos (įsisavinimo savikaina), išskyrus tas išlaidas, kurios yra įtrauktos į nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų savikainą pagal 16 TAS. Veiklos pradžios išlaidas gali sudaryti steigimo išlaidos, tokios kaip išlaidos teisininkams ir sekretoriatui, susidarančios steigiant teisinių paslaugų įmonę, išlaidos naujai gamyklai atidaryti ar verslui pradėti (išlaidos iki atidarymo) ar išlaidos naujai veiklai pradėti ar naujiems gaminiams ar procesams diegti (išlaidos iki veiklos);

b) darbuotojų mokymo išlaidos;

c) reklamos ir veiklos skatinimo išlaidos ir

d) įmonės ar įmonės dalies perkėlimo ar reorganizavimo išlaidos.

58. 56 paragrafas netrukdo pripažinti turtu avansinius mokėjimus, kai mokėjimai už prekių pristatymą ar paslaugų suteikimą buvo atlikti iš anksto.

Turtu nepripažintos praeities sąnaudos

59. Išlaidos nematerialiajam straipsniui, kurias finansinę atskaitomybę pateikianti įmonė iš pradžių buvo pripažinusi sąnaudomis ankstesnėje arba tarpinėje finansinėje atskaitomybėje, neturi būti pripažįstamos nematerialiojo turto savikainos dalimi vėlesnę datą.

VĖLESNĖS IŠLAIDOS

60. Vėlesnės išlaidos nematerialiajam turtui, patirtos po jo pirkimo ar užbaigimo, turi būti pripažįstamos sąnaudomis kai jos patiriamos, išskyrus atvejus, kai:

a) tikėtina, kad šios išlaidos suteiks galimybę gauti iš turto būsimosios ekonominės naudos, kuri viršytų iš pradžių nustatytas normas, ir

b) šios išlaidos gali būti patikimai įvertintos ir priskirtos turtui.

Jei šios sąlygos patenkinamos, vėlesnės išlaidos turėtų būti pridėtos prie nematerialiojo turto savikainos ([1]).

61. Vėlesnės pripažinto nematerialiojo turto išlaidos pripažįstamos sąnaudomis, jei jos patiriamos todėl, kad reikia išlaikyti iš pradžių nustatytus turto rodiklius. Nematerialusis turtas pasižymi tuo, kad daugeliu atvejų neįmanoma nustatyti, ar vėlesnės išlaidos stiprins, ar išlaikys ekonominę naudą, kurią įmonė gaus iš šio turto. Be to, dažnai būna sunku tas išlaidas tiesiogiai priskirti kuriam nors konkrečiam nematerialiajam turtui, o ne apskritai visam verslui. Todėl tik labai retai išlaidos, patirtos po pirkto nematerialiojo turto pradinio pripažinimo arba viduje kuriamo nematerialiojo turto užbaigimo, bus pridėtos prie nematerialiojo turto savikainos.

62. Pagal 51 paragrafą vėlesnės išlaidos gamybos ženklams, iškaboms, straipsnių antraštėms, klientų sąrašams ir panašiems straipsniams (tiek išorėje pirktiems, tiek viduje sukurtiems) visada pripažįstamos sąnaudomis, kad nebūtų pripažintas viduje sukurtas prestižas.

ĮVERTINIMAS PO PIRMINIO PRIPAŽINIMO

Pagrindinis (principinis) būdas

63. Po pirminio pripažinimo nematerialusis turtas turi būti apskaitoje registruojamas pagal savikainą, atėmus bet kokią sukauptą amortizaciją ir bet kokį sukauptą vertės sumažėjimo nuostolį.

Leistinas alternatyvusis būdas

64. Po pirminio pripažinimo nematerialusis turtas turi būti apskaitoje registruojamos pagal perkainotą vertę, kuri yra jo tikroji vertė perkainojimo datą, atėmus bet kurią vėliau sukauptą amortizaciją ir bet kurį vėlesnį vertės sumažėjimo nuostolį. Perkainojant tikroji vertė turi būti nustatyta pagal aktyviąją rinką. Perkainojimas turi būti atliekamas pakankamai reguliariai, kad apskaitinė vertė reikšmingai nesiskirtų nuo tos, kuri nustatoma pagal tikrąją vertę balanso datą.

65. Leistinas alternatyvus būdas draudžia:

a) perkainoti nematerialųjį turtą, kuris anksčiau nebuvo pripažintas turtu, ar

b) iš pradžių pripažinti nematerialųjį turtą suma, kuri skirtųsi nuo savikainos.

([1]) Žr. taip pat NAK-6 „Turimos programinės įrangos modifikavimas“.

66. Leistinas alternatyvus būdas gali būti taikomas po to, kai turtas jau buvo pripažintas savikaina. Tačiau jeigu turtu pripažįstama tik nematerialiojo turto savikainos dalis, kadangi visas turtas neatitinka pripažinimo kriterijų, kol bus baigta tam tikra proceso dalis (žr. 53 paragrafą), leistinas alternatyvus būdas gali būti taikomas visam turtui. Be to, leistinas alternatyvus būdas gali būti taikomas nematerialiajam turtui, kuris buvo gautas kaip valstybės parama ir pripažįstamas nominaliąja verte (žr. 33 paragrafą).

67. Aktyvioji nematerialiojo turto rinka, apibūdinta 7 paragrafe, būna retai. Pavyzdžiui, tam tikrose jurisdikcijose gali būti aktyvioji laisvai perleidžiamų taksi licencijų, žvejybos licencijų ar gamybos kvotų rinka. Tačiau negali būti gamybos ženklų, laikraščių antraščių, muzikos ir filmų leidybos teisių, patentų ir prekybos ženklų aktyviosios rinkos, kadangi kiekvienas šis turtas yra unikalus. Be to, nors nematerialusis turtas yra perkamas ir parduodamas, sutartis aptaria atskiri pirkėjai ir pardavėjai, ir sandoriai yra palyginti ne dažni. Todėl už vieną turtą sumokėta kaina gali nepateikti pakankamų įrodymų apie kito turto tikrąją vertę. Galiausiai kainos dažnai būna neskelbiamos visuomenei.

68. Perkainojimo dažnumas priklauso nuo perkainojamo nematerialiojo turto tikrosios vertės nepastovumo. Jei perkainoto turto tikroji vertė labai skiriasi nuo apskaitinės vertės, būtina papildomai perkainoti. Kai kurio nematerialiojo turto tikroji vertė gali kisti reikšmingai ir nepastoviai, todėl gali prireikti perkainojimą atlikti kasmet. Taip dažnai perkainoti nebūtina nematerialiojo turto, kurio tikroji vertė kinta nežymiai.

69. Jei nematerialusis turtas perkainojamas, visa sukaupta amortizacijos suma perkainojimo datą arba:

a) perskaičiuojama proporcingai turto bendrosios apskaitinės vertės pasikeitimui, kad po perkainojimo turto apskaitinė vertė būtų lygi jo perkainotai vertei, arba

b) atimama iš turto bendrosios apskaitinės vertės, o grynoji vertė perskaičiuojama iki perkainotos turto vertės.

70. Jei nematerialusis turtas perkainojamas, visas kitas tos klasės turtas taip pat turi būti perkainotas, nebent nebūtų aktyviosios šio turto rinkos.

71. Nematerialiojo turto klasė – to paties pobūdžio ir taip pat naudojamo įmonės veikloje turto grupė. Nematerialiojo turto klasės straipsniai perkainojami tuo pačiu metu siekiant išvengti būtinybės rinktis perkainojamą turtą ir finansinėje atskaitomybėje kartu pateikti sumas, parodančias savikainą ir vertę skirtingomis datomis.

72. Jei nematerialiojo turto klasės nematerialusis turtas negali būti perkainotas dėl to, kad nėra aktyviosios šio turto rinkos, turtas turi būti apskaitoje registruojamas įsigijimo verte, atėmus visą sukauptą amortizaciją ir turto vertės sumažėjimo nuostolį.

73. Jei perkainoto nematerialiojo turto tikroji vertė nebegali būti nustatoma pagal aktyviąją rinką, turto apskaitinė vertė turi būti perkainota jo suma paskutinio perkainojimo pagal aktyviąją rinką datą, atėmus bet kurią sukauptą amortizaciją ir bet kurį vėlesnį vertės sumažėjimo nuostolį.

74. Faktas, kad perkainotas turtas nebeturi aktyviosios rinkos, gali rodyti, kad sumažėjo turto vertė, ir tai turi būti patikrinta pagal 36 TAS „Turto vertės sumažėjimas“.

75. Jei turto tikroji vertė gali būti nustatyta pagal aktyviąją rinką vėlesnę perkainojimo datą, nuo tos datos taikomas leistinas alternatyvus būdas.

76. Jei dėl perkainojimo padidėjo nematerialiojo turto apskaitinė vertė, padidėjimo suma turi būti kredituojama tiesiogiai į nuosavybę ir vadinama perkainojimo perviršiu. Tačiau padidėjimas dėl perkainojimo turi būti pripažintas pajamomis tiek, kad jis atkurtų sumažėjimą dėl to paties turto perkainojimo, kuris anksčiau buvo pripažintas sąnaudomis.

77. Jei dėl perkainojimo sumažėjo turto apskaitinė vertė, sumažėjimo suma turi būti pripažįstama sąnaudomis. Tačiau sumažėjimo dėl perkainojimo suma turi būti tiesiogiai nurašyta nuo bet kurio perkainojimo perviršio tiek, kad sumažėjimas neviršytų sumos, apskaitytoje užregistruotos kaip to paties turto perkainojimo perviršis.

78. Kumuliatyvinis perkainojimo perviršis, įtrauktas į nuosavybę, gali būti tiesiogiai pervestas į nepaskirstytąjį pelną, kai perviršis realizuojamas. Visas perviršis gali būti realizuotas turto išėmimo iš naudojimo ar turto perdavimo atveju. Tačiau kai kuris perviršis gali būti realizuotas, kol įmonė naudojasi turtu; tokiu atveju realizuota perviršio suma yra lygi skirtumo tarp amortizacijos, pagrįstos perkainota turto apskaitine verte, ir amortizacijos, pagrįstos turto įsigijimo verte, sumai. Pervedimas iš perkainojimo pertekliaus į nepaskirstytąjį pelną pelno (nuostolio) ataskaitoje neatliekamas.

AMORTIZACIJA

Amortizacijos laikotarpis

79. Amortizuojama nematerialiojo turto suma turi būti sistemingai paskirstyta per geriausiai įvertintą turto naudingo tarnavimo laiką. Atmetama prielaida, kad nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas neviršys dvidešimties metų nuo tos datos, kai turtas tinkamas naudoti. Amortizacija turi būti pradėta tada, kai turtas tinkamas naudoti.

80. Kadangi nematerialiajame turte įkūnyta būsimoji ekonominė nauda vartojama tam tikrą laiko tarpą, turto apskaitinė vertė mažinama, kad parodytų jos suvartojimą. Tai pasiekiama sistemingai paskirstant turto savikainą ar perkainotą vertę, atėmus bet kokią likvidacinę vertę, kaip sąnaudas per turto naudingo tarnavimo laiką. Amortizacija pripažįstama neatsižvelgiant į tai, ar buvo, pavyzdžiui, turto tikrosios vertės ar turto atsiperkamosios vertės padidėjimas, ar ne. Nustatant nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laiką, turi būti apsvarstyta daug veiksnių, įskaitant:

a) tikėtiną turto panaudojimą įmonėje ir kitos komandos galimybę veiksmingai valdyti turtą;

b) tipinį iš turto gaunamų produktų gyvavimo ciklą ir viešą informaciją apie panašaus ir panašiai naudojamo turto naudingo tarnavimo laiko įvertinimus;

c) techninį, technologinį ir kitokį senėjimą;

d) verslo šakos, kurioje turtas naudojamas, stabilumą ir iš turto gaunamų gaminių ir paslaugų paklausos rinkoje pasikeitimus;

e) tikėtinus konkurentų ar potencialių konkurentų veiksmus;

f) turto palaikymo išlaidų lygį, reikalingą, kad iš turto būtų gauta tikėtina būsimoji ekonominė nauda, ir įmonės sugebėjimas ir ketinimai siekti šio lygio;

g) turto kontrolės laikotarpį ir teisinius ar panašius turto naudojimo apribojimus, tokius kaip susijusių išperkamosios nuomos sutarčių pabaigos datos, ir

h) ar turto naudingo tarnavimo laikas priklauso nuo kito įmonės turto naudingo tarnavimo laiko.

81. Dėl staigių technologinių pasikeitimų kompiuterių programos ir kitas nematerialusis turtas technologiškai sensta. Todėl tikėtina, kad jo naudingo tarnavimo laikas bus trumpas.

82. Paprastai nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laiko įvertinimas yra mažiau patikimas, kai naudingo tarnavimo laikas ilgėja. Šis standartas daro prielaidą, kad nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas neviršija dvidešimties metų.

83. Retais atvejais gali būti įtikinamų įrodymų, kad nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas bus konkretus laikotarpis, ilgesnis negu dvidešimt metų. Tokiais atvejais, prielaida, kad naudingo tarnavimo laikas neviršys dvidešimties metų, atmetama ir įmonė:

a) amortizuoja nematerialųjį turtą per geriausiai įvertintą naudingo tarnavimo laiką;

b) įvertina nematerialiojo turto atsiperkamąją vertę mažiausiai kartą per metus, kad nustatytų kiekvieną vertės sumažėjimo nuostolį (žr. 99 paragrafą), ir

c) nurodo priežastis, dėl kurių atmetama prielaida, ir veiksnius, vaidinančius svarbų vaidmenį nustatant turto naudingo tarnavimo laiką (žr. 111 paragrafo a punktą).

Pavyzdžiai

A. Įmonė nusipirko išskirtinę teisę šešiasdešimt metų gaminti elektros energiją HES. Elektros gamybos išlaidos yra daug mažesnės negu elektros energijos įsigijimo iš kitų alternatyvių šaltinių išlaidos. Tikėtina, kad geografinis rajonas aplink elektrinę reikalaus didelės dalies elektros energijos mažiausiai šešiasdešimt metų.

Įmonė per šešiasdešimt metų amortizuoja teisę gaminti elektros energiją, nebent būtų įrodymų, kad šis naudingo tarnavimo laikas yra trumpesnis.

B. Įmonė įsigijo išskirtinę teisę eksploatuoti kelią ir rinkti kelių mokestį trisdešimt metų. Neplanuojama tiesti alternatyvių kelių tame rajone. Tikėtina, kad šiuo keliu bus naudojamasi mažiausiai trisdešimt metų.

Įmonė per trisdešimt metų amortizuoja teisę naudoti kelią, nebent turėtų įrodymų, kad jo naudingo tarnavimo laikas trumpesnis.

84. Nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas gali būti labai ilgas, bet visada ribotas. Netikrumu pateisinamas nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laiko įvertinimas, vadovaujantis apdairumo principu, bet nepateisinamas nepagrįstai trumpo laiko pasirinkimas.

85. Jei būsimoji ekonominė nauda iš nematerialiojo turto kontroliuojama turint juridines teises, kurios buvo suteiktos ribotam laikui, nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas neturi viršyti juridinių teisių galiojimo laikotarpio, išskyrus atvejus, kai:

a) juridinės teisės gali būti atnaujintos ir

b) atnaujinimas yra iš esmės neabejotinas.

86. Gali būti tiek ekonominių, tiek teisinių veiksnių, turinčių įtakos nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikui: ekonominiai veiksniai daro įtaką laikui, per kurį bus gauta būsimoji ekonominė nauda; teisiniai veiksniai gali apriboti laikotarpį, per kurį įmonė kontroliuoja priėjimą prie šios naudos. Naudingo tarnavimo laikas yra trumpiausias laikotarpis, nustatytas atsižvelgiant į šiuos veiksnius.

87. Kad juridinių teisių atnaujinimas yra iš esmės neabejotinas, rodo šie veiksniai:

a) nematerialiojo turto tikroji vertė nesumažėja, artėjant teisių galiojimo pabaigos datai, arba nesumažėja daugiau negu atitinkamų teisių atnaujinimo savikaina;

b) yra įrodymų (kurie gali būti pagrįsti praeities patirtimi), kad juridinės teisės bus atnaujintos, ir

c) yra įrodymų, kad bus patenkintos sąlygos (jei yra), keliamos atnaujinant juridines teises.

Amortizacijos metodas

88. Taikomas amortizacijos metodas turi parodyti ir atitikti grafiką, pagal kurį įmonė vartoja turto ekonominę naudą. Jei tokio grafiko negalima patikimai nustatyti, turi būti taikomas tiesiogiai proporcingas metodas. Kiekvieną laikotarpį amortizacijos suma turi būti pripažįstama sąnaudomis, nebent kitas tarptautinis apskaitos standartas leistų arba reikalautų ją įtraukti į kito turto apskaitinę vertę.

89. Sistemingai paskirstyti turto nudėvimąją sumą per jo naudingo tarnavimo laiką galima taikant įvairius amortizacijos metodus. Šie metodai: tiesiogiai proporcingas metodas, dvigubai mažėjantis metodas ir produkcijos metodas. Turtui taikomas metodas pasirenkamas remiantis numatytu ekonominės naudos suvartojimo grafiku ir pastoviai taikomas nuo vieno laikotarpio iki kito, išskyrus atvejus, kai pasikeičia numatytas iš turto laukiamos ekonominės naudos grafikas. Be to, retai (jei iš viso įmanoma) galima gauti įtikinamų įrodymų, kad taikant kitą nematerialiojo turto amortizacijos metodą gali susidaryti mažesnė sukauptos amortizacijos suma negu taikant tiesiogiai proporcingą metodą.

90. Amortizacijos suma paprastai pripažįstama sąnaudomis. Tačiau kai kuriomis aplinkybėmis turto teikiamą ekonominę naudą įmonė suvartoja gamindama kitą turtą nedidindama sąnaudų. Šiuo atveju amortizaciniai atskaitymai sudaro kito turto savikainos dalį ir įtraukiami į jo apskaitinę vertę. Pavyzdžiui, gamybos procese naudojamo nematerialiojo turto amortizacija įtraukiama į atsargų apskaitinę vertę (žr. 2 TAS „Atsargos“).

Likvidacinė vertė

91. Nematerialiojo turto likvidacinė vertė turi būti laikoma nuliu, išskyrus atvejus, kai:

a) trečioji šalis įsipareigoja nupirkti turtą jo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje arba

b) yra turto aktyvioji rinka ir:

i) pagal šią rinką gali būti nustatyta likvidacinė vertė ir

ii) tikėtina, kad ši rinka bus ir turto naudingo tarnavimo laiko pabaigoje.

92. Turto nudėvimoji suma nustatoma, iš jo įsigijimo savikainos atimant turto likvidacinę vertę. Jeigu likvidacinė vertė nėra lygi nuliui, reiškia, kad įmonė tikisi nematerialųjį turtą parduoti iki jo naudingo tarnavimo laiko pabaigos.

93. Kai taikomas pagrindinis (principinis) būdas, likvidacinė vertė nustatoma taikant turto įsigijimo datą vyravusią panašaus turto, kurio įvertintas naudingo tarnavimo laikas baigėsi ir kuris buvo naudojamas panašiomis sąlygomis į tas, kuriomis turtas bus naudojamas, pardavimo kainą.

Amortizacijos laikotarpio ir metodo peržiūra

94. Amortizacijos laikotarpis ir metodas turi būti patikrinamas mažiausiai kartą kiekvienų finansinių metų pabaigoje. Jei tikėtinas turto naudingo tarnavimo laikas reikšmingai skiriasi nuo ankstesniųjų įvertinimų, atitinkamai turi būti pakeistas amortizacijos laikotarpis. Jei reikšmingai pasikeičia numatytas ekonominės naudos iš turto gavimo grafikas, turi būti pakeistas amortizacijos metodas, kad atitiktų pasikeitusį grafiką. Tokie pakeitimai turi būti apskaitoje registruojami kaip apskaitinių įvertinimų pakeitimai pagal 8 TAS „Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas arba nuostolis, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai“ ir koreguojami einamojo ir būsimųjų laikotarpių amortizaciniai atskaitymai.

95. Naudojant nematerialųjį turtą, gali paaiškėti, kad jo naudingo tarnavimo laikas įvertintas netinkamai. Pavyzdžiui, naudingo tarnavimo laikas gali būti pratęstas dėl vėlesnių išlaidų turto būklei pagerinti ir todėl viršijama iš pradžių nustatyta jo naudojimo norma. Be to, vertės sumažėjimo nuostolio pripažinimas gali parodyti, kad amortizacijos laikotarpį reikia keisti.

96. Laikui bėgant būsimosios ekonominės naudos, kurios įmonė tikisi iš nematerialiojo turto, gavimo grafikas gali keistis. Pavyzdžiui, gali paaiškėti, kad tinkamesnis yra dvigubai mažėjantis, o ne tiesiogiai proporcingas amortizacijos metodas. Kitas pavyzdys – naudojimasis licencijos suteikiamomis teisėmis yra atidėtas dėl veiksmų kituose verslo plano komponentuose. Tokiu atveju ekonominė nauda iš turto negali būti gaunama iki vėlesnių laikotarpių.

APSKAITINĖS VERTĖS PADENGIMAS – VERTĖS SUMAŽĖJIMO NUOSTOLIAI

97. Norėdama nustatyti, ar nematerialiojo turto vertė nesumažėjo, įmonė taiko 36 TAS „Turto vertės sumažėjimas“. Šis standartas paaiškina, kaip įmonė turi patikrinti savo turto apskaitinę vertę, kaip nustatyti turto atsiperkamąją vertę ir kada pripažinti arba atkurti vertės sumažėjimo nuostolį.

98. Pagal 22 TAS (persvarstytą 1998 m.) „Verslo jungimai“, jei nematerialiojo turto, įsigyto sujungus verslą įsigijimo būdu, vertė sumažėja iki pirmo po įsigijimo metinio apskaitinio laikotarpio pabaigos, vertės sumažėjimo nuostolis pripažįstamas kaip tiek nematerialiajam turtui skirtos sumos, tiek prestižo (neigiamo prestižo), pripažinto įsigijimo datą, koregavimas. Tačiau jei vertės sumažėjimo nuostolis siejasi su konkrečiu įvykiu ar aplinkybių, susidariusių po įsigijimo datos, pasikeitimu, vertės sumažėjimo nuostolis pripažįstamas pagal 36 TAS, o ne kaip sumos, skirtos prestižui (neigiamam prestižui), pripažintam įsigijimo datą, koregavimas.

99. Be šių 36 TAS „Turto vertės sumažėjimas“ reikalavimų, bent kartą kiekvienų finansinių metų pabaigoje, net jei nėra požymių, kad turto vertė sumažėjo, įmonė papildomai turi įvertinti šio nematerialiojo turto atsiperkamąją vertę:

a) nematerialiojo turto, kurio dar negalima naudoti, ir

b) nematerialiojo turto, kuris yra amortizuojamas per laikotarpį, viršijantį dvidešimt metų nuo datos, kai turtas tampa tinkamu naudoti.

Atsiperkamoji vertė turi būti nustatoma pagal 36 TAS ir atitinkamai pripažįstamas vertės sumažėjimo nuostolis.

100. Paprastai su dideliu netikrumu sietinas nematerialiojo turto sugebėjimas kurti tiek ekonominės naudos ateityje, kad atsipirktų jo įsigijimo vertė, kol turtas nėra tinkamas naudoti. Todėl šis standartas reikalauja, kad įmonė tikrintų mažiausiai kartą per metus, ar nesumažėjo nematerialiojo turto, kurio dar negalima naudoti, apskaitinė vertė.

101. Kartais būna sunku nustatyti, ar gali sumažėti nematerialiojo turto vertė, kadangi (be kitų dalykų) ne visada yra kokių nors senėjimo įrodymų. Taip atsitinka ypač tada, kai turto naudingo tarnavimo laikas ilgas. Dėl to šis standartas reikalauja mažiausiai kartą per metus apskaičiuoti nematerialiojo turto atsiperkamąją vertę, jei jo naudingo tarnavimo laikas viršija dvidešimt metų nuo datos, kai turtas tapo tinkamu naudoti.

102. Reikalavimas kiekvienais metais patikrinti nematerialiojo turto vertės sumažėjimą taikomas, kai einamasis bendrasis turto naudingo tarnavimo laikas viršija dvidešimt metų nuo tada, kai turtas tapo tinkamu naudoti. Todėl, jei nematerialiojo turto pirminio pripažinimo metu buvo nustatytas trumpesnis nei dvidešimt metų naudingo tarnavimo laikas, bet dėl vėlesnių išlaidų jis ėmė viršyti dvidešimties metų laikotarpį nuo tada, kai turtas tinkamas naudoti, įmonė atlieka vertės sumažėjimo patikrinimą pagal 99 paragrafo b punktą ir pateikia 111 paragrafo a punkte reikalaujamą informaciją.

IŠĖMIMAS IŠ NAUDOJIMO IR PERDAVIMAS

103. Nematerialiojo turto pripažinimas turi būti atšauktas (eliminuojamas iš balanso), kai jis perduodamas arba nesitikima gauti jokios ekonominės naudos ateityje jį naudojant ar vėliau perduodant.

104. Pelną ar nuostolius dėl nematerialiojo turto išėmimo iš naudojimo ir perdavimo parodo grynųjų įplaukų iš perdavimo ir turto apskaitinės vertės skirtumas. Jie turi būti pripažįstami pajamomis arba sąnaudomis pelno (nuostolio) ataskaitoje.

105. Jei nematerialusis turtas mainomas į panašų turtą 35 paragrafe nurodytomis aplinkybėmis, įsigyjamo turto įsigijimo vertė yra lygi perduodamo turto apskaitinei vertei ir nesusidaro jokio pelno ar nuostolio.

106. Nematerialusis turtas, kuris yra išimtas iš aktyvaus naudojimo ir laikomas perduoti, į apskaitą įtraukiamas apskaitine verte, buvusia tą datą, kai turtas buvo išimtas iš aktyvaus naudojimo. Mažiausiai kiekvienų finansinių metų pabaigoje įmonė tikrina, ar nesumažėjo turto vertė pagal 36 TAS „Turto vertės sumažėjimas“ ir atitinkamai pripažįsta kiekvieną vertės sumažėjimo nuostolį.

ATSKLEIDIMAS

Bendroji dalis

107. Finansinėje atskaitomybėje turi būti pateikta ši kiekvienos nematerialiojo turto klasės informacija, atskiriant viduje sukurtą nematerialųjį turtą ir kitą nematerialųjį turtą:

a) naudingo tarnavimo laikas arba amortizacijos normos;

b) taikomi amortizacijos metodai;

c) bendroji apskaitinė vertė ir sukaupta amortizacija (kartu su sukauptu vertės sumažėjimo nuostoliu) laikotarpio pradžioje ir pabaigoje;

d) pelno (nuostolio) ataskaitos straipsnio eilutė (-ės), į kurią (-ias) įtraukta nematerialiojo turto amortizacija;

e) apskaitinės vertės laikotarpio pradžioje ir pabaigoje suderinimas, parodant:

i) padidėjimą (atskirai parodant padidėjimą dėl vidaus plėtros ir dėl verslo sujungimo);

ii) išėmimą iš naudojimo ir perdavimą;

iii) padidėjimą ar sumažėjimą per laikotarpį, susidarantį dėl perkainojimo, pagal 64, 76 ir 77 paragrafus ir dėl vertės sumažėjimo nuostolių, pripažintų ar ištaisytų tiesiogiai nuosavybėje, pagal 36 TAS „Turto vertės sumažėjimas“ (jei yra);

iv) pelno (nuostolio) ataskaitoje per laikotarpį pripažintus vertės sumažėjimo nuostolius (jei yra) pagal 36 TAS;

v) pelno (nuostolio) ataskaitoje per laikotarpį panaikintus vertės sumažėjimo nuostolius (jei yra) pagal 36 TAS;

vi) per laikotarpį pripažintą amortizaciją;

vii) grynuosius keitimo skirtumus, susidarančius pertvarkant užsienio įmonės finansinę atskaitomybę, ir

viii) kitus apskaitinės vertės pasikeitimus per laikotarpį.

Lyginamosios informacijos nereikalaujama.

108. Nematerialiojo turto klasė – panašaus pobūdžio turto grupė, panašiai naudojama įmonės veikloje. Atskirų turto klasių pavyzdžiai:

a) gamybos ženklai;

b) iškabos ir straipsnių 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 ir pavyzdžiai, ir

g) plėtojamas nematerialusis turtas.

Anksčiau minėtos klasės gali būti dalijamos (jungiamos) į smulkesnes (stambesnes) klases, jei tai gali suteikti svarbesnę informaciją finansinės atskaitomybės vartotojams.

109. Be 107 paragrafo e punkto iii–v papunkčių reikalaujamos informacijos, įmonė papildomai parodo informaciją apie nematerialųjį turtą, kurio vertė sumažėjo, pagal 36 TAS.

110. Įmonė parodo apskaitinių įvertinimų, kurie turėjo reikšmingos įtakos einamuoju ar vėlesniais laikotarpiais, pobūdį ir pasikeitimus pagal 8 TAS „Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas (nuostolis), esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai“. Tokia informacija turi būti pateikiama pasikeitus:

a) amortizacijos laikotarpiui;

b) amortizacijos metodui ar

c) likvidacinei vertei.

111. Finansinėje atskaitomybėje taip pat reikia nurodyti:

a) jei nematerialusis turtas amortizuojamas per ilgesnį negu dvidešimties metų laikotarpį, priežastis, dėl kurių atmetama prielaida, kad nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas neviršys dvidešimties metų nuo datos, kai turtą galima naudoti. Nurodydama šias priežastis, įmonė turi apibrėžti veiksnius, kurie suvaidino svarbų vaidmenį, nustatant turto naudingo tarnavimo laiką;

b) kiekvieno atskiro nematerialiojo turto, kuris yra reikšmingas visos įmonės finansinei atskaitomybei, aprašymą, apskaitinę vertę ir likusį amortizacijos laikotarpį;

c) nematerialųjį turtą, kuris buvo gautas kaip valstybės parama ir iš pradžių buvo pripažintas tikrąja verte (žr. 33 paragrafą):

i) iš pradžių pripažintą šio turto tikrąją vertę;

ii) jo apskaitinę vertę ir

iii) ar jis įtraukiamas į apskaitą pagal pagrindinį (principinį) ar pagal leistiną alternatyvų būdą, taikomą vėlesniems įvertinimams.

d) nematerialiojo turto, kurį riboja teisės aktai, buvimą ir apskaitinę vertę ir nematerialiojo turto, užstatyto kaip įsipareigojimų garantija, apskaitinę vertę, ir

e) įsipareigojimų įsigyti nematerialųjį turtą kiekis.

112. Kai įmonė apibrėžia veiksnius, kurie vaidina svarbų vaidmenį nustatant nematerialiojo turto, amortizuojamo daugiau nei per dvidešimt metų, naudingo tarnavimo laiką, įmonė nagrinėja veiksnių sąrašą, pateiktą 80 paragrafe.

Nematerialusis turtas, apskaitoje parodomas leistinu alternatyviu būdu

113. Jei nematerialusis turtas apskaitoje registruojamas perkainota verte, turi būti nurodyta ši informacija:

a) pagal nematerialiojo turto klases:

i) perkainojimo atlikimo data;

ii) perkainoto nematerialiojo turto apskaitinė vertė ir

iii) apskaitinė vertė, kuri būtų buvusi įtraukta į finansinę atskaitomybę, jeigu perkainotas nematerialusis turtas būtų buvęs apskaitoje parodomas pagal pagrindinį (principinį) būdą, nurodytą 63 paragrafe, ir

b) perkainojimo perviršio suma, susijusi su nematerialiuoju turtu, laikotarpio pradžioje ir pabaigoje, nurodant pasikeitimus per laikotarpį ir bet kuriuos likučio paskirstymo akcininkams apribojimus.

114. Siekiant pateikti informaciją, kartais būtina perkainoto turto klases jungti į stambesnes klases. Tačiau jei jungiant nematerialiojo turto klases sujungiamos sumos, įvertintos ir pagal pagrindinį (principinį), ir pagal leistiną alternatyvų būdą, atliekant vėlesnius perkainojimus klasės nejungiamos.

Tyrimo ir plėtros išlaidos

115. Finansinėje atskaitomybėje turi būti parodyta bendra tyrimų ir plėtros išlaidų suma, tuo laikotarpiu pripažinta sąnaudomis.

116. Tyrimo ir plėtros išlaidos apima visas išlaidas, kurios tiesiogiai priklauso tyrimo ir plėtros veiklai ar gali būti pagrįstai ir nuosekliai jai priskirtos (žr. 54–55 paragrafus, kuriuose nurodomos išlaidos, kurias reikia įtraukti, pateikiant 115 paragrafo reikalaujamą informaciją).

Kita informacija

117. Įmonė yra skatinama (bet nereikalaujama) pateikti šią informaciją:

a) kiekvieno visiškai nudėvėto, bet vis dar naudojamo nematerialiojo turto aprašymą, ir

b) trumpą aprašymą įmonės kontroliuojamo svarbaus nematerialiojo turto, kuris nebuvo pripažintas turtu, kadangi neatitiko šiame standarte nurodytų pripažinimo kriterijų arba todėl, kad buvo įsigytas ar sukurtas prieš įsigaliojant šiam standartui.

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

118. Nuo šio standarto įsigaliojimo datos (ar jo priėmimo datos, jei ji ankstesnė) standartas turi būti taikomas taip, kaip nurodyta toliau pateikiamose lentelėse. Visais kitais atvejais (kurie nėra nurodyti lentelėse) šis standartas turi būti taikomas retrospektyviai, nebent tai daryti būtų neįmanoma.

119. Toliau pateiktose lentelėse reikalaujama retrospektyviai taikyti standartą, eliminuojant straipsnį, nebeatitinkantį šio standarto keliamų pripažinimo kriterijų, arba jei ankstesnis nematerialiojo turto įvertinimas prieštarauja šio standarto nustatytiems principams (pavyzdžiui, nematerialusis turtas, kuris niekada nebuvo amortizuotas ar buvo perkainotas neatsižvelgiant į aktyviąją rinką). Kitais atvejais reikalaujama (kai kuriais atvejais leidžiama) pripažinimo ir amortizavimo reikalavimus taikyti perspektyviai.

120. Šio standarto taikymo poveikis įsigaliojimo datą (ar anksčiau) turi būti pripažįstamos pagal 8 TAS „Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas arba nuostolis, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai“, t. y. reikia pripažinti arba anksčiausio iš pateiktų laikotarpių pradžioje nepaskirstytojo pelno likučio (8 TAS pagrindinis (principinis) būdas,) arba einamojo laikotarpio grynojo pelno (nuostolio) (8 TAS leistinas alternatyvus būdas) koregavimą.

121. Pirmoje pagal šį standartą išleistoje finansinėje atskaitomybėje įmonė turi atskleisti pasirinktas pereinamąsias nuostatas tuo atveju, kai šis standartas jas leidžia pasirinkti.

Pereinamosios nuostatos – pripažinimas

Aplinkybės	Reikalavimai
1. Nematerialusis straipsnis buvo pripažintas kaip atskiras turtas – nesvarbu, ar jis buvo aprašytas kaip nematerialusis turtas – ir šio standarto įsigaliojimo datą (arba taikymo datą, jei ji ankstesnė) straipsnis neatitinka nematerialiojo turto apibrėžimo ar pripažinimo kriterijų.	
a) Straipsnis buvo įsigytas sujungiant verslą (įsigijimo būdu).	i) Perskaičiuokite šio įsigijimo prestižą ir neigiamą prestižą ir ii) retrospektyviai koreguokite prestižą (neigiamą prestižą), pripažintą įsigijimo datą taip, tarytum straipsnis visada būtų buvęs įtrauktas į prestižą (neigiamą prestižą), pripažintą įsigijimo datą. Pavyzdžiui, jei prestižas buvo pripažintas turtu ir amortizuotas, įvertinkite sukauptą amortizaciją, kuri būtų buvusi pripažinta, jeigu straipsnis būtų buvęs įtrauktas į įsigijimo datą pripažintą prestižą, ir atitinkamai koreguokite prestižo apskaitinę vertę.
b) Straipsnis nebuvo įsigytas sujungiant verslą įsigijimo būdu (pavyzdžiui, jis buvo pirktas atskirai ar sukurtas viduje).	Atšaukite straipsnio pripažinimą (eliminuokite jį iš balanso).
2. Nematerialusis straipsnis buvo pripažintas kaip atskiras turtas – nesvarbu, ar jis buvo aprašytas kaip nematerialusis turtas – ir šio standarto įsigaliojimo datą (arba taikymo datą, jei ji ankstesnė) straipsnis neatitinka nematerialiojo turto apibrėžimo ar pripažinimo kriterijų.	
a) Turtas iš pradžių buvo pripažintas įsigijimo verte.	Klasifikuokite turtą kaip nematerialųjį turtą. Pradžioje pripažinta turto įsigijimo vertė laikoma tinkamai nustatyta. Skaitykite pereinamąsias vėlesnio įvertinimo ir amortizacijos nuostatas pagal 4 ir 5 aplinkybes.
b) Turtas iš pradžių buvo pripažintas kita nei įsigijimo verte.	i) Klasifikuokite turtą kaip nematerialųjį turtą ir ii) iš naujo įvertinkite turto apskaitinę vertę įsigijimo verte (arba perkainota suma po pirminio pripažinimo įsigijimo verte), minus sukaupta amortizacija, nustatyta pagal šį standartą. Jei neįmanoma nustatyti nematerialiojo turto įsigijimo vertės, atšaukite turto pripažinimą (eliminuokite jį iš balanso).

3. Šio standarto įsigaliojimo datą (arba taikymo datą, jei ji ankstesnė) straipsnis atitinka nematerialiojo turto apibrėžimą ir pripažinimo kriterijus, bet anksčiau jis nebuvo pripažintas turtu.

a) Nematerialusis turtas buvo įsigytas sujungiant verslą įsigijimo būdu ir sudarė pripažinto prestižo dalį.	Pripažinti nematerialųjį turtą rekomenduojama, bet ne reikalaujama. Jei nematerialusis turtas yra pripažintas: i) įvertinkite turto apskaitinę vertę įsigijimo verte (ar perkainota suma), minus sukaupta amortizacija, nustatyta pagal šį standartą, ir ii) retrospektyviai koreguokite įsigijimo datą pripažintą prestižą taip, tarytum straipsnis niekada nebūtų buvęs įtrauktas į prestižą, pripažintą įsigijimo datą. Pavyzdžiui, jei prestižas buvo pripažintas turtu ir amortizuotas, įvertinkite sukauptos prestižo amortizacijos poveikį, išskirkite nematerialųjį turtą į atskirą straipsnį ir atitinkamai koreguokite prestižo apskaitinę vertę.
b) Nematerialusis turtas nebuvo įsigytas sujungiant verslą įsigijimo būdu (pavyzdžiui, jis buvo pirktas atskirai ar sukurtas viduje).	Nematerialusis turtas neturi būti pripažintas.

Pereinamosios nuostatos – nematerialiojo turto, apskaitomoje parodomo pagrindiniu (principiniu) būdu, amortizacija

Aplinkybės	Reikalavimai
4. Turtas anksčiau nebuvo amortizuotas arba amortizaciniai atskaitymai buvo laikomi nuliu.	Perskaičiuokite turto apskaitinę vertę taip, tarytum sukaupta amortizacija visada būtų buvusi nustatoma pagal šį standartą.
5. Turtas anksčiau buvo amortizuotas. Pagal šį standartą nustatyta sukaupta amortizacija skiriasi nuo anksčiau nustatytos (kadangi amortizacijos laikotarpis ir (arba) metodas skiriasi).	Neperskaičiuokite nematerialiojo turto apskaitinės vertės dėl kiekvieno skirtumo tarp ankstesniais metais sukauptos amortizacijos ir tos, kuri apskaičiuojama pagal šį standartą. Amortizuokite bet kurią turto apskaitinę vertę per likusį jo naudingo tarnavimo laiką, nustatytą pagal šį standartą (t. y. kiekvienas pakeitimas aiškinamas kaip apskaitinio įvertinimo pasikeitimas – žr. 94 paragrafą).

Pereinamosios nuostatos – perkainotas nematerialusis turtas

Aplinkybės	Reikalavimai
6. Nematerialusis turtas buvo apskaitoje parodomas perkainota verte, nustatyta neatsižvelgiant į aktyviąją rinką:	
a) Yra aktyvioji turto rinka.	Turtas turi būti perkainotas pagal aktyviąją rinką šio standarto įsigaliojimo datą (arba šio standarto taikymo datą, jei ji ankstesnė).
b) Nėra aktyviosios turto rinkos.	i) Eliminuokite kiekvieno perkainojimo poveikį ir ii) įvertinkite turto apskaitinę vertę įsigijimo verte, minus sukauptą amortizaciją, nustatytą pagal šį standartą.

ĮSIGALIOJIMO DATA

122. Šis tarptautinis apskaitos standartas įsigalioja 1999 m. liepos 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių metinei finansinei atskaitomybei. Rekomenduojama taikyti anksčiau. Jei įmonė taiko šį standartą metinei finansinei atskaitomybei, apimančiai laikotarpius iki 1999 m. liepos 1 d., įmonė turi:

a) tai nurodyti ir

b) tuo pačiu metu taikyti 22 TAS (peržiūrėtą 1998 m.) „Verslo jungimai“ ir 36 TAS „Turto vertės sumažėjimas“.

123. Šis standartas pakeičia:

a) 4 TAS „Nusidėvėjimo apskaita“, nematerialiojo turto amortizacijos (nusidėvėjimo) atžvilgiu, ir

b) 9 TAS „Tyrimų ir plėtros išlaidos“.

40-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS (40 TAS)

Investicinis turtas

Šį tarptautinį apskaitos standartą TASK valdyba patvirtino 2000 m. kovo mėn. Jis buvo pradėtas taikyti 2001m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių finansinėms atskaitomybėms.

Įsigaliojus šiam standartui, buvo panaikintas investicijų apskaitą reglamentuojantis 25 TAS „Investicijų apskaita“.

2001 m. sausio mėn., remiantis 41 TAS „Žemės ūkis“ buvo pakeistas 3 paragrafas. Pakeistas tekstas taikomas 2003 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedančių laikotarpių metinėms finansinėms atskaitomybėms.

ĮŽANGA

1. 40 TAS nustatoma investicinio turto apskaitos tvarka ir susiję reikalavimai dėl informacijos pateikimo atskaitomybėje. Standartas taikomas 2003 m. sausio 1 d. metinėms finansinėms atskaitomybėms. Jį taip pat rekomenduojama taikyti ir anksčiau.

2. Šis standartas panaikina ankstesnius reikalavimus, nustatytus 25 TAS „Investicijų apskaita“. Pagal 25 TAS įmonei buvo leidžiama pasirinkti vieną iš kelių investicinio turto apskaitos būdų (nusidėvėjimo atskaitymai pagal pagrindinį (principinį) būdą, nustatytą 16 TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“, perkainojimas ir nusidėvėjimas pagal 16 TAS numatytą leistiną alternatyvų būdą, 25 TAS numatytas savikainos metodas, atėmus iš jos nuostolį dėl vertės sumažėjimo, arba perkainojimas). Įsigaliojus šiam standartui, 25 TAS panaikinamas.

3. Investicinis turtas apibrėžiamas kaip (savininkui arba nuomininkui finansinės nuomos būdu priklausantis) turtas (žemė arba pastatas ar pastato dalis arba abu kartu), skirtas pelnui iš nuomos mokesčio gauti arba pagrindinio kapitalo vertei padidinti ar abiem minėtiems tikslams kartu, išskyrus:

a) minėtojo turto naudojimą prekėms gaminti, paslaugoms teikti arba administracinėms reikmėms ar

b) jo pardavimą, vykdant įprastines verslo operacijas.

4. Šis standartas netaikomas:

a) savininko reikmėms (tai yra prekėms gaminti, paslaugoms teikti arba administracinėms reikmėms) naudojamam turtui, kuris apskaitoje registruojamas pagal 16 TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“, nurodant nusidėvėjimo atskaitymų sumą arba perkainojimo sumą, atėmus paskesnį nusidėvėjimą;

b) turtui, kurį ketinama parduoti, vykdant įprastines verslo operacijas – apskaitoje 2 TAS „Atsargos“ nustatyta tvarka pagal savikainą arba grynąją galimo realizavimo vertę, atsižvelgiant į tai, kuri iš jų yra mažesnė;

c) turtui, kuris yra statomas arba užstatomas (žemė, ant kurios yra statomi pastatai) tam, kad ateityje jį būtų galima naudoti kaip investicinį turtą. Tokiam turtui 16 TAS taikomas iki jo statybos arba užstatymo darbų pabaigos. Po to minėtasis turtas tampa investiciniu turtu ir į apskaitą įtraukiamas šiame standarte nustatyta tvarka. Tačiau šis standartas netaikomas turimam investiciniam turtui, kuris užstatomas tam, kad jį būtų galima toliau naudoti kaip investicinį turtą;

d) veiklos nuomos būdu nuomininkui priklausančio turto daliai, nurodytai 17 TAS „Nuoma“;

e) biologiniam turtui, kuris yra žemės ūkio paskirties žemėje, nustatytam 41 TAS „Žemės ūkis“, ir

f) teisėms į naudingąsias iškasenas, naudingųjų iškasenų, naftos, gamtinių dujų ir panašių neatkuriamų gamtinių išteklių tyrimui ir gavybai.

5. Šiame standarte įmonėms leidžiama pasirinkti taikyti:

a) tikrosios vertės modelį: investicinį turtą reikėtų vertinti tikrąja verte, o jo pasikeitimus nurodyti pelno (nuostolio) ataskaitoje, arba

b) savikainos modelį: savikainos modelis yra pagrindinis (principinis) būdas, nustatytas 16 TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“, reikalaujantis investicinį turtą vertinti pagal nusidėvėjimo atskaitymų sumą (atėmus visus sukauptus nuostolius dėl vertės sumažėjimo). Įmonė, pasirinkusi savikainos modelį, turėtų nurodyti savo investicinio turto tikrąją vertę.

6. Tikrosios vertės modelis skiriasi nuo perkainojimo modelio, kurį valdyba jau leidžia taikyti tam tikrų rūšių nefinansiniam turtui. Taikant perkainojimo modelį, suma, kuria apskaitinė vertė yra didesnė už įvertinimo pagal savikainą sumą, apskaitoje parodoma kaip perkainojimo pelnas. Tačiau pagal tikrosios vertės modelį visi tikrosios vertės pasikeitimai parodomi pelno (nuostolio) ataskaitoje.

7. Tai pirmas kartas, kai valdyba leido nefinansinį turtą apskaitoje registruoti tikrąja verte. Nemažai respondentų, pateikusių pastabas dėl E64 parengiamojo projekto, pritarė šiam žingsniui, tačiau daug kitų respondentų vis dar turi rimtų teorinių ir praktinių abejonių dėl tikrosios vertės modelio taikymo nefinansiniam turtui. Be to, kai kas mano, kad tam tikro turto rinkos dar nėra pakankamai išplėtotos, kad jose taikomas tikrosios vertės modelis duotų patenkinamų rezultatų. Be to, kai kurių respondentų nuomone, investicinio turto neįmanoma patikimai apibrėžti ir dėl to šiuo metu negalima reikalauti taikyti tikrosios vertės modelį.

8. Dėl šių priežasčių valdyba mano, kad šiame etape negalima reikalauti investiciniam turtui taikyti tikrosios vertės modelio. Tuo pat metu, valdybos nuomone, reikėtų leisti minėtąjį modelį taikyti. Tai būtų evoliucinis žingsnis į priekį, padėsiantis finansinių atskaitomybių vartotojams ir rengėjams įgyti daugiau darbo su tikrosios vertės modeliu patirties, o tam tikro turto rinkos turėtų laiko aukštesniam išsivystymo lygiui pasiekti.

9. Šiame standarte reikalaujama, kad pasirinktą modelį įmonė taikytų, įtraukdama į apskaitą visą savo investicinį turtą. Vieno apskaitos modelio pakeisti kitu galima tik tuo atveju, jeigu tokiu būdu atskaitomybėje tinkamiau pateikiama informacija apie investicinį turtą. Šiame standarte nurodoma, kad vargu ar tokio rezultato galima tikėtis tikrosios vertės modelį pakeitus savikainos modeliu.

10. Išimtiniais atvejais, kai įmonė pirmą kartą įsigyja investicinį turtą (arba kai esamas turtas pirmą kartą tampa investiciniu turtu, užbaigus statybą arba užstatymo darbus, ar pasikeitus naudojimo paskirčiai), yra aiškių įrodymų, kad įmonė nesugebės visą laiką patikimai nustatyti investicinio turto tikrosios vertės. Tokiais atvejais šiame standarte reikalaujama, kad iki investicinio turto realizavimo įmonė jį apskaitoje registruotų pagal 16 TAS nustatytą pagrindinį (principinį) būdą. Investicinio turto likvidacinė vertė turėtų būti laikoma lygi nuliui. Įmonė, pasirinkusi tikrosios vertės modelį, visas kitas savo investicijas turėtų apskaitoje pateikti tikrąja verte.

11. A priede pateiktame sprendimų medyje apibendrinama, kaip įmonė nusprendžia, ar vietoj 16 TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“ (turtui savininko reikmėms arba turtui, kuris statomas arba užstatomas tam, kad ateityje jį būtų galima naudoti kaip investicinį turtą) geriau taikyti 40 TAS (investiciniam turtui), ar 2 TAS „Atsargos“ (turtui, kurį ketinama parduoti, vykdant įprastines verslo operacijas).

12. B priede „Išvadų pagrindimas“ apibendrinamos priežastys, dėl kurių valdyba reikalauja taikyti 40 TAS nustatytus reikalavimus.

TURINYS

	Paragrafai
Tikslas	367
Taikymas	367
Apibrėžimai	367
Pripažinimas	369
Pirminis vertinimas	370
Paskesnės išlaidos	370
Vertinimas po pirminio pripažinimo	370
Tikrosios vertės modelis	371
Nesugebėjimas patikimai nustatyti tikrosios vertės	373
Savikainos modelis	373
Perkėlimai	374
Realizavimo būdai	375
Atskleidimas	376
Tikrosios vertės ir savikainos modeliai	376
Tikrosios vertės modelis	376
Savikainos modelis	377

Pereinamosios nuostatos 378

Tikrosios vertės modelis 378

Savikainos modelis 378

Įsigaliojimo data 379

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 investicinio turto apskaitos tvarką ir susijusius informacijos pateikimo atskaitomybėje reikalavimus.

TAIKYMAS

1. Šį standartą reikėtų taikyti investicinio turto apskaitai, vertinimui ir su juo susijusių duomenų pateikimui atskaitomybėje.

2. Šiame standarte, be kita ko, nustatomas finansinės nuomos būdu įsigyto investicinio turto vertinimas nuomininko finansinėje atskaitomybėje ir investicinio turto, nuomojamo veiklos nuomos būdu, vertinimas nuomotojo finansinėje atskaitomybėje. Šis standartas netaikomas 17 TAS „Nuoma“ nurodytiems klausimams, įskaitant:

   a) nuomos skirstymą į finansinę ir veiklos nuomą;

   b) nuomos pajamų, gautų iš investicinio turto, pripažinimą (taip pat žr. 18 TAS „Pajamos“);

   c) veiklos nuomos būdu naudojamo turto vertinimą nuomininko finansinėje atskaitomybėje;

   d) finansinės nuomos būdu nuomojamo turto vertinimą nuomotojo finansinėje atskaitomybėje;

   e) pardavimo ir turto pardavimo, su sąlyga, kad pirkėjas išnuomos jį pardavėjui, apskaitą ir

   f) finansinės ir veiklos nuomos duomenų pateikimą atskaitomybėje.

3. Šis standartas netaikomas:

   a) biologiniam turtui, kuris yra žemės ūkio reikmėms naudojamoje žemėje (žr. 41 TAS „Žemės ūkis“), ir

   b) teisėms į naudingąsias iškasenas, naudingųjų iškasenų, naftos, gamtinių dujų ir panašių neatkuriamų gamtinių išteklių tyrimui ir gavybai.

APIBRĖŽIMAI

4. Šiame standarte vartojamos sąvokos:

   Investicinis turtas – turtas (žemė arba pastatas ar pastato dalis arba abu kartu) (priklausantis savininkui arba nuomininkui finansinio lizingo būdu), skirtas pelnui iš nuomos mokesčio gauti arba pagrindinio kapitalo vertei padidinti ar abiem minėtiems tikslams kartu, išskyrus minėtojo turto:

   a) naudojimą prekėms gaminti, paslaugoms teikti arba administraciniams tikslams ar

b) pardavimą, vykdant įprastines verslo operacijas.

Savininko reikmėms naudojamas turtas – turtas (priklausantis savininkui arba nuomininkui finansinės nuomos būdu), skirtas naudoti gaminant prekes, teikiant paslaugas arba administraciniams tikslams.

Tikroji vertė – suma, už kurią gali būti apsikeista turtu arba kuria gali būti užskaitytas tarpusavio įsipareigojimas tarp nesusijusių šalių, žinomų kaip ketinančios pirkti/parduoti turtą arba užskaityti tarpusavio įsipareigojimą.

Savikaina – turto įsigijimo arba statybos metu už įsigytą turtą sumokėta suma grynaisiais pinigais arba jų ekvivalentais ar kitas atlygis.

Apskaitinė vertė – suma, nurodoma balanse,į apskaitą įtraukiant turtą.

5. Investicinio turto paskirtis – gauti pajamų iš nuomos arba padidinti pagrindinio kapitalo vertę, arba abu šie tikslai kartu. Dėl to iš investicinio turto gaunami grynųjų pinigų srautai visai nepriklauso nuo kito įmonės turimo turto. Tuo investicinis turtas skiriasi nuo savininko reikmėms naudojamo turto. Pinigų srautai, gaunami iš prekių gamybos arba paslaugų teikimo (ar turto naudojimo administraciniams tikslams), priskirtini ne tik turtui, bet taip pat ir kitam gamybos arba tiekimo procese naudojamam turtui. 16 TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“ taikomas savininko naudojamam turtui.

6. Toliau pateikiami investicinio turto pavyzdžiai:

a) žemė, laikoma ne tam, kad ją būtų galima greitai parduoti, vykdant įprastines verslo operacijas, o siekiant padidinti ilgalaikio kapitalo vertę;

b) žemė, laikoma šiuo metu nenustatytai būsimai paskirčiai. (Jeigu įmonė nėra nusprendusi, ar jai priklausančią žemę naudos savo reikmėms, ar greitai ją parduos, vykdydama įprastines verslo operacijas, tokios žemės paskirtis – padidinti kapitalo vertę);

c) atskaitomybę teikiančiai įmonei priklausantis (arba finansinės nuomos būdu įgytas) pastatas, nuomojamas pagal vieną arba kelias veiklos nuomos rūšis, ir

d) tuščias pastatas, kurį ketinama nuomoti pagal vieną arba kelias veiklos nuomos rūšis.

7. Toliau pateikiami straipsnių, kurie nėra investicinis turtas ir dėl to jiems šis standartas netaikomas, pavyzdžiai:

a) turtas, kurį ketinama parduoti vykdant įprastines veiklos operacijas, arba turtas, statomas ar naudojamas statyboms tam, kad jį būtų galima minėtu būdu parduoti (žr. 2 TAS „Atsargos“), pavyzdžiui, turtas, įsigytas tik tam, kad jį būtų galima parduoti artimiausioje ateityje arba naudoti statyboms ir perparduoti;

b) turtas, statomas arba naudojamas statyboms trečiųjų šalių vardu (žr. 11 TAS „Statybos sutartys“);

c) savininko reikmėms naudojamas turtas (žr. 16 TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“), įskaitant (be kita ko) turtą, kurį ateityje naudos savininkas, turtą, kurį ateityje ketinama naudoti statyboms ir kurį po to naudos savininkas, turtą, kurį naudoja darbuotojai (nesvarbu, ar jie nuomos mokesčius moka pagal rinkos kainas), ir savininko reikmėms naudojamą turtą, kurį ketinama parduoti, ir

d) turtas, kuris statomas ir naudojamas statyboms tam, kad ateityje jį būtų galima naudoti kaip investicinį turtą. 16 TAS tokiam turtui taikomas tol, kol baigiami jo statybos arba užstatymo darbai. Po to minėtasis turtas tampa investiciniu turtu ir jam taikomas šis standartas. Tačiau šis standartas taip pat taikomas turimam investiciniam turtui, kuris perprojektuojamas, kad ateityje jį būtų galima naudoti kaip investicinį turtą (žr. 52 paragrafą).

8. Kai kurių rūšių turtą sudaro dalis, naudojama pajamoms iš nuomos gauti arba pagrindinio kapitalo vertei padidinti, ir kita dalis, skirta naudoti prekių gamybos arba paslaugų teikimo srityse arba administraciniams tikslams. Jeigu šias turto dalis galima atskirai parduoti (arba atskirai išnuomoti finansinės nuomos būdu), įmonė jas turi apskaitoje parodyti atskirai. Jeigu minėtų turto dalių atskirai parduoti negalima, toks turtas yra investicinis, tik jei prekėms gaminti arba paslaugoms teikti ar administraciniams tikslams naudojama nedidelė jo dalis.

9. Tam tikrais atvejais įmonė teikia papildomas paslaugas jai priklausančio turto nuomininkams. Tokį turtą įmonė apskaitoje registruoja kaip investicinį, jeigu minėtosios paslaugos sudaro tik nereikšmingą viso susitarimo dalį. Pavyzdžiui, kai biuro pastato savininkas teikia saugos ir techninės priežiūros paslaugas to pastato nuomininkams.

10. Kitais atvejais teikiamos paslaugos yra svarbesnis komponentas. Pavyzdžiui, jeigu įmonė turi viešbutį ir jam vadovauja, viešbučio svečiams teikiamos paslaugos sudaro svarbią viso susitarimo dalį. Dėl to savininko valdomas viešbutis yra ne investicinis, o savininko reikmėms naudojamas turtas.

11. Nustatyti, ar papildomai teikiamos paslaugos yra reikšmingos ir dėl to toks turtas neatitinka investicinio turto sąlygų, gali būti sunku. Pavyzdžiui, viešbučio savininkas kai kurias pareigas kartais perduoda trečiosioms šalims pagal valdymo sutartį. Tokių valdymo sutarčių sąlygos yra labai įvairios. Toks savininkas gali būti pasyvus investuotojas arba kasdienėms funkcijoms vykdyti jis tiesiog gali pasinaudoti išorės šalių paslaugomis ir tokiu būdu gauti labai nevienodus pinigų srautus iš viešbučio veiklos.

12. Norint nustatyti, ar turtas atitinka investicinio turto sąlygas, reikia atlikti įvertinimą. Įmonė, atsižvelgdama į investicinio turto apibrėžimą ir 5–11 paragrafuose pateiktus susijusius nurodymus, nustato kriterijus, reikalingus minėtam įvertinimui nuosekliai taikyti. 66 paragrafo a punkte reikalaujama, kad tais atvejais, kai turtą suklasifikuoti sunku, įmonė turėtų nurodyti šiuos kriterijus.

13. 17 TAS „Nuoma“ nustatyta, kad nuomininkas nekapitalizuoja turto, įgyto veiklos nuomos būdu. Dėl to nuomininkas jam priklausančią tokio turto dalį į apskaitą įtraukia ne kaip investicinį turtą.

14. Kai kuriais atvejais įmonei priklauso turtas, kurį nuomoja arba naudoja jį kontroliuojanti ar kita dukterinė įmonė. Toks turtas konsoliduotose finansinėse atskaitomybėse, apimančiose abiejų minėtų įmonių atskaitomybes, negali būti parodomas kaip investicinis turtas, kadangi tai savininko, kuris šiuo atveju yra visa grupė, reikmėms naudojamas turtas. Tačiau atskira įmonė, kuriai priklauso toks turtas, įtraukiamas į apskaitą jį kaip investicinį, jeigu minėtasis turtas atitinka 4 paragrafe pateiktą apibrėžimą. Dėl to nuomotojas savo atskiroje finansinėje atskaitomybėje tokį turtą parodo kaip investicinį.

PRIPAŽINIMAS

15. Investicinis turtas turėtų būti pripažįstamas turtu, kai ir tik kai:

a) tikėtina, kad įmonė ateityje gaus ekonominės naudos, susijusios su investiciniu turtu, ir

b) galima patikimai nustatyti investicinio turto kainą.

16. Nustatydama, ar straipsnis atitinka pirmąjį pripažinimo apskaitoje kriterijų, įmonė, atsižvelgdama į pirminio pripažinimo metu turimus įrodymus, turi įvertinti būsimosios ekonominės naudos tikimybę. Antrasis pripažinimo kriterijus paprastai jau būna įvykdytas, kadangi turto pirkimą patvirtinantis mainų sandoris rodo turto savikainą.

PIRMINIS VERTINIMAS

17. Investicinį turtą iš pradžių reikėtų įvertinti pagal savikainą. Atliekant pirminį vertinimą, reikėtų įtraukti operacijos išlaidas.

18. Įsigyto investicinio turto savikainą sudaro jo pirkimo kaina ir visos tiesioginės išlaidos. Tiesioginės išlaidos apima, pavyzdžiui, mokesčius už teisines paslaugas, turto perdavimo mokesčius ir kitas operacijų išlaidas.

19. Pasistatyto investicinio turto savikaina – jo kaina, užbaigus statybą arba užstatymą. Iki minėtų darbų užbaigimo įmonė taiko 16 TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“. Pirmiau nurodytą datą turtas tampa investiciniu, ir jam taikomas šis standartas (žr. 51 paragrafo e punktą ir 59 paragrafą).

20. Investicinio turto savikaina nepadidėja dėl steigimo išlaidų (nebent jos reikalingos paruošti turtą naudoti), pradinių veiklos nuostolių, patiriamų prieš pasiekiant planuotą investicinio turto naudojimo lygį, arba turto statybos arba užstatymo metu išeikvoto neįprastai didelio medžiagų, darbo jėgos ir kitų išteklių kiekio.

21. Jeigu mokėjimas už investicinį turtą atidedamas, jo savikaina yra lygi turto kainai grynaisiais. Skirtumas tarp šios sumos ir visų mokėjimų apskaitoje pripažįstamos kaip išlaidos palūkanoms kreditavimo laikotarpiu.

PASKESNĖS IŠLAIDOS

22. Paskesnes išlaidas, susijusias su atskaitomybėje jau pripažintu investiciniu turtu, reikėtų pridėti prie investicinio turto apskaitinės vertės, kai įmonė gali tikėtis, kad iš turimo investicinio turto ateityje gaus ekonominę naudą, didesnę už iš pradžių apskaičiuotą standartinį investicinio turto produktyvumą. Visas kitas paskesnes išlaidas reikėtų pripažinti laikotarpio, per kurį jos patiriamos, sąnaudomis.

23. Atitinkama išlaidų, patirtų įsigijus investicinį turtą, apskaitos tvarka priklauso nuo aplinkybių, į kurias buvo atsižvelgta pirmą kartą vertinant ir į apskaitą įtraukiant susijusias investicijas. Pavyzdžiui, kai investicinio turto apskaitinė vertė nustatoma atsižvelgiant į būsimosios ekonominės naudos nuostolį, paskesnės išlaidos, reikalingos susigrąžinti būsimajai ekonominei naudai, kurią tikimasi gauti iš turto, kapitalizuojamos. Taip pat yra ir tada, kai turto pirkimo kaina atspindi įmonės įsipareigojimą patirti išlaidų, susijusių su turto paruošimu naudoti ateityje. Kaip pavyzdį galima nurodyti pastato, kurį reikia suremontuoti, įsigijimą. Tokiu atveju paskesnės išlaidos pridedamos prie apskaitinės vertės.

VERTINIMAS PO PIRMINIO PRIPAŽINIMO

24. Įmonė, pasirinkdama savo apskaitos politiką, turėtų nuspręsti, ar taikyti 27–49 paragrafuose apibūdintą tikrosios vertės modelį, ar 50 paragrafe pateiktą savikainos modelį, ir pagal pasirinktą modelį apskaitoje registruoti visą turimą investicinį turtą.

25. 8 TAS „Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas arba nuostolis, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai“ nustatyta, kad apskaitos politika savanoriškai gali būti keičiama tik tuo atveju, jeigu po tokio pakeitimo įmonė savo finansinėje atskaitomybėje galės tinkamiau parodyti įvykius arba sandorius. Mažai tikėtina, kad tikrosios vertės modelio pakeitimas savikainos modeliu užtikrins tinkamesnę apskaitą.

26. Šiame standarte reikalaujama, kad visos įmonės nustatytų investicinio turto tikrąją vertę apskaitos tikslais (tikrosios vertės modelis) arba duomenų pateikimo tikslais (savikainos modelis). Rekomenduojama, tačiau nereikalaujama, kad įmonė, nustatydama investicinio turto tikrąją vertę, atsižvelgtų į vertinimą, kurį atlieka nepriklausomas vertintojas, turintis pripažintą ir reikiamą profesinę kvalifikaciją ir naujausią patirtį, įgytą tokios kategorijos investicinio turto vertinimo srityje.

Tikrosios vertės modelis

27. Po to, kai investicinis turtas pirmą kartą nurodomas atskaitomybėje, tikrosios vertės modelį pasirinkusi įmonė visą savo investicinį turtą turėtų vertinti tikrąja verte, išskyrus išimtinius atvejus, apibūdintus 47 paragrafe.

28. Investicinio turto tikrosios vertės pasikeitimo pelną arba nuostolį reikėtų įrašyti į ataskaitinio laikotarpio, per kurį jis patiriamas, grynąjį pelną arba nuostolį.

29. Investicinio turto tikroji vertė paprastai yra jos rinkos kaina. Tikroji vertė skaičiuojama kaip labiausiai tikėtina kaina, kurią galima gauti rinkoje balanso datą, laikantis tikrosios vertės apibrėžimo. Tai geriausia kaina, kurią pagrįstai gali gauti pardavėjas, ir palankiausia kaina, kurios gali pagrįstai tikėtis pirkėjas. Skaičiuojant šią kainą, neatsižvelgiama į sąmatinę kainą, didėjančią arba mažėjančią dėl specialių sąlygų arba aplinkybių, tokių kaip neįprasti finansavimo, pardavimo ir turto pardavimo su sąlyga, kad pirkėjas išnuomos jį pardavėjui, susitarimai, specialūs mokėjimai arba nuolaidos, taikomi su pardavimu susijusioms šalims.

30. Nustatydama tikrąją vertę, įmonė neišskaito jokių sandorio išlaidų, kurios gali būti susijusios su turto pardavimu ar kitokiu realizavimu.

31. Investicinio turto tikroji vertė turėtų atspindėti faktinę padėtį rinkoje ir aplinkybes balanso datą, kitą nei ankstesnė ar būsima data.

32. Sąmatinė tikroji vertė priklauso nuo nustatytos datos. Kadangi rinkos ir jų sąlygos gali keistis, tam tikro kito laikotarpio sąmatinė vertė gali būti neteisinga arba netinkama. Tikrosios vertės apibrėžime taip pat yra numatyta prielaida, kad mainai ir pardavimo sutartis gali būti įvykdyti vienu metu už tą pačią kainą, kuri gali pasikeisti sudarant sandorį tarp gerai informuotų ir ketinančių pirkti/parduoti turtą šalių, kai mainų ir sutarties įvykdymo laikas skiriasi.

33. Investicinio turto tikroji vertė, be kita ko, rodo pajamas iš dabartinės nuomos mokesčio ir pagrįstas bei patvirtinančias prielaidas, atspindinčias rinkos požiūrį į tai, kokias pajamas iš būsimos nuomos mokesčio tikėsis gauti gerai informuotos ir ketinančios pirkti/parduoti turtą šalys, atsižvelgdamos į dabartines rinkos sąlygas.

34. Tikrosios vertės apibrėžime minimos „šalys, informuotos, ketinančios“. Šiame kontekste „informuotos“ reiškia, kad ir ketinantis pirkti pirkėjas ir ketinantis parduoti pardavėjas yra pagrįstai informuoti apie investicinio turto pobūdį, jo faktinę ir potencialią paskirtį bei padėtį rinkoje balanso datą.

35. Ketinantis pirkti pirkėjas yra skatinamas, tačiau neverčiamas pirkti. Šis pirkėjas nei ypatingai nori, nei yra apsisprendęs pirkti turtą už bet kurią kainą. Jis taip pat yra žmogus, kuris perka, atsižvelgdamas ne į įsivaizduojamą ar hipotetinę rinką, kurios negalima pademonstruoti ar numatyti jos buvimo, o į dabartinę padėtį rinkoje ir jos perspektyvas. Tariamasis pirkėjas nemokės kainos, didesnės už rinkos kainą. Dabartinis investicinio turto savininkas yra vienas iš rinkos dalyvių.

36. Ketinantis parduoti pardavėjas nei ypatingai nori, nei yra verčiamas parduoti turtą už bet kurią kainą ir taip pat nėra pasirengęs parduoti turtą už kainą, kuri dabartinėje rinkoje laikoma nepagrįsta. Ketinantis parduoti pardavėjas skatinamas parduoti investicinį turtą pagal rinkos sąlygas už geriausią kainą, kad ir kokia ji būtų, kurią galima gauti atviroje rinkoje tinkamai realizavus turtą. Faktinės aplinkybės, kuriomis veikia tikrasis investicinio turto savininkas, šiame aptarime neminimos, kadangi ketinantis parduoti pardavėjas yra hipotetinis savininkas.

37. Pasakymas „tinkamai realizavus“ reiškia, kad investicinis turtas bus pateiktas rinkai tinkamiausiu būdu, kad jį būtų galima realizuoti už geriausią pagrįstą kainą. Pateikimo rinkai laikas gali skirtis atsižvelgiant į rinkos sąlygas, tačiau jis turi būti pakankamas, kad investicinį turtą būtų galima pristatyti pakankamam skaičiui potencialių pirkėjų. Daroma prielaida, kad turtas į rinką patenka iki balanso datos.

38. Tikrosios vertės apibrėžime minima komercinė operacija. Tai komercinis sandoris tarp šalių, nesusijusių konkrečiais arba specialiais santykiais, darančiais sandorių kainas nebūdingas rinkai. Operaciją turi vykdyti dvi nesusijusios ir savarankiškai veikiančios šalys.

39. Turto tikrąją vertę geriausiai patvirtina panašaus turto dabartinės kainos aktyviojoje rinkoje, kuri yra toje pačioje vietoje, tokios pat būklės ir kurioje sudaromos panašios nuomos ir kitokios sutartys. Įmonė stengiasi nustatyti bet kuriuos turto pobūdžio, vietos arba būklės ar su turtu susijusių nuomos arba kitokių sutarčių sąlygų skirtumus.

40. Jeigu 39 paragrafe apibūdintos dabartinės kainos aktyviojoje rinkoje nežinomos, įmonė naudojasi įvairių šaltinių informacija, įskaitant:

a) duomenis apie kitokio pobūdžio, kitokios būklės ir kitoje vietoje esančio turto dabartines kainas aktyvioje rinkoje (arba kitokių lizingo ar kitų sutarčių sąlygas), patikslintas, siekiant atspindėti minėtus skirtumus;

b) duomenis apie naujausias kainas mažiau aktyviose rinkose, patikslintas, siekiant atspindėti bet kuriuos ekonominių sąlygų pasikeitimus nuo operacijų, kurios buvo įvykdytos už minėtas kainas, datos, ir

c) duomenis apie diskontuotų pinigų srautų prognozes, parengtas pagal patikimus būsimųjų pinigų srautų skaičiavimus, atsižvelgiant į visų galiojančių nuomos ir kitokių sutarčių sąlygas ir (prireikus) išorinius įrodymus, tokius kaip nuomos mokestis, mokamas dabartinėje rinkoje už panašų turtą, esantį toje pačioje vietoje ir tokios pat būklės, bei taikomas diskonto normas, kurios atspindi dabartinės rinkos įvertinimus, susijusius su nežinomomis pinigų srautų sumomis ir terminais.

41. Kai kuriais atvejais, remiantis įvairių šaltinių, išvardytų pirmiau pateiktame paragrafe, duomenimis, nustatyta investicinio turto tikroji vertė gali skirtis. Įmonė apsvarsto minėtų skirtumų priežastis, stengdamasi kuo patikimiau apskaičiuoti tikrąją vertę, pasinaudodama palyginti negausiais pagrįstais tikrosios vertės skaičiavimais.

42. Išimtiniais atvejais, kai įmonė pirmą kartą įsigyja investicinį turtą (arba kai esamas turtas pirmą kartą tampa investiciniu turtu, užbaigus jo statybos arba užstatymo darbus ar pasikeitus jo naudojimo paskirčiai), yra aiškių įrodymų, kad įvairių pagrįstų tikrosios vertės skaičiavimų bus tiek daug ir bus taip sunku įvertinti įvairių rezultatų tikimybę, kad naudojimasis vienu tikrosios vertės skaičiavimu bus visiškai nenaudingas. Tai gali reikšti, kad nebus galimybės visą laiką patikimai nustatyti turto tikrąją vertę (žr. 47 paragrafą).

43. Tikroji vertė skiriasi nuo naudojimo vertės, apibrėžtos 36 TAS „Turto vertės sumažėjimas“. Tikroji vertė atspindi rinkos dalyvių žinias, įvertinimus ir veiksnius, kurie yra svarbūs visiems rinkos dalyviams apskritai. Naudojimo vertė – priešingai, atspindi įmonės žinias, vertinimus ir specialius veiksnius, kurie gali būti būdingi įmonei ir visoms įmonėms bendrai netaikomi. Pavyzdžiui, tikroji vertė neatspindi jokios:

a) papildomos vertės, gaunamos iš portfelio, sudaryto iš skirtingose vietose esančio turto;

b) investicinio turto ir kito turto tarpusavio sąveikos;

c) juridinių teisių arba teisinių apribojimų, taikomų tik dabartiniam turto savininkui, ir

d) mokesčių lengvatų arba mokesčių, taikomų tik dabartiniam turto savininkui.

44. Nustatydama investicinio turto tikrąją vertę, įmonė stengiasi, kad balanse atskirai pripažintas turtas ir įsipareigojimai nebūtų skaičiuojami du kartus. Pavyzdžiui:

a) įranga, tokia kaip liftai arba oro kondicionieriai, dažnai yra neatskiriama pastato dalis ir paprastai nepripažįstama atskirai kaip nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai, o įrašoma į investicinį turtą;

b) jeigu biuras nuomojamas su baldais, į biuro tikrąją vertę paprastai įskaitoma baldų tikroji vertė, kadangi nuomos pajamos gaunamos iš apstatyto biuro. Kai baldai įskaitomi į investicinio turto tikrąją vertę, įmonė jų nepripažįsta kaip atskiro turto, ir

c) investicinio turto tikroji vertė neapima iš anksto sumokėtų arba sukauptų veiklos nuomos pajamų, kurias įmonė pripažįsta kaip atskirą įsipareigojimą arba turtą.

45. Investicinio turto tikroji vertė neatspindi būsimų kapitalo išlaidų, skirtų turtui pagerinti arba padidinti, ir būsimos naudos, susijusios su minėtomis būsimomis išlaidomis.

46. Kai kuriais atvejais įmonė tikisi, kad jos mokėjimų, susijusių su investiciniu turtu (kitų, nei mokėjimai, susiję su atskaitomybėse nurodytais finansiniais įsipareigojimais), tikroji vertė bus didesnė už susijusių įplaukų grynaisiais dabartinę vertę. Nustatydama, ar reikia pripažinti įsipareigojimą ir kaip jį reikia skaičiuoti, įmonė taiko 37 TAS „Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“.

Nesugebėjimas patikimai nustatyti tikrosios vertės

47. Prielaida, kad įmonė visą laiką galės patikimai nustatyti investicinio turto tikrąją vertę, yra ginčytina. Tačiau išimtiniais atvejais, kai įmonė pirmą kartą įsigyja investicinį turtą (arba kai esamas turtas pirmą kartą tampa investiciniu, užbaigus statybos arba užstatymo darbus, ar pasikeitus naudojimo paskirčiai), yra aiškių įrodymų, kad įmonė nesugebės visą laiką patikimai nustatyti investicinio turto tikrosios vertės. Taip būna tada ir tik tada, kai panašios rinkos operacijos nėra dažnos ir kai nėra alternatyvių tikrosios vertės skaičiavimų (pavyzdžiui, pagal diskontuotų pinigų srautų prognozes). Tokiais atvejais šiame standarte reikalaujama, kad investiciniam turtui įmonė taikytų 16 TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“ nustatytą pagrindinį (principinį) būdą. Investicinio turto likvidacinė vertė turėtų būti laikoma lygi nuliui. 16 TAS įmonė turėtų taikyti iki investicinio turto realizavimo.

48. Išimtiniais atvejais, kai dėl pirmiau pateiktame paragrafe nurodytos priežasties įmonė yra priversta investicinį turtą apskaitoje registruojami pagal 16 TAS nustatytą pagrindinį (principinį) būdą, įmonė visą savo investicinį turtą apskaitoje parodo pagal tikrosios vertės modelį.

49. Jeigu anksčiau investicinį turtą įmonė įtraukdavo į apskaitą tikrąja verte, šį metodą ji turėtų taikyti tol, kol investicinis turtas bus realizuotas (arba tol, kol investicinis turtas taps savininko reikmėms naudojamu turtu, arba kol įmonė pradės investicinio turto užstatymo darbus, ketindama jį parduoti įprastinių verslo operacijų metu), net jei sumažėja panašių rinkos operacijų skaičius arba galimybės sužinoti rinkos kainas.

Savikainos modelis

50. Po pirminio investicinio turto pripažinimo, įmonė, kuri pasirenka savikainos modelį, visą savo investicinį turtą turėtų vertinti pagal 16 TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“ nustatytą pagrindinį (principinį) būdą, tai yra pagal savikainą, iš kurios atimamas sukauptas nusidėvėjimas ir visi sukaupti nuostoliai dėl vertės sumažėjimo.

PERKĖLIMAI

51. Perkėlimai į investicinį turtą arba iš jo turėtų būti daromi tada ir tik tada, kai pasikeičia turto paskirtis, tai yra, kai:

a) savininkas turtą pradeda naudoti savo reikmėms, turtas iš investicinio perkeliamas į savininko reikmėms naudojamą turtą;

b) pradedami turto užstatymo darbai, ketinant jį parduoti, turtas iš investicinio perkeliamas į atsargas;

c) savininkas baigia naudotis turtu, jis iš savininko reikmėms naudojamo turto perkeliamas į investicinį turtą;

d) turtas pradedamas nuomoti kitai šaliai veiklos nuomos būdu, jis iš atsargų perkeliamas į investicinį turtą arba

e) baigiami turto statybos arba užstatymo darbai, jis iš nebaigto statyti ar užstatyti turto (kuriam taikomas 16 TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“) perkeliamas į investicinį turtą.

52. 51 paragrafo b punkte reikalaujama, kad investicinį turtą įmonė perkeltų į atsargas tada ir tik tada, kai pasikeičia turto paskirtis, kurią patvirtina pradėti (žemės) užstatymo darbai, kuriuos užbaigus turtą ketinama parduoti. Kai įmonė nusprendžia realizuoti investicinį turtą jo neužstatydama, jį ir toliau ji apskaito kaip investicinį turtą iki jo apskaitos pabaigos (tol, kol jis daugiau nebenurodomas balanse) ir neįrašo jo į atsargas. Jeigu įmonė pradeda iš naujo projektuoti ir statyti esamą investicinį turtą, ketindama jį toliau ateityje naudoti kaip investicinį turtą, minėtojo turto paskirtis nesikeičia ir perprojektavimo laikotarpiu jis neperkeliamas į savininko naudojamą turtą.

53. 54–59 paragrafuose nagrinėjami apskaitos ir vertinimo nurodymai, taikomi tada, kai investicinį turtą įmonė apskaitoje registruoja pagal tikrosios vertės modelį. Jeigu įmonė taiko savikainos modelį, vertindama arba apskaitoje registruodama minėtąjį turtą, pirmiau nurodyti perkėlimai į investicinį turtą, savininko naudojamą turtą ir atsargas, nekeičia turto apskaitinės vertės ir savikainos.

54. Kai tikrąja verte apskaitoje užregistruotas investicinis turtas iš investicinio perkeliamas į savininko reikmėms naudojamą turtą arba atsargas, toliau jam taikant 16 TAS arba 2 TAS, turto savikaina lygi turto tikrajai vertei paskirties pakeitimo datą.

55. Jeigu savininko reikmėms naudojamas turtas tampa investiciniu, kuris bus apskaitoje registruojamas tikrąja verte, iki turto paskirties pasikeitimo įmonė turėtų taikyti 16 TAS. Visus skirtumus, kurie minėtą datą pagal 16 TAS yra tarp turto apskaitinės ir tikrosios vertės, įmonė turėtų parodyti apskaitoje taip pat kaip perkainojimą pagal minėtąjį standartą.

56. Iki datos, nuo kurios savininko reikmėms naudojamas turtas tampa investiciniu, apskaitoje registruojamu tikrąja verte, įmonė toliau daro tokio turto nusidėvėjimo atskaitymus ir pripažįsta visus patirtus nuostolius dėl vertės sumažėjimo. Visus skirtumus, kurie pagal 16 TAS minėtą datą yra tarp turto apskaitinės ir tikrosios vertės, įmonė apskaitoje parodo taip pat kaip perkainojimą pagal minėtąjį standartą. Kitaip sakant:

a) bet kuris turto apskaitinės vertės sumažėjimas įrašomas į ataskaitinio laikotarpio grynąjį pelną arba nuostolį. Tačiau, atitinkamą sumą įrašius į pelną iš tokio turto perkainojimo, turi būti apskaitoje užregistruojamas tokio pelno iš perkainojimo sumažėjimas, ir

b) bet kuris apskaitinės vertės padidėjimas į apskaitą įtraukiamas tokia tvarka:

i) jeigu padidėjimas panaikina ankstesnį nuostolį dėl minėto turto vertės sumažėjimo, padidėjimas pripažįstamas kaip ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas arba nuostolis. Suma, įrašoma į ataskaitinio laikotarpio grynąjį pelną arba nuostolį, neturi būti didesnė už sumą, kuria apskaitinė vertė skiriasi nuo apskaitinės vertės, kuri būtų buvusi nustatyta (be nusidėvėjimo), jeigu joks nuostolis dėl vertės sumažėjimo nebūtų pripažintas, ir

ii) bet kuri likusi padidėjimo dalis įrašoma tiesiogiai į perkainojimo pelno straipsnį turto dalyje. Kai investicinis turtas vėliau realizuojamas, nuosavybės dalyje parodytas perkainojimo pelnas gali būti perkeltas į nepaskirstytąjį pelną. Perkainojimo pelnas į nepaskirstytąjį pelną pelno (nuostolio) ataskaitoje neperkeliamas.

57. Atliekant perkėlimą iš atsargų į investicinį turtą, kuris bus apskaitoje registruojamas tikrąja verte, bet kuris skirtumas tarp turto tikrosios vertės minėtą datą ir jos ankstesnės apskaitinės vertės turėtų būti pripažįstamas kaip ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas arba nuostolis.

58. Perkėlimai iš atsargų į investicinį turtą, kuris bus apskaitoje registruojamas tikrąja verte, į apskaitą įtraukiami taip pat kaip atsargų pardavimai.

59. Kai įmonė pati baigia statyti arba užstatyti investicinį turtą, kuris bus apskaitoje parodomas tikrąja verte, bet kuris skirtumas tarp turto tikrosios vertės minėtą datą ir jo ankstesnės apskaitinės vertės turėtų būti pripažįstamas kaip ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas arba nuostolis.

REALIZAVIMO BŪDAI

60. Investicinis turtas, kuris realizuojamas arba kurio naudojimas nutraukiamas visam laikui, ateityje nesitikint iš jo gauti jokios ekonominės naudos, daugiau nebepripažįstamas apskaitoje(nebenurodomas balanse).

61. Investicinis turtas gali būti realizuojamas jį parduodant arba sudarant finansinės nuomos sutartį. Įmonė, nustatydama investicinio turto realizavimo datą, prekių pardavimo pajamas apskaitoje parodo, taikydama 18 TAS „Pajamos“ išdėstytus kriterijus ir 18 TAS priede pateiktus susijusius nurodymus. 17 TAS „Nuoma“ taikomas turtui, kuris realizuojamas finansinės nuomos būdu, parduodamas arba parduodamas su sąlyga, kad pirkėjas išnuomos turtą pardavėjui.

62. Investicinio turto išėmimo iš apyvartos ar realizavimo pelnas arba nuostolis turėtų būti apskaičiuojamas kaip skirtumas tarp grynųjų realizavimo lėšų ir turto apskaitinės vertės ir pripažįstamas pelno (nuostolio) ataskaitoje kaip pajamos arba išlaidos (jeigu 17 TAS „Nuoma“ nenustatyti kitokie pardavimo ir pardavimo su sąlyga, kad pirkėjas išnuomos turtą pardavėjui, reikalavimai).

63. Suma, gautina už realizuotą investicinį turtą, iš pradžių pripažįstama tikrąja verte. Tai yra, jeigu už investicinį turtą atsiskaitoma vėliau, gauta kompensacija iš pradžių pripažįstama nurodant sumą, kuri yra kainos grynaisiais ekvivalentas. Nominalios kompensacijos sumos ir kainos grynaisiais ekvivalento skirtumas pagal 18 TAS apskaitoje registruojamas kaip pelnas iš palūkanų proporcingai kainai, atsižvelgiant į tikrąjį pelną iš gautinos sumos.

64. Visus įsipareigojimus, kurie lieka realizavus investicinį turtą, įmonė apskaitoje parodo pagal 37 TAS „Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“ arba prireikus pagal kitus tarptautinius apskaitos standartus.

ATSKLEIDIMAS

Tikrosios vertės ir savikainos modeliai

65. Toliau išdėstyti atskleidimo būdai taikomi kaip papildomi 17 TAS „Nuoma“ nustatytiems atskleidimo būdams. Pagal 17 TAS investicinio turto savininkas pateikia nuomotojo duomenis apie veiklos nuomą. 17 TAS nustatyta, kad įmonė, įsigijusi investicinį turtą finansinės nuomos būdu, pateikia nuomininko duomenis apie finansinę nuomą ir nuomotojo duomenis apie įmonės suteiktą visų rūšių veiklos nuomą.

66. Įmonė turėtų atskleisti šiuos duomenis:

a) kai suklasifikuoti turtą yra sunku (žr. 12 paragrafą), įmonė turi nurodyti nusistatytus kriterijus, pagal kuriuos ji klasifikuoja turtą į investicinį, savininko naudojamą turtą ir turtą, kurį ji ketina parduoti įprastinių verslo operacijų metu;

b) metodus ir svarbias prielaidas, kurie buvo taikomi, nustatant investicinio turto tikrąją vertę, įskaitant patvirtinimą, ar, nustatant tikrąją vertę, buvo remiamasi rinkos informacija ar buvo labiau atsižvelgiama į kitus veiksnius (kuriuos įmonė turėtų nurodyti) dėl turto pobūdžio ir palyginamų rinkos duomenų stokos;

c) kaip, nustatant investicinio turto tikrąją vertę (apskaičiuotą arba nurodytą finansinėje atskaitomybėje), buvo atsižvelgiama į įvertinimą, atliktą nepriklausomo vertintojo, turinčio pripažintą ir reikalingą profesinę kvalifikaciją ir neseniai atlikusio panašios kategorijos investicinio turto, esančio toje pačioje vietoje, įvertinimą. Jeigu minėtasis įvertinimas nebuvo atliktas, tai taip pat reikėtų nurodyti;

d) toliau išvardytas sumas, nurodytas pelno (nuostolio) ataskaitoje:

i) pajamas iš investicinio turto nuomos mokesčio;

ii) tiesiogines veiklos išlaidas (įskaitant remonto ir techninės priežiūros išlaidas), susijusias su investiciniu turtu, iš kurios nuomos buvo gauta pajamų per ataskaitinį laikotarpį, ir

iii) tiesiogines veiklos išlaidas (įskaitant remonto ir techninės priežiūros išlaidas), susijusias su investiciniu turtu, iš kurio nuomos pajamų per ataskaitinį laikotarpį nebuvo gauta;

e) investicinio turto realizavimo apribojimus ir jų dydį arba sumokėtas realizavimo pajamas ir lėšas;

f) svarbius sutartinius investicinio turto pirkimo, statybos arba užstatymo ar remonto, techninės priežiūros arba plėtros įsipareigojimus.

Tikrosios vertės modelis

67. 27–49 paragrafuose apibūdintą tikrosios vertės modelį taikanti įmonė turėtų nurodyti 66 paragrafe išvardytus duomenis ir investicinio turto ataskaitinio laikotarpio pradžios bei pabaigos apskaitinės vertės sutikrinimo rezultatus, nurodydama (lyginamosios informacijos pateikti nereikia):

a) kapitalo padidėjimą, išskirdama padidėjimą dėl įsigijimų ir dėl paskesnių išlaidų kapitalizavimo;

b) kapitalo padidėjimą sujungus verslą;

c) realizavimą;

d) tikrosios vertės patikslinimų grynąjį pelną arba nuostolį;

e) grynuosius valiutos keitimo skirtumus, atsirandančius perskaičiuojant užsienio įmonės finansinės atskaitomybės duomenis;

f) perkėlimą į atsargas ir savininko naudojamą turtą bei iš jų ir

g) kitus pasikeitimus.

68. Išimtiniais atvejais įmonė, kuri investicinį turtą apskaitoje parodo pagal 16 TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“ nustatytą pagrindinį (principinį) būdą (dėl to, kad trūksta duomenų, reikalingų tikrajai vertei patikimai apskaičiuoti, žr. 47 paragrafą), nurodydama pirmiau pateiktame paragrafe reikalaujamus sutikrinimo duomenis, sumas, susijusias su minėtuoju ir su kitu investiciniu turtu, turėtų nurodyti atskirai. Be to, įmonė turėtų pateikti:

a) investicinio turto apibūdinimą;

b) paaiškinimą, kodėl negalima patikimai apskaičiuoti tikrosios vertės;

c) jei įmanoma, labiausiai tikėtinas svyravimo ribos tikrosios vertės skaičiavimų ir

d) realizavusi investicinį turtą, apskaitoje užregistruotą ne tikrąja verte, įmonė turėtų nurodyti:

i) kad realizavo investicinį turtą, apskaitoje užregistruotą kitaip, ne pagal tikrosios vertės modelį;

ii) investicinio turto apskaitinę vertę pardavimo metu ir

iii) pripažintą pelno arba nuostolio sumą.

Savikainos modelis

69. 50 paragrafe apibūdintą savikainos modelį taikanti įmonė turi pateikti 66 paragrafe nurodytus duomenis ir pateikti toliau nurodytą informaciją apie:

a) taikomus nusidėvėjimo atskaitymų metodus;

b) turto naudojimo laiką arba taikomas nusidėvėjimo normas;

c) bendrą apskaitinę vertę ir sukauptą nusidėvėjimą (susumuotą su sukauptaisiais nuostoliais dėl vertės sumažėjimo) ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje;

d) investicinio turto apskaitinės vertės ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje sutikrinimo rezultatus, pateikiant šiuos duomenis (lyginamoji informacija nenurodoma):

i) kapitalo padidėjimą, išskiriant padidėjimą dėl įsigijimų ir dėl paskesnių išlaidų kapitalizavimo;

ii) kapitalo padidėjimą dėl įsigijimų sujungus verslą;

iii) realizavimą;

iv) nusidėvėjimą;

v) ataskaitiniu laikotarpiu pripažintą nuostolių dėl vertės sumažėjimo sumą ir panaikintą nuostolių dėl vertės sumažėjimo sumą pagal 36 TAS „Turto vertės sumažėjimas“;

vi) grynuosius valiutos keitimo skirtumus, atsirandančius perskaičiuojant užsienio įmonės finansinės atskaitomybės duomenis;

vii) perkėlimą į atsargas ir į savininko naudojamą turtą bei iš jų ir

viii) kitus pasikeitimus ir

e) investicinio turto tikrąją vertę. Išimtiniais atvejais, apibūdintais 47 paragrafe, neturėdama galimybės patikimai apskaičiuoti investicinio turto tikrosios vertės, įmonė turėtų pateikti:

i) investicinio turto apibūdinimą;

ii) paaiškinimą, kodėl negalima patikimai apskaičiuoti tikrosios vertės, ir

iii) jei įmanoma, labiausiai tikėtinas tikrosios vertės skaičiavimų svyravimo ribas.

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

Tikrosios vertės modelis

70. Pagal tikrosios vertės modelį, įmonė šio standarto taikymo rezultatą atskaitomybėje turėtų nurodyti jo įsigaliojimo datą (arba anksčiau) kaip nepaskirstytojo pelno pradinį likutį laikotarpiu, per kurį ji pradeda taikyti šį standartą. Be to:

a) jeigu įmonė yra anksčiau paskelbusi (finansinėje atskaitomybėje ar kitu būdu) savo investicinio turto tikrąją vertę praėjusiais ataskaitiniais laikotarpiais (nustatytą pagal 4 paragrafe pateiktą tikrosios vertės apibrėžimą ir 29–46 paragrafuose pateiktus nurodymus), rekomenduojama, tačiau nereikalaujama, kad įmonė:

i) patikslintų nepaskirstytojo pelno pradinį likutį, susijusį su anksčiausiu laikotarpiu, per kurį minėtoji tikroji vertė buvo paskelbta, ir

ii) atstatytų tų laikotarpių lyginamąją informaciją, ir

c) jeigu įmonė anksčiau nebuvo paskelbusi a punkte apibūdintos informacijos, ji neturėtų iš naujo pateikti lyginamosios informacijos ir turėtų tai nurodyti.

71. Šiame standarte nustatyta apskaitos tvarka skiriasi nuo pagrindinio (principinio) būdo ir leistino alternatyvaus būdo, taikomo pakeitus apskaitos politiką pagal 8 TAS „Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas arba nuostolis, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai“. 8 TAS reikalaujama iš naujo pateikti lyginamąją informaciją (pagrindinis (principinis) būdas) arba, jeigu įmanoma, papildomai iš naujo pateikti formalią lyginamąją informaciją (leistinas alternatyvus būdas).

72. Šį standartą pradedanti taikyti įmonė, patikslindama nepaskirstytojo pelno pradinį likutį, perklasifikuoja visas sumas, įrašytas į pelną iš investicinio turto perkainojimo.

Savikainos modelis

73. 8 TAS taikomas visiems apskaitos politikos pakeitimams, atliekamiems tada, kai įmonė pradeda taikyti šį standartą ir apskaitai pasirenka savikainos modelį. Pakeitus apskaitos politiką, reikia perklasifikuoti visas sumas, įrašytas į pelną iš investicinio turto perkainojimo.

ĮSIGALIOJIMO DATA

74. Šis tarptautinis apskaitos standartas taikomas 2001 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedančių laikotarpių metinėms finansinėms atskaitomybėms. Šį standartą rekomenduojama taikyti ir anksčiau. Įmonė, kuri šį standartą taiko laikotarpiams, prasidedantiems iki 2001 m. sausio 1 d., tai turi nurodyti.

75. Šis standartas panaikina investiciniam turtui taikomą 25 TAS „Investicijų apskaita“.

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, grynąjį pelną ir nuostolį. 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.

8. 41 TAS nenustatomos jokios specialios pereinamosios nuostatos. 41 TAS taikymas parodomas apskaitoje pagal 8 TAS „Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas arba nuostolis, 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
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.

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.

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, grynąjį pelną arba nuostolį.

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

30. Biologinio turto tikrosios vertės patikimo apskaičiavimo prielaidą galima paneigti tik pirmą kartą pripažįstant biologinį turtą, kurio rinkos kainos arba vertės nežinomos ir kurio alternatyviai apskaičiuotos tikrosios vertės pasitvirtina kaip neabejotinai 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 apskaičiuoti patikimai, įmonė turėtų jį vertinti tikrąja verte, atėmus pardavimo vietos išlaidas.

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.

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

Pateikimas

39. Savo biologinio turto apskaitinę vertę įmonė turėtų atskirai nurodyti pirmoje balanso dalyje.

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.

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.

50. Įmonė turėtų nurodyti biologinio turto apskaitinės vertės einamojo ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje sutikrinimo pasikeitimus. Lyginamosios informacijos pateikti nereikia. Pateikiamuose sutikrinimo duomenyse reikėtų nurodyti:

a) pelną ir nuostolį dėl tikrosios vertės pasikeitimo, atėmus apskaičiuotas pardavimo vietos išlaidas;

b) padidėjimą dėl pirkimo;

c) sumažėjimą dėl pardavimo;

d) sumažėjimą dėl derliaus;

e) padidėjimą dėl įmonių susijungimo;

f) grynuosius valiutos keitimo kursų skirtumus, atsirandančius perskaičiuojant užsienio įmonės finansinėje atskaitomybėje pateiktus duomenis, ir

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.

53. Žemės ūkio veikla dažnai yra susijusi su klimato, ligų ir kita gamtine rizika. Jeigu tam tikras įvykis, kurio apimtis, pobūdis arba dažnumas padeda suprasti įmonės ataskaitinio laikotarpio veiklos rezultatus, susijusių pajamų ir išlaidų straipsnių pobūdis ir suma pateikiami pagal 8 TAS „Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas arba nuostolis, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai“. Galima nurodyti tokius pavyzdžius kaip virusinės ligos, potvynis, didelės sausros arba šalčiai ir vabzdžių antplūdis.

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.“

STANDARTŲ AIŠKINIMO KOMITETO AIŠKINIMAS NAK-1

Pastovumas – skirtingos atsargų savikainos formulės

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: 2 TAS „Atsargos“

Klausimas

1. 2 TAS 21 ir 23 paragrafuose leidžiama atsargoms, kurios paprastai yra keistinos tarpusavyje, negaminamos ir nėra skirtos konkretiems projektams, taikyti įvairius savikainos nustatymo būdus (FIFO, svertinio vidurkio ar LIFO).

2. Klausimas tas, ar gali įmonė taikyti skirtingus savikainos nustatymo būdus skirtingoms atsargoms.

Konsensusas

3. Įmonė turi taikyti tą patį savikainos nustatymo būdą visoms to paties pobūdžio ir paskirties atsargoms. Skirtingo pobūdžio ar paskirties atsargoms (pavyzdžiui, tam tikroms prekėms, naudojamoms viename verslo segmente, ir tos pačios rūšies prekėms, naudojamoms kitame verslo segmente) taikomi skirtingi savikainos nustatymo būdai gali būti pateisinami. Vien tik atsargų geografinio išdėstymo skirtumai (ir atitinkamos mokesčių taisyklės) patys savaime nėra pakankamas pagrindas pateisinti skirtingų savikainos nustatymo būdų taikymą.

   Konsensuso data: 1997 m. liepos mėn.

   Įsigaliojimo data: laikotarpiai, prasidedantys 1999 m. sausio 1 d. ar vėliau; rekomenduojama taikyti ir anksčiau. Apskaitos politikos pakeitimai turi būti apskaitoje užregistruojami pagal 8 TAS paragrafe 46 nurodytas pereinamąsias nuostatas.

STANDARTŲ AIŠKNIMO KOMITETO AIŠKINIMAS NAK-2

Pastovumas – skolinimosi išlaidų kapitalizavimas

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: 23 TAS „Skolinimosi išlaidos“

Klausimas

1. 23 TAS 7 ir 11 paragrafuose leidžiama pasirinkti arba:

   a) visas skolinimosi išlaidas pripažinti to laikotarpio, kuriuo jos patiriamos, sąnaudomis (pagrindinis (principinis) būdas) arba

b) skolinimosi išlaidas, kurios yra tiesiogiai susijusios su kvalifikuojamojo turto įsigijimu, statyba ar gamyba, kapitalizuoti kaip to turto savikainos dalį (leistinas alternatyvus būdas).

2. Klausimas tas, ar įmonė, kuri pasirinko skolinimosi išlaidų kapitalizavimo politiką, turėtų taikyti šią politiką visam kvalifikuojamajam turtui, ar gali pasirinkti kapitalizuoti tam tikro kvalifikuojamojo turto skolinimosi išlaidas, bet to netaikyti kitam turtui.

Konsensusas

3. Jei įmonė pasirenka leistiną alternatyvųjį būdą, ji turėtų šį būdą pastoviai taikyti visoms skolinimosi išlaidoms, tiesiogiai susijusioms su viso kvalifikuojamojo įmonės turto įsigijimu, statyba ar gamyba. Jeigu laikomasi visų 23 TAS 11 paragrafo sąlygų, įmonė turėtų tęsti skolinimosi išlaidų kapitalizavimą, net jeigu jų apskaitinė vertė viršija atsiperkamąją vertę. Tačiau 23 TAS 19 paragrafe paaiškinama, kad tokiu atveju turto apskaitinė vertė turėtų būti nurašoma, pripažįstant turto vertės sumažėjimo nuostolius.

Konsensuso data: 1997 m. liepos mėn.

Įsigaliojimo data: laikotarpiai, prasidedantys 1998 m. sausio 1 d. ar vėliau; rekomenduojama taikyti ir anksčiau. Apskaitos politikos pakeitimai turėtų būti apskaitoje užregistruojami pagal 23 TAS 30 paragrafe nurodytas pereinamąsias nuostatas. Be to, įmonė, taikydama leistiną alternatyvųjį būdą, gali nuspręsti nekapitalizuoti visų skolinimosi išlaidų, susidariusių prieš šio aiškinimo įsigaliojimo datą.

STANDARTŲ AIŠKINIMO KOMITETO AIŠKINIMAS NAK-3

Nerealizuoto pelno ir nuostolio iš sandorių su asocijuotosiomis įmonėmis eliminavimas

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: 28 TAS „Investicijų į asocijuotas įmones apskaita“

Klausimas

1. Nors 28 TAS 16 paragrafas remiasi 27 TAS nustatytomis konsolidavimo procedūromis, pastarasis standartas nepateikia aiškių nuorodų, kaip eliminuoti nerealizuotą pelną ir nuostolius, susidarančius iš sandorių „iš apačios į viršų“ ar „iš viršaus į apačią“ tarp investuotojo (arba konsoliduotų jo dukterinių įmonių) ir asocijuotų įmonių. „Iš viršaus į apačią“ sandoriai – tai, pavyzdžiui, asocijuotos įmonės turto pardavimas investuotojui (ar konsoliduotoms jo dukterinėms įmonėms). „Iš apačios į viršų“ sandoriai – tai, pavyzdžiui, investuotojo (arba konsoliduotų jo dukterinių įmonių) turto pardavimas asocijuotai įmonei.

2. Klausimas tas, iki kokio lygio investuotojas, taikydamas nuosavybės metodą, turėtų eliminuoti nerealizuotą pelną ir nuostolius, susidariusius iš sandorio tarp investuotojo (ar konsoliduotų jo dukterinių įmonių) ir asocijuotos įmonės.

Konsensusas

3. Kai asocijuota įmonė taiko nuosavybės metodą, nerealizuotas pelnas ir nuostolis, susidarantis iš sandorių „iš apačios į viršų“ ar „iš viršaus į apačią“ tarp investuotojo (ar konsoliduotų jo dukterinių įmonių) ir asocijuotų įmonių, turėtų būti eliminuojamas iki investuotojo dalies asocijuotoje įmonėje dydžio.

4. Nerealizuotas nuostolis neturėtų būti eliminuojamas tiek, kiek sandoris suteikia perduoto turto vertės sumažėjimo įrodymų.

Konsensuso data: 1997 m. liepos mėn.

Įsigaliojimo data: laikotarpiai, prasidedantys 1998 m. sausio 1 d. ar vėliau; rekomenduojama taikyti anksčiau. Apskaitos politikos pakeitimai turėtų būti apskaitoje užregistruojami pagal 8 TAS 46 paragrafe numatytas pereinamąsias nuostatas.

STANDARTŲ AIŠKINIMO KOMITETO AIŠKINIMAS NAK-6

Turimos programinės įrangos modifikavimas

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: TASK Finansinių ataskaitų rengimo ir pateikimo sistema

Klausimas

1. Įmonė gali patirti didelių išlaidų, modifikuodama turimą programinę įrangą. Pavyzdžiui, tokios išlaidos gali susidaryti norint paruošti ją veikti kaip numatyta pasikeitus tūkstantmečiui (dažnai tai vadinama 2000 m. programinės įrangos išlaidomis) arba įvedus naują valiutą (pavyzdžiui, eurą).

2. Kyla klausimas:

   a) ar galima šias išlaidas kapitalizuoti;

   b) jei ne, kada tokios išlaidos turi būti pripažįstamos sąnaudomis.

3. Šis aiškinimas nenagrinėja: a) parduoti skirtos programinės įrangos modifikavimo išlaidų, b) naujos programinės įrangos pirkimo; c) sistemos tobulinimo (lygio kėlimo), kuris yra būtinas, kad sistema nepriekaištingai veiktų, ir d) vertės sumažėjimo nuostolio, susijusio su turima programine įranga, pripažinimo.

Konsensusas

4. Išlaidos, susijusios su būsimosios ekonominės naudos, kurią įmonė tikisi gauti pagal pradinį turimos programinės įrangos veikimo įvertinimą atnaujinimu ar išlaikymu, turi būti pripažįstamos sąnaudomis tada ir tik tada, kai šis darbas yra atliktas (pavyzdžiui, kad įmonė galėtų veiklą tęsti kaip numatyta pasikeitus tūkstantmečiui arba įvedus eurą).

Atskleidimas

5. Kai reikia reikšmingai modifikuoti programinę įrangą, gali atsirasti netikrumų. Remiantis 1 TAS (persvarstytu 1997 m.) 8 paragrafu, įmonėms rekomenduojama ne finansinėje atskaitomybėje pateikti informaciją apie svarbiausius netikrumus, su kuriais jos susiduria (pavyzdžiui, veiklos ir išlaidų, kurių buvo patirta arba kurių tikimasi būsimaisiais laikotarpiais, reikšmingai modifikuojant programinę įrangą aprašymą).

Konsensuso data: 1997 m. spalio mėn.

Įsigaliojimo data: šis aiškinimas įsigalioja 1998 m. birželio 1 d. Apskaitos politikos pakeitimai turėtų būti apskaitoje užregistruojami taikant 8 TAS 46 paragrafe numatytas pereinamąsias nuostatas.

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.

4. Konkrečiai tai reiškia, kad:

   a) iš sandorių atsirandantis piniginis turtas ir įsipareigojimai užsienio valiuta ir toliau turi būti perskaičiuojami į finansinės atskaitomybės valiutą laikotarpio pabaigos kursu. Visi atsirandantys valiutos keitimo skirtumai turi būti nedelsiant pripažįstami pajamomis arba sąnaudomis, išskyrus tuos atvejus, kai įmonė turi tęsti priimtą apskaitos politiką, taikomą valiutos keitimo pelnui ir nuostoliams, susijusiems su sandoriais užsienio valiuta, kurie naudojami ateities sandorių ar tvirtų įsipareigojimų valiutos keitimo rizikai sumažinti (išankstinis apsidraudimas);

   b) sukaupti valiutos keitimo skirtumai, susiję su užsienyje veikiančių įmonių finansinės atskaitomybės pertvarkymu, ir toliau turi būti klasifikuojami kaip nuosavybė, o pajamomis arba sąnaudomis pripažįstami tik perleidžiant grynąją investiciją į užsienyje veikiančią įmonę, ir

   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.

   Įsigaliojimo data: šis aiškinimas įsigalioja 1998 m. birželio 1 d. Apskaitos politikos pakeitimai turėtų būti apskaitoje užregistruojami taikant 8 TAS 46 paragrafe numatytas pereinamąsias nuostatas.

STANDARTŲ AIŠKINIMO KOMITETO AIŠKINIMAS NAK-8

TAS, kaip svarbiausio apskaitos pagrindo, taikymas pirmąjį kartą

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“

Klausimas

1. Įmonė pirmą kartą nori apibūdinti savo finansinę atskaitomybę kaip visiškai atitinkančią Tarptautinius apskaitos standartus (TAS). Anksčiau ji galėjo pateikti savo finansinę atskaitomybę kaip svarbiausią apskaitos pagrindą taikydama tik nacionalinius apskaitos reikalavimus (nacionalinius standartus). Ji taip pat galėjo pateikti savo finansinę atskaitomybę taikydama dalį nacionalinių apskaitos standartų ir dalį TAS – tokiu atveju svarbiausiu apskaitos pagrindu taip pat laikomi nacionaliniai standartai. 1 TAS (peržiūrėtas 1997 m.) ir 8 TAS nepateikia aiškių nurodymų, kaip tvarkyti apskaitą, pereinant nuo nacionalinių apskaitos standartų prie TAS, kaip svarbiausio apskaitos pagrindo.

2. Klausimai yra šie:

   a) kaip turi būti sudaryta ir pateikta įmonės finansinė atskaitomybė tuo laikotarpiu, kai TAS pirmą kartą taikomi kaip svarbiausias apskaitos pagrindas, ir

   b) kai TAS pirmą kartą visiškai pritaikomi kaip svarbiausias apskaitos pagrindas, kaip turi būti taikomos konkrečios pereinamosios nuostatos, numatytos atskiruose standartuose ir aiškinimuose, tiems straipsnių likučiams, kurie jau buvo susidarę šių standartų ir aiškinimų įsigaliojimo datą.

Konsensusas

3. Tuo laikotarpiu, kai TAS pirmą kartą buvo taikomi kaip svarbiausias apskaitos pagrindas, įmonės finansinė atskaitomybė turi būti sudaroma ir pateikiama taip, tarsi ji visada būtų buvusi rengiama pagal standartus ir aiškinimus, galiojančius tuo laikotarpiu. Todėl standartai ir aiškinimai, galiojantys, kai juos pirmą kartą imama taikyti, turi būti taikomi retrospektyviai, išskyrus atvejus, kai:

   a) atskiri standartai ar aiškinimai reikalauja ar leidžia taikyti kitokias pereinamąsias nuostatas arba

   b) ankstesnių laikotarpių koregavimo sumų negalima pagrįstai nustatyti.

4. Lyginamoji informacija turi būti parengiama ir pateikiama pagal TAS.

5. Kiekvienas koregavimas, atliekamas dėl perėjimo prie TAS, turi būti aiškinamas kaip anksčiausio pagal TAS pateikiamo laikotarpio nepaskirstytojo pelno pradinio likučio koregavimas.

6. Kai TAS pirmąkart tampa svarbiausiu apskaitos pagrindu, įmonė turi taikyti galiojančių standartų ir aiškinimų pereinamąsias nuostatas tiktai tiems laikotarpiams, kurie baigiasi atitinkamuose standartuose ir aiškinimuose nurodytą datą.

Atskleidimas

7. Tuo laikotarpiu, kai TAS buvo taikomi kaip svarbiausias apskaitos pagrindas, įmonė turi nurodyti:

   a) jeigu negalima patikimai nustatyti pradinio likučio koregavimo sumos, šį faktą;

   b) jeigu neįmanoma pateikti lyginamosios informacijos, šį faktą, ir

   c) kuri kiekvieno TAS, leidžiančio pasirinkti apskaitos tvarką pereinamuoju laikotarpiu, politika buvo pasirinkta.

8. Atsižvelgiant į 1 TAS (persvarstyto 1997 m.) 11 paragrafe reikalaujamą atskleidimą, įmonėms rekomenduojama nurodyti, kad pirmą kartą taikomi visi TAS.

Konsensuso data: 1998 m. sausio mėn.

Įsigaliojimo data: šis aiškinimas įsigalioja 1998 m. rugpjūčio 1 d.

STANDARTŲ AIŠKINIMO KOMITETO AIŠKINIMAS NAK-9

Verslo jungimai – klasifikavimas: arba įsigijimas, arba interesų suvienijimas

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: 22 TAS (persvarstytas 1998 m.) „Verslo jungimai“ ([1])

KLAUSIMAS

1. Tam, kad būtų galima suklasifikuoti verslo jungimus, 22 TAS (persvarstytas 1998 m.) pateikia bendruosius apibrėžimus 8 paragrafe, papildomas nuorodas apie įsigijimą – 10–12 paragrafuose, o apie interesų suvienijimą – 13–16 paragrafuose. 22 TAS aiškiai parodo, kad įgijėją faktiškai visada bus galima identifikuoti, vadinasi tikėtina, kad interesų suvienijimas bus atliekamas tik išskirtinėmis aplinkybėmis. Tačiau standartas nepateikia aiškių nurodymų, kaip sąveikauja apibrėžimai ir du skyriai, kuriuose pateikiamos įsigijimo ir interesų suvienijimo nuorodos.

2. Klausimai yra šie:

   a) kaip turi būti aiškinami ir taikomi apibrėžimai bei papildomos nuorodos, pateiktos 22 TAS, klasifikuojant verslo jungimus, ir

   b) ar verslo jungimai pagal 22TAS gali būti klasifikuojami ne kaip įsigijimas ir ne kaip interesų suvienijimas.

3. Šis aiškinimas netaikomas sandoriams tarp bendrai kontroliuojamų įmonių.

Konsensusas

4. Verslo jungimai turi būti į apskaitą įtraukiami kaip įsigijimas, išskyrus atvejus, kai negalima identifikuoti įgijėjo. Faktiškai visais verslo jungimo atvejais galima identifikuoti įgijėją, t. y. vienos iš besijungiančių įmonių akcininkai įgyja jungtinės įmonės kontrolę.

5. Verslo sujungimų klasifikavimas turi būti pagrįstas visapusišku svarbių faktų ir konkrečių sandorių aplinkybių įvertinimu. 22 TAS nuorodose pateikiami svarbių veiksnių, į kuriuos turi būti atsižvelgta, pavyzdžiai, o ne visas rinkinys sąlygų, kurias būtina atitikti. Atskiros jungtinės įmonės požymiai, tokie kaip balsavimo teisė ar santykinė besijungiančių įmonių tikroji vertė, neturi būti atskirai įvertinami, siekiant nustatyti, kaip verslo jungimai turi būti parodomi apskaitoje.

6. 22 TAS 15 paragrafo a, b ir c punktuose aprašyti pagrindiniai interesų suvienijimo požymiai. Įmonė turi klasifikuoti verslo jungimą kaip įsigijimą, jeigu jis neatitinka visų trijų šių požymių. Net tada, kai visi trys požymiai yra, įmonė turi verslo jungimą laikyti interesų suvienijimu tik tuo atveju, jei ji gali įrodyti, kad negalima identifikuoti įgijėjo.

7. Visi verslo jungimai pagal 22 TAS yra arba įsigijimas arba interesų suvienijimas.

   Konsensuso data: 1998 m. sausio mėn.

   Įsigaliojimo data: šis aiškinimas įsigalioja verslo jungimams, kurie pirmą kartą apskaitoje pripažįstami laikotarpiais nuo 1998 m. rugpjūčio 1 d. ar vėliau.

([1]) 22 TAS (peržiūrėtas 1993 m.) buvo pakeistas 22 TAS (peržiūrėtu 1998 m.) „Verslo sujungimai“, galiojančiu nuo 1999 m. sausio 1 d. Šio aiškinimo nuorodos buvo atnaujintos, kad atitiktų 22 TAS (peržiūrėtą 1998 m.).

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.

STANDARTŲ AIŠKINIMO KOMITETO AIŠKINIMAS NAK-11

Valiutos keitimas – nuostolių, patirtų dėl stipraus valiutos devalvavimo, kapitalizavimas

1 TAS (persvarstyto 1997 m.) „Finansinės atskaitomybės pateikimas“ 11 paragrafas reikalauja, kad finansinė atskaitomybė būtų apibūdinam 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 valiutos kursų pasikeitimo įtaka rezultatams“

Klausimas

1. Įmonė turi įsipareigojimų, išreikštų užsienio valiuta, kurie susidarė įsigyjant turtą. Po turto įsigijimo įmonės finansinės atskaitomybės valiuta smarkiai devalvuoja arba nuvertėja. Todėl, įvertinus įsipareigojimus laikotarpio pabaigos kursu pagal 21 TAS 11 paragrafo a punktą, patiriama didelių nuostolių dėl valiutos keitimo. 21 TAS 21 paragrafe leistinas alternatyvusis būdas reikalauja, kad įmonė atitiktų keletą sąlygų, prieš įtraukdama šiuos valiutos keitimo nuostolius į susijusio turto apskaitinę vertę.

2. Klausimai yra šie:

   a) kuriuo laikotarpiu turi būti taikomos sąlygos, kad įsipareigojimai „negali būti įvykdyti“ ir kad „nėra praktinių priemonių apsidrausti“, ir

   b) kada turto įsigijimas laikomas „nauju“.

Konsensusas

3. Įsipareigojimų valiutos keitimo nuostoliai turi būti įtraukti į atitinkamo turto apskaitinę vertę tik tada, jei nebuvo galima įvykdyti šių įsipareigojimų arba jei neįmanoma jų apdrausti, prieš smarkiai devalvuojant ar nuvertėjant finansinės atskaitomybės valiutai. Pakoreguota apskaitinė turto vertė neturi viršyti atsiperkamosios jo vertės.

4. Norint įtraukti įsipareigojimų valiutos keitimo nuostolius į atitinkamo turto apskaitinę vertę, turi būti įrodoma, kad atskaitomybę teikianti įmonė neturi užsienio valiutos, kurios reikia įvykdyti įsipareigojimui, ir kad buvo neįmanoma apdrausti keitimo rizikos (pavyzdžiui, išvestinėmis priemonėmis, tokiomis kaip išankstiniai sandoriai, pasirinkimo sandoriai ar kitos finansinės priemonės). Tikėtina, kad tokia situacija susidarys labai retai, pavyzdžiui, kai vienu metu trūksta užsienio valiutos dėl Vyriausybės arba centrinio banko įvestų valiutos apribojimų ir nėra tinkamų apsidraudimo priemonių.

5. Jei įmonė atitinka valiutos keitimo nuostolių kapitalizavimo sąlygas, vėlesnius keitimo nuostolius, kurie susidaro po pirmo smarkaus finansinės atskaitomybės valiutos devalvavimo ar nuvertėjimo, ji turi kapitalizuoti tol, kol atitinka visas kapitalizavimo sąlygas.

6. „Naujas“ įsigijimas – turto įsigijimas per paskutiniuosius dvylika mėnesių, prieš smarkiai devalvuojant arba nuvertėjant finansinės atskaitomybės valiutai.

Konsensuso data: 1998 m. sausio mėn.

Įsigaliojimo data: šis konsensusas įsigalioja 1998 m. rugpjūčio 1 d. Apskaitos politikos pakeitimai turėtų būti apskaitoje užregistruojami pagal 8 TAS 46 paragrafe numatytas pereinamąsias nuostatas.

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.

Nuoroda: 27 TAS „Konsoliduota finansinė atskaitomybė ir investicijų į dukterines įmones apskaita“

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.

9. Su SPĮ susijusi kontrolė gali atsirasti dėl išankstinio SPĮ veiklos nustatymo („automatiško" valdymo) ar kitu būdu. 27 TAS 12 paragrafe nurodoma keletas aplinkybių, kurios lemia kontrolę net ir tuo atveju, kai įmonei priklauso pusė ar mažiau kitos įmonės balsavimo teisių. Panašiai kontrolė gali būti net tuo atveju, kai įmonei priklauso maža arba nulinė SPĮ nuosavybės dalis. Kiekvienu atveju, taikant kontrolės koncepciją, reikia vadovautis profesine nuomone ir atsižvelgti į visus svarbius veiksnius.

10. Be 27 TAS 12 paragrafe apibrėžtų aplinkybių, šios sąlygos gali nurodyti santykius, kuriems susidarius įmonė kontroliuoja SPĮ ir todėl turi konsoliduoti SPĮ (papildomos nuorodos pateikiamos šio aiškinimo priede), pavyzdžiui:

    a) iš esmės SPĮ veikla vykdoma įmonės vardu, pagal konkrečius jos verslo poreikius, taip, kad įmonė gautų naudos iš SPĮ veiklos;

    b) iš esmės įmonė turi galią priimti sprendimus, kad gautų didžiausią naudą iš SPĮ veiklos arba, įvedusi „automatiško" valdymo mechanizmą, įmonė perduoda šią sprendimų priėmimo galią;

c) iš esmės įmonė turi teisę gauti didžiausią naudą iš SPĮ ir todėl gali patirti su SPĮ veikla susijusią riziką arba

d) iš esmės įmonė išlaiko daugumą likusios arba nuosavybės rizikos, susijusios su SPĮ ar jos turtu, kad gautų iš jos veiklos naudos.

11. Išankstinis įmonės (rėmėjo arba kitos šalies, turinčios naudą teikiančią dalį) sprendimas dėl SPĮ einamosios veiklos neparodo 27 TAS 13 paragrafo b punkte pateiktų apribojimų.

Konsensuso data: 1998 m. birželio mėn.

Įsigaliojimo data: šis aiškinimas įsigalioja metiniams finansiniams laikotarpiams, prasidedantiems 1999 m. liepos 1 d.; rekomenduojama taikyti ir anksčiau. Apskaitos politikos pasikeitimai turėtų būti apskaitoje užregistruojami pagal 8 TAS 46 paragrafe numatytas pereinamąsias nuostatas.

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.

Nuoroda: 31 TAS (persvarstytas 1998 m.) „Bendrų įmonių finansinė atskaitomybė“

Klausimas

1. 31 TAS (persvarstyto 1998 m.) 39 paragrafe nagrinėjama tiek dalininkų įnašai, tiek pardavimai, tarp dalininkų ir bendros įmonės:
„Kai įmonės dalininkas įneša ar parduoda turtą bendrai įmonei, kiekvieno sandorio pelno ar nuostolio dalies pripažinimas turi atspindėti sandorio esmę“. Be to, 31 TAS (persvarstyto 1998 m.) 19 paragrafe nurodoma, kad „bendrai kontroliuojama įmonė – bendra įmonė, kuri steigia bendrovę, bendriją ar kitą įmonę, kurioje kiekvienas dalininkas turi savo dalį“. Šiame standarte nėra aiškių nuorodų, kaip pripažinti pelną ir nuostolius, susidarančius iš nepiniginio turto įnašų į bendrai kontroliuojamą įmonę (BKĮ).

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

5. Taikydamas 31 TAS 39 paragrafą nepiniginiams įnašams į BKĮ, atliktiems mainais į BKĮ nuosavo kapitalo dalį, įmonės dalininkas turi pripažinti laikotarpio pelno (nuostolio) ataskaitoje dalį pelno arba nuostolio, tenkančio kitų dalininkų nuosavo kapitalo daliai, išskyrus atvejus, kai:

a) reikšminga įnešto nepiniginio turto rizika ir atlygis už nuosavybę, nebuvo perduotas BKĮ;

b) pelnas ar nuostolis iš nepiniginio turto įnašų negali būti patikimai įvertintas arba

c) įneštas nepiniginis turtas yra panašus į kitų įmonės dalininkų įneštą turtą. Nepiniginis turtas panašus į kitų dalininkų įneštą turtą tada, kai jis yra panašaus pobūdžio, panašiai naudojamas toje pačioje verslo srityje ir turi panašią tikrąją vertę. Įnašas atitinka panašumo kriterijų tik tada, jei visos svarbios turto dalys yra panašios į kitų dalininkų įneštą turtą.

Kai taikoma kuri nors išimtis, nurodyta a–c punktuose, pelnas arba nuostolis turi būti laikomas nerealizuotu ir todėl neturi būti pripažįstamas pelno (nuostolio) ataskaitoje, nebent tada, kai taikomas ir 6 paragrafas.

6. Jei, be gaunamos BKĮ nuosavo kapitalo dalies, įmonės dalininkas gauna piniginį arba nepiniginį turtą, nepanašų į įneštąjį, dalininkas turi pripažinti atitinkamą sandorio pelno arba nuostolio dalį pelno (nuostolio) ataskaitoje.

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.

Įsigaliojimo data: šis aiškinimas įsigalioja finansiniams laikotarpiams, prasidedantiems 1999 m. sausio 1 d.; rekomenduojama taikyti ir anksčiau. Apskaitos politikos pakeitimai turėtų būti apskaitoje užregistruojami pagal 8 TAS 46 paragrafe nustatytas pereinamąsias nuostatas.

SATNDARTŲ AIŠKINIMO KOMITETO AIŠKINIMAS NAK-14

Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai – straipsnių vertės sumažėjimo ar nuostolio kompensavimas

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: 16 TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“ (persvarstytas 1998 m.).

Klausimas

1. Įmonės gali gauti piniginę ar nepiniginę kompensaciją iš trečiųjų šalių netekus nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų arba sumažėjus jų vertei. Dažnai jos, dėl ekonominių sąlygų, gautą piniginę kompensaciją turi naudoti atstatydamos nuvertėjusį arba įsigydamos ar statydamos naują turtą, kuris pakeistų prarastąjį arba atiduotąjį turtą. 16 TAS (persvarstytas 1998 m.) nepateikia aiškių nuorodų, kaip apskaitoje parodyti tokią piniginę arba nepiniginę kompensaciją.

2. Tokių atvejų pavyzdžiai gali būti:

   a) draudimo bendrovių mokamos kompensacijos, kai netenkama nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų arba sumažėja jų vertė, pavyzdžiui, dėl gamtos stichinių nelaimių, vagystės arba netinkamo naudojimo;

   b) valstybės kompensacijos už nusavintą nekilnojamąjį turtą, įrangą, įrengimus, pavyzdžiui, žemę, kuri turi būti naudojama valstybės reikmėms;

   c) kompensacija, siejama su priverstiniu nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų pakeitimu, pavyzdžiui, dėl gamyklos perkėlimo iš miesto į užmiestį pagal nacionalinę žemės politiką, arba

   d) visiškas arba dalinis nuvertėjusio arba prarasto turto grąžinimas.

3. Klausimas tas, kaip įmonė turi įtraukti į apskaitą:

   a) nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų netekimą arba vertės sumažėjimą;

   b) susijusią kompensaciją, gautą iš trečiųjų šalių, ir

   c) vėlesnį turto atstatymą, pirkimą arba statybą (įrengimą).

Konsensusas

4. Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų netekimas arba vertės sumažėjimas, atitinkami reikalavimai trečiosioms šalims tai kompensuoti arba apmokėti, ir visi vėlesni naujo turto, pakeičiančio prarastąjį arba nuvertėjusį turtą, įsigijimai arba statyba yra atskiri ekonominiai įvykiai, kurie apskaitoje registruojami atskirai ir parodomi taip:

   a) nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnių vertės sumažėjimas turi būti pripažįstamas pagal 36 TAS; nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnių perleidimas arba netekimas turi būti pripažįstamas pagal 16 TAS (persvarstytą 1998 m.);

   b) piniginė ar nepiniginė kompensacija, gaunama iš trečiųjų šalių už nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnių vertės sumažėjimą, netekimą arba atidavimą, turi būti įtraukta į pelno (nuostolio) ataskaitą pripažinimo momentu, ir

   c) atstatyto, nupirkto arba pastatyto naujo turto arba kompensacijos forma gauto turto savikaina turi būti nustatoma ir pateikiama pagal TAS 16 (peržiūrėtą 1998 m.).

Atskleidimas

5. Piniginė arba nepiniginė kompensacija, mokama netekus nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų arba sumažėjus jų vertei, turi būti pripažįstama atskirai.

Konsensuso data: 1998 m. birželio mėn.

Įsigaliojimo data: šis aiškinimas įsigalioja finansiniams laikotarpiams, prasidedantiems 1999 m. liepos 1 d. ar vėliau; rekomenduojama taikyti ir anksčiau. Apskaitos politikos pakeitimai turėtų būti apskaitoje užregistruojami pagal 8 TAS 46 paragrafe numatytas pereinamąsias nuostatas.

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.

STANDARTŲ AIŠKINIMO KOMITETO AIŠKINIMAI NAK-18

Atitikimas – alternatyvūs metodai

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 (persvarstytas 1997 m.) „Finansinės atskaitomybės pateikimas“

Klausimas

1. Kai kurie TASK standartai leidžia įmonėms pasirinkti apskaitos politiką, taikytiną sudarant finansinę atskaitomybę. Šie standartai nurodo, kaip turi būti taikoma pasirinktoji apskaitos politika. Pavyzdžiui, 39 TAS 104 paragrafe leidžiama įmonei pasirinkti vieną iš dviejų politikų, taikytinų parduoti turimo finansinio turto tikrosios vertės pasikeitimui pripažinti, ir nurodo, kad pasirinktą politiką ji turi taikyti visam parduoti turimam turtui.

2. Klausimas tas, kaip turi būti taikoma pasirinkta apskaitos politika, kai TASK standartai aiškiai leidžia ją pasirinkti, bet nenurodo būdo, kaip tai atlikti. Esminis klausimas tas, ar pasirinktoji apskaitos politika turi būti pastoviai taikoma visiems straipsniams, į apskaitą įrašomiems pagal tiksliai apibrėžtus jos reikalavimus.

Konsensusas

3. Jeigu pagal tarptautinį apskaitos standartą arba aiškinimą galima taikyti daugiau negu vieną apskaitos politiką, įmonė turi pasirinkti ir pastoviai taikyti vieną šių politikų, nebent standartas arba aiškinimas tiksliai reikalauja arba leidžia grupuoti straipsnius (sandorius, įvykius, likučius, sumas ir t. t.), kuriems gali tikti skirtingos apskaitos politikos. Jei standartas reikalauja arba leidžia grupuoti straipsnius, turi būti pasirenkama tinkamiausia apskaitos politika ir pastoviai taikoma kiekvienai grupei. (Papildomos nuorodos pateikiamos šio aiškinimo A ir B prieduose).

4. Kartą pagal 3 paragrafo reikalavimus pasirinktos tinkamos apskaitos politikos pakeitimas turi būti atliekamas tik pagal 8 TAS 42 paragrafo reikalavimus ir taikomas visiems straipsniams ar straipsnių grupėms 3 paragrafe nurodytu būdu.

Konsensuso data: 1999 m. gegužės mėn.

Įsigaliojimo data: šis aiškinimas įsigalioja metinei finansinei atskaitomybei, apimančiai laikotarpius, prasidedančius 2000 m. liepos 1 d. ar vėliau; rekomenduojama taikyti anksčiau. Apskaitos politikos pakeitimai turėtų būti apskaitoje užregistruojami pagal 8 TAS 46 paragrafe numatytas pereinamąsias nuostatas.

STANDARTŲ AIŠKINIMO KOMITETO AIŠKINIMAS NAK-19

Atskaitomybėje naudojama valiuta – finansinės atskaitomybės vertinimas ir pateikimas pagal 21 TAS ir 29 TAS

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: 21 TAS „Užsienio valiutų kursų pasikeitimo įtaka rezultatams“ (persvarstytas 1993 m.) ir 29 TAS „Finansinė atskaitomybė hiperinfliacijos sąlygomis“ (pertvarkytas 1994 m.) [1]

Klausimas

1. Pagal 21 TAS 4 paragrafo reikalavimus, nors šiame standarte nenurodyta, kokią valiutą naudojant paprastai sudaroma įmonės finansinė atskaitomybė, įmonė dažniausiai naudoja šalies, kurioje ji yra įsteigta, valiutą. Nors 21 TAS atskaitomybėje naudojamos valiutos sąvoka apibrėžiama kaip valiuta, naudojama pateikiant finansinę atskaitomybę, įmonės atskaitomybėje naudojama valiuta taip pat yra svarbi apskaitiniams įvertinimams, atliekamiems finansinėje atskaitomybėje.

[1] Žr. taip pat NAK-30 „Atskaitomybėje naudojama valiuta – vertinimo valiutos perskaičiavimas į pateikimo valiutą“.

2. 21 TAS 7 paragrafe užsienio valiuta apibrėžiama kaip valiuta, kita nei įmonės atskaitomybėje naudojama valiuta. Dėl to, pasirinkus finansinės atskaitomybės pateikimo valiutą, visos kitos valiutos laikomos užsienio valiutomis. Sandorių užsienio valiuta apskaitos ir užsienio veiklos finansinės atskaitomybės perskaičiavimo procedūros nustatytos 21 TAS. 21 TAS 36 paragrafe nurodomi papildomi reikalavimai, susiję su atskaitomybėje naudotinos valiutos pasirinkimu užsienio įmonėje, savo atskaitomybę pateikiančioje hiperinfliacinės ekonomikos valiuta. Tokios užsienio įmonės finansinė atskaitomybė, prieš ją pertvarkant atskaitomybę teikiančios įmonės naudojama valiuta, yra perskaičiuojama pagal 29 TAS. 29 TAS 8 paragrafe taip pat reikalaujama, kad įmonė, kurios pateikiamoje finansinėje atskaitomybėje naudojama hiperinfliacinės ekonomikos valiuta, taip pat perskaičiuotų savo atskaitomybę.

3. Klausimai yra šie:

a) kaip įmonė pasirenka valiutą savo finansinės atskaitomybės straipsniams vertinti (vertinimo valiuta);

b) ar savo finansinę atskaitomybę įmonė gali pateikti valiuta, kita nei vertinimo valiuta (pateikimo valiuta), ir

c) kai pateikimo ir vertinimo valiutos yra skirtingos, kaip tokiu atveju reikėtų finansinę atskaitomybę perskaičiuoti iš vertinimo į pateikimo valiutą.

4. 21 TAS 5 paragrafe nustatyta, kad 21 TAS nenurodoma, kaip įmonės finansinė atskaitomybė, pateikiama pagal Tarptautinius apskaitos standartus, perskaičiuojama į kitą valiutą, kad būtų patogiau prie pastarosios valiutos pripratusiems finansinių atskaitomybių vartotojams arba kitiems tikslams. Dėl to šiame aiškinime tokie perskaičiavimo atvejai nenagrinėjami.

Konsensusas

5. Vertinimo valiuta turėtų suteikti naudingos informacijos, atspindinčios tai įmonei svarbių pagrindinių įvykių ir aplinkybių ekonominę esmę. Tam tikra valiuta, kuri dažnai naudojama įmonėje arba daro jai didelį poveikį, gali būti tinkama atlikti vertinimą (papildomi nurodymai pateikti šio aiškinimo A priede). Visi sandoriai valiutomis, kitomis nei vertinimo valiuta, turėtų būti apskaitoje registruojami kaip sandoriai užsienio valiuta, kai taikomas 21 TAS.

6. Pasirinktos vertinimo valiutos nereikėtų keisti, jeigu nesikeičia pagrindiniai įmonei svarbūs įvykiai ir aplinkybės, nurodyti šio aiškinimo 5 paragrafe.

7. Jeigu vertinimo valiuta, pasirinkta pagal šio aiškinimo 5 paragrafą, yra hiperinfliacinės ekonomikos valiuta, tokiu atveju:

a) savo finansinę atskaitomybę įmonė perskaičiuoja 29 TAS nustatyta tvarka, ir

b) 21 TAS apibūdinta užsienio įmonė, kurios duomenys įtraukiami į kitos atskaitingos įmonės finansinę atskaitomybę, savo finansinę atskaitomybę turėtų pertvarkyti 29 TAS nustatyta tvarka, prieš ją perskaičiuodama į kitos atskaitomybę teikiančios įmonės atskaitomybėje naudojamą valiutą.

8. Jeigu šalies, kurios ekonomika nėra hiperinfliacinė, valiuta pagal šio aiškinimo 5 paragrafą nustatoma kaip tinkama vertinimo valiuta, įmonė savo finansinės atskaitomybės neperskaičiuoja pagal 29 TAS reikalavimus.

9. Nors paprastai įmonė savo finansinę atskaitomybę pateikia ta pačia valiuta, kaip šio aiškinimo 5 paragrafe nurodyta vertinimo valiuta, savo finansinę atskaitomybę ji gali pateikti ir kita valiuta. Atskaitomybę teikiančios įmonės finansinės atskaitomybės perskaičiavimo iš vertinimo valiutos į kitą valiutą, kuria bus pateikiama atskaitomybė, būdas tarptautiniuose apskaitos standartuose nenustatytas. Tačiau tam, kad finansinė atskaitomybė teisingai atspindėtų finansinę būklę, finansinės veiklos rezultatus ir pinigų srautus, įmonė turėtų taikyti tokį perskaičiavimo būdą, kad pateikta atskaitomybė atitiktų finansinės atskaitomybės straipsnius, įvertinus valiuta, nurodyta šio aiškinimo 5 paragrafe. Jeigu įmonė turi užsienio įmonių ir teikia konsoliduotą finansinę atskaitomybę, valiuta, kuria pateikiama konsoliduota finansinė atskaitomybė, paprastai yra ta pati kaip kontroliuojančios įmonės naudojama valiuta, tačiau dažnai skiriasi nuo atskirų užsienio įmonių vertinimo valiutų. (B priede pateikiamas šio aiškinimo taikymas konsoliduotai finansinei atskaitomybei.)

Atskleidimas

10. Reikėtų pateikti šią informaciją:

a) kai naudojama vertinimo valiuta yra kita nei šalies, kurioje yra įsteigta įmonė, valiuta, reikia nurodyti jos naudojimo priežastį;

b) bet kurio vertinimo ir atskaitomybės pateikimo valiutos pakeitimo priežastį ir

c) kai finansinė atskaitomybė pateikiama kita nei įmonės naudojama vertinimo valiuta, reikia nurodyti vertinimo valiutą, priežastį, dėl kurios atskaitomybė pateikiama šia valiuta, ir atliekant perskaičiavimą valiutos apibūdinimą.

Laikantis minėtos informacijos pateikimo reikalavimų, konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje pateiktos nuorodos į vertinimo valiutą aiškinamos kaip nuorodos į kontroliuojančios įmonės naudojamą vertinimo valiutą.

Konsensuso data: 2000 m. vasario mėn.

Įsigaliojimo data: šis aiškinimas įsigalioja metiniams finansiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2001 m. sausio 1 d. arba vėliau. Apskaitos politikos pakeitimai turėtų būti apskaitoje užregistruojami pagal 8 TAS 46 paragrafe numatytas pereinamąsias nuostatas.

STANDARTŲ AIŠKINIMO KOMITETO AIŠKINIMAS NAK-20

Nuosavybės apskaitos metodas – nuostolių pripažinimas

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: 28 TAS „Investicijų į asocijuotas įmones apskaita“ (persvarstyta 1998 m.)

Klausimas

1. Kartais investuotojas gali turėti įvairių finansinių interesų asocijuotoje arba bendroje įmonėje, taikančioje nuosavybės apskaitos metodą. Pavyzdžiui, investuotojas gali turėti finansinių interesų, įskaitant paprastąsias ir privilegijuotąsias akcijas, paskolas, išankstinius mokėjimus, skolos vertybinius popierius, galimybes įsigyti paprastųjų akcijų arba prekybinius skolininkus.

2. 28 TAS 22 paragrafe nurodoma, kad, taikant nuosavybės metodą, kai investuotojo nuostolių dalis asocijuotoje įmonėje lygi investicijos apskaitinei vertei arba yra už ją didesnė, kitos savo nuostolių dalies investuotojas paprastai nenurodo pelno (nuostolio) ataskaitoje. Tačiau papildomi nuostoliai nurodomi, jeigu investuotojas yra prisiėmęs įsipareigojimus arba atlikęs mokėjimus asocijuotos įmonės vardu, vykdydamas jos įsipareigojimus, kuriuos investuotojas yra garantavęs arba kitaip pasižadėjęs juos įvykdyti.

3. Taikant nuosavybės apskaitos metodą, reikia apsvarstyti šiuos klausimus:

a) kuriuos finansinius interesus reikia įtraukti į 28 TAS 22 paragrafe nurodytą investicijų apskaitinę vertę ir

b) ar reikia tęsti įmonės nuostolių dalies asocijuotoje arba bendrai kontroliuojamoje įmonėje (į kurią investuojama), didesnės už investicijos apskaitinę vertę, pripažinimą apskaitoje, kai įmonė turi kitų į investicijos apskaitinę vertę neįtrauktų finansinių interesų įmonėje, į kurią investuoja.

4. Šiame aiškinime nurodoma, kaip reikia taikyti nuosavybės metodą pagal 28 TAS. Pagal 31 TAS 32 paragrafe numatytą leistiną alternatyvųjį būdą, įmonė savo dalį bendrai kontroliuojamoje įmonėje apskaitoje registruoja pagal nuosavybės metodą ir dėl to taip pat taiko šį aiškinimą.

Konsensusas

5. Finansinius interesus galima apibūdinti įvairiai, pavyzdžiui, kai kurie interesai apibūdinami kaip paprastosios arba privilegijuotosios akcijos. Pagal 28 TAS 22 paragrafą į investicijos apskaitinę vertę reikėtų įtraukti finansinių priemonių, suteikiančių neribotas teises į pelną arba nuostolius, apskaitinę vertę ir likusį nuosavybės interesą įmonėje, į kurią investuojama.

6. Jeigu investuotojo nuostolių dalis yra didesnė už investicijos apskaitinę vertę, investicijos apskaitinė vertė sumažinama iki nulio, o kiti nuostoliai daugiau neberegistruojami apskaitoje, nebent investuotojas turi įsipareigojimų įmonei, į kurią investuoja, arba turi įvykdyti įsipareigojimus, kuriuos yra garantavęs arba kitaip pasižadėjęs įvykdyti. Tokius įsipareigojimus prisiėmęs investuotojas savo nuostolių dalį, tenkančią įmonei, į kurią investuoja, apskaitoje parodo ir toliau.

7. Finansiniai interesai įmonėje, į kurią investuojama, neįtraukti į investicijos apskaitinę vertę, pagal šio aiškinimo 5 paragrafą įtraukiami į apskaitą pagal kitus taikytinus tarptautinius apskaitos standartus, pavyzdžiui, pagal 39 TAS, ir, kol netaikomas 39 TAS, pagal 25 TAS (pertvarkytą 1994 m.).

8. Įmonės, į kurią investuojama, nuolatiniai nuostoliai turėtų būti laikomi objektyviu įrodymu, kad gali sumažėti finansinių interesų, kurie pagal šio aiškinimo 5 paragrafą įskaitomi į investicijos apskaitinę vertę, ir kitų finansinių interesų įmonėje, į kurią investuojama, vertė. Finansinio intereso apskaitinės vertės, kuri įskaitoma į turto apskaitinę vertę, sumažėjimas nustatomas pagal apskaitinę vertę, patikslintą atsižvelgiant į nuostolius, taikant nuosavybės metodą.

9. Jeigu investuotojas yra garantavęs įmonės įsipareigojimų įvykdymą arba yra kitaip susijęs su jais ar jų įvykdymu, jis ne tik toliau apskaitoje savo nuostolių dalį įmonėje, į kurią investuoja, bet taip pat turėtų nustatyti, ar reikia įtraukti į apskaitą atidėjimą pagal 37 TAS. (Prieš taikant 37 TAS, atidėjimo pripažinimas įvertinamas pagal 10 TAS (pertvarkyto 1994 m.) reikalavimus.)

Atskleidimas

10. Jeigu investuotojas daugiau nebeįtraukia į apskaitą savo nuostolių dalies įmonėje, į kurią investuoja, finansinės atskaitomybės aiškinamajame rašte jis turėtų atskleisti neįrašytą į apskaitą nuostolių dalį įmonėje,

į kurią investuoja, nurodydamas atitinkamo ataskaitinio laikotarpio ir bendrą sumą.

Konsensuso data: 1999 m. rugpjūčio mėn.

Įsigaliojimo data: šis aiškinimas įsigalioja 2000 m. liepos 15 d. Apskaitos politikos pakeitimai turėtų būti apskaitoje užregistruojami pagal 8 TAS 46 paragrafe numatytas pereinamąsias nuostatas.

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.

3. Reikia nuspręsti, kaip turi būti aiškinama atgavimo sąvoka, kalbant apie turtą, kurio nusidėvėjimo sumos neišskaitomos (nenudėvimas turtas) ir kuris perkainojamas pagal 16 TAS (persvarstyto 1998 m.) 29 paragrafą.

4. Šis aiškinimas taip pat taikomas investiciniam turtui, į apskaitą įrašomam pagal 25 TAS 23 paragrafo b punktą, nurodant perkainojimo sumas, ir kuris, jeigu būtų taikomas 16 TAS, būtų laikomas turtu, iš kurio neturi būti išskaitomos nusidėvėjimo sumos.

Konsensusas

5. Atidėtųjų mokesčių įsipareigojimas arba turtas, atsiradęs perkainojus turtą, iš kurio neišskaitomos nusidėvėjimo sumos, pagal 16 TAS 29 paragrafą turėtų būti vertinamas pagal mokesčius, taikytinus tuo atveju, kai šį turtą pardavus atgaunama jo apskaitinė vertė, neatsižvelgiant į minėto turto apskaitinės vertės nustatymo pagrindą. Taigi, jeigu mokesčių įstatyme nustatytas mokesčio tarifas, taikytinas apmokestinamai sumai, gautai iš turto pardavimo, skiriasi nuo mokesčio tarifo, taikytino apmokestinamai sumai, gautai iš turto naudojimo, vertinant mokesčių įsipareigojimą arba turtą, iš kurio neišskaitomos nusidėvėjimo sumos, taikomi šie tarifai.

Konsensuso data: 1999 m. rugpjūčio mėn.

Įsigaliojimo data: šis aiškinimas įsigalioja 2000 m. liepos 15 d. Apskaitos politikos pakeitimai turėtų būti apskaitoje užregistruojami pagal 8 TAS 46 paragrafe numatytas pereinamąsias nuostatas.

STANDARTŲ AIŠKINIMO KOMITETO AIŠKINIMAS NAK-22

Verslo jungimai – tikrųjų verčių ir pirmą kartą apskaityto prestižo paskesnis patikslinimas

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: 22 TAS „Verslo jungimai“ (persvarstytas 1998 m.)

Klausimas

1. Pirkėjas, pirmą kartą įtraukdamas į apskaitą verslo jungimą, gali neturėti visų įrodymų, kurių reikia, norint nustatyti ir patikimai apskaičiuoti įsigyto turto ir įsipareigojimų tikrąsias vertes, arba identifikuojamas turtas ir įsipareigojimai dar gali neatitikti pripažinimo kriterijų. Taip gali atsitikti dėl įsigytos įmonės sudėtingumo, reikalavimo laiku parengti ir pateikti finansinę informaciją bei kitų priežasčių.

2. 22 TAS (persvarstyto 1998 m.) 71 paragrafe nurodoma, kad apskaitoje registruojant įsigytą įmonę „įsigytas identifikuojamas turtas ir įsipareigojimai, kurie įsigytos įmonės pirminės apskaitos metu neatitinka atskirų pripažinimo kriterijų, turėtų būti pripažinti vėliau, kai jie atitinka šiuos kriterijus. Identifikuojamo turto ir įsipareigojimų apskaitinės vertės turėtų būti tikslinamos tada, kai po įsigijimo gaunama papildomų įrodymų, padedančių apskaičiuoti sumas, priskirtas tokiam turtui ir įsipareigojimams pirmą kartą apskaitoje parodant įsigytą įmonę. Prestižui arba neigiamam prestižui priskirta suma prireikus turėtų būti tikslinama, jeigu:“

   a) dėl tokio patikslinimo prestižo apskaitinė vertė nepadidėja tiek, kad viršytų jo atsiperkamąją vertę, kaip nurodoma 36 TAS „Turto vertės sumažėjimas“, ir

   b) toks patikslinimas atliekamas pasibaigus pirmajam metiniam ataskaitiniam laikotarpiui po įsigijimo (išskyrus 31 paragrafe nurodyto identifikuojamo įsipareigojimo pripažinimą, kuriam taikomas 31 paragrafo c punkte nustatytas terminas);

   kitais atvejais identifikuojamo turto ir įsipareigojimų patikslinimo sumas reikėtų pripažinti pajamomis arba sąnaudomis.

3. Klausimai, kuriuos reikia apsvarstyti, darant patikslinimus 22 TAS 71 paragrafe apibūdintais retais atvejais, yra šie:

   a) ar tikslinant įsigyto identifikuojamo turto ir įsipareigojimų pirmines vertes, reikėtų įtraukti nusidėvėjimo ir kitų pokyčių, galėjusių atsirasti tuo atveju, jeigu nuo įsigijimo datos būtų buvusios taikomos patikslintos tikrosios vertės, rezultatus;

   b) ar tikslinant susijusį prestižą arba neigiamą prestižą reikėtų įtraukti patikslintos sumos nusidėvėjimą, priskirtą prestižui arba neigiamam prestižui nuo įsigijimo datos, ar

   c) kaip reikėtų parodyti įsigyto identifikuojamo turto ir įsipareigojimų bei prestižo arba neigiamo prestižo patikslinimus.

4. Šis aiškinimas netaikomas toliau nurodytiems straipsniams, kadangi apie juos konkrečiai kalbama kituose tarptautiniuose apskaitos standartuose:

   a) atidėtųjų mokesčių turtui ir įsipareigojimams, pripažįstamiems pagal 12 TAS (persvarstyto 1996 m.) 66–68 paragrafus, ir

   b) atidėjimų, kurie iš pradžių buvo sudaryti pirkėjo veiklai nutraukti arba apriboti, panaikinimui pagal 22 TAS (persvarstyto 1998 m.) 75–76 paragrafus.

Konsensusas

5. Įsigyto apskaitytino turto ir įsipareigojimų patikslinimą, daromą retais atvejais, apibūdintais 22 TAS 71paragrafe, reikėtų apskaičiuoti taip, tarsi patikslintos tikrosios vertės būtų buvusios taikomos nuo įsigijimo datos. Dėl to minėtasis patikslinimas turėtų apimti iš pradžių priskirtų tikrųjų verčių pasikeitimo ir nusidėvėjimo bei kitų pokyčių, kurie būtų atsiradę, jeigu patikslintos tikrosios vertės būtų buvusios taikomos nuo įsigijimo datos, rezultatą.

6. Jeigu identifikuojamas turtas ir įsipareigojimai tikslinami iki pirmojo metinio ataskaitinio laikotarpio, prasidedančio po įsigijimo, pabaigos, prireikus taip pat reikėtų patikslinti ir prestižo arba neigiamo prestižo sumą, atsižvelgiant į sumą, kuri būtų buvusi nustatyta, jeigu patikslintos tikrosios vertės būtų žinomos įsigijimo datą. Dėl to prestižo nusidėvėjimas arba neigiamo prestižo pripažinimas taip pat tikslinamas nuo įsigijimo datos. Tačiau prestižo apskaitinę vertę reikėtų tikslinti tik tada, jeigu, atlikus tokį patikslinimą, prestižo apskaitinė vertė neviršija jo atsiperkamosios vertės.

7. Nusidėvėjimo ir amortizacijos, vertės sumažėjimo pasikeitimo ir kitų sumų, nustatytų pagal šio aiškinimo 5 ir 6 paragrafus, patikslinimo sumas reikėtų įtraukti į atitinkamos pajamų arba išlaidų klasifikacijos grynąjį pelną arba nuostolį, nurodomą pirmoje pelno (nuostolio) ataskaitos dalyje. Po įsigijimo datos į nuosavybę įrašomi tik tie straipsniai, kuriuos pagal kitus standartus reikalaujama arba leidžiama iš karto įskaityti arba įrašyti į nuosavybę; šis aiškinimas nekeičia kituose tarptautiniuose apskaitos standartuose nustatytos apskaitos tvarkos.

Atskleidimas

8. Identifikuojamojo turto ir įsipareigojimų arba prestižo ar neigiamo prestižo patikslinimus reikėtų nurodyti arba paaiškinti laikotarpio, per kurį patikslinimas atliekamas, finansinėje atskaitomybėje. Taip pat reikėtų nurodyti su ankstesniu ir lyginamuoju laikotarpiais susijusią patikslinimo sumą.

Konsensuso data: 1999 m. spalio mėn.

Įsigaliojimo data: šis aiškinimas taikomas patikslinimams, atliktiems metiniais ataskaitiniais laikotarpiais, kurie baigiasi 2000 m. liepos 15 d. arba vėliau.

STANDARTŲ AIŠKINIMO KOMITETO AIŠKINIMAS NAK-23

Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai – pagrindinės apžiūros ir kapitalinio remonto 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: 16 TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“ (persvarstytas 1998 m.)

Klausimas

1. 16 TAS (persvarstyto 1998 m.) 23 paragrafe reikalaujama kapitalizuoti nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnio paskesnes išlaidas, susijusias su turto būklės pagerėjimu, palyginti su iš pradžių įvertintu standartiniu turto produktyvumu. Visos kitos paskesnės išlaidos, tokios kaip remonto arba techninės priežiūros išlaidos, padedančios atkurti arba išlaikyti numatytą būsimąją ekonominę naudą, kurios įmonė gali tikėtis gauti pagal pradinį standartinio turto produktyvumo įvertinimą, turėtų būti pripažįstamos laikotarpio, per kurį jos patiriamos, sąnaudomis.

2. 16 TAS 27 paragrafe nurodoma, kad pagrindinius kai kurių nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnių komponentus gali tekti reguliariai keisti. Tokie komponentai apskaitoje parodomi kaip atskiras turtas, kadangi jų naudojimo laikas skiriasi nuo nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų, su kuriais jie susiję, naudojimo laiko.

3. Įmonė perka nekilnojamąjį turtą, įrangą ir įrengimus ir patiria visas išlaidas, reikalingas užtikrinti tokią šio turto būklę, kuri reikalinga numatytai jo paskirčiai. Per visą turto naudojimo laikotarpį įmonė turės reguliariai atlikti turto pagrindinę apžiūrą arba remontą, kad galėtų nuolat naudoti turtą. Pavyzdys galėtų būti lėktuvas, kurio kapitalinį remontą reikia atlikti kas trejus metus.

4. Reikia nuspręsti, kada nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų pagrindinės apžiūros ir kapitalinių remontų, reguliariai atliekamų per turto naudingo tarnavimo laiką, išlaidos, kurias įmonė patiria, kad galėtų nuolat naudoti turtą, turi būti kapitalizuojamos kaip turto komponentas arba įrašomos į sąnaudas.

Konsensusas

5. Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnio pagrindinių apžiūrų ir kapitalinių remontų, reguliariai atliekamų per turto naudojimo laiką, kad įmonė galėtų nuolat naudoti turtą, išlaidas reikėtų pripažinti laikotarpio, per kurį jos patiriamos, sąnaudomis, išskyrus tuos atvejus, kai:

a) pagal 16 TAS 12 paragrafą, pagrindinės apžiūros arba kapitalinio remonto išlaidų sumą įmonė yra nurodžiusi kaip atskirą turto komponentą ir atskaičiusi jo nusidėvėjimą, kad parodytų suvartojimo naudą, pakeičiamą arba atkuriamą paskesnės pagrindinės apžiūros ar kapitalinio remonto metu (neatsižvelgiant į tai, ar turtas apskaitoje registruojamas pagal įsigijimo savikainą ar yra perkainojamas);

b) yra tikimybė, kad įmonė ateityje gaus ekonominės naudos iš minėto turto, ir

c) įmonė gali patikimai apskaičiuoti pagrindinės apžiūros ir kapitalinio remonto išlaidas.

Jei šie kriterijai patenkinami, išlaidas reikia kapitalizuoti ir į apskaitą įrašyti kaip turto komponentą.

Konsensuso data: 1999 m. spalio mėn.

Įsigaliojimo data: šis aiškinimas įsigalioja 2000 m. liepos 15 d. Jame aprašytų komponentų apskaitos principo taikymas yra nusidėvėjimo metodo pakeitimas, kuris apskaitoje užregistruojamas kaip apskaitinio įvertinimo pasikeitimas pagal 16 TAS 52 paragrafą. Todėl koreguojami einamojo ir būsimojo laikotarpių nusidėvėjimo atskaitymai.

STANDARTŲ AIŠKINIMO KOMITETO AIŠKINIMAS NAK-24

Pelnas vienai akcijai – finansinių priemonių ir kitos sutartys, už kurias galima atsiskaityti akcijomis

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: 33 TAS „Pelnas vienai akcijai“

Klausimas

1. Finansinės priemonės arba kitos sutartys, už kurias atskaitomybę teikianti įmonė gali atsiskaityti finansiniu turtu arba perleisdama savo paprastąsias akcijas akcijų turėtojui, yra įvairių formų. Atsiskaitymo būdą kartais pasirenka finansinės priemonės emitentas, o kartais – finansinės priemonės turėtojas. Tokios finansinės priemonės pavyzdys yra atskaitomybę teikiančios įmonės sutartinis įsipareigojimas, kurį galima įvykdyti sumokant grynaisiais arba išleidžiant atskaitomybę teikiančios įmonės paprastąsias akcijas.

2. Reikia nustatyti, ar finansinės priemonės arba kitos sutartys, pagal kurias emitento arba turėtojo pasirinkimu galima atsiskaityti sumokant finansiniu turtu arba išleidžiant atskaitomybę teikiančios įmonės paprastąsias akcijas, yra potencialios paprastosios akcijos, apibūdintos 33 TAS.

3. Šiame aiškinime nurodomos sutartys, kurių sąlygose numatyti tokie alternatyvūs atsiskaitymo būdai.

Konsensusas

4. Visos finansinės priemonės arba kitos sutartys, pagal kurias atskaitomybę teikianti įmonė gali išleisti paprastąsias akcijas finansinės priemonės arba kitos sutarties turėtojui emitento arba turėtojo pasirinkimu, yra įmonės potencialios paprastosios akcijos.

Konsensuso data: 2000 m. vasario mėn.

Įsigaliojimo data: šis aiškinimas įsigalioja 2000 m. gruodžio 1 d. Taikant šį aiškinimą, lyginamąją informaciją, pateikiamą ir atskleidžiamą finansinėje atskaitomybėje pagal 33 TAS 47–52 paragrafus, reikėtų patikrinti.

STANDARTŲ AIŠKINIMO KOMITETO AIŠKINIMAS NAK-25

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.

Įsigaliojimo data: šis konsensusas įsigalioja 2000 m. liepos 15 d. Apskaitos politikos pakeitimai turėtų būti apskaitoje užregistruojami pagal 8 TAS 46 paragrafe numatytas pereinamąsias nuostatas.

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 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.

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.

Įsigaliojimo data: šis aiškinimas įsigalioja 2001 m. gruodžio 31 d. Apskaitos politikos pakeitimai turėtų būti apskaitoje užregistruojami pagal 8 TAS 46 paragrafe numatytas pereinamąsias nuostatas.

STANDARTŲ AIŠKINIMO KOMITETO AIŠKINIMAS NAK-28

Verslo jungimai – nuosavybės vertybinių popierių „mainų data“ ir tikroji vertė

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: 22 TAS „Verslo jungimai“ (persvarstytas 1998 m.)

Klausimas

1. Įmonė gali išleisti savo nuosavybės vertybinius popierius, kuriais atsiskaito už sujungus verslą įsigytą įmonę, apskaitoje parodomą kaip įsigijimą pagal 22 TAS. 22 TAS 21 paragrafe reikalaujama įsigijimą įtraukti į apskaitą pagal savikainą, o pirkėjo išleistus nuosavybės vertybinius popierius vertinti tikrąja verte mainų datą.

2. Jeigu nuosavybės vertybiniai popieriai, išleisti atsiskaityti už pirkinį, kotiruojami rinkoje ir jų rinkos kaina mainų datą nėra patikimas tikrosios jų vertės rodiklis, pagal 22 TAS 24 paragrafą reikia atsižvelgti į kainų pokyčius atitinkamu laikotarpiu iki ir po įsigijimo sąlygų paskelbimo.

3. Reikia atsakyti į šiuos klausimus:

   a) kas yra „mainų data“, nustatant nuosavybės vertybinių popierių, išleistų atsiskaityti už įsigytą pirkinį, tikrąją vertę;

   b) kada reikėtų atsižvelgti ne tik į kotiruojamo nuosavybės vertybinio popieriaus mainų datą paskelbtą kainą, bet ir į kitus įrodymus bei vertinimo būdus, ir

   c) kokią informaciją reikėtų nurodyti, kai finansinės priemonės tikroji vertė buvo nustatyta neatsižvelgiant į paskelbtą kotiruojamo nuosavybės vertybinio popieriaus kainą, ir kokius duomenis pateikti tada, kai nuosavybės vertybinio popieriaus kaina neskelbiama.

4. 22 TAS 65 paragrafe reikalaujama patikslintą atsiskaitymo už pirkinį sumą, susijusią su vienu arba keliais būsimais įvykiais, įtraukti į pirkinio savikainą įsigijimo datą, jeigu toks patikslinimas yra tikėtinas ir jo sumą galima patikimai apskaičiuoti. 22 TAS 68 paragrafe reikalaujama pirkinio savikainą patikslinti tada, kai nenumatytas atvejis, nuo kurio priklauso atsiskaitymo už pirkinį suma, įvyksta po įsigijimo datos. Dėl to šis aiškinimas netaikomas nuosavybės vertybiniams popieriams, kurie išleidžiami kaip atsiskaitymo už pirkinį sumos patikslinimas, susijęs su vienu arba keliais būsimais įvykiais, išskyrus tuos atvejus, kai tokie patikslinimai yra tikėtini ir jų sumas galima patikimai apskaičiuoti įsigijimo datą.

Konsensusas

5. Kai įsigijimas vykdomas kaip vienas mainų sandoris (t. y. kitaip nei etapais), „mainų data“ yra įsigijimo data; tai yra data, kurią pirkėjas pradeda kontroliuoti grynąjį pardavėjo turtą ir veiklą. Kai įsigijimas vykdomas etapais (pvz., vienas po kito vykdomi akcijų pirkimai), nuosavybės vertybinių popierių, išleistų kiekviename etape atsiskaityti už pirkinį, tikrąją vertę reikėtų nustatyti tą datą, kurią kiekviena atskira finansinė priemonė registruojama įgijėjo finansinėje atskaitomybėje.

6. Kotiruojamo nuosavybės vertybinio popieriaus mainų datą paskelbta kaina yra geriausias finansinės priemonės tikrosios vertės įrodymas ir turėtų būti naudojama, išskyrus retus atvejus. Į kitus įrodymus ir vertinimo būdus taip pat reikėtų atsižvelgti tik kartais, kai galima įrodyti, kad paskelbta kaina minėtą datą yra nepatikimas rodiklis ir kad kiti įrodymai ir vertinimo būdai padeda patikimiau įvertinti nuosavybės vertybinio popieriaus tikrąją vertę. Mainų datą paskelbta kaina yra nepatikimas rodiklis tik tada, kai ji susijusi su nenumatytu kainos svyravimu arba siaura rinka.

Atskleidimas

7. Kai nuosavybės vertybinio popieriaus, išleisto atsiskaityti už pirkinį, kaina buvo paskelbta mainų datą, tačiau į ją nebuvo atsižvelgta, nustatant finansinės priemonės tikrąją vertę, įmonė turėtų nurodyti šią informaciją:

   a) minėtąjį faktą;

   b) priežastis, dėl kurių paskelbta kaina yra kita nei nuosavybės vertybinių popierių tikroji vertė;

c) tikrajai vertei nustatyti taikytą metodą ir svarbias prielaidas ir

d) paskelbtos kainos ir apskaičiuotos nuosavybės vertybinių popierių tikrosios vertės skirtumo bendrą sumą.

8. Kai nuosavybės vertybinio popieriaus, išleisto atsiskaityti už pirkinį, kaina mainų datą neskelbiama, įmonė tai turėtų nurodyti ir nustatydama tikrąją vertę remtis svarbiomis prielaidomis.

Konsensuso data: 2001 m. vasario mėn.

Įsigaliojimo data: šis aiškinimas taikomas įsigijimams, kurie pirmą kartą apskaitoje registruojami 2001 m. gruodžio 31 d. arba vėliau.

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 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 finansinėje atskaitomybėje 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 finansinės atskaitomybės aiškinamajame rašte, 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.

STANDARTŲ AIŠKINIMO KOMITETO AIŠKINIMAS NAK-30

Atskaitomybėje naudojama valiuta – vertinimo valiutos perskaičiavimas į pateikimo valiutą

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 interpretacijos netaikytinos nereikšmingiems straipsniams.

Nuorodos: TAS 21 „Užsienio valiutų kursų pasikeitimo įtaka rezultatams“ (persvarstytas 1993 m.), 29 TAS „Finansinė atskaitomybė hiperinfliacijos sąlygomis“ (pertvarkytas 1994 m.)

Klausimas

1. NAK-19 „Atskaitomybėje naudojama valiuta – finansinės atskaitomybės vertinimas ir pateikimas pagal 21 TAS ir 29 TAS“ nagrinėjamas klausimas, kaip įmonė savo finansinės atskaitomybės duomenis iš vertinti naudojamos valiutos (vertinimo valiuta) perskaičiuoja į atskaitomybės valiutą (pateikimo valiuta). NAK-19 nenustatytas taikytinas perskaičiavimo būdas, tačiau reikalaujama taikyti tokį, kad finansinė atskaitomybė atitiktų finansinės atskaitomybės straipsnių įvertinimą.

2. NAK-19 15 paragrafe paaiškinamas reikalavimas, nurodytas pavyzdyje apie Rusijos įmonę, kuri naudoja Rusijos rublį, kaip tinkamą vertinimo valiutą, o savo finansinę atskaitomybę pateikia perskaičiavusi į kitą valiutą (pvz., eurus). Minėtame paragrafe nustatyta, kad Rusijos rublių perskaičiuotų į eurus metodas nereiškia, kad vertinant reikia naudoti eurus, o ne Rusijos rublį.

3. 21 TAS 5 paragrafe nurodoma, kad standartas nenustato, kaip perskaičiuoti įmonės finansinę atskaitomybę, pagal šioje atskaitomybėje naudojamą valiutą, į kitą valiutą, kad būtų patogiau prie tokios kitos valiutos pripratusiems finansinės atskaitomybės vartotojams arba panašiais tikslais.

4. Reikia atsakyti į šiuos klausimus:

   a) kaip finansinės atskaitomybės straipsnius reikėtų perskaičiuoti iš vertinimo valiutos į finansinės atskaitomybės pateikimo valiutą, kai finansinė atskaitomybė pateikiama valiuta, kita nei NAK-19 nustatyta vertinimo valiuta, ir

   b) kokią informaciją reikėtų nurodyti, kai:

      i) finansinė atskaitomybė pateikiama valiuta, kita nei NAK-19 nustatyta vertinimo valiuta, ir

      ii) tarptautiniuose apskaitos standartuose nereikalaujama papildoma finansinė informacija finansinėje atskaitomybėje pateikiama kita valiuta nei finansinės atskaitomybės pateikimo valiuta, kad būtų patogiau finansinės atskaitomybės vartotojams.

5. Šį paaiškinimą reikia skaityti ir taikyti kartu su NAK-19 nustatytais reikalavimais. Finansinės atskaitomybės sąvoka apima konsoliduotą finansinę atskaitomybę, kaip nurodyta 27 TAS 4 paragrafe.

Konsensusas

6. Kai finansinė atskaitomybė pateikiama valiuta, kita nei NAK-19 nustatyta vertinimo valiuta, o vertinant naudojama ne hiperinfliacinės ekonomikos šalies valiuta, toliau nurodyta tvarka reikėtų taikyti reikalavimus, nustatytus NAK-19 9 paragrafe:

   a) visuose pateikiamuose balansuose (įskaitant palyginimo tikslais pateikiamas ataskaitas) turtą ir įsipareigojimus reikėtų perskaičiuoti pagal galutinį valiutų kursą, galiojantį kiekvieno pateikto balanso datą;

   b) visų pateikiamų laikotarpių pajamų ir išlaidų straipsnius (t. y. įskaitant palyginimo tikslais pateikiamus straipsnius) reikėtų perskaičiuoti, pagal valiutų kursus, galiojančius sandorių sudarymo metu arba vidutinį valiutų kursą;

   c) nuosavybės straipsnius, kitus nei ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas arba nuostolis, įrašytas į sukauptojo pelno arba nuostolio likutį, reikėtų perskaičiuoti pagal galutinį valiutų kursą kiekvieno balanso pateikimo datą, ir

   d) visus valiutų kursų skirtumus, atsirandančius dėl perskaičiavimo, atlikto pagal šio aiškinimo 6 paragrafo a–c punktus, reikėtų įrašyti tiesiogiai į nuosavybę.

7. Kai finansinė atskaitomybė pateikiama valiuta, kita nei NAK-19 nustatyta vertinimo valiuta, o vertinant naudojama hiperinfliacinės ekonomikos šalies valiuta, toliau nurodyta tvarka reikėtų taikyti reikalavimus, nustatytus NAK-19 9 paragrafe:

   a) visuose pateikiamuose balansuose (įskaitant palyginimo tikslais pateikiamas ataskaitas) turto, įsipareigojimų ir nuosavybės straipsnius reikėtų perskaičiuoti pagal galutinį valiutų kursą, galiojantį naujausio pateikto balanso datą;

   b) visų pateikiamų laikotarpių pajamų ir išlaidų straipsnius (t. y. įskaitant palyginimo tikslais pateikiamus straipsnius) reikėtų perskaičiuoti naudojant galutinį valiutų kursą, galiojantį paskutiniuoju laikotarpiu, kurio duomenys pateikiami.

Atskleidimas

8. Kai finansinė atskaitomybė pateikiama valiuta, kita nei NAK-19 nustatyta vertinimo valiuta, įmonė turėtų nurodyti, kad vertinimo valiuta atspindi pagrindinių įmonės įvykių ir aplinkybių ekonominę esmę ir pateikti NAK-19 10 paragrafe nurodytą informaciją.

9. Kai finansinė atskaitomybė pateikiama valiuta, kita nei NAK-19 nustatyta vertinimo valiuta, o vertinant naudojama hiperinfliacinės ekonomikos šalies valiuta, įmonė turėtų nurodyti galutinius vertinimo ir pateikimo valiutų kursus kiekvieno pateikto balanso datą ir pateikti 29 TAS 39 paragrafe nurodytą informaciją.

10. Kai tarptautiniuose apskaitos standartuose nereikalaujama papildoma finansinė informacija finansinėje atskaitomybėje pateikiama kita valiuta nei finansinės atskaitomybės pateikimo valiuta, kad būtų patogiau finansinės atskaitomybės vartotojams, įmonė turėtų pateikti šiuos duomenis:

a) aiškiai nurodyti papildomai pateikiamą informaciją ir atskirti ją nuo tarptautiniuose apskaitos standartuose reikalaujamos informacijos, perskaičiuotos ją pagal šio aiškinimo 6 arba 7 paragrafus, atsižvelgiant į tai, kuris iš jų yra taikomas;

b) nurodyti valiutą, kuria buvo vertinami straipsniai, sudarant finansinę atskaitomybę, ir perskaičiavimo būdą, kuris buvo taikomas papildomai pateiktai informacijai nustatyti;

c) nurodyti, kad naudojama vertinimo valiuta atspindi pagrindinių įmonės įvykių ir aplinkybių ekonominę esmę ir kad papildoma informacija kita valiuta naudojama tik tam, kad būtų patogiau finansinės atskaitomybės vartotojams, ir

d) nurodyti valiutą, kuria pateikiama papildoma informacija.

8 paragrafe ir 10 paragrafo c punkte reikalaujama informacija turi būti pateikta konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje visomis aplinkybėmis, išskyrus tuos atvejus, kai grupės įmonių naudojamos vertinimo ir pateikimo valiutos bei valiuta, naudojama papildomai informacijai pateikti, yra vienodos. 9 paragrafe ir 10 paragrafo b punkte reikalaujamą informaciją pateikiant konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje, nuorodos į vertinimo valiutą yra nuorodos į kontroliuojančios įmonės naudojamą vertinimo valiutą.

Konsensuso data: 2001 m. gegužės mėn.

Įsigaliojimo data: šis aiškinimas taikomas metiniams finansiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2002 m. sausio 1 d. arba vėliau. Apskaitos politikos pakeitimai turėtų būti apskaitoje užregistruojami pagal 8 TAS 46 paragrafe numatytas pereinamąsias nuostatas.

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.

Įsigaliojimo data: šis aiškinimas įsigalioja 2001 m. gruodžio 31 d. Apskaitos politikos pakeitimai turėtų būti apskaitoje užregistruojami pagal 8 TAS 46 paragrafe numatytas pereinamąsias nuostatas.

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“.

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.

8. Sukurtas tinklalapis turėtų būti pripažįstamas kaip nematerialusis turtas, jeigu ir tik jeigu įmonė įvykdo ne tik bendruosius pripažinimo ir pirminio įvertinimo reikalavimus, nurodytus 38 TAS 19 paragrafe, bet ir tuos, kurie nustatyti 38 TAS 45 paragrafe. Visų pirma, įmonė turi pateikti įrodymų, patvirtinančių, kad jos tinklalapis ateityje duos ekonominės naudos pagal 38 TAS 45 paragrafo d punktą, kai, pavyzdžiui, tinklalapis gali duoti pajamų, įskaitant tiesiogines pajamas iš įjungimo užsakymų, kuriuos ketinama pateikti. Įmonė negali parodyti, kaip jos sukurtas tinklalapis, kurio vienintelė arba pagrindinė paskirtis – įmonės produktų ir paslaugų propagavimas bei reklama, duos ekonominės naudos ateityje, ir dėl to visas išlaidas, susijusias su tokio tinklalapio kūrimu, reikėtų apskaityti kaip išlaidas tada, kai jos patiriamos.

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

a) planavimo etapas savo pobūdžiu panašus į tyrimo etapą, kaip nurodoma 38 TAS 42–44 paragrafuose. Šiame etape patirtas išlaidas reikėtų pripažinti išlaidomis tada, kai jos patiriamos;

b) taikomųjų programų ir infrastruktūros plėtros etapas, grafinio dizaino etapas ir turinio kūrimo etapas, jeigu turinys kuriamas kitiems tikslams nei įmonės produktų ir paslaugų propagavimas bei reklama, savo pobūdžiu yra panašūs į plėtros etapą, apibūdintą 38 TAS 45–52 paragrafuose. Šiuose etapuose patirtos išlaidos turėtų būti įskaitomos į tinklalapio, kuris pripažįstamas kaip nematerialusis turtas pagal šio aiškinimo 8 paragrafą, savikainą, kai, remiantis pagrįstumo ir pastovumo principu, šias išlaidas galima tiesiogiai priskirti tinklalapio paruošimui naudoti pagal numatytą paskirtį arba susieti su tokiu paruošimu. Pavyzdžiui, specialiai tinklalapiui skirto turinio pirkimo arba kūrimo išlaidos (išskyrus turinį, kuriuo įmonė reklamuoja arba propaguoja savo produktus ir paslaugas) arba išlaidos tam, kad tuo turiniu būtų galima naudotis tinklalapyje (pvz., atgaminimo licencijos įsigijimo mokestis), turėtų būti įskaitomos į plėtros išlaidas, kai ši sąlyga įvykdoma. Tačiau pagal 38 TAS 59 paragrafo reikalavimus išlaidos nematerialiajam straipsniui, kuris iš pradžių ankstesnėse finansinėse atskaitomybėse buvo įtrauktas į sąnaudas, neturėtų būti pripažįstamos nematerialiojo turto savikainos dalimi vėlesnę datą (pvz., visai amortizavus autoriaus teisių išlaidas ir po to turinį patalpinus tinklalapyje);

c) išlaidos, patirtos turinio plėtros etape, jeigu turinys kuriamas įmonės paslaugoms ir produktams propaguoti ir reklamuoti (pvz., produktų skaitmeninės nuotraukos), turėtų būti pripažįstamos išlaidomis tada, kai jos patiriamos, kaip nustatyta 38 TAS 57 paragrafo c punkte. Pavyzdžiui, apskaitant išlaidas profesionalioms paslaugoms, susijusioms su įmonės produktų skaitmeninių nuotraukų gamyba ir jų demonstravimo skatinimu, turėtų būti pripažįstamos išlaidomis tada, kai suteikiamos minėtos profesionalios paslaugos, o ne tada, kai skaitmeninės nuotraukos patalpinamos tinklalapyje;

d) naudojimo etapas prasideda tada, kai sukuriamas tinklalapis. Šiame etape patirtas išlaidas reikėtų pripažinti tada, kai jos patiriamos, jeigu jos atitinka 38 TAS 60 paragrafe nustatytus kriterijus.

10. Tinklalapis, kuris pagal šio aiškinimo 8 paragrafą pripažįstamas nematerialiuoju turtu, turėtų būti vertinamas po pirminio pripažinimo pagal 38 TAS 63–78 paragrafų reikalavimus. Tinklalapio naudingo tarnavimo laikas turėtų būti trumpas.

Konsensuso data: 2001 m. gegužės mėn.

Įsigaliojimo data: šis aiškinimas taikomas nuo 2002 m. kovo 25 d. Šio aiškinimo taikymo rezultatas turėtų būti apskaitoje užregistruojamas, vadovaujantis pereinamojo laikotarpio reikalavimais, nustatytais 38 TAS 118–121 paragrafuose. Dėl to, jeigu anksčiau nematerialiajam turtui priskirtas tinklalapis nebeatitinka nematerialaus turto pripažinimo kriterijų, toks straipsnis turėtų būti panaikinamas nuo šio aiškinimo įsigaliojimo datos. Kai tinklalapis egzistuoja ir jo plėtros išlaidos atitinka nematerialaus turto pripažinimo kriterijus, ir kai jis anksčiau buvo pripažintas nematerialiuoju turtu ir pirmą kartą pripažįstant buvo įvertintas savikaina pirminio pripažinimo metu nurodyta suma laikoma apskaičiuota tinkamai.

STANDARTŲ AIŠKINIMO KOMITETO AIŠKINIMAS NAK-33

Konsolidavimo ir nuosavybės metodas – potencialios balsavimo teisės ir nuosavybės interesų paskirstymas

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: 27 TAS „Konsoliduota finansinė atskaitomybė ir investicijų į dukterines įmones apskaita“ (pertvarkytas 1994 m.), 28 TAS „Investicijų į asocijuotąsias įmones apskaita“ (persvarstytas 2000 m.), 39 TAS „Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas“ (persvarstytas 2000 m.)

Klausimas

1. Įmonė gali turėti akcijų pažymėjimus, pasirinkimo pirkti akcijas sandorių, skolos ir nuosavybės vertybinių popierių, konvertuojamų į paprastąsias akcijas, arba kitų panašių finansinių priemonių, kurios, jomis pasinaudojus arba jas konvertavus, suteikia įmonei balsavimo teisę arba sumažina kitos šalies balsavimo teises kitoje įmonėje, priimant finansinės arba veiklos politikos sprendimus (potencialių balsavimo teisių).

2. Reikia atsakyti į šiuos klausimus:

a) nustatant, ar įmonė kontroliuoja kitą įmonę, ar daro jai reikšmingą įtaką, kaip atitinkamai nurodyta 27 TAS ir 28 TAS, reikia nustatyti:

i) ar, atsižvelgiant į 27 TAS 12 paragrafe ir 28 TAS 4 ir 5 paragrafuose apibūdintus veiksnius, reikėtų papildomai atsižvelgti į potencialių balsavimo teisių buvimą ir poveikį, ir

ii) jeigu taip, ar reikėtų įvertinti visus kitus faktus ir aplinkybes, susijusias su potenciaiomis balsavimo teisėmis;

b) ar patronuojančios įmonės ir mažumos interesų dalis konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje, sudaromoje pagal 27 TAS, ir investuotojo, apskaitoje registruojančio savo investiciją į asocijuotą įmonę pagal 28 TAS nustatytą nuosavybės metodą, dalis turėtų būti nustatoma, atsižvelgiant į esamus nuosavybės interesus ar į tuos nuosavybės interesus, kurie atsirastų, pasinaudojus arba konvertavus potencialias balsavimo teises, ir

c) kokį apskaitos būdą reikėtų taikyti potencialioms balsavimo teisėms naudojimosi jomis arba jų galiojimo laikotarpiu.

Konsensusas

3. Vertinant, ar įmonė kontroliuoja (pagal 27 TAS 6 paragrafą) kitą įmonę, ar daro jai reikšmingą įtaką (pagal 28 TAS 3 paragrafą), reikia atsižvelgti į 27 TAS 12 paragrafą ir 28 TAS 4 ir 5 paragrafuose apibūdintus veiksnius ir papildomai – į tuo metu naudojamų ir konvertuojamų potencialių balsavimo teisių buvimą ir poveikį. Reikėtų atsižvelgti į visas potencialias balsavimo teises, įskaitant kitų įmonių turimas potencialias balsavimo teises. Potencialios balsavimo teisės, kuriomis tuo metu nesinaudojama arba kurios tuo metu nekonvertuojamos, yra tokios teisės, kuriomis, pavyzdžiui, galima naudotis arba kurias galima konvertuoti tik nuo tam tikros datos arba tik įvykus tam tikram įvykiui.

4. Reikėtų atsižvelgti į visus šio aiškinimo 3 paragrafe nurodytus faktus ir aplinkybes, darančius poveikį potencialioms balsavimo teisėms, išskyrus vadovybės ketinimą ir finansines galimybes pasinaudoti minėtomis teisėmis arba jas konvertuoti. Kiti veiksniai, į kuriuos reikėtų atsižvelgti, apima potencialių balsavimo teisių ir galimų susijusių sandorių vykdymo sąlygas. (A priede pateikiami šio aiškinimo taikymo pavyzdžiai.)

5. Nustatant patronuojančios įmonės ir mažumos interesų dalį, nurodomą konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje pagal 27 TAS, ir investuotojo, apskaitoje registruojančio savo investiciją į asocijuotą įmonę pagal 28 TAS nustatytą nuosavybės metodą, dalį, reikėtų atsižvelgti tik į dabartinius nuosavybės interesus. Įmonė dabartinį nuosavybės interesą gali turėti tada, kai, pavyzdžiui, parduoda turtą ir tuo pat metu sutinka jį atpirkti, neprarasdama su nuosavybės interesu susijusios ekonominės naudos kontrolės. Tokiu atveju minėtąją dalį reikėtų nustatyti, atsižvelgiant į potencialias balsavimo teises, kuriomis pasinaudojama, ir į kitas išvestines finansines priemones, kurios tuo metu suteikia galimybę naudotis ekonomine nauda, susijusia su nuosavybės interesu (B priede pateikiami šio aiškinimo taikymo pavyzdžiai).

6. Taikant konsolidavimo ir nuosavybės apskaitos metodą, potencialias balsavimo teises suteikiančias finansines priemones reikėtų atitinkamai įtraukti į apskaitą kaip dalį investicijos į dukterinę ir į asocijuotą įmonę tik tada, kai nuosavybės interesų dalis priskiriama, atsižvelgiant į minėtas potencialias balsavimo teises, kuriomis pasinaudojama pagal šio aiškinimo 5 paragrafą. Visais kitais atvejais finansines priemones, suteikiančias potencialias balsavimo teises, reikėtų apskaitoje registruoti pagal 39 TAS.

Konsensuso data: 2001 m. rugpjūčio mėn.

Įsigaliojimo data: šis aiškinimas taikomas metiniams finansiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2002 m. sausio 1 d. arba vėliau. Apskaitos politikos pakeitimai turėtų būti apskaitoje užregistruojami pagal 8 TAS 46 paragrafe numatytas pereinamąsias nuostatas.