

I

(Aktai, priimti remiantis EB ir (arba) Euratomo steigimo sutartimis, kuriuos skelbti privaloma)

REGLAMENTAI

KOMISIJOS REGLAMENTAS (EB) Nr. 1126/2008

2008 m. lapkričio 3 d.

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

(Tekstas svarbus EEE)

EUROPOS BENDRIJŲ KOMISIJA,

atsižvelgdama į Europos bendrijos steigimo sutartį,

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

kadangi:

(1) Reglamente (EB) Nr. 1606/2002 reikalaujama, kad įmonės, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama viešai ir kurių veiklą reglamentuoja valstybių narių teisė, 2005 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių finansinių metų konsoliduotas finansines ataskaitas rengtų pagal tarptautinius apskaitos standartus, kaip apibrėžta to reglamento 2 straipsnyje.

(2) 2003 m. rugsėjo 29 d. Komisijos reglamentu (EB) Nr. 1725/2003, priimančiu tam tikrus tarptautinius apskaitos standartus pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1606/2002 ⁽²⁾, priimti tam tikri tarptautiniai standartai ir aiškinimai, galioję 2002 m. rugsėjo 14 d. Atsižvelgusi į Europos finansinės atskaitomybės patariamąsios grupės (EFAPG) techninių ekspertų grupės (TEG) konsultacijas, Komisija iš dalies pakeitė tą reglamentą, įtraukdama į jį visus Tarptautinių apskaitos standartų valdybos (TASV) pateiktus standartus ir Tarptautinio finansinės atskaitomybės aiškinimo komiteto (TFAAK) pateiktus aiškinimus, ir iki 2008 m. spalio 15 d. priėmė Bendrijoje juos visus, išskyrus 39-ąjį TAS (susijusį su finansinių priemonių pripažinimu ir vertinimu), kurio kai kurios dalys buvo praleistos.

(3) Šie tarptautiniai standartai buvo priimti daug kartų keičiant reglamentą. Dėl to atsiranda teisinis neapibrėžtumas ir sunku teisingai taikyti tarptautinius apskaitos standartus Bendrijoje. Siekiant supaprastinti Bendrijos teisės aktus, susijusius su apskaitos standartais, dėl aiškumo ir skaidrumo būtų tikslinga sujungti į vieną tekstą standartus, šiuo metu išdėstytus Reglamente (EB) Nr. 1725/2003 ir jį iš dalies keičiančiuose teisės aktuose.

(4) Todėl Reglamentą (EB) Nr. 1725/2003 reikėtų pakeisti šiuo reglamentu.

(5) Šiame reglamente numatytos priemonės atitinka Apskaitos reguliavimo komiteto nuomonę,

PRIĖMĖ ŠĮ REGLAMENTĄ:

1 straipsnis

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

2 straipsnis

Reglamentas (EB) Nr. 1725/2003 panaikinamas.

⁽¹⁾ OL L 243, 2002 9 11, p. 1.

⁽²⁾ OL L 261, 2003 10 13, p. 1.

Nuorodos į panaikintą reglamentą laikomos nuorodomis į šį reglamentą.

3 straipsnis

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

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

Priimta Briuselyje 2008 m. lapkričio 3 d.

Komisijos vardu

Charlie McCREEVY

Komisijos narys

PRIEDAS

TARPTAUTINIAI APSKAITOS STANDARTAI

	Puslapis
1-asis TAS <i>Finansinių ataskaitų pateikimas</i>	5
2-asis TAS <i>Atsargos</i>	22
7-asis TAS <i>Pinigų srautų ataskaitos</i>	27
8-asis TAS <i>Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos</i>	34
10-asis TAS <i>Įvykiai po balanso datos</i>	42
11-asis TAS <i>Statybų sutartys</i>	46
12-asis TAS <i>Pelno mokesčiai</i>	53
16-asis TAS <i>Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai</i>	72
17-asis TAS <i>Nuoma</i>	83
18-asis TAS <i>Pajamos</i>	93
19-asis TAS <i>Išmokos darbuotojams</i>	99
20-asis TAS <i>Valstybės dotacijų apskaita ir informacijos apie valstybės paramą atskleidimas</i>	130
21-asis TAS <i>Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka</i>	134
23-asis TAS <i>Skolinimosi išlaidos</i>	142
24-asis TAS <i>Susijusių šalių atskleidimas</i>	146
26-asis TAS <i>Planuojamų pensijų išmokų apskaita ir atskaitomybė</i>	150
27-asis TAS <i>Konsoliduotos ir atskiros finansinės ataskaitos</i>	156
28-asis TAS <i>Investicijos į asocijuotąsias įmones</i>	161
29-asis TAS <i>Finansinė atskaitomybė hiperinfliacijos sąlygomis</i>	167
31-asis TAS <i>Dalys bendrose įmonėse</i>	171
32-asis TAS <i>Finansinės priemonės. Pateikimas</i>	179
33-asis TAS <i>Pelnas, tenkantis vienai akcijai</i>	195
34-asis TAS <i>Tarpinė finansinė atskaitomybė</i>	208
36-asis TAS <i>Turto vertės sumažėjimas</i>	215
37-asis TAS <i>Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas</i>	241
38-asis TAS <i>Nematerialusis turtas</i>	252
39-asis TAS <i>Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas</i>	270
40-asis TAS <i>Investicinis turtas</i>	323
41-asis TAS <i>Žemės ūkis</i>	335
1-asis TFAS <i>Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų taikymas pirmą kartą</i>	342
2-asis TFAS <i>Mokėjimas akcijomis</i>	356
3-asis TFAS <i>Verslo jungimai</i>	373
4-asis TFAS <i>Draudimo sutartys</i>	390
5-asis TFAS <i>Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla</i>	405
6-asis TFAS <i>Mineralinių žaliavų išteklių tyrinėjimas ir vertinimas</i>	413
7-asis TFAS <i>Finansinės priemonės. Atskleidimas</i>	417
8-asis TFAS <i>Veiklos segmentai</i>	432

		Puslapis
TFAAK 1-asis aiškinimas	Veiklos nutraukimo, atnaujinimo ir panašių įsipareigojimų pokyčiai	439
TFAAK 2-asis aiškinimas	Dalininkų turimos kooperatinių ūkio subjektų akcijos ir panašios priemonės	441
TFAAK 4-asis aiškinimas	Sutarties patikrinimas, ar ji yra nuomos sutartis	447
TFAAK 5-asis aiškinimas	Teisė į fondo, sudaryto veiklos nutraukimui, atnaujinimui ir aplinkos sutvarkymui, dalį	450
TFAAK 6-asis aiškinimas	Įsipareigojimai, atsirandantys iš dalyvavimo specialioje rinkoje. Tarša elektros ir elektroninės įrangos atliekomis	453
TFAAK 7-asis aiškinimas	Perskaičiavimo metodo taikymas pagal 29-ąją TAS „Finansinė atskaitomybė hiperinfliacijos sąlygomis“	455
TFAAK 8-asis aiškinimas	2-ojo TFAS taikymo sritis	457
TFAAK 9-asis aiškinimas	Įterptųjų išvestinių finansinių priemonių kartotinis įvertinimas	459
TFAAK 10-asis aiškinimas	Tarpinė finansinė atskaitomybė ir vertės sumažėjimas	461
TFAAK 11-asis aiškinimas	2-asis TFAS. Grupės ir nuosavų akcijų sandoriai	462
NAK 7-asis aiškinimas	Euro įvedimas	464
NAK 10-asis aiškinimas	Valstybės parama, neturinti jokio tiesioginio ryšio su pagrindine ūkio subjekto veikla	465
NAK 12-asis aiškinimas	Konsolidavimas. Specialiosios paskirties ūkio subjekta	466
NAK 13-asis aiškinimas	Nepiniginiai dalininkų įnašai į bendrai kontroliuojamas įmones	468
NAK 15-asis aiškinimas	Veiklos nuomos skatinimas	470
NAK 21-asis aiškinimas	Pelno mokesčiai. Perkainoto turto, kuriam netaikomi nusidėvėjimo atskaitymai, atkūrimas ..	471
NAK 25-asis aiškinimas	Pelno mokesčiai. Ūkio subjekto arba jo akcininkų apmokestinimo statuso pasikeitimai	472
NAK 27-asis aiškinimas	Sandorių, susijusių su nuoma, esmės įvertinimas	473
NAK 29-asis aiškinimas	Atskleidimas. Koncesijos sutartys dėl paslaugų	476
NAK 31-asis aiškinimas	Natūrinių mainų sandorių, susijusių su reklamos paslaugomis, pajamos	478
NAK 32-asis aiškinimas	Nematerialusis turtas. Tinklalapio kūrimo išlaidos	479

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

1-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS**„Finansinių ataskaitų pateikimas“****TIKSLAS**

- 1 Šio standarto tikslas – nurodyti pagrindą, kuriuo turėtų būti pateikiamos bendrosios paskirties finansinės ataskaitos, kad jas būtų galima palyginti tiek su to paties ūkio subjekto ankstesniųjų ataskaitinių laikotarpių finansinėmis ataskaitomis, tiek su kitų ūkio subjektų finansinėmis ataskaitomis. Kad būtų pasiektas šis tikslas, šiame standarte nustatomi bendrieji finansinių ataskaitų pateikimo reikalavimai, nurodymai dėl jų struktūros ir minimalūs turinio reikalavimai. Tam tikrų sandorių ir kitų įvykių pripažinimas, vertinimas ir atskleidimas nagrinėjamas kituose standartuose ir aiškinimuose.

TAIKYMAS

- 2 Šis standartas turi būti taikomas visoms bendrosios paskirties finansinėms ataskaitoms, sudaromoms ir pateikiamoms pagal Tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus (TFAS).
- 3 Bendrosios paskirties finansinės ataskaitos skirtos patenkinti tų vartotojų poreikiams, kurie dėl savo padėties negali pareikalauti, kad būtų rengiamos ataskaitos su jų poreikius tenkinančia informacija. Bendrosios paskirties finansinės ataskaitos apima ataskaitas, pateikiamas atskirai arba kitame viešame dokumente, pvz., metiniame pranešime arba prospekte. Šis standartas netaikomas sutrumpintų tarpinių finansinių ataskaitų, rengiamų pagal 34-ąjį TAS „*Tarpinė finansinė atskaitomybė*“, struktūrai ir turiniui. Tačiau 13–41 straipsniai šioms ataskaitoms yra taikomi. Šis standartas vienodai taikomas visiems ūkio subjektams nepaisant to, ar jie privalo sudaryti konsoliduotas finansines ataskaitas ar atskiras finansines ataskaitas, kaip apibrėžiama 27-ajame TAS „*Konsoliduotos ir atskiros finansinės ataskaitos*“.
- 4 (Panaikinta)
- 5 Šiame standarte vartojama terminologija tinka pelno siekiančioms įmonėms, tarp jų ir viešojo sektoriaus verslo įmonėms. Pelno nesiekiančioms įmonėms, privataus, viešojo sektoriaus ar valstybinės įmonės, norinčioms taikyti šį standartą, gali tekti pakoreguoti įrašus, pateikiamus tam tikrose finansinės ataskaitos straipsnių eilutėse, ir pačias finansines ataskaitas.
- 6 Tiems ūkio subjektams, kurie neturi nuosavybės, kaip apibūdinta 32-ajame TAS „*Finansinės priemonės. Atskleidimas ir pateikimas*“ (pvz., kai kuriems kolektyvinio investavimo fondams), ir tiems, kurių akcinis kapitalas nėra nuosavybė (pvz., kai kurioms kooperatinėms įmonėms), gali tekti parodyti finansinėse ataskaitose narių arba dalininkų dalis.

FINANSINIŲ ATASKAITŲ PASKIRTIS

- 7 Finansinės ataskaitos yra ūkio subjekto finansinės būklės ir finansinio vykdytos veiklos rezultato struktūrizuotas pateikimas. Finansinių ataskaitų tikslas yra pateikti informaciją, kuri padeda daugeliui finansinių ataskaitų informacijos vartotojų priimti ekonominius sprendimus apie ūkio subjekto finansinę būklę, finansinį vykdytos veiklos rezultatą ir pinigų srautus. Finansinės ataskaitos taip pat parodo vadovybei patikėtų išteklį tvarkymo rezultatus. Kad būtų pasiektas šis tikslas, finansinėse ataskaitose pateikiama informacija apie ūkio subjekto:

- a) turtą;
- b) įsipareigojimus;
- c) nuosavybę;
- d) pajamas ir sąnaudas, įskaitant pelną ir nuostolius;
- e) kitus nuosavybės pokyčius; ir
- f) pinigų srautus.

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

FINANSINIŲ ATASKAITŲ KOMPONENTAI

- 8 Visą finansinių ataskaitų rinkinį sudaro:
- a) balansas;
 - b) pelno (nuostolių) ataskaita;

- c) nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita, kurioje parodomi:
 - i) visi nuosavybės pokyčiai; arba
 - ii) kiti nuosavybės pokyčiai, atsiradę ne dėl sandorių su nuosavybės valdytojais, veikiančiais pagal savo, kaip nuosavybės valdytojų, galimybes;
 - d) pinigų srautų ataskaita; ir
 - e) aiškinamasis raštas, apimantis svarbių apskaitos politikos priemonių santrauką ir kitas aiškinamąsias pastabas.
- 9 Daug ūkio subjektų be finansinių ataskaitų teikia vadovybės parengtą finansinę apžvalgą, kurioje apibūdinami ir paaiškinami pagrindiniai šio ūkio subjekto vykdytos veiklos ir finansinės būklės bruožai, taip pat pagrindiniai neapibrėžtumai, su kuriais tenka susidurti. Tokioje apžvalgoje gali būti pateikti:
- a) šio ūkio subjekto veiklos rodiklius nulemiantys pagrindiniai veiksniai ir įtakos, tarp jų – aplinkos, kurioje šis ūkio subjektas veikia, pokyčiai, ūkio subjekto atsakas į tuos pokyčius ir jų poveikis, ūkio subjekto investicinė politika, siekiant išlaikyti ir gerinti finansinį rezultatą, įskaitant jo dividendų politiką;
 - b) ūkio subjekto lėšų šaltiniai, jo išipareigojimų ir nuosavybės numatomas santykis; ir
 - c) ūkio subjekto ištekliai, nepripažįstami balanse, atitinkančiame TFAS.
- 10 Daugelis ūkio subjektų taip pat teikia ne tik finansines ataskaitas, bet ir kitas ataskaitas ir pranešimus, pvz., ataskaitas dėl aplinkos apsaugos arba pridėtinės vertės mokesčio ataskaitas. Jas rengia tų pramonės šakų ūkio subjektai, kuriems aplinkos apsaugos veiksniai yra reikšmingi ar kuriuose darbuotojai laikomi svarbia vartotojų grupe. Ataskaitoms ir pranešimams, kurie nėra finansinės ataskaitos, TFAS nėra taikomas.

APIBRĖŽIMAI

- 11 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Neįmanomas reikalavimo taikymas – kai ūkio subjektas negali taikyti reikalavimo net dėdamas visas įmanomas pastangas.

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

- a) Tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus;
- b) Tarptautinius apskaitos standartus; ir
- c) Tarptautinio finansinės atskaitomybės aiškinimo komiteto (TFAAK) arba buvusio Nuolatinio aiškinimo komiteto (NAK) parengtus aiškinimus.

Straipsnių nepateikimas ar neteisingas pateikimas yra *reikšmingi*, jei jie po vieną ar bendrai gali daryti įtaką vartotojų ekonominiams sprendimams, priimamiems remiantis finansinėmis ataskaitomis. Reikšmingumą lemia nepateikimo ar neteisingo pateikimo dydis ar pobūdis konkrečiomis aplinkybėmis. Lemiamu veiksnium gali tapti straipsnio dydis, pobūdis ar jų derinys.

Aiškinamajame rašte esanti informacija papildo balanse, pelno (nuostolių) ataskaitoje, nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje ir pinigų srautų ataskaitoje pateiktą informaciją. Aiškinamajame rašte pateikiami minėtose ataskaitose atskleistų straipsnių aiškinamieji aprašymai ar išskaidymai, be to, informacija apie straipsnius, kurie neatskleisti tose ataskaitose.

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

BENDRIEJI NUOSTATAI

Teisingas pateikimas ir TFAS atitikties

- 13 Finansinėse ataskaitose turi būti teisingai pateikiama ūkio subjekto finansinė būklė, finansinis rezultatas ir pinigų srautai. Siekiant teisingo pateikimo, būtina tiksliai nurodyti sandorių, kitų įvykių ir sąlygų poveikį, laikantis

pagrinduose numatytų apibrėžimų ir turto, įsipareigojimų, pajamų, sąnaudų pripažinimo kriterijų. TFAS taikymas ir, kai būtina, papildomų duomenų atskleidimas leidžia tikėtis, kad gautas rezultatas bus teisingai pateiktas finansinėse ataskaitose.

- 14 Ūkio subjektas, kurio finansinės ataskaitos atitinka TFAS, aiškiai ir be išlygų nurodo šį atitikimą aiškinamajame rašte. Finansinės ataskaitos gali būti apibūdinamos kaip atitinkančios TFAS tik tada, kai atitinka visus TFAS reikalavimus.
- 15 Informacija, pateikiama pagal atitinkamus TFAS, bet kokiomis aplinkybėmis būna teisinga. Kad informacija būtų pateikiama teisingai, ūkio subjektui taip pat reikia:
 - a) apskaitos politiką pasirinkti ir taikyti pagal 8-ąją TAS „*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*“. 8-ajame TAS pateikiama patikimų taikymo nurodymų hierarchija, į kurią vadovybė turi atsižvelgti, jeigu nėra standarto ar aiškinimo, kurį būtų galima pritaikyti specifiniam straipsniui;
 - b) pateikti informaciją, įskaitant apskaitos politiką, tokiu būdu, kuris garantuotų šios informacijos svarbumą, patikimumą, palyginamumą ir suprantamumą;
 - c) pateikti papildomos informacijos tada, kai nepakanka atitikties konkrečių TFAS reikalavimams, kad vartotojai galėtų suvokti sandorių, kitų įvykių ir sąlygų poveikį ūkio subjekto finansinei būklei ir veiklos rezultatams.
- 16 Netinkama apskaitos politika negali būti taisoma nei atskleidžiant duomenis apie taikytus apskaitos politikos principus, nei aiškinamojo rašto pastabose.
- 17 Ypatingai retais atvejais, kai vadovybė padaro išvadą, kad tam tikro standarto arba aiškinimo reikalavimo laikymasis, prieštaraudamas pagrindų apibrėžtam finansinių ataskaitų tikslui, klaidintų, ūkio subjektas gali nukrypti nuo to reikalavimo 18 straipsnyje nurodytu būdu, jeigu tokio nukrypimo reikalauja (ar nedraudžia) atitinkami nacionaliniai teisės aktai.
- 18 Kai ūkio subjektas nukrypsta nuo tam tikro standarto arba aiškinimo reikalavimo pagal 17 straipsnį, jis turi atskleisti:
 - a) vadovybės išvadą, kad finansinės ataskaitos teisingai perteikia šio ūkio subjekto finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus;
 - b) kad buvo laikomasi atitinkamų standartų ir aiškinimų, išskyrus tą vieną reikalavimą, nuo kurio buvo nukrypta siekiant teisingo pateikimo;
 - c) standarto arba aiškinimo, nuo kurio buvo nukrypta, pavadinimą, nukrypimo pobūdį, įskaitant tą apskaitos tvarką, kurios reikėtų pagal minėtą standartą arba aiškinimą, priežastį, dėl kurios tokia apskaitos tvarka esamomis aplinkybėmis būtų tokia klaidinanti, kad prieštarautų pagrindų apibrėžtam finansinių ataskaitų tikslui; pasirinktąją apskaitos tvarką; ir
 - d) finansinį nukrypimo poveikį kiekvieno pateikiamo ataskaitinio laikotarpio kiekvienam finansinių ataskaitų straipsniui, kuris būtų buvęs pripažintas laikantis reikalavimo.
- 19 Jeigu ūkio subjektas nukrypo nuo standarto arba aiškinimo reikalavimo praėjusį ataskaitinį laikotarpį, ir tas nukrypimas veikia dabartinio ataskaitinio laikotarpio ataskaitų sumas, jis turi atskleisti informaciją, nurodytą 18 straipsnio c ir d punktuose.
- 20 19 straipsnis taikomas, pavyzdžiui, kai ūkio subjektas, vertindamas turtą ar įsipareigojimus, praėjusį ataskaitinį laikotarpį buvo nukrypęs nuo standarto ar aiškinimo reikalavimo, ir toks nukrypimas turi įtakos turto ir įsipareigojimų, pripažįtamų dabartinio ataskaitinio laikotarpio finansinėse ataskaitose, pokyčių vertinimui.
- 21 Ypatingai retais atvejais, kai vadovybė padaro išvadą, kad tam tikro standarto ar aiškinimo reikalavimo laikymasis klaidintų, prieštaraudamas pagrindų apibrėžtam finansinių ataskaitų tikslui, tačiau susiję nacionaliniai teisės aktai draudžia nesilaikyti šio reikalavimo, ūkio subjektas privalo, kiek tai įmanoma, maksimaliai sumažinti pastebėtus klaidinančius aspektus, pateikdamas informaciją:
 - a) atitinkamo standarto ar aiškinimo pavadinimą, reikalavimo pobūdį, priežastį, kodėl vadovybė nutarė, kad minėto reikalavimo laikymasis šiomis aplinkybėmis yra toks klaidinantis, kad prieštarauja pagrindų apibrėžtam finansinių ataskaitų tikslui; ir
 - b) kiekvieno pateikto ataskaitinio laikotarpio kiekvieno finansinių ataskaitų straipsnio koregavimus, kurie, vadovybės manymu, yra būtini siekiant teisingo pateikimo.

- 22 Pagal 17–21 straipsnius, informacija finansinių ataskaitų tikslui prieštarauja tada, kai joje teisingai nepateikiami sandorių, kitų įvykių ir sąlygų, būtinų pateikti pagal šiuos straipsnius (arba kai tokio pateikimo galima pagrįstai tikėtis) duomenys, ir dėl to galima įtaka finansinių ataskaitų vartotojų priimamiems ekonominiais sprendimams. Vertindama, ar tam tikro standarto ar aiškinimo reikalavimo laikymasis tikrai būtų toks klaidinantis, kad *prieštarautų pagrindų* apibrėžtam finansinių ataskaitų tikslui, vadovybė apsvarsto:

- a) kodėl finansinių ataskaitų tikslas nėra pasiekiamas šiomis išskirtinėmis aplinkybėmis; ir
- b) kuo šio ūkio subjekto aplinkybės skiriasi nuo kitų ūkio subjektų, vykdančių minėtą reikalavimą, aplinkybių. Jeigu kiti ūkio subjektai panašiomis aplinkybėmis reikalavimo laikosi, daroma prielaida (kuriai dar galima paneigti), kad ir šis ūkio subjektas laikydamasis tokio reikalavimo, neturėtų pateikti per daug klaidinančių duomenų, kad prieštarautų *pagrindų* apibrėžtam finansinių ataskaitų tikslui.

Veiklos tęstinumo principas

- 23 Sudarydama finansines ataskaitas vadovybė turi įvertinti ūkio subjekto gebėjimą tęsti veiklą. Finansinės ataskaitos turi būti rengiamos laikantis veiklos tęstinumo principo, išskyrus tą atvejį, kai šio ūkio subjekto vadovybė ketina jį likviduoti, sustabdyti veiklą ar yra priversta tą padaryti, neturėdama kitos realios išeities. Jeigu, atlikdama tokį įvertinimą, vadovybė žino apie reikšmingus neaiškumus, siejamus su įvykiais arba sąlygomis, kurie gali sukelti žymių abejonių dėl subjekto sugebėjimo tęsti veiklą, ji šiuos neaiškumus turi atskleisti. Jeigu finansinės ataskaitos rengiamos nesilaikant veiklos tęstinumo principo, šis faktas turi būti atskleidžiamas nurodant pagrindą, pagal kurį šios finansinės ataskaitos yra sudaromos, ir priežastį, dėl kurios šiam ūkio subjektui veiklos tęstinumo principas netaikomas.
- 24 Vertindama, ar šiam ūkio subjektui taikytina tęstinumo prielaida, vadovybė turi atsižvelgti į bet kokią turimą informaciją apie ateitį mažiausiai (bet neapsiribojant) dvylikos mėnesių laikotarpio nuo balanso datos. Svarstant kiekvieną atvejį, reikia atsižvelgti į konkrečius faktus. Jeigu šis ūkio subjektas turi pelningos veiklos istoriją ir gali laisvai naudotis finansavimo šaltiniais, tada ir be detalios analizės galima daryti išvadą, kad apskaitai taikytinas veiklos tęstinumo principas. Kitais atvejais, prieš padarant išvadą, kad veiklos tęstinumo principas tinka, vadovybei gali tekti įvertinti daug įvairių su dabartiniu ir prognozuojamu pelningumu susijusių veiksnių, skolų grąžinimo grafikus ir galimus alternatyvius finansavimo šaltinius.

Kaupimo principo taikymas apskaitoje

- 25 Ūkio subjekto finansinės ataskaitos (išskyrus informaciją apie pinigų srautus) turi būti sudaromos apskaitoje taikant kaupimo principą.
- 26 Kai apskaitoje taikomas kaupimo principas, straipsniai pripažįstami turtu, įsipareigojimais, nuosavybe, pajamomis ir sąnaudomis (finansinių ataskaitų elementais) tada, kai jie atitinka šių elementų apibrėžimus ir pripažinimo kriterijus, nurodytus *pagrinduose*.

Pateikimo pastovumas

- 27 Finansinių ataskaitų straipsnių pateikimas ir pripažinimas turi išlikti nepakitęs per visus ataskaitinius laikotarpius, išskyrus šiuos atvejus:
- a) kai po reikšmingo ūkio subjekto veiklos pobūdžio pasikeitimo ar jo finansinių ataskaitų peržiūrėjimo yra akivaizdu, kad kitoks pateikimas ar pripažinimas būtų tinkamesnis, atsižvelgiant į 8-ajame TAS nustatytus apskaitos politikos pasirinkimo ir taikymo kriterijus; arba
 - b) kai standarte arba aiškinyje reikalaujama, kad būtų pakeista pateikimo tvarka.
- 28 Reikšmingas įsigijimas, perleidimas ar finansinių ataskaitų pateikimo peržiūrėjimas gali sudaryti prielaidą manyti, kad finansinės ataskaitas reikėtų pateikti kitaip. Ūkio subjektas keičia finansinių ataskaitų pateikimo tvarką tik tada, jeigu pakeistoji tvarka teikia patikimą ir svarbesnę informaciją finansinių ataskaitų vartotojams, o pakoreguota pateikimo struktūra gali būti naudojama ir toliau, kad nenukentėtų palyginimo galimybė. Atlikdamas tokius pateikimo keitimus, ūkio subjektas pagal 38 ir 39 straipsnius perklasifikuoja ir savo lyginamąją informaciją.

Reikšmingumas ir sujungimas

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

- 30 Finansinės ataskaitos sudaromos apdorojus daug sandorių ar kitų įvykių, kurie pagal jų pobūdį ar paskirtį sujungiami į grupes. Galutinis sujungimo ir grupavimo etapas – glaustų ir sugrupuotų duomenų, sudarančių balanso, pelno (nuostolių) ataskaitos, nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitos, pinigų srautų ataskaitos ir aiškinamojo rašto straipsnių eilutes, pateikimas. Jeigu straipsnio eilutė, būdama atskira, nėra reikšminga, šiose ataskaitose ar aiškinamajame rašte ji sujungiama su kitais straipsniais. Tačiau straipsnis, kuris nėra pakankamai reikšmingas, kad būtų privalu jį minėtose ataskaitose pateikti atskirai, gali būti pakankamai reikšmingas, kad būtų atskirai pateiktas aiškinamajame rašte.
- 31 Reikšmingumo sampratos taikymas reiškia, kad nebūtina taikyti konkretaus standarto ar aiškinimo informacijos pateikimo reikalavimo, jeigu tokia informacija yra nereikšminga.

Užskaita

- 32 Turtas ir įsipareigojimai ar pajamos ir sąnaudos neturi būti tarpusavyje užskaitomi, išskyrus tą atvejį, jeigu to reikalaujama (arba tai leidžiama) standarte ar aiškinime.
- 33 Svarbu, kad turtas ir įsipareigojimai, taip pat pajamos ir sąnaudos būtų pateikiama atskirai. Tarpusavio užskaita pelno (nuostolių) ataskaitoje ar balanse sumažina vartotojų galimybes tiek suprasti įvykusius sandorius, kitus įvykius ir sąlygas, tiek įvertinti būsimuosius šio ūkio subjekto pinigų srautus, išskyrus tą atvejį, kai užskaita perteikia sandorio ar kito įvykio esmę. Grynojo turto vertinimas pagal vertinimo normas, pavyzdžiui, pasenusių atsargų nurašymo normą ar gautinų abejotinų skolų sumų normą, nėra tarpusavio užskaita.
- 34 18-ajame TAS „Pajamos“ apibrėžiamos pajamos ir reikalaujama, kad jos būtų vertinamos gauto ar gautino apmokėjimo tikrąja verte, atsižvelgiant į bet kokių prekybos nuolaidų ir panašių lengvatų, taikomų šiam ūkio subjektui, sumas. Savo įprastinės veiklos metu ūkio subjektas sudaro ir tokius sandorius, kurie nekuria pajamų, bet yra tvirtai susieti su pagrindine pajamas kuriančia veikla. Gauti sandorių rezultatai, iš pajamų atėmus to paties sandorio atitinkamas sąnaudas, pateikiami tada, kai toks pateikimas atspindi sandorio ar kito įvykio esmę. Pavyzdžiui:
- a) ilgalaikio turto, įskaitant investicijas ir veikloje naudojamą turtą, perleidimo pelnas ar nuostoliai pateikiami iš perleidimo įplaukų atėmus turto balansinę vertę ir susijusias pardavimo sąnaudas; ir
 - b) išlaidos, susijusios su atidėjiniu, pripažįstamu pagal 37-ąją TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“, ir grąžinamos pagal sutartimi įformintą susitarimą su trečiaja šalimi (pavyzdžiui, tiekėjo garantinio aptarnavimo sutartį), gali būti atimamos iš atitinkamos kompensacijos.
- 35 Be to, pelnas ar nuostoliai, atsirandantys dėl grupės panašių sandorių, pateikiami kaip grynasis pelnas ar gryniesi nuostoliai, pavyzdžiui, užsienio valiutos keitimo pelnas ar nuostoliai, dėl parduoti laikomų finansinių priemonių atsirandantis pelnas ar nuostoliai. Tačiau toks pelnas ar nuostoliai pateikiami atskirai, jeigu jie yra reikšmingi.

Lyginamoji informacija

- 36 Turi būti atskleidžiama lyginamoji informacija apie visas praėjusio ataskaitinio laikotarpio finansinių ataskaitų sumas, išskyrus tą atvejį, kai pagal standartą ar aiškinimą leidžiama (ar reikalaujama) kitaip. Lyginamoji informacija turi būti pateikiama duomenimis ir aprašomąja informacija, kuri svarbi dabartinio ataskaitinio laikotarpio finansinių ataskaitų supratimui.
- 37 Kai kuriais atvejais praėjusio ataskaitinio laikotarpio finansinėse ataskaitose pateikti duomenys tebėra svarbūs ir dabartiniame ataskaitiniame laikotarpyje. Pavyzdžiui, teisminio ginčo, kurio baigtis paskutiniojo balanso datą buvo neaiški ir kuris iki šiol yra sprendžiamas, detalės atskleidžiamos dabartiniame ataskaitiniame laikotarpyje. Vartotojams yra naudinga informacija apie tai, kad paskutiniojo balanso datą egzistavo tam tikras neaiškumas, ir apie veiksmus, kurių per ataskaitinį laikotarpį buvo imtasi jam išspręsti.
- 38 Kai pakoreguojama finansinių ataskaitų straipsnių pateikimo ar grupavimo tvarka, lyginamosios sumos turi būti pergrupuojamos, išskyrus atvejį, kai pergrupuoti neįmanoma. Kai lyginamosios sumos pergrupuojamos ūkio subjektas turi atskleisti:
- a) pergrupavimo pobūdį;
 - b) kiekvieno pergrupuojamo straipsnio arba straipsnių grupės sumą; ir
 - c) pergrupavimo priežastį.

- 39 Kai lyginamųjų sumų pergrupavimas neįmanomas, ūkio subjektas turi atskleisti:
- a) priežastį, kodėl sumos nebuvo pergrupuotos; ir
 - b) koregavimų, kurie būtų buvę atlikti, jeigu sumos būtų buvusios pergrupuotos, pobūdį.
- 40 Atskirų ataskaitinių laikotarpių informacijos palyginamumo padidinimas padeda vartotojams priimti ekonominius sprendimus, ypač suteikia jiems galimybę įvertinti ir prognozuoti finansines tendencijas. Susiklosčius kai kurioms aplinkybėms, konkretaus praėjusio ataskaitinio laikotarpio lyginamosios informacijos pergrupavimas, siekiant palyginti su dabartinio ataskaitinio laikotarpio informacija, kartais yra neįmanomas. Pavyzdžiui, praėjusio ataskaitinio laikotarpio duomenys buvo kaupiami ne tokiu būdu, kad būtų įmanoma juos pergrupuoti, ir reikiamos informacijos atkūrimas gali būti neįgyvendinamas.
- 41 8-ajame TAS aptariami lyginamosios informacijos koregavimai, būtini tada, kai ūkio subjektas keičia apskaitos politiką ar ištaiso klaidą.

STRUKTŪRA IR TURINYS

Įvadas

- 42 Pagal šį standartą reikalaujama atskleisti tam tikrą informaciją balanse, pelno (nuostolių) ataskaitoje ir nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje, o nenurodytas straipsnių eilutes atskleisti vienoje iš šių ataskaitų ar aiškinamajame rašte. 7-ajame TAS „*P pinigų srautų ataskaitos*“ nurodomi pinigų srautų ataskaitos pateikimo reikalavimai.
- 43 Šiame standarte „atskleidimo“ sąvoka kartais vartojama plačiąja prasme ir apima tiek balanso, tiek pelno (nuostolių) ataskaitos, nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitos, pinigų srautų ataskaitos ir aiškinamojo rašto straipsnius. Pagal kitus standartus ir aiškinimus taip pat reikalaujama pateikti informaciją. Jeigu šiame standarte, kitame standarte ar aiškinyje nenurodoma kitaip, tokia informacija turi būti pateikta balanse, pelno (nuostolių) ataskaitoje, nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje, pinigų srautų ataskaitoje (atsižvelgiant į tai, su kuo tai susiję) ar aiškinamajame rašte.

Finansinių ataskaitų identifikavimas

- 44 Finansinės ataskaitos turi būti aiškiai atpažįstamos ir išskirtos iš kitos tame pačiame viešame dokumente esančios informacijos.
- 45 TFAS taikomi tik finansinėms ataskaitoms, o ne kitai metiniame pranešime ar kitame dokumente pateikiamai informacijai. Todėl svarbu, kad vartotojai galėtų atskirti pagal TFAS parengtą informaciją nuo kitos informacijos, kuri gali būti jiems naudinga, bet nėra pateikta pagal šiuos reikalavimus.
- 46 Kiekviena finansinių ataskaitų sudedamoji dalis turi būti aiškiai išskirta. Be to, turi būti aiškiai pateikta ir, kai tai būtina pateiktos informacijos supratimui, pakartojama ši informacija:
- a) ataskaitas teikiančio subjekto pavadinimas ar kitas jo atpažinimo būdas ir bet koks tokios informacijos pasikeitimas nuo praėjusios balanso datos;
 - b) tai, ar šios finansinės ataskaitos priklauso atskiram ūkio subjektui ar ūkio subjektų grupei;
 - c) balanso data ar finansinių ataskaitų apimamas ataskaitinis laikotarpis – atsižvelgiant į tai, kas yra tinkama šiai finansinių ataskaitų daliai;
 - d) finansinių ataskaitų pateikimo valiuta, kaip apibūdinama 21-ajame TAS „*Užsienio valiutos kursų pasikeitimo įtaka*“; ir
 - e) tikslumo lygis, naudojamas finansinėse ataskaitose pateikiant sumas.
- 47 Paprastai 46 straipsnio reikalavimai vykdomi pateikiant atitinkamas puslapių antraštes ir sutrumpintas stulpelių antraštes kiekviename finansinių ataskaitų puslapyje. Geriausias informacijos pateikimo būdas turi būti pasirinktas vadovaujantis profesine patirtimi. Pavyzdžiui, kai finansinės ataskaitos pateikiamos elektroniniu būdu, atskiri puslapiai naudojami ne visada. Tokiu atveju aukščiau minėti punktai pateikiami pakankamai dažnai, kad užtikrintų finansinėse ataskaitose esančios informacijos reikiamą supratimą.
- 48 Finansinės ataskaitos dažnai būna suprantamesnės, pateikiant informaciją tūkstančiais ar milijonais valiutos piniginių vienetų. Tai priimtina tol, kol pateikiant nurodomas apvalinimo lygis ir nedingsta svarbi informacija.

Ataskaitinis laikotarpis

- 49 Finansinės ataskaitos turi būti pateikiamos mažiausiai kartą per metus. Kai pasikeičia ūkio subjekto balanso data ir pateikiamos ilgesnio ar trumpesnio negu vienerių metų laikotarpio finansinės ataskaitos, ūkio subjektas apie ataskaitinį laikotarpį turi atskleisti:
- a) priežastį, dėl ko finansinės ataskaitos rengiamos už ilgesnį ar trumpesnį laikotarpį; ir
 - b) faktą, kad pelno (nuostolių) ataskaitos, nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitos, pinigų srautų ataskaitos ir susijusių aiškinamojo rašto pastabų sumos negali būti visiškai palyginamos su praėjusių ataskaitinių laikotarpių ataskaitų sumomis.
- 50 Paprastai finansinės ataskaitos nuosekliai rengiamos kas vienerius metus. Tačiau praktiniais sumetimais kai kurie ūkio subjektai pasirenka, pavyzdžiui, teikti 52 savačių finansines ataskaitas. Šis standartas tokio pasirinkimo nedraudžia, nes tokios finansinės ataskaitos neturėtų reikšmingai skirtis nuo vienerius metus apimančių finansinių ataskaitų.

Balansas*Sąvokų trumpalaikis ir ilgalaikis atskyrimas*

- 51 Ūkio subjektas balanse turi išskirti į atskiras grupes trumpalaikį ir ilgalaikį turtą, ir trumpalaikius ir ilgalaikius įsipareigojimus pagal 57–67 straipsnius, išskyrus tą atvejį, kai pagal likvidumo principą pateikta informacija yra patikimesnė ir svarbesnė. Kai taikoma ši išimtis, visas turtas ir įsipareigojimai turi būti nuosekliai pateikiami jų likvidumo tvarka.
- 52 Nežiūrint to, kuris pateikimo būdas taikomas, kiekvieno turto ir įsipareigojimų straipsnio, jungiančio sumas, kurios turi būti atgautos ar padengtos per laikotarpį, ne ilgesnį negu dvylika mėnesių nuo balanso datos ir ilgesnį negu dvylika mėnesių nuo balanso datos, ūkio subjektas privalo atskleisti sumą, kurią tikimasi atgauti ar padengti vėliau negu po dvylikos mėnesių nuo balanso datos.
- 53 Kai ūkio subjekto prekių ar paslaugų teikimo veikla yra akivaizdžiai cikliška, atskiras trumpalaikio ir ilgalaikio turto ir įsipareigojimų grupavimas balanse suteikia naudingos informacijos, nes atskiriamas grynas turtas, nuolat cirkuliuojantis kaip apyvartinis kapitalas, nuo turto, naudojamo ūkio subjekto ilgalaikiai veiklai. Tai taip pat parodo turtą, kurį tikimasi realizuoti per einamąjį veiklos ciklą, ir įsipareigojimus, kuriuos reikia padengti per šį laikotarpį.
- 54 Kai kurie ūkio subjektai, pvz., finansų įstaigos, pateikdamos turtą ir įsipareigojimus didėjančio ar mažėjančio likvidumo tvarka, gauna patikimą ir svarbesnę informaciją, negu būtų gaunama atskiriant „trumpalaikį“ („ilgalaikį“) turtą, nes tokio ūkio subjekto veikla nėra cikliška.
- 55 Taikant 51 straipsnį, ūkio subjektui yra leidžiama pateikti dalį savo turto ir įsipareigojimų naudojant trumpalaikį (ilgalaikį) grupavimą, o kitą dalį likvidumo tvarka, jei šitaip pateikiama informacija yra patikima ir svarbesnė. Mišraus pateikimo poreikis gali iškilti, kai ūkio subjekto veikla yra labai įvairi.
- 56 Informacija apie numatomas turto ir įsipareigojimų realizavimo datas yra naudinga įvertinant ūkio subjekto likvidumą ir mokumą. 7-ajame TFAS „Finansinės priemonės. Atskleidimas“ reikalaujama atskleisti finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų terminus. Finansinis turtas apima iš verslo gaunamas ir kitas gautinas sumas, o finansiniai įsipareigojimai – atitinkamas mokėtinas sumas. Taip pat naudinga žinoti numatomas nepiniginio turto ir įsipareigojimų, pvz., atsargų ir atidėjinių, atgavimo ar atsiskaitymo už juos galutines datas, neatsižvelgiant į tai, ar šis turtas ir įsipareigojimai grupuojami į trumpalaikius ir ilgalaikius. Pavyzdžiui, ūkio subjektas atskleidžia atsargų sumą, kuri, kaip tikimasi, bus padengta vėliau negu po dvylikos mėnesių nuo balanso datos.

Trumpalaikis turtas

- 57 Turtas turi būti priskiriamas trumpalaikiam, kai atitinka bet kurį iš šių kriterijų:
- a) tikimasi jį realizuoti, ketinama parduoti arba sunaudoti per įprastinį ūkio subjekto veiklos ciklą;
 - b) jis laikomas pirmiausiai pardavimo tikslais;
 - c) tikimasi jį realizuoti per dvylika mėnesių nuo balanso datos; arba
 - d) tai yra grynųjų pinigų arba grynųjų pinigų ekvivalentai (kaip apibrėžiama 7-ajame TAS „Pinigų srautų ataskaitos“), išskyrus tą atvejį, kai mažiausiai dvylika mėnesių nuo balanso datos yra apribotas jų keitimas ar naudojimas įsipareigojimui padengti.

Visas kitas turtas turi būti priskiriamas ilgalaikiam turtui.

- 58 Šiame standarte vartojama sąvoka „ilgalaikis“ apibrėžia materialųjį, nematerialųjį ir finansinį ilgalaikį turtą. Nedraudžiama vartoti kitokius aprašymus, jeigu prasmė lieka aiški.
- 59 Ūkio subjekto veiklos ciklas – laikotarpis nuo medžiagų, skirtų perdirbimui, įsigijimo iki jų perleidimo už pinigų ar pinigų ekvivalentus. Kai ūkio subjekto įprastinis veiklos ciklas nėra aiškiai išskiriamas, laikoma, kad jo trukmė yra dvylika mėnesių. Trumpalaikiam turtui priskiriamas turtas (pvz., atsargos ir pirkėjų grąžinamų skolų gautinos sumos), kuris yra parduodamas, suvartojamas ar realizuojamas kaip įprastinio veiklos ciklo dalis, netgi tada, jei nesitikima jo realizuoti per dvylika mėnesių nuo balanso datos. Trumpalaikiam turtui taip pat priskiriamas turtas, visų pirma laikomas turint tikslą jį parduoti (šios kategorijos finansinis turtas priskiriamas parduoti skirtam turtui pagal 39-ąją TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“), taip pat dabartiniam ataskaitiniam laikotarpiui tenkanti ilgalaikio finansinio turto dalis.

Trumpalaikiai įsipareigojimai

- 60 Įsipareigojimas turi būti priskiriamas trumpalaikiams įsipareigojimams, kai atitinka bet kurį iš šių kriterijų:
- a) tikimasi už jį atsiskaityti per įprastinį ūkio subjekto veiklos ciklą;
 - b) jis laikomas pirmiausiai pardavimo tikslais;
 - c) už jį turi būti atsiskaityta per dvylika mėnesių nuo balanso datos; arba
 - d) ūkio subjektas neturi besąlyginės teisės nukelti atsiskaitymo už įsipareigojimą mažiausiai dvylikai mėnesių nuo balanso datos.

Visi kiti įsipareigojimai turi būti priskiriami ilgalaikiams įsipareigojimams.

- 61 Kai kurie trumpalaikiai įsipareigojimai, pvz., mokėtinos verslo sumos, kai kurios kaupimo sumos darbuotojams ir kitos veiklos sąnaudos, yra įprastiniame ūkio subjekto veiklos cikle naudojamo apyvartinio kapitalo dalis. Tokie veiklos straipsniai priskiriami trumpalaikiams įsipareigojimams, net jeigu jie turi būti įvykdyti vėliau kaip po dvylikos mėnesių nuo balanso datos. Tas pats ūkio subjekto įprastinis veiklos ciklas taikomas tiek ūkio subjekto turto, tiek įsipareigojimų grupavimui. Kai ūkio subjekto įprastinis veiklos ciklas nėra aiškiai išskiriamas, laikoma, kad jo trukmė yra dvylika mėnesių.
- 62 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai nėra padengiami kaip įprastinio veiklos ciklo dalis, tačiau turi būti padengti per dvylika mėnesių nuo balanso datos arba didžioji jų dalis laikomi parduoti. Pavyzdžiui, finansiniai įsipareigojimai, skirti parduoti pagal 39-ąją TAS, banko sąskaitos kreditai, taip pat einamojo ataskaitinio laikotarpio ilgalaikių finansinių įsipareigojimų dalis, mokėtini dividendai, pelno mokesčiai ir kitos mokėtinos (ne dėl prekybos) sumos. Ilgą laiką finansavimą teikiantys finansiniai įsipareigojimai (t. y. nesantys apyvartinio kapitalo, naudojamo įprastiniame ūkio subjekto veiklos cikle, dalimi), už kuriuos neprivaloma atsiskaityti per dvylika mėnesių nuo balanso datos, yra ilgalaikiai įsipareigojimai, aptariami 65 ir 66 straipsniuose.
- 63 Ūkio subjektas savo įsipareigojimus priskiria trumpalaikiams įsipareigojimams, kai už juos turi būti atsiskaityta per dvylika mėnesių nuo balanso datos netgi tais atvejais, jei:
- a) pradinis laikotarpis buvo ilgesnis negu dvylika mėnesių; ir
 - b) susitarimas pakartotinai finansuoti ar pertvarkyti mokėjimų grafiką yra užbaigiamas po balanso dienos ir prieš įgaliojimą paskelbti finansines ataskaitas.
- 64 Jeigu ūkio subjektas tikisi ir turi galimybę pakartotinai finansuoti ar nukelti įsipareigojimą mažiausiai dvylikai mėnesių nuo balanso datos, jeigu tai leidžia paskolos lengvatos, jis priskiria įsipareigojimą ilgalaikiams, net jeigu kitu atveju jis turėtų būti padengiamas per trumpesnę laikotarpį. Tačiau kai pakartotinas finansavimas ar įsipareigojimo perkėlimas peržengia ūkio subjekto galimybių ribas (pavyzdžiui, nėra susitarimo dėl pakartotino finansavimo), tada pakartotino finansavimo galimybė nesvarstoma ir įsipareigojimas priskiriamas trumpalaikiams.
- 65 Kai ūkio subjektas balanso dieną ar iki jos pažeidžia ilgalaikės paskolos sutarties pasižadėjimą, o to pasekmė – įsipareigojimas turės būti įvykdytas paskolos davėjui pareikalavus, tai įsipareigojimas priskiriamas trumpalaikiams ir tuo atveju, kai skolintojas yra sutikęs po balanso datos ir iki įgaliojimo paskelbti finansines ataskaitas, nereikalaujant dėl šio pažeidimo mokėti nedelsiant. Įsipareigojimas priskiriamas trumpalaikiams, nes balanso datą ūkio subjektas neturi besąlyginės teisės atidėti atsiskaitymą už jį mažiausiai dvylikai mėnesių.
- 66 Tačiau įsipareigojimas priskiriamas ilgalaikiams, jeigu paskolos davėjas iki balanso datos sutiko pratęsti laikotarpį, kuris baigsis ne anksčiau kaip po dvylikos mėnesių nuo balanso datos, per kurį ūkio subjektas gali ištaisyti pažeidimą ir kurio metu paskolos davėjas negali reikalauti nedelsiant grąžinti paskolą.

67 Jeigu per laikotarpį tarp balanso datos ir įgaliojimo paskelbti finansines ataskaitas atsiranda toliau minimi įvykiai, susiję su paskolomis, pripažįstamomis trumpalaikiais įsipareigojimais, šiuos įvykius tinka atskleisti kaip nekoreguojančius remiantis 10-uoju TAS „Įvykiai po balanso datos“:

- a) ilgalaikis pakartotinas finansavimas;
- b) ilgalaikės paskolos sutarties pažeidimo ištaisymas; ir
- c) skolintojų prailgintas laikotarpis, kad būtų galima ištaisyti ilgalaikės paskolos sutartį, ir šis laikotarpis baigiasi ne anksčiau kaip po dvylikos mėnesių nuo balanso datos.

Balanse pateiktina informacija

68 Balansas turi apimti ne mažiau kaip šiuos straipsnius, kuriuose pateikiamos toliau nurodytos sumos, kurios nėra pateiktos pagal 68A straipsnį:

- a) nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų;
- b) investicinio turto;
- c) nematerialiojo turto;
- d) finansinio turto (išskyrus e, h ir i punktuose nurodytas sumas);
- e) investicijų, apskaitomų naudojant nuosavybės metodą;
- f) biologinio turto;
- g) atsargų;
- h) prekybos ir kitos gautinos sumos;
- i) gryųjų pinigų ir gryųjų pinigų ekvivalentų;
- j) prekybos ir kitos mokėtinos sumos;
- k) atidėjinių;
- l) finansinių įsipareigojimų (išskyrus punktuose j ir k nurodytas sumas);
- m) einamojo atskaitinio laikotarpio mokesčių įsipareigojimų ir turto, kaip apibūdinama 12-ajame TAS „Pelno mokesčiai“;
- n) atidėtųjų mokesčių įsipareigojimų ir atidėtųjų mokesčių turto, kaip apibūdinama 12-ajame TAS;
- o) mažumos dalies, pateikiamos nuosavybėje; ir
- p) išleisto kapitalo ir rezervų, priskirtinų patronuojančios įmonės nuosavybės valdytojams.

68A. Balanse mažų mažiausiai atskira eilutė turi būti išskirti straipsniai, kuriuose parodomos šios sumos:

- a) bendro turto, kuris klasifikuojamas kaip laikomas parduoti, ir turto, įtraukto į perleidimo grupę, klasifikuojamą kaip laikomą parduoti pagal 5-ąjį TFAS „Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“; ir
- b) įsipareigojimų, įtrauktų į perleidimo grupę, klasifikuojamą kaip laikomą parduoti pagal 5-ąjį TFAS.

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

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

71 Šiame standarte nenurodoma tvarka ar apimtis, kaip straipsniai turi būti pateikiami. 68 straipsnyje tiesiog išvardinti straipsniai, kurių pobūdis ar paskirtis pakankamai išskirtinė, kad balanse jie būtų pateikiami atskirai. Be to:

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

- b) straipsnių ar panašių straipsnių junginių aprašymas ir rūšiavimas gali būti koreguojamas atsižvelgiant į šį ūkio subjekto ir jo sandorių pobūdį, kad ūkio subjekto finansinei būklei suprasti būtų pateikiama svarbi informacija. Pavyzdžiui, finansų įstaiga gali pakeisti anksčiau nurodytus aprašymus, kad pateiktų aktualią informaciją finansų įstaigos veiklai.

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

- a) turto pobūdžio ir likvidumo;
- b) turto paskirties šiame ūkio subjekte; ir
- c) įsipareigojimų sumų, pobūdžio ir laiko.

73 Skirtingoms turto grupėms taikomi skirtingi vertinimo būdai leidžia daryti prielaidą, kad skiriasi šių grupių pobūdis ar paskirtis ir dėl to jos turėtų būti pateikiamos atskirose straipsnių eilutėse. Pavyzdžiui, skirtingos ilgalaikio materialiojo turto grupės gali būti apskaitomos savikaina ar perkainota verte pagal 16-ąją TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“.

Informacija, pateiktina balanse arba aiškinamajame rašte

74 Ūkio subjektas balanse ar aiškinamajame rašte turi detalizuoti ar grupuoti pateiktus straipsnius ir eilutes, atsižvelgdamas į savo veiklą.

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

- a) nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsniai suskirstomi į grupes pagal 16-ąją TAS;
- b) gautinos sumos skirstomos į verslo klientų mokėtinas sumas, iš susijusių šalių gautinas sumas, išankstinius mokesčius ir kitas sumas;
- c) atsargos pagal 2-ąją TAS „Atsargos“ grupuojamos smulkiau, pavyzdžiui, grupuojamos į prekes, gamybai skirtas žaliavas, medžiagas, nebaigtus ir užbaigtus gaminius;
- d) atidėjiniai skirstomi į darbuotojų išmokoms skirtus atidėjinius ir kitus straipsnius; ir
- e) nuosavas kapitalas ir rezervai skirstomi į įvairias grupes, pvz., apmokėtą kapitalą, akcijų perviršį ir rezervus.

76 Balanse ar aiškinamajame rašte ūkio subjektas turi pateikti tokią informaciją:

- a) kiekvienos akcinio kapitalo grupės atžvilgiu:
 - i) pasirašytų akcijų skaičių;
 - ii) išleistų ir visiškai apmokėtų akcijų, taip pat išleistų, bet nevisiškai apmokėtų akcijų skaičių;
 - iii) akcijos nominaliąją vertę ar tai, kad akcijos neturi nominaliosios vertės;
 - iv) neapmokėtų akcijų ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje skaičiaus sutikrinimą;
 - v) grupei priskiriamas teises, privilegijas ir apribojimus, įskaitant dividendų paskirstymo ir išmokėjimo už kapitalą apribojimus;
 - vi) ūkio subjekto ar jo dukterinių ir asocijuotųjų įmonių turimas šio ūkio subjekto akcijas; ir
 - vii) akcijas, rezervuotas išleidimui pagal pasirinkimo sandorius ir akcijų pardavimo sutartis, įskaitant atitinkamus terminus ir sumas; ir
- b) kiekvieno rezervo pobūdžio ir paskirties nuosavybėje aprašymą.

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

Pelno (nuostolių) ataskaita*Ataskaitinio laikotarpio pelnas arba nuostoliai*

- 78 Visi per ataskaitinį laikotarpį pripažintų pajamų ir sąnaudų straipsniai turi būti įtraukiami į pelną arba nuostolius, išskyrus tą atvejį, kai standarte ar aiškinime reikalaujama kitaip.
- 79 Paprastai į pelną arba nuostolius įtraukiami visi per ataskaitinį laikotarpį pripažinti pajamų ir sąnaudų straipsniai. Taip pat įtraukiamas ir apskaitinių įvertinimų keitimų poveikis. Tačiau gali būti aplinkybių, kada tam tikri straipsniai gali būti neįtraukiami į ataskaitinio laikotarpio pelną arba nuostolius. 8-ajame TAS aptariamos dvi tokios aplinkybės: klaidos ištaisymas ir apskaitos politikos keitimo poveikis.
- 80 Kituose standartuose aptariami straipsniai, kurie gali atitikti *pagrinduose* pateiktus pajamų ar sąnaudų apibrėžimus, tačiau paprastai neįtraukiami į pelną arba nuostolius. Pavyzdžiai: perkainojimo pelnas (žr. 16-ąjį TAS); tam tikras pelnas arba nuostoliai, atsirandantys dėl užsienyje veikiančio ūkio subjekto finansinių ataskaitų perskaičiavimo į pateikimo valiutą (žr. 21-ąjį TAS); taip pat pelnas arba nuostoliai, atsirandantis iš naujo įvertinus finansinį turtą, skirtą parduoti (žr. 39-ąjį TAS).

Pelno (nuostolių) ataskaitoje pateiktina informacija

- 81 Pelno (nuostolių) ataskaitoje atskira eilutė turi būti išskirti mažiausiai šie straipsniai, kuriuose parodomos tokios ataskaitinio laikotarpio sumos:
- a) pajamų;
 - b) sąnaudų;
 - c) asocijuotųjų įmonių ir bendrų įmonių pelno arba nuostolių dalies, apskaitomos nuosavybės metodu;
 - d) mokesčių sąnaudų;
 - e) iš i) nutrauktos veiklos pelno ar nuostolių po apmokestinimo ir ii) pelno ar nuostolių po apmokestinimo, pripažinto vertinant tikrąją vertę atėmus pardavimo sąnaudas, ar pelno ar nuostolių po apmokestinimo, pripažinto perleidžiant turtą ar perleidimo grupę, sudarancią nutrauktą veiklą, susidedanti suma; ir
 - f) pelno arba nuostolių.
- 82 Taip pat pelno (nuostolių) ataskaitoje turi būti atskleidžiami žemiau nurodyti straipsniai, priskiriami ataskaitinio laikotarpio pelnui arba nuostoliams:
- a) pelnas arba nuostoliai, priskirtini mažumos daliai; ir
 - b) pelnas arba nuostoliai, priskirtini patronuojančios įmonės nuosavybės valdytojams.
- 83 Papildomos straipsnių eilutės, antraštės ir tarpinės sumos pelno (nuostolių) ataskaitoje turi būti pateikiamos tuo atveju, jeigu toks pateikimas reikalingas ūkio subjekto veiklos rezultatui suprasti.
- 84 Kadangi įvairios ūkio subjekto veiklos, įvairių sandorių ir kitų įvykių rezultatai skiriasi savo dažnumu, tikimybe gauti pelną arba nuostolius ir galimybe prognozuoti, veiklos rezultatų elementų atskleidimas padeda suprasti pasiektą finansinį rezultatą ir numatyti būsimus rezultatus. Papildomos straipsnių eilutės įtraukiamos į pelno (nuostolių) ataskaitą, o vartojami aprašymai ir straipsnių pateikimo tvarka keičiama tada, kai tai būtina finansinio rezultato elementų paaiškinimui. Veiksniai, į kuriuos reikia atsižvelgti – reikšmingumas, taip pat pajamų ir sąnaudų komponentų pobūdis ir paskirtis. Pavyzdžiui, finansų įstaiga gali pakeisti aprašymus, kad pateiktą informaciją, aktualią finansų įstaigos veiklai. Pelno ir nuostolių straipsniai nėra tarpusavyje užskaitomi, išskyrus tą atvejį, kai vykdomi 32 straipsnyje nurodyti kriterijai.
- 85 Ūkio subjektas neturi pateikti jokių pajamų ir sąnaudų straipsnių kaip ypatingųjų straipsnių – nei pelno (nuostolių) ataskaitoje, nei aiškinamajame rašte.

Informacija, kuri turi būti pateikta pelno (nuostolių) ataskaitoje ar aiškinamajame rašte

- 86 Kai pajamų ir sąnaudų straipsniai yra reikšmingi, jų pobūdis ir sumos turi būti atskleidžiami atskirai.
- 87 Aplinkybės, dėl kurių pajamų ir sąnaudų straipsnius reikėtų atskleisti atskirai, yra šios:
- a) atsargų nukainojimas iki jų gryniosios galimo realizavimo vertės, o ilgalaikio materialiojo turto – iki jo atsiperkamosios vertės, taip pat tokių nukainojimų atkūrimas;

- b) ūkio subjekto veiklos restruktūrizavimas ir bet kokių atidėjinių sudarymas restruktūrizavimo išlaidoms padengti;
- c) ilgalaikio materialiojo turto straipsnių perleidimai;
- d) investicijų perleidimai;
- e) nutraukta veikla;
- f) teisminių ginčų sprendimai; ir
- g) kiti atidėjinių atkūrimai.

88 Ūkio subjektas grupuodamas sąnaudas turi pateikti sąnaudų analizę, atsižvelgdamas į patiriamų sąnaudų grupavimo būdą, nulemiantį patikimesnę ir svarbesnę informaciją.

89 Ūkio subjektams rekomenduojama pelno (nuostolių) ataskaitoje pateikti analizę, reikalaujamą 88 straipsnyje.

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

91 Pirmoji analizės forma yra sąnaudų pobūdžio metodas. Sąnaudos sujungiamos pelno (nuostolių) ataskaitoje pagal jų pobūdį (pavyzdžiui: nusidėvėjimas, medžiagų įsigijimas, transporto sąnaudos, išmokos darbuotojams ir reklamos sąnaudos) ir neperskirstomos naudojimo atžvilgiu. Šį metodą taikyti gali būti paprasta, nes nėra būtina nurodyti sąnaudų naudojimo. Toliau pateikiamas grupavimo sąnaudų pobūdžio metodu pavyzdys:

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

92 Antrasis analizės būdas – sąnaudų grupavimo pagal funkcijas metodas arba „pardavimo sąnaudų“ metodas, kai sąnaudos grupuojamos pagal funkcijas į pardavimo ar, pavyzdžiui, gaminių paskirstymo ar administracines sąnaudas. Naudodamas šį metodą, ūkio subjektas pateikia bent pardavimo sąnaudas atskirai nuo kitų sąnaudų. Šis būdas suteikia vartotojams tikslesnę informaciją negu sąnaudų grupavimas pagal jų pobūdį, bet sąnaudų priskyrimas tam tikrai sričiai gali būti sąlyginis. Todėl būtina nuspręsti, ar dera pasirinkti šį būdą. Toliau pateikiamas sąnaudų grupavimo pagal funkcijas metodo taikymo pavyzdys:

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

93 Ūkio subjektai, grupuojantys sąnaudas pagal jų funkcijas, turi atskleisti papildomą informaciją apie sąnaudų pobūdį, išskirdami nusidėvėjimo ir amortizacijos ir išmokų darbuotojams sąnaudas.

94 Sąnaudų funkcijos ar sąnaudų pobūdžio metodų pasirinkimą nulemia tiek praeities ir atitinkamos pramonės šakos veiksniai, tiek ūkio subjekto pobūdis. Abu metodai pateikia nuorodas apie tas sumas, kurios gali tiesiogiai ar netiesiogiai kisti kintant ūkio subjekto pardavimų ar gamybos lygiui. Kadangi kiekvienas iš šių pateikimo metodų tinka skirtingiems ūkio subjektų tipams, šiame standarte reikalaujama, kad vadovybė pasirinktų tinkamiausią ir

patikimą pateikimo būdą. Tačiau, kadangi informacija apie sąnaudų pobūdį yra naudinga prognozuojant būsimus pinigų srautus, taikant sąnaudų grupavimo pagal funkcijas metodą reikia pateikti papildomos informacijos. Pagal 93 straipsnį „išmokos darbuotojams“ reiškia tą patį, ką ir 19-ajame TAS „išmokos darbuotojams“.

- 95 Pelno (nuostolių) ataskaitoje, nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje ar aiškinamajame rašte ūkio subjektas turi atskleisti dividendų, paskirstytų nuosavybės valdytojams per ataskaitinį laikotarpį, sumą, ir atitinkamą sumą vienai akcijai.

Nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita

- 96 Ūkio subjektas turi pateikti nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitą, joje parodydamas:

- a) ataskaitinio laikotarpio pelną arba nuostolius;
- b) kiekvieną ataskaitinio laikotarpio pajamų ir sąnaudų straipsnį, kuris pagal kitų standartų ar aiškinimų reikalavimus tiesiogiai pripažįstamas nuosavybe, ir tokių straipsnių bendrą sumą;
- c) bendras ataskaitinio laikotarpio pajamas ir sąnaudas (skaičiuojamas kaip a ir b punktų suma) atskirai parodydamas bendras sumas, priskirtinas patronuojančios įmonės nuosavybės valdytojams ir mažumos daliai; ir
- d) kiekvieno nuosavybės elemento atžvilgiu – apskaitos politikos pakeitimų ir pripažintų klaidų ištaisymo poveikį pagal 8-ąjį TAS.

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

- 97 Nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje ar aiškinamajame rašte ūkio subjektas taip pat turi pateikti:

- a) sandorių su nuosavybės valdytojais (veikiančių pagal savo, kaip nuosavybės valdytojų, teises) sumas, atskirai parodydamas paskirstymus nuosavybės valdytojams;
- b) nepaskirstytojo pelno likutį (t. y. sukauptą pelną arba nuostolius) ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir balanso datą, taip pat pokyčius per ataskaitinį laikotarpį; ir
- c) kiekvienos įnešto kapitalo grupės ir kiekvieno rezervo balansinių verčių sutikrinimą ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje, atskirai parodant kiekvieną pokytį.

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

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

- 100 8-ajame TAS reikalaujama atlikti dėl atitinkamų apskaitos politikos keitimų retrospektyvinius koregavimus tiek, kiek tai įmanoma, išskyrus tuos atvejus, kai pagal pereinamąsias nuostatas kitame standarte ar aiškinime reikalaujama kitaip. 8-ajame TAS reikalaujama, kad klaidos taip pat, kiek tik įmanoma, būtų taisomos retrospektyviai. Retrospektyvūs pataisymai ir retrospektyvūs perskaičiavimai atliekami nepaskirstytojo pelno likučiui, išskyrus tą atvejį, kai standarte ar aiškinime reikalaujama retrospektyviai koreguoti kitą nuosavybės komponentą. Pagal 96 straipsnio d punktą reikalaujama nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje atskleisti kiekvieno nuosavybės komponento koregavimą, atsiradusį dėl apskaitos politikos keitimo ar klaidų taisymo. Informacija apie tokius koregavimus pateikiama kiekvieno praėjusio ataskaitinio laikotarpio ir dabartinio laikotarpio pradžioje.

- 101 96 ir 97 straipsnių reikalavimų gali būti laikomasi keliais būdais. Vienas pavyzdys yra pateikti stulpeliu, kuriame sugretinami kiekvieno nuosavo kapitalo elemento laikotarpio pradžios ir pabaigos likučiai. Alternatyviai gali būti tik straipsniai, išdėstyti 96 straipsnyje, pateikiami nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje. Vadovaujantis šiuo požiūriu, 97 straipsnyje apibūdinti straipsniai aprašomi aiškinamajame rašte.

Pinigų srautų ataskaita

- 102 Informacija apie pinigų srautus suteikia finansinių ataskaitų informacijos vartotojams pagrindą įvertinti ūkio subjekto gebėjimą kurti grynuosius pinigus ir grynųjų pinigų ekvivalentus, taip pat ūkio subjekto poreikį šiuos pinigų srautus panaudoti. 7-ajame TAS „Pinigų srautų ataskaitos“ išdėstomi pinigų srautų ataskaitos pateikimo ir susijusių atskleidimų reikalavimai.

Aiškinamasis raštas

Struktūra

- 103 Aiškinamajame rašte privalu:
- a) pateikti informaciją apie finansinių ataskaitų sudarymo pagrindą ir konkrečias naudotas apskaitos politikos priemones pagal 108–115 straipsnius;
 - b) atskleisti informaciją, reikalaujamą TFAS, kuri nėra pateikta balanse, pelno (nuostolių) ataskaitoje, nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje ar pinigų srautų ataskaitoje; ir
 - c) pateikti papildomą informaciją, kuri nėra pateikiama balanse, pelno (nuostolių) ataskaitoje, nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje ar pinigų srautų ataskaitoje, tačiau kuri yra svarbi bet kurios iš šių ataskaitų supratimui.
- 104 Kiek tik įmanoma, aiškinamasis raštas turi būti pateikiamas sistemingai. Kiekvienas balanse, pelno (nuostolių) ataskaitoje, nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje ir pinigų srautų ataskaitoje esantis straipsnis turi turėti abipuses nuorodas į bet kokią su juo susijusią informaciją aiškinamajame rašte.
- 105 Paprastai aiškinamasis raštas pateikiamas žemiau nurodyta tvarka, kuri padeda vartotojams suprasti finansines ataskaitas ir palyginti jas su kitų ūkio subjektų finansinėmis ataskaitomis:
- a) atitikties TFAS patvirtinimas (žr. 14 straipsnį);
 - b) svarbių taikomų apskaitos politikos priemonių santrauka (žr. 108 straipsnį);
 - c) papildoma informacija apie balanse, pelno (nuostolių) ataskaitoje, nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje ir pinigų srautų ataskaitoje pateikiamus straipsnius tokia tvarka, kokia buvo pateikta atitinkama finansinė ataskaita ar jos straipsnių eilutės; ir
 - d) kitos informacijos atskleidimas, įskaitant:
 - i) neapibrėžtuosius įsipareigojimus (žr. 37-ąjį TAS) ir nepripažintus sutartimi įformintus įsipareigojimus; ir
 - ii) nefinansinius paaiškinimus, pvz., ūkio subjekto finansinės rizikos kontroliavimo tikslus ir politiką (žr. 7-ąjį TFAS).

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

- 107 Aiškinamasis raštas, kuriame pateikiama informacija apie finansinių ataskaitų sudarymo pagrindą ir konkrečias apskaitos politikos priemones, gali būti pateikiamas kaip atskiras finansinių ataskaitų komponentas.

Informacijos apie apskaitos politiką pateikimas

- 108 Savo svarbių apskaitos politikos priemonių santraukoje ūkio subjektas privalo pateikti bendrą informaciją apie reikšmingus savo apskaitos politikos elementus:
- a) vertinimo pagrindą, taikomą sudarant finansines ataskaitas; ir
 - b) kitas naudojamas apskaitos politikos priemones, svarbias finansinių ataskaitų supratimui.

- 109 Svarbu informuoti vartotojus apie tai, koks vertinimo pagrindas naudojamas finansinėse ataskaitose (pavyzdžiui, įsigijimo savikaina, dabartinė savikaina, grynoji galimo realizavimo vertė, tikroji vertė ar atsiperkamoji vertė), nes pagrindas, kuriuo remiantis finansinės ataskaitos sudaromos, turi reikšmingą įtaką jų analizei. Kai finansinėse ataskaitose naudojama daugiau negu vienas vertinimo pagrindas, pavyzdžiui, kai perkainojamos tam tikros turto klasės, pakanka nurodyti turto ir išpareigojimų kategorijas, kurioms taikomi atitinkami vertinimo pagrindai.
- 110 Nusprendama, ar tam tikra apskaitos politikos priemonė turėtų būti atskleista, vadovybė apsvarsto, ar toks atskleidimas padėtų vartotojams suprasti, kaip sandoriai, kiti įvykiai ir sąlygos atspindi pateikiamame veiklos rezultate ir finansinėje būklėje. Informacijos apie konkrečias apskaitos politikos priemones pateikimas ypač naudingas vartotojams tada, kai šios priemonės pasirenkamos iš standartuose ir aiškinimuose leidžiamų alternatyvų. Pavyzdys gali būti atskleidimas, ar dalininkas pripažįsta savo dalį bendrai kontroliuojamoje įmonėje naudodamas proporcingo konsolidavimo, ar nuosavybės metodą (žr. 31-ąjį TAS „*Dalys bendrose įmonėse*“). Kai kuriuose standartuose reikalaujama atskleisti specifines apskaitos politikos priemones, įskaitant vadovybės pasirinkimą iš skirtingų apskaitos politikos galimybių, leidžiamų tuose standartuose. Pavyzdžiui, 16-ajame TAS reikalaujama atskleisti vertinimo pagrindus, naudojamus ilgalaikio materialiojo turto klasėms. 23-ajame TAS „*Skolinimosi išlaidos*“ reikalaujama atskleisti, ar skolinimosi išlaidos yra iš karto pripažįstamos sąnaudomis, ar įtraukiamos į atitinkamo ilgo parengimo turto savikainą.
- 111 Kiekvienas ūkio subjektas turi apsvarstyti savo veiklos pobūdį ir apskaitos politikos priemones, kai informacijos pateikimo apie jas iš tokio tipo ūkio subjekto galėtų tikėtis jo finansinių ataskaitų vartotojai. Pavyzdžiui, iš ūkio subjekto, kuriam taikomas pelno mokestis, tikimasi informacijos apie jo pelno mokesčių apskaitos politiką pateikimo, įskaitant politikos priemones, taikomas atidėtųjų mokesčių išpareigojimams ir turtui. Kai ūkio subjektas turi svarbių užsienyje veikiančių ūkio subjektų ar sandorių užsienio valiutomis, tada tikimasi informacijos apie užsienio valiutos keitimo pelno arba nuostolių pripažinimo apskaitos politiką pateikimo. Jeigu yra atliktų verslo jungimų – pateikiama informacija apie politiką, naudojamą prestižui ir mažumos daliai vertinti.
- 112 Apskaitos politika gali būti svarbi ūkio subjekto veiklos rezultatų pateikimo pobūdžiui netgi tada, kai dabartinio ir praėjusių ataskaitinių laikotarpių sumos nėra reikšmingos. Taip pat derėtų nurodyti kiekvieną svarbią apskaitos politikos priemonę, kurios konkrečiai nereikalauja TFAS, bet kuri pasirenkama ir taikoma pagal 8-ąjį TAS.
- 113 Svarbių apskaitos politikos priemonių santraukoje ar kitose aiškinamojo rašto pastabose ūkio subjektas turi pateikti informaciją apie vadovybės priimtus tuos apskaitos politikos taikymo sprendimus (išskyrus tuos, kurie siejami su įvertinimais, žr. 116 straipsnį), kurie turėjo ryškiausią poveikį finansinėse ataskaitose pripažįstamoms sumoms.
- 114 Tvirtindama ūkio subjekto apskaitos politiką, vadovybė priima įvairius sprendimus (išskyrus minėtus, kuriems reikalingi įvertinimai), kurie daro didelį poveikį sumoms, pripažįstamoms finansinėse ataskaitose. Pavyzdžiui, vadovybė priima sprendimus, nustatydama:
- a) ar finansinis turtas yra investicijos, laikomos iki termino pabaigos;
 - b) kada iš esmės visa svarbi su nuosavybe susijusi rizika ir atlygis finansinio turto ir nuomojamo turto atžvilgiu perduodama kitiems ūkio subjektams;
 - c) ar konkretūs prekių pardavimai iš esmės yra finansavimo susitarimai ir dėl to nedidina pajamų; ir
 - d) ar ūkio subjekto ir specialiosios paskirties ūkio subjekto santykių esmė rodo, kad ūkio subjektas kontroliuoja specialiosios paskirties ūkio subjektą.
- 115 Kai kurios 113 straipsnyje reikalaujamos pateikti informacijos reikalauja ir kiti standartai. Pavyzdžiui, 27-ajame TAS reikalaujama, kad ūkio subjektas nurodytų priežastis, kodėl jo nuosavybės dalis nesuteikia jam investicijų objekto, nesančio dukterine įmone, kontrolės, nors daugiau negu pusė investicijų objekto balsavimo teisių ar potencialių balsavimo teisių priklauso šiam ūkio subjektui tiesiogiai ar netiesiogiai per dukterines įmones. 40-ajame TAS reikalaujama nurodyti ūkio subjekto susikurtus kriterijus, pagal kuriuos jis skiria investicinį turtą nuo savininko reikmėms naudojamo turto ir nuo turto, laikomo parduoti įprastinės veiklos metu, kai tokį turtą suklasifikuoti yra sunku.
- Pagrindiniai įvertinimo neaiškumo šaltiniai*
- 116 Ūkio subjektas aiškinamajame rašte turi pateikti informaciją apie pagrindines su ateitimi susijusias prielaidas ir kitus pagrindinius neaiškius įvertinimo šaltinius balanso datą – tuos, kurie kelia žymią riziką, kad ateinančiais finansiniais metais gali tekti reikšmingai koreguoti turto ir išpareigojimų balansines vertes. Apie šį turtą ir išpareigojimus aiškinamajame rašte turi būti atskleistos tokios detalės:
- a) jų pobūdis; ir

- b) jų balansinė vertė – tokia, kokia ji yra balanso datą.
- 117 Nustatant tam tikro turto ir išpareigojimų balansines vertes, balanso dieną reikia įvertinti neaiškių būsimų įvykių galimą įtaką šiam turtui ir išpareigojimams. Pavyzdžiui, jeigu nėra informacijos apie stebimas naujausias rinkos kainas, naudojamas tokiam turtui ir išpareigojimams vertinti, tada neišvengiami tam tikri ateities įvertinimai, kurių tikslas – nustatyti nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų grupių atsiperkamąsias vertes, technologinio senėjimo įtaką atsargoms, atidėjiniams, priklausomus nuo dabartinių teisminių ginčų būsimos baigties, taip pat ilgalaikius išmokų darbuotojams išpareigojimus (pvz., pensijų išpareigojimus). Šie įvertinimai apima prielaidas tokių straipsnių, kaip, pvz., pinigų srautų ar naudojamų diskonto normų koregavimas atsižvelgiant į riziką, būsimi atlyginimų už darbą ir būsimi kainų pokyčiai, veikiantys kitas išlaidas.
- 118 Pagrindinės prielaidos ir kiti pagrindiniai neaiškūs vertinimo šaltiniai, nurodyti 116 straipsnyje, siejasi su tais įvertinimais, dėl kurių vadovybė turi priimti sunkiausius, subjektyviausius ar sudėtingiausius sprendimus. Daugėjant kintamųjų ir prielaidų, nuo kurių priklauso būsimi tokių neaiškumų paaiškinimai, skaičiui, tokie sprendimai tampa vis subjektyvesni ir sudėtingesni, o dėl to kylančių turto ir išpareigojimų balansinių verčių reikšmingų koregavimų tikimybė paprastai išauga.
- 119 Paaiškinimų pagal 116 straipsnį nereikalaujama turtui ir išpareigojimams, kuriems būdinga reikšminga rizika, kad jų balansinės vertės gali reikšmingai keistis būsimaisiais finansiniais metais, tuo atveju, jeigu balanso datą jie yra vertinami tikrąja verte pagal naujausias nustatytas rinkos kainas. Jų tikrosios vertės gali reikšmingai keistis būsimaisiais finansiniais metais, tačiau šie pokyčiai nėra susiję su prielaidomis ar kitais neaiškiais vertinimo šaltiniais balanso datą.
- 120 Paaiškinimai pagal 116 straipsnį pateikiami tokiu būdu, kad padėtų finansinių ataskaitų vartotojams suprasti vadovybės priimamus sprendimus dėl ateities ir dėl kitų pagrindinių neaiškių vertinimo šaltinių. Pateikiamos informacijos pobūdis ir mastas turi kisti atsižvelgiant į tam tikros prielaidos pobūdį ir kitas aplinkybes. Tokių informacijos pateikimo tipų pavyzdžiai yra:
- a) prielaidos ar kito neaiškaus įvertinimo pobūdis;
 - b) balansinių sumų priklausymas nuo metodų, prielaidų ir įvertinimų, kuriais grindžiamas jų skaičiavimas, atsižvelgiant ir į tokio priklausymo priežastis;
 - c) numatomas neaiškumo panaikinimas, taip pat pagrįstai galimų padarinių atitinkamo turto ir išpareigojimų balansinėms vertėms kitais finansiniais metais mastas; ir
 - d) ankstesnių prielaidų dėl šio turto ir išpareigojimų kitimo paaiškinimas, jeigu neaiškumas lieka neišspręstas.
- 121 Atskleidžiant 116 straipsnyje nustatytą informaciją, neprivaloma atskleisti biudžeto informacijos nei prognozių.
- 122 Kai balanso datą pagrindinės prielaidos ar kito pagrindinio įvertinimo šaltinio galimų padarinių masto atskleisti neįmanoma, ūkio subjektas turi nurodyti, kad, remiantis turimomis žiniomis, dėl būsimų finansinių metų rezultatų, besiskiriančių nuo prielaidų, gali tekti reikšmingai koreguoti turto ir išpareigojimų balansines vertes. Visais atvejais ūkio subjektas atskleidžia konkretaus turto ar išpareigojimo (ar turto ar išpareigojimų klasės) balansinę vertę, veikiamą prielaidos.
- 123 Vadovybės priimtų konkrečių sprendimų dėl ūkio subjekto apskaitos politikos taikymo atskleidimas pagal 113 straipsnį nėra susijęs su neaiškių pagrindinių vertinimo šaltinių atskleidimu pagal 116 straipsnį.
- 124 Kai kurių pagrindinių prielaidų atskleidimo, kurio kitu atveju būtų reikalaujama pagal 116 straipsnį, reikalaujama ir kituose standartuose. Pavyzdžiui, pagal 37-ąją TAS reikalaujama tam tikromis aplinkybėmis nurodyti pagrindines prielaidas dėl būsimų įvykių, veikiančių atidėjinių klases. 7-ajame TFAS reikalaujama nurodyti svarbias prielaidas, taikomas įvertinant finansinio turto ir finansinių išpareigojimų, kurie pateikiami balansinėms vertėms, tikrąją vertę. 16-ajame TAS reikalaujama atskleisti svarbias prielaidas, taikomas įvertinant perkainojamų nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnių tikrąsias vertes.

Kapitalas

- 124A. Ūkio subjektas turi pateikti informaciją, kuri padėtų jo finansinių ataskaitų vartotojams įvertinti ūkio subjekto kapitalo valdymo tikslus, politiką ir procesus.

124B. Vykdydamas 124A straipsnio reikalavimus, ūkio subjektas:

- a) pateikia kokybinę informaciją apie savo kapitalo valdymo tikslus, politiką ir procesus, įskaitant (bet neapsiribojant):
 - i) valdomo kapitalo apibūdinimą;
 - ii) jeigu ūkio subjektui taikomi išoriniai kapitalo reikalavimai, jis nurodo tokių reikalavimų pobūdį ir jų integravimą į kapitalo valdymą; ir
 - iii) kapitalo valdymo tikslų įgyvendinimo apibūdinimą.
- b) pateikia jo valdomo kapitalo kiekybinių duomenų santrauką. Kai kurie ūkio subjektai tam tikrus finansinius įsipareigojimus (pvz., kai kurių rūšių subordinuotą skolą) laiko kapitalo dalimi. Kiti ūkio subjektai į kapitalą neįtraukia tam tikrų nuosavo kapitalo elementų (pvz., komponentų, atsirandančių dėl grynųjų pinigų apsidraudimo priemonių nuo rizikos);
- c) nurodo visus informacijos, pateiktos pagal šio straipsnio a ir b punktus, pasikeitimus, lygindamas su praėjusiu ataskaitiniu laikotarpiu;
- d) nurodo, ar per ataskaitinį laikotarpį įvykdė visus jam taikomus išorinius kapitalo reikalavimus;
- e) jeigu ūkio subjektas neįvykdo tokių jam taikomų išorinių kapitalo reikalavimų, jis turi nurodyti tokio nevykdymo priežastis.

Šie duomenys turi būti paremti informacija, kuri teikiama ūkio subjekto vadovybei.

124C. Ūkio subjekto kapitalas gali būti valdomas įvairiais būdais ir vykdoma daug skirtingų kapitalo reikalavimų. Pavyzdžiui, konglomeratą gali sudaryti ūkio subjektai, kurie, teikdami draudimo ir bankines paslaugas, gali veikti keliose jurisdikcijose. Jeigu pateikti bendri duomenys apie kapitalo reikalavimų vykdymą ir kapitalo valdymą nesuteikia vertingos informacijos finansinių ataskaitų vartotojams ar trukdo jiems susidaryti teisingą nuomonę apie ūkio subjekto kapitalo atsargas, ūkio subjektas apie kiekvieną jam taikomą kapitalo reikalavimą duomenis turi pateikti atskirai.

Kitos informacijos atskleidimas

125. Aiškinamajame rašte ūkio subjektas turi nurodyti:

- a) dividendų, pasiūlytų ar deklaruotų prieš įgaliojimą paskelbti finansines ataskaitas, tačiau nepaskirstytų nuosavybės valdytojams, sumą, taip pat atitinkamą sumą vienai akcijai; ir
- b) bet kokių nepripažįstamų sukauptų privilegijuotųjų dividendų sumą.

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

- a) ūkio subjekto buvimo vietą ir teisinę formą, registracijos šalį ir pagrindinės būstinės adresą (ar pagrindinės veiklos vietos, jeigu ji skiriasi nuo pagrindinės būstinės adreso);
- b) ūkio subjekto veiklos pobūdžio ir jo pagrindinės veiklos aprašymą; ir
- c) patronuojančios įmonės pavadinimą ir pagrindinę įmonių grupės patronuojančią įmonę.

ĮSIGALIOJIMO DATA

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

127A. Ūkio subjektas 96 straipsnio pakeitimą turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2006 m. sausio 1 d. ar vėliau. Jeigu ūkio subjektas taiko 19-ojo TAS „*Išmokos darbuotojams. Sukauptas pelnas ir nuostoliai, grupės planai ir atskleidimas*“ pakeitimus praėjusiam ataskaitiniam laikotarpiui, tam laikotarpiui taip pat turi būti taikomas šis pakeitimas.

127B. Ūkio subjektas turi taikyti 124A–124C straipsnių reikalavimus metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2007 m. sausio 1 d. ar vėliau. Ankstesnis taikymas yra skatinamas.

1-OJO TAS (PERSVARSTYTO 1997 M.) PANAIKINIMAS

128. Šis standartas pakeičia 1-ąjį TAS „*Finansinių ataskaitų pateikimas*“ (persvarstytą 1997 m.).

2-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS**„Atsargos“****TIKSLAS**

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

TAIKYMAS

- 2 Šis standartas taikomas visoms atsargoms, išskyrus:
- a) nebaigtą gamybą pagal statybos sutartis, įtraukiant tiesiogiai susijusių paslaugų sutartis (žr. 11-ąją TAS „Statybos sutartys“);
 - b) finansines priemones (žr. 32-ąją TAS „Finansinės priemonės. Pateikimas“ ir 39-ąją TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“); ir
 - c) biologinį turtą, susijusį su žemės ūkio veikla ir žemės ūkio produkcija derliaus nuėmimo metu (žr. 41-ąją TAS „Žemės ūkis“).
- 3 Šis standartas netaikomas vertinimui atsargų, priklausančių:
- a) žemės ūkio ir miško produkcijos, žemės ūkio produktų po derliaus nuėmimo, naudingųjų iškasenų ir gaminių iš jų gamintojams (tiek, kiek šios atsargos vertinamos grynąja galimo realizavimo verte, remiantis tose ūkio šakose priimta praktika). Kai tokios atsargos vertinamos jų grynąja galimo realizavimo verte, šios vertės pokyčiai pripažįstami to ataskaitinio laikotarpio pelnu arba nuostoliais;
 - b) biržos prekių pardavimo tarpininkams, kurie vertina atsargas jų tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas. Kai tokios atsargos vertinamos jų tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas, pokyčiai tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas pripažįstami to ataskaitinio laikotarpio pelnu arba nuostoliais.
- 4 Atsargos, minėtos 3 straipsnio a punkte, tam tikrais gamybos etapais vertinamos jų grynąja galimo realizavimo verte. Taip atsitinka, pavyzdžiui, kai nuimamas žemės ūkio derlius ar išgaunamos naudingosios iškasenos, kurių pardavimą užtikrina išankstinė sutartis, vyriausybės garantija, arba aktyviosios rinkos egzistavimas ir todėl rizika neparduoti produkcijos yra maža. Šio standarto vertinimo reikalavimai tokioms atsargoms netaikomi.
- 5 Prekybos tarpininkai yra tie, kurie perka ar parduoda prekes kitiems arba savo pačių sąskaita. Atsargos, minėtos 3 straipsnio b punkte, įsigyjamos daugiausia turint tikslą jas parduoti netolimoje ateityje ir kurti pelną dėl kainos arba pardavimo tarpininko maržos svyravimų. Kai tokios atsargos vertinamos jų tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas, šio standarto vertinimo reikalavimai joms netaikomi.

APIBRĖŽIMAI

- 6 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Atsargos – turtas, kuris yra:

- a) laikomas parduoti įprastinės veiklos metu;
- b) yra šiuo metu gaminamas, numatant jį parduoti; arba
- c) žaliavų ar medžiagų, kurios bus sunaudotos gamybos proceso metu arba teikiant paslaugas, pavidalu.

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

Tikroji vertė – suma, už kurią gali būti apsieista turtu ar kuria gali būti užskaitytas tarpusavio įsipareigojimas tarp nesusijusių šalių, ketinančių pirkti (parduoti) turtą ar užskaityti tarpusavio įsipareigojimą.

- 7 Grynoji galimo realizavimo vertė rodo grynąją sumą, kurią ūkio subjektas pardavęs atsargas tikisi gauti įprastinės savo veiklos metu. Tikroji vertė atspindi sumą, už kurią rinkoje gali būti apsieista tomis pačiomis atsargomis tarp nusimanančių ir ketinančių pirkti arba parduoti pirkėjų ir pardavėjų. Pirmoji vertė yra priskiriama konkrečiam ūkio subjektui, antroji – ne. Atsargų grynoji galimo realizavimo vertė gali būti nelygi tikrajai vertei atėmus pardavimo išlaidas.
- 8 Atsargos apima prekes, įsigytas ir laikomas ketinant jas perparduoti, pavyzdžiui, mažmenininko įsigytas ir perparduoti numatomas prekes, taip pat žemę ir kitą nekilnojamąjį turtą, skirtą perparduoti. Atsargos taip pat apima ūkio subjekto pagamintą arba gaminamą produkciją, be to, žaliavas ir kitokias medžiagas, laikomas ketinant jas panaudoti gamybos procese. Paslaugų teikėjo atsargos sudaro tas paslaugų išlaidas, kurios apibūdintos 19 straipsnyje ir už kurias ūkio subjektas dar nėra pripažinęs susijusių pajamų (žr. 18-ąją TAS „Pajamos“).

ATSARGŲ VERTINIMAS

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

Atsargų savikaina

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

Įsigijimo savikaina

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

Perdirbimo išlaidos

- 12 Atsargų perdirbimo išlaidas sudaro išlaidos, tiesiogiai susijusios su produkcijos vienetais, pavyzdžiui, išlaidos tiesioginei darbo jėgai. Joms taip pat priskiriamas sistemingas pastovių ir kintamų pridėtinųjų gamybos išlaidų, patiriamų perdirbant žaliavas į baigtus gaminius, paskirstymas. Pastovios pridėtinės gamybos išlaidos yra tos netiesioginės gamybos išlaidos, kurios yra santykinai pastovios nepriklausomai nuo gamybos apimtys (tai gamyklos pastatų, įrenginių nusidėvėjimo ir priežiūros, taip pat gamyklos valdymo išlaidos). Kintamos pridėtinės gamybos išlaidos yra tos netiesioginės gamybos išlaidos, kurias tiesiogiai arba beveik tiesiogiai lemia gamybos apimtis, pvz., išlaidos netiesioginėms medžiagoms arba netiesioginiam darbui.
- 13 Pastovių pridėtinųjų gamybos išlaidų priskyrimas perdirbimo išlaidoms grindžiamas normaliu gamybos įrenginių pajėgumu. Normalus pajėgumas – numatomas vidutinis produkcijos kiekis, kurį tikimasi pagaminti per tam tikrą ataskaitinių laikotarpių ar sezonų skaičių normaliomis aplinkybėmis ir atsižvelgiant į tam tikrą pajėgumo praradimą, atsirandantį dėl planuotos techninės priežiūros. Faktinis gamybos lygis gali būti taikomas tada, kai jis apytiksliai atitinka normalų pajėgumą. Pastovių pridėtinųjų gamybos išlaidų suma, priskiriama kiekvienam produkcijos vienetui, dėl žemo gamybos lygio ar nepakankamo gamybos galimybių išnaudojimo nedidėja. Nepriskirtos pridėtinės gamybos išlaidos pripažįstamos sąnaudomis tą ataskaitinį laikotarpį, kada atsiranda (susidaro). Neįprastai aukšto gamybos lygio laikotarpiais pastovios pridėtinės gamybos išlaidos, priskiriamos kiekvienam produkcijos vienetui, sumažinamos tiek, kad atsargų vertė neviršytų savikainos. Kintamos pridėtinės gamybos išlaidos kiekvienam produkcijos vienetui priskiriamos remiantis faktiniu gamybos įrengimų naudojimu.
- 14 Tuo pačiu metu gali būti gaminami keli gaminiai. Tai toks atvejis, kai, pavyzdžiui, gaminami sudėtiniai gaminiai arba kai vienas iš jų yra pagrindinis, o kitas – šalutinis. Kai kiekvieno iš šių gaminių gamybos išlaidos negali būti nustatytos atskirai, tai jos tolygiai paskirstomos visiems gaminiams. Toks skirstymas gali būti pagrįstas, pavyzdžiui, santykine kiekvieno gaminio pardavimo verte tiek gamybai vykstant, kai tik gaminiai tampa atskirai identifikuojami, tiek ir gamybai pasibaigus. Daugelis šalutinių gaminių savo pobūdžiu yra nereikšmingi. Tokiu atveju jie dažnai vertinami grynąja galimo realizavimo verte, o ši vertė atimama iš pagrindinio gaminio savikainos. Tą atlikus, pagrindinio gaminio balansinė vertė reikšmingai nesiskiria nuo jo savikainos.

Kitos išlaidos

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

- 16 Išlaidų, neįtrauktų į atsargų savikainą ir pripažįstamų to ataskaitinio laikotarpio, kurio metu jos susidarė, sąnaudomis, pavyzdžiai:
- a) normatyvus viršijančios medžiagų, darbo ar kitų gamybos išlaidų sumos;
 - b) sandėliavimo išlaidos, išskyrus tą atvejį, kai jos yra būtinos gamybos procese prieš tolesnį gamybos etapą;
 - c) valdymo pridėtinės išlaidos, nesusijusios su atsargų atgabenimu ir dabartinės jų būklės suteikimu; ir
 - d) pardavimo išlaidos.
- 17 Pagal 23-ąją TAS „Skolinimosi išlaidos“ nustatomos ribotos aplinkybės, kada skolinimosi išlaidos įtraukiamos į atsargų savikainą.
- 18 Ūkio subjektas gali įsigyti atsargas atidėto atsiskaitymo sąlygomis. Kai tokį sandorį iš esmės sudaro finansinis elementas, tada toks elementas (pavyzdžiui, skirtumas tarp įsigijimo kainos esant normaliam kredito terminui ir faktinės sumokėtos sumos) pripažįstamas kaip palūkanų sąnaudos tą finansinio elemento veikimo laikotarpį.

Paslaugų teikėjo atsargų savikaina

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

Žemės ūkio produkcijos, gautos iš biologinio turto, savikaina

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

Savikainos vertinimo metodai

- 21 Atsargų savikainos vertinimo metodai, pvz., standartinis išlaidų metodas arba mažmeninių kainų metodas, gali būti pasirenkami taikyti, kuris iš jų yra priimtinesnis, jei būtų gaunami savikainai artimi rezultatai. Nustatant normatyvinę savikainą, atsižvelgiama į normalius žaliavų, medžiagų, darbo, efektyvumo ir pajėgumų sunaudojimo lygius. Jie reguliariai peržiūrimi ir, jeigu būtina, taisomi atsižvelgiant į naujas sąlygas.
- 22 Mažmeninių kainų metodas dažnai taikomas mažmeniniame versle vertinant didelius kiekius greitai keičiamo asortimento atsargų, kurių pelnas panašus ir kurioms kitų savikainos nustatymo būdų pritaikyti neįmanoma. Atsargų savikaina nustatoma mažinant atsargų pardavimo kainą tam tikru bendrojo pelno procentu. Nustatant procentų dydį, atsižvelgiama į tas atsargas, kurios buvo nukainotos žemiau už jų pradinę pardavimo kainą. Dažniausiai taikomas vidutinis kiekvieno mažmeninių pardavimų skyriaus procentas.

Savikainos formulės

- 23 Atsargų, kurios paprastai vienos kitomis nekeičiamos, prekių ar paslaugų, gaminamų ir skiriamų ypatingiems projektams, savikaina turi būti nustatoma naudojant specialius individualios savikainos nustatymo būdus.
- 24 Specialus savikainos nustatymas – kai kuriems atskiriems atsargų straipsniams priskiriama tam tikra jų savikaina. Šis metodas tinka atsargoms, skiriamoms konkrečiam projektui, nežiūrint to, ar jos buvo nupirktos, ar pagamintos. Tačiau individualios savikainos metodas netinka, kai yra daug atsargų vienetų, kurie paprastai gali būti keičiami vieni kitais. Tokiomis aplinkybėmis galėtų būti taikomas likusių atsargų vienetų atrankos metodas, kad būtų galima nustatyti galimą poveikį pelnui ar nuostoliams.
- 25 Atsargų, nepamintų 23 straipsnyje, savikaina turi būti nustatoma taikant anksčiau įsigytų atsargų sunaudojimo metodą (FIFO) arba svertinio vidurkio formulę. Ūkio subjektas turi taikyti tą pačią savikainos formulę visoms atsargoms, kurių pobūdis ir panaudojimas yra panašus. Skirtingo pobūdžio ar skirtingos paskirties atsargoms gali būti taikomos skirtingos savikainos formulės.

- 26 Pavyzdžiui, atsargų panaudojimas viename veiklos segmente gali skirtis nuo tos pačios rūšies atsargų panaudojimo kitame veiklos segmente. Tačiau skirtumo tarp atsargų geografinio išsidėstymo (arba atitinkamų mokesčių taisyklių skirtumo) nepakanka, kad būtų pateisintas skirtingų savikainos formulių naudojimas.
- 27 Taikant FIFO formulę, daroma prielaida, kad atsargos, kurios buvo išsigytos arba pasigamintos pirmiausiai, parduodamos pirmiausiai, todėl atsargos, likusios ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, buvo vėliausiai pirkto ar pagamintos. Naudojant svertinio vidurkio formulę atsargų savikaina nustatoma pagal panašių atsargų vienetų ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir išgytų ar pagamintų per visą ataskaitinį laikotarpį panašių atsargų vienetų kainų svertinį vidurkį. Vidurkis gali būti skaičiuojamas periodiškai arba gavus kiekvieną papildomą atsargų partiją, atsižvelgiant į konkrečias šio ūkio subjekto aplinkybes.

Grynoji galimo realizavimo vertė

- 28 Atsargų savikaina gali būti nepadengiama, jeigu tos atsargos yra apgadintos, visiškai ar iš dalies paseno arba sumažėjo jų pardavimo kaina. Atsargų savikaina taip pat gali būti nepadengiama, jeigu padidėjo įvertintos jų gamybos užbaigimo išlaidos arba įvertintos pardavimo išlaidos. Atsargų nukainojimo iki grynosios galimo realizavimo vertės žemesnės už jų savikainą, praktika atitinka požiūrį, kad atsargų vertinimo sumos neturėtų viršyti sumų, kurias tikimasi gauti tas atsargas pardavus arba panaudojus.
- 29 Atsargos paprastai nukainojamos iki jų grynosios galimo realizavimo vertės pagal kiekvieną atsargų straipsnį. Tačiau kai kuriomis aplinkybėmis panašius arba susijusius straipsnius gali būti naudinga sugrupuoti. Taip gali būti tuo atveju, kai atsargų straipsniai yra susiję su tais pačiais produktais, kurių paskirtis arba galutinis panaudojimas yra panašūs, kurie gaminami ir realizuojami toje pačioje geografinėje zonoje ir kurių praktiškai neįmanoma įvertinti atskirai nuo kitų tos produktų grupės komponentų. Atsargos neturėtų būti nurašomos kaip priklausančios tai pačiai atsargų grupei, pavyzdžiui, kaip baigta produkcija arba kaip visos kitos konkretaus veikiančio segmento atsargos. Paslaugų teikėjai išlaidas kaupia dažniausiai kiekvienos atskiros paslaugos, kurios pardavimo kaina yra nustatoma atskirai. Taigi kiekviena tokia paslauga apskaitoma atskirai.
- 30 Grynosios galimo realizavimo vertės įvertinimai grindžiami pačiais naujausiais patikimais įrodymais, kokių atsargų kiekį tikimasi realizuoti. Šie įvertinimai atliekami atsižvelgiant į kainos arba savikainos svyravimus, tiesiogiai susijusius su įvykiais, vykstančiais po ataskaitinio laikotarpio pabaigos tiek, kiek tokie įvykiai patvirtina ataskaitinio laikotarpio pabaigoje egzistavusias sąlygas.
- 31 Grynosios galimo realizavimo vertės nustatymui (apskaičiavimui) turi įtakos ir tikslas, kuriam atsargos yra laikomos. Pavyzdžiui, atsargų kiekio, reikalingo pardavimo ar paslaugų sutarčių įvykdymui, grynoji galimo realizavimo vertė yra pagrįsta sutartine kaina. Jeigu pardavimo sutartyse numatyti mažesni atsargų kiekiai negu jų yra, šio likučio grynoji galimo realizavimo vertė nustatoma remiantis bendrosiomis pardavimo kainomis. Atidėjiniai gali atsirasti dėl sudarytų pardavimo sutarčių, pagal kurias numatytas atsargų kiekis viršija turimą atsargų kiekį, arba dėl įsigijimo sutarčių. Tokie atidėjiniai svarstomi 37-ajame TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“.
- 32 Žaliavos ir kitos medžiagos, laikomos atsargoms gaminti, nėra nukainojamos žemiau už jų savikainą, jeigu baigtus gaminius, kurių gamybai bus sunaudotos šios žaliavos, tikimasi parduoti už savikainą arba brangiau. Tačiau tuo atveju, kai žaliavų kainų sumažėjimas rodo, kad baigtų gaminių savikaina viršija jų grynąją galimo realizavimo vertę, žaliavos nukainojamos iki grynosios galimo realizavimo vertės. Tokiomis aplinkybėmis žaliavų pakeitimo sąnaudos gali būti geriausias turimas jų grynosios galimo realizavimo vertės matas.
- 33 Kiekvieną būsimą ataskaitinį laikotarpį turi būti iš naujo įvertinama grynoji galimo realizavimo vertė. Kai išnyksta aplinkybės, dėl kurių atsargos anksčiau turėjo būti nukainotos žemiau už savikainą, arba kai yra aiškių įrodymų, kad grynoji galimo realizavimo vertė padidėjo dėl pasikeitusių ekonominių aplinkybių, tada nukainojimas yra panaikinamas (t. y. grąžinama buvusio nukainojimo suma) taip, kad nauja balansinė vertė būtų savikainos vertė arba iš naujo nustatyta grynoji galimo realizavimo vertė (mažesnioji iš jų). Taip atsitinka, kai, pavyzdžiui, atsargų straipsnis toliau apskaitoje parodomas grynąja galimo realizavimo verte (nes jo pardavimo kaina krito), tebėra turimas naujuoju ataskaitiniu laikotarpiu, o jo pardavimo kaina pakilo.

SĄNAUDŲ PRIPAŽINIMAS

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

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

ATSKLEIDIMAS

- 36 Finansinėse ataskaitose turi būti atskleista:
- a) apskaitos politika, taikoma atsargoms vertinti, įtraukiant naudojamą savikainos formulę;
 - b) bendra atsargų balansinė vertė ir jų balansinės vertės pagal grupes, taikomas šio ūkio subjekto;
 - c) atsargų, tęstiniu būdu apskaitomų jų tikrąja verte atėmus pardavimo savikainą, balansinė vertė;
 - d) atsargų, pripažintų sąnaudomis per ataskaitinį laikotarpį, suma;
 - e) bet kokių atsargų nukainojimo suma, pripažįstama ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis pagal 34 straipsnį;
 - f) bet kokių nukainojimų panaikinimo (sumažinimo) suma, pripažįstama kaip atsargų, kurios buvo pripažintos ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis, vertės atkūrimo pagal 34 straipsnį;
 - g) aplinkybės arba įvykiai, dėl kurių pagal 34 straipsnį buvo panaikintas minėtas atsargų nukainojimas; ir
 - h) atsargų, įkeistų įsipareigojimams apdrausti, balansinė vertė.
- 37 Informacija apie skirtingų grupių atsargų balansines vertes ir atitinkamų turto straipsnių pokyčių mastą yra naudinga finansinių ataskaitų vartotojams. Įprastinės atsargų klasės yra prekės, gamybos žaliavos, medžiagos, esanti gamyboje ir baigta produkcija. Paslaugų teikėjo atsargos gali būti apibūdinamos kaip gamybos procese esančios atsargos.
- 38 Atsargų suma, pripažįstama sąnaudomis per ataskaitinį laikotarpį ir dažnai nurodoma kaip pardavimo išlaidos, apima išlaidas, kurios anksčiau buvo įtrauktos į parduotų atsargų vertę, taip pat nepaskirstytąsias pridėtines gamybos išlaidas ir normatyvus viršijančias atsargų gamybos išlaidas. Dėl specifinių ūkio subjekto aplinkybių taip pat gali būti įtraukiamos ir kitos sumos, pavyzdžiui, paskirstymo.
- 39 Kai kurie ūkio subjektai naudoja skirtingą pelno arba nuostolių ataskaitų formą, todėl gali būti pateiktos kitokios negu atsargų savikaina sumos, pripažintos ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis. Pagal tokią formą, ūkio subjektas pateikia sąnaudų analizę, pagrįstą sąnaudų suskirstymu pagal pobūdį. Šiuo atveju ūkio subjektas pateikia sąnaudomis pripažintas žaliavų, kitų sunaudotų medžiagų išlaidas, darbo užmokestį ir kitas išlaidas kartu su grynojo atsargų pokyčio per ataskaitinį laikotarpį suma.

ĮSIGALIOJIMO DATA

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

KITŲ NUTARIMŲ PANAIKINIMAS

- 41 Šis standartas pakeičia 2-ąjį TAS „Atsargos“ (persvarstytą 1993 m.).
- 42 Šis standartas pakeičia NAK-1-ąjį aiškinimą. „Pastovumas. Įvairios atsargų savikainos formulės“.

7-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Pinigų srautų ataskaitos“

TIKSLAS

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

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

TAIKYMAS

- 1 Ūkio subjektas sudaro pinigų srautų ataskaitą remdamasis šiuo standartu ir pateikia ją kaip savo finansinių ataskaitų sudedamąją dalį kiekvieną ataskaitinį laikotarpį, kurio finansinės ataskaitos yra pateikiamos.
- 2 Šis standartas pakeičia 7-ąjį TAS „Finansinės būklės pasikeitimo ataskaita“, patvirtintą 1977 m. liepos mėn.
- 3 Ūkio subjekto finansinių ataskaitų vartotojams svarbu žinoti, kaip ūkio subjektas uždirba ir naudoja pinigus ir pinigų ekvivalentus. Tai nepriklauso nuo ūkio subjekto veiklos pobūdžio ir to, ar galima pinigus laikyti ūkio subjekto veiklos produktu kaip finansinėse institucijose. Ūkio subjektams pinigai reikalingi iš esmės dėl tų pačių priežasčių: ūkinėms operacijoms atlikti, išpareigojimams įvykdyti ir siekiant garantuoti pelną savo investuotojams, tačiau pagrindinė ūkio subjektų veikla, duodanti pajamas, gali būti skirtinga. Todėl šis standartas reikalauja, kad ūkio subjektas pateiktų pinigų srautų ataskaitas.

PINIGŲ SRAUTŲ INFORMACIJOS TEIKIAMA NAUDA

- 4 Pinigų srautų ataskaita, naudojama kartu su kitomis finansinių ataskaitų dalimis, suteikia informacijos, kuri leidžia vartotojams įvertinti ūkio subjekto grynojo turto pasikeitimus, finansinę struktūrą, taip pat jo likvidumą, mokumą ir pajėgumą daryti įtaką pinigų srautų kiekiui ir pasiskirstymui per laikotarpį, siekiant prisitaikyti prie besikeičiančių aplinkybių ir galimybių. Informacija apie pinigų srautus yra naudinga vertinant ūkio subjekto pajėgumą uždirbti pinigus ir pinigų ekvivalentus. Ji suteikia vartotojui galimybę sukurti būsimų laikotarpių skirtingų ūkio subjektų pinigų srautų dabartinės vertės įvertinimo ir palyginimo metodus. Pateikus šią ataskaitą galima geriau palyginti skirtingų ūkio subjektų rezultatus, kadangi taip pašalinama galimybė skirtingai aiškinti tų pačių sandorių ir įvykių apskaitą.
- 5 Informacija apie ankstesnių laikotarpių pinigų srautus dažnai naudojama kaip būsimų pinigų srautų kiekių, trukmės ir garantijos rodiklis. Ji taip pat naudinga tikrinant anksčiau atlikto būsimų pinigų srautų įvertinimo tikslumą, ryšį tarp pelningumo, grynujų pinigų srautų ir besikeičiančių kainų poveikio.

APIBRĖŽIMAI

- 6 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Pinigai – gryniesiems pinigams ir indėliams iki pareikalavimo.

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

Pinigų srautai – pinigų ir pinigų ekvivalentų įplaukos ir išmokos.

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

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

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

Pinigai ir pinigų ekvivalentai

- 7 Pinigų ekvivalentai yra skirti trumpalaikiams piniginiams įsipareigojimams įvykdyti, o ne investuoti ar kitiems tikslams. Kad investicija būtų priskiriama pinigų ekvivalentams, ji turi būti lengvai iškeičiama į aiškų pinigų kiekį, o rizika, kad pasikeis jos vertė, turi būti nereikšminga. Todėl investicija priskiriama pinigų ekvivalentams tik tada, kai ji yra trumpalaikė, pavyzdžiui, trys mėnesiai (ar mažiau) nuo įsigijimo datos. Investicijos į nuosavybės vertybinius popierius nepriskiriamos pinigų ekvivalentams, nebent jos iš esmės yra pinigų ekvivalentai, pavyzdžiui, privilegijuotosios akcijos, įsigytos likus mažai laiko iki jų termino pabaigos, jei nurodyta išpirkimo data.
- 8 Lėšų skolinimasis iš banko paprastai laikomas finansine veikla. Tačiau kai kuriose šalyse banko kredito poreikio, kuris padengiamas pagal pareikalavimą, sudaro neatskiriama ūkio subjekto pinigų valdymo dalį. Tokiomis aplinkybėmis banko kredito poreikio yra pinigų ar pinigų ekvivalentų komponentas. Tokių bankinių susitarimų bendra ypatybė ta, kad banko sąskaitos likutis dažnai svyruoja nuo teigiamo iki neigiamo.
- 9 Pinigų srautams nepriskiriamas pinigų ar pinigų ekvivalentų judėjimas iš straipsnio į straipsnį, kadangi šie komponentai yra ūkio subjekto pinigų valdymo, o ne jo pagrindinės, investicinės ar finansinės veiklos dalis. Pinigų valdymas apima pinigų perviršio investavimą į pinigų ekvivalentus.

PINIGŲ SRAUTŲ ATASKAITOS PATEIKIMAS

- 10 Pinigų srautų ataskaitoje pateikiami tam tikro laikotarpio pinigų srautai, suklasifikuoti pagal ūkio subjekto pagrindinę, investicinę ir finansinę veiklą.
- 11 Suklasifikuotus pagal pagrindinę, investicinę ir finansinę veiklą pinigų srautus ūkio subjektas pateikia taip, kaip yra tinkamiausia jo veiklai. Klasifikavimas pagal veiklą suteikia informacijos, kuri leidžia vartotojams įvertinti tos veiklos įtaką ūkio subjekto finansinei būklei, jo pinigų ir pinigų ekvivalentų sumą. Ši informacija taip pat gali būti naudojama ryšiui tarp veiklos rūšių įvertinti.
- 12 Tam tikro sandorio pinigų srautai gali būti klasifikuojami skirtingai. Pavyzdžiui, kai grąžinant pinigų paskolą, grąžinamos ir paskolos palūkanos, ir paskolos suma, tai palūkanos gali būti priskiriamos pagrindinei veiklai, o paskola – finansinei veiklai.

Pagrindinė veikla

- 13 Pinigų srautų iš pagrindinės veiklos kiekis yra pagrindinis rodiklis, parodantis, kiek ūkio subjekto veikla sukūrė pinigų srautų, kurių pakaktų, nenaudojant išorės finansavimo šaltinių, paskoloms grąžinti, ūkio subjekto gamybiniam pajėgumams palaikyti, dividendams išmokėti ir naujoms investicijoms. Informacija apie konkrečius ankstesnių laikotarpių pagrindinės veiklos pinigų srautų komponentus, naudojama kartu su kita informacija, yra naudinga prognozuojant būsimus pagrindinės veiklos pinigų srautus.
- 14 Pagrindinės veiklos pinigų srautai, visų pirma, gaunami iš pagrindinės pajamos uždirbančios ūkio subjekto veiklos. Todėl paprastai jie atsiranda iš sandorių ir kitų įvykių, kuriais remiantis nustatomas pelnas ar nuostolis. Pagrindinės veiklos pinigų srautų pavyzdžiai:
 - a) pinigų įplaukos pardavus prekes ir suteikus paslaugas;
 - b) pinigų įplaukos iš autorinių atlyginimų, mokesčių, komisinių ir kitų pajamų;
 - c) pinigų išmokos prekių ir paslaugų tiekėjams;
 - d) pinigų išmokos darbuotojams ir jų vardų;
 - e) draudimo įmonės pinigų įplaukos ir draudimo premijų, pareikštų pretenzijų, metinių rentų ir kitos draudimo išmokos;
 - f) pinigų išmokos ar grąžinimas, susijęs su pelno mokesčiais, išskyrus tą, kurie gali būti priskirti konkrečiai finansinei ar investicinei veiklai; ir
 - g) pinigų įplaukos ar išmokos, susijusios su darbo ar prekybos sutartimis.

Kai kurie sandoriai, tokie kaip gamyklos įrangos dalies pardavimas, gali turėti įtakos pelnui ar nuostoliui, naudojamam apskaiciuojant pelną ar nuostolį. Tačiau pinigų srautai, susiję su šiuo sandoriu, yra investicinės veiklos pinigų srautai.

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

Investicinė veikla

- 16 Pinigų srautus iš investicinės veiklos nurodyti atskirai yra svarbu dėl to, kad šie pinigų srautai parodo išlaidų, skirtų būsimų laikotarpių pajamoms uždirbti ir pinigų srautams atsirasti, dydį. 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 ir 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 ūkio subjektų nuosavybės ar skolos priemones ir dalį bendrose įmonėse, išskyrus išmokas už tokias priemones, kurios yra pinigų ekvivalentai, skirtos parduoti ar perparduoti;
 - d) pinigų įplaukos, gaunamos pardavus kitų ūkio subjektų nuosavybės ar skolos priemones ir dalį bendrose įmonėse, išskyrus įplaukas už tokias priemones, kurios yra pinigų ekvivalentai, skirtos parduoti ar perparduoti;
 - e) išankstiniai pinigų mokėjimai ar paskolos kitoms šalims, išskyrus tas, kurias suteikė finansinės institucijos;
 - f) pinigų įplaukos, susijusios su išankstinių mokėjimų ir paskolų kitoms šalims grąžinimu, išskyrus tas, kurias atliko finansinės institucijos;
 - g) pinigų išmokos už ateities, išankstinius, pasirinkimo ir apsikeitimo sandorius, išskyrus atvejus, kai šios sutartys laikomos parduoti ar perparduoti arba yra priskiriamos finansinei veiklai;
 - h) pinigų įplaukos už ateities, išankstinius, pasirinkimo ir apsikeitimo sandorius, išskyrus atvejus, kai šios sutartys laikomos parduoti ar perparduoti arba yra priskiriamos finansinei veiklai.

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

Finansinė veikla

- 17 Atskirai parodyti finansinės veiklos pinigų srautus svarbu todėl, kad tai naudinga prognozuojant ūkio subjekto kapitalo teikėjų pretenzijas dėl būsimų laikotarpių pinigų srautų. Finansinės veiklos pinigų srautų pavyzdžiai:
- a) pinigų įplaukos, gaunamos išleidžiant akcijas ir kitas nuosavybės priemones;
 - b) pinigų išmokos mokėjimas savininkams ūkio subjekto akcijoms įsigyti arba išpirkti;
 - c) pinigų įplaukos, gautos išleidus skolinius įsipareigojimus, paskolas, vekselius, obligacijas, įkeitimo raštus ir kitus trumpalaikius ar ilgalaikius įsiskolinimus;
 - d) pinigų mokėjimas grąžinant pasiskolintas sumas; ir
 - e) pinigų mokėjimas nuomotojui, mažinantys esamus įsipareigojimus, susijusius su finansine nuoma.

PAGRINDINĖS VEIKLOS PINIGŲ SRAUTŲ PATEIKIMAS

- 18 Ūkio subjektas turi pateikti pagrindinės veiklos pinigų srautus vienu iš šių būdų:
- a) tiesioginiu būdu, kuriuo atskleidžiamos pagrindinės bendrųjų pinigų įplaukų ir bendrųjų pinigų išmokų klasės; arba

- b) netiesioginiu metodu, kuriuo pelnas arba nuostolis koreguojamas nepiniginio pobūdžio sandorių rezultatais, visais praeities ar būsimų laikotarpių pagrindinės veiklos pinigų įplaukų ar išmokų atidėjimais ar kaupiniais ir pajamų ar sąnaudų, susijusių su investicinės ar finansinės veiklos pinigų srautais, straipsniais.
- 19 Ūkio subjektams rekomenduojama pagrindinės veiklos pinigų srautus pateikti tiesioginiu būdu. Tiesioginis būdas suteikia informacijos, kuri gali būti naudinga apskaičiuojant būsimųjų laikotarpių pinigų srautus, o netiesioginis būdas tokios informacijos nesuteikia. Taikant tiesioginį būdą, informacija apie pagrindines bendrųjų piniginių įplaukų ir bendrųjų piniginių išmokų klases gali būti gaunama:
- a) iš ūkio subjekto apskaitos įrašų; arba
- b) koreguojant pardavimo, parduotų prekių savikainą (finansinėms institucijoms palūkanų ir panašias pajamas bei palūkanų ir panašias sąnaudas) ir kitus pelno (nuostolio) ataskaitos straipsnius:
- i) atsargų, pagrindinės veiklos gautinų ir mokėtinų sumų pasikeitimą per laikotarpį;
- ii) kitų nepiniginių straipsnių; ir
- iii) kitų straipsnių, pagal kuriuos piniginis poveikis laikomas investicinės ar finansinės veiklos pinigų srautais.
- 20 Netiesioginiu būdu gryniesiems pinigų srautai nustatomi koreguojant pelną ar nuostolį, atsižvelgiant į šių veiksmų poveikį:
- a) atsargų, 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 asocijuotųjų įmonių pelnas ir mažumos dalis; ir
- c) visų kitų straipsnių, pagal kuriuos pinigų poveikis laikomas investicinės ar finansinės veiklos pinigų srautais.
- Pagal netiesioginį būdą gryniesiems pinigų srautai gali būti pateikti parodant pajamas ir sąnaudas, įtrauktas į pelno (nuostolio) ataskaitą, atsargų ir pagrindinės veiklos gautinų ir mokėtinų sumų pasikeitimą per laikotarpį.

INVESTICINĖS IR FINANSINĖS VEIKLOS PINIGŲ SRAUTŲ PATEIKIMAS

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

PINIGŲ SRAUTŲ PATEIKIMAS GRYNAJA VERTE

- 22 Toliau nurodomi pagrindinės, investicinės ar finansinės veiklos pinigų srautai, kurie gali būti pateikti grynąja verte:
- a) piniginės įplaukos ir išmokos klientų vardu, kai tokie pinigų srautai parodo kliento, o ne ūkio subjekto veiklą; ir
- b) piniginės įplaukos ir išmokos tokių straipsnių, kurių greita apyvarta, didelės sumos ir trumpas padengimo terminas.
- 23 Piniginių įplaukų ir išmokų, nurodytų 22 straipsnio a punkte, pavyzdžiai:
- a) neterminuoto indėlio banke priėmimas ir išmokėjimas;
- b) investicinėse įmonėse laikomos klientų lėšos; ir
- c) nuomos mokesčiai, surenkami turto savininkų vardu ir jiems perduodami.
- Piniginių įplaukų ar išmokų, nurodytų 22 straipsnio b punkte, pavyzdžiai yra toliau nurodyti išankstiniais mokėjimais ar grąžinimais:
- a) sumos, susijusios su kreditinių kortelių klientais;
- b) investicijų įsigijimas ir pardavimas; ir
- c) kiti trumpalaikiai įsiskolinimai, pavyzdžiui, tokie, kurių trukmė – trys ar mažiau mėnesių.

- 24 Pinigų srautai, atsirandantys iš toliau nurodytų finansinės institucijos veiklos sričių, gali būti pateikti grynąja verte:
- a) piniginės įplaukos ar išmokos, susijusios su indėlių, kurių trukmės terminas fiksuotas, priėmimu ir išmokėjimu;
 - b) indėlių padėjimas į kitas finansines institucijas ar jų atsiėmimas iš finansinių institucijų; ir
 - c) išankstinis pinigų mokėjimas ir paskolos klientams, tokio išankstinio mokėjimo ir paskolų grąžinimas.

PINIGŲ SRAUTAI UŽSIENIO VALIUTA

- 25 Pinigų srautai, atsirandantys iš sandorių užsienio valiuta, turi būti registruojami apskaitoje ūkio subjekto funkcinė valiuta, sumai užsienio valiuta taikant pinigų srautų dienos funkcinės ir užsienio valiutų keitimo kursą.
- 26 Užsienio dukterinės įmonės pinigų srautai turi būti perskaiciuojami taikant pinigų srautų dienos funkcinės ir užsienio valiutų keitimo kursą.
- 27 Pinigų srautai užsienio valiuta pateikiami remiantis 21-uju TAS „Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka“. Jis leidžia taikyti valiutų keitimo kursą, kuris yra artimas faktiniam realiam kursui. Pavyzdžiui, vidutinis svertinis to laikotarpio valiutų keitimo kurso vidurkis gali būti naudojamas sandoriams užsienio valiuta registruoti ar užsienio dukterinės įmonės pinigų srautams įvertinti. Vis dėlto 21-asis TAS neleidžia taikyti valiutos keitimo kurso balanso datą užsienyje veikiančios dukterinės įmonės pinigų srautus perskaiciuojant į finansinių ataskaitų valiutą.
- 28 Nerealizuotos pajamos ir nuostoliai, atsirandantys dėl užsienio valiutos keitimo kurso pokyčių, nėra pinigų srautai. Tačiau keitimo kurso pasikeitimo poveikis pinigams ir pinigų ekvivalentams, laikomiems ar mokėtiniems užsienio valiuta, parodomas pinigų srautų ataskaitoje dėl to, kad būtų galima palyginti pinigus ir pinigų ekvivalentus laikotarpio pradžioje ir pabaigoje. Šis kiekis pateikiamas atskirai nuo pagrindinės, investicinės ir finansinės veiklos pinigų srautų ir apima keitimo kursų skirtumus, jei tokių yra, kurie šiems pinigų srautams buvo užfiksuoti laikotarpio pabaigoje.
- 29 (Panaikinta)
- 30 (Panaikinta)

PALŪKANOS IR DIVIDENDAI

- 31 Visi pinigų srautai iš gautų ar sumokėtų palūkanų ir dividendų turi būti pateikiami atskirai. Kiekvienas iš jų turi būti visais ataskaitiniais laikotarpiais pastoviai pripažįstamas kaip atsirandantis iš pagrindinės, investicinės ar finansinės veiklos.
- 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-ojo TAS „Skolinimosi išlaidos“ leistiną alternatyvų būdą.
- 33 Finansinėse institucijose sumokėtos ir gautos palūkanos ir dividendai paprastai priskiriami pagrindinės veiklos pinigų srautams, tačiau nėra vieningos nuomonės, kaip klasifikuoti šiuos pinigų srautus kituose ūkio subjektuose. Sumokėtos ir gautos palūkanos ir dividendai gali būti priskiriami pagrindinės veiklos pinigų srautams, kadangi jie yra tarp tų veiksmų, kurie lemia pelną ar nuostolį. Kita vertus, sumokėtos ir gautos palūkanos ir dividendai pagal aplinkybes gali būti priskiriami kaip finansiniams ar investiciniams pinigų srautams, kadangi jie yra finansinių išteklių gavimo savikaina arba investicijų pelnas.
- 34 Sumokėti dividendai gali būti priskiriami finansiniams pinigų srautams, kadangi jie yra finansinių išteklių gavimo savikaina. Kita vertus, sumokėti dividendai gali būti pripažįstami pagrindinės veiklos pinigų srautų sudedamąja dalimi, siekiant padėti vartotojams įvertinti ūkio subjekto sugebėjimą išmokėti dividendus iš pagrindinės veiklos pinigų srautų.

PELNO MOKESČIAI

- 35 Pinigų srautai, atsirandantys iš pelno mokesčių, turi būti pateikiami atskirai ir priskiriami ūkio subjekto pagrindinės veiklos pinigų srautams, išskyrus atvejus, kai galima konkrečiai nustatyti, kad jie priklauso investicinei ar finansinei veiklai.
- 36 Pelno mokesčiai atsiranda iš sandorių, kurie sukuria pinigų srautus, pinigų srautų ataskaitoje parodamus pagrindinėje, investicinėje ar finansinėje veikloje. Tada, kai mokesčių sąnaudos gali būti aiškiai tapatinamos su investicine ar finansine veikla, dažnai neįmanoma identifikuoti tų mokesčių pinigų srautų, nes jie gali atsirasti kitą laikotarpį nei buvo sudarytas sandoris, sukūręs pinigų srautus. Todėl sumokėti mokesčiai paprastai priskiriami

pagrindinės veiklos pinigų srautams. Tačiau tuo atveju, kai įmanoma susieti mokesčių pinigų srautus su konkrečiu sandoriu, sukūrusiu pinigų srautus, kurie priskirtini investicinės ar finansinės veiklos pinigų srautams, tada mokesčių pinigų srautai gali būti laikomi investiciniais ar finansiniais. Jeigu mokesčių pinigų srautai priklauso daugiau kaip vienai veiklos sričiai, pateikiama bendra sumokėtų mokesčių suma.

INVESTICIJOS Į DUKTERINES, ASOCIJUOTĄSIAS IR BENDRAS ĮMONES

- 37 Kai investicijų į dukterines ar asocijuotąsias įmones apskaita atliekama remiantis nuosavybės arba savikainos metodais, investuotojas savo pinigų srautų ataskaitoje pateikia tik tuos pinigų srautus, kuriuos jis suteikia investicijos objektui, pavyzdžiui, dividendus ir avansinius mokėjimus.
- 38 Ūkio subjektas, kuris atsiskaito už savo dalį bendrai kontroliuojamoje įmonėje (žr. 31-ąją TAS „*Dalys bendrose įmonėse*“) taikydamas proporcingo konsolidavimo būdą, į savo konsoliduotą pinigų srautų ataskaitą įtraukia pinigų srautus, proporcingus savo daliai bendrai kontroliuojamos įmonės pinigų srautuose. Ūkio subjektas, kuris pateikia tokią dalį nuosavybės metodu, į savo pinigų srautų ataskaitą įtraukia pinigų srautus, susidariusius iš savo investicijų į bendrai kontroliuojamas įmones, paskirstymus ir kitus jo tarpusavio mokėjimus ar įplaukas tarp jo 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 skirstomi taip pat, kaip investiciniai pinigų srautai.
- 40 Tiek dukterinių įmonių ar kitų verslo vienetų įsigijimo, tiek perleidimo atveju ūkio subjektas turi parodyti kiekvieną per laikotarpį:
- a) visą sumokėtą ar gautą atlygį;
 - b) įsigijimui panaudotos ir perleidus gautos sumos dalį pinigais ir pinigų ekvivalentais;
 - c) pinigų ir pinigų ekvivalentų sumą įsigytoje ar perleistoje dukterinėje įmonėje ar verslo vienetė; ir
 - d) turto ir įsipareigojimų sumas, į kurias neįtraukti pinigai ir pinigų ekvivalentai įsigytoje ar perleistoje dukterinėje įmonėje ar verslo vienetė, suskirstytas į atskiras kategorijas.
- 41 Atskirai pateikiant dukterinių įmonių ar kitų verslo vienetų įsigijimo ar perleidimo pinigų srautų poveikį to paties straipsnio vienoje eilutėje, 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 įsigyjant 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 pinigų ar pinigų ekvivalentus, neturi būti įtraukiami į pinigų srautų ataskaitas. Tokie sandoriai turi būti parodyti kurioje nors kitoje finansinių ataskaitų dalyje taip, kad būtų pateikta visa reikalinga informacija apie šią investicinę ir finansinę veiklą.
- 44 Dauguma investicinės ir finansinės veiklos neturi tiesioginės įtakos einamiesiems pinigų srautams, nors jie veikia ūkio subjekto kapitalo ir turto struktūrą. Neįtraukti nepiniginiai sandoriai į pinigų srautų ataskaitą atitinka pinigų srautų ataskaitų tikslą, kadangi šie straipsniai nedaro įtakos einamojo laikotarpio pinigų srautams. Nepiniginių sandorių pavyzdžiai:
- a) turto įsigijimas prisiimant tiesiogiai susijusius įsipareigojimus arba nuomos būdu;
 - b) ūkio subjekto įsigijimas išleidžiant akcijas; ir
 - c) skolos perkėlimas į nuosavybę.

PINIGŲ IR PINIGŲ EKVIVALENTŲ KOMPONENTAI

- 45 Ūkio subjektas turi parodyti pinigų ir pinigų ekvivalentų komponentus ir 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-ąją TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“, ūkio subjektas turi nurodyti, kokios apskaitos politikos jis laikosi nustatydamas pinigų ir pinigų ekvivalentų sudėtį.
- 47 Kiekvieno pinigų ir pinigų ekvivalentų komponento nustatymo politikos pakeitimo įtaka, pavyzdžiui, finansinių priemonių, kurios anksčiau buvo laikomos ūkio subjekto investicijų portfelio, klasifikavimo pasikeitimas parodomas pagal 8-ąją TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“.

KITOS INFORMACIJOS ATSKLEIDIMAS

- 48 Ūkio subjektas privalo vadovybės ataskaitoje nurodyti jo turimą reikšmingą pinigų ir pinigų ekvivalentų likučių sumą, kurios negali naudoti ūkio subjektų grupė.
- 49 Yra daug aplinkybių, dėl kurių ūkio subjekto turimų pinigų ir pinigų ekvivalentų likučių negali naudoti grupės. Pavyzdžiui, pinigų ir pinigų ekvivalentų likučiai gali būti laikomi dukterinėje įmonėje, kuri veikia šalyje, kontroliuojančioje valiutų keitimą ar taikančioje kitus teisinius apribojimus, todėl likučių negali bendrai naudoti patrunuojančios įmonės ar kitos dukterinės įmonės.
- 50 Vartotojams, norintiems suprasti ūkio subjekto finansinę būklę ar jo likvidumą, gali būti naudinga papildoma informacija. Rekomenduojama tokią informaciją pateikti vadovybės paaiškinime. Gali būti pateikta informacija apie:
- a) atidėtų skolinimosi pajėgumų sumą, kuri gali būti naudojama pagrindinei veiklai ateityje ir kapitalo įsipareigojimams padengti, nurodant visus šių pajėgumų naudojimo apribojimus;
 - 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 padidėjimą, atskirai nuo tų pinigų srautų, kurie būtini ūkio subjekto veiklai tęsti; ir
 - d) kiekvieno atskiros ataskaitose pateiktino segmento pinigų srautų, susidarančių iš pagrindinės, investicinės ir finansinės veiklos, dydžius (žr. 8-ąją TAS „Veiklos segmentai“).
- 51 Atskirai pateikti pinigų srautus, parodančius pagrindinės veiklos pajėgumų padidėjimą, ir pinigų srautus, reikalingus pagrindinės veiklos pajėgumams išlaikyti, yra naudinga, kadangi tai leidžia vartotojams spręsti, ar ūkio subjektas tinkamai investuoja, siekdamas palaikyti savo pagrindinę veiklą. Ūkio subjektas, kuris netinkamai investuoja, kad palaikytų savo pagrindinės veiklos lygį, galėtų prognozuoti ateities pelningumą, mažindamas likvidumą ir savininkų nuosavybę.
- 52 Pateikiant segmentų pinigų srautus, vartotojams sudaroma galimybė geriau suprasti santykį tarp viso verslo ir jo sudedamųjų dalių pinigų srautų, segmentų pinigų srautus ir jų įvairovę.

ĮSIGALIOJIMO DATA

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

8-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS**„Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“****TIKSLAS**

- 1 Šio standarto tikslas – nustatyti apskaitos politikos pasirinkimo ir keitimo kriterijus, taip pat apskaitos politikos keitimo užregistravimą apskaitoje ir apskaitinių įvertinimų keitimo ir klaidų taisymo pateikimą. Taikant šį standartą siekiama padidinti ūkio subjekto finansinių ataskaitų svarbumą ir patikimumą, taip pat jų palyginamumą su kitų ataskaitinių laikotarpių ir kitų ūkio subjektų finansinėmis ataskaitomis.
- 2 Apskaitos politikos atskleidimo pateikimo reikalavimai, išskyrus apskaitos politikos keitimų pateikimo reikalavimus, yra išdėstyti 1-ajame TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“.

TAIKYMAS

- 3 Šis standartas turi būti taikomas pasirenkant ir taikant apskaitos politiką, taip pat apskaitoje registruojant apskaitos politikos keitimą, apskaitinių įvertinimų keitimą ir ankstesnių ataskaitinių laikotarpių klaidų taisymą.
- 4 Ankstesnių ataskaitinių laikotarpių klaidų taisymo ir retrospektyvus koregavimo, atliekamo taikant apskaitos politikos keitimus, poveikis mokesčiams yra apskaitomas ir pateikiamas pagal 12-ąjį TAS „Pelno mokesčiai“.

APIBRĖŽIMAI

- 5 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

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

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

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

- a) Tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus;
- b) Tarptautinius apskaitos standartus; ir
- c) Tarptautinio finansinės atskaitomybės aiškinimo komiteto (TFAAK) arba buvusio Nuolatinio aiškinimo komiteto (NAK) parengtus aiškinimus.

Straipsnių nepateikimas ar neteisingas pateikimas yra *reikšmingi*, jei jie po vieną ar bendrai, gali daryti įtaką vartotojų ekonominiams sprendimams, priimamiems remiantis finansinėmis ataskaitomis. Reikšmingumą lemia nepateikimo ar neteisingo pateikimo dydis ar pobūdis konkrečiomis aplinkybėmis. Lemiamu veiksniu gali tapti straipsnio dydis, pobūdis ar jų derinys.

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

- a) turima už tuos ataskaitinius laikotarpius, už kuriuos buvo nurodyta paskelbti finansines ataskaitas; ir
- b) galėjo būti gauta ir tinkamai panaudota (ir to pagrįstai buvo galima tikėtis), sudarant ir pateikiant to ataskaitinio laikotarpio finansines ataskaitas.

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

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

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

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

- a) retrospektyvaus būdo taikymo ar retrospektyvaus perskaiciavimo padarinių neįmanoma nustatyti;
- b) retrospektyvaus būdo taikymui ar retrospektyviam perskaiciavimui reikalingos prielaidos, kokie tą ataskaitinį laikotarpį būtų buvę vadovybės tikslai; arba
- c) retrospektyvaus būdo taikymui ar retrospektyviam perskaiciavimui reikalingas reikšmingas sumos įvertinimas, tačiau šio įvertinimo atžvilgiu neįmanoma objektyviai išskirti informacijos, kuri:
 - i) pateiktų įrodymų apie aplinkybes, egzistavusias tą dieną (tomis dienomis), kuria (-omis) remiantis šios sumos turi būti pripažįstamos, vertinamos ar pateikiamos; ir
 - ii) būtų buvusi turima tuo metu, kai to ankstesnio ataskaitinio laikotarpio finansinės ataskaitas vadovybė buvo įgaliota paskelbti;

ir nesusijusi su kita informacija.

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

- a) naujos apskaitos politikos taikymas sandoriams, kitiems įvykiams ir sąlygoms, atsiradusiems (-oms) po politikos pakeitimo datos; ir
- b) apskaitinio įvertinimo keitimo poveikio dabartiniam ir būsimiems ataskaitiniams laikotarpiams, kuriems įtakos turi šis pakeitimas, pripažinimas.

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

APSKAITOS POLITIKA

Apskaitos politikos pasirinkimas ir taikymas

- 7 Kai sandoriui, kitam įvykiui ar sąlygai galima pritaikyti konkretų standartą ar aiškinimą, tada apskaitos politikos priemonė ar kelios priemonės, taikomos tam straipsniui, turi būti nustatomos remiantis standartu ar aiškinimu ir atsižvelgiant į bet kuriuos susijusius TASV išleistus standarto ar aiškinimo taikymo nurodymus.
- 8 TFAS pateikiamos apskaitos politikos priemonės, kurias taikant, remiantis TASV išvadomis, finansinėse ataskaitose lengviau pateikti svarbią ir patikimą informaciją apie sandorius, kitus įvykius ir sąlygas. Šių politikos priemonių nereikia taikyti, jeigu jų taikymo poveikis yra nereikšmingas. Tačiau nederą nukrypti nuo TFAS ar palikti neištaisytus nereikšmingus nukrypimus, siekiant pateikti tam tikrą finansinę būklę, finansinį rezultatą ar pinigų srautus.
- 9 TASV išleisti tam tikrų standartų taikymo nurodymai nėra tų standartų dalis, todėl jie neapima finansinių ataskaitų reikalavimų.
- 10 Jeigu nėra standarto ar aiškinimo, kurį galima pritaikyti konkrečiam sandoriui, kitam įvykiui ar sąlygai, vadovybė priimdama apskaitos politikos rengimo ir taikymo sprendimus turi pasikliauti savo profesine patirtimi, jeigu tokiu būdu gaunama informacija yra:
 - a) tenkinanti vartotojų poreikius priimant ekonominius sprendimus; ir
 - b) patikima – tuo, kad finansinės ataskaitos:
 - i) tiksliai pateikia ūkio subjekto finansinę būklę, finansinį rezultatą ir pinigų srautus;
 - ii) atspindi ne tik sandorių, kitų įvykių ir sąlygų teisinę formą, bet ir tikrąją ekonominę jų esmę;

- iii) neutralios, t. y. nešališkos;
 - iv) tinkamai, apgalvotai pateiktos; ir
 - v) visais reikšmingais atžvilgiais galutinės.
- 11 Priimdama sprendimą, apibūdintą 10 straipsnyje, vadovybė turi remtis toliau nurodytais šaltiniais ir apsvarstyti galimybę juos taikyti tokia tvarka:
- a) reikalavimai ir nurodymai standartuose ir aiškinimuose, kuriuose nagrinėjami panašūs ir kaip nors susiję atvejai; ir
 - b) turto, išpareigojimų, pajamų ir sąnaudų apibrėžimai, pripažinimo kriterijai ir vertinimo principai *Pagrinduose*.
- 12 Be to, priimdama sprendimą, apibūdintą 10 straipsnyje, vadovybė gali taip pat apsvarstyti naujausius kitų standartų rengimo institucijų nutarimus, paremtus panašia apskaitos standartų kūrimo principų sistema, taip pat kitą literatūrą apie apskaitą ir taikomą veiklos praktiką – tiek, kiek visa tai neprieštaruja 11 straipsnyje nurodytoms apskaitos politikos priemonėms.

Apskaitos politikos pastovumas

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

Apskaitos politikos keitimas

- 14 Ūkio subjektas keičia apskaitos politiką tik tuo atveju, jeigu keitimas:
- a) atitinka standartą ar aiškinimą; arba
 - b) leidžia paruošti finansines ataskaitas, teikiančias patikimą ir svarbią informaciją apie sandorių, kitų įvykių ar sąlygų poveikį ūkio subjekto finansinei būklei, finansiniam rezultatui ar pinigų srautams.
- 15 Finansinių ataskaitų vartotojai turi turėti galimybę palyginti ūkio subjekto skirtingų ataskaitinių laikotarpių finansines ataskaitas dėl to, kad nustatytų jo finansinės būklės, finansinio rezultato ir pinigų srautų kitimo tendencijas. Todėl ta pati apskaitos politika taikoma tiek vienam ataskaitiniam laikotarpiui, tiek pereinant iš vieno ataskaitinio laikotarpio į kitą, išskyrus tą atvejį, kai apskaitos politikos keitimas atitinka vieną iš 14 straipsnyje nurodytų kriterijų.
- 16 Apskaitos politikos keitimu nelaikomi šie dalykai:
- a) apskaitos politikos pritaikymas sandoriams, kitiems įvykiams ar sąlygoms, savo esme besiskiriantiems nuo ankstesnių sandorių, įvykių ar sąlygų; ir
 - b) naujos apskaitos politikos pritaikymas sandoriams, kitiems įvykiams ar sąlygoms, kurių iki šiol nebuvo pasitaikę ar jie buvo nereikšmingi.
- 17 Taikant apskaitos politiką pirmą kartą turto perkainojimui pagal 16-ąją TAS „*Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai*“ ar 38-ąją TAS „*Nematerialusis turtas*“ yra apskaitos politikos keitimas, kurį reikėtų vertinti kaip perkainojimą ir vadovautis 16-uoju TAS ar 38-uoju TAS, o ne šiuo standartu.
- 18 19–31 straipsniai netaikomi apskaitos politikos keitimui, apibūdintam 17 straipsnyje.

Apskaitos politikos keitimų taikymas

- 19 Atsižvelgdamas į 23 straipsnį,
- a) ūkio subjektas turi apskaityti apskaitos politikos keitimą dėl standarto ar aiškinimo pirminio taikymo, remdamasis konkrečiomis pereinamosiomis nuostatomis (jei tokių yra), esančiomis tame standarte ar aiškinyje; ir
 - b) jeigu ūkio subjektas, pirmą kartą taikydamas standartą ar aiškinimą, kuriame nėra konkrečių pereinamųjų nuostatų, taikomų šiam pakeitimui, keičia apskaitos politiką ar jeigu keičia apskaitos politiką savo noru, jis tokį pakeitimą turi taikyti retrospektyviai.

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

Retrospektyvus taikymas

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

Retrospektyvaus taikymo apribojimai

- 23 Kai retrospektyvaus taikymo reikalaujama pagal 19 straipsnio a ar b punktus, tada apskaitos politikos keitimas turi būti taikomas retrospektyviai, išskyrus taikymą tai daliai, kiek neįmanoma nustatyti poveikio konkrečioms ataskaitiniams laikotarpiams ar sukaupto pakeitimo poveikio.
- 24 Kai neįmanoma nustatyti konkretaus apskaitos politikos keitimo poveikio vieno ar daugiau pateiktų ankstesnių ataskaitinių laikotarpių lyginamajai informacijai, ūkio subjektas turi pritaikyti naują apskaitos politiką turto ir išipareigojimų balansinėms vertėms, buvusioms anksčiausio ataskaitinio laikotarpio, kuriam galimas retrospektyvus taikymas, pradžioje (tai gali būti ir dabartinis ataskaitinis laikotarpis) ir atitinkamai pakoreguoti kiekvieno paveikto nuosavybės komponento to ataskaitinio laikotarpio pradžios likutį.
- 25 Kai dabartinio ataskaitinio laikotarpio pradžioje neįmanoma nustatyti sukaupto naujos apskaitos politikos taikymo poveikio visiems ankstesniems ataskaitiniams laikotarpiams, ūkio subjektas turi pakoreguoti lyginamąją informaciją, kad perspektyviai galėtų taikyti naują apskaitos politiką nuo anksčiausios įmanomos datos.
- 26 Kai ūkio subjektas taiko naują apskaitos politiką retrospektyviai, jis turi pritaikyti šią politiką ankstesnių ataskaitinių laikotarpių lyginamajai informacijai nuo anksčiausios įmanomos datos. Retrospektyvus taikymas ankstesniajam ataskaitiniam laikotarpiui įmanomas tik tada, jeigu įmanoma nustatyti sukaupimą keitimo poveikį to ataskaitinio laikotarpio sumoms tiek pradžios, tiek pabaigos balansuose. Gauta pataisymų suma, susijusia su ataskaitiniais laikotarpiais, ankstesniais už pateiktuosius finansinėse ataskaitose, turi būti koreguojamas anksčiausio pateikiamo ataskaitinio laikotarpio kiekvieno paveikto nuosavybės elemento pradinis likutis. Dažniausiai koreguojamas nepaskirstytasis pelnas. Tačiau gali būti koreguojamas ir kitas nuosavybės komponentas (pavyzdžiui, jeigu to reikalaujama standarte ar aiškinyje). Bet kokia kita informacija apie ankstesnius ataskaitinius laikotarpius, pvz., finansinių duomenų istorinė santrauka, taip pat turi būti koreguojama nuo anksčiausios įmanomos datos.
- 27 Kai ūkio subjektas negali retrospektyviai taikyti naujos apskaitos politikos, nes neįmanoma nustatyti šios politikos taikymo padidėjusio poveikio visiems ankstesniems ataskaitiniams laikotarpiams, jis pagal 25 straipsnį taiko naują politiką perspektyviai nuo anksčiausio tam tinkamo ataskaitinio laikotarpio pradžios. Dėl to jis neatsižvelgia į anksčiau prieš šią datą sukaupytą turto, išipareigojimų ir nuosavybės koregavimų dalį. Apskaitos politikos keitimas leistinas, net jeigu šios politikos neįmanoma perspektyviai taikyti jokiam ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui. 50–53 straipsniuose pateikiami nurodymai, kada naujos apskaitos politikos taikymas vienam ar daugiau ankstesnių ataskaitinių laikotarpių yra neįmanomas.

Atskleidimas

- 28 Kai standarto ar aiškinimo taikymas pirmą kartą turi įtakos dabartiniam ar bet kuriam ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui (tik neįmanoma nustatyti koregavimų kiekių), ar kai jis galėtų turėti įtakos būsimiesiems ataskaitiniams laikotarpiams, ūkio subjektas turi pateikti:
- a) to standarto ar aiškinimo pavadinimą;
 - b) kai taikoma, kad apskaitos politikos keitimas yra suderintas su to standarto ar aiškinimo pereinamojo laikotarpio nuostatomis;
 - c) apskaitos politikos keitimo pobūdį;

- d) kai taikoma, pereinamojo laikotarpio nuostatų apibūdinimą;
- e) kai taikoma, pereinamąsias nuostatas, galinčias turėti įtakos būsimiems ataskaitiniams laikotarpiams;
- f) kiek tai įmanoma – dabartinio ataskaitinio laikotarpio ir visų pateiktų ankstesnių ataskaitinių laikotarpių koregavimų kiekių, kaip:
 - i) kiekvienos paveiktos finansinės ataskaitos straipsnio eilutės sumą; ir
 - ii) jeigu ūkio subjektui taikomas 33-iasis TAS „*Pelnas, tenkantis vienai akcijai*“ – pagrindinio ir sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, sumą;
- g) kiek tai įmanoma – koregavimų kiekius, susijusius su ataskaitiniais laikotarpiais, ankstesniais už pateiktuosius; ir
- h) jeigu retrospektyvus taikymas, kurio reikalaujama pagal 19 straipsnio a ir b punktus, nėra įmanomas konkrečiam ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui ar laikotarpiams, buvusiems anksčiau už pateiktuosius, tada aplinkybes, dėl kurių atsirado ši padėtis, ir aprašymą, kaip ir kada įvykdytas apskaitos politikos keitimas.

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

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

- a) apskaitos politikos keitimo pobūdį;
- b) priežastis, kodėl taikant naują apskaitos politiką gaunama patikima ir svarbesnė informacija;
- c) kiek tai įmanoma – dabartinio ataskaitinio laikotarpio ir visų pateiktų ankstesnių ataskaitinių laikotarpių koregavimų kiekių, kaip:
 - i) kiekvienos paveiktos finansinės ataskaitos straipsnio eilutės sumą; ir
 - ii) jeigu ūkio subjektas taiko 33-įjį TAS – pagrindinio ir sumažintojo pelno vienai akcijai sumą;
- d) kiek tai įmanoma – koregavimų kiekius, susijusius su ataskaitiniais laikotarpiais, ankstesniais už pateiktuosius; ir
- e) jeigu retrospektyvus taikymas yra neįmanomas konkrečiam ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui ar laikotarpiams, ankstesniems už pateiktuosius – aplinkybes, dėl kurių susiklostė ši padėtis, ir aprašymą, kaip ir kada įvykdytas apskaitos politikos keitimas.

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

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

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

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

- a) naujojo standarto ar aiškinimo pavadinimą;
- b) numatomą būsimo apskaitos politikos pokyčio ar pokyčių pobūdį;
- c) datą, nuo kurios privaloma taikyti naują standartą ar aiškinimą;
- d) datą, nuo kurios ūkio subjektas planuoja pirmą kartą taikyti šį standartą ar aiškinimą; ir
- e) ir (arba):
 - i) tikėtinos įtakos, pradėjus standartą ar aiškinimą taikyti pirmą kartą, ūkio subjekto finansinėms ataskaitoms įvertinimą; arba

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

APSKAITINIŲ ĮVERTINIMŲ KEITIMAS

- 32 Daug finansinių ataskaitų straipsnių dėl verslui būdingo neapibrėžtumo negali būti tiksliai apskaičiuoti, tik įvertinti. Vertinimo metu paprastai priimami tam tikri sprendimai, grindžiami naujausia įmanoma ir patikima informacija. Pavyzdžiui, reikėtų įvertinti:
- a) blogas skolas;
 - b) atsargų senėjimą;
 - c) finansinio turto ar finansinių įsipareigojimų tikrąją vertę;
 - d) nudėvimojo turto naudingo tarnavimo laiką ar numatomą jo teikiamos būsimos ekonominės naudos vartojimo būdą; ir
 - e) garantinio aptarnavimo sutarties įsipareigojimus.
- 33 Pagrįstų įvertinimų naudojimas yra esminė finansinių ataskaitų sudarymo dalis ir netrukdo jų patikimumui.
- 34 Įvertinimą gali tekti peržiūrėti iš naujo, jeigu pasikeičia aplinkybės, kuriomis buvo grindžiamas toks įvertinimas, ar jeigu atsiranda naujos informacijos ar daugiau patirties. Įvertinimo peržiūrėjimas dėl savo pobūdžio nėra siejamas su ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais ir nėra klaidos taisymas.
- 35 Taikomo vertinimo pagrindo keitimas yra apskaitos politikos, o ne apskaitinio įvertinimo keitimas. Kai sunku atskirti apskaitos politikos keitimą nuo apskaitinio įvertinimo keitimo, tai keitimas laikomas apskaitinio įvertinimo rezultatu.
- 36 Apskaitinio įvertinimo keitimo rezultatas (kitoks negu tas, kuriam taikomas 37 straipsnis) turi būti pripažįstamas perspektyviai įtraukiant jį į pelną arba nuostolius:
- a) keitimo laikotarpiu, jeigu keitimas turi įtakos tik vienam ataskaitiniam laikotarpiui; arba
 - b) keitimo laikotarpiu ir vėlesniais ataskaitiniais laikotarpiais, jeigu keitimas veikia ir juos.
- 37 Tiek, kiek dėl apskaitinio įvertinimo keitimo pasikeičia turtas ir įsipareigojimai, ar kiek jis yra susijęs su nuosavybės straipsniu, šio keitimo rezultatu turi būti koreguojama atitinkamo turto, įsipareigojimo ar nuosavybės straipsnio pokyčio ataskaitinio laikotarpio balansinė vertė.
- 38 Perspektyvus apskaitinio įvertinimo keitimo rezultato pripažinimas reiškia, kad keitimo poveikis taikomas sandoriams, kitiems įvykiams ir sąlygoms pradedant įvertinimo pakeitimo data. Apskaitinio įvertinimo keitimas gali turėti poveikį arba tik dabartinio ataskaitinio laikotarpio pelnui ar nuostoliams, arba tiek dabartinio, tiek būsimųjų ataskaitinių laikotarpių pelnui ar nuostoliams. Pavyzdžiui, blogų skolų sumos įvertinimo pakeitimas veikia tik dabartinio ataskaitinio laikotarpio pelną ar nuostolius, todėl jis ir pripažįstamas šį ataskaitinį laikotarpį. Tačiau nudėvimojo turto naudingo tarnavimo laiko ar numatomo jo teikiamos būsimos ekonominės naudos suvartojimo metodo įvertinimo keitimas daro poveikį nusidėvėjimo sąnaudoms dabartiniu ataskaitiniu laikotarpiu ir visais vėlesniais ataskaitiniais laikotarpiais per visą turto naudingo tarnavimo laiką. Abiem atvejais keitimo poveikis dabartiniam ataskaitiniam laikotarpiui pripažįstamas šio laikotarpio pajamomis ar sąnaudomis. Jeigu keitimas veikia būsimus ataskaitinius laikotarpius, toks poveikis pripažįstamas būsimųjų ataskaitinių laikotarpių pajamomis ar sąnaudomis.

Atskleidimas

- 39 Ūkio subjektas turi pateikti apskaitinio įvertinimo keitimo, turinčio poveikį dabartiniam ataskaitiniam laikotarpiui ar tikėtiną poveikį būsimiesiems ataskaitiniams laikotarpiams, pobūdį ir sumas, išskyrus tą atvejį, kai poveikis būsimiesiems ataskaitiniams laikotarpiams nenurodomas todėl, kad jo įvertinimas neįmanomas.
- 40 Jeigu poveikio būsimiesiems ataskaitiniams laikotarpiams suma nepateikiama dėl to, kad įvertinimas neįmanomas, ūkio subjektas turi nurodyti šį faktą.

KLAIDOS

- 41 Klaidų gali būti padaryta pripažįstant, vertinant ar pateikiant finansinių ataskaitų elementus. Finansinės ataskaitos neatitinka TFAS, jeigu jose yra reikšmingų ar nereikšmingų klaidų, sąmoningai padarytų siekiant klaidingai pateikti ūkio subjekto finansinę būklę, finansinį rezultatą ar pinigų srautus. Galimos dabartinio ataskaitinio laikotarpio

klaidos, aptiktos ataskaitiniam laikotarpiui nepasibaigus, turi būti ištaisomos iki nurodymo paskelbti finansines ataskaitas. Nepaisant to, reikšmingos klaidos kartais aptinkamos tik vėlesnį ataskaitinį laikotarpį. Šios ankstesnio ataskaitinio laikotarpio klaidos turi būti ištaisomos lyginamojoje informacijoje, pateikiamoje dabartinio ataskaitinio laikotarpio finansinėse ataskaitose (žr. 42–47 straipsnius).

- 42 Atsižvelgdamas į 43 straipsnį, ūkio subjektas pirmose po klaidų aptikimo sudarytose ir patvirtintose skelbti finansinėse ataskaitose turi retrospektyviai ištaisyti reikšmingas ankstesniųjų ataskaitinių laikotarpių klaidas šiais būdais:
- a) taisydamas ankstesnio pateikto ataskaitinio laikotarpio, kada buvo padaryta klaida, lyginamąsias sumas; arba
 - b) jeigu klaida buvo padaryta dar prieš anksčiausią pateikiamą ataskaitinį laikotarpį – taisydamas anksčiausio pateikto ataskaitinio laikotarpio pradinis turto, įsipareigojimų ir nuosavybės likučius.

Retrospektyvus taisymo apribojimai

- 43 Praėjusių ataskaitinių laikotarpių klaida turi būti ištaisyta retrospektyvus taisymo būdu, išskyrus tokį atvejį, kai šio poveikio konkreitiems ataskaitiniams laikotarpiams ar sukaupto klaidos poveikio neįmanoma nustatyti.
- 44 Kai klaidos poveikio vieno ar daugiau ankstesnių pateiktų ataskaitinių laikotarpių lyginamajai informacijai nustatyti neįmanoma, ūkio subjektas turi taisyti anksčiausio ataskaitinio laikotarpio, kurio atžvilgiu retrospektyvų taisymą jau galima atlikti (tai gali būti ir dabartinis ataskaitiniais laikotarpis), turto, įsipareigojimų ir nuosavybės pradinis likučius.
- 45 Kai dabartinio ataskaitinio laikotarpio pradžioje nustatyti sukaupą klaidos poveikį visiems ankstesniems ataskaitiniams laikotarpiams neįmanoma, ūkio subjektas turi taisyti lyginamąją informaciją ištaisydamas klaidą perspektyviai nuo anksčiausios įmanomos datos.
- 46 Ankstesnio ataskaitinio laikotarpio klaidos ištaisymo rezultatas nėra įtraukiamas į to ataskaitinio laikotarpio, kada klaida aptikta, pelną arba nuostolius. Bet kokia informacija, pateikiama apie ankstesnius ataskaitinius laikotarpius (įskaitant ir bet kokia finansinių duomenų istorines santraukas), taip pat turi būti taisoma pradedant anksčiausia įmanoma data.
- 47 Kai klaidos (pvz., apskaitos politikos pritaikymo klaidos) dydžio visų ankstesnių ataskaitinių laikotarpių atžvilgiu nustatyti neįmanoma, ūkio subjektas pagal 45 straipsnį taiso lyginamąją informaciją perspektyviai pradedant anksčiausia įmanoma data. Dėl šios priežasties jis nepaiso dalies sukaupų turto, įsipareigojimų ir nuosavybės taisymų, esančių padarytų už tą datą. 50–53 straipsniuose pateikiami nurodymai, kada neįmanoma ištaisyti vieno ar kelių ankstesnių ataskaitinių laikotarpių klaidų.
- 48 Klaidų taisymas skiriasi nuo apskaitinių įvertinimų keitimo. Apskaitiniai įvertinimai pagal pobūdį yra apytikslės, suapvalintos sumos, kurias gali tekti peržiūrėti, kai gaunama papildomos informacijos. Pavyzdžiui, pelnas arba nuostoliai, pripažįstami panaikinus neapibrėžtumą, nėra klaidos taisymas.

Informacijos apie ankstesnio ataskaitinio laikotarpio klaidas atskleidimas

- 49 Taikydamas 42 straipsnį, ūkio subjektas turi pateikti:
- a) ankstesnio ataskaitinio laikotarpio klaidos pobūdį;
 - b) kiek tai įmanoma – kiekvieno ankstesnio pateikto ataskaitinio laikotarpio taisymų sumą, kaip:
 - i) kiekvienos paveiktos finansinės ataskaitos straipsnio eilutės sumą; ir
 - ii) jeigu ūkio subjektas taiko 33-įjį TAS – pagrindinio ir sumažintojo pelno vienai akcijai sumą;
 - c) taisymų sumą anksčiausio pateikto ataskaitinio laikotarpio pradžioje; ir
 - d) jeigu retrospektyvus konkretaus ankstesnio ataskaitinio laikotarpio pataisymas neįmanomas – aplinkybes, dėl kurių atsirado ši sąlyga, ir aprašymą, kaip ir kada klaida ištaisyta.

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

NEĮMANOMAS RETROSPEKTYVUS TAIKYMAS IR RETROSPEKTYVUS TAISYMAS

- 50 Tam tikromis aplinkybėmis pakoreguoti vieno ar kelių ankstesnių ataskaitinių laikotarpių lyginamąją informaciją, siekiant ją palyginti su dabartiniu ataskaitiniu laikotarpiu, yra neįmanoma. Pavyzdžiui, ankstesnio ataskaitinio

laikotarpio duomenys galėjo būti kaupiami kitokiu būdu negu tas, kuris leistų retrospektyviai taikyti naują apskaitos politiką (taip pat perspektyviai ją taikyti būsimiems ataskaitiniams laikotarpiams, atsižvelgiant į 51–53 straipsnius) ar atlikti retrospektyvų ankstesnio ataskaitinio laikotarpio klaidos ištaisymą, o tokios informacijos atkurti gali būti neįmanoma.

- 51 Svarbu dažnai atlikti apskaitos politikos, kuri taikoma finansinių ataskaitų sudėtinėms dalims, kurios pripažįstamos ar pateikiamos atsižvelgiant į tam tikrus sandorius, kitus įvykius ar sąlygas, įvertinimą. Įvertinimui iš esmės būdingas subjektyvumas. Vertinimas gali būti toliau atliekamas ir po balanso datos. Toliau atlikti vertinimą iš esmės sunkiau negu retrospektyviai taikyti apskaitos politiką ar retrospektyviai taisyti ankstesnio ataskaitinio laikotarpio klaidą, nes gali būti praėjęs ilgesnis laiko tarpas nuo paveikto sandorio sudarymo, kito įvykio ar sąlygos atsiradimo. Tačiau įvertinimo, susieto su ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais, tikslas išlieka toks pats, kaip ir dabartinio ataskaitinio laikotarpio įvertinimo tikslas, t. y., įvertinimas turi atspindėti aplinkybes, egzistavusias tam tikro sandorio, kito įvykio ar sąlygos atsiradimo metu.
- 52 Dėl to retrospektyviai taikant naują apskaitos politiką ar taisant ankstesnio ataskaitinio laikotarpio klaidą turi būti pateikta atskira informacija, kuri:
- a) teikia įrodymų apie aplinkybes, egzistavusias tą dieną, kai sandoris, kitas įvykis ar sąlyga atsirado; ir
 - b) būtų buvusi turima tuo metu, kai to ankstesnio ataskaitinio laikotarpio finansines ataskaitas vadovybė buvo įgaliota paskelbti;

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

- 53 Kai ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui pritaikoma nauja apskaitos politika ar taisomos ankstesnio ataskaitinio laikotarpio sumos, nereikėtų praeities įvykių vertinti pagal ateities rezultatus – nei darant prielaidas dėl to, kokie būtų buvę vadovybės ketinimai ankstesniame ataskaitiniame laikotarpyje, nei įvertinant sumas, pripažintas, apskaičiuotas ar pateiktas ankstesnį ataskaitinį laikotarpį. Pavyzdžiui, kai ūkio subjektas taiso ankstesnio ataskaitinio laikotarpio klaidą vertindamas finansinį turtą, kuris iki to laiko buvo priskirtas iki termino laikomoms investicijoms pagal 39-ąją TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“, jis neturi keisti to ataskaitinio laikotarpio turto vertinimo pagrindo, jeigu vėliau vadovybė nusprendė nelaikyti jo iki termino. Kitas pavyzdys būtų, kai ūkio subjektas taiso ankstesnio ataskaitinio laikotarpio klaidą apskaičiuodamas savo išpareigojimus dėl darbuotojų sukauptų laikinojo nedarbingumo išmokų (žr. 19-ąją TAS „Išmokos darbuotojams“), jis neturi atsižvelgti į informaciją, tapusią prieinama tik po to, kai pirmo ataskaitinio laikotarpio finansines ataskaitas buvo nurodyta paskelbti, apie vėlesnį ataskaitinį laikotarpį neįprastai išplitusius gripo susirgimus. Faktas, kad, koreguojant ankstesnių ataskaitinių laikotarpių lyginamąją informaciją, dažnai prireikia svarbių įvertinimų, nereikia, kad patikimas lyginamosios informacijos koregavimas ar ištaisymas yra neįmanomas.

ĮSIGALIOJIMO DATA

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

KITŲ NUTARIMŲ PANAIKINIMAS

- 55 Šis standartas pakeičia 8-ąją TAS „Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas ar nuostolis, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai“ (persvarstytą 1993 m.).
- 56 Šis standartas pakeičia žemiau nurodytus aiškinimus:
- a) NAK 2-asis aiškinimas „Pastovumas – skolinimosi išlaidų kapitalizavimas“; ir
 - b) NAK 18-asis aiškinimas „Pastovumas – alternatyvūs metodai“.

10-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Įvykiai po balanso datos“

TIKSLAS

1 Šio standarto tikslas – nustatyti:

- a) kada ūkio subjektas turi koreguoti savo finansines ataskaitas dėl įvykių po balanso datos; ir
- b) kokią informaciją ūkio subjektas turi pateikti iki tos datos, kada finansines ataskaitas buvo įgaliotas paskelbti, taip pat apie įvykius po balanso datos.

Šiame standarte taip pat reikalaujama, kad ūkio subjektas nerengtų finansinių ataskaitų pagal veiklos tęstinumo principą, jeigu įvykiai po balanso datos parodo, kad veiklos tęstinumo prielaida nėra tikėtina.

TAIKYMAS

2 Šis standartas turi būti taikomas įvykių po balanso datos apskaitai ir atskleidimui.

APIBRĖŽIMAI

3 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Įvykiai po balanso datos – palankūs ar nepalankūs įvykiai, kurie įvyksta per laikotarpį nuo balanso datos iki tos datos, kai vadovybė įgaliojama paskelbti finansines ataskaitas. Gali būti išskiriami du šių įvykių tipai:

- a) įvykiai, pateikiantys įrodymų apie balanso datą egzistavusias sąlygas (*koreguojantys įvykiai po balanso datos*); ir
- b) įvykiai, parodantys jau po balanso datos atsiradusias sąlygas (*nekoreguojantys įvykiai po balanso datos*).

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

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

Pavyzdys

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

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

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

Pavyzdys

20X2 m. kovo 18 d. ūkio subjekto vadovybė patvirtina finansinių ataskaitų perdavimą savo stebėtojų tarybai. Stebėtojų taryba yra sudaryta tik iš nepriklausančių šio ūkio subjekto vykdomajai valdžiai atstovų. Jos nariais gali tapti ūkio subjekto darbuotojų atstovai ir kiti suinteresuoti asmenys iš išorės. 20X2 m.

kovo 26 d. stebėtojų taryba patvirtina finansines ataskaitas. 20X2 m. balandžio 1 d. finansinės ataskaitos tampa prieinamos akcininkams ir kitiems vartotojams. 20X2 m. gegužės 15 d. metinis akcininkų susirinkimas patvirtina finansines ataskaitas ir, 20X2 m. gegužės 17 d. pateikia jas priežiūros institucijai.

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

- 7 Įvykiai po balanso datos apima visus įvykius iki įgaliojimo paskelbti finansines ataskaitas dienos, net jeigu tie įvykiai įvyksta jau paskelbus pelną ar kitą finansinę informaciją.

PRIPAŽINIMAS IR ĮVERTINIMAS

Koreguojantys įvykiai po balanso datos

- 8 Ūkio subjektas turi koreguoti savo finansinėse ataskaitose pripažintas sumas, kad galėtų įtraukti po balanso datos įvykius koreguojančius ūkinius įvykius.
- 9 Toliau pateikiami koreguojančių įvykių po balanso datos, dėl kurių reikia koreguoti ūkio subjekto finansinėse ataskaitose pripažintas sumas arba pripažinti anksčiau nepripažintus straipsnius, pavyzdžiai:
- a) Po balanso datos priimamas teismo bylos sprendimas, patvirtinantis, kad ūkio subjektas balanso dieną turėjo dabartinį įsipareigojimą. Ūkio subjektas koreguoja bet kokią anksčiau pripažintą atidėjinį, susijusį su šia teismo byla, pagal 37-ąją TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“ arba pripažįsta naują atidėjinį. Ūkio subjektas to negali parodyti kaip neapibrėžto įsipareigojimo, nes teismo sprendimas pateikia papildomų įrodymų, kurie turėtų būti vertinami remiantis 37-ojo TAS 16 straipsniu.
 - b) Po balanso datos gaunama informacija, kuri parodo, kad balanso dieną turto vertė buvo sumažėjusi ar kad anksčiau pripažinta šio turto vertės sumažėjimo suma turi būti koreguojama. Pavyzdžiui:
 - i) kliento bankrotas, įvykęs po balanso datos, paprastai patvirtina, kad balanso datą buvo iš pardavimo gautinų sumų nuostoliai ir kad ūkio subjektas turi pakoreguoti iš pardavimo gautinų sumų balansinę vertę; ir
 - ii) atsargų pardavimas po balanso datos gali suteikti įrodymų apie jų grynąją galimo realizavimo vertę balanso datą.
 - c) Po balanso datos nustatoma prieš balanso datą įsigyto turto savikaina arba įplaukos už prieš balanso datą parduotą turtą.
 - d) Po balanso datos paskirstomas pelnas ir nustatomos premijų išmokų sumos, jeigu ūkio subjektas balanso dieną turėjo dabartinį teisinį ar konstruktyvųjį įsipareigojimą atlikti šias išmokas dėl prieš balanso datą įvykusių įvykių (žr. 19-ąją TAS „Išmokos darbuotojams“).
 - e) Randama apgaulė arba klaidos, rodančios, kad finansinės ataskaitos yra neteisingos.

Nekoreguojantys įvykiai po balanso datos

- 10 Ūkio subjektas neturi koreguoti finansinėse ataskaitose pripažintų sumų dėl to, kad parodytų nekoreguojančius įvykius po balanso datos.
- 11 Nekoreguojančio įvykio po balanso datos pavyzdžiu galėtų būti investicijų rinkos vertės sumažėjimas per laikotarpį nuo balanso datos iki datos, kai vadovybė buvo įgaliota paskelbti finansines ataskaitas. Rinkos vertės sumažėjimas paprastai nėra susijęs su investavimo sąlygomis balanso datą, tik atspindi aplinkybes, kurios atsiranda vėlesniame laikotarpyje. Todėl ūkio subjektas nekoreguoja sumų, pripažintų savo finansinėse ataskaitose, investicijų atžvilgiu. Panašiai ūkio subjektas neatnauja balanso datą atskleistų investicijų sumų, nors dėl to gali prireikti atskleisti papildomą informaciją, nurodytą 21 straipsnyje.

Dividendai

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

- 13 Jeigu dividendai pripažįstami ir paskelbiami (t.y. dividendai yra tinkamai pripažinti ir paskelbti ir jau nepriklauso vien nuo ūkio subjekto) po balanso datos, bet prieš tai, kai vadovybė įgaliota finansines ataskaitas paskelbti, tada dividendai balanso datą nėra pripažįstami išipareigojimu, nes pagal 37-ąjį TAS jie neatitinka dabartinio išipareigojimo kriterijų. Tokie dividendai atskleidžiami aiškinamajame rašte, remiantis 1-uuoju TAS „*Finansinių ataskaitų pateikimas*“.

VEIKLOS TĖSTINUMO PRINCIPAS

- 14 Ūkio subjektas neturėtų rengti finansinių ataskaitų vadovaudamasis veiklos tęstinumo principu, jeigu vadovybė po balanso datos numato arba likviduoti šį ūkio subjektą, arba sustabdyti veiklą, arba nemato jokios kitos realios išeities, tik vieną iš šių.
- 15 Dėl veiklos rezultatų ir finansinės būklės pablogėjimo po balanso datos gali tekti apsvarstyti, ar veiklos tęstinumo principas vis dar tinka ūkio subjektui. Jei nustatoma, kad negalima taikyti veiklos tęstinumo principo, padariniai yra tokie svarbūs, kad šis standartas reikalauja iš esmės keisti apskaitos principus, o ne koreguoti pripažintas sumas taikant senuosius apskaitos principus.
- 16 1-ajame TAS apibrėžiama, kokią informaciją būtina pateikti, jeigu:
- a) finansinės ataskaitos nėra rengiamos remiantis veiklos tęstinumo principu; arba
 - b) vadovybė žino reikšmingų faktų apie įvykius ar sąlygas, kurie gali sukelti rimtų abejonių dėl šio ūkio subjekto sugebėjimo tęsti veiklą. Įvykiai ar aplinkybės, kuriuos būtina pateikti, gali atsirasti jau po balanso datos.

ATSKLEIDIMAS

Igaliojimo paskelbti finansines ataskaitas data

- 17 Ūkio subjektas turi nurodyti datą, kada finansines ataskaitas vadovybė buvo įgaliota paskelbti, kas suteikė įgaliojimą. Jeigu ūkio subjekto savininkai (ar kas kitas) turi galią koreguoti paskelbtas finansines ataskaitas, ūkio subjektas privalo nurodyti šį faktą.
- 18 Vartotojams svarbu žinoti, kada vadovybė buvo įgaliota paskelbti finansines ataskaitas, nes po šios datos finansinės ataskaitos įvykių neatspindi.

Sąlygų, buvusių balanso datą, pateikimo atnaujinimas

- 19 Jeigu po balanso datos ūkio subjektas gauna informacijos apie balanso datą buvusias sąlygas, jis turi atnaujinti anksčiau pateiktą su šiomis sąlygomis susijusią informaciją, remdamasis naujais duomenimis.
- 20 Kai kuriais atvejais ūkio subjektas turi atnaujinti finansinėse ataskaitose pateiktą informaciją, papildydamas ją po balanso datos gauta informacija, net jeigu ši nedaro įtakos sumoms, pripažintoms ūkio subjekto finansinėse ataskaitose. Vienas iš pavyzdžių, kada reikia atnaujinti anksčiau atskleistą informaciją, būtų gauti įrodymai apie balanso datą egzistavusį neapibrėžtąjį išipareigojimą, paaiškęsį po balanso datos. Svarstydamas, ar dera pripažinti, ar keisti atidėjinį remiantis 37-uuoju TAS, ūkio subjektas taip pat atnauja anksčiau atskleistą informaciją apie neapibrėžtąjį išipareigojimą, atsižvelgdamas į tuos įrodymus.

Nekoreguojantys įvykiai po balanso datos

- 21 Jeigu nekoreguojantys įvykiai po balanso datos yra reikšmingi, jų nepateikimas gali turėti įtakos vartotojų ekonominiams sprendimams, priimamiems remiantis finansinėmis ataskaitomis. Atitinkamai ūkio subjektas apie kiekvieną reikšmingos kategorijos nekoreguojantį įvykį po balanso datos turi pateikti tokią informaciją:
- a) įvykio pobūdį; ir
 - b) šio įvykio finansinio poveikio įvertinimą arba pranešimą, kad tokio įvertinimo atlikti neįmanoma.
- 22 Toliau pateikiami pavyzdžiai tų nekoreguojančių įvykių po balanso datos, kurie paprastai turėtų būti atskleisti:
- a) pagrindinio verslo jungimas po balanso datos (remiantis 3-uoju TFAS „*Verslo jungimai*“, tokiais atvejais reikia papildomo tam tikros informacijos pateikimo) arba pagrindinės dukterinės įmonės perleidimas;
 - b) plano nutraukti veiklą paskelbimas;

- c) pagrindiniai turto įsigijimai, turto priskyrimas turto, skirto parduoti, grupei pagal 5-ąją TFAS „*Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla*“, kiti turto perleidimai ar vyriausybės atliekamas pagrindinio turto nusavinimas;
- d) pagrindinės gamybinės įrangos sunaikinimas per gaisrą, įvykusį po balanso datos;
- e) pagrindinio restruktūrizavimo plano paskelbimas ar vykdymo pradžia (žr. 37-ąją TAS);
- f) pagrindiniai paprastųjų ir potencialių paprastųjų akcijų sandoriai po balanso datos (pagal 33-ąją TAS „*Pelnas, tenkantis vienai akcijai*“ reikalaujama, kad ūkio subjektas pateiktų tokių sandorių aprašymą, išskyrus kapitalizavimą, papildomų akcijų išleidimą ar akcijų padalijimą ir perdalijimą, ir jie visi turi būti koreguojami pagal 33-ąją TAS);
- g) neįprastai dideli turto kainų ar užsienio valiutos keitimo kursų pasikeitimai po balanso datos;
- h) mokesčių tarifų ar mokesčių įstatymų pakeitimas, priimti arba paskelbti po balanso datos ir turintys reikšmingos įtakos trumpalaikių ir atidėtųjų mokesčių turtui ir išipareigojimams (žr. 12-ąją TAS „*Pelno mokesčiai*“);
- i) svarbių išipareigojimų arba neapibrėžtųjų išipareigojimų prisiėmimas, pavyzdžiui, suteikiant svarbias garantijas; ir
- j) svarbios teismo bylos dėl įvykių, įvykusių jau po balanso datos, pradžia.

ĮSIGALIOJIMO DATA

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

10-OJO TAS (PERSVARSTYTO 1999 M.) PANAIKINIMAS

- 24 Šis standartas pakeičia 10-ąją TAS „*Įvykiai po balanso datos*“ (persvarstyta 1999 m.).

11-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Statybų sutartys“

TIKSLAS

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

TAIKYMAS

- 1 Šis standartas turi būti taikomas statybos sutarčių apskaitai rangovo finansinėse ataskaitose.
- 2 Šis standartas pakeičia 11-ąjį TAS „Statybos sutarčių apskaita“, patvirtintą 1978 m.

APIBRĖŽIMAI

- 3 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

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

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

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

- 4 Statybos sutartis gali būti sudaryta dėl atskiro turto statybos, pavyzdžiui, tilto, pastato, užtvankos, vamzdyno, kelio, laivo ar tunelio. Statybos sutartis gali būti sudaryta ir dėl keleto artimai susijusių ar vienas nuo kito priklausančių dėl projektavimo, technologijos, funkcijų, galutinio panaudojimo ar tikslo turto junginių statybos. Tokių sutarčių pavyzdžiai gali būti sutartys statyti perdirbimo įmonės ir kitokias įrangos ar įrengimų 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; ir
 - b) sutartis griauti ar restauruoti objektus ir sutvarkyti aplinką.
- 6 Statybos sutartys gali būti sudaromos keliais būdais. Pagal šį standartą jos skirstomos į pastoviųjų kainų sutartis ir „priedamų išlaidų“ sutartis. Kai kurios statybos sutartys gali turėti tiek pastoviųjų kainų, tiek „priedamų išlaidų“ sutarčių ypatybių, pavyzdžiui, „priedamų išlaidų“ sutartis, kurioje susitarta dėl maksimalios kainos. Tokiomis aplinkybėmis rangovas privalo apsvarstyti visas sąlygas, minimas 23 ir 24 straipsniuose, kad nuspręstų, kada pripažinti sutarčių pajamas ir sąnaudas.

STATYBOS SUTARČIŲ SUJUNGIMAS IR ATSKYRIMAS

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

- 8 Jeigu sutartis apima keletą objektų, kiekvienas objektas turi būti laikomas atskira statybos sutartimi, kai:
- a) dėl kiekvieno objekto statybos buvo pateikti atskiri pasiūlymai;
 - b) dėl kiekvieno objekto statybos vyko atskiros derybos, o rangovas ir užsakovas turėjo galimybę priimti ar atmesti su atskiru objektu susijusią sutarties dalį; ir
 - c) kiekvieno objekto statybos išlaidos ir pajamos gali būti nustatomos atskirai.
- 9 Sutarčių grupė tiek su vienu, tiek su keliais užsakovais turi būti laikoma viena statybos sutartimi, jeigu:
- a) derybos dėl sutarčių grupės buvo vedamos kaip dėl vienos sutarties;
 - b) sutartys yra taip susijusios tarpusavyje, kad dėl to jos tampa vieno projekto dalimi ir turi bendrą pelno normą; ir
 - c) sutartys vykdomos tuo pačiu metu ar viena po kitos.
- 10 Sutartyje gali būti numatyta statyti papildomą objektą užsakovo nuožiūra ar ji gali būti išplečiama, įtraukiant papildomo objekto statybą. Papildomo objekto statyba turi būti laikoma atskira statybos sutartimi, jeigu:
- a) objekto projektas, technologija ar paskirtis labai skiriasi nuo pradinėje sutartyje numatyto objekto ar objektų; arba
 - b) dėl objekto kainos deramasi neatsižvelgiant į pirminės sutarties kainą.

SUTARTIES PAJAMOS

- 11 Sutarties pajamas turi sudaryti:
- a) sutartyje numatyta pradinė pajamų suma; ir
 - b) sutartyje numatytų darbų pasikeitimai, pretenzijos ir skatinamieji mokėjimai:
 - i) tokie, kurie, tikėtina, bus pripažinti pajamomis; ir
 - ii) kuriuos įmanoma patikimai apskaičiuoti.
- 12 Sutarties pajamos įvertinamos gauto ar gautino atlyginimo tikrąja verte. Sutarties pajamų vertinimui įtaką daro įvairūs neapibrėžtumai, kurie priklauso nuo būsimųjų laikotarpių įvykių baigties. Įvertinimai turi būti dažnai tikrinami, kai įvyksta įvykiai ar išaiškėja neapibrėžtumai, todėl sutarties pajamų suma nuo vieno laikotarpio iki kito gali padidėti ar sumažėti. Pavyzdžiui:
- a) rangovas ir užsakovas, pasibaigus laikotarpiui, kada buvo pasirašyta pirminė sutartis, gali susitarti dėl pakeitimų ar pretenzijų, kurios padidina ar sumažina pajamas;
 - b) pastoviųjų kainų sutartyje numatyta pajamų suma gali padidėti dėl išlaidų padidėjimo;
 - c) sutarties pajamų suma gali sumažėti dėl nuobaudų už sutarties įvykdymo terminų nesilaikymą dėl rangovo kaltės; arba
 - d) kai pastoviųjų kainų sutartyje numatyta fiksuota darbo vietų kaina, sutarčių pajamos auga didėjant darbo vietų skaičiui.
- 13 Sutartis gali būti pakeičiama dėl užsakovo nurodymų pakeisti darbo, atliekamo pagal sutartį, apimtį. Tokie pakeitimai gali padidinti ar sumažinti sutarties pajamas. Pakeitimų pavyzdys gali būti objekto projekto ar charakteristikų ir sutarties trukmės pakeitimai. Pokyčiai įtraukiami į sutarčių pajamas, jeigu:
- a) tikėtina, kad užsakovas patvirtins pakeitimą ir dėl to padidėjusias pajamas; ir
 - b) pajamų suma gali būti patikimai apskaičiuota.

- 14 Pretenzija – suma, kurią rangovas siekia gauti iš užsakovo ar kitos šalies kaip atlyginimą už neįtrauktas į sutarties kainą išlaidas. Pretenzija gali kilti, pavyzdžiui, jeigu vėluojama dėl užsakovo kaltės, projekte ar charakteristikose yra klaidų ar ginčytinų darbo sutarties pakeitimų, kuriems nepritariama. Iš pretenzijų gaunamų pajamų sumų vertinimas yra neapibrėžtas ir dažnai priklauso nuo derybų rezultatų. Todėl pretenzijos įtraukiamos į sutarties pajamas tik tada, kai:
- a) derybos yra pasiekusios tokį lygį, kad tikėtina, kad užsakovas pripažins pretenziją; ir
 - b) suma, kurią turėtų pripažinti užsakovas, gali būti patikimai apskaičiuota.
- 15 Rangovui mokamos papildomos sumos, skatinamieji mokėjimai, jeigu nustatytos darbų normos yra įvykdytos ar viršytos. Pavyzdžiui, sutartis gali leisti mokėti skatinamuosius mokėjimus rangovui už darbus, pabaigtus anksčiau nei numatyta sutartyje. Skatinamieji mokėjimai įtraukiami į sutarties pajamas, jeigu:
- a) sutartis yra taip sudaryta, kad tikėtina, jog numatytos darbų atlikimo normos bus įvykdytos ar viršytos; ir
 - b) skatinamųjų mokėjimų suma gali būti patikimai apskaičiuota.

SUTARTIES IŠLAIDOS

- 16 Sutarties išlaidas turi sudaryti:
- a) su konkrečia sutartimi tiesiogiai susijusios išlaidos;
 - b) išlaidos, kurios priskirtinos visų sutarčių veiklai ir kurios gali būti priskirtos konkrečioms sutartims; ir
 - c) kitos išlaidos, kurios išskaičiuojamos iš užsakovo, remiantis sutarties sąlygomis.
- 17 Išlaidas, kurios yra tiesiogiai susijusios su konkrečia sutartimi, sudaro:
- a) darbo jėgos išlaidos, įskaitant objekto darbų priežiūrą;
 - b) statybai naudojamų medžiagų išlaidos;
 - c) statybos darbams naudojamų įrengimų ir įrangos nusidėvėjimas;
 - d) įrengimų, įrangos ir medžiagų gabenimo į objektą ir iš jo išlaidos;
 - e) įrengimų ir įrangos nuomos išlaidos;
 - f) tiesiogiai su sutartimi susijusios projektavimo ir techninės pagalbos išlaidos;
 - g) įvertintos remonto ir garantinių darbų išlaidos, įskaitant ir tikėtinas garantinio aptarnavimo sutarties priežiūros išlaidas; ir
 - h) trečiųjų šalių pretenzijos.

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

- 18 Išlaidos, kurios gali būti priskirtos visoms sutartims ar konkrečiai sutarčiai yra:
- a) draudimas;
 - b) tiesiogiai su konkrečia sutartimi nesusijusios projektavimo ir techninės pagalbos išlaidos; ir
 - 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. Pridėtinės statybos išlaidas sudaro tokios išlaidos kaip darbuotojų darbo užmokesčio žiniaraščio sudarymo ir pildymo išlaidos. Išlaidos, kurios gali būti priskirtos visoms sutartims ir gali būti priskirtos konkrečioms sutartims, apima ir skolinimosi išlaidas, jeigu rangovas vadovaujasi 23-iajame 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 sutartims ar konkrečiai sutarčiai, neištraukiamos į statybos sutarties išlaidas. Tokios išlaidos yra:
- a) bendros administracinės išlaidos, kurias apmokėti sutartyje nenumatyta;
 - b) pardavimo išlaidos;
 - c) tyrimų ir plėtros išlaidos, kurias apmokėti sutartyje nenumatyta; ir
 - d) konkrečios sutarties vykdymui nenaudojamų įrengimų ir įrangos nusidėvėjimas.
- 21 Sutarties išlaidos apima išlaidas, priskirtinas sutarčiai nuo sutarties sudarymo dienos iki visiško sutarties įvykdymo. Tačiau į sutarties išlaidas galima įtraukti ir tas išlaidas, kurios yra tiesiogiai susijusios su sutartimi ir atsirado siekiant sudaryti sutartį (jeigu jas galima atskirai nustatyti, patikimai apskaičiuoti ir jeigu tikėtina, kad sutartis bus pasirašyta). Jeigu išlaidos, susidariusios siekiant pasirašyti statybos sutartį, pripažįstamos sąnaudomis to ataskaitinio laikotarpio, kurį jos buvo patirtos, į sutarties išlaidas jos neištraukiamos, 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 turi būti nedelsiant pripažįstami sąnaudomis pagal 36 straipsnį.
- 23 Kai sudaroma pastoviųjų kainų sutartis, statybos sutarties rezultatai gali būti patikimai įvertinti tada, kai įvykdomos visos šios sąlygos:
- a) sutarčių bendrosios pajamos gali būti patikimai apskaičiuotos;
 - b) tikėtina, jog ūkio subjektas gaus ekonominės naudos, susijusios su sutartimi;
 - c) tiek sutarties išlaidos iki sutarties įvykdymo, tiek sutarties įvykdymo lygis balanso datą gali būti patikimai apskaičiuotas; ir
 - d) sutarčiai priskirtinos išlaidos gali būti tiksliai nustatytos ir patikimai apskaičiuotos dėl to, kad būtų galima susidariusias faktines sutarties išlaidas palyginti su ankstesniais įvertinimais.
- 24 Kai sudaroma „*pridedamų išlaidų*“ sutartis, statybos sutarties rezultatai gali būti patikimai įvertinti, kai patenkinamos visos šios sąlygos:
- a) tikėtina, jog ūkio subjektas gaus ekonominės naudos, susijusios su sutartimi; ir
 - b) sutarčiai priskirtinos sutarties išlaidos atsižvelgiant į tai, ar jas numatyta padengti, gali būti aiškiai nustatytos ir patikimai apskaičiuotos.
- 25 Pajamų ir sąnaudų pripažinimas remiantis sutarties įvykdymo lygiu dažnai vadinamas procentiniu įvykdymo metodu. Pagal šį metodą sutarčių pajamos palyginamos su išlaidomis, susidariusiomis iki esamo sutarties įvykdymo lygio, nuo kurio priklauso atskaitomybėje pateikiamos pajamos, sąnaudos ir pelnas, kurie gali būti proporcingai paskirstomi atliktam darbui. Šis metodas suteikia naudingos informacijos apie sutarties darbų apimtį, įvykdymo lygį ir darbo rezultatus per ataskaitinį laikotarpį. Pagal procentinio įvertinimo metodą sutarties pajamos pripažįstamos pajamomis tų ataskaitinių laikotarpių pelno (nuostolių) ataskaitose, kada buvo atliekami darbai.
- 26 Sutarties išlaidos paprastai pripažįstamos sąnaudomis tų ataskaitinių laikotarpių pelno (nuostolių) ataskaitoje, kada buvo atlikti darbai, priklausantys tiems laikotarpiais, ir su kuriais jos yra susijusios. Tačiau jeigu kurios nors tikėtinos bendros sutarties išlaidos viršija bendras sutarties pajamas, toks perviršis nedelsiant pripažįstamas sąnaudomis pagal 36 straipsnį.

- 27 Rangovas gali patirti sutarties išlaidų, susijusių su būsimųjų laikotarpių veikla pagal sutartį. Tokios sutarties išlaidos pripažįstamos turtu, jeigu tikėtina, kad jos bus padengtos. Šios išlaidos sudaro sumą, kurią turi sumokėti užsakovas ir kuri dažnai pripažįstama kaip nebaigta statyba.
- 28 Statybos sutarties rezultatus galima patikimai įvertinti tik tada, kai tikėtina, kad ūkio subjektas iš sutarties gaus ekonominės naudos. Tačiau kai kyla neaiškumų dėl uždirbtų sumų, kurios jau įtrauktos į sutarties pajamas ir pripažintos pelno (nuostolių) ataskaitoje, atgavimo, tada neatgautos sumos ar sumos, kurių apmokėjimas gali būti nutrauktas, pripažįstamos sąnaudomis, o ne sutarties pajamų sumos patikslinimu.
- 29 Patikimus įvertinimus ūkio subjektas dažniausiai gali atlikti po to, kai pritaria sutarčiai, kuri numato:
- a) kiekvienos šalies teises daryti įtaką statomam objektui;
 - b) nuostatas, kurios gali būti keičiamos; ir
 - c) atsiskaitymo būdus ir terminus.

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

- 30 Sutarties įvykdymo lygis gali būti nustatytas įvairiai. Ūkio subjektas taiko tą metodą, kuris leidžia patikimai įvertinti atliktą darbą. Metodai priklauso nuo sutarties pobūdžio ir gali būti skirti:
- a) nustatyti, kokią įvertintų bendrų sutarties išlaidų dalį sudaro išlaidos, patirtos atliekant darbus iki konkrečios datos;
 - b) atlikti padarytų darbų tyrimą; arba
 - c) nustatyti fizinį atliktų sutarties darbų kiekį.

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

- 31 Kai sutarties įvykdymo lygis nustatomas pagal iki numatytos datos patirtas sutarties išlaidas, į šias išlaidas įtraukiamos tik atliktą darbą parodančios sutarties išlaidos. Neįtraukiamų sutarties išlaidų pavyzdžiai:
- a) su būsimais sutarties darbais susijusios išlaidos, tokios kaip pagal sutartį skirtų naudoti, atvežtų į sutarties vietą ar atidėtų, bet dar neįrengtų, nepanaudotų ar nepritaikytų sutarčiai vykdyti medžiagų išlaidos, išskyrus tuos atvejus, kai medžiagos buvo specialiai pagamintos statybos sutarties vykdymui; ir
 - b) avansiniai mokėjimai subrangovams už darbus, atliekamus pagal subrangos sutartį.
- 32 Jeigu statybos sutarties rezultatai negali būti patikimai įvertinti, tada:
- a) pajamomis turi būti pripažįstama tik ta patirtų sutarties išlaidų dalis, kuri, tikėtina, bus padengta; ir
 - b) sutarties išlaidos turi būti pripažįstamos sąnaudomis to ataskaitinio laikotarpio, kai jos susidarė.

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

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

- 34 Sutarties išlaidos, kurios, tikėtina, nebus padengtos, nedelsiant pripažįstamos sąnaudomis. Tokių aplinkybių (kai nėra tikėtina, kad patirtos sutarties išlaidos bus padengtos ir sutarties išlaidas gali prireikti nedelsiant pripažinti sąnaudomis) ir sutarčių pavyzdžiai:
- a) sutartys, kurios neturi visos galios, tai yra jų galiojimas yra tikrai abejotinas;
 - b) sutartys, kurių įvykdymas priklauso nuo nagrinėjamų teismo bylų baigties ar priimamų įstatymų;
 - c) sutartys, susijusios su turtu, kuris gali būti pripažintas netinkamu ar nusavintas valstybės;
 - d) atvejai, kai užsakovas negali laikytis įsipareigojimų; arba
 - e) atvejai, kai rangovas negali įvykdyti sutarties sąlygų ar laikytis kitų pagal sutartį prisiimtų įsipareigojimų.
- 35 Kai nėra neapibrėžtumų, kurie trukdė patikimai įvertinti sutarties rezultatus, pajamos ir sąnaudos, susijusios su statybos sutartimi, turi būti pripažįstamos ne pagal 32, o pagal 22 straipsnį.

TIKĖTINŲ NUOSTOLIŲ PRIPAŽINIMAS

- 36 Jeigu tikėtina, kad bendros sutarčių išlaidos viršys bendras sutarčių pajamas, tai tikėtini nuostoliai turi būti nedelsiant pripažįstami sąnaudomis.
- 37 Tokių nuostolių suma nustatoma neatsižvelgiant į tai:
- a) ar darbas pagal sutartį jau pradėtas, ar ne;
 - b) koks yra sutarties įvykdymo lygis; arba
 - c) kokios pelno sumos laukiama pagal 9 straipsnį iš kitų sutarčių, kai jos nėra laikomos viena statybos sutartimi.

ĮVERTINIMŲ PAKEITIMAI

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

ATSKLEIDIMAS

- 39 Ūkio subjektas turi atskleisti:
- a) sutarties pajamų sumą, pripažintą ataskaitinio laikotarpio pajamomis;
 - b) metodus, taikytus per ataskaitinį laikotarpį pripažįstamoms sutarčių pajamoms nustatyti; ir
 - c) metodus, taikytus nebaigtos statybos sutarčių darbų atlikimo lygiui nustatyti.
- 40 Balanso datą ūkio subjektas privalo atskleisti šiuos duomenis apie nebaigtą statybą:
- a) iki atskaitomybės sudarymo datos susidariusių išlaidų ir pripažinto pelno (atėmus pripažintą nuostolį) sukauptas sumas;
 - b) gautų avansų sumą; ir
 - c) atidėtų mokėjimų sumą.
- 41 Atidėti mokėjimai yra tokios tarpinių mokėjimų sumos, kurios nesumokamos, kol neįvykdomos sutartyje numatytos apmokėjimo sąlygos ar kol nepašalinami trūkumai. Tarpinis mokėjimas yra sumos, išrašomos sąskaitose už pagal sutartį atliktus darbus nepaisant to, ar jos buvo užsakovo apmokėtos, ar ne. Avansas yra tokia suma, kurią gauna rangovas, kai darbas dar nėra atliktas.

- 42 Ūkio subjektas turi pateikti:
- a) bendrą sumą, kurią turi sumokėti užsakovai už sutartyje numatytus darbus, kaip turtą; ir
 - b) bendrą sumą, kurią reikia sumokėti rangovams už sutartyje numatytus darbus, kaip įsipareigojimą.
- 43 Bendrą sumą, kurią turi sumokėti užsakovai už sutartyje nurodytus darbus, sudaro grynoji suma:
- a) patirtų išlaidų, pridėjus pripažintą pelną;
 - b) atėmus pripažintus nuostolius ir tarpinių mokėjimų sumas;
- visų nebaigtų statybos sutarčių, pagal kurias patirtos išlaidos, pridėjus pripažintą pelną (atėmus pripažintus nuostolius) viršija tarpinius mokėjimus.
- 44 Bendrą sumą, kurią turi sumokėti užsakovai už darbus pagal sutartis, sudaro grynoji suma:
- a) patirtų išlaidų, pridėjus pripažintą pelną;
 - b) atėmus pripažintus nuostolius ir tarpinių mokėjimų sumas;
- visų nebaigtų statybos sutarčių, pagal kurias tarpiniai mokėjimai viršija patirtas išlaidas, pridėjus pripažintą pelną (atėmus pripažintus nuostolius).
- 45 Ūkio subjektas pateikia visus neapibrėžtuosius įsipareigojimus ir neapibrėžtąjį turtą pagal 37-ąją TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“. Neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas gali atsirasti dėl tokių straipsnių kaip garantinio aptarnavimo sutarties išlaidos, pretenzijos, nuobaudos ar galimi nuostoliai.

ĮSIGALIOJIMO DATA

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

12-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS**„Pelno mokesčiai“****TIKSLAS**

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

- a) turto (įsipareigojimų), parodytų ūkio subjekto balanse, balansinės vertės būsimą susigrąžinimą (apmokėjimą); ir
- b) sandorių ir kitų ataskaitinio laikotarpio įvykių, parodytų ūkio subjekto finansinėse ataskaitose, poveikį ataskaitinio laikotarpio ir būsimiesiems mokesčiams.

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

Šiame standarte reikalaujama, kad ūkio subjektas apskaitytų sandorių ir kitų įvykių poveikį mokesčiams taip pat, kaip apskaito pačių sandorių ir kitų įvykių rezultatus. Taigi, bet koks sandorių ir kitų įvykių rezultatų, pripažįstamų pelnu ar nuostoliu, susijęs poveikis mokesčiams taip pat pripažįstamas pelnu ar nuostoliu. Jeigu sandorių ar kitų įvykių rezultatai tiesiogiai pripažįstami nuosavybe, visas jų poveikis mokesčiams taip pat tiesiogiai pripažįstamas nuosavybe. Panašiai ir atidėtojo mokesčio turto ir įsipareigojimų jungiant verslą pripažinimas turi įtakos atsirandančio prestižo sumai ar bet kokios įsigyjančio ūkio subjekto įsigyjamoms įmonės pripažįstamo turto, įsipareigojimų ir neapibrėžtųjų įsipareigojimų grynosios tikrosios vertės dalies, viršijančios verslo jungimo savikainą, sumai.

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

TAIKYMAS

- 1 Šis standartas turi būti taikomas pelno mokesčio apskaitai.
- 2 Šiame standarte pelno mokesčiai apima visus vidaus ir užsienio mokesčius, kurie grindžiami apmokestinamuoju pelnu. Pelno mokesčiai apima ir mokesčius, tokius, kaip pajamų mokestį, kuriuos moka dukterinė, asocijuotoji ar bendra įmonė nuo dalies, tenkančios ataskaitas teikiančiam ūkio subjektui.
- 3 (Panaikinta)
- 4 Šis standartas nesusijęs su valstybės dotacijų apskaitos metodais (žr. 20-ąją TAS „Valstybės dotacijų apskaita ir informacijos apie valstybės paramą atskleidimas“) ar investiciniais mokesčių kreditais. Tačiau šis standartas taikomas laikinųjų skirtumų, galinčių atsirasti iš tokių subsidijų ar investicinių mokesčių kreditų, apskaitai.

APIBRĖŽIMAI

- 5 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

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

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

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

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

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

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

- a) išskaitomuosius laikinuosius skirtumus;
- b) nepanaudotų mokesčių nuostolių perkėlimą; ir
- c) nepanaudotų mokesčių kreditų perkėlimą.

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

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

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

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

Mokesčių bazė

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

Pavyzdžiai

1. Mechanizmas kainavo 100 PV. Apskaičiuojant mokesčius per ataskaitinį ir ankstesnius ataskaitinius laikotarpius jau buvo atimtas 30 PV nusidėvėjimas, o likusi suma bus atimta būsimais laikotarpiais kaip nusidėvėjimas ar turtą pardavus. Mechanizmą naudojant gautos pajamos apmokestinamos, visas pelnas iš mechanizmo pardavimo bus apmokestinamas, o visas pardavimo nuostolis bus išskaitomas mokesčių reikmėms. *Mechanizmo mokesčių bazė yra 70 PV.*
2. Gautinų palūkanų balansinė vertė yra 100 PV. Susijusios palūkanų pajamos bus apmokestinamos grynųjų pinigų pagrindu. *Gautinų palūkanų mokesčių bazė lygi nuliui.*
3. Pirkėjų įsiskolinimo balansinė vertė yra 100 PV. Susijusios pajamos jau įtrauktos skaičiuojant apmokestinamąjį pelną (mokesčių nuostolį). *Pirkėjų įsiskolinimo mokesčių bazė yra 100 PV.*
4. Iš dukterinės įmonės gautinų dividendų balansinė vertė yra 100 PV. Dividendai neapmokestinami. Iš esmės visa turto balansinė vertė išskaičiuojama iš ekonominės naudos. Taigi gautinų dividendų mokesčių bazė yra 100 ⁽⁹⁾.
5. Gautinos paskolos balansinė vertė yra 100 PV. Paskolos grąžinimas mokestinių pasekmių neturės. *Paskolos mokesčio bazė yra 100 PV.*

⁽⁹⁾ Šioje analizėje nėra apmokestinamojo laikinojo skirtumo. Alternatyvi analizė gali būti tokia, kad sukauptų gautinų dividendų mokesčių bazė yra nulis ir kad gaunamam apmokestinamajam laikinajam skirtumui, kuris lygus 100 PV, taikomas nulinis mokesčio tarifas. Abiejose analizėse nėra atidėtojo mokesčio įsipareigojimo.

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

Pavyzdžiai

1. Trumpalaikiai išpareigojimai apima sukauptas sąnaudas, kurių balansinė vertė – 100 PV. Susijusios sąnaudos bus įskaitytos, skaičiuojant mokesčius gryųjų pinigų pagrindu. *Sukaupų sąnaudų mokesčio bazė yra nulis.*
2. Trumpalaikiai išpareigojimai apima iš anksto gautas palūkanų pajamas, kurių balansinė vertė – 100 PV. Susijusios palūkanų pajamos buvo apmokestintos gryųjų pinigų pagrindu. *Iš anksto gautų palūkanų mokesčio bazė yra nulis.*
3. Trumpalaikiai išpareigojimai apima sukauptas sąnaudas, kurių balansinė vertė – 100 PV. Susijusios sąnaudos jau buvo atimtos, skaičiuojant mokesčius. *Sukaupų sąnaudų mokesčio bazė yra 100 PV.*
4. Trumpalaikiai išpareigojimai apima sukauptas baudas ir delspinigius, kurių balansinė vertė – 100 PV. Baudos ir delspinigiai neišskaičiuojami mokesčių reikmėms. *Sukaupų baudų ir delspinigių mokesčio bazė yra 100 ^(a)*
5. Mokėtinos paskolos balansinė vertė yra 100 PV. Paskolos grąžinimas mokestinių pasekmių neturės. *Paskolos mokesčio bazė yra 100 PV.*

^(a) Šioje analizėje nėra išskaitomojo laikinojo skirtumo. Alternatyvi analizė gali būti tokia, kad sukaupų baudų ir delspinigių mokesčių bazė yra nulis ir, kad gaunamam išskaitomajam laikinajam skirtumui, kuris lygus 100 PV, taikomas nulinis mokesčio tarifas. Abiejose analizėse nėra atidėtojo mokesčio turto.

- 9 Kai kurie straipsniai turi mokesčių bazę, tačiau balanse nėra pripažįstami kaip turtas ir išpareigojimai. Pavyzdžiui, tyrimų išlaidos pripažįstamos sąnaudomis apskaičiuojant apskaitos pelną to ataskaitinio laikotarpio, kurį jos buvo patirtos, tačiau tik būsimąjį laikotarpį jos gali būti išskaitomos nustatant apmokestinamąjį pelną (mokesčių nuostolį). Tyrimų išlaidų mokesčių bazės ir nuliui lygios balansinės vertės skirtumas, kuris mokesčių institucijų leidžiamas išskaityti būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais, yra išskaitomasis laikinasis skirtumas, sudarantis sąlygas atsirasti atidėtojo mokesčio turtui.
- 10 Jei turto ar išpareigojimo mokesčio bazė nėra iš karto aiški, pravartu prisiminti esminį principą, kuriuo grindžiamas šis standartas: ūkio subjektas turi, su tam tikromis ribotomis išimtimis, parodyti atidėtojo mokesčio išpareigojimą (turtą), jeigu tik turto ar išpareigojimo balansinės vertės atkūrimas ar padengimas padidintų (sumažintų) būsimus mokesčius, palyginus su tais, kokie būtų, jei toks atkūrimas ar padengimas neturėtų paveikti mokesčių dydžio. C pavyzdyje, kuris pateiktas po 52 straipsnio, iliustruojamos aplinkybės, kurioms susiklosčius gali būti pravartu atsižvelgti į šį esminį principą, pavyzdžiui, kai turto ar išpareigojimo mokesčio bazė priklauso nuo numatomo atkūrimo ar padengimo būdo.
- 11 Konsoliduotose finansinėse ataskaitose laikinieji skirtumai nustatomi lyginant šiose ataskaitose nurodyto turto ir išpareigojimų balansines vertes su atitinkama mokesčių baze. Mokesčių bazė nustatoma remiantis konsoliduotų mokesčių deklaracija tose jurisdikcijose, kuriose tokia deklaracija pildoma. Kitose jurisdikcijose mokesčių bazė nustatoma pagal kiekvieno grupės ūkio subjekto mokesčių pajamas.

ATASKAITINIO LAIKOTARPIO MOKESČIŲ ĮSIPAREIGOJIMŲ IR ATASKAITINIO LAIKOTARPIO MOKESČIŲ TURTO PRIPAŽINIMAS

- 12 Ataskaitinio laikotarpio mokestis už ataskaitinį ir ankstesnius laikotarpius turi būti pripažintas išpareigojimu tiek, kiek jis neapmokėtas. Jei suma, kuri jau sumokėta už ataskaitinį ir ankstesnius laikotarpius, viršija už tuos laikotarpius apskaičiuotą sumą, perviršis turi būti parodytas kaip turtas.
- 13 Nauda, susijusi su mokesčių nuostoliu, kurį galima perkelti atgal ankstesniojo ataskaitinio laikotarpio mokesčiui atkurti, turi būti parodyta kaip turtas.
- 14 Kai mokesčių nuostolis naudojamas ankstesnio ataskaitinio laikotarpio mokesčiui atkurti, ūkio subjektas pripažįsta naudą kaip turtą tą laikotarpį, kai atsirado mokesčių nuostolis, nes tikisi, kad vėl bus gaunama ekonominė nauda ir ji gali būti tinkamai įkainota.

ATIDĖTOJO MOKESČIO ĮSIPAREIGOJIMŲ IR ATIDĖTOJO MOKESČIO TURTO PRIPAŽINIMAS

APMOKESTINAMIEJI LAIKINIEJI SKIRTUMAI

- 15 Visiems apmokestinamiesiems laikiniams skirtumams turi būti pripažintas atidėtojo mokesčio išpareigojimas, nebent atidėtojo mokesčio išpareigojimas kiltų dėl:
 - a) pirmą kartą pripažinto prestižo; arba

b) turto ar įsipareigojimo pirminio pripažinimo sandorio, kuris:

- i) nėra verslo jungimas; ir
- ii) sandorio metu nedaro įtakos nei apskaitos, nei apmokestinamajam pelnui (mokesčių nuostoliiui).

Tačiau kai apmokestinamieji laikinieji skirtumai susiję su investicijomis į dukterines įmones, filialus, asocijuotąsias įmones ir dalimis bendrose įmonėse, atidėtojo mokesčio įsipareigojimas turi būti pripažintas pagal 39 straipsnio reikalavimus.

- 16 Turto pripažinimui būdinga tai, kad šio turto balansinė vertė bus atkurama ekonominės naudos, kurią ūkio subjektas gaus būsimaisiais laikotarpiais, forma. Kai turto balansinė vertė viršija jos mokesčių bazę, apmokestinama ekonominė nauda viršys sumą, lestiną išskaityti iš mokesčių bazės. Šis skirtumas yra apmokestinamas laikinasis skirtumas, o įsipareigojimas mokėti būsimais laikotarpiais atsirandančius pelno mokesčius yra atidėtojo mokesčio įsipareigojimas. Kai ūkio subjektas atkuria turto balansinę vertę, apmokestinamas laikinasis skirtumas išnyksta, ir ūkio subjektas turi apmokestinamą pelną. Dėl to tikėtina, kad ekonominė nauda iš ūkio subjekto išeis mokamų mokesčių forma. Todėl šis standartas reikalauja, kad būtų pripažinti visi atidėtojo mokesčio įsipareigojimai, išskyrus tam tikras aplinkybes, apibūdintas 15 ir 39 straipsniuose.

Pavyzdys

Turto, kainavusio 150 PV, balansinė vertė yra 100 PV. Suktas nusidėvėjimas mokesčiams apskaičiuoti yra 90 PV, o mokesčio tarifas – 25 %.

Turto mokesčių bazė yra 60 (iš 150 PV atėmus sukauptą mokesčiams nusidėvėjimą 90 PV). Norėdamas atgauti 100 PV balansinę vertę, ūkio subjektas turi uždirbti 100 PV apmokestinamąsias pajamas, tačiau jis galės išskaityti tik 60 PV mokesčių nusidėvėjimą. Taigi ūkio subjektas, atgavęs balansinę turto vertę, mokės 10 PV pelno mokesčių (40 PV, esant 25 % mokesčio tarifui). 100 PV balansinės vertės ir 60 PV mokesčių bazės skirtumas yra 40 PV apmokestinamas laikinasis skirtumas. Todėl ūkio subjektas parodo 10 PV atidėtojo mokesčio įsipareigojimą (40 PV, esant 25 % mokesčio tarifui), kuris išreiškia pelno mokesčius, ūkio subjekto mokėtinus tada, kai jis atkurs turto balansinę vertę.

- 17 Kai kurie laikinieji skirtumai atsiranda tada, kai pajamos ar sąnaudos įtraukiamos į vieno laikotarpio apskaitos pelną ir į kito laikotarpio apmokestinamąjį pelną. Tokie laikinieji skirtumai dažnai apibūdinami kaip laiko skirtumai. Toliau pateikti šios rūšies laikinųjų skirtumų, kurie apmokestinami ir dėl kurių atsiranda atidėtojo mokesčio įsipareigojimai, pavyzdžiai:

- a) Palūkanų pajamos įtrauktos į apskaitos pelną proporcingai per tam tikrą laiką, tačiau kai kuriose jurisdikcijose jos gali būti įtraukiamos į apmokestinamąjį pelną tada, kai gaunami pinigai. Bet kurių 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 apskaitos pelną. Laikinas skirtumas yra turto balansinės vertės ir jo mokesčių bazės skirtumas, kuris yra turto pirminė kaina atėmus visus mokesčių institucijų leidžiamus išskaitymus, nustatant ankstesnių ir ataskaitinio laikotarpio apmokestinamąjį pelną. Apmokestinamas laikinasis skirtumas atsiranda ir sudaro sąlygas atsirasti atidėtojo mokesčio įsipareigojimui tada, kai pagreitintas nusidėvėjimas taikomas mokesčių tikslams (jei mokesčių tikslams taikomas nusidėvėjimas yra ne toks spartus kaip apskaitos pelnui apskaičiuoti taikomas nusidėvėjimas, atsiranda išskaitomasis laikinasis skirtumas, kuris leidžia atsirasti atidėtojo mokesčio turtui).
- c) Nustatant apskaitos pelną, plėtos išlaidos gali būti kapitalizuojamos ir amortizuojamos per būsimus laikotarpius, tačiau jos turi būti išskaičiuotos, nustatant to laikotarpio, per kurį jos patiriamos, apmokestinamąjį pelną. Tokių plėtos išlaidų mokesčių bazė yra nulis, kadangi jos jau buvo išskaičiuotos iš apmokestinamojo pelno. Laikinas skirtumas yra plėtos išlaidų balansinės vertės ir nulinės plėtos išlaidų mokesčių bazės skirtumas.

- 18 Laikinieji skirtumai atsiranda ir tada, kai:

- a) verslo jungimo savikaina paskirstoma pripažįstant įsigytą identifikuojamą turtą ir prisiimtus įsipareigojimus tikrąja verte, tačiau mokesčių bazė nekoreguojama (žr. 19 straipsnį);
- b) turtas perkainojamas, bet mokesčiai šiuo būdu nekoreguojami (žr. 20 straipsnį);
- c) prestižas atsiranda sujungus verslą (žr. 21 straipsnį);

- d) turto ar išpareigojimo mokesčių bazė pirmą kartą registruojant apskaitoje skiriasi nuo jo pradinės balansinės vertės, pavyzdžiui, kai ūkio subjektas naudojasi neapmokestinamomis valstybės dotacijomis, susijusiomis su turtu (žr. 22 ir 33 straipsnius); arba
- e) investicijų į dukterines įmones, filialus ir asocijuotąsias įmones ar dalių bendrose įmonėse balansinė vertė ima skirtis nuo investicijos ar dalies mokesčių bazės (žr. 38–45 straipsnius).

Verslo jungimai

- 19 Verslo jungimo savikaina paskirstoma pripažįstant identifikuojamą įsigytą turtą ir prisiimtus išpareigojimus tikrąja verte įsigijimo dieną. Laikinieji skirtumai atsiranda tada, kai įsigyto identifikuojamo turto ir prisiimtų išpareigojimų mokesčių bazės neveikia verslo jungimas ar jas veikia skirtingai. Pavyzdžiui, kai turto balansinė vertė išauga iki tikrosios vertės, o turto mokesčių bazė ankstesniajam savininkui lieka savikaina, atsiranda apmokestinamasis laikinasis skirtumas, kuris lemia atidėtojo mokesčio išpareigojimo atsiradimą. Atsirandantis atidėtojo mokesčio išpareigojimas daro įtaką prestižui (žr. 66 straipsnį).

Tikrąja verte į apskaitą įtraukiamas turtas

- 20 TFAS leidžia ar reikalauja tam tikrą turtą apskaityti tikrąja verte ar perkainoti (žr., pavyzdžiui, 16-ąją TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai“, 38-ąją TAS „Nematerialusis turtas“, 39-ąją TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“ ir 40-ąją TAS „Investicinis turtas“). Kai kuriose jurisdikcijose turto perkainojimas ar kitoks jo įvertinimas tikrąja verte turi įtakos ataskaitinio laikotarpio apmokestinamajam pelnui (mokesčių nuostolii). Dėl to koreguojama turto mokesčių bazė ir neatsiranda laikinojo skirtumo. Pagal kitų jurisdikcijų reikalavimus turto perkainojimas ar perrašymas įtakos apmokestinamajam pelnui perkainojimo ar perrašymo laikotarpiu neturi ir todėl to turto mokesčių bazė nekoreguojama. Vis dėlto vėlesnis balansinės vertės atkūrimas didins ūkio subjekto apmokestinamąjį ekonominės naudos srautą ir suma, išskaitoma skaičiuojant mokesčius, skirsis nuo tos ekonominės naudos sumos. Perkainoto turto balansinės vertės ir jo mokesčių bazės skirtumas yra laikinasis skirtumas, dėl kurio atsiranda atidėtojo mokesčio išpareigojimas ar turtas. Taip yra netgi tada, kai:
- a) ūkio subjektas neketina to turto parduoti. Tokiais atvejais perkainoto turto balansinė vertė bus atkurta jį naudojant, ir tai sukurs apmokestinamąsias pajamas, viršijančias nusidėvėjimą, būsimais laikotarpiais taikomą mokesčių reikmėms; arba
 - b) mokestis nuo kapitalo prieaugio yra atidėtas, jei turto pardavimo pajamos investuojamos į panašų turtą. Tokiais atvejais mokestis bus mokėtinas tik pardavus ar panaudojus tą panašų turtą.

Prestižas

- 21 Prestižas, atsirandantis jungiant verslą, yra vertinamas kaip verslo jungimo savikainos dalis, viršijanti įsigyjančiam ūkio subjektui priklausančią įsigyjamo ūkio subjekto identifikuojamo turto, išpareigojimų ir neapibrėžtųjų išpareigojimų grynosios tikrosios vertės dalį. Daugelis mokesčių institucijų, nustatant apmokestinamąjį pelną, neleidžia sumažinti prestižo, kaip jį mažinančių sąnaudų, balansinės vertės. Be to, tokiose institucijose prestižo kaina dažnai neatimama, kai dukterinė įmonė parduoda savo pagrindinį verslą. Tokiose jurisdikcijose prestižo mokesčių bazė lygi nuliui. Bet koks skirtumas tarp prestižo balansinės vertės ir nulinės jo mokesčių bazės yra apmokestinamas laikinasis skirtumas. Tačiau šiame standarte neleidžiama pripažinti atsirandančio atidėtojo mokesčio išpareigojimo, nes prestižas vertinamas likutine verte, o atidėtojo mokesčio išpareigojimo pripažinimas padidintų prestižo balansinę vertę.
- 21A. Atidėtojo mokesčio išpareigojimo, kuris nėra pripažintas, nes atsirado pirmą kartą pripažįstant prestižą, vėlesni sumažėjimai taip pat laikomi atsiradusiais pirmą kartą pripažįstant prestižą, todėl nėra pripažįstami pagal 15 straipsnio a punktą. Pavyzdžiui, jeigu jungiant verslą įgyto prestižo kaina yra 100 PV, o mokesčių bazė lygi nuliui, pagal 15 straipsnio a punktą ūkio subjektui draudžiama pripažinti atsirandantį atidėtojo mokesčio išpareigojimą. Jeigu ūkio subjektas vėliau priskiria prestižui vertės sumažėjimo nuostolį, lygų 20 piniginių vienetų, tuomet su prestižu susijusio apmokestinamo laikinojo skirtumo suma sumažinama nuo 100 iki 80 piniginių vienetų, o kartu sumažėja ir nepripažinto atidėtojo mokesčio išpareigojimo vertė. Ši nepripažinto atidėtojo mokesčio išpareigojimo vertė taip pat laikoma susijusia su prestižo pripažinimu pirmą kartą, todėl draudžiama ją pripažinti pagal 15 straipsnio a punktą.
- 21B. Tačiau su prestižu susijusiems apmokestinamiesiems laikiniams skirtumams atidėtojo mokesčio išpareigojimai yra pripažįstami tik tada, jeigu jie neatsiranda pirmą kartą pripažįstant prestižą. Pavyzdžiui, jeigu verslo jungimo metu įgyto prestižo kaina yra 100 piniginių vienetų, nuo kurios kasmet, pradedant nuo įsigijimo metų, 20 % yra

atskaičiuojama mokesčių reikmėms, tai prestižo mokesčių bazė pirminio pripažinimo metu lygi 100 piniginių vienetų, o įsigijimo metų pabaigoje – 80 piniginių vienetų. Jeigu prestižo balansinė vertė įsigijimo metų pabaigoje išlieka nepakitusi – 100 PV, tada apmokestinamas laikinasis skirtumas, lygus 20 PV, tų metų pabaigoje padidėja. Kadangi šis apmokestinamasis laikinasis skirtumas nėra susijęs su pirminiu prestižo pripažinimu, atsirandantis atidėtojo mokesčio įsipareigojimas yra pripažįstamas.

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 įtraukiama skaičiuojant mokesčius. Tokio laikinojo skirtumo apskaitos metodas priklauso nuo sandorio, paskatinusio pradinį turto ar įsipareigojimo pripažinimą, pobūdžio:
- a) verslo jungimo atveju ūkio subjektas pripažįsta visus atidėtojo mokesčio įsipareigojimus ar turtą ir jų įtaką prestižo sumai ar bet kokios įsigyjantiam ūkio subjektui priklausančio įsigijamo ūkio subjekto identifikuojamo turto, įsipareigojimų ir neapibrėžtųjų įsipareigojimų grynosios tikrosios vertės dalies, viršijančios verslo jungimo savikainą, sumai (žr. 19 straipsnį);
 - b) jei sandoris veikia apskaitos pelną ar apmokestinamąjį pelną, ūkio subjektas pripažįsta visus atidėtojo mokesčio įsipareigojimus ar turtą, o atsirandančias atidėtojo mokesčio sąnaudas ar pajamas pripažįsta pelno (nuostolių) ataskaitoje (žr. 59 straipsnį);
 - c) jei sandoris nėra verslo jungimas ir neturi įtakos nei apskaitos, nei apmokestinamajam pelnui ir nėra 15 ir 24 straipsniuose numatytų išlygų, ūkio subjektas turėtų parodyti atsirandantį atidėtojo mokesčio įsipareigojimą ar turtą ir ta pačia suma koreguoti to turto ar įsipareigojimo balansinę vertę. Dėl tokios korekcijos finansinės ataskaitos būtų ne tokios skaidrios. Todėl šis standartas neleidžia ūkio subjektui pirmą kartą pripažįstant ar vėliau parodyti atsirandantį atidėtojo mokesčio įsipareigojimo ar turto (žr. toliau pateikiamą pavyzdį). Be to, ūkio subjektas nepripažįsta vėlesnių nepripažinto atidėtojo mokesčio įsipareigojimo ar turto pokyčių, kai turtas nudėvimas.

Pavyzdys, iliustruojantis 22 straipsnio c punktą

Ūkio subjektas ketina panaudoti turtą, kuris kainavo 1 000 PV, per visą penkerių metų naudingo tarnavimo laiką, tada parduoti jį, nustatius nulinę likutinę vertę. Mokesčio tarifas yra 40 %. Turto nusidėvėjimas apskaičiuojant mokesčius neatimamas. Pardavus turtą, pelnas iš turtinių sandorių nebūtų apmokestinamas ir kapitalo nuostoliai nebūtų išskaičiuojami.

Atkūrus turto balansinę vertę, ūkio subjektas gaus 1 000 PV apmokestinamąjį pelną ir sumokės 400 PV mokesčių. Ūkio subjektas neparodo atsirandančio 400 PV atidėtojo mokesčio įsipareigojimo, nes jis atsirado iš turto pradinio pripažinimo.

Kitais metais turto balansinė vertė bus 800 PV. Gavęs 800 PV apmokestinamojo pelno, ūkio subjektas moka 320 PV mokesčių. Ūkio subjektas neparodo atsirandančio 320 PV atidėtojo mokesčio įsipareigojimo, nes jis atsirado iš turto pradinio pripažinimo.

- 23 Pagal 32-ąją TAS „Finansinės priemonės. Pateikimas“ sudėtinės finansinės priemonės (pavyzdžiui, konvertuojamos obligacijos) emitentas pripažįsta priemonės įsipareigojimų komponentą kaip įsipareigojimą, o nuosavybės komponentą – kaip nuosavybę. Pagal kai kurių jurisdikcijų reikalavimus įsipareigojimo komponento mokesčių bazė pirmą kartą ją pripažįstant lygi įsipareigojimo ir nuosavybės komponentų sumos pradinei balansinei vertei. Apmokestinamo laikinojo skirtumo atsiradimą lemia tai, kad pirmą kartą pripažįstant nuosavybės komponentas atskiriamas nuo įsipareigojimo komponento. Todėl 15 straipsnio b punkte nurodyta išimtis netaikoma. Taigi, ūkio subjektas parodo atsirandantį atidėtojo mokesčio įsipareigojimą. Pagal 61 straipsnį atidėtasis mokestis tiesiogiai priskiriamas nuosavybės komponento balansinei vertei. Pagal 58 straipsnį vėlesni atidėtojo mokesčio įsipareigojimo pokyčiai pelno (nuostolių) ataskaitoje pripažįstami kaip atidėtojo mokesčio sąnaudos (pajamos).

Išskaitomieji laikinieji skirtumai

- 24 Atidėtojo mokesčio turtas, susijęs su visais išskaitomaisiais laikinaisiais skirtumais, turi būti parodytas tiek, kiek yra tikėtina, kad bus gauta apmokestinamojo pelno, kuriam bus galima panaudoti išskaitomąjį laikinąjį skirtumą, išskyrus atvejį, kai atidėtojo mokesčio turtas atsiranda turtą ar įsipareigojimą pirmą kartą pripažinus sandoryje, kuris:
- a) nėra verslo jungimas; ir
 - b) sandorio metu nedaro įtakos nei apskaitos, nei apmokestinamajam pelnui (mokesčių nuostoliumi).

Tačiau kai įtraukiami laikinieji skirtumai, susiję su investicijomis į dukterines įmones, filialus, asocijuotąsias įmones ir dalimis bendrose įmonėse, atidėtojo mokesčio turtas turi būti pripažintas pagal 44 straipsnį.

- 25 Įsipareigojimo pripažinimui būdinga, kad balansinė vertė bus padengta būsimaisiais laikotarpiais, ištekliais, teikiantiems ekonominę naudą, judant iš ūkio subjekto. Ištekliais judant iš ūkio subjekto, visos jų sumos ar jų dalis gali būti įskaityta, nustatant apmokestinamąjį pelną laikotarpio, vėlesnio už tą, kada buvo pripažintas įsipareigojimas. Tokiais atvejais susidaro laikinasis skirtumas tarp įsipareigojimo balansinės vertės ir jo mokesčių bazės. Todėl pelno mokesčių, kurie bus grąžinti būsimais laikotarpiais, atžvilgiu atsiranda atidėtojo mokesčio turtas, kai nustatant apmokestinamąjį pelną įskaičiuojama ta įsipareigojimo dalis. Panašiai ir tuo atveju, kai turto balansinė vertė yra mažesnė už jo mokesčių bazę ir dėl šio skirtumo atsiranda atidėtojo mokesčio turtas tų pelno mokesčių, kurie bus atstatyti būsimaisiais laikotarpiais, atžvilgiu.

Pavyzdys

Ūkio subjektas parodo 100 PV įsipareigojimą už sukauptas produktų garantinio aptarnavimo sutarties sąnaudas. Mokesčių tikslais produktų garantinio aptarnavimo sutarties sąnaudos nebus išskaičiuojamos tol, kol ūkio subjektas apmokės pretenzijas. Mokesčio tarifas yra 25 %.

Įsipareigojimų mokesčių bazė yra nulis (iš 100 PV balansinės vertės atimama suma, kuri bus išskaičiuota, skaičiuojant mokesčius už tą įsipareigojimą būsimaisiais laikotarpiais). Vykdydamas įsipareigojimą jo balansine verte, ūkio subjektas sumažins savo būsimąjį apmokestinamąjį pelną 100 PV suma ir todėl būsimieji mokesčių mokėjimai bus sumažinti 25 PV (100 PV taikant 25 % mokesčių tarifą). 100 PV balansinės vertės ir nulinės mokesčių bazės yra išskaitomasis laikinasis skirtumas, lygus 100 PV. Todėl ūkio subjektas parodo 25 PV atidėtojo mokesčio turtą (100 PV taikant 25 % mokesčių tarifą), jei tikėtina, kad ūkio subjektas būsimais laikotarpiais gaus pakankamai apmokestinamojo pelno, kad jam būtų naudinga sumažinti mokamus mokesčius.

- 26 Toliau pateikiami išskaitomųjų laikinųjų skirtumų, dėl kurių atsiranda atidėtojo mokesčio turtas, pavyzdžiai:
- a) Pensijų išmokų išlaidos gali būti išskaitomos apskaičiuojant apskaitos pelną, nes darbuotojas teikia paslaugas, tačiau jos išskaitomos nustatant apmokestinamąjį pelną tada, kai ūkio subjektas moka įnašus į fondą ar pensijų išmokas. Tarp įsipareigojimo balansinės vertės ir jo mokesčių bazės yra laikinasis skirtumas. Įsipareigojimo mokesčių bazė paprastai yra nulis. Toks apskaičiuotas laikinasis skirtumas lemia atidėtąjį mokesčių turtą, nes išskaitų iš apmokestinamojo turto ekonominę naudą ūkio subjektas gaus tada, kai bus mokami įnašai ar pensijų išmokos.
 - b) Tyrimo išlaidos pripažįstamos sąnaudomis nustatant apskaitos pelną tą laikotarpį, kada jos buvo patirtos, tačiau iki būsimąjo laikotarpio gali būti neleidžiama jų išskaičiuoti nustatant apmokestinamąjį pelną (mokesčių nuostolį). Tyrimų išlaidų mokesčių bazės ir nulinės balansinės vertės skirtumas, kurį mokesčių institucijos leis išskaityti būsimaisiais laikotarpiais, yra išskaitomasis laikinasis skirtumas, lemiantis atidėtojo mokesčio turtą.
 - c) Verslo jungimo savikaina paskirstoma pripažįstant įsigytą identifikuojamą turtą ir prisiimtus įsipareigojimus tikrąja verte įsigijimo dieną. Jei po įsigijimo pripažįstamas prisiimtas įsipareigojimas, tačiau susijusios išlaidos išskaitomos apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną tik būsimajame laikotarpyje, atsiranda išskaitomasis laikinasis skirtumas, sudarantis sąlygas atsirasti atidėtojo mokesčio turtui. Atidėtojo mokesčio turtas atsiranda ir tada, kai įsigyto identifikuojamo turto tikroji vertė yra mažesnė už jo mokesčių bazę. Abiem atvejais atsirandantis atidėtojo mokesčio turtas turi įtakos prestižui (žr. 66 straipsnį).
 - d) Tam tikras turtas gali būti perkeltas savo tikrąja verte ar perkainotas nepadarant atitinkamos mokesčių korekcijos (žr. 20 straipsnį). Išskaitomasis laikinasis skirtumas atsiranda tada, jei turto mokesčių bazė viršija jo balansinę vertę.
- 27 Išskaitomųjų laikinųjų skirtumų išnykimas lemia išskaitas nustatant būsimų laikotarpių apmokestinamąjį pelną. Tačiau ekonominę naudą iš mokesčių sumažinimo ūkio subjektas gaus tik tada, jei jis uždirbs pakankamai apmokestinamojo pelno, kurio atžvilgiu bus galima juos priskaičiuoti. Todėl ūkio subjektas parodo atidėtojo mokesčio turtą tik tada, kai tikėtina, kad bus gauta apmokestinamojo pelno, kuriuo bus galima padengti išskaitomuosius laikinuosius skirtumus.
- 28 Tikėtina, kad bus gautas apmokestinamasis pelnas, kuriuo galima padengti laikinuosius skirtumus, kai yra pakankamai apmokestinamųjų laikinųjų skirtumų, susijusių su ta pačia mokesčių institucija ir tuo pačiu apmokestinamu ūkio subjektu, ir kurių panaikinimo laukiama:
- a) tą patį laikotarpį, kada laukiama, kad išskaitomasis laikinasis skirtumas išnyks; arba

- b) praėjusius ar būsimus laikotarpius, į kuriuos gali būti perkeltas mokesčių nuostolis, atsirandęs iš atidėtojo mokesčio turto.

Esant tokioms aplinkybėms atidėtojo mokesčio turtas pripažįstamas tą laikotarpį, kai atsiranda išskaitomieji laikinieji skirtumai.

- 29 Jei nėra pakankamai apmokestinamųjų laikinųjų skirtumų, susijusių su ta pačia mokesčių institucija ir tuo pačiu apmokestinamu ūkio subjektu, atidėtojo mokesčio turtas nepripažįstamas tiek, kiek:

- a) tikėtina, kad ūkio subjektas turės pakankamai apmokestinamojo pelno, susijusio su ta pačia mokesčių institucija ir tuo pačiu apmokestinamu ūkio subjektu, tą patį laikotarpį, kada išnyks ir išskaitomas laikinasis skirtumas (ar praeitais ar būsimais laikotarpiais, į kuriuos gali būti perkeltas mokesčių nuostolis, atsirandęs dėl atidėtojo mokesčio turto). Vertindamas, ar būsimais laikotarpiais turės pakankamai apmokestinamojo pelno, ūkio subjektas ignoruoja apmokestinamas sumas, atsirandančias iš tų išskaitomųjų laikinųjų skirtumų, kurių laukiama atsirasiant būsimais laikotarpiais, nes atidėtojo mokesčio turtas, atsirandantis iš šių išskaitomųjų laikinųjų skirtumų, pats reikalaus apmokestinamojo pelno būsimais laikotarpiais tam, kad galėtų būti panaudotas; arba
- b) ūkio subjektas gali planuoti mokesčius, kadangi atitinkamais laikotarpiais bus gautas apmokestinamasis pelnas.

- 30 Galimybė planuoti mokesčius yra veiksmai, kurių ūkio subjektas imtųsi, kad sukurtų ar padidintų apmokestinamąsias pajamas per tam tikrą laikotarpį prieš baigdamas perkelti mokesčių nuostolį ar mokesčių kreditą. Pavyzdžiui, pagal kai kurių teisės aktų reikalavimus apmokestinamasis pelnas gali būti sukurtas ar padidintas:

- a) pasirenkant palūkanų pajamų apmokestinimą gautų ar gautinų pajamų pagrindu;
- b) atidedant reikalavimą atlikti tam tikras išskaitas iš apmokestinamojo pelno;
- c) parduodant ir, galbūt, vėl išsinuomojant turtą, kurio vertė padidėjo, tačiau mokesčių bazė nebuvo pakoreguota dėl šio padidėjimo; ir
- d) parduodant turtą, teikiantį neapmokestinamąjį pelną (pavyzdžiui, vyriausybės obligacijas, kai kuriose jurisdikcijose), kad būtų galima įsigyti kitą investiciją, teikiančią apmokestinamąjį pelną.

Kai dėl mokesčių planavimo apmokestinamasis pelnas atkeliamas iš vėlesnio laikotarpio į ankstesnį, mokesčių nuostolio ar mokesčių kredito perkėlimo panaudojimas vis tiek priklauso nuo to, ar ateityje bus gauta apmokestinamojo pelno iš kitų šaltinių nei ateityje atsirasiantys laikinieji skirtumai.

- 31 Jei ūkio subjektas neseniai turėjo nuostolių, jis turi laikytis 35 ir 36 straipsniuose pateiktų nurodymų.

- 32 (Panaikinta)

Pirminis turto ar įsipareigojimo pripažinimas

- 33 Vienas iš atvejų, kai atidėtojo mokesčio turtas atsiranda pirmą kartą pripažinus tam tikrą turtą, yra tas, kai su turtu susijusi neapmokestinama valstybės dotacija išskaičiuojama apskaičiuojant turto balansinę vertę, tačiau apskaičiuojant mokesčius, nėra išskaičiuojama iš turto nudėvimosios sumos (kitais tariant, jo mokesčių bazės); turto balansinė vertė yra mažesnė už jo mokesčių bazę ir todėl atsiranda išskaitomas laikinasis skirtumas. Valstybės dotacijos gali būti pripažįstamos ir kaip atidėtosios pajamos. Tuo atveju atidėtųjų pajamų ir nulinės jų mokesčių bazės skirtumas yra išskaitomas laikinasis skirtumas. Kad ir kurį pateikimo metodą ūkio subjektas pasirinktų, bet dėl 22 straipsnyje nurodytos priežasties atidėtojo mokesčio turtas nepripažįstamas.

Nepanaudoti mokesčių nuostoliai ir nepanaudoti mokesčių kreditai

- 34 Atidėtojo mokesčio turtas pripažįstamas perkeliant nepanaudotus mokesčių nuostolius ir nepanaudotus mokesčių kreditus tiek, kiek tikimasi būsimais laikotarpiais gauti apmokestinamojo pelno, iš kurio bus galima išskaičiuoti nepanaudotus mokesčių nuostolius ir nepanaudotus mokesčių kreditus.

- 35 Atidėtojo mokesčio turto, atsirandančio iš nepanaudotų mokesčių nuostolių ir mokesčių kreditų perkėlimo, pripažinimo kriterijai yra tokie patys, kaip ir atidėtojo mokesčio turto, atsirandančio iš išskaitomųjų laikinųjų skirtumų. Tačiau nepanaudotų mokesčių nuostolių buvimas yra pagrįstas įrodymas, kad ateityje apmokestinamojo pelno gali nebūti. Todėl, jeigu ūkio subjektas yra patyręs nuostolių, jis parodo atidėtojo mokesčio turtą, atsirandantį iš nepanaudotų mokesčių nuostolių ir mokesčių kreditų, tik tiek, kiek jis turi pakankamų apmokestinamų laikinųjų

skirtumų arba yra kitų įtikinamų įrodymų, kad bus gauta pakankamai apmokestinamojo pelno, iš kurio ūkio subjektas galės atimti nepanaudotus mokesčių nuostolius ar mokesčių kreditus. Dėl tokių aplinkybių 82 straipsnis reikalauja atskleisti atidėtojo mokesčio turto sumą ir įrodyti jos pobūdį ir pagrindą.

- 36 Ūkio subjektas, vertindamas tikimybę gauti apmokestinamojo pelno, kurio atžvilgiu jis galės panaudoti nepanaudotus mokesčių nuostolius ar mokesčių kreditus, atsižvelgia į šiuos kriterijus:
- a) ar pakankamai jis turi apmokestinamųjų laikinųjų skirtumų, susijusių su ta pačia mokesčių institucija ir tuo pačiu apmokestinamu ūkio subjektu, darančių poveikį apmokestinamų sumų dydžiui, kurioms sumažinti gali būti panaudoti nepanaudoti mokesčių nuostoliai ar mokesčių kreditai, kol baigsis jų terminas;
 - b) ar yra tikėtina, kad jis turės apmokestinamojo pelno, kol baigsis nepanaudotų mokesčių nuostolių ar nepanaudotų mokesčių kreditų terminas;
 - c) ar nepanaudoti mokesčių nuostoliai atsiranda dėl nustatytų priežasčių, kurios neturėtų pasikartoti; ir
 - d) ar ūkio subjektas turi mokesčių planavimo galimybių (žr. 30 straipsnį), kurios sukurtų apmokestinamąjį pelną per laikotarpį, per kurį gali būti panaudoti nepanaudoti mokesčių nuostoliai ar mokesčių kreditai.

Atidėtojo mokesčio turto nepripažįstama tiek, kiek nesitikima gauti apmokestinamojo pelno, kad galima būtų panaudoti nepanaudotus mokesčių nuostolius ar mokesčių kreditus.

Pakartotinis nepripažinto atidėtųjų mokesčių turto įvertinimas

- 37 Kiekvieno balanso datą ūkio subjektas pakartotinai įvertina nepripažintą atidėtojo mokesčio turtą. Ūkio subjektas pripažįsta tiek anksčiau nepripažinto atidėtojo mokesčio turto, kiek tikėtina, kad būsimasis apmokestinamasis pelnas leis atidėtojo mokesčio turtą sumažinti. Pavyzdžiui, pagerėjus prekybos sąlygoms, gali tapti labiau tikėtina, kad ūkio subjektas būsimaisiais laikotarpiais sugebės gauti pakankamai apmokestinamojo pelno, kad atidėtojo mokesčio turtas atitiktų 24 arba 34 straipsnyje pateiktus pripažinimo kriterijus. Kitas pavyzdys – verslo sujungimo datą ar vėliau ūkio subjektas pakartotinai įvertina atidėtojo mokesčio turtą (žr. 67 ir 68 straipsnius).

Investicijos į dukterines įmones, filialus, asocijuotąsias įmones ir dalys bendrose įmonėse

- 38 Laikinieji skirtumai atsiranda tada, kai investicijų į dukterines įmones, filialus, asocijuotąsias įmones ar dalių bendrose įmonėse (būtent patronuojančios įmonės ar investuotojo dalis dukterinėje įmonėje, filiale, asocijuotoje įmonėje ar investavimo objekte) balansinė vertė ima skirtis nuo investicijos ar dalies mokesčių bazės, kuri dažnai yra kaina. Tokie skirtumai gali atsirasti skirtingomis aplinkybėmis, pavyzdžiui:

- a) dukterinėse įmonėse, filialuose, asocijuotose įmonėse ir bendrose įmonėse yra nepaskirstytojo pelno;
- b) užsienio valiutos keitimo kursų pokyčiai, kai patronuojančios ir dukterinės įmonės buveinės yra skirtingose šalyse; ir
- c) investicijos į asocijuotąją įmonę balansinė vertė sumažėja iki jos atsiperkamosios vertės.

Konsoliduotose finansinėse ataskaitose laikinasis skirtumas gali skirtis nuo laikinojo skirtumo, susijusio su ta investicija atskirose patronuojančios įmonės finansinėse ataskaitose, jei patronuojanti įmonė įtraukia investiciją į atskirą finansinę atskaitą savikaina ar perkainota verte.

- 39 Ūkio subjektas turi pripažinti atidėtojo mokesčio išipareigojimą visiems apmokestinamiems laikiniejiems skirtumams, susijusiems su investicijomis į dukterines įmones, filialus, asocijuotąsias įmones ir dalimis bendrose įmonėse, išskyrus tuos atvejus, kai įvykdytos 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, kad tas pelnas artimiausioje ateityje nebus paskirstytas, nepripažįsta atidėtojo mokesčio įsipareigojimo. Tas pats taikytina investicijoms į filialus.

- 41 Ūkio subjekto nepiniginis turtas ir įsipareigojimai vertinami jo funkcinė valiuta (žr. 21-ąją TAS „Užsienio valiutos kursų pasikeitimo įtaka“). Jeigu ūkio subjekto apmokestinamasis pelnas arba mokesčių nuostolis ir jo nepiniginio turto ir įsipareigojimų mokesčių bazė nustatomi kita valiuta, tada valiutų keitimo skirtumas lemia laikinųjų skirtumų atsiradimą, o dėl šių skirtumų atsiranda pripažintas atidėtojo mokesčio įsipareigojimas arba turtas (pagal 24 straipsnį). Atsiradęs atidėtasis mokestis padengiamas iš pelno ar nuostolio arba jis įrašomas į pelną arba nuostolius (žr. 58 straipsnį).
- 42 Investuotojas, investuojantis į asocijuotąją įmonę, jos nekontroliuoja ir paprastai negali nustatyti jos dividendų politikos. Todėl, kai nėra susitarimo, reikalaujančio, kad asocijuotosios įmonės pelnas nebūtų paskirstytas artimiausioje ateityje, investuotojas pripažįsta atidėtojo mokesčio įsipareigojimą, atsirandantį iš apmokestinamųjų laikinųjų skirtumų, susijusių su jo investicija į asocijuotąją įmonę. Kai kuriais atvejais investuotojas negali nustatyti mokesčio, kuris būtų mokėtinas atgavus savo investicijų į asocijuotąją įmonę vertę, sumos, tačiau gali nustatyti, kad jis bus lygus minimaliai sumai arba viršys ją. Tokiais atvejais atidėtojo mokesčio įsipareigojimo dydis matuojamas šia suma.
- 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 Ūkio subjektas turi pripažinti visų išskaitomųjų laikinųjų skirtumų, atsirandančių iš investicijų į dukterines įmones, filialus, asocijuotąsias įmones ir iš dalių bendrose įmonėse, atidėtojo mokesčio turto tiek ir tik tiek, kiek tikėtina, kad:
- a) laikinasis skirtumas išnyks artimiausioje ateityje; ir
 - b) bus gauta apmokestinamojo pelno, kuriuo galima padengti laikinąjį skirtumą.
- 45 Spręsdamas, ar reikia pripažinti atidėtojo mokesčio turtą išskaitomiesiems laikiniams skirtumams, susijusiems su ūkio subjekto investicijomis į dukterines įmones, filialus, asocijuotąsias įmones ir su jo dalimis bendrose įmonėse, ūkio subjektas atsižvelgia į nurodymus, pateiktus 28–31 straipsniuose.

ĮVERTINIMAS

- 46 Ataskaitinio laikotarpio mokesčių įsipareigojimai (turtas) už ataskaitinį ir praėjusius laikotarpius turi būti vertinami tokia suma, kokią numatoma sumokėti mokesčių institucijoms (atgauti iš mokesčių institucijų), taikant mokesčių tarifus (ir mokesčių įstatymus), kurie galiojo ar iš esmės galiojo balanso datą.
- 47 Atidėtojo mokesčio turtas ir įsipareigojimai turi būti apskaičiuojami taikant mokesčių tarifą, kuris, kaip tikimasi, bus taikomas tą ataskaitinį laikotarpį, per kurį bus realizuojamas atidėtojo mokesčio turtas ar padengiamas įsipareigojimas, remiantis mokesčių tarifais (ir mokesčių įstatymais), kurie galiojo balanso datą.
- 48 Ataskaitinio laikotarpio ir atidėtojo mokesčio turtas ir įsipareigojimai paprastai apskaičiuojami taikant priimtus mokesčių tarifus (ir mokesčių įstatymus). Tačiau kai kuriose jurisdikcijose vyriausybės paskelbti mokesčių tarifai (ir mokesčių įstatymai) iš esmės reiškia faktinį priėmimą, o tarp paskelbimo ir faktinio priėmimo gali būti kelių mėnesių tarpas. Tokiomis aplinkybėmis mokesčių turtas ir įsipareigojimai apskaičiuojami taikant paskelbtus mokesčių tarifus (ir mokesčių įstatymus).
- 49 Jei įvairiems apmokestinamųjų pajamų lygiams taikomi skirtingi mokesčių tarifai, atidėtojo mokesčio turtas ir įsipareigojimai apskaičiuojami pagal vidutinius apmokestinamojo pelno (mokesčių nuostolių) tarifus, kuriuos numatoma taikyti laikotarpiais, kada laukiama laikinųjų skirtumų panaikinimo.
- 50 (Panaikinta)
- 51 Atidėtojo mokesčio įsipareigojimų ir atidėtojo mokesčio turto įvertinimas turi parodyti mokesčių rezultatus, priklausančius nuo būdo, kuriuo ūkio subjektas iki balanso datos numato atkurti ar padengti savo turto ir įsipareigojimų balansinę vertę.

52 Tai, koku būdu ūkio subjektas atkuria (padengia) turto (įsipareigojimo) balansinę vertę, kai kuriose jurisdikcijose gali turėti įtakos:

- a) mokesčių tarifui, taikomam tada, kai ūkio subjektas atkuria (padengia) turto (įsipareigojimo) balansinę vertę; ir
- b) turto (įsipareigojimo) mokesčio bazei ar abiem šiems dalykams.

Tokiais atvejais atidėtojo mokesčio įsipareigojimus ir atidėtojo mokesčio turtą ūkio subjektas apskaičiuoja, taikydamas mokesčio tarifą ir mokesčio bazę, kuris atitinka numatytą atkūrimo ar padengimo būdą.

A pavyzdys

Turto balansinė vertė yra 100 PV, o mokesčių bazė – 60 PV. Parduodant turtą, būtų taikomas 20 % mokesčių tarifas, o kitam pelnui būtų taikomas 30 % mokesčių tarifas.

Ūkio subjektas turi pripažinti atidėtojo mokesčio įsipareigojimą 8 PV (40 PV, taikant 20 % tarifą), jei jis numato turto toliau nenaudoti ir jį parduoti, arba atidėtojo mokesčio įsipareigojimą 12 PV (40 PV, taikant 30 % tarifą), jei numato pasilikti turtą ir atkurti jo balansinę vertę jį naudodamas.

B pavyzdys

Turtas, kurio įsigijimo savikaina yra 100 PV, o balansinė vertė – 80 PV, perkainojamas iki 150 PV. Mokesčiai nekoreguojami. Sukauptas nusidėvėjimas mokesčiams apskaičiuoti yra 30 PV, o mokesčio tarifas – 30 %. Jei turtas parduodamas didesne nei įsigijimo kaina, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną bus įtrauktas 30 PV dydžio sukauptas nusidėvėjimas, tačiau įsigijimo savikainą viršijančios perkainojimo pajamos nebus įtrauktos.

Turto mokesčių bazė yra 70 PV ir yra apmokestinamas laikinasis skirtumas 80 PV. Jei ūkio subjektas numato atkurti balansinę vertę, tą turtą naudodamas, jis turi gauti 150 PV pajamų, tačiau galės išskaičiuoti tik 70 PV nusidėvėjimą. Iš čia atidėtojo mokesčio įsipareigojimas lygus 24 PV (80 PV, taikant 30 % tarifą). Jei ūkio subjektas numato balansinę vertę atkurti nedelsiant parduodamas turtą ir gaudamas 150 PV įplaukas, atidėtojo mokesčio turtas skaičiuojamas taip:

	Apmokestinamas laikinasis skirtumas	Mokesčio tarifas	Atidėtojo mokesčio skirtumas
Sukauptas nusidėvėjimas mokesčiams	30	30 %	9
Suma, kuria įplaukos viršija savikainą	50	nulis	—
Iš viso:	80		9

Pastaba: pagal 61 straipsnį papildomas atidėtojo mokesčio, 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, tada apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną (kuriam taikomas 30 % dydžio tarifas), bus įtrauktas sukauptas nusidėvėjimas, o pardavimo pajamoms bus taikomas 40 % mokesčio tarifas, atskaičiavus 110 PV kainą, atsižvelgiant į infliaciją.

Jei ūkio subjektas numato atkurti balansinę vertę tą turtą naudodamas, jis turi gauti 150 PV pajamų, tačiau galės išskaičiuoti tik 70 PV nusidėvėjimą. Iš čia: mokesčių bazė yra 70 PV, apmokestinamas laikinasis skirtumas 80 PV ir atidėtojo mokesčio įsipareigojimas 24 (80 PV, taikant 30 % tarifą), kaip B pavyzdyje.

Jei ūkio subjektas numato atkurti turto balansinę vertę nedelsiant parduodamas turtą už 150 PV, ūkio subjektas galės išskaičiuoti indeksuotą kainą – 110 PV. Grynosios 40 PV įplaukos bus apmokestintos 40 % mokesčių tarifu. Be to, apmokestinamasis pelnas, įtraukus 30 PV sukaupą nusidėvėjimą, bus apmokestintas 30 % mokesčių tarifu. Iš čia: mokesčių bazė yra 80 PV (iš 110 atėmus 30), apmokestinamas laikinasis skirtumas 70 PV ir atidėtojo mokesčio įsipareigojimas 25 PV (40 PV, taikant 40 % tarifą, pridėjus 30 PV, taikant 30 % tarifą). Jei šiame pavyzdyje mokesčių bazė neiški, būtų pravartu pastudijuoti 10 straipsnyje išdėstytą esminį principą.

Pastaba: pagal 61 straipsnį papildomas atidėtojo mokesčio, atsirandantis po perkainojimo, tiesiogiai įrašomas į nuosavybę.

- 52A. Kai kuriose jurisdikcijose mokami įvairaus dydžio pelno mokesčiai, kai ūkio subjekto akcininkams dividendų forma išmokamas visas grynasis pelnas arba nepaskirstytasis pelnas ar jo dalis. Kai kuriose kitose jurisdikcijose pelno mokesčiai gali būti grąžinami arba mokami, kai ūkio subjekto akcininkams dividendų forma išmokamas visas grynasis pelnas arba nepaskirstytasis pelnas ar jo dalis. Tokiais atvejais ataskaitinio laikotarpio ir atidėtieji mokesčiai, nurodomi turto ir nuosavybės dalyse, skaičiuojami pagal nepaskirstytajam pelnui taikomą mokesčio tarifą.
- 52B. 52A straipsnyje nurodytais atvejais dividendų pelno mokesčiai apskaitoje nurodomi tada, kai pripažįstamas įsipareigojimas sumokėti dividendus. Dividendų pelno mokesčiai tiesiogiai labiau susiję su ankstesniais sandoriais ar įvykiais nei su išmokomis savininkams. Dėl to dividendų pelno mokesčiai įrašomi į laikotarpio grynąjį pelną arba nuostolį, kaip nustatyta 58 straipsnyje, išskyrus 58 straipsnio a ir b punktuose nustatytus dividendų pelno mokesčio atsiradimo atvejus.

52A ir 52B straipsnių pavyzdys

Šiame pavyzdyje apibūdinama, kaip jurisdikcijoje, kurioje nepaskirstytajam pelnui taikomi didesni pelno mokesčio tarifai (50 %), veikiantis ūkio subjektas skaičiuoja ataskaitinio laikotarpio ir atidėtuosius mokesčius, apskaitomus turto ir nuosavybės dalyse. Paskirstytojo pelno mokesčio tarifas yra 35 %. Balanso datą, 20XI m. gruodžio 31 d., ūkio subjektas nepripažįsta įsipareigojimo, susijusio su dividendais, pasiūlytais ar paskelbtais po balanso datos. Dėl to 20XI m. jokie dividendai apskaitoje nepripažįstami. Apmokestinamos 20XI m. pajamos yra 100 000 PV. Laikinas apmokestinamas skirtumas 20XI m. yra 40 000 PV.

Ūkio subjektas apskaitoje parodo 50 000 PV sumą kaip ataskaitinio laikotarpio mokesčio įsipareigojimą ir ataskaitinio laikotarpio pelno mokesčio sąnaudas. Nenurodoma jokia turto suma, kurią potencialiai galima susigrąžinti iš būsimų dividendų. Ūkio subjektas apskaitoje taip pat parodo 20 000 PV sumą, kaip atidėtojo mokesčio įsipareigojimą ir atidėtojo mokesčio sąnaudas (40 000 PV, taikant 50 % mokesčio tarifą). Pastaroji suma rodo pelno mokesčius, kuriuos ūkio subjektas turės sumokėti, susigrąžinęs ar sumokėjęs savo turto ir nuosavybės balansinę vertę pagal nepaskirstytajam pelnui taikomą mokesčio tarifą.

Vėliau ūkio subjektas 20X2 m. kovo 15 d. iš ankstesnio laikotarpio veiklos pelno 10 000 PV dividendų sumą parodo nuosavybės dalyje.

20X2 m. kovo 15 d. 1 500 PV susigrąžintą pelno mokesčių sumą (15 % dividendų, įrašytų į nuosavybę) ūkio subjektas parodo turto dalyje kaip 20X2 m. ataskaitinio laikotarpio mokesčius ir ataskaitinio 20X2 m. laikotarpio pelno mokesčio sąnaudų sumažinimą.

- 53 Atidėtojo mokesčio turtas ir įsipareigojimai neturi būti diskontuojami.
- 54 Kad būtų galima patikimai apskaičiuoti diskontuotą atidėtojo mokesčio turtą ir įsipareigojimus, būtina tiksliai suplanuoti kiekvieno laikinojo skirtumo panaikinimo laiką. Daugeliu atvejų tą suplanuoti neįmanoma ar labai sudėtinga. Todėl nereikalaujama diskontuoti atidėtojo mokesčio turtą ir įsipareigojimus. Jei diskontavimas bus leidžiamas, bet ne reikalaujamas, įvairių ūkio subjektų atidėtojo mokesčio turto ir įsipareigojimų nebus galima palyginti. Todėl šis standartas nereikalauja ir neleidžia diskontuoti atidėtojo mokesčio turto ir įsipareigojimų.
- 55 Laikinieji skirtumai nustatomi remiantis turto ar įsipareigojimo balansine verte. Tai taikoma ir tada, kai pati balansinė vertė nustatoma diskontuojant, pavyzdžiui, išmokų, pasibaigus darbo sutarčiai, įsipareigojimų atveju (žr. 19-ąjį TAS „Išmokos darbuotojams“).
- 56 Atidėtojo mokesčio turto balansinė vertė turi būti tikrinama kiekvieno balanso datą. Ūkio subjektas turi sumažinti atidėtojo mokesčio turto balansinę vertę iki tokios sumos, kiek nesitikima gauti apmokestinamojo pelno, kuris leistų padengti visą atidėtojo mokesčio turtą ar jo dalį. Visi sumažinimai panaikinami, jei tampa tikėtina, kad bus gauta pakankamai apmokestinamojo pelno.

ATASKAITINIO LAIKOTARPIO IR ATIDĖTOJO MOKESČIO PRIPAŽINIMAS

- 57 Sandorio ar kito įvykio mokesčių poveikio ataskaitinio laikotarpio ar atidėtiesiems mokesčiams apskaita atitinka paties sandorio ar įvykio apskaitą. Šis principas apibūdintas 58–68C straipsniuose.

Pelno (nuostolių) 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 tą patį ar kitą laikotarpį (žr. 61–65 straipsnius); arba
 - b) verslo jungimo (žr. 66–68 straipsnius).
- 59 Dauguma atidėtojo mokesčio įsipareigojimų ir atidėtojo mokesčio turto atsiranda tada, kai pajamos ar sąnaudos įtraukiamos ne tik į vieno laikotarpio apskaitos pelną, bet ir į kito laikotarpio apmokestinamąjį pelną (mokesčių nuostolį). Atsirandantis atidėtas pelnas pripažįstamas pelno (nuostolių) ataskaitoje. Pavyzdžiui, kai:
- a) palūkanų, mokesčių už licencijas, patentus ir pan. ar dividendų įplaukos gaunamos pavėluotai ir registruojant apskaitoje įtraukiamos į atitinkamo laikotarpio pelną, laikantis 18-ojo TAS „Pajamos“ reikalavimų, tačiau į apmokestinamąjį pelną (mokesčių nuostolį) įtraukiamos grynųjų pinigų pagrindu; ir
 - b) nematerialiojo turto išlaidos buvo kapitalizuotos pagal 38-ąjį TAS ir amortizacija parodoma pelno (nuostolių) ataskaitoje, tačiau mokesčiams apskaičiuoti buvo įskaitytos tada, kai buvo patirtos.
- 60 Atidėtojo mokesčio turto ir įsipareigojimų balansinė vertė gali keistis, netgi jei susijusių laikinųjų skirtumų suma nesikeičia. Taip gali būti, pavyzdžiui:
- a) pasikeitus mokesčių tarifams ar mokesčių įstatymams;
 - b) pakartotinai įvertinus atidėtojo mokesčio turto atkūrimo galimybę; arba
 - c) pakeitus numatyto turto atkūrimo būdą.

Atsiradęs atidėtas mokestis pripažįstamas pelno (nuostolių) ataskaitoje, išskyrus atvejus, kai jis susijęs su sumomis, kurios anksčiau buvo įrašytos į nuosavybę ar kuriomis ji buvo kredituota (žr. 63 straipsnį).

Sumos, kredituojamos arba įrašomos tiesiogiai į nuosavybę

- 61 Ataskaitinio laikotarpio mokestis ir atidėtas mokestis turi būti tiesiogiai įrašomi į nuosavybę ar nuosavybė jais tiesiogiai kredituojama, jei tas mokestis yra susijęs su sumomis, iš kurių nuosavybė tiesiogiai kredituojama ar kurie tiesiogiai įrašomi į nuosavybę tą patį ar kitą laikotarpį.
- 62 Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai reikalauja arba leidžia tam tikras sumas kredituoti ar tiesiogiai įrašyti į nuosavybės sąskaitą. Tokių sumų pavyzdžiai yra:
- a) balansinės vertės pokytis, atsirandantis dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų (žr. 16-ąjį TAS) perkainojimo;
 - b) nepaskirstytojo pelno pradinio likučio koregavimas dėl retrospektyviai taikomo apskaitos politikos keitimo ar dėl klaidos taisymo (žr. 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“);
 - c) valiutų keitimo skirtumai, atsirandantys perskaičiuojant užsienyje veikiančio ūkio subjekto finansines ataskaitas į kitą valiutą (žr. 21-ąjį TAS); ir
 - d) sumos, atsirandančios pirmą kartą pripažinus nuosavybės komponentą sudėtinėje finansinėje priemonėje (žr. 23 straipsnį).
- 63 Esant išskirtinėms aplinkybėms, gali būti sunku nustatyti ataskaitinio laikotarpio ir atidėtojo mokesčio, susijusio su sumomis, kuriomis tiesiogiai kredituota nuosavybė ar kurios tiesiogiai įrašytos 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 atidėtojo mokesčio turtą ar įsipareigojimą, susijusį (visiškai ar iš dalies) su sumomis, kuriomis anksčiau tiesiogiai buvo kredituota nuosavybė ar kurios tiesiogiai buvo įrašytos į nuosavybę; arba

- c) ūkio subjektas nustato, kad visas atidėtojo mokesčio turtas turi būti pripažintas ar nebeturi būti pripažįstamas, ir atidėtojo mokesčio turtas (visas ar jo dalis) yra susijęs su sumomis, kuriomis anksčiau tiesiogiai buvo kredituota nuosavybė ar kurios tiesiogiai buvo įrašytas į nuosavybę.

Tokiais atvejais ataskaitinio laikotarpio ir atidėtasis mokestis, susijęs su sumomis, kuriomis anksčiau tiesiogiai buvo kredituota nuosavybė ar kurios tiesiogiai buvo įrašytos į nuosavybę, remiasi pagrįstu santykinu atitinkamos mokesčių jurisdikcijos subjekto ataskaitinio laikotarpio ir atidėtojo mokesčio paskirstymu ar kitu metodu, kuriuo tam tikromis aplinkybėmis galima tinkamiau paskirstyti.

- 64 16-ajame TAS nenurodyta, ar ūkio subjektas turi kasmet perkelti iš perkainojimo rezervo į nepaskirstytąjį pelną sumą, lygią perkainoto turto nusidėvėjimo ar amortizacijos ir to turto savikainos pagrįsto nusidėvėjimo ar amortizacijos skirtumui. Jei ūkio subjektas atlieka tokį pervedimą, šiai sumai netaikomi jokie susiję atidėtieji mokesčiai. Panašios nuostatos taikomos pervedimams, atliekamiems pardavus nekilnojamojo turto, įrangos ar įrengimų vienetą.
- 65 Jei turtas perkainojamas mokesčiams apskaičiuoti ir tas perkainojimas yra susijęs su apskaitiniu ankstesnio laikotarpio perkainojimu ar numatomu atlikti būsimo laikotarpio perkainojimu, tada ir turto perkainojimo, ir mokesčių bazės korekcijos poveikio mokesčiams suma kredituojama nuosavybė ar ji įrašoma į nuosavybę tą laikotarpį, kada ji atsiranda. Tačiau jei perkainojimas mokesčiams apskaičiuoti nėra susijęs su ankstesnio laikotarpio apskaitiniu perkainojimu arba numatomu atlikti perkainojimu būsimojį laikotarpį, mokesčio bazės korekcijos poveikio mokesčiams suma pripažįstama pelno (nuostolių) ataskaitoje.
- 65A. Ūkio subjektui, išmokančiam savo akcininkams dividendus, dalį dividendų gali tekti akcininkų vardu sumokėti mokesčių institucijoms. Daugelyje jurisdikcijų ši suma vadinama atskaitoma mokesčių suma. Tokia mokesčių institucijoms sumokėta ar mokėtina suma įrašoma į nuosavybę kaip dividendų dalis.

Iš verslo jungimo atsirandantis atidėtasis mokestis

- 66 Kaip paaiškinta 19 straipsnyje ir 26 straipsnio c punkte, jungiant verslą gali atsirasti laikinųjų skirtumų. Pagal 3-įjį TFAS „Verslo jungimai“, ūkio subjektas atskleidžia visą atsirandantį atidėtojo mokesčio turtą (tiek, kiek jis atitinka 24 straipsnyje išdėstytus pripažinimo kriterijus) ar atidėtojo mokesčio išipareigojimus kaip įsigijimo datą pripažintą turtą ir išipareigojimus. Dėl to šis atidėtojo mokesčio turtas ir išipareigojimai veikia prestižą ar bet kokios išigyjančiam ūkio subjektui priklausančio išigyjamo ūkio subjekto identifikuojamo turto, išipareigojimų ir neapibrėžtųjų išipareigojimų grynosios tikrosios vertės dalies, viršijančios verslo jungimo savikainą, sumą. Tačiau, remiantis 15 straipsnio a punktu, ūkio subjektas nepripažįsta atidėtųjų mokesčių išipareigojimų, atsirandančių pripažįstant prestižą pirmą kartą.
- 67 Dėl verslo jungimo išigyjantis ūkio subjektas gali turėti galimybę atgauti savo paties atidėtojo mokesčio turtą, kuris nebuvo pripažintas iki verslo sujungimo. Pavyzdžiui, išigyjantis ūkio subjektas gali panaudoti savo nepanaudotus mokesčių nuostolius išigyjamo ūkio subjekto būsimo apmokestinamojo pelno užskaitai. Tokiais atvejais išigyjantis ūkio subjektas pripažįsta atidėtojo mokesčio turtą, tačiau neįtraukia jo į verslo jungimo apskaitą ir todėl neatsižvelgia į jį nustatydamas prestižą ar bet kokio išigyjančiam ūkio subjektui priklausančio išigyjamo ūkio subjekto pripažinto turto, išipareigojimų ir neapibrėžtųjų išipareigojimų grynosios tikrosios vertės dalies, viršijančios verslo jungimo savikainą, sumą.
- 68 Jei galima naudoti išigyjamo ūkio subjekto pajamų mokesčio nuostolių, perkeliama vėlesniems laikotarpiams, ar iš kito atidėtojo mokesčio turto neatitinka 3-iajame TFAS pateiktų atskiro pripažinimo kriterijų, kai verslo jungimas pirmą kartą įtraukiamas į apskaitą, bet yra realizuojamas vėliau, susidariusias atidėtojo mokesčio pajamas išigyjantis ūkio subjektas turi pripažinti pelnu arba nuostoliu. Be to, išigyjantis ūkio subjektas turi:
- a) sumažinti prestižo balansinę vertę iki sumos, kuri būtų pripažinta, jeigu atidėtojo mokesčio turtas būtų buvęs pripažintas turtu nuo įsigijimo dienos; ir
- b) prestižo balansinės vertės sumažėjimą pripažinti sąnaudomis.

Tačiau dėl šios procedūros neturi atsirasti išigyjančiam ūkio subjektui priklausančio išigyjamo ūkio subjekto pripažinto turto, išipareigojimų ir neapibrėžtųjų išipareigojimų grynosios tikrosios vertės dalies, viršijančios verslo jungimo savikainą. Anksčiau pripažinta suma tokiu paviršiu neturi padidėti.

Pavyzdys

Ūkio subjektas įsigijo dukterinę įmonę, kuri turėjo išskaitomuosius laikinuosius skirtumus, lygius 300 PV. Įsigijimo metu mokesčių tarifas buvo 30 %. Atsiradęs 90 PV atidėtojo mokesčio turtas nebuvo pripažintas turtu, nustatant 500 PV dydžio prestižą, atsiradusį sujungus verslą. Praėjus 2 metams po įsigijimo, ūkio subjektas įvertino, kad būsimojo apmokestinamojo pelno turėtų pakakti visų išskaitomųjų laikinųjų skirtumų naudai atkurti.

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

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

Dabartiniai ir atidėtieji mokesčiai, atsirandantys dėl mokėjimo akcijomis sandorių

- 68A. Kai kuriose mokesčių jurisdikcijose ūkio subjektui leidžiama sumažinti mokestį (t. y. atimti tam tikrą sumą nustatant apmokestinamąjį pelną) dydžiu, susijusiu su atlyginimu, mokamu akcijomis, akcijų pasirinkimo sandoriais ar kitomis ūkio subjekto nuosavybės priemonėmis. To leidžiamo mokesčio sumažinimo suma gali skirtis nuo susijusių kaupiamų atlyginimo sąnaudų ir atsirasti per vėlesnį ataskaitinį laikotarpį. Pavyzdžiui, kai kuriose jurisdikcijose ūkio subjektas gali pripažinti sąnaudas, susijusias su pasinaudojimu darbuotojų paslaugomis, gautomis atsilyginant už jiems suteiktus akcijų pasirinkimo sandorius, pagal 2-ąjį TFAS „Mokėjimas akcijomis“. Jam gali būti neleidžiama sumažinti mokesčių tol, kol nebus pasinaudota akcijų pasirinkimo sandoriais, mokesčių sumažinimo dydį vertinant remiantis ūkio subjekto akcijos kaina pasinaudojimo datą.
- 68B. Kaip ir tyrimų sąnaudų, aptartų šio standarto 9 straipsnyje ir 26 straipsnio b punkte, gautų iki tos datos darbuotojų paslaugų (suma, kurią mokesčių institucijos leis sumažinti mokesčius ateityje) apmokestinimo bazės ir balansinės sumos, lygios nuliui, skirtumu sumažinamas laikinasis skirtumas, dėl kurio atsiranda atidėtojo mokesčio turtas. Jeigu laikotarpio pabaigoje suma, kuria mokesčių institucijos leis ateityje susimąžinti mokesčius, nėra žinoma, ji turi būti nustatyta pagal laikotarpio pabaigoje žinomą informaciją. Pavyzdžiui, jeigu suma, kuria mokesčių institucijos leis sumažinti mokesčius būsima laikotarpiu, priklauso nuo ūkio subjekto akcijos kainos ateities datą, tai laikinųjų skirtumų, kuriais bus leista susimąžinti mokesčius, vertinimas turi būti grindžiamas laikotarpio pabaigos ūkio subjekto akcijos kaina.
- 68C. Kaip nurodoma 68A straipsnyje, mokesčių išskaitymo (arba numatomo būsimo mokesčių išskaitymo, įvertinto pagal 68B straipsnį) suma gali skirtis nuo susijusių sukaupytų atlyginimo išlaidų. Šio standarto 58 straipsnio nuostatos reikalauja, kad ataskaitinio laikotarpio ir atidėtieji mokesčiai turi būti pripažinti pajamomis ar sąnaudomis ir įtraukti į laikotarpio grynąjį pelną ar nuostolį, išskyrus atvejus, kai mokestis atsiranda dėl a) sandorio ar įvykio, kuris pripažįstamas tiesiogiai nuosavybėje tą patį ar kitą laikotarpį, arba iš b) verslo jungimo. Jei mokesčių išskaitymo suma (arba numatomas būsimas mokesčių išskaitymas) viršija susijusias sukauptas atlyginimo išlaidas, tai parodo, kad mokesčių išskaitymas yra susijęs ne tik su atlyginimo išlaidomis, bet ir nuosavybe. Tokiu atveju susiję ataskaitinio laikotarpio ir atidėtieji mokesčiai turi būti tiesiogiai pripažinti nuosavybe.

PATEIKIMAS**Mokesčių turtas ir mokesčių įsipareigojimai**

69 (Panaikinta)

70 (Panaikinta)

Tarpusavio užskaita

71 Ūkio subjektas turi užskaityti ataskaitinio laikotarpio mokesčių turtą ir ataskaitinio laikotarpio mokesčių įsipareigojimus, jei jis ir tik jei:

- a) turi pagal įstatymą įgyvendinamą teisę užskaityti pripažintas sumas; ir
- b) ketina atsiskaityti tik grynaisiais arba tuo pačiu metu realizuoti turtą ir įvykdyti įsipareigojimą.

- 72 Nors ataskaitinio laikotarpio mokesčių turtas ir įsipareigojimai pripažįstami ir įvertinami atskirai, balanse jie užskaitomi taikant kriterijus, panašius į tuos, kurie 32-ajame TAS nustatyti finansinėms priemonėms. Ūkio subjektas paprastai turi pagal įstatymą įgyvendinamą teisę tarpusavyje užskaityti ataskaitinio laikotarpio turtą ir ataskaitinio laikotarpio įsipareigojimą tada, kai jie susiję su tos pačios mokesčių institucijos nustatytais pelno mokesčiais ir mokesčių institucija leidžia ūkio subjektui atlikti ar gauti vieną mokėjimą, grynaisiais pinigais.
- 73 Konsoliduotose finansinėse ataskaitose vienai grupei priklausančio ūkio subjekto ataskaitinio laikotarpio turtas užskaitomas kitai grupei priklausančio ūkio subjekto ataskaitinio laikotarpio įsipareigojimui, jei, ir tik jei, atitinkami ūkio subjektai turi pagal įstatymą įgyvendinamą teisę atlikti ar gauti vieną mokėjimą grynaisiais pinigais ir jie ketina atlikti ar gauti tokį mokėjimą ar atgauti turtą ir padengti įsipareigojimą vienu metu.
- 74 Ūkio subjektas turi užskaityti atidėtojo mokesčio turtą ir atidėtojo mokesčio įsipareigojimus, jei ir tik jei:
- a) ūkio subjektas turi pagal įstatymą įgyvendinamą teisę užskaityti ataskaitinio laikotarpio mokesčių turtą ataskaitinio laikotarpio mokesčių įsipareigojimui; ir
 - b) atidėtojo mokesčio turtas ir atidėtojo mokesčių įsipareigojimai, susiję su pelno mokesčiais, nustatytais tos pačios mokesčių institucijos:
 - i) tam pačiam apmokestinamam ūkio subjektui; arba
 - ii) skirtingiems apmokestinamiems ūkio subjektams, kurie ketina padengti grynusius ataskaitinio laikotarpio mokesčių įsipareigojimus ir turtą ar realizuoti turtą ir padengti įsipareigojimus vienu metu kiekvienu būsimuoju laikotarpiu, kuriuo numatoma padengti ar atgauti reikšmingas atidėtojo mokesčio įsipareigojimų ar turto sumas.
- 75 Kad nereikėtų smulkiai planuoti kiekvieno laikinojo skirtumo panaikinimo laiko, šis standartas reikalauja, kad ūkio subjektas užskaitytų atidėtojo mokesčio turtą to paties apmokestinamo ūkio subjekto atidėtojo mokesčio įsipareigojimui, jei ir tik jei jie susiję su tos pačios mokesčių institucijos nustatytais pelno mokesčiais ir ūkio subjektas turi pagal įstatymą įgyvendinamą teisę užskaityti ataskaitinio laikotarpio mokesčių turtą ataskaitinio laikotarpio mokesčių įsipareigojimui.
- 76 Kai kuriais atvejais ūkio subjektams įstatymai leidžia daryti užskaitą ir ją padengti viename, bet ne skirtinguose laikotarpiuose. Tokiais atvejais gali reikėti detalai suplanuoti, kad būtų galima patikimai nustatyti, ar vieno apmokestinamo ūkio subjekto atidėtojo mokesčio įsipareigojimas nulems didesnius mokesčių mokėjimus tą patį laikotarpį, kada kito apmokestinamo ūkio subjekto atidėtojo mokesčio turtas sudarys sąlygas atlikti mažesnius antrojo ūkio subjekto mokesčių mokėjimus.

Mokesčio sąnaudos

Mokesčių sąnaudos (pajamos), susijusios su įprastinės veiklos pelnu ar nuostoliais

- 77 Mokesčių sąnaudos (pajamos), susijusios su įprastinės veiklos pelnu ar nuostoliais, turi būti pateiktos pelno (nuostolių) ataskaitoje.

Valiutos kursų skirtumų poveikis atidėtojo užsienio mokesčio įsipareigojimams ar turtui

- 78 21-ajame TAS reikalaujama, kad tam tikri keitimo kursų skirtumai būtų pripažinti kaip pajamos ar sąnaudos, tačiau nenurodoma, kur šie skirtumai turėtų būti parodyti pelno (nuostolių) ataskaitoje. Atitinkamai, jei pelno (nuostolių) ataskaitoje pripažintas keitimo kursų skirtumas atidėtojo užsienio mokesčio įsipareigojimams ar turtui, tokie skirtumai gali būti priskiriami atidėtojo mokesčio sąnaudoms (pajamoms), jei toks pateikimas laikomas pačiu naudingiausiu finansinių ataskaitų vartotojams.

ATSKLEIDIMAS

- 79 Svarbūs mokesčių sąnaudų (pajamų) komponentai turi būti parodyti atskirai.
- 80 Mokesčių sąnaudų (pajamų) komponentai gali būti:
- a) ataskaitinio laikotarpio mokesčių sąnaudos (pajamos);
 - b) visi praėjusių ataskaitinių laikotarpių mokesčių koregavimai pripažinti tą laikotarpį;
 - c) atidėtojo mokesčio sąnaudų (pajamų) suma, susijusi su laikinųjų skirtumų atsiradimu ir išnykimu;
 - d) atidėtojo mokesčio sąnaudų (pajamų) suma, susijusi su mokesčių tarifų pakeitimais ar papildomu apmokestinimu;

- e) nauda, atsirandanti iš anksčiau nepripažinto praėjusio laikotarpio mokesčių nuostolio, mokesčių kredito ar laikinojo skirtumo, kuriuo mažinamos ataskaitinio laikotarpio mokesčių sąnaudos;
- f) nauda, atsirandanti iš anksčiau nepripažinto praėjusio laikotarpio mokesčių nuostolio, mokesčių kredito ar laikinojo skirtumo, kuriuo mažinamos atidėtojo mokesčio sąnaudos;
- g) atidėtojo mokesčio sąnaudos, atsirandančios iš atidėtojo mokesčio turto nurašymo ar ankstesnio nurašymo panaikinimo pagal 56 straipsnį; ir
- h) mokesčių sąnaudų (pajamų) suma, susijusi su tais apskaitos politikos keitimais ir klaidomis, kurie įtraukiami į pelną ar nuostolį pagal 8-ąją TAS, nes negali būti apskaitomi retrospektyviai.

81 Atskirai turi būti atskleisti ir:

- a) bendras ataskaitinio laikotarpio ir atidėtasis mokestis, susijęs su sumomis, kuriomis kredituojama nuosavybė ar kurios įrašomos į nuosavybę;
- b) (panaikintas);
- c) mokesčių sąnaudų (pajamų) ir apskaitos pelno santykio paaiškinimas viena iš šių formų ar abiem:
 - i) skaitmeninis mokesčių sąnaudų (pajamų) ir apskaitos pelno, padauginto iš taikomo mokesčio tarifo, suderinimas, atskleidžiant ir taikomo mokesčio tarifo skaičiavimo pagrindą; arba
 - ii) skaitmeninis vidutinio galiojančio mokesčio tarifo ir taikomo mokesčio tarifo suderinimas, atskleidžiant ir taikomo mokesčio tarifo skaičiavimo pagrindą;
- d) taikomo mokesčio tarifo (tarifų) pakeitimų, lyginant su praėjusiu ataskaitiniu laikotarpiu, paaiškinimas;
- e) išskaitomųjų laikinųjų skirtumų, nepanaudotų mokesčių nuostolių ir nepanaudotų mokesčių kreditų, kurių atžvilgiu balanse nepripažintas atidėtojo mokesčio turtas, suma (ir pasibaigimo terminas, jei toks yra);
- f) laikinųjų skirtumų, susijusių su investicijomis į dukterines įmones, filialus, asocijuotąsias įmones ir dalimis bendrose įmonėse, kurių atžvilgiu nepripažinti atidėtojo mokesčio išipareigojimai, bendra suma (žr. 39 straipsnį);
- g) kiekvienai laikinojo skirtumo rūšiai ir kiekvienai nepanaudotų mokesčių nuostolių ir nepanaudotų mokesčių kreditų rūšiai:
 - i) atidėtojo mokesčio turto ir išipareigojimų suma, pripažinta balanse kiekvieno pateikiamo laikotarpio;
 - ii) atidėtojo mokesčio pajamų ar sąnaudų suma, pripažinta pelno (nuostolių) ataskaitoje, jei ji nėra matoma iš balanse pripažintų sumų pokyčių;
- h) nutraukiamos veiklos mokesčių sąnaudos, susijusios su:
 - i) pelnu ar nuostoliu nutraukus veiklą; ir
 - ii) veiklą nutraukusio ūkio subjekto įprastinės veiklos pelnu ar nuostoliu per ataskaitinį laikotarpį, kartu su kiekvieno pateikto ankstesnio laikotarpio atitinkamomis sumomis; ir
- i) pelno mokesčio suma už ūkio subjekto akcininkams išmokėtus dividendus, kurie buvo pasiūlyti ar paskelbti prieš leidžiant skelbti finansines ataskaitas, tačiau nenurodyti šių ataskaitų nuosavybės dalyje.

82 Ūkio subjektas turi nurodyti atidėtojo mokesčio turto sumą ir jos pripažinimą pagrindžiančių duomenų pobūdį, jei:

- a) atidėtojo mokesčio turto panaudojimas priklauso nuo to, koks bus būsimo apmokestinamojo pelno pavidalas lyginant su pelnu, atsirandančiu iš esamų apmokestinamųjų laikinųjų skirtumų panaikinimo; ir
- b) ūkio subjektas patyrė nuostolių per ataskaitinį ar praėjusį laikotarpį toje mokesčių jurisdikcijoje, su kuria susijęs atidėtojo mokesčio turtas.

82A. 52A straipsnyje nurodytais atvejais ūkio subjektas turėtų nurodyti galimo pelno mokesčio už jo akcininkams išmokėtus dividendus poveikio pobūdį. Be to, ūkio subjektas turėtų atskleisti galimo pajamų mokesčio sumas, kurias galima nustatyti, ir paaiškinti, ar yra potencialių pelno mokesčių, kurių praktiškai nustatyti neįmanoma.

- 83 (Panaikinta)
- 84 81 straipsnio c punkte reikalaujama informacija leidžia finansinių ataskaitų vartotojams pamatyti, ar santykis tarp mokesčių sąnaudų (pajamų) ir apskaitos pelno yra neįprastas, ir suvokti reikšmingus veiksnius, galinčius ateityje turėti įtakos šiam santykiui. Santykiui tarp mokesčių sąnaudų (pajamų) ir apskaitos pelno gali turėti įtakos tokie veiksniai kaip neapmokestinamos pajamos, sąnaudos, kurios neįskaitomos nustatant apmokestinamąjį pelną (mokesčių nuostolių), mokesčių nuostolių poveikis ir užsienio mokesčių tarifų poveikis.
- 85 Aiškindamas santykį tarp mokesčių sąnaudų (pajamų) ir apskaitos pelno, ūkio subjektas taiko galiojantį mokesčio tarifą, teikiantį reikšmingiausią informaciją ūkio subjekto finansinių ataskaitų vartotojams. Dažnai pats svarbiausias mokesčių tarifas yra šalies, kurioje yra ūkio subjekto buveinė, mokesčių tarifas, sujungiantis nacionalinių mokesčių ir esamų vietinių mokesčių tarifus, apskaičiuojamus remiantis iš esmės vienodu apmokestinamojo pelno (mokesčių nuostolio) dydžiu. Tačiau jei ūkio subjektas veikia kelse jurisdikcijose, gali būti prasmingiau sumuoti atskirus suderinimus, parengtus taikant kiekvienos jurisdikcijos vidaus tarifą. Toliau pateiktas pavyzdys iliustruoja, kaip galiojančio mokesčių tarifo parinkimas veikia skaitmeninio suderinimo pateikimą.

85 straipsnį iliustruojantis pavyzdys

19X2 metais ūkio subjekto apskaitos pelnas jo jurisdikcijoje (A šalyje) yra 1 500 PV (19X1 metais – 2 000 PV), o B šalyje – 1 500 PV (19X1 metais – 500 PV). Mokesčių tarifas A šalyje yra 30 %, B šalyje – 20 %. A šalyje 100 PV sąnaudos (19X1 metais – 200 PV) nėra įskaitomos skaičiuojant mokesčius.

Suderinimo su vidaus mokesčio tarifu pavyzdys

	19X1	19X2
Apskaitos pelnas	2 500	3 000
Mokesčio suma, 30 % vidaus tarifas	750	900
Sąnaudų, kurios neįtraukiamos skaičiuojant mokesčius, poveikis mokesčiams	60	30
Mažesnio mokesčio tarifo B šalyje poveikis	(50)	(150)
Mokesčio sąnaudos	760	780

Toliau pateikiamas suderinimo pavyzdys, parengtas sumuojant atskirus kiekvienos šalies jurisdikcijos suderinimus. Taikant šį metodą skirtumų suderinimo tarp ataskaitas pateikiančio ūkio subjekto šalies vidaus mokesčio tarifo ir kitų jurisdikcijų vidaus mokesčio tarifo poveikis nepateikiamas atskiru straipsniu. Ūkio subjektui gali tekti aptarti reikšmingų mokesčių tarifų pasikeitimų ar įvairiose jurisdikcijose gauto pelno struktūros poveikį dėl to, kad būtų galima paaiškinti taikomo mokesčio tarifo pakeitimus, kaip reikalauja 81 straipsnio d punktas.

Apskaitos pelnas	2 500	3 000
Mokesčio suma, vidaus tarifas, taikomas pelnui atitinkamoje šalyje	700	750
Sąnaudų, kurios neįtraukiamos skaičiuojant mokesčius, poveikis mokesčiams	60	30
Mokesčio sąnaudos	760	780

- 86 Vidutinis galiojantis mokesčių tarifas yra mokesčių sąnaudos (pajamos), padalytos iš apskaitos pelno.
- 87 Dažnai būtų neįmanoma apskaičiuoti nepripažintų atidėtojo mokesčio išpareigojimų, atsirandančių iš investicijų į dukterines įmones, filialus, asocijuotąsias įmones ir iš dalių bendrose įmonėse, sumą (žr. 39 straipsnį). Todėl šis standartas reikalauja, kad ūkio subjektas atskleistų pagrindinių laikinųjų skirtumų sumą, bet nereikalauja atskleisti atidėtojo mokesčio išpareigojimų. Vis dėlto, kai įmanoma, ūkio subjektai skatinami atskleisti nepripažintų atidėtojo mokesčio išpareigojimų sumas, nes tokia informacija gali būti naudinga finansinių ataskaitų vartotojams.
- 87A. Pagal 82A straipsnį ūkio subjektas turi atskleisti potencialaus pelno mokesčio, susijusio su jo akcininkams išmokėtais dividendais, poveikio pobūdį. Ūkio subjektas nurodo svarbius pelno mokesčio sistemos ypatumus ir veiksnius, nuo kurių priklauso galima pelno mokesčio už dividendus suma.

- 87B. Kartais visos galimo pelno mokesčių poveikio sumos, kurią gali tekti sumokėti už akcininkams išmokėtus dividendus, apskaičiuoti neįmanoma. Taip gali būti, pavyzdžiui, tuo atveju, kai ūkio subjektas turi daug dukterinių įmonių užsienyje. Tačiau net ir tokiomis aplinkybėmis kai kurias bendros sumos dalis galima nesunkiai nustatyti. Pavyzdžiui, patronuojanti įmonių grupės įmonė ir kai kurios jos dukterinės įmonės gali būti sumokėjusios pelno mokesčius pagal didesnę mokesčių tarifą ir žinoti sumą, kurią bus galima susigrąžinti ateityje iš konsoliduoto nepaskirstytojo pelno akcininkams išmokėjus dividendus. Šiuo atveju nurodoma suma, kurią galima susigrąžinti. Tam tikrais atvejais ūkio subjektas taip pat nurodo galimą papildomą pelno mokesčio poveikį, kurio apskaičiuoti neįmanoma. Jeigu patronuojanti įmonė sudaro atskiras finansines ataskaitas, parodomas galimas pelno mokesčio poveikis patronuojančios įmonės nepaskirstytajam pelnui.
- 87C. Ūkio subjektui, kuris turi pateikti 82A straipsnyje nurodytus duomenis, taip pat gali tekti nurodyti laikinuosius skirtumus, susijusius su investicijomis į dukterines įmones, filialus, susijusias įmones ar su nuosavybės dalimis bendrose įmonėse. Tokiais atvejais ūkio subjektas į tai atsižvelgia, nustatydamas 82A straipsnyje reikalaujamą informaciją. Pavyzdžiui, ūkio subjektas turi nurodyti laikinųjų skirtumų, susijusių su investicijomis į dukterines įmones, kurių atžvilgiu balanse nepripažinti atidėtojo mokesčio įsipareigojimai, bendrą sumą (žr. 81 straipsnio f punktą). Jeigu nepripažintų atidėtojo mokesčio įsipareigojimų sumos apskaičiuoti neįmanoma (žr. 87 straipsnį), gali būti neįmanoma nustatyti ir potencialių pelno mokesčių už dividendus sumų, susijusių su šiomis dukterinėmis įmonėmis.
- 88 Ūkio subjektas nurodo visus su mokesčiais susijusius neapibrėžtuosius įsipareigojimus ir neapibrėžtąjį turtą pagal 37-ąją TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“. Pavyzdžiui, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas gali atsirasti dėl neišspręstų ginčų su mokesčių institucija. Panašiai ir tada, kai mokesčių tarifų ar mokesčių įstatymų pakeitimai priimami ar paskelbiami po balanso datos, ūkio subjektas parodo reikšmingą šių pakeitimų poveikį savo ataskaitinio laikotarpio ir atidėtojo mokesčio turtui ir įsipareigojimams (žr. 10-ąją TAS „Įvykiai po balanso datos“).

ĮSIGALIOJIMO DATA

- 89 Šis standartas taikomas 1998 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansinėms ataskaitoms, išskyrus atvejus, nurodytus 91 straipsnyje. Jei ūkio subjektas taiko šį standartą finansinėms ataskaitoms, apimančioms laikotarpius, prasidedančius prieš 1998 m. sausio 1 d., ūkio subjektas turi nurodyti, kad jis taikė šį standartą vietoj 12-ojo TAS „Pelno mokesčių apskaita“, patvirtinto 1979 m.
- 90 Šis standartas pakeičia 12-ąją TAS „Pelno mokesčių apskaita“, patvirtintą 1979 m.
- 91 52A, 52B, 65A straipsniai, 81 straipsnio i punktas, 82A, 87A, 87B, 87C straipsniai taikomi metinėms finansinėms ataskaitoms, o 3 ir 50 straipsniai netaikomi metinėms finansinėms ataskaitoms⁽¹⁾ ataskaitinių laikotarpių, prasidedančių 2001 m. sausio 1 d. arba vėliau. Pageidautina minėtus reikalavimus taikyti anksčiau. Jeigu ankstesnis taikymas keičia finansines ataskaitas, ūkio subjektas turi atskleisti šį faktą.

⁽¹⁾ 91 straipsnyje terminas „metinės finansinės ataskaitos“ vartojamas dėl aiškumo, nurodant 1998 m. patvirtintas įsigaliojimo datas. 89 straipsnyje minimos „finansinės ataskaitos“.

16-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS**„Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“****TIKSLAS**

- 1 Šio standarto tikslas – nustatyti, kokia turėtų būti nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų apskaitos tvarka, kad finansinių ataskaitų informacijos vartotojai galėtų atskirti informaciją apie ūkio subjekto investicijas į nekilnojamąjį turtą, įrangą ir įrengimus ir šių investicijų pokyčius. Pagrindinės nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų apskaitos problemos yra turto pripažinimas, su juo siejamų balansinių verčių ir nusidėvimų sumų, taip pat nuostolių dėl vertės sumažėjimo nustatymas.

TAIKYMAS

- 2 Šis standartas turi būti taikomas nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų apskaitai, išskyrus tuos atvejus, kai kitame standarte reikalaujama arba leidžiama minėtą turtą apskaitoje pateikti kitaip.
- 3 Šis standartas netaikomas:

- a) nekilnojamajam turtui, įrangai ir įrengimams, kurie pagal 5-ąją TFAS „Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“ yra parduoti skirtas turtas;
- b) su žemės ūkio veikla susijusiam biologiniam turtui (žr. 41-ąją TAS „Žemės ūkis“);
- c) tyrimo ir vertinimo turto pripažinimui ir įvertinimui (žr. 6-ąją TFAS „Mineralinių žaliavų išteklių tyrinėjimas ir vertinimas“); arba
- d) teisėms į mineralinius išteklius ir mineralinių išteklių (naftos, gamtinių dujų ir panašių neatsikuriančių išteklių) atsargas.

Tačiau šis standartas taikomas nekilnojamajam turtui, įrangai ir įrengimams, naudojamiems plėsti ar eksploatuoti turtą, aprašytą b–d punktuose.

- 4 Pagal kitus standartus gali būti reikalaujama, kad nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų pripažinimas būtų atliekamas kitokiu būdu, negu pateikta šiame standarte. Pavyzdžiui, 17-ajame TAS „Nuoma“ reikalaujama, kad ūkio subjektas pripažindamas išsinuomotą nekilnojamąjį turtą, įrangą ir įrengimus įvertintų su perdavimu susijusią riziką ir naudą. Tačiau tokiais atvejais kiti šio turto apskaitos aspektai, tarp jų ir nusidėvėjimas, nustatomi laikantis šio standarto reikalavimų.
- 5 Ūkio subjektas turi taikyti šį standartą nekilnojamajam turtui, statomam arba užstatomam ketinant jį panaudoti ateityje kaip investicinį turtą, tačiau dar neatitinkančiam investicinio turto apibrėžimo pagal 40-ąją TAS „Investicinis turtas“. Kai statyba arba užstatymas užbaigiami, nekilnojamasis turtas tampa investiciniu turtu, o ūkio subjektas turi taikyti 40-ąją TAS. 40-asis TAS taip pat taikomas tokiame investiciniame turtui, kuris pertvarkomas, siekiant ateityje jį toliau naudoti kaip investicinį turtą. Ūkio subjektas, taikantis savikainos modelį investiciniame turtui pagal 40-ąją TAS, turi taikyti savikainos modelį, pateikiamą šiame standarte.

APIBRĖŽIMAI

- 6 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Balansinė vertė – suma, kuria turtas pripažįstamas balanse, atėmus bet kokią sukaupą nusidėvėjimą ir sukauptus vertės sumažėjimo nuostolius.

Savikaina – sumokėta pinigų, pinigų ekvivalentų suma ar kitokio mokėjimo, vykdomo įsigyjant turtą jo įsigijimo ar statybos metu, tikroji vertė; arba tam tikrais atvejais suma, minėtam turtui priskiriama jį pirmą kartą registruojant apskaitoje pagal konkrečius kitų TFAS reikalavimus, pvz., 2-ojo TFAS „Mokėjimas akcijomis“.

Nusidėvimoji suma – turto savikaina arba kita suma, atitinkanti savikainą, atėmus iš jos likvidacinę vertę.

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

Konkrečiam ūkio subjektui priskiriama vertė – dabartinė vertė tų pinigų srautų, kurių ūkio subjektas tikisi dėl nuolatinio turto naudojimo ir galutinio jo perleidimo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje ar dėl būsimo atsiskaitymo už įsipareigojimą.

Tikroji vertė – suma, už kurią gali būti apsieista turtu tarp nesusijusių šalių, ketinančių pirkti (parduoti) turtą arba užskaityti tarpusavio įsipareigojimą.

Vertės sumažėjimo nuostolis – suma, kuria turto balansinė vertė viršija jo atsiperkamąją vertę.

Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai – tai materialus turtas, kuris:

- a) laikomas prekių gamybos ar paslaugų tiekimo, nuomos ar administraciniais tikslais; ir
- b) ketinamas naudoti ilgiau negu vieną ataskaitinį laikotarpį.

Atsiperkamoji vertė – turto grynoji pardavimo kaina arba jo naudojimo vertė (didesnioji iš jų).

Turto likvidacinė vertė – įvertinta suma, kurią ūkio subjektas gautų perleisdamas turtą, atėmus įvertintas perleidimo sąnaudas, jeigu turtas jau būtų to amžiaus ir tos būklės, kokios tikimasi jo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje.

Naudingo tarnavimo laikas yra:

- a) laikotarpis, kuriuo ūkio subjektas tikisi turtą naudoti;
- b) arba produkcijos ar panašių vienetų, kuriuos ūkio subjektas tikisi gauti naudodamas šį turtą, skaičius.

PRIPAŽINIMAS

- 7 Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų savikaina turi būti pripažįstama turtu tada ir tik tada, jeigu:
 - a) tikėtina, kad ūkio subjektas ateityje iš to turto gaus ekonominės naudos; ir
 - b) turto savikaina gali būti patikimai įvertinta.
- 8 Atsarginės dalys ir priežiūros įrenginiai paprastai apskaitomi kaip atsargos, o sunaudoti pripažįstami pelnu arba nuostoliais. Tačiau pagrindinės atsarginės dalys ir svarbiausi įrenginiai pripažįstami nekilnojamoju turtu, įranga ir įrengimais, kai ūkio subjektas tikisi naudoti juos ilgiau negu vieną ataskaitinį laikotarpį. Taip pat, jeigu atsarginės dalys ir priežiūros įrenginiai gali būti naudojami tik su nekilnojamoju turtu, įranga ir įrengimais, jie apskaitomi kaip nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai.
- 9 Šiame standarte vertinimo matas, tinkamas tokiam pripažinimui, nenurodomas, t. y. kas priskiriama nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsniui. Todėl būtinas profesinis vertinimas dėl pripažinimo kriterijų taikymo šiam ūkio subjektui būdingomis aplinkybėmis. Gali būti tikslinga sujungti atskirus nereikšmingus straipsnius, pvz., šablonus, įrankius ir spaudimo formas, ir pripažinimo kriterijus taikyti jų bendrai vertei.
- 10 Pagal šį pripažinimo principą ūkio subjektas įvertina visas su nekilnojamoju turtu, įranga ir įrengimais susijusias išlaidas tada, kai jos patiriamos. Šios išlaidos apima pirmines išlaidas, patirtas įsigyjant ar statant nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų vienetą, taip pat išlaidas, patiriamas vėliau papildant šį turtą, pakeičiant jo dalį ar atliekant jo priežiūrą.

Pirminės išlaidos

- 11 Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai gali būti įsigijami saugumo ar gamtos saugos sumetimais. Tokio nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų įsigijimas nors tiesiogiai ir nedidina būsimos ekonominės naudos jokio kito turimo nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų atžvilgiu, gali būti būtinas, kad ūkio subjektas apskritai gautų bet kokios būsimos ekonominės naudos iš kito savo turto. Toks nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai gali būti pripažinti turtu, nes jie suteikia ūkio subjektui galimybę iš susijusio turto gauti būsimos ekonominės naudos, kuri viršytų tą naudą, kurią ūkio subjektas būtų galėjęs gauti, jeigu minėtas turtas nebūtų buvęs įsigytas. Pavyzdžiui, cheminių medžiagų gamintojas, derindamasis prie gamtos saugos reikalavimų dėl pavojingų cheminių medžiagų gamybos ir laikymo, gali būti priverstas taikyti tam tikrus naujus cheminio apdorojimo procesus, todėl susijęs gamybinės įrangos patobulinimas pripažįstamas turtu, nes be jų ūkio subjektas negali gaminti ir parduoti cheminių medžiagų. Tačiau dėl to atsiradusi šio ir susijusio turto balansinė vertė turi būti nuolat peržiūrima tikrinant galimą vertės sumažėjimą pagal 36-ąją TAS „Turto vertės sumažėjimas“.

Vėlesnės išlaidos

- 12 Taikydamas 7 straipsnio pripažinimo principą, prie nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų balansinės vertės ūkio subjektas kasdienių šio turto priežiūros išlaidų neprieda. Tokios išlaidos pripažįstamos pelno (nuostolių) ataskaitoje tada, kai jos patiriamos. Kasdienės priežiūros išlaidos visų pirma yra darbo ir suvartojamų medžiagų išlaidos, taip pat gali apimti išlaidas smulkiosioms dalims. Tokių išlaidų paskirtis dažnai apibūdinama kaip nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų „remonto ir eksploatacinės sąnaudos“.
- 13 Kai kurias nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų dalis gali tekti nuolat keisti. Pavyzdžiui, aukštakrosnę gali tekti iš naujo iškloti praėjus nustatytam naudojimo valandų skaičiui, lėktuvo interjero detales – sėdynes ir pan. – gali tekti keisti keletą kartų per lėktuvo naudojimo laiką. Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų vienetai taip pat gali būti

igijami dėl to, kad tokie pakeitimai rečiau kartotųsi (pvz., pastato vidinių sienų keitimas) arba apskritai nebūtų reikalingi. Pagal 7 straipsnio pripažinimo principą, prie nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnio balansinės vertės ūkio subjektas prideda minėtų dalių pakeitimų išlaidas tada, kai jos patiriamos, jeigu atitinka pripažinimo kriterijus. Keičiamų dalių balansinės vertės pripažinimas nutraukiamas remiantis šio standarto pripažinimo nutraukimo nuostatomis (žr. 67–72 straipsnius).

- 14 Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų (pavyzdžiui, lėktuvų) tolesnio eksploatavimo būtina sąlyga gali būti reguliarius nuodugnūs patikrinimai, ieškant gedimų, nepaisant to, ar keičiamos tam tikros šio turto dalys. Kiekvieną kartą, atliekant nuodugnų patikrinimą, jo išlaidos pridamos prie nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnio balansinės vertės kaip dalių keitimo išlaidos, jeigu atitinka tokio pripažinimo kriterijai. Bet kokių likusių ankstesnio patikrinimo išlaidų balansinių verčių (atskirtos nuo materialių dalių) pripažinimas nutraukiamas. Tai turi būti padaryta neatsižvelgiant į tai, ar ankstesnio patikrinimo išlaidos buvo nustatytos atitinkamo turto įsigijimo arba statybos (gamybos) sandorio metu. Jei tai būtina, įvertintomis panašių patikrinimų išlaidomis ateityje gali būti remiamasi kaip požymiu nustatant, kokia buvo esamo tikrinamo komponento kaina buvo tada, kai turtas buvo įsigytas arba pastatytas (pagamintas).

VERTINIMAS PRIPAŽINIMO METU

- 15 Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai, atitinkantys turto pripažinimo kriterijus, turi būti vertinami remiantis įsigijimo savikaina.

Savikainos elementai

- 16 Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų savikaina apima:
- a) jo pirkimo kainą, įskaičiuojant importo mokesť ir negrąžintinus įsigijimo mokesčius, prieš tai atėmus prekybos nuolaidas ir kitas lengvatas;
 - b) bet kokias išlaidas, tiesiogiai priskirtinas turto pristatymui į vietą ir būtinam parengimui veikti, kad jį būtų galima naudoti vadovybės numatytu būdu;
 - c) išlaidų, susijusių su turto išmontavimu, pašalinimu ir jo buvimo vietos sutvarkymu, pirminį įvertinimą, dėl kurių ūkio subjektas buvo įsipareigojęs tada, kai šį turtą įsigijo, arba po naudojimosi juo tam tikrą laiką kitais nei prekių kūrimo tikslais.
- 17 Tiesiogiai priskirtinų išlaidų pavyzdžiai yra:
- a) išmokų darbuotojams išlaidos (kaip apibrėžiama 19-ajame TAS „*Išmokos darbuotojams*“), tiesiogiai kylančios dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų vieneto statybos (gamybos) arba įsigijimo;
 - b) šio turto buvimo vietos paruošimo išlaidos;
 - c) pirminės atgabenimo ir atitinkamos priežiūros išlaidos;
 - d) instaliavimo ir surinkimo išlaidos;
 - e) išlaidos, skirtos testavimui, ar turtas tinkamai veikia, atėmus grynąsias pajamas gautas iš bet kokio turto, atsiradusio ruošiant turto buvimo vietą ir parengiant jį naudoti, pardavimo (pvz., įrenginių testavimo bandinių); ir
 - f) atlygis specialistams.
- 18 Ūkio subjektas taiko 2-ąjį TAS „*Atsargos*“ įsipareigojimų, susijusių su turto išmontavimu, pašalinimu, taip pat vietos, kurioje šis turto vienetas buvo, sutvarkymu, išlaidoms, kurias ūkio subjektas patiria per konkretų ataskaitinį laikotarpį naudodamas turtą to laikotarpio prekėms kurti. Įsipareigojimai dėl išlaidų, apskaitomų pagal 2-ąjį arba 16-ąjį TAS, pripažįstami ir vertinami pagal 37-ąjį TAS „*Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas*“.
- 19 Išlaidų, nepriskiriamų nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų savikainai, pavyzdžiai:
- a) naujo padalinio atidarymo išlaidos;
 - b) naujo produkto arba paslaugos pristatymo išlaidos (įskaitant reklamos ir prekybos skatinimo išlaidas);
 - c) verslo pradžios naujoje vietoje arba su naujais klientais išlaidos (įskaitant darbuotojų apmokymo išlaidas); ir
 - d) administracinės ir kitos bendrosios pridėtinės išlaidos.

- 20 Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų įsigijimo išlaidų pripažinimas balansinėje vertėje nutraukiamas tada, kai turtas yra toje vietoje ir tokios būklės, kokia būtina jo naudojimui vadovybės numatytu būdu. Todėl išlaidos, patiriamos naudojant arba perkeltiant į kitą vietą šį turtą, neįtraukiamos į jo balansinę vertę. Pavyzdžiui, į nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų balansinę vertę neįtraukiamos šios išlaidos:
- a) išlaidos, patiriamos tada, kai turtas, rengiamas naudoti vadovybės numatomu būdu arba yra naudojamas ne visu pajėgumu;
 - b) pirminiai eksploatacijos nuostoliai, patiriami tol, kol, pvz., išauga šio turto gaminamos produkcijos paklausa; ir
 - c) išlaidos, susijusios su visos arba dalies ūkio subjekto veiklos perkėlimu arba reorganizavimu.
- 21 Tam tikra veikla kartais atsiranda dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų vieneto statybos (gamybos) arba plėtros, tačiau ji nėra būtina turtui atgabenti į jo būsimą vietą ir sudaryti atitinkamas sąlygas jam naudoti vadovybės numatytu būdu. Tokia atsitiktinė veikla gali atsirasti, pavyzdžiui, pradedant statybą (gamybą) ar plėtrą arba jų metu. Pavyzdžiui, pajamos gali būti uždirbamos naudojant statybų teritoriją kaip mašinų stovėjimo aikštelę tol, kol statybos bus pradėtos. Kadangi ši atsitiktinė veikla nėra būtina atgabenti turtui į jo būsimą vietą arba sudaryti tinkamas sąlygas jo naudojimui vadovybės numatytu būdu, dėl tokios atsitiktinės veiklos atsiradusios pajamos ir susijusios sąnaudos pripažįstamos pelnu arba nuostoliais ir įtraukiamos į atitinkamus pajamų ir sąnaudų straipsnius.
- 22 Savo jėgomis statomo turto savikaina nustatoma tais pačiais principais kaip ir įsigyjant turtą. Jeigu ūkio subjektas gamina panašų turtą, kuris bus parduotas įprastinės veiklos metu, tokio turto savikaina paprastai yra tokia pati kaip ir atsargų pagaminimo, numatant jį parduoti, savikaina (žr. 2-ąjį TAS). Dėl to ją nustatant eliminuojamas bet koks galimas vidaus pelnas. Taip pat ir viršijančių normas iššvaistytų medžiagų, darbo arba kitų išteklių kiekių, susidariusių statant turtą savo jėgomis, išlaidos neįtraukiamos į turto savikainą. 23-iasis TAS „Skolinimosi išlaidos“ nustato palūkanų pripažinimo kriterijus, kuriuos reikia atitikti, kad palūkanų išlaidos galėtų būti pripažįstamos nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų balansinės vertės dalimi.

Savikainos nustatymas

- 23 Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų savikaina yra jo kainos gryniaisiais pinigais ekvivalentas turto pripažinimo dieną. Jeigu mokėjimas yra atidedamas vėlesniam laikotarpiui nei įprastas kredito laikotarpis, skirtumas tarp ekvivalento kainos gryniaisiais pinigais ir bendros mokėjimų sumos pripažįstamas kredito laikotarpio palūkanomis, išskyrus tą atvejį, kai tokios palūkanos įtraukiamos į balansinę vertę pagal 23-iojo TAS leidiną alternatyvų apskaitos būdą.
- 24 Vienas ar keletas nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų vienetų gali būti įsigijami mainais į nepiniginį turtą ar į piniginio ir nepiniginio turto derinį. Toliau minimi nepiniginio turto mainai į kitą nepiniginį turtą, tačiau tokia tvarka taikoma visiems mainams, paminėtiems ankstesniame sakinyje. Tokio nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų savikaina yra vertinama tikrąja verte, išskyrus tą atvejį, kai: a) mainų sandoriui trūksta komercinio pagrindo arba b) negalima patikimai įvertinti nei gaunamo, nei perduodamo turto tikrosios vertės. Įsigyjamas turto vienetas vertinamas šiuo būdu net tada, kai ūkio subjektas negali nedelsiant nutraukti perduoto turto pripažinimo. Jeigu įsigyjamas turto vienetas nevertinamas tikrąja verte, jo savikaina vertinama perduodamo turto balansine verte.
- 25 Ūkio subjektas, atsižvelgdamas į savo būsimų pinigų srautų pasikeitimo mastą, kurio tikimasi iš šio sandorio, nustato, ar mainų sandoris turi komercinį pagrindą. Mainų sandoris turi komercinį pagrindą, jei:
- a) gaunamo turto pinigų srautų pobūdis (rizika, pasiskirstymas per tam tikrą laiką ir suma) skiriasi nuo perduodamo turto pinigų srautų pobūdžio; arba
 - b) konkrečiam ūkio subjektui priskiriamos veiklos dalies vertė veikiama sandorio keičiasi dėl atliekamų mainų; ir
 - c) ir a arba b punktuose nurodytas skirtumas yra reikšmingas, palyginti su tikrąja mainomo turto verte.

Norint nustatyti, ar mainų sandoris turi komercinį pagrindą, ūkio subjekto veiklos dalies, paveiktos sandorio, vertė, priskiriama tam ūkio subjektui, turi atspindėti pinigų srautus po apmokestinimo. Šios analizės rezultato aiškumui gali net neprireikti tikslų ūkio subjekto apskaičiavimų.

- 26 Turto, su kuriuo panašūs rinkos sandoriai neatliekami, tikroji vertė gali būti patikimai įvertinta, jei: a) kintamumas pagrįstų tikrosios vertės įvertinimų ribose nėra reikšmingas šiam turtui arba b) įvairių įvertinimų (tam tikrose ribose) kitimo tikimybė gali būti pagrįstai įvertinta ir panaudota apskaičiuojant tikrąją vertę. Jeigu ūkio subjektas gali

patikimai nustatyti gaunamo arba perduodamo turto tikrąją vertę, tai gaunamo turto savikaina nustatoma pagal perduodamo turto tikrąją vertę, išskyrus tą atvejį, kai gaunamo turto tikroji vertė yra tikslesnė.

- 27 Finansinės nuomos būdu išsinuomoto nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų vieneto savikaina nustatoma remiantis 17-uju TAS.
- 28 Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų balansinę vertę gali sumažinti vyriausybės dotacijos pagal 20-ąjį TAS „Valstybės dotacijų apskaita ir informacijos apie valstybės paramą atskleidimas“.

VERTINIMAS PO PRIPAŽINIMO

- 29 Ūkio subjektas, pasirinkdamas savo apskaitos politiką, turi nuspręsti, ar taikyti 30 straipsnyje apibūdintą savikainos metodą, ar 31 straipsnyje pateiktą perkainojimo metodą, ir turi taikyti pasirinktą politiką visai nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų grupei.

Savikainos metodas

- 30 Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai po jų pripažinimo turtu turi būti apskaitomi savikaina, atimant bet koki sukauptą nusidėvėjimą ir bet kokius turto vertės sumažėjimo nuostolius.

Perkainojimo metodas

- 31 Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai po jų pripažinimo turtu, jeigu jo tikroji vertė gali būti patikimai įvertinta, turi būti apskaitomi perskaičiuota suma, kuri yra jo tikroji vertė perkainojimo dieną, atimant bet koki vėlesnį sukauptą nusidėvėjimą ir vėlesnius sukauptus vertės sumažėjimo nuostolius. Perkainojimas turi būti atliekamas pakankamai reguliariai, kad būtų užtikrinta, jog balansinė vertė reikšmingai nesiskiria nuo tos, kuri būtų buvusi nustatyta remiantis tikrąja verte balanso dieną.
- 32 Žemės ir pastatų tikroji vertė paprastai nustatoma pagal rinkos požymius, kuriuos paprastai įvertina profesionalūs vertintojai. Gamybinės įrangos ir įrenginių tikroji vertė paprastai yra jų rinkos vertė, nustatoma įvertinimo būdu.
- 33 Jeigu dėl specifinio nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų pobūdžio arba todėl, kad toks turtas retai parduodamas (išskyrus pardavimą kartu su visu veiklą tęsiančiu ūkio subjektu) ir rinkos duomenimis pagrįstų įrodymų apie tikrąją vertę nėra, ūkio subjektui gali tekti įvertinti tikrąją vertę remiantis pajamų arba likutinės atsiperkamosios vertės principu.
- 34 Vertės perskaičiavimo dažnumas priklauso nuo perskaičiuojamų nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų tikrosios vertės pasikeitimų. Jeigu perskaičiuojamo turto tikroji vertė reikšmingai skiriasi nuo jo balansinės vertės, būtina atlikti perskaičiavimą. Kai kurių nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų tikroji vertė gali reikšmingai ir dažnai kisti, todėl būtina juos perskaičiuoti kiekvienais ataskaitiniais metais. Taip dažnai perskaičiuoti nebūtina tų nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų, kurių tikrosios vertės pasikeitimai yra neryškūs. Dėl to perkainoti kiekvieną turto grupę gali reikėti tik kas trejus ar penkerius metus.
- 35 Kai perkainojamas nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai, bet koks sukauptas nusidėvėjimas perkainojimo dieną yra apskaitomas vienu iš šių būdų:
- a) proporcingai koreguojama šio turto pasikeitusi bendra balansinė vertė taip, kad turto balansinė vertė po perkainojimo būtų lygi jo perkainojimo sumai. Šis metodas dažnai naudojamas, kai turtas perkainojamas remiantis jo likutinės atkuriamosios vertės koeficientu;
 - b) arba atimama iš turto bendros balansinės vertės ir grynosios vertės, pakoreguotos iki turto perkainotos vertės. Šis metodas dažnai taikomas pastatams.

Koregavimo suma, susidaranti pakartotinio sukaupto nusidėvėjimo nustatymo arba jo eliminavimo atveju, sudaro balansinės vertės padidėjimo arba sumažėjimo dalį, apskaitomą pagal 39 ir 40 straipsnius.

- 36 Jeigu nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai perkainojami, turi būti perkainojama ir visos nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų grupės, kuriai tas turtas priklauso, vertė.
- 37 Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų grupė yra panašaus pobūdžio ir naudojimo ūkio subjekto veikloje turto vienetų grupė. Žemiau pateikiami atskirų grupių pavyzdžiai:
- a) žemė;
 - b) žemė ir pastatai;
 - c) mašinos;

- d) laivai;
 - e) lėktuvai;
 - f) automobiliai;
 - g) baldai ir apdaila; ir
 - h) biuro įranga.
- 38 Vienai nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų grupei priklausantis turtas perkainojamas kartu, kad būtų išvengta atrankinio vertės perkainojimo, išlaidų ir verčių, nustatytų skirtingomis datomis, neatitikimo finansinėse ataskaitose. Tačiau turto grupė gali būti perkainojama etapais, jeigu perkainojimas bus baigtas per trumpą laiką ir vertė bus perskaičiuojama nuolat.
- 39 Jeigu dėl perkainojimo padidėjo turto balansinė vertė, padidėjimo suma turi būti priskiriama tiesiogiai nuosavybei ir vadinama perkainojimo rezervu. Tačiau padidėjimas dėl perkainojimo turi būti pripažintas pelno (nuostolių) ataskaitoje tokia suma, kokios reikia atkurti to paties turto perkainotos sumos sumažėjimą, anksčiau pripažintą pelno (nuostolių) ataskaitoje.
- 40 Jeigu dėl perkainojimo sumažėjo turto balansinė vertė, sumažėjimo suma turi būti pripažįstama pelnu ar nuostoliais. Tačiau balansinės vertės sumažėjimo suma turi būti priskiriama tiesiogiai nuosavybei mažinant perkainojimo rezervą tiek, kiek ji neviršija to paties turto užfiksuotos vertės perkainojimo padidėjimo sumos.
- 41 Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų perkainojimo pelnas, įtrauktas į nuosavybę, gali būti tiesiogiai perkeliamas į nepaskirstytąjį pelną, kai nutraukiamas šio turto pripažinimas. Tai gali apimti viso perkainojimo pelno arba jo dalies perkėlimą, kai turtas yra nebenaudojamas arba perleidžiamas. Tačiau dalis perkainojimo pelno gali būti perkeliama, nors ūkio subjektas tebenaudoja turtą. Tokiu atveju perkeltos pelno suma būtų skirtumas tarp nusidėvėjimo, apskaičiuoto pagal perkainoto turto balansinę vertę, ir nusidėvėjimo, apskaičiuoto pagal pradinę turto savikainą. Skirtumo perkėlimai iš perkainojimo rezervo į nepaskirstytąjį pelną pelno (nuostolių) ataskaitoje nerodomi.
- 42 Pelno mokesčių poveikis (jei toks yra), atsirandantis dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų vertės perkainojimo, pripažįstamas ir pateikiamas pagal 12-ąją TAS „Pelno mokesčiai“.

Nusidėvėjimas

- 43 Kiekviena nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų dalis, kurios savikaina yra reikšminga bendros šio turto savikainos atžvilgiu, turi būti nudėvima atskirai.
- 44 Ūkio subjektas pradžioje pripažintą visą nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų sumą paskirsto reikšmingoms dalims ir jų nusidėvėjimą apskaito atskirai. Pavyzdžiui, lėktuvo karkaso ir variklių nusidėvėjimą geriau apskaityti atskirai, nežinūrint to, ar lėktuvas yra nuosavybė, ar finansinės nuomos objektas.
- 45 Reikšmingos nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų dalies naudingo tarnavimo laikas ir nusidėvėjimo metodas gali būti toks pats, kaip ir kitos to paties turto reikšmingos dalies naudingo tarnavimo laikas ir nusidėvėjimo metodas. Tokios dalys gali būti grupuojamos nustatant jų nusidėvėjimo dydį.
- 46 Jeigu ūkio subjektas apskaito atskirai tam tikrų nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų dalių nusidėvėjimą, jis atskirai apskaito ir turto likučio nusidėvėjimą. Šį likutį sudaro turto dalys, kurios atskirai nėra reikšmingos. Jeigu ūkio subjekto lūkesčiai šių dalių atžvilgiu yra skirtingi, gali būti reikalingi apvalinimo būdai, kad likučio nusidėvėjimo apskaita teisingai parodytų jo dalių vartojimo modelį ir (ar) naudingą tarnavimo laiką.
- 47 Ūkio subjektas gali nuspręsti turto dalių, kurių savikaina nėra reikšminga visos turto savikainos atžvilgiu, nusidėvėjimą apskaityti atskirai.
- 48 Nusidėvėjimo dydis kiekvieną ataskaitinį laikotarpį turi būti pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, išskyrus atvejį, kai jis įtraukiamas į kito turto balansinę vertę.
- 49 Nusidėvėjimo sumos per ataskaitinį laikotarpį paprastai pripažįstamos pelnu arba nuostoliais. Tačiau kartais busimoji turto ekonominė nauda sunaudojama gaminant kitą turtą. Tokiu atveju nusidėvėjimo suma sudaro to, kito, turto savikainos dalį ir įtraukiama į jo balansinę vertę. Pavyzdžiui, gamybinių pastatų ir įrenginių nusidėvėjimas įtraukiamas į atsargų perdirbimo išlaidas (žr. 2-ąją TAS). Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų, naudojamų plėtrai, nusidėvėjimas gali būti įtrauktas į nematerialiojo turto savikainą, pripažįstamą pagal 38-ąją TAS „Nematerialusis turtas“.

Nudėvimoji suma ir nusidėvėjimo laikotarpis

- 50 Nudėvimoji turto suma turi būti sistemingai paskirstoma per visą turto naudingo tarnavimo laiką.
- 51 Turto likvidacinė vertė ir naudingo tarnavimo laikas turi būti peržiūrimas bent kiekvienų finansinių metų pabaigoje ir, jeigu lūkesčiai skiriasi nuo ankstesnių įvertinimų, toks pokytis (pokyčiai) turi būti apskaitomas kaip apskaitinių įvertinimų keitimas pagal 8-ąją TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“.
- 52 Nusidėvėjimas pripažįstamas netgi tada, kai turto tikroji vertė viršija jo balansinę vertę, tačiau kol turto likvidacinė vertė dar neviršija jo vertės. Turto remontas ir techninė priežiūra nepanaikina būtinybės apskaityti jo nusidėvėjimą.
- 53 Turto nudėvimoji suma nustatoma tik atėmus jo likvidacinę vertę. Praktiniu požiūriu turto likvidacinė vertė dažnai yra nereikšminga ir todėl nesvarbi skaičiuojant nudėvimąją sumą.
- 54 Turto likvidacinė vertė gali padidėti iki sumos, prilygstančios jo balansinei vertei ar didesnės už ją. Jei taip yra, turto nusidėvėjimas neskaiciuojamas iki to laiko, kol jo likvidacinė vertė sumažėja iki sumos, mažesnės už turto balansinę vertę.
- 55 Turto nusidėvėjimas pradamas skaičiuoti tada, kai šis turtas yra parengtas naudojimui, t. y. kai jis yra toje vietoje ir jam sudarytos tokios sąlygos, kad jį būtų galima naudoti vadovybės numatytu būdu. Turto nusidėvėjimas nustojamas skaičiuoti ankstesnę iš šių datų: datą, kada turtas yra priskiriamas laikomam parduoti (arba įtraukiamas į perleidžiamo turto grupę kaip parduoti skirtas turtas) pagal 5-ąją TFAS ir datą, kai turto pripažinimas nutraukiamas. Todėl nusidėvėjimo skaičiavimas tęsiasi ir tada, kai turtas tampa nenaudingas ar nustojamas aktyviai naudoti, išskyrus atvejį, kai turtas yra visiškai nudėvėtas. Tačiau pagal naudojamus nusidėvėjimo skaičiavimo metodus, kai gamyba nevyksta, nusidėvėjimo dydis gali būti lygus nuliui.
- 56 Su turtu susijusi būsimoji ekonominė nauda dažniausiai suvartojama ūkio subjektui naudojant tą turtą. Tačiau kiti veiksniai, pvz., techninis arba komercinis senėjimas ir dėvėjimasis, kol turtas nenaudojamas, dažnai sukelia ekonominės naudos, kurios buvo galima gauti iš turto, sumažėjimą. Dėl šios priežasties nustatant turto naudingo tarnavimo laiką, turi būti apsvarstyti visi šie veiksniai:
- a) bendras tikėtinas turto panaudojimas. Bendras panaudojimas nustatomas remiantis turto tikėtinu pajėgumu arba fiziniu galingumu;
 - b) tikėtinas fizinis dėvėjimasis, priklausantis nuo darbo veiksmų, pvz., paminų, per kurias šis turtas turi būti naudojamas, skaičius; remonto ir priežiūros programos, turto priežiūros ir apsaugos jo nenaudojant;
 - c) techninis arba komercinis senėjimas dėl gamybos pasikeitimo ar tobulėjimo, dėl prekių ar paslaugų, susijusių su to turto naudojimu, paklausos rinkoje pasikeitimo;
 - d) teisiniai ar panašūs to turto naudojimo apribojimai, pavyzdžiui, susijusių nuomos sutarčių terminų pabaiga.
- 57 Turto naudingo tarnavimo laikas apibrėžiamas remiantis tikėtinu turto naudingumu ūkio subjektui. Ūkio subjektas savo turto valdymo politikoje gali numatyti turto perleidimą po numatyto laiko ar suvartojus tam tikrą turto būsimos ekonominės naudos dalį. Dėl to turto naudingo tarnavimo laikas gali būti trumpesnis už jo ekonominį gyvavimą. Turto naudingo tarnavimo laiko įvertinimas priklauso nuo sprendimų, paremtų ūkio subjekto patirtimi, susijusia su panašiu turtu.
- 58 Žemė ir pastatai yra atskiras turtas ir apskaitomi skirtingai, net jeigu jie įsigyti kartu. Su tam tikromis išimtimis (pvz., karjerai ir vietomis, naudojamomis atliekų užkasimui) žemė turi neribotą naudingo tarnavimo laiką, todėl nėra nudėvima. Pastatai turi ribotą naudingo tarnavimo laiką ir todėl yra nudėvimas turtas. Žemės, ant kurios stovi pastatas, vertės padidėjimas neturi įtakos pastato nudėvimai sumai.
- 59 Jeigu žemės savikaina apima ardymo, pašalinimo ir sutvarkymo darbų sąnaudas toje vietoje, šios žemės turto savikainos dalies nusidėvėjimas yra skaičiuojamas per tą ataskaitinį laikotarpį, kada buvo gaunama su tomis sąnaudomis susijusi nauda. Kai kuriais atvejais pati žemė turi ribotą naudingo tarnavimo laiką, ir jos nusidėvėjimas skaičiuojamas atspindint iš jos gaunamą naudą.

Nusidėvėjimo metodas

- 60 Taikomas nusidėvėjimo metodas turi atspindėti metodą, kuriuo remdamasis ūkio subjektas tikisi suvartoti turto būsimą ekonominę naudą.

- 61 Nusidėvėjimo metodas, taikomas turto grupei, turi būti peržiūrimas bent kiekvienų finansinių metų pabaigoje, ir, jeigu pastebimas reikšmingas su tuo turto susijusios laukiamos būsimos ekonominės naudos suvartojimo pasikeitimas, metodas turi būti pakeistas taip, kad atspindėtų pasikeitusį suvartojimą. Toks pasikeitimas turi būti apskaitomas kaip apskaitinio įvertinimo keitimas pagal 8-ąjį TAS.
- 62 Turto nudėvimajai sumai nuosekliai paskirstyti per to turto naudingo tarnavimo laiką gali būti taikomi labai įvairūs nusidėvėjimo metodai. Tarp jų yra tiesinis metodas, likučio mažėjimo metodas ir produkcijos vienetų metodas. Tiesinis nusidėvėjimo metodas sąlygoja pastovų nusidėvėjimo dydį per naudingo tarnavimo laiką, jeigu turto likvidacinė vertė nesikeičia. Taikant likučio mažėjimo metodą, nusidėvėjimo dydis mažėja per visą turto naudingo tarnavimo laiką. Taikant produkcijos vienetų metodą gaunamas dydis, paremtas tikėtinu naudojimu arba to naudojimo rezultatais. Ūkio subjektas pasirenka metodą, kuris tiksliausiai atspindi numatytą būsimos su turto susijusios ekonominės naudos suvartojimo modelį. Šis metodas nuosekliai taikomas nuo ataskaitinio laikotarpio iki ataskaitinio laikotarpio, išskyrus tą atvejį, kai pasikeičia numatytas būsimosios ekonominės naudos suvartojimo būdas.

Vertės sumažėjimas

- 63 Norėdamas nustatyti, ar nesumažėjo nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų vertė, ūkio subjektas taiko 36-ąjį TAS „Turto vertės sumažėjimas“. Šiame standarte paaiškinama, kaip ūkio subjektas turi patikrinti savo turto balansinę vertę, kaip nustatyti turto atsiperkamąją sumą ir kada pripažinti vertės sumažėjimo nuostolius arba panaikinti jo pripažinimą.
- 64 (Panaikinta)

Vertės sumažėjimo kompensavimas

- 65 Kompensacija, gaunama iš trečiųjų šalių už nekilnojamąjį turtą, įrangą ir įrengimus, kurių vertė sumažėjo ar kurie buvo prarasti ar atiduoti, turi būti įtraukiama į pelną arba nuostolius tada, kai ji gaunama.
- 66 Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų vertės sumažėjimas ar jos praradimas, taip pat susiję reikalavimai trečiosioms šalims tai kompensuoti ar šių trečiųjų šalių kompensaciniai mokėjimai, be to, visi vėlesni naujo turto, pakeisiančio prarastą ar sumažėjusios vertės turtą, įsigijimas ar statyba (gamyba) yra atskiri ekonominiai įvykiai ir apskaitomi atskirai taip, kaip nurodyta toliau:
- a) nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų vertės sumažėjimas pripažįstamas pagal 36-ąjį TAS;
 - b) nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų, kurių naudojimas baigiamas ar kurie yra perleidžiami, pripažinimo nutraukimas nustatomas šiame standarte;
 - c) trečiųjų šalių kompensacija už nekilnojamąjį turtą, įrangą ir įrengimus, kurių vertė sumažėjo, kurie buvo prarasti ar perduoti, įtraukiama į pelną arba nuostolius tada, kai ji gaunama; ir
 - d) nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų, kuris atstatomas, perkamas ar statomas kaip buvusįjį pakeičiantis turtas, savikaina nustatoma pagal šio standarto nuorodas.

PRIPAŽINIMO NUTRAUKIMAS

- 67 Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų balansinės vertės pripažinimas turi būti nutraukiamas:
- a) jį perleidžiant; arba
 - b) kai iš tokio turto naudojimo arba iš perleidimo nebesitikima gauti jokios būsimos ekonominės naudos.
- 68 Pelnas arba nuostoliai, atsirandantys dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų pripažinimo nutraukimo, turi būti pripažįstami tada, kai nutraukiamas turto pripažinimas (išskyrus tą atvejį, kai pardavimo ir atgalinės nuomos atveju pagal 17-ąjį TAS reikalaujama kitaip). Iš to gaunamas pelnas neturi būti laikomas pajamomis. Toks pelnas neturi būti priskiriamas pajamoms.
- 69 Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų perleidimo būdai gali būti įvairūs (pavyzdžiui, pardavimas, finansinė nuoma ar dovanojimas). Ūkio subjektas, nustatydamas turto perleidimo datą, turto pardavimo pajamas apskaito taikydamas 18-ajame TAS „Pajamos“ išdėstytus kriterijus. Pardavimo ir atgalinės nuomos sandoriams taikomas 17-asis TAS.

- 70 Jeigu ūkio subjektas pagal 7 straipsnyje nurodytą pripažinimo principą į nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų balansinę vertę įtraukia turto dalies pakeitimo išlaidas, tada jis nustoja pripažinti pakeistosios dalies balansinę vertę nežiūrint to, ar pakeistosios dalies nusidėvėjimas buvo apskaitomas atskirai. Jei yra neįmanoma nustatyti keičiamos dalies balansinę vertę, ūkio subjektas gali taikyti pakeitimo savikainą kaip nuorodą į tai, kokia buvo minėtos dalies savikaina jos įsigijimo ar pastatymo metu.
- 71 Pelnas arba nuostoliai, susidarantys dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų pripažinimo nutraukimo, turi būti nustatomi kaip skirtumas tarp gryniųjų perleidimo įplaukų (jei tokių yra) ir to turto balansinės vertės.
- 72 Perleidus nekilnojamąjį turtą, įrangą ir įrengimus, gautina suma iš pradžių pripažįstama tikrąja verte. Jeigu mokėjimas už turtą atidedamas, gautoji suma iš pradžių pripažįstama suma, kuri yra kainos gryniaisiais pinigais ekvivalentas. Skirtumas tarp nominalios gautos sumos ir kainos gryniaisiais pinigais ekvivalento pagal 18-ąją TAS pripažįstamas palūkanų pajamomis atspindint faktinį gautinos sumos pelningumą.

ATSKLEIDIMAS

- 73 Kiekvienos nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų grupės finansinėse ataskaitose turi būti atskleidžiami:
- vertinimo pagrindai, taikomi nustatant bendrą balansinę vertę;
 - taikomus nusidėvėjimo skaičiavimo metodus;
 - taikomą naudojimo laiką ir nusidėvėjimo normas;
 - bendrą balansinę vertę ir sukauptą nusidėvėjimą (kartu su sukauptais vertės sumažėjimo nuostoliais) laikotarpio pradžioje ir pabaigoje; ir
 - balansinių verčių ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje suderinimą, parodytą:
 - papildymus;
 - turtą, skirtą parduoti arba įtrauktą į perleidžiamo turto grupę, skirtą parduoti pagal 5-ąją TFAS, bei kitus perleidimus;
 - įsigijimus sujungus verslą;
 - padidėjimą ar sumažėjimą, susidarantį dėl perkainojimų pagal 31, 39 ir 40 straipsnius, ir vertės sumažėjimo nuostolius, pripažintus ar panaikintus tiesiogiai nuosavybėje pagal 36-ąją TAS;
 - vertės sumažėjimo nuostolius, pripažintus pelnu arba nuostoliais pagal 36-ąją TAS;
 - panaikintus vertės sumažėjimo nuostolius per laikotarpį pripažintus pelno (nuostolių) ataskaitoje pagal 36-ąją TAS;
 - nusidėvėjimą;
 - grynąją valiutų keitimo skirtumą, atsirandantį perskaičiuojant finansines ataskaitas iš funkcinės valiutos į kitą pateikimo valiutą, įskaitant užsienyje veikiančio ūkio subjekto valiutos perskaičiavimą finansines ataskaitas teikiančio ūkio subjekto pateikimo valiuta; ir
 - kitus pasikeitimus.
- 74 Finansinėse ataskaitose taip pat turi būti pateikiama:
- nuosavybės teisių apribojimo, taip pat nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų, laikomų įsipareigojimų garantu, buvimo faktas ir sumos;
 - išlaidų suma, pripažinta nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų balansine verte šio turto statybos (gamybos) metu;
 - sutartinių įsipareigojimų dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų įsigijimo kiekiai; ir
 - jeigu tai pelno (nuostolių) ataskaitoje nepateikiama atskirai, iš trečiųjų šalių gautinų kompensacijų dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų vertės sumažėjimo, praradimo ar perdavimo suma, kuri įtraukta į pelną arba nuostolius.

- 75 Nusidėvėjimo metodo pasirinkimas ir turto naudingo tarnavimo laiko įvertinimas priklauso nuo atitinkamų sprendimų. Dėl to taikytų metodų ir įvertinto naudingo tarnavimo laiko ar nusidėvėjimo normų pateikimas suteikia finansinių ataskaitų vartotojams informacijos apie vadovybės pasirinkamą politiką, todėl jie gali palyginti šį ūkio subjektą su kitais. Dėl panašių priežasčių būtina nurodyti:
- a) nusidėvėjimą per ataskaitinį laikotarpį, nežiūrint to, ar jis pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, ar kito turto savikainos dalimi; ir
 - b) sukauptą nusidėvėjimą ataskaitinio laikotarpio pabaigoje.
- 76 Remdamasis 8-uoju TAS, ūkio subjektas atskleidžia apskaitinio įvertinimo keitimo, turinčio įtakos ataskaitiniam laikotarpiui ar, kaip numatoma, turėsiančio įtakos būsimiems ataskaitiniams laikotarpiams, pobūdį ir poveikį. Tokios informacijos pateikimas apie nekilnojamąjį turtą, įrangą ir įrengimus gali būti sąlygojamas įvertinimų keitimo šių verčių atžvilgiu:
- a) likvidacinės vertės;
 - b) nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų įvertintų išmontavimo, pašalinimo ar atstatymo išlaidų;
 - c) naudingo tarnavimo laiko; ir
 - d) nusidėvėjimo metodų.
- 77 Jeigu nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai yra nurodomi jų perkainojimo sumomis, turi būti pateikiama tokia informacija:
- a) perkainojimo data;
 - b) ar perkainojant dalyvavo nepriklausomas vertintojas;
 - c) turto tikrosioms vertėms nustatyti taikyti metodai ir reikšmingos prielaidos;
 - d) mastas, kuriuo turto tikrosios vertės buvo nustatytos tiesiogiai remiantis stebimomis aktyviosios rinkos kainomis, naujausiais rinkos nepriklausomų šalių sandoriais, ar įvertintos remiantis kitais vertinimo būdais;
 - e) kiekvienos perkainotos nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų klasės balansinė vertė, kuri būtų buvusi pripažinta, jeigu turtas būtų buvęs apskaitomas savikainos metodu; ir
 - f) perkainojimo pelnas, rodantis pasikeitimą per ataskaitinį laikotarpį, ir bet kokie likučio paskirstymo akcininkams apribojimai.
- 78 Ūkio subjektas, papildydamas 73 straipsnio e punkto iv–vi papunkčių reikalaujamą informaciją, pateikia informaciją apie nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų vertės sumažėjimo nuostolį pagal 36-ąjį TAS.
- 79 Be to, finansinių ataskaitų vartotojų reikmėms gali būti naudinga ir tokia informacija:
- a) nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų, laikinai nenaudojamų veikloje, balansinė vertė;
 - b) bet kokio visiškai nudėvėto nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų, kurie vis dar naudojami, bendra balansinė vertė;
 - c) balansinė nenaudojamo nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų, nepriskirtų turtui, skirtam parduoti, vertė pagal 5-ąjį TFAS; ir
 - d) kai naudojamas savikainos metodas – nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų tikroji vertė, jeigu ji reikšmingai skiriasi nuo balansinės vertės.

Todėl rekomenduojama ūkio subjektams pateikti šias sumas.

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

- 80 24–26 straipsnių reikalavimai dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų, įsigytų sudarius turto mainų sandorį, pradinio įvertinimo turi būti taikomi perspektyviai tik būsimiems sandoriams.

ĮSIGALIOJIMO DATA

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

- 81A. 3 straipsnyje pateiktus pataisymus ūkio subjektas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2006 m. sausio 1 d. ar vėliau. Jeigu ūkio subjektas taiko 6-ąjį TFAS „*Mineralinių žaliavų išteklių tyrinėjimas ir vertinimas*“ ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, šiuos pataisymus jis turi taikyti tą patį ataskaitinį laikotarpį.

KITŲ NUTARIMŲ PANAIKINIMAS

- 82 Šis standartas pakeičia 16-ąjį TAS „*Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai*“ (persvarstytą 1998 m.).
- 83 Šis standartas pakeičia toliau nurodytus aiškinimus:
- NAK 6-asis aiškinimas „*Turimos programinės įrangos modifikavimo išlaidos*“;
 - NAK 14-asis aiškinimas „*Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai. Vertės sumažėjimo ar turto praradimo kompensavimas*“; ir
 - NAK 23-asis aiškinimas „*Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai. Pagrindinės techninės apžiūros arba kapitalinio remonto sąnaudos*“.

17-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Nuoma“

TIKSLAS

- 1 Šio standarto tikslas – nustatyti nuomininkams ir nuomotojams tinkamą apskaitos politiką ir informacijos pateikimą apie nuomą.

TAIKYMAS

- 2 Šis standartas turi būti taikomas visų nuomos rūšių apskaitai, išskyrus:
- a) nuomą, skirtą naudingųjų iškasenų, naftos, gamtinių dujų ir panašių neatkuriamų išteklių paieškai ar naudojimui; ir
 - b) licencijų sutartis dėl vaidybinių filmų, vaizdo įrašų, pjesių, rankraščių, patentų ir autorių teisių.
- Šis standartas neturi būti taikomas kaip vertinimo pagrindas tokiam turtui:
- a) nuomininkų laikomam turtui, apskaitomam kaip investicinis turtas (žr. 40-ąjį TAS „Investicinis turtas“);
 - b) investiciniam turtui, nuomotojų teikiamam pagal veiklos nuomos sutartis (žr. 40-ąjį TAS);
 - c) biologiniam turtui, nuomininkų laikomam pagal finansinės nuomos sutartis (žr. 41-ąjį TAS „Žemės ūkis“); arba
 - d) biologiniam turtui, nuomotojų teikiamam pagal veiklos nuomos sutartis (žr. 41-ąjį TAS).
- 3 Šis standartas taikomas sutartims, pagal kurias perduodama teisė naudotis turtu, net jeigu tokio turto naudojimui ar priežiūrai reikalingos specialios nuomotojo paslaugos. Šis standartas netaikomas paslaugų teikimo sutartims, kuriomis vienos šalies turto naudojimo teisė neperduodama kitai.

APIBRĖŽIMAI

- 4 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Nuoma – sutartis, pagal kurią nuomotojas už vieną įmoką ar keletą įmokų suteikia nuomininkui teisę sutartą laikotarpį naudotis turtu.

Finansinė nuoma – nuoma, kuria perleidžiama iš esmės visa su turto nuosavybe siejama rizika ir nauda. Turto nuosavybės teisė vėliau gali būti perleidžiama arba neperleidžiama.

Veiklos nuoma – nuoma, neįtraukiama į finansinės nuomos apibrėžimą.

Neatšaukiama nuoma – nuoma, galinti būti atšaukta tik:

- a) jeigu atsiranda mažai tikėtinų neapibrėžtumų;
- b) jeigu nuomotojas sutinka;
- c) jeigu nuomininkas su tuo pačiu nuomotoju sudaro naują nuomos sutartį dėl to paties arba jam lygaus turto nuomos; arba
- d) jeigu nuomininkas sumoka tokią papildomą sumą, kad nuo pat nuomos pradžios galima pagrįstai garantuoti, kad nuoma bus tęsiama.

Nuomos pradžia – nuomos sutarties sudarymo ar šalių įsipareigojimo laikytis pagrindinių nuomos nuostatų data (ankstesnioji iš jų). Šią dieną:

- a) nuoma priskiriama veiklos ar finansinei nuomai; ir
- b) finansinės nuomos atveju – nustatomos sumos, būsiančios pripažintos nuomos laikotarpio pradžioje.

Nuomos laikotarpio pradžia – data, nuo kurios nuomininkui suteikiama teisė naudotis išsinuomotu turtu. Tai pirminio nuomos pripažinimo (t. y. turto, įsipareigojimų, iš nuomos gaunamų pajamų ar susidarantių sąnaudų pripažinimo) data.

Nuomos laikotarpis – neatšaukiamas laikotarpis, per kurį nuomininkas sutartimi yra įsipareigojęs nuomotis turtą, taip pat kiti vėlesni laikotarpiai, kada nuomininkas turi galimybę pratęsti turto nuomą (mokėdamas tolesnius nuomos mokesčius ar nemokėdamas jų), kai nuomos pradžioje yra pagrįstai žinoma, kad nuomininkas šia galimybe pasinaudos.

Minimalios įmokos pagal nuomos sutartį – įmokos, kurias per nuomos laikotarpį moka nuomininkas arba kurias sumokėti gali būti pareikalauta (išskyrus neapibrėžtą nuomos mokestį, išlaidas paslaugoms ir mokesčiams, mokamas nuomotojo ir jam grąžintinas), kartu su:

- a) bet kokiomis nuomininko arba su juo susijusios šalies garantuojamomis sumomis; arba
- b) bet kokia nuomotojo turto likvidacine verte, kurią jam garantuoja:
 - i) nuomininkas;
 - ii) su nuomininku susijusi šalis; arba
 - iii) su nuomotoju nesusijusi trečioji šalis, finansiškai pajėgi padengti šiuos garantuotus įsipareigojimus.

Tačiau, jeigu nuomininkas turi pasirinkimo teisę pirkti turtą už kainą, kuri, tikėtina, bus kur kas mažesnė už turto tikrąją vertę šios pasirinkimo teisės įsigaliojimo metu, o nuomos pradžioje pagrįstai žinoma, kad šia galimybe ir bus pasinaudota, tada minimalios įmokos pagal nuomos sutartį apima minimalias įmokas, mokėtinas per nuomos laikotarpį iki numatomos galimo pirkimo įvykdymo datos, ir atsiskaitymo sumą, būtiną šiai pirkimo galimybei įgyvendinti.

Tikroji vertė – suma, už kurią gali būti apsikeista turtu ar kuria gali būti užskaitytas tarpusavio įsipareigojimas tarp nesusijusių šalių, ketinančių pirkti (parduoti) turtą ar užskaityti tarpusavio įsipareigojimą.

Ekonominio tarnavimo laikas yra vienas iš šių:

- a) laikotarpis, kuriuo, kaip tikimasi, turtą galės ekonomiškai naudoti vienas ar keli vartotojai; arba
- b) produkcijos ar panašių vienetų, kuriuos iš turto tikisi gauti vienas ar daugiau vartotojų, skaičius.

Naudingo tarnavimo laikas – nuo nuomos laikotarpio pradžios likęs įvertintas (neapsiribojant nuomos laikotarpiu) laikas, per kurį ūkio subjektas tikisi suvartoti turto teikiamą ekonominę naudą.

Garantuota likvidacinė vertė yra:

- a) nuomininko atžvilgiu – ta likvidacinės vertės dalis, kurią jis garantuoja arba kurią garantuoja su juo susijusi šalis (garantijos suma yra maksimali suma, kurią dėl kokio nors įvykio gali tekti mokėti); ir
- b) nuomotojo atžvilgiu – likvidacinės vertės dalis, kurią garantuoja nuomininkas arba su nuomotoju nesusijusi trečioji šalis, finansiškai pajėgi įvykdyti garantijos įsipareigojimus.

Negarantuota likvidacinė vertė – išnuomoto turto likvidacinės vertės dalis, dėl kurios realizavimo nuomotojas nėra užtikrintas arba kurios realizavimą garantuoja tik su nuomotoju susijusi šalis.

Pirminės tiesioginės išlaidos – papildomos išlaidos, tiesiogiai priskirtinos deryboms ir nuomos organizavimui, išskyrus tuos atvejus, kai tokias išlaidas patiria nuomotojai gamintojai arba nuomotojai tarpininkai.

Bendrosios investicijos į nuomą – bendra suma:

- a) minimalių įmokų, gautinų nuomotojo pagal finansinės nuomos sutartį;
- b) ir bet kokios nuomotojo kaupiamos negarantuotos likvidacinės vertės.

Grynosios investicijos į nuomą – bendrosios investicijos į nuomą diskontavus nuomos sutartyje numatytas palūkanas.

Neuždirbtos finansinės pajamos:

- a) bendrųjų investicijų į nuomą; ir
- b) gryųjų investicijų į nuomą skirtumas.

Nuomos sutartyje nustatyta palūkanų norma – diskonto norma, dėl kurios nuomos pradžioje: a) minimalių įmokų pagal nuomos sutartį ir b) negarantuotos likvidacinės vertės bendra dabartinė vertė turi būti lygi: i) išnuomoto turto tikrosios vertės ir ii) bet kokių nuomotojo pirminių tiesioginių išlaidų sumai.

Papildoma nuomininko skolinimosi palūkanų norma – palūkanų norma, kurią nuomininkas turėtų mokėti panašios nuomos atveju, arba, jeigu tokios normos neįmanoma nustatyti, palūkanų norma, su kuria nuomos pradžioje nuomininkas sutiktų skolindamasis, esant panašiam laikotarpiui ir panašioms garantijoms, lėšas, būtinas šiam turtui pirkti.

Neapibrėžtas nuomos mokestis – įmokų pagal nuomos sutartį dalis, kurios suma nėra fiksuota, o grindžiama būsimu kintamu veiksniu, nesusijusiu su laiku (pavyzdžiui, procentais nuo būsimos pardavimo, būsimos naudojimo suma, būsimų kainų indeksais, būsimomis rinkos palūkanų normomis).

- 5 Nuomos sutartyje arba išpareigojime gali būti sąlyga, leidžianti koreguoti nuomos įmokas pasikeitus nuomojamo turto statybos ar įsigijimo savikainai ar esant kitokiems vertės ar išlaidų (pavyzdžiui, bendrųjų kainų lygių) pasikeitimams, taip pat pasikeitus nuomotojo patiriamoms nuomos finansavimo išlaidoms per laikotarpį nuo nuomos pradžios iki nuomos laikotarpio pradžios. Tokiu atveju šiame standarte laikoma, kad bet kuris iš minėtų pasikeitimų įvyko nuomos pradžioje.
- 6 Nuomos apibrėžimas apima turto nuomos sutartį, kuriose yra numatyta galimybė nuomininkui, įvykdžiusiam sutarties sąlygas, įsigyti nuosavybės teisę į tą turtą. Šios sutartys kartais vadinamos išperkamosios nuomos sutartimis.

NUOMOS KLASIFIKAVIMAS

- 7 Šiame standarte patvirtinta nuomos klasifikacija remiasi tuo, kiek nuomojamo turto nuosavybei būdingos rizikos ir naudos patiria nuomotojas, ir kiek – nuomininkas. Rizika apima nuostolių galimybę dėl neišnaudotų pajėgumų ar technologinio senėjimo, taip pat ekonominių sąlygų pasikeitimo pasekmes. Nauda gali būti pelninga veikla, kurios tikimasi per turto naudingą tarnavimo laiką, ir pelnas, atsirandantis dėl vertės kilimo ar likvidacinės vertės realizavimo.
- 8 Nuoma pripažįstama finansine nuoma, jeigu perduodama iš esmės visa su turto nuosavybe susijusi rizika ir nauda. Nuoma pripažįstama veiklos nuoma, jeigu iš esmės visa su turto nuosavybe susijusi rizika ir nauda neperduodama.
- 9 Kadangi sandoris tarp nuomotojo ir nuomininko pagrįstas bendra abiejų šalių sutartimi, tikslinga naudoti pastovius apibrėžimus. Dėl skirtingo abiejų šalių apibrėžimų taikymo skirtingomis aplinkybėmis, tą pačią nuomą nuomotojas ir nuomininkas gali klasifikuoti skirtingai. Taip, pavyzdžiui, gali atsirasti, jeigu nuomotojas gauna naudą dėl likvidacinės vertės garantijos, kurią teikia su nuomininku nesusijusi šalis.
- 10 Kokia yra nuoma: finansinė ar veiklos, priklauso nuo sandorio esmės, o ne nuo sutarties formos ⁽¹⁾. Situacijų, kai nuoma gali būti priskirta finansinei nuomai, pavyzdžiai:
 - a) iki nuomos laikotarpio pabaigos nuomininkui šia nuoma perleidžiama nuosavybės teisė;
 - b) nuomininkas turi pasirinkimo teisę nusipirkti turtą už kainą, kuri, tikėtina, bus kur kas mažesnė už turto tikrąją vertę šios pasirinkimo teisės įsigaliojimo metu, o nuomos pradžioje pagrįstai žinoma, kad šia galimybe ir bus pasinaudota;
 - c) nuomos laikotarpis apima didesnę turto ekonominio tarnavimo laiko dalį, net jeigu nuosavybės teisė neperduodama;
 - d) nuomos pradžioje minimalių įmokų pagal nuomos sutartį dabartinė vertė bent apytiksliai prilygsta visai išnuomoto turto tikrajai vertei; ir
 - e) nuomojamas turtas yra tokio specializuoto pobūdžio, kad, neatlikus didesnių pakeitimų, tik nuomininkas gali juo naudotis.

⁽¹⁾ Taip pat žr. NAK–27-ąjį aiškinimą „Sandorių, susijusių su nuoma, esmės įvertinimas“.

- 11 Sąlygos, kurioms esant nuoma taip pat galėtų būti priskirta finansinei nuomai, yra šios:
- a) jeigu nuomininkas gali atšaukti nuomą, jis padengia dėl šio atšaukimo atsiradusius nuomotojo nuostolius;
 - b) likvidacinės vertės svyravimų teikiamas pelnas arba nuostoliai tenka nuomininkui (pavyzdžiui, nuomos nuolaidos, lygios didžiąjai daliai pardavimo lėšų nuomos laikotarpio pabaigoje, pavidalu); ir
 - c) nuomininkas turi galimybę pratęsti nuomą antram laikotarpiui, kurio nuomos kaina yra kur kas mažesnė negu nuomos kaina rinkoje.
- 12 10 ir 11 straipsniuose pateikti pavyzdžiai ir sąlygos ne visada yra galutiniai. Jeigu, remiantis kitais požymiais, akivaizdu, kad iš esmės visa su turto nuosavybe susijusi rizika ir nauda nėra perleidžiama, nuoma laikoma veiklos nuoma. Pavyzdžiui, tokių yra atvejų, kada turto nuosavybė perduodama nuomos laikotarpio pabaigoje už kintamą mokestį, lygų tuometinei tikrajai turto vertei, ar kada yra mokami neapibrėžtieji nuomos mokesčiai, dėl kurių iš esmės nuomininkui nepriklauso visa rizika ir nauda.
- 13 Nuoma klasifikuojama nuomos pradžioje. Jeigu bet kuriuo metu nuomininkas ir nuomotojas susitaria pakeisti nuomos sąlygas (neatnaujinami nuomos), kad pagal 7–12 straipsnių kriterijus nuoma būtų klasifikuojama kitaip, jeigu pakeistos sąlygos būtų galiojusios nuo nuomos pradžios – tai pakeistoji sutartis per savo galiojimo laikotarpį būtų laikoma nauja sutartimi. Tačiau tik įvertinimų keitimas (pavyzdžiui, išnuomoto turto ekonominio tarnavimo laiko ar likvidacinės vertės skaičiavimo keitimas) ar aplinkybių kaita (pavyzdžiui, nuomininko įsipareigojimų nesilaikymas) nėra pakankamas pagrindas perklasifikuoti nuomą apskaitoje.
- 14 Žemės ir pastatų nuoma pripažįstama veiklos arba finansine nuoma tuo pačiu būdu, kaip ir kito turto nuoma. Tačiau žemei būdinga tai, kad jos ekonominio tarnavimo laikas paprastai neribojamas, ir, jeigu nuosavybės teisės nuomos laikotarpio pabaigoje neplanuojama perleisti nuomininkui, šis paprastai negauna iš esmės visos rizikos ir naudos, siejamos su nuosavybės teise, o žemės nuoma yra veiklos nuoma. Įmoka, mokama sudarant veiklos nuomos sutartį ar įgyjant nuomojamo turto dalį, apskaitoma kaip veiklos nuomos sutartis, atspindi išankstines įmokas pagal nuomos sutartį, amortizuojamas per nuomos laikotarpį pagal teikiamos naudos metodą.
- 15 Klasifikuojant nuomą, žemė ir pastatai vertinami kaip atskiri žemės ir pastatų nuomos elementai. Jeigu tikimasi, kad abiejų elementų nuosavybės teisė bus perleista nuomininkui iki nuomos laikotarpio pabaigos, tai tiek žemė, tiek pastatai priskiriami finansinei nuomai (nepaisant to, ar jie vertinami kaip viena ar kaip dvi nuomos), išskyrus atvejus, kai iš kitų požymių yra akivaizdu, kad iš esmės visa su vieno arba abiejų elementų nuosavybe susijusi rizika ir nauda nėra perleidžiama. Kada žemės ekonominio tarnavimo laikas neribojamas, žemės dalis paprastai laikoma veiklos nuoma, išskyrus tą atvejį, kai pagal 14 straipsnį iki nuomos laikotarpio pabaigos tikimasi nuosavybės teisę perleisti nuomininkui. Pagal 7–13 straipsnius pastatų dalis laikoma finansine ar veiklos nuoma.
- 16 Kai būtina, minimalios įmokos, norint suklasifikuoti ir apskaityti žemės ir pastatų nuomą, pagal nuomos sutartį (įtraukiant bet kokias vienkartinės išankstines įmokas) paskirstomos žemės ir pastatų dalims proporcingai nuomos teisių į žemės ir pastatų dalį santykinėms tikrosioms vertėms nuomos pradžioje. Jeigu nuomos įmokos negali būti patikimai paskirstytos šiems dviems elementams, visa nuoma pripažįstama finansine nuoma, išskyrus tą atvejį, kai yra aišku, kad abu elementai priklauso veiklos nuomai. Pastaruoju atveju visa nuoma pripažįstama kaip veiklos nuoma.
- 17 Nuomojant žemę ir pastatus, kai suma, kuri pirmiausiai būtų priskirta žemės daliai, pagal 20 straipsnį yra nereikšminga, tai žemė ir pastatai gali būti laikomi vienu vienetu ir priskiriami finansinei ar veiklos nuomai pagal 7–13 straipsnius. Tada pastatų ekonominis tarnavimo laikas vertinamas kaip viso išnuomoto turto ekonominis tarnavimo laikas.
- 18 Atskirai vertinti žemės ir pastatų dalis nėra būtina, jei nuomininkas žemę ir pastatų dalis pripažįsta investiciniu turtu pagal 40-ąją TAS, taikydamas tikrosios vertės metodą. Tokiam įvertinimui tikslūs apskaičiavimai būtini tik tada, jeigu vienos ar abiejų dalių klasifikacija be to nepakankamai aiški.

- 19 Nuomininkas pagal veiklos nuomos sutartį išnuomotą nekilnojamojo turto dalį pagal 40-ąją TAS gali pripažinti investiciniu turtu. Tokiu atveju ta nekilnojamojo turto dalis apskaitoma kaip finansinė nuoma, ir šiam pripažintam turtui papildomai taikomas tikrosios vertės metodas. Nuomininkas tokią nuomą turėtų apskaityti kaip finansinę nuomą, net jeigu vėlesnis įvykis pakeistų nuomininko dalies pobūdį taip, kad ši daugiau nebūtų priskiriama investiciniam turtui. Taip gali nutikti, jeigu, pavyzdžiui, nuomininkas:
- a) nuomoja nekilnojamąjį turtą, kuris vėliau tampa savininko reikmėms naudojamu turtu, o jo tikroji vertė laikoma jo savikaina turto naudojimo pasikeitimo dieną; arba
 - b) suteikia subnuomą, pagal kurią nesusijusiai trečiajai šaliai perleidžiama iš esmės visa su turto nuosavybe susijusi rizika ir nauda. Tokią subnuomą nuomininkas apskaito kaip finansinę nuomą trečiajai šaliai, nors trečioji šalis šią nuomą gali apskaityti kaip veiklos nuomą.

NUOMA NUOMININKŲ FINANSINĖSE ATASKAITOSE

Finansinė nuoma

Pirminis pripažinimas

- 20 Nuomos laikotarpio pradžioje finansinė nuoma nuomininkų balanse turi būti pripažįstama turtu ir įsipareigojimais tokiomis sumomis, kurios lygios išsinuomoto turto tikrajai vertei, arba, jeigu jos mažesnės, dabartinei minimalių įmokų pagal nuomos sutartį vertei. Visos šios vertės nustatomos nuomos pradžioje. Skaičiuojant minimalių įmokų pagal nuomos sutartį dabartinę vertę, naudojama diskonto norma yra nuomos sutartyje nustatyta palūkanų norma, jeigu ją įmanoma nustatyti, o jeigu ne, – turi būti naudojama padidinta nuomininko skolinimosi palūkanų norma. Bet kokios pirminės tiesioginės nuomininko išlaidos pridedamos prie turto pripažintos sumos.
- 21 Sandoriai ir kiti įvykiai turi būti apskaitomi ir pateikiami ne tik pagal teisinę formą, bet ir pagal jų esmę ir ekonominę prasmę. Nors nuomos sutarties teisinė forma nustato, kad nuomininkas negali įgyti nuosavybės teisės į nuomojamą turtą, finansinės nuomos atveju esmė ir ekonominė prasmė yra ta, kad nuomininkas didesnę šio turto ekonominio tarnavimo laiko dalį gauna išsinuomoto turto teikiamą ekonominę naudą, mainais įsipareigodamas už šią teisę mokėti sumą, nuomos pradžioje apytikriai lygią turto tikrajai vertei ir susijusius finansavimo mokesčius.
- 22 Jeigu tokie nuomos sandoriai neparodomi nuomininko balanse, tai šio ūkio subjekto ekonominiai ištekliai ir įsipareigojimai yra nepakankamai atskleidžiami, taigi iškraipomi finansiniai duomenys. Todėl nuomininko balanse reikia pripažinti finansinę nuomą tiek kaip turtą, tiek kaip įsipareigojimą mokėti būsimąsias nuomos įmokas. Nuomos laikotarpio pradžioje turtas ir įsipareigojimas dėl būsimųjų nuomos įmokų yra pripažįstami balanse tokiomis pačiomis sumomis, neįskaičiuojant bet kokių pirminių tiesioginių nuomininko išlaidų, pridedamų prie turto pripažįstamos sumos.
- 23 Neleidžiama finansinėse ataskaitose, pateikiant įsipareigojimus dėl išsinuomoto turto, atimti jų vertę iš išsinuomoto turto vertės. Jeigu pateikiant finansines ataskaitas balanse skiriami trumpalaikiai ir ilgalaikiai įsipareigojimai, analogiškai turi būti paskirstomi ir nuomos įsipareigojimai.
- 24 Dėl tam tikros nuomos veiklos, tokios kaip derybos ir nuomos susitarimo garantavimas, dažnai patiriama pradinių tiesioginių išlaidų. Nuomininko veiklos išlaidos, tiesiogiai priskirtinos finansinės nuomos veiklai, įskaitomos į pripažįstamą nuomojamo turto sumos dalį.

Vėlesnis vertinimas

- 25 Minimalios įmokos pagal nuomos sutartį turi būti pateikiamos atitinkamai kaip finansavimo mokesčiai ir likusios įsipareigojimo dalies sumažinimas. Finansavimo mokesčiai turi būti paskirstomi per nuomos laikotarpius taip, kad sudarytų pastovią palūkanų normą kiekvieno laikotarpio likučiams. Neapibrėžtieji nuomos mokesčiai turi būti laikomi sąnaudomis jų atsiradimo laikotarpį.
- 26 Praktiškai paskirstant finansavimo mokesčius atskiriems ataskaitiniams laikotarpiams per nuomos laikotarpį, apskaičiavimams supaprastinti gali būti taikomi tam tikri apvalinimo būdai.
- 27 Dėl finansinės nuomos kiekvieną ataskaitinį laikotarpį atsiranda nudėvimojo turto finansavimo sąnaudų ir nusidėvėjimo sąnaudų. Išsinuomoto nudėvimojo turto nusidėvėjimo apskaitos politika turi būti suderinama su nuosavam turtui taikoma nusidėvėjimo apskaitos politika, o pripažintas nusidėvėjimas skaičiuojamas pagal 16-ąją TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai“ ir 38-ąją TAS „Nematerialusis turtas“. Jeigu nėra pakankamos tikimybės, kad iki nuomos laikotarpio pabaigos nuomininkas perims nuosavybės teisę, tada per turto nuomos laikotarpį ar jo naudingo tarnavimo laikotarpį (trumpesnį iš jų) turi būti apskaičiuojamas visiškas turto nusidėvėjimas.

- 28 Išsinuomoto turto nudėvimoji suma yra sistemingai pagal nuomininko nuosavam nudėvimam turtui taikomą nusidėvėjimo apskaitos politiką paskirstoma numatomo nuomos laikotarpio kiekvienam ataskaitiniam laikotarpiui. Jeigu yra pagrįstai žinoma, kad nuomininkas iki nuomos laikotarpio pabaigos perims nuosavybės teisę, tuomet numatomas naudojimo laikas yra visas šio turto naudingo tarnavimo laikas, priešingu atveju turtas nudėvimas ir apskaitomas per nuomos laikotarpį ar jo naudingo tarnavimo laiką (trumpesnįjį iš jų).
- 29 Turto nusidėvėjimo sąnaudų ir finansavimo sąnaudų per ataskaitinį laikotarpį suma retai yra lygi per ataskaitinį laikotarpį sumokėtiems mokesčiams pagal nuomos sutartį, todėl negalima mokesčių pagal nuomos sutartį pripažinti sąnaudomis. Atitinkamai nėra tikėtina, kad po nuomos laikotarpio pradžios turto ir susijusių įsipareigojimų sumos būtų lygios.
- 30 Norėdamas nustatyti, ar nesumažėjo išsinuomoto turto vertė, ūkio subjektas taiko 36-ąją TAS „Turto vertės sumažėjimas“.
- 31 Nuomininkai, vykdydami 7-ojo TFAS „Finansinės priemonės. Atskleidimas“ reikalavimus, finansinės nuomos atveju papildomai turi nurodyti:
- kiekvienos turto klasės grynąją balansinę vertę balanso datą;
 - minimalių įmokų pagal nuomos sutartį sumos balanso datą ir jų dabartinės vertės suderinimą. Be to, ūkio subjektas turi atskleisti minimalių įmokų pagal nuomos sutartį bendrą sumą balanso datą ir jų dabartinę vertę kiekvieno iš šių laikotarpių:
 - ne vėlesnio negu vieneri metai;
 - vėlesnio negu vieneri metai, bet ne vėlesnio negu penkeri metai;
 - vėlesnio negu penkeri metai;
 - neapibrėžtuosius nuomos mokesčius, pripažįstamus ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis;
 - būsimų minimalių įmokų, kurias tikimasi gauti pagal neatšaukiamas subnuomos sutartis, bendrą sumą balanso datą;
 - bendrą reikšmingų nuomininko nuomos susitarimų apibūdinimą, nurodant bent šiuos dalykus, tačiau neapsiribojant jais:
 - pagrindą, kuriuo nustatomi mokėtini neapibrėžtieji nuomos mokesčiai;
 - nuomos atnaujinimo arba turto pirkimo galimybes ir sąlygas, taip pat kainų padidėjimo atvejus, aptariamus nuomos sutartyje; ir
 - nuomos susitarime numatytus apribojimus (pavyzdžiui, susijusius su dividendais, papildoma skola ar tolesne nuoma).
- 32 Be to, 16-ojo, 36-ojo, 38-ojo, 40-ojo ir 41-ojo TAS informacijos pateikimo reikalavimai taikomi turto, nuomojamo finansinės nuomos būdu, nuomininkams.

Veiklos nuoma

- 33 Įmokos pagal veiklos nuomos sutartį nuomos laikotarpiu turi būti tiesiogiai pripažįstamos sąnaudomis, išskyrus tą atvejį, kada kitas sisteminis pagrindas aiškiau parodytų per laikotarpį vartotojo gaunamos naudos modelį ⁽¹⁾.
- 34 Veiklos nuomos įmokos (išskyrus išlaidas paslaugoms, pvz., draudimui ir nuolatinei priežiūrai) turi būti iš karto pripažįstamos sąnaudomis, išskyrus tą atvejį, kai yra kitas sisteminis per laikotarpį vartotojo gaunamos naudos pateikimo modelio pagrindas, netgi jei tokios įmokos pagrįstos ne šiuo pagrindu.
- 35 Pagal 7-ojo TFAS reikalavimus nuomininkai veiklos nuomos atveju turi pateikti:
- būsimų minimalių įmokų pagal neatšaukiamas veiklos nuomos sutartis bendrą sumą kiekvieno iš šių laikotarpių:
 - ne vėlesnio negu vieneri metai;
 - vėlesnio negu vieneri metai, bet ne vėlesnio negu penkeri metai;
 - vėlesnio negu penkeri metai;

⁽¹⁾ Taip pat žiūrėti NAK 15-ąją aiškinimą „Veiklos nuoma. Skatinimas“.

- b) būsimų minimalių įmokų, kurias tikimasi gauti pagal neatšaukiamas subnuomos sutartis, bendrą sumą balanso datą;
- c) nuomos ir subnuomos įmokas, pripažįstamas ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis, atskirai pateikiant minimalių įmokų pagal nuomos sutartį, neapibrėžtųjų nuomos mokesčių ir įmokų pagal subnuomos sutartį sumas;
- d) bendrą reikšmingų nuomininko nuomos susitarimų apibūdinimą, nurodant bent šiuos dalykus, tačiau neapsiribojant jais:
 - i) pagrindą, kuriuo nustatomi mokėtini neapibrėžtieji nuomos mokesčiai;
 - ii) nuomos atnaujinimo arba turto pirkimo galimybes ir sąlygas, taip pat kainų padidėjimo atvejus, aptariamus nuomos sutartyje; ir
 - iii) nuomos susitarime numatytus apribojimus (pavyzdžiui, susijusius su dividendais, papildoma skola ir tolesniu nuomojimu).

NUOMA NUOMOTOJŲ FINANSINĖSE ATASKAITOSE

Finansinė nuoma

Pirminis pripažinimas

- 36 Nuomotojai balanse turi pripažinti finansinės nuomos būdu išnuomotą turtą ir pateikti jį kaip gautiną sumą, lygią grynųjų investicijų į nuomą sumai.
- 37 Pagal finansinės nuomos sutartį nuomotojas perleidžia iš esmės visą su teisine nuosavybe susijusią riziką ir naudą, todėl gautinas įmokas pagal nuomos sutartį jis aiškina kaip pagrindines ir finansines pajamas, kuriomis nuomininkas atsiskaito ir atsilygina už nuomotojo investavimą ir paslaugas.
- 38 Nuomotojai dažnai patiria pirmines tiesiogines išlaidas, pvz., komisinius, juridinius mokesčius ir vidaus išlaidas, kurios yra papildomos ir tiesiogiai priskirtinos deryboms ir nuomos organizavimui. Šioms išlaidoms nepriskiriamos bendrosios pridėtinės išlaidos, pvz., pardavimo ir marketingo grupės išlaidos. Finansinės nuomos (kai nuomotojai nėra gamintojai ar tarpininkai) atveju pirminės tiesioginės išlaidos įtraukiamos į pradinį už finansinę nuomą gautinos sumos skaičiavimą ir sumažina per nuomos laikotarpį pripažįstamą pajamų sumą. Nuomos sutartyje numatyta palūkanų norma nustatoma taip, kad pirminės tiesioginės išlaidos automatiškai įtraukiamos į pagal finansinės nuomos sutartį gautiną sumą, atskirai jų pridėti nebereikia. Nuomotojų gamintojų ar nuomotojų tarpininkų dėl derybų ir nuomos organizavimo patiriamos išlaidos nėra įtraukiamos į pirminių tiesioginių išlaidų apibrėžimą. Dėl to jos nepriskaitomos prie grynųjų investicijų į nuomą ir pripažįstamos sąnaudomis registruojant pardavimo pajamas (finansinės nuomos atveju tai paprastai daroma nuomos laikotarpio pradžioje).

Vėlesnis vertinimas

- 39 Finansinės pajamos turi būti pripažįstamos pagal grynųjų investicijų į finansinę nuomą nuomotojui grąžinamų sumų pastovią periodišką normą atspindintį metodą.
- 40 Nuomotojas turi siekti sistemškai ir racionaliai paskirstyti finansines pajamas per nuomos laikotarpį. Taip paskirstomos pajamos nuomotojo grynųjų investicijų į finansinę nuomą pastoviai periodiškai grįžtančios nuomotojui. Pagal nuomos sutartį ataskaitiniam laikotarpiui priskiriamos įmokos (išskyrus išlaidas už paslaugas) atimamos iš bendrųjų investicijų į nuomą ir laipsniškai sumažina tiek pagrindines, tiek neuždirbtąsias finansines pajamas.
- 41 Skaiciuojant nuomotojo bendrąsias investicijas į nuomą, naudojamos įvertintos negarantuotos likutinės vertės nuolat peržiūrimos. Jeigu įvertinta negarantuota likutinė vertė sumažėja, patikrinamas pajamų paskirstymas per nuomos laikotarpį, ir bet koks sukauptų sumų sumažėjimas pripažįstamas iš karto.
- 41A. Turtas, įsigytas finansinės nuomos būdu, kuris yra pripažįstamas kaip turtas, laikomas pardavimui (arba įtrauktas į perleidžiamo turto grupę, kuri yra priskiriama laikomam parduoti turtui) pagal 5-ąjį TFAS „Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“, turi būti apskaitomas pagal šį TFAS.
- 42 Nuomotojai gamintojai ar nuomotojai tarpininkai turi pripažinti ataskaitinio laikotarpio pardavimo pelną ar nuostolį, remdamiesi atitinkamo ūkio subjekto tiesioginiams pardavimams taikoma apskaitos politika. Jeigu nustatomos dirbtinai mažos palūkanų normos, pardavimo pelnas turi būti apriojamas pelnu, kuris būtų gaunamas, jei būtų taikoma rinkos palūkanų norma. Nuomotojų gamintojų ar nuomotojų tarpininkų dėl derybų ir nuomos organizavimo patiriamos išlaidos turi būti pripažįstamos sąnaudomis pripažįstant pardavimo pelną.
- 43 Gamintojai ar tarpininkai dažnai siūlo klientams pasirinkti – pirkti ar nuomotis turtą. Finansinė turto nuoma nuomotojui gamintojui ar nuomotojui tarpininkui teikia dviejų rūšių pajamas:
 - a) pelną arba nuostolį, lygų tiesioginio išnuomoto turto pardavimo normaliomis pardavimo kainomis pelnui ar nuostoliui, atspindintį bet kokias taikomas kiekiar ar prekybos nuolaidas; ir

- b) finansavimo pajamas per nuomos laikotarpį.
- 44 Nuomotojo gamintojo ar nuomotojo tarpininko pardavimo pajamos, pripažintos nuomos laikotarpio pradžioje, yra tikroji turto vertė, arba, jeigu mažesnė, nuomotojo kaupiamų minimalių įmokų pagal nuomos sutartį dabartinė vertė, apskaičiuota naudojant rinkos palūkanų normą. Nuomos laikotarpio pradžioje pripažinta pardavimo savikaina – tai nuomojamo turto savikaina (arba, jeigu balansinė vertė nuo jos skiriasi – tai balansinė vertė), atėmus negarantuotos likvidacinės vertės dabartinę vertę. Skirtumas tarp pardavimo pajamų ir pardavimo savikainos yra pardavimo pelnas, pripažįstamas taikant šio ūkio subjekto tiesioginių pardavimų politiką.
- 45 Nuomotojai gamintojai ar nuomotojai tarpininkai kartais nustato dirbtinai žemas palūkanų normas, siekdami pritraukti klientų. Tokios palūkanų normos taikymo pasekmė būtų bendrų, su sandoriu susijusių, pajamų perviršio pripažinimas parduodant. Jeigu nustatomos dirbtinai žemos palūkanų normos, pardavimo pelnas apribojamas pelnu, kuris būtų gaunamas, jeigu būtų buvusi taikoma rinkos palūkanų norma.
- 46 Nuomotojų gamintojų arba nuomotojų tarpininkų dėl derybų ir finansinės nuomos organizavimo patiriamos išlaidos nuomos laikotarpio pradžioje pripažįstamos sąnaudomis, nes jos yra didžiąja dalimi susijusios su gamintojo ar tarpininko pardavimo pelno uždirbimu.
- 47 Vykdydami 7-ojo TEAS reikalavimus, finansinės nuomos atveju nuomotojai papildomai turi pateikti:
- a) bendrųjų investicijų į nuomą balanso datą ir gautinų minimalių įmokų pagal nuomos sutartį dabartinės vertės balanso datą sutikrinimą. Be to, ūkio subjektas turi pateikti bendrųjų investicijų į nuomą sumą ir gautinų minimalių įmokų pagal nuomos sutartį dabartinę vertę balanso datą kiekvieno iš šių laikotarpių:
- i) ne vėlesnio negu vieneri metai;
- ii) vėlesnio negu vieneri metai, bet ne vėlesnio negu penkeri metai;
- iii) vėlesnio negu penkeri metai;
- b) neuždirbtąsias finansines pajamas;
- c) nuomotojo naudai kaupiamas negarantuotas likvidacinės vertės;
- d) dėl nesurinktų gautinų minimalių įmokų pagal nuomos sutartį sukauptą sumažėjimą;
- e) neapibrėžtuosius nuomos mokesčius, pripažįstamus ataskaitinio laikotarpio pajamomis;
- f) bendrą reikšmingų nuomotojo nuomos susitarimų apibūdinimą.
- 48 Kaip augimo rodiklį dažnai naudinga pateikti per ataskaitinį laikotarpį pradėto naujo verslo bendrąsias investicijas atėmus neuždirbtąsias pajamas (po to, kai atimamos atitinkamos atšauktų nuomos susitarimų sumos).

Veiklos nuoma

- 49 Nuomotojai balanse turi pateikti turtą, kuriam pagal jo pobūdį taikoma veiklos nuoma.
- 50 Pagal veiklos nuomos sutartis gaunamos pajamos turi būti tiesiogiai pripažįstamos pajamomis per visą nuomos laikotarpį, išskyrus tą atvejį, kai kitas sisteminis metodas yra tinkamesnis, mažėjant iš nuomojamo turto gaunamai naudai ⁽¹⁾.
- 51 Išlaidos (įskaitant nusidėvėjimą), patirtos uždirbant su nuoma susijusias pajamas, yra pripažįstamos sąnaudomis. Pajamos iš nuomos (išskyrus įmokas už suteiktas paslaugas, pvz., draudimą ir nuolatinę priežiūrą) per nuomos laikotarpį pripažįstamos iš karto, net jeigu minėtoms įmokoms taikomas kitoks pagrindas, išskyrus tą atvejį, kai kitas sisteminis metodas aiškiau parodo išnuomoto turto teikiamos naudos mažėjimą laiko atžvilgiu.
- 52 Pirminės tiesioginės išlaidos, nuomotojų patiriamos dėl derybų ir nuomos organizavimo, turi būti įskaičiuojamos į išnuomoto turto balansinę vertę ir pripažįstamos nuomos laikotarpio sąnaudomis tuo pačiu pagrindu, kaip ir pagal nuomos sutartį gaunamos pajamos.
- 53 Išnuomoto nusidėvimo turto nusidėvėjimas turi atitikti nuomotojui įprastą panašaus turto nusidėvėjimo politiką, o nusidėvėjimas skaičiuojamas pagal 16-ąją ir 38-ąją TAS.
- 54 Norėdamas nustatyti, ar išnuomoto turto vertė sumažėjo, ūkio subjektas taiko 36-ąją TAS.

⁽¹⁾ Taip pat žiūrėti NAK 15-ąjį aiškinimą „Veiklos nuoma. Skatinimas“

- 55 Nuomotojas gamintojas ar nuomotojas tarpininkas, sudarydamas veiklos nuomos sutartį, nepripažįsta jokio pardavimo pelno, nes tokia sutartis nėra lygi pardavimui.
- 56 Vykdydami 7-ojo TFAS reikalavimus, veiklos nuomos atveju nuomotojai turi papildomai pateikti:
- a) būsimas minimalias įmokas pagal neatšaukiamą veiklos nuomos sutartį, bendrą sumą ir atskirai kiekvieno iš šių laikotarpių:
 - i) ne vėlesnio negu vieneri metai;
 - ii) vėlesnio negu vieneri metai, bet ne vėlesnio negu penkeri metai;
 - iii) vėlesnio negu penkeri metai;
 - b) bendrą neapibrėžtųjų nuomos mokesčių sumą, pripažįstamą ataskaitinio laikotarpio pajamomis;
 - c) bendrą nuomotojo nuomos susitarimų apibūdinimą.
- 57 Be to, nuomotojams, nuomojantiems turtą pagal veiklos nuomos sutartį, taikomi 16-ojo, 36-ojo, 38-ojo, 40-ojo ir 41-ojo TAS pateikimo reikalavimai.

PARDAVIMO IR ATGALINĖS NUOMOS SANDORIAI

- 58 Pardavimo ir atgalinės nuomos sandoris apima turto pardavimą ir to paties turto išnuomojimą tam pačiam pardavėjui. Įmokos pagal nuomos sutartį ir pardavimo kaina paprastai yra tarpusavyje susijusios, nes dėl jų deramasi kaip dėl bendro paketo. Pardavimo ir atgalinės nuomos sandorio apskaitos tvarka priklauso nuo nuomos rūšies.
- 59 Jeigu pardavimas ir atgalinė nuoma sudaro finansinę nuomą, jokia suma, kuria pardavimo pajamos viršija apskaitinę vertę, neturi būti nedelsiant pripažįstama pajamomis pardavėjo – nuomininko finansinėse ataskaitose. Ji turi būti atidedama ir amortizuojama per nuomos laikotarpį.
- 60 Jeigu atgalinė nuoma yra finansinė, tai toks sandoris tampa priemone, kuria nuomotojas suteikia nuomininkui lėšų užstatu naudodamas turtą. Dėl šios priežasties neleidžiama pardavimo pajamų apskaitinės vertės pervirši pripažinti pajamomis. Toks perviršis atidedamas ir amortizuojamas per visą nuomos laikotarpį.
- 61 Jeigu pardavimo ir atgalinės nuomos rezultatas yra veiklos nuoma ir yra akivaizdu, kad sandoris, sudarytas tikrąja verte, bet koks pelnas ar nuostolis turi būti pripažįstamas iš karto. Jeigu pardavimo kaina yra mažesnė už tikrąją vertę, bet koks pelnas ar nuostolis turi būti pripažįstamas iš karto, išskyrus tai, kad jeigu nuostolis kompensuojamas būsimois įmokomis pagal nuomos sutartį žemesne nei rinkos kaina, jis turi būti atidėtas ir amortizuotas proporcingai nuomos įmokoms per tokį laikotarpį, kiek turtą tikimasi naudoti. Jeigu pardavimo kaina viršija tikrąją vertę, ši perviršio suma turi būti atidėta ir amortizuota per tokį laikotarpį, kiek turtą tikimasi naudoti.
- 62 Jeigu atgalinė nuoma yra veiklos nuoma, o nuomos mokesčiai ir pardavimo kaina nustatyta remiantis tikrąja verte, tai yra paprastas pardavimo sandoris ir iš karto yra pripažįstamas bet koks pelnas arba nuostolis.
- 63 Veiklos nuomos atveju, jeigu, sudarant sandorį, tikroji turto vertė pardavimo ir atgalinės nuomos yra mažesnė už jo balansinę vertę, tai iš karto turi būti pripažįstamas nuostolis, lygus balansinės vertės ir tikrosios vertės skirtumui.
- 64 Finansinės nuomos atveju toks koregavimas nėra būtinas, jeigu vertė nesumažėjo. Tokiu atveju balansinė vertė sumažinama iki atsiperkamosios vertės pagal 36-ąjį TAS.
- 65 Nuomininkams ir nuomotojams taikomi informacijos pateikimo reikalavimai yra taip pat taikomi ir pardavimo ir atgalinės nuomos sandorių. Kadangi būtina apibūdinti reikšmingus nuomos susitarimus, privaloma nurodyti ir unikalias ar ypatingas sutarties sąlygas, pardavimo ir atgalinės nuomos sandorio nuostatas.
- 66 Pardavimo ir atgalinės nuomos sandoriai gali atitikti 1-ojo TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“ atskiros pateikimo kriterijus.

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

- 67 Pagal 68 straipsnį šio standarto retrospektyvus taikymas rekomenduojamas, bet nereikalaujamas. Jeigu šis standartas retrospektyviai netaikomas, bet koks iki tol buvusios finansinės nuomos likutis laikomas nuomotojo tinkamai nustatytu, o nuo to laiko turi būti apskaitomas pagal šio standarto nuostatas.

- 68 Ūkio subjektas, anksčiau taikęs 17-ąją TAS (persvarstytą 1997 m.), turi taikyti šio standarto pataisas retrospektyviai visiems nuomos atvejams ar, jeigu 17-asis TAS (persvarstytas 1997 m.) nebuvo retrospektyviai taikomas, visoms nuomos sutartims, sudaromoms po šio standarto pirminio pritaikymo.

ĮSIGALIOJIMO DATA

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

17-OJO TAS (PERSVARSTYTO 1997 M.) PANAIKINIMAS

- 70 Šis standartas pakeičia 17-ąją TAS „Nuoma“ (persvarstytą 1997 m.).

18-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Pajamos“

TIKSLAS

Pagal *Finansinių ataskaitų rengimo ir pateikimo pagrindus* pajamos apibrėžiamos kaip ekonominės naudos padidėjimas per ataskaitinį laikotarpį, kai padidėja įplaukos, turtas arba sumažėja įsipareigojimai ir kai dėl to padidėja nuosavas kapitalas, išskyrus tuos atvejus, kai nuosavas kapitalas didinamas savininkų įnašais. Pajamas sudaro pagrindinės ir kitos veiklos pajamos. Pajamos – sumos, atsirandančios vykdamas ūkio subjekto įprastinę veiklą, vadinamos įvairiai: pardavimo, mokesčių, palūkanos, dividendai ir autoriniai atlyginimai. Šio standarto tikslas – nustatyti, kaip apskaitoje turi būti parodomos iš tam tikrų rūšių sandorių ir ūkinių įvykių gautos pajamos.

Apskaitoje parodant pajamas, visų pirma reikia nustatyti, kada jos turi būti pripažįstamos. Pajamos pripažįstamos tada, kai ūkio subjektui atsiranda galimybė gauti būsimos ekonominės naudos, kuri gali būti patikimai įvertinta. Šis standartas apibrėžia aplinkybes, kurios atitiks nustatytus kriterijus, kada bus pripažįstamos pajamos. Jame taip pat nurodoma, kaip praktiškai taikyti šiuos kriterijus.

TAIKYMAS

- 1 Šis standartas taikomas pajamų, kylančių iš šių sandorių ir įvykių, apskaitai:
 - a) prekių pardavimo;
 - b) paslaugų teikimo; ir
 - c) naudojamo ūkio subjekto turto, už kurį gaunamos palūkanos, autoriniai atlyginimai ir dividendai.
- 2 Šis standartas pakeičia 18-ąjį TAS „Pajamų pripažinimas“, kuris buvo patvirtintas 1982 metais.
- 3 Prekės – ūkio subjekto pagamintos prekės, skirtos parduoti, ir prekės, pirkto perparduoti, tokios kaip mažmenininko pirkto prekės arba žemė ir kitas turtas, laikomas perparduoti.
- 4 Teikiamos paslaugos paprastai apima ūkio subjekto vykdomą veiklą, susijusią su sutartyje numatytos užduoties įvykdymu per nustatytą laiką. Paslaugos gali būti teikiamos vieną ar kelis ataskaitinius laikotarpius. Kai kurios paslaugų teikimo sutartys yra tiesiogiai susijusios su statybos sutartimis, pavyzdžiui, projekto vadovų arba architektų paslaugų sutartys. Pagal šias sutartis gaunamos pajamos šiame standarte neapimamos. Apie jas kalbama nustatant statybos sutarčių reikalavimus 11-ajame TAS „Statybos sutartys“.
- 5 Kai ūkio subjekto turtu naudojasi kiti, atsiranda tokios pajamos:
 - a) palūkanos – mokestis už grynųjų pinigų, jų ekvivalentų arba ūkio subjektui mokėtinų sumų naudojimą;
 - b) autoriniai atlyginimai – mokestis už ūkio subjekto ilgalaikio turto naudojimą, pavyzdžiui, patentų, prekių ženklų, autorių teisių, kompiuterių programų; ir
 - c) dividendai – pelno paskirstymas nuosavybės vertybinių popierių savininkams proporcingai jų turimo tam tikros rūšies kapitalo klasei.
- 6 Šiame standarte nenagrinėjama šių pajamų apskaita:
 - a) nuomos sutarčių (žr. 17-ąjį TAS „Nuoma“);
 - b) dividendų iš investicijų, kurios apskaitoje parodomos pagal nuosavybės metodą (žr. 28-ąjį TAS „Investicijos į asocijuotąsias įmones“);
 - c) draudimo sutarčių, kurioms taikomas 4-asis TFAS „Draudimo sutartys“;
 - d) finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų tikrosios vertės pasikeitimo arba jų pardavimo (žr. 39-ąjį TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“);
 - e) kito trumpalaikio turto vertės pasikeitimų;

- f) biologinio turto, susijusio su žemės ūkio veikla, pirminio pripažinimo ir tikrosios vertės pasikeitimų (žr. 41-ąją TAS „Žemės ūkis“);
- g) žemės ūkio produkcijos pirminio pripažinimo (žr. 41-ąją TAS „Žemės ūkis“); ir
- h) mineralinių iškasenų gavybos.

APIBRĖŽIMAI

- 7 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Pajamos – bendrosios ekonominės naudos įplaukos per laikotarpį, susidarancios ūkio subjekto įprastinės veiklos metu, kai dėl to padidėja nuosavas kapitalas, išskyrus padidėjimą dėl savininkų įnašų.

Tikroji vertė – suma, už kurią gali būti apsieista turtu ar kuria gali būti užskaitytas tarpusavio išipareigojimas tarp nesusijusių šalių, ketinančių pirkti (parduoti) turtą ar užskaityti tarpusavio išipareigojimą.

- 8 Į pajamas įeina tik paties ūkio subjekto gautos ir gautinos bendrosios ekonominės naudos įplaukos. Trečiųjų šalių vardu surinktos sumos, tokios kaip pardavimo, prekių, paslaugų mokesčiai ir pridėtinės vertės mokesčiai, nėra ūkio subjekto gaunama ekonominė nauda ir nepadidina ūkio subjekto nuosavo kapitalo. Dėl šios priežasties jos neįtraukiamos į pajamas. Panašiai ir agentų bei patikėtinių tarpusavio santykiuose – į bendrąsias ekonominės naudos įplaukas įeina užsakovo vardu surinktos sumos, kurios nepadidina ūkio subjekto nuosavo kapitalo. Užsakovo vardu surinktos sumos pajamomis nelaikomos. Tokiu atveju pajamos yra komisinių suma.

PAJAMŲ VERTINIMAS

- 9 Pajamos turi būti vertinamos pagal gautų arba gautinų mokėjimų tikrąją vertę ⁽¹⁾.
- 10 Iš sandorių gaunamų pajamų suma paprastai nustatoma ūkio subjekto ir turto pirkėjo arba naudotojo tarpusavio susitarimu. Ji apskaičiuojama pagal gauto arba gautino mokėjimo tikrąją vertę, atsižvelgiant į visas ūkio subjekto numatytas prekybos ir kiekio nuolaidas.
- 11 Daugeliu atvejų mokėjimas atliekamas grynaisiais pinigais arba jų ekvivalentais, todėl ir pajamos yra gauta ar gautina grynųjų pinigų ar jų ekvivalentų suma. Tačiau, jeigu grynųjų pinigų ar jų ekvivalentų suma atidėta, tuo atveju mokėjimo tikroji vertė gali būti mažesnė už gautų ar gautinų grynųjų pinigų nominalią sumą. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali teikti pirkėjui kreditą be palūkanų arba priimti iš jo vekselius iki pareikalavimo kaip atsiskaitymą už parduotas prekes su mažesnėmis palūkanomis negu rinkos palūkanų norma. Jeigu toks susitarimas yra tikrasis finansavimo sandoris, tada tikroji mokėjimo vertė nustatoma įvertinant visas ateityje gautinas sumas pagal sąlyginę palūkanų normą. Sąlyginę palūkanų normą galima daug aiškiau nustatyti pagal:

- a) vyraujančią panašų kredito lygį turinčio emitento panašios priemonės palūkanų normą; arba
- b) palūkanų normą, kuri nominalią einamosios priemonės vertę sumažina iki prekių arba paslaugų kainos grynaisiais pinigais.

Skirtumas tarp mokėjimo tikrosios vertės ir jo nominalios vertės laikomas pajamomis iš palūkanų pagal 29 ir 30 straipsnius ir pagal 39-ąją TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“.

- 12 Kai prekės ar paslaugos keičiamos į panašaus pobūdžio ar vertės prekes arba paslaugas, keitimas nelaikomas pajamų duodančiu sandoriu. Toks atvejis gali būti, kai keičiamos tokios prekės kaip nafta ar pienas, kai tiekėjai keičia inventorių įvairiose vietose, siekdami laiku patenkinti paklausą tam tikroje vietoje. Kai prekės parduodamos ar paslaugos teikiamos mainais į nepanašias prekes ar paslaugas, tada keitimas laikomas pajamų duodančiu sandoriu. Pajamos vertinamos gautų prekių ar paslaugų tikrąja verte, patikslinus perduotų grynųjų pinigų arba jų ekvivalentų sumą. Jeigu gautų prekių ar paslaugų tikrosios vertės patikimai nustatyti negalima, tada pajamos apskaičiuojamos pagal perduotų prekių ar suteiktų paslaugų tikrąją vertę, patikslinus perduotomis grynųjų pinigų arba jų ekvivalentų sumomis.

⁽¹⁾ Žr. taip pat NAK 31-ąją aiškinimą „Natūrinių mainų sandorių, susijusių su reklamos paslaugomis, pajamos“.

SANDORIO IDENTIFIKAVIMAS

- 13 Šiame standarte pripažinimo kriterijai paprastai taikomi kiekvienam sandoriui atskirai. Tačiau tam tikromis aplinkybėmis, siekiant parodyti sandorio esmę, pripažinimo kriterijus būtina taikyti atskiriems vieno sandorio straipsniams. Pavyzdžiui, kai į produkto pardavimo kainą įeina nustatyta tolesnio aptarnavimo suma, ši suma atidedama ir pripažįstama pajamomis per paslaugos teikimo laikotarpį. Pripažinimo kriterijai taikomi dviem ar daugiau sandorių kartu, jeigu jie tarpusavyje taip susiję, kad komercinio poveikio negalima suprasti neatsižvelgiant į visą sandorių grupę. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali parduoti prekes ir tuo pačiu metu sudaryti atskirą sutartį dėl prekių perpirkimo ateityje, tuo paneigdamas vieno sandorio reikšmingumą. Tokiu atveju abu sandoriai turi būti nagrinėjami kartu.

PREKIŲ PARDAVIMAS

- 14 Pajamos iš prekių pardavimo turi būti pripažįstamos tada, kai įvykdomos visos toliau išvardytos sąlygos:
- a) ūkio subjektas perduoda pirkėjui reikšmingą rizikos dalį ir prekių nuosavybės teikiamą naudą;
 - b) ūkio subjektas nuosavybės nevaldo ir parduotų prekių nekontroliuoja;
 - c) pajamų suma gali būti patikimai įvertinta;
 - d) tikėtina, kad ūkio subjektas gaus su sandoriu susijusią ekonominę naudą; ir
 - e) su sandoriu susijusios patirtos ar būsimos išlaidos gali būti patikimai įvertintos.
- 15 Vertinant, kada ūkio subjektas pirkėjui perdavė reikšmingą riziką ir prekių nuosavybės teikiamą naudą, reikia patikrinti sandorio aplinkybes. Dažniausiai rizikos perdavimas ir nuosavybės teikiama nauda sutampa su juridiniu nuosavybės teisės ar nuosavybės perdavimu pirkėjui. Tai būdinga mažmeninei prekybai. Kitais atvejais rizikos ir nuosavybės teikiamos naudos perdavimas įvyksta kitu laiku negu juridinis nuosavybės teisės arba nuosavybės perdavimas.
- 16 Jeigu ūkio subjektas pasilieka sau reikšmingą nuosavybės riziką, tai nėra pardavimo sandoris ir pajamos nepripažįstamos. Ūkio subjektas gali pasilikti su nuosavybe susijusią reikšmingą riziką daugeliu būdų. Tokių atvejų, kai ūkio subjektas gali pasilikti sau reikšmingą riziką ir nuosavybės teikiamą naudą, pavyzdžiai:
- a) dėl netinkamai vykdomos veiklos ūkio subjektas pasilieka sau išipareigojimą, kurio nepadengia įprastos garantinio aptarnavimo sutarties nuostatos;
 - b) iš tam tikro pardavimo gautos pajamos priklauso nuo pirkėjo pajamų, gautų jam pardavus prekes;
 - c) išsiųstos prekės turi būti paruoštos naudoti ir tai yra svarbi sutarties, kurios ūkio subjektas dar nėra baigęs vykdyti, dalis; ir
 - d) pirkėjas gali panaikinti pirkimą dėl pardavimo sutartyje nurodytos priežasties, o ūkio subjektas nėra tikras dėl gautinų pajamų.
- 17 Jeigu ūkio subjektas pasilieka sau tik nereikšmingą su nuosavybe susijusią riziką, sandoris laikomas pardavimu ir gautos pajamos pripažįstamos. Pavyzdžiui, pardavėjas gali pasilikti sau juridinę teisę į prekes tik dėl to, kad užtikrintų jam priklausančios sumos surinkimą. Tokiu atveju, kai ūkio subjektas perduoda reikšmingą riziką ir nuosavybės teikiamą naudą, sandoris laikomas pardavimu ir pajamos pripažįstamos. Kitas pavyzdys, kai ūkio subjektas pasilieka tik nereikšmingą, su nuosavybe susijusią riziką, tai gali būti mažmeninė prekyba, kai grąžinti prekes galima tik tuo atveju, jeigu klientas nepatenkintas. Tokiais atvejais pajamos pripažįstamos parduodant prekes, jeigu pardavėjas gali patikimai įvertinti, kiek gali būti grąžinta prekių, ir pripažįsta atsakomybę už grąžinimą, remdamasis ankstesne patirtimi ir kitais susijusiais veiksniais.
- 18 Pajamos pripažįstamos tik tada, kai tikimasi, kad su sandoriu susijusi ekonominė nauda atiteks ūkio subjektui. Kai kada tai nepaaiškėja tol, kol negaunamas mokėjimas ar kol neišnyksta abejonės. Pavyzdžiui, gali būti neaišku, ar užsienio vyriausybė duos leidimą pervesti sumas, gautas iš pardavimo užsienio šalyje. Kai toks leidimas gaunamas, abejonės išnyksta ir pajamos pripažįstamos. Tačiau jeigu kyla abejonių dėl jau į pajamas įtrauktos sumos atgavimo, ta suma, kurios negalima atgauti ar kurios atgauti nesitikima, įtraukiama į sąnaudas, o ne koreguojama jau pripažintų pajamų suma.

- 19 Su tuo pačiu sandoriu ar kitokiu įvykiu susijusios pajamos ir sąnaudos pripažįstamos tuo pačiu metu. Šis procesas paprastai vadinamas pajamų ir sąnaudų palyginimu. Sąnaudos, įskaitant garantijas ir kitas sąnaudas, kurios bus patirtos išsiuntus prekes, paprastai gali būti patikimai įvertintos tada, kai įvykdomos kitos būtinos pajamų pripažinimo sąlygos. Tačiau pajamos negali būti pripažintos, jeigu negalima patikimai įvertinti sąnaudų; tokiomis aplinkybėmis visos už prekių pardavimą jau gautos sumos įtraukiamos į išpareigojimus.

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 ūkio subjektas 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⁾.

- 21 Pajamų pripažinimas pagal sandorio įvykdymo lygį dažnai vadinamas procentinio įvertinimo metodu. Pagal šį metodą pajamos pripažįstamos tais atskaitiniais laikotarpiais, kuriais teikiamos paslaugos. Šiuo pagrindu pripažįstant pajamas, gaunama naudingos informacijos apie paslaugos teikimo apimtį ir atlikimą per laikotarpį. 11-asis TAS „Statybos sutartys“ reikalauja pajamas pripažinti taip pat šiuo pagrindu. Minėto standarto reikalavimai paprastai taikomi sandorio, į kurį įeina paslaugų teikimas, pajamoms ir susijusioms sąnaudoms pripažinti.

- 22 Pajamos pripažįstamos tik tada, kai tikimasi, kad su sandoriu susijusi ekonominė nauda atiteks ūkio subjektui. Tačiau jeigu abejojama, ar į pajamas jau įtrauktos sumos bus gautos, sumos, kurių gauti nėra galimybių, pripažįstamos sąnaudomis, o ne koreguojama jau pripažintų pajamų suma.

- 23 Paprastai ūkio subjektas gali atlikti patikimus įvertinimus tada, kai su kitomis sandorio šalimis jis susitaria dėl:

- a) kiekvienos sandoryje dalyvaujančios šalies teisių, susijusių su jos teikiama ir gaunama paslauga;
- b) nuostatas, kurios gali būti keičiamos; ir
- c) atsiskaitymo būdus ir terminus.

Ūkio subjektas privalo turėti veiksmingą vidaus finansų planavimo ir apskaitos sistemą. Ūkio subjektas patikrina ir, jeigu reikia, iš naujo įvertina pajamas po paslaugos suteikimo. Tai, kad reikia tokių patikrinimų, nebūtinai reiškia, kad sandorio rezultatas negali būti patikimai įvertintas.

- 24 Sandorio įvykdymo lygis gali būti nustatytas keletu būdų. Ūkio subjektas taiko tokį būdą, kuris leidžia įvertinti suteiktų paslaugų patikimumą. Pagal sandorio pobūdį gali būti tokie būdai:

- a) atlikti padarytų darbų tyrimą;
- b) iki nustatytos datos paslaugos, lyginant su visomis paslaugomis, kurias reikia suteikti, įvykdymo procentas; arba
- c) iki tam tikros datos patirtų išlaidų ir visų įvertintų bendrųjų sandorio išlaidų santykis. Į išlaidas, patirtas iki tos datos, įtraukiamos tik tos išlaidos, kurios priskiriamos iki tos datos suteiktoms paslaugoms. Į įvertintas bendrąsias sandorio išlaidas įtraukiamos tik suteiktas paslaugas ar paslaugas, kurias reikia suteikti, atitinkančios išlaidos.

Būsimieji mokėjimai ir avansu iš klientų gautos sumos dažnai neatspindi suteiktų paslaugų.

⁽¹⁾ Žr. taip pat NAK-27 „Sandorių, susijusių su nuoma, esmės įvertinimas“ ir NAK-31 „Natūrinių mainų sandorių, susijusių su reklamos paslaugomis, pajamos“.

- 25 Praktiniais sumetimais, jeigu suteiktą paslaugą sudarančių veiksmų kiekio per tam tikrą laikotarpį nustatyti negalima, pajamos į apskaitą įtraukiamos tiesiogiai proporcingu metodu per nustatytą laikotarpį, išskyrus tuos atvejus, kai yra įrodymų, kad kuris nors kitas metodas gali geriau parodyti sandorio įvykdymo lygį. Jeigu kuris nors vienas konkretus veiksmas yra daug svarbesnis už kitus paslaugos teikimo veiksmus, pajamų pripažinimas yra atidedamas iki tol, kol bus atliktas šis veiksmas.
- 26 Jeigu sandorio, į kurį įeina paslaugų teikimas, rezultato patikimai įvertinti negalima, pajamos turi būti pripažįstamos tik atsižvelgiant į pripažintas sąnaudas, kurias galima atgauti.
- 27 Sandorio vykdymo pradžioje dažnai būna sunku patikimai įvertinti sandorio rezultatą. Nepaisant to, gali būti, kad ūkio subjektas atgaus išlaidas, kurias patyrė vykdydamas sandorį. Todėl pajamos įtraukiamos į apskaitą tik pagal patirtas išlaidas, kurias tikimasi atgauti. Kadangi sandorio rezultato patikimai įvertinti negalima, pilnas 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 ūkio subjekto turtą, už kurį mokamos palūkanos, autoriniai atlyginimai ir dividendai, turi būti į apskaitą įtraukiami pagal 30 straipsnį, jeigu:
- a) tikėtina, kad ūkio subjektas gaus su sandoriu susijusią ekonominę naudą; ir
 - b) pajamų suma gali būti patikimai nustatyta.
- 30 Pajamos turi būti pripažįstamos remiantis šiais principais:
- a) palūkanos pripažįstamos taikant faktinių palūkanų metodą, kaip išdėstyta 39-ojo TAS 9 ir 5TN–8TN straipsniuose;
 - b) autoriniai atlyginimai pripažįstami kaupimo principu remiantis atitinkamo susitarimo esme; ir
 - c) dividendai pripažįstami tada, kai nustatoma akcininko teisė gauti mokėjimą.
- 31 (Panaikinta)
- 32 Jeigu nesumokėtos palūkanos sukaupiamos prieš įsigyjant investicijas su palūkanomis, būsimosios gautinos palūkanos paskirstomos laikotarpiams prieš įsigijimą ir po įsigijimo, bet 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 būdu, 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 koku nors kitu nuosekliu ir racionaliū būdu.
- 34 Pajamos pripažįstamos tik tada, kai tikimasi, kad su sandoriu susijusi ekonominė nauda atiteks ūkio subjektui. Tačiau jeigu abejojama, ar į pajamas jau įtrauktos sumos bus gautos, sumos, kurių gauti nėra galimybių, pripažįstamos sąnaudomis, o ne koreguojama jau pripažintų pajamų suma.

ATSKLEIDIMAS

- 35 Ūkio subjektas turi atskleisti:
- a) pajamų pripažinimo apskaitos politiką ir metodus, taikomus sandorių, į kuriuos įeina paslaugų teikimas, įvykdymo lygiui nustatyti;

- b) kiekvienos svarbios per laikotarpį į apskaitą įtrauktų pajamų kategorijos sumą, įskaitant pajamas iš:
 - i) prekių pardavimo;
 - ii) paslaugų teikimo;
 - iii) palūkanų;
 - iv) autorinių atlyginimų;
 - v) dividendų; ir
 - c) pajamas, gautas iškeitus prekes ar paslaugas, įeinančias į kiekvieną svarbią pajamų kategoriją.
- 36 Ūkio subjektas pateikia visus neapibrėžtuosius įsipareigojimus ir neapibrėžtąjį turtą pagal 37-ąjį TAS „Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“. Neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas gali atsirasti iš garantinio aptarnavimo sutarties išlaidų, pretenzijų, piniginių baudų ar galimų nuostolių.

ĮSIGALIOJIMO DATA

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

19-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS**„Išmokos darbuotojams“****TIKSLAS**

Šio standarto tikslas – nustatyti darbuotojams mokamų išmokų apskaitos ir pateikimo finansinėse ataskaitose reikalavimus. Šis standartas reikalauja, kad ūkio subjektas pripažintų:

- a) išsipareigojimą, kai darbuotojas atliko darbą mainais į išmokas, kurios bus mokamos ateityje; ir
- b) sąnaudas, kai ūkio subjektas suvartoja ekonominę naudą, gaunamą iš paslaugos, darbuotojo suteiktos mainais į išmokas.

TAIKYMAS

- 1 Šis standartą darbdavys turi taikyti apskaitydamas visas išmokas darbuotojams, išskyrus tas, kurioms taikomas 2-asis TFAS „Mokėjimas akcijomis“.
- 2 Šis standartas nenagrinėja planuojamų darbuotojų pensijų išmokų atskaitomybės (žr. 26-ąjį TAS „Planuojamų pensijų išmokų apskaita ir atskaitomybė“).
- 3 Šis standartas taikomas išmokoms darbuotojams, įskaitant mokamas išmokas:
 - a) pagal oficialius planus ar kitus oficialius susitarimus tarp ūkio subjekto ir pavienių darbuotojų, darbuotojų grupių ar jų atstovų;
 - b) laikantis įstatymų reikalavimų arba ūkio šakos susitarimų, pagal kuriuos ūkio subjektai privalo mokėti įmokas į nacionalinius, valstybinius, ūkio šakos ar kitus jungtinius darbdavių planus; arba
 - c) laikantis neoficialios praktikos, sudarančios sąlygas konstruktyviam išsipareigojimui atsirasti. Patirtis sudaro sąlygas konstruktyviam išsipareigojimui atsirasti tada, kai ūkio subjektas neturi kito realaus pasirinkimo, kaip tik sumokėti išmokas darbuotojams. Konstruktyvaus išsipareigojimo pavyzdys – kai ūkio subjekto patirties pasikeitimas gali pakenkti jo 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 ataskaitinio laikotarpio pabaigos) ir nepiniginės išmokos (tokios kaip sveikatos priežiūra, būstas, automobiliai ir nemokamos ar dotuojamos prekės ir paslaugos) esamiems darbuotojams;
 - b) išmokos, mokamos pasibaigus tarnybos laikotarpiui, tokios kaip pensijos, kitos pašalpos, mokamos išeinant į pensiją, gyvybės draudimas ir sveikatos priežiūra pensiniu laikotarpiu;
 - c) kitos ilgalaikės išmokos darbuotojams, įskaitant išmokas, mokamas už ilgalaikį darbą ar mokslininko atostogas, išmokas jubiliejaus proga ar kitas su ilgalaikiu darbu susijusias išmokas, ilgalaikio nedarbingumo išmokas ir (jei išmokama per dvylika ar daugiau mėnesių po laikotarpio pabaigos) pelno dalį, priemokas ir atidėtas kompensacijas; ir
 - d) išeitinės išmokos.

Kadangi a–d punktuose nurodytai kiekvienai kategorijai būdingos skirtingos savybės, šiame standarte nustatyti atskiri kiekvienai kategorijai keliami reikalavimai.

- 5 Išmokos darbuotojams apima išmokas patiems darbuotojams ar jų išlaikytiniams, kurios gali būti suteiktos tiesiogiai darbuotojams, jų sutuoktiniams, vaikams, kitiems išlaikytiniams ar kitiems subjektams, pavyzdžiui, draudimo bendrovėms, mokėjimų (arba prekių ar paslaugų) forma.
- 6 Darbuotojas gali teikti paslaugas ūkio subjektui dirbdamas visu etatu, ne visu etatu, dirbdamas nuolatinį, nenuolatinį ar laikiną darbą. Pagal šį standartą darbuotojai yra taip pat direktoriai ir kiti vadovaujantys darbuotojai.

APIBRĖŽIMAI

- 7 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Išmokos darbuotojams – visų formų atlyginimas, ūkio subjekto mokamas darbuotojams mainais į atliktą darbą.

Trumpalaikės išmokos darbuotojams – išmokos darbuotojams (išskyrus išeitines išmokas), kurių visa suma išmokama per dvylika mėnesių po laikotarpio, per kurį darbuotojas atliko reikiamą darbą, pabaigos.

Išmokos, mokamos pasibaigus tarnybos laikotarpiui – išmokos darbuotojams (išskyrus išeitines išmokas), mokėtinos išėjus iš darbo.

Išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, planai – oficialūs ar neoficialūs susitarimai, pagal kuriuos ūkio subjektas moka išmokas vienam ar daugiau darbuotojų, kai jie išeina iš darbo.

Nustatytų įmokų planai – išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, planai, pagal kuriuos ūkio subjektas 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) ar nustatytų išmokų planai (išskyrus valstybinius planus), kurie:

- a) sukaupia turtą, įmokėtą įvairių ne bendro pavaldumo ūkio subjektų; ir
- b) naudoja šį turtą daugiau nei vieno ūkio subjekto darbuotojų išmokoms, o įmokų ir išmokų dydžiai nustatomi neatsižvelgiant į tai, kuriame ūkio subjekte dirba konkretūs darbuotojai.

Kitos ilgalaikės išmokos darbuotojams – išmokos darbuotojams (išskyrus išmokas, mokamas pasibaigus tarnybos laikotarpiui ir išeitines išmokas), kurių visos sumos nereikia sumokėti per dvylika mėnesių po laikotarpio, per kurį darbuotojai atliko susijusį darbą, pabaigos.

Išeitinės išmokos – išmokos darbuotojams, mokamos:

- a) ūkio subjektui priėmus sprendimą nutraukti darbo santykius su darbuotoju ar darbuotojų grupe iki išėjimo į pensiją anksčiau; arba
- b) darbuotojui priėmus sprendimą savo noru išeiti iš darbo mainais į tokias išmokas.

Privalomos išmokos darbuotojams – išmokos darbuotojams, nepriklausančios nuo to, ar darbuotojas tęsia darbą ūkio subjekte.

Dabartinė nustatytų išmokų įsipareigojimo vertė – numatomų būsimų mokėjimų, reikalingų įvykdyti įsipareigojimui, kylančiam iš darbuotojo tarnybos dabartiniu ir ankstesniais laikotarpiais, dabartinė vertė neatskaičius plano turto.

Einamoji paslaugų savikaina – 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) ilgalaikių išmokų darbuotojams fondo turimas turtas; ir
- b) sąlygas atitinkantys draudimo polisai.

Ilgalaikių išmokų darbuotojams fondo turimas turtas – turtas, išskyrus neperleidžiamas finansines priemones, išleistas ataskaitas teikiančio ūkio subjekto:

- a) priklausantis ūkio subjektui (fondui), kuris yra juridškai nepriklausomas nuo ataskaitas teikiančio ūkio subjekto ir kurio vienintelė paskirtis – mokėti arba finansuoti išmokas darbuotojams; ir

- b) skirtas tik išmokoms darbuotojams mokėti ar finansuoti, negali būti naudojamas ataskaitas teikiančio (net bankrutuojančio) ūkio subjekto kreditorių reikmėms ar grąžinamas minėtam ūkio subjektui, jeigu:
 - i) likusio fondo turto pakanka visiems susijusiems plano ar ataskaitas teikiančio ūkio subjekto išmokų darbuotojams įsipareigojimams įvykdyti; arba
 - ii) turtas grąžinamas ataskaitas teikiančiam ūkio subjektui kaip kompensacija už darbuotojų jau gautas išmokas.

Sąlygas atitinkantis draudimo polisas – su ataskaitas teikiančiu ūkio subjektu nesusijusio draudiko (apibūdinto 24-ajame TAS „Susijusių šalių atskleidimas“) išduotas draudimo polisas ⁽¹⁾, jeigu jame numatytos lėšos:

- a) gali būti naudojamos tik išmokoms darbuotojams mokėti ar finansuoti pagal nustatytą išmokų planą; ir
- b) negali būti naudojamos ataskaitas teikiančio (net bankrutuojančio) ūkio subjekto kreditorių reikmėms ir jam 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 teikiančiam ūkio subjektui kaip kompensacija už darbuotojų jau gautas išmokas.

Tikroji vertė – suma, už kurią gali būti apsieista turtu ar kuria gali būti užskaitytas tarpusavio įsipareigojimas tarp nesusijusių šalių, ketinančių pirkti (parduoti) turtą ar užskaityti tarpusavio įsipareigojimą.

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) pakeitimus, paremtus praeities duomenimis (skirtumus tarp ankstesnių aktuarinių prielaidų ir faktinio įvykio padarinių); ir
- b) aktuarinių prielaidų pasikeitimo poveikį.

Anksčiau suteiktų paslaugų savikaina – nustatytų išmokų įsipareigojimo už ankstesnius laikotarpius dabartinės vertės padidėjimas, atsirandantis dabartiniu laikotarpiu dėl išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui ar kitų ilgalaikių išmokų darbuotojams įsteigimo ar pakeitimų. Anksčiau suteiktų paslaugų savikaina gali būti teigiama (kai išmokos įsteigiamos ar padidinamos) arba neigiama (kai esamos išmokos sumažinamos).

TRUMPALAIKĖS IŠMOKOS DARBUOTOJAMS

8 Trumpalaikės išmokos darbuotojams:

- a) algos, atlyginimai ir socialinio draudimo įmokos;
- b) trumpalaikis kompensuojamas nedirbtas laikas (pavyzdžiui, metinės mokamos atostogos ir mokamos atostogos dėl ligos), kai ne darbo laikas numatomas per dvyliką mėnesių po to, kai baigiasi laikotarpis, per kurį darbuotojai atliko susijusį darbą;
- c) pelno dalis ir priemokos, mokamos per dvyliką mėnesių po laikotarpio, per kurį darbuotojai atliko susijusį darbą, pabaigos; ir
- d) nepiniginės išmokos (tokios kaip sveikatos priežiūra, būstas, automobiliai ir nemokamos ar dotuojamos prekės ir 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 nuostolių. Be to, trumpalaikių išmokų darbuotojams įsipareigojimai vertinami netaikant diskontavimo.

⁽¹⁾ Kriterijus atitinkantis draudimo polisas nebūtinai yra draudimo sutartis, apibrėžiama 4-ajame TFAS „Draudimo sutartis“.

Pripažinimas ir įvertinimas

Visos trumpalaikės išmokos darbuotojams

- 10 Jei per ataskaitinį laikotarpį darbuotojas atliko darbą, ūkio subjektas 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, ūkio subjektas 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-ąją TAS „Atsargos“ ir 16-ąją TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai“).

11, 14 ir 17 straipsniuose paaiškinta, kaip ūkio subjektas turėtų taikyti šį reikalavimą trumpalaikėms išmokoms darbuotojams, mokamoms už kompensuojamą nedirbtą laiką pelno dalies ir priemonių planų forma.

Trumpalaikis kompensuojamas nedirbtas laikas

- 11 Ūkio subjektas turi pripažinti laukiamą trumpalaikių išmokų darbuotojams dydį, mokamą už kompensuojamą nedirbtą laiką taip, kaip numatyta 10 straipsnyje:
- a) kaupiant kompensuojamą nedirbtą laiką – kai darbuotojai atlieka darbą, padidinantį jų teisę į būsimą kompensuojamą nedirbtą laiką; ir
 - b) nekaupiant kompensuojamo nedirbto laiko – kai kompensuojamas nedirbtas laikas išnaudojamas.
- 12 Ūkio subjektas gali mokėti darbuotojams už nebuvimą darbe dėl įvairių priežasčių: atostogų, ligos ir trumpalaikio nedarbingumo, motinystės ar tėvystės, prisiekusiojo prievolės ir karinės tarnybos. Teisę į kompensuojamą nedirbtą laiką skirstoma į dvi kategorijas:
- a) kaupiamąjį; ir
 - b) nekaupiamąjį.
- 13 Kaupiamasis kompensuojamas nedirbtas laikas yra toks, kurį galima perkelti ir išnaudoti būsimais laikotarpiais, jei dabartiniu laikotarpiu nebuvimo darbe trukmė nevisiškai išnaudota. Kaupiamasis kompensuojamas nedirbtas laikas gali būti privalomas apmokėti (kitais atvejais, 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 kompensuojamą nedirbtą laiką. Įsipareigojimas yra ir turi būti pripažįstamas, net 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 Ūkio subjektas turi vertinti laukiamą kaupiamojo mokamo ne darbo laiko kainą kaip papildomą sumą, kurią jis numato mokėti dėl neišnaudoto teisėto ne darbo laiko, sukaupto iki balanso datos.
- 15 Ankstesniajame straipsnyje nurodytu metodu įsipareigojimas vertinamas papildomų mokėjimų, kurių laukiama atsirasiant vien dėl išmokų kaupimo, suma. Daugeliu atvejų ūkio subjektui gali neprireikti atlikti išsamių skaičiavimų įvertinant, kad 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 straipsnius iliustruojantis pavyzdys

Ūkio subjekte yra 100 darbuotojų, kurie kasmet turi teisę gauti penkias darbo dienas mokamų atostogų sveikatos priežiūrai. Neišnaudotos sveikatos priežiūros atostogos gali būti perkeltos į kitus kalendorinius metus (tik vienerius). Šios atostogos pirmiausia atimamos iš einamųjų metų atostogų trukmės, o paskui – iš esamo likučio, perkelta iš praėjusių metų (LIFO būdas). 20X1 m. gruodžio 30 d. vidutinė neišnaudoto vieno darbuotojo ne darbo laiko trukmė yra dvi dienos. Remdamasis ankstesne patirtimi, ūkio subjektas numato, kad 20X2 metais 92 darbuotojai pasinaudos ne daugiau kaip penkiomis dienomis mokamų atostogų dėl ligos ir kad likę 8 darbuotojai pasinaudos vidutiniškai po 6,5 dienas.

Ūkio subjektas numato, kad dėl 20X1 m. gruodžio 31 d. susikaupusio neišnaudoto ne darbo laiko jis turės papildomai sumokėti nedarbingumo pašalpą už 12 dienų (po pusantros dienos kiekvienam iš 8 darbuotojų). Todėl ūkio subjektas pripažįsta įsipareigojimą, lygų nedarbingumo pašalpai už 12 dienų.

- 16 Nekaupiamasis mokamas ne darbo laikas neperkeliamas: jis išnyksta, jei dabartiniu laikotarpiu skirtas laikas visiškai neišnaudojamas, ir nesuteikia išeinantiems iš darbo darbuotojams teisės gauti piniginę išmoką už neišnaudotą mokamų atostogų laiką. Paprastai taip yra nedarbingumo pašalpos (jei praėjusį laikotarpį neišnaudotas atostogų laikas nepailgina jų būsimaisiais laikotarpiais), motinystės ir tėvystės atostogų ir mokamo ne darbo laiko dėl prisiekusiojo prievolės ar karinės tarnybos atvejais. Įsipareigojimą ar sąnaudas ūkio subjektas pripažįsta tik po nebuvimo darbe fakto, nes darbuotojų darbas nepadidina išmokos sumos.

Pelno padalijimo ir priemonių planai

- 17 Ūkio subjektas turi pripažinti laukiamas išlaidas dėl pelno padalijimo ir priemonių mokėjimų pagal 10 straipsnį tada ir tik tada:

- a) kai jis turi dabartinį teisinį ar konstruktyvų įsipareigojimą atlikti tokius mokėjimus už praėjusius įvykius; ir
- b) kai šį įsipareigojimą galima patikimai įvertinti.

Dabartinis įsipareigojimas yra tada ir tik tada, kai ūkio subjektas 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 ūkio subjekte 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 straipsnį iliustruojantis pavyzdys

Pelno padalijimo planas reikalauja, kad ūkio subjektas 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. Ūkio subjektas apskaičiavo, kad darbuotojų kaita sumažins išmokas iš pelno iki 2,5 % grynojo pelno.

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

- 19 Ūkio subjektas gali neturėti teisinės prievolės mokėti priemonę. Vis dėlto kai kuriais atvejais ūkio subjektai išmoka priemokas. Tokiu atveju ūkio subjektas turi konstruktyvų įsipareigojimą, nes jis neturi kito realaus pasirinkimo, kaip tik sumokėti priemonę. Konstruktyvaus įsipareigojimo vertinimas atspindi tikimybę, kad kai kurie darbuotojai gali išeiti iš darbo negavę premijos.
- 20 Ūkio subjektas gali patikimai įvertinti teisinį ar konstruktyvų įsipareigojimą pagal pelno padalijimo ar priemonių planą tada ir tik tada, kai:
- a) oficialiose plano sąlygose numatyta formulė išmokos sumai nustatyti;
 - b) jis nustato išmokėtinas sumas prieš įgaliojimą paskelbti finansines ataskaitas; arba
 - c) ankstesnė praktika aiškiai parodo ūkio subjekto konstruktyvaus įsipareigojimo sumą.
- 21 Įsipareigojimas pagal pelno padalijimo ir priemonių planą kyla iš darbuotojų tarnybos, o ne iš sandorio su ūkio subjekto savininkais. Todėl ūkio subjektas pripažįsta pelno pasidalijimo ir priemonių plano išlaidas sąnaudomis, o ne grynojo pelno paskirstymu.
- 22 Jei pelno dalies ir priemonių mokėjimas neturi būti visiškai įvykdytas per dvyliką mėnesių po laikotarpio, per kurį darbuotojai atliko susijusį darbą, pabaigos, šie mokėjimai tampa kitomis ilgalaikėmis išmokomis darbuotojams (žr. 126–131 straipsnius).

Atskleidimas

- 23 Nors šiame standarte nereikalaujama specialių atskleidimų apie trumpalaikes išmokas darbuotojams, tokių atskleidimų gali būti reikalaujama kituose standartuose. Pavyzdžiui, 24-ajame TAS „Susijusių šalių atskleidimas“ reikalaujama atskleisti informaciją apie išmokas pagrindiniam vadovaujančiam personalui. 1-ajame TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“ reikalaujama atskleisti išmokų darbuotojams sąnaudas.

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, pensijas; ir
- b) kitas išmokas, mokamas pasibaigus tarnybos laikotarpiui, pavyzdžiui, gyvybės draudimas pasibaigus tarnybos laikotarpiui ir sveikatos priežiūra pasibaigus tarnybos laikotarpiui.

Susitarimai, pagal kuriuos ūkio subjektas moka išmokas, mokamas pasibaigus tarnybos laikotarpiui, yra išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, planai. Visiems tokiems susitarimams ūkio subjektas taiko šį standartą, neatsižvelgdamas 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) ūkio subjekto teisinis ar konstruktyvus įsipareigojimas ribojama suma, kurią jis sutinka sumokėti į fondą. Taigi išmokų, darbuotojo gaunamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, sumą nulemia įmokų, ūkio subjekto (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 ūkio subjekto įsipareigojimas neapsiriboja suma, kurią jis sutinka sumokėti į fondą, yra tada, kai ūkio subjektas 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 ūkio subjektas yra didinę išmokas buvusiems darbuotojams, atsižvelgdamas į infliaciją, net jei jis neturi teisinio įsipareigojimo to daryti.

27 Pagal nustatytų išmokų planus:

- a) ūkio subjektas įsipareigoja mokėti sutartas išmokas dabartiniams ir buvusiems darbuotojams; ir
- b) aktuarinė rizika (kad išmokos kainuos daugiau, nei numatyta) ir investicinė rizika iš esmės tenka ūkio subjektui. Jei aktuarinė ar investicinė būklė yra blogesnė nei buvo tikėtasi, ūkio subjekto įsipareigojimas gali padidėti.

28 Toliau pateikiamuose 29–42 straipsniuose nustatytų įmokų planų ir nustatytų išmokų planų skirtumas paaiškinamas pagal jungtinius darbdavių planus, valstybės planus ir apdraustas išmokas.

Jungtiniai darbdavių planai

29 Jungtinį darbdavių planą ūkio subjektas turėtų priskirti nustatytų įmokų planams ar nustatytų išmokų planams, atsižvelgdamas į plano sąlygas (įskaitant visus konstruktyvius įsipareigojimus, neįeinančius į oficialias sąlygas). Jei jungtinis darbdavių planas yra apibrėžtųjų išmokų planas, ūkio subjektas turi:

- a) apskaitoje parodyti jam 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, reikalingą 120A straipsnyje.

30 Jei nepakanka informacijos, kad jungtiniam darbdavių planui, kuris yra nustatytų išmokų planas, būtų galima taikyti nustatytų išmokų apskaitą, ūkio subjektas turi:

- a) plano apskaitą tvarkyti pagal 44–46 straipsnių 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 ūkio subjektui 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 ūkio subjektui, 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 tą patį laikotarpį, išmokėti; o būsimos išmokos, uždirbtos pereinamąjį laikotarpį, bus išmokėtos iš būsimų įmokų; ir
- b) išmokos darbuotojams nustatomos pagal jų tarnybos trukmę ir plano dalyvės realiai negali pasitraukti iš plano nesumokėjusios įmokos už išmokas, uždirbtas darbuotojų iki pasitraukimo dienos. Toks planas sukuria ūkio subjektui aktuarinę riziką: jei galutinė išmokų, uždirbtų iki balanso datos, kaina yra didesnė nei buvo tikėtasi, ūkio subjektas 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, ūkio subjektas apskaitoje parodo jam 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 ūkio subjektas, įtraukdamas į apskaitą, gali nesugebėti apskaitos reikmėms pakankamai tiksliai nustatyti jam tenkančios plano finansinės būklės ir rezultatų dalies. Taip gali atsitikti, jei:

- a) jis negauna apie planą tokios informacijos, kuri tenkintų šio standarto reikalavimus; arba
- b) planas ūkio subjektams dalyviams parodo aktuarinę riziką, susijusią su dabartiniais ir buvusiais kitų ūkio subjektų darbuotojais, todėl nėra nuoseklaus ir patikimo pagrindo įsipareigojimui, plano turtą ir sąnaudas paskirstyti atskiriems ūkio subjektams plano dalyviams.

Tokiais atvejais ūkio subjektas apskaito planą taip, tarsi tai būtų nustatytų įmokų planas ir pateikia papildomą informaciją, kurios reikalauja 30 straipsnis.

32A. Sutartyje gali būti susitarimas tarp jungtinio darbdavių plano ir jo dalyvių, kuriuo nustatoma, kaip plano pelnas bus paskirstytas dalyviams (arba finansuojamas deficitas). Jungtinio darbdavių plano dalyvis su tokia sutartimi, pagal kurią planas apibūdinamas kaip nustatytų įmokų planas pagal 30 straipsnį, turi pripažinti turtą arba įsipareigojimus, kurie atsiranda iš sutarties susitarimo ir susidarantių pajamų ar sąnaudų, matomų pelno (nuostolių) ataskaitoje.

32A straipsnį paaiškinantis pavyzdys

Ūkio subjektas dalyvauja jungtiniame darbdavių (nustatytų išmokų) plane, kurio įvertinimas remiantis 19-uuoju TAS neparengtas. Tačiau jis atsiskaito už planą taip, lyg jis būtų nustatytų įmokų planas. Finansavimo įvertinimas ne pagal 19-ąjį TAS rodo, kad plane yra 100 milijonų deficitas. Dėl plano buvo sudaryta sutartis, su plane dalyvaujančiais darbdaviais sudarytas įnašų tvarkaraštis, kad per kitus penkerius metus būtų panaikintas deficitas. Bendri ūkio subjektų įnašai pagal sutartį yra 8 milijonai.

Ūkio subjektas pripažįsta įsipareigojimus mokėti įnašus, nustatytus pagal pinigų vertę, įskaitant būsimąsias įplaukas, ir bygas sąnaudų dalis, tenkančias pelnui ar nuostoliams.

- 32B. 37-ajame TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“ reikalaujama, kad ūkio subjektas pripažintų ir atskleistų informaciją apie tam tikrus neapibrėžtuosius įsipareigojimus. Jungtinio darbdavių plano kontekste neapibrėžtieji įsipareigojimai gali atsirasti, pavyzdžiui, iš:
- a) aktuarinių nuostolių, susijusių su kitais dalyvaujančiais ūkio subjektais, nes kiekvienas jungtiniame darbdavių plane dalyvaujantis ūkio subjektas dalinasi kiekvieno kito dalyvaujančio ūkio subjekto aktuarinę riziką; arba
 - b) bet kokios atsakomybės pagal plano sąlygas finansuoti bet kokią plano trūkumą, jei kiti ūkio subjektai nustoja dalyvauti.
- 33 Jungtiniai darbdavių planai skiriasi nuo grupės administravimo planų. Grupės administravimo planas yra sudaromas tik atskiroms darbdavių planams dėl to, kad šie darbdaviai galėtų sujungti savo turtą investiciniais tikslais ir sumažinti investicijų valdymo ir administravimo išlaidas, tačiau atskirų darbdavių įsipareigojimai jų darbuotojams yra skirtingi. Bendro administravimo planai nekelia ypatingų apskaitos problemų, kadangi lengvai gaunama informacija, leidžianti aiškinti juos kaip bet kurį vieno darbdavio planą, kadangi tokie planai dalyvaujantiems ūkio subjektams nekelia aktuarinės rizikos, susijusios su dabartiniais ir buvusiais kitų ūkio subjektų darbuotojais. Šio standarto apibrėžimai reikalauja, kad ūkio subjektas grupės administravimo planą priskirtų nustatytų įmokų planams arba nustatytų išmokų planams, atsižvelgdamas į plano sąlygas (įskaitant visus konstruktyvius įsipareigojimus, neįtrauktus į oficialias sąlygas).

Nustatytų išmokų planai, pagal kuriuos rizika paskirstoma įvairiems bendro pavaldumo ūkio subjektams

- 34 Nustatytų išmokų planai, pagal kuriuos rizika paskirstoma įvairiems bendro pavaldumo ūkio subjektams, pvz., patronuojančiai įmonei ir dukterinėms įmonėms, nėra jungtiniai darbdavių planai.
- 34A. Tokiame plane dalyvaujantis ūkio subjektas turi gauti informaciją apie visą planą, įvertintą pagal 19-ąją TAS remiantis prielaidomis, kurios taikomos visam planui. Jei sutartyje yra susitarimas ar apskaitos politika dėl plane numatytų grynujų nustatytų išmokų išlaidų apmokestinimo, nustatyto pagal 19-ąją TAS atskiros grupės ūkio subjektams, ūkio subjektas savo atskirose finansinėse ataskaitose turi pripažinti taip apmokestinamas grynąsias nustatytų išmokų išlaidas. Jei nėra tokio susitarimo ar politikos, grynosios nustatytų išmokų išlaidos turi būti pripažįstamos atskirose finansinėse ataskaitose tos grupės ūkio subjekto, kuris teisėtai subsidijuoja planą. Kitos grupės ūkio subjektai savo atskirose finansinėse ataskaitose turi pripažinti išlaidas, lygias jų įmokoms, mokamoms per tam tikrą laikotarpį.
- 34B. Dalyvavimas tokiame plane yra susijusios šalies sandoris su kiekvienu atskiru grupės ūkio subjektu. Todėl ūkio subjektas savo atskirose ar individualiose finansinėse ataskaitose atskleidžia:
- a) susitarimą pagal sutartį ar apskaitos politiką dėl grynujų nustatytų išmokų išlaidų apmokėjimo ar faktą, kad tokios politikos nėra;
 - b) politiką, kuria nustatomas ūkio subjekto mokamas įnašas;
 - c) jei ūkio subjektas atsiskaito už grynujų nustatytų išmokų išlaidų paskirstymą pagal 34A straipsnį, visa informacija apie planą kaip apie visumą pateikiama pagal 120–121 straipsnius;
 - d) jei ūkio subjektas atsiskaito už įnašą, mokamą tam tikrą laikotarpį pagal 34A straipsnį, informacijos apie planą kaip apie visumą reikalaujama pagal 120A straipsnio b–e, j, n, o, q punktus ir 121 straipsnį. Kito atskleidimo, kurio reikalaujama pagal 120A straipsnį, nereikia.

- 35 (Panaikinta)

Valstybės planai

- 36 Ūkio subjektas turi apskaitoje parodyti valstybės planą taip pat kaip ir jungtinį darbdavių planą (žr. 29 ir 30 straipsnius).
- 37 Įstatymuose numatomi valstybės planai apima visus ūkio subjektus (ar visus tam tikros kategorijos, pavyzdžiui, tam tikros ūkio šakos ūkio subjektus). Juos tvarko šalies, vietos valdžios institucijos ar kuri nors kita institucija (pavyzdžiui, nepriklausoma įstaiga, įkurta specialiai šiam tikslui), kurios ataskaitas teikiantis ūkio subjektas nekontroliuoja ir neveikia. Kai kuriuose ūkio subjektų kuriamuose planuose numatomos ir privalomos išmokos, pakeičiančios išmokas, kurias priešingu atveju padengtų valstybės planas, ir papildomos savo noru mokamos išmokos. Tokie planai nėra valstybės planai.

- 38 Valstybės planas pagal pobūdį gali būti nustatytų išmokų ar nustatytų įmokų planas, atsižvelgiant į plane numatytą ūkio subjekto išpareigojimą. Daugelis valstybės planų finansuojami pagal principą: mokėti iš einamųjų pajamų, t. y. nustatomos tokio dydžio įmokos, kurių pakaktų išmokoms, mokėtinoms tą patį laikotarpį, būsimos išmokos, uždirbtos pereinamąjį laikotarpį, bus išmokėtos iš būsimų įmokų. Vis dėlto daugelyje valstybės planų nenumatomas teisinis ar konstruktyvus ūkio subjektų išpareigojimas mokėti šias būsimas išmokas: vienintelis ūkio subjekto išpareigojimas yra mokėti įmokas tada, kai jos tampa mokėtinos, o jei ūkio subjekte valstybės plano nariai nedirba, jis nebeprivalo mokėti išmokų, kurias uždirbo jo paties darbuotojai ankstesniais metais. Todėl valstybės planai paprastai yra nustatytų įmokų planai. Tačiau tais retais atvejais, kai valstybės planas yra nustatytų išmokų planas, ūkio subjektas taiko 29 ir 30 straipsniuose numatytą tvarką.

Apdraustos išmokos

- 39 Ūkio subjektas gali mokėti draudimo premijas išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, planui finansuoti. Ūkio subjektas tokį planą laiko nustatytų įmokų planu, nebent jis turėtų (tiesiogiai arba netiesiogiai per planą) teisinį ar konstruktyvų išpareigojimą:

- a) tiesiogiai mokėti darbuotojams išmokas tada, kai jos tampa mokėtinos; arba
- b) mokėti papildomas sumas, jei draudikas nesumoka darbuotojams visų būsimų išmokų, susijusių su darbuotojo tarnyba dabartiniu ir ankstesniais laikotarpiais.

Jei ūkio subjektas turi tokį teisinį ar konstruktyvų išpareigojimą, jis turi aiškinti planą kaip nustatytų išmokų planą.

- 40 Draudimo sutartimi apdraustos išmokos neprivalo turėti tiesioginio ar savaiminio ryšio su ūkio subjekto išpareigojimu mokėti išmokas darbuotojams. Išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, planuose, turinčiuose draudimo sutartis, apskaita ir finansavimas atskiriami taip pat kaip ir kituose finansavimo planuose.

- 41 Jei ūkio subjektas finansuoja išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, išpareigojimą mokėdamas už draudimo polisą, pagal kurį ūkio subjektas išlaiko teisinį ar konstruktyvų išpareigojimą (tiesiogiai ar netiesiogiai per planą, per būsimų premijų nustatymo mechanizmą ar per susijusios šalies santykį su draudiku), tai premijų mokėjimas nėra nustatytų įmokų susitarimas. Vadinas, ūkio subjektas:

- a) apskaitoje parodo sąlygas atitinkantį draudimo polisą kaip plano turtą (žr. 7 straipsnį); ir
- b) pripažįsta kitus draudimo polius kaip kompensacines teises (jei poliai atitinka 104A straipsnyje numatytus kriterijus).

- 42 Jei draudimo polisas išduotas tam tikro plano dalyvio ar plano dalyvių grupės vardu ir ūkio subjektas pagal polisą neturi jokio teisinio ar konstruktyvaus išpareigojimo padengti atsirandantį nuostolį, ūkio subjektas neturi išpareigojimo mokėti išmokas darbuotojams ir už išmokų mokėjimą atsako tik draudikas. Nustatytų įmokų mokėjimas pagal tokias sutartis iš esmės yra išpareigojimo mokėti išmokas darbuotojams apmokėjimas, o ne investicija išpareigojimui įvykdyti. Vadinas, ūkio subjektas neturi nei turto, nei išpareigojimo. Todėl ūkio subjektas aiškina tokius mokėjimus kaip įmokas į nustatytų įmokų planą.

IŠMOKOS, MOKAMOS PASIBAIGUS TARNYBOS LAIKOTARPIUI: NUSTATYTŲ ĮMOKŲ PLANAI

- 43 Nustatytų įmokų apskaita yra paprasta, nes ataskaitas teikiančio ūkio subjekto išpareigojimą kiekvieną laikotarpį lemia už tą laikotarpį mokėtina suma. Vadinas, išpareigojimui ar sąnaudoms įvertinti nereikalingos aktuarinės prielaidos ir negali susidaryti aktuarinis pelnas ar nuostolis. Be to, išpareigojimai vertinami netaikant diskontavimo, išskyrus atvejus, kai visas išpareigojimas neturi būti įvykdytas per dvylika mėnesių po laikotarpio, per kurį darbuotojai atliko susijusį darbą, pabaigos.

Pripažinimas ir įvertinimas

- 44 Jei darbuotojas atliko darbą ūkio subjekte per ataskaitinį laikotarpį, tai įmoką už tą darbą, mokėtiną į nustatytų įmokų planą, ūkio subjektas turi pripažinti:

- a) kaip išpareigojimą (sukauptąsias sąnaudas), prieš tai išskaičiavęs jau sumokėtą įmoką. Jei sumokėta įmoka viršija įmoką, mokėtiną už darbą iki balanso datos, ūkio subjektas turi pripažinti šį perviršį kaip turtą (iš anksto apmokėtas sąnaudas) tiek, kiek toks išankstinis mokėjimas sudarys sąlygas, pavyzdžiui, sumažinti būsimum mokėjimus arba sugrąžinti pinigus; ir

- b) kaip sąnaudas, nebent kitas standartas reikalautų ar leistų įtraukti įmoką į turto kainą (žr., pavyzdžiui, 2-ąją TAS „*Atsargos*“ ir 16-ąją TAS „*Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai*“).

- 45 Jei įmokos į nustatytų įmokų planą neturi būti visiškai sumokėtos per dvyliką mėnesių po laikotarpio, per kurį darbuotojai atliko susijusį darbą, pabaigos, jos turi būti diskontuojamos, taikant 78 straipsnyje nurodytą diskonto normą.

Atskleidimas

- 46 Ūkio subjektas turi nurodyti sumą, pripažintą sąnaudomis nustatytų įmokų planuose.
- 47 Kaip reikalaujama 24-ajame TAS „*Susijusių šalių atskleidimas*“ ūkio subjektas pateikia informaciją apie pagrindinių vadovaujančių darbuotojų įmokas į nustatytų įmokų planus.

IŠMOKOS, MOKAMOS PASIBAIGUS TARNYBOS LAIKOTARPIUI: APIBRĖŽTŲJŲ IŠMOKŲ PLANAI

- 48 Nustatytų išmokų planų apskaita sudėtinga, nes įsipareigojimui ir sąnaudoms įvertinti reikalingos aktuarinės prielaidos ir yra aktuarinio pelno ir nuostolių tikimybė. Be to, įsipareigojimams vertinami diskontuojant, nes jie gali būti įvykdyti praėjus daugeliui metų po to, kai darbuotojai atliko susijusį darbą.

Pripažinimas ir įvertinimas

- 49 Nustatytų išmokų planai gali būti nefinansuojami visiškai ar iš dalies finansuojami ūkio subjekto (kartais jo darbuotojų) įmokomis į ūkio subjektą arba fondą, kuris teisiškai atskirtas nuo ataskaitas teikiančio ūkio subjekto ir iš kurio mokamos išmokos darbuotojams. Finansuojamų išmokų mokėjimas suėjus terminui priklauso ne tik nuo fondo finansinės būklės ir investicinių rezultatų, bet ir nuo ūkio subjekto sugebėjimo (ir noro) padengti esamą fondo turto trūkumą. Todėl ūkio subjektas 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 Ūkio subjektas vykdo nustatytų išmokų planų apskaitą tokiais etapais:
- a) taiko aktuarinius metodus, siekdamas patikimai apskaičiuoti išmokų, kurias darbuotojai uždirbo mainais į savo darbą per einamąjį ir ankstesnius laikotarpius, dydį. Tam ūkio subjektas turi nustatyti, kiek išmokų yra priskirtina einamajam ir ankstesniems laikotarpiams (žr. 67–71 straipsnius), apskaičiuoti (įvertinti aktuarines prielaidas) demografinius (tokius, kaip darbuotojų kaita ir mirtingumas) ir finansinius (tokius, kaip būsimas atlyginimų ir medicinos išlaidų augimas) kintamuosius, turėsiančius įtakos išmokų išlaidoms (žr. 72–91 straipsnius);
 - b) diskontuoja tą išmoką taikydamas planuojamą sąlyginio vieneto metodą, kad nustatytų dabartinę nustatytų išmokų įsipareigojimo vertę ir einamąją paslaugų savikainą (žr. 64–66 straipsnius);
 - c) nustato plano turto tikrąją vertę (žr. 102–104 straipsnius);
 - d) nustato visą aktuarinio pelno ir nuostolių sumą ir tą aktuarinio pelno ir nuostolių sumą, kuri turi būti pripažinta (žr. 92–95 straipsnius);
 - e) jei planas buvo įdiegtas arba pakeistas, nustato atsirandančią anksčiau suteiktų paslaugų savikainą (žr. 96–101 straipsnius); ir
 - f) jei planas buvo sumažintas ar įvykdytas, nustato atsirandantį pelną ar nuostolį (žr. 109–115 straipsnius).

Jei ūkio subjektas turi keletą nustatytų išmokų planų, kiekvienam svarbiam planui jis taiko šias procedūras atskirai.

- 51 Kai kuriais atvejais gali būti laikomos patikimomis šamos, vidurkiai ir sutrumpinti skaičiavimai, artimi detaliamiems skaičiavimams, iliustruojamiems šiame standarte.

Konstruktivaus įsipareigojimo apskaita

- 52 Ūkio subjektas turi įtraukti į apskaitą ne tik savo teisinius įsipareigojimus pagal oficialiąsias nustatytų išmokų plano sąlygas, bet ir visus konstruktyvius įsipareigojimus, kylančius iš ūkio subjekto patirties. Patirtis sudaro sąlygas konstruktyviam įsipareigojimui atsirasti tada, kai ūkio subjektas neturi kito realaus pasirinkimo, kaip tik sumokėti

išmokas darbuotojams. Konstruktyvaus įsipareigojimo pavyzdys – kai ūkio subjekto patirties pasikeitimas gali pakenkti jo ir darbuotojų santykiams.

- 53 Nustatytų išmokų plano oficialios sąlygos gali leisti ūkio subjektui nutraukti savo įsipareigojimą pagal planą. Vis dėlto paprastai ūkio subjektui sunku atsisakyti plano, jei jis nori išlaikyti darbuotojus. Todėl, jeigu nėra prieštaraujančių įrodymų, išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, apskaitoje daroma prielaida, kad dabar žadamas išmokas ūkio subjektas mokės ir per likusį darbuotojų darbo laiką.

Balansas

- 54 Nustatytų išmokų įsipareigojimu pripažinta suma turi būti grynoji šių dydžių suma:
- a) dabartinė nustatytų išmokų įsipareigojimo vertė balanso datą (žr. 64 straipsnį);
 - b) pridėjus aktuarinį pelną (atėmus aktuarinį nuostolį), nepripažintą dėl 92–93 straipsniuose išdėstytų nuorodų;
 - c) atėmus dar nepripažintą anksčiau suteiktų paslaugų savikainą (žr. 96 straipsnį);
 - d) atėmus plano turto (jei jo yra), kuris bus tiesiogiai panaudotas įsipareigojimams vykdyti, tikrąją vertę balanso datą (žr. 102–104 straipsnius).
- 55 Nustatytų įmokų įsipareigojimo dabartinė vertė yra bendras įsipareigojimas prieš išskaičiuojant tikrąją plano turto vertę.
- 56 Ūkio subjektas turi tiksliai nustatyti dabartinę nustatytų išmokų įsipareigojimų vertę ir tikrąją plano turto vertę, kad finansinėse ataskaitose pripažintos sumos iš esmės nesiskirtų nuo sumų, kurios bus apskaičiuotos balanso datą.
- 57 Šiame standarte rekomenduojama, tačiau nereikalaujama, kad ūkio subjektas pasitelktų kvalifikuotą aktuarą visiems svarbiausiems išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, įsipareigojimams įvertinti. Praktiškai ūkio subjektas gali paprašyti, kad kvalifikuotas aktuaras 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 straipsnį apskaičiuota suma gali būti neigiama (turtas). Ūkio subjektas turi vertinti gaunamą turtą mažesniąja iš žemiau nurodytų sumų:
- a) suma, nustatyta pagal 54 straipsnį; ir
 - b) grynąją šių dydžių suma:
 - i) visų nepripažintų aktuarinių nuostolių ir anksčiau suteiktų paslaugų savikainos (žr. 92, 93 ir 96 straipsnius); ir
 - ii) ekonominės naudos, gaunamos iš plano grąžinamų lėšų arba būsimų plano įmokų sumažinimo forma, dabartinės vertės. Šio ekonominio pelno dabartinė vertė turi būti nustatyta taikant 78 straipsnyje nurodytą diskonto normą.
- 58A. Taikant 58 straipsnį, einamojo laikotarpio pelnas neturi būti pripažįstamas tik kaip einamojo laikotarpio aktuarinio pelno ar anksčiau suteiktų paslaugų savikainos rezultatas ar kaip nuostolis, gavus aktuarinį pelną per einamąjį laikotarpį. Dėl to pagal 54 straipsnio reikalavimus ūkio subjektas turėtų iš karto pripažinti toliau nurodytą pelną ir nuostolius, o nustatytą išmokų turtą apskaičiuoti 58 straipsnio b punkte nustatyta tvarka:
- a) einamojo laikotarpio grynuosius aktuarinius nuostolius ir einamojo laikotarpio anksčiau suteiktų paslaugų savikainą, jeigu jie viršija 58 straipsnio b punkto ii papunktyje nurodytos išmokų darbuotojams dabartinės vertės sumažėjimą. Jeigu išmokų darbuotojams dabartinė vertė nesikeičia ar nepadidėja, visus einamojo laikotarpio grynuosius aktuarinius nuostolius ir einamojo laikotarpio išlaidas buvusiems darbuotojams reikėtų pripažinti iš karto, kaip reikalaujama 54 straipsnyje;
 - b) einamojo laikotarpio grynąjį draudimo pelną, atskaičius einamojo laikotarpio anksčiau suteiktų paslaugų savikainą, jeigu jis viršija 58 straipsnio b punkto ii papunktyje nurodytų išmokų darbuotojams dabartinės vertės padidėjimą. Jeigu išmokų darbuotojams dabartinė vertė nesikeičia ar nesumažėja, visus einamojo laikotarpio grynuosius aktuarinius nuostolius, atskaičius einamojo laikotarpio anksčiau suteiktų paslaugų savikainą, reikėtų pripažinti iš karto, kaip nurodoma 54 straipsnyje.

- 58B. 58A straipsnį ūkio subjektas taiko tik jeigu ataskaitinio laikotarpio pradžioje arba pabaigoje pagal patvirtintą išmokų planą susidaro perviršis ⁽¹⁾ ir pagal dabartines plano sąlygas jo negalima pilnai susigrąžinti kompensuojant ar mažinant būsimas įmokas. Tokiais atvejais 58 straipsnio b punkto i papunktyje nurodyta suma padidinama per ataskaitinį laikotarpį patirtais aktuariniais nuostoliais, kurių pripažinimas atidedamas pagal 54 straipsnį. Jeigu minėtas padidinimas nekompensuojamas atitinkamų išmokų darbuotojams, kurios gali būti pripažįstamos pagal 58 straipsnio b punkto ii papunktį, dabartinės vertės sumažėjimas, 58 straipsnio b punkte nurodyta gryna bendroji suma padidinama ir apskaičiuojamas pelnas. Pagal 58A straipsnio reikalavimus tokiais atvejais pelnas negali būti pripažįstamas. Priešingas poveikis būna ataskaitinio laikotarpio aktuarinio pelno, kuris pagal 54 straipsnį nepripažįstamas, atveju, kai dėl aktuarinio pelno sumažėja sukaupti aktuariniai nuostoliai. 58A straipsnyje 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. Ūkio subjektas tokiais atvejais pripažįsta turtą, nes:
- jis kontroliuoja išteklis, kurie suteikia galimybę panaudoti perviršį būsimajai naudai gauti;
 - ši kontrolė yra praeities įvykių rezultatas (ūkio subjekto sumokėtų įmokų ir darbuotojo atlikto darbo); ir
 - ūkio subjektas gali gauti būsimąją ekonominę naudą sumažindamas būsimąsias įmokas arba grąžindamas pinigines lėšas tiesiogiai ūkio subjektui ar netiesiogiai į kitą planą, kuriame trūksta lėšų.
- 60 58 straipsnio b punkte nurodyta riba nepanaikina atidėto tam tikrų aktuarinių nuostolių (žr. 92 ir 93 straipsnius) ir tam tikros anksčiau suteiktų paslaugų savikainos (žr. 96 straipsnį), kitų nei nurodyta 58A straipsnyje, pripažinimo. Tačiau ši riba panaikina pereinamąją nuostatą, nurodytą 155 straipsnio b punkte. 120 straipsnio f punkto iii papunktis reikalauja, kad ūkio subjektas atskleistų visas sumas, kurios nebuvo pripažintos turtu dėl 58 straipsnio b punkte nurodytos ribos.

60 straipsnį iliustruojantis pavyzdys

Nustatytų išmokų plano apibūdinimas yra toks:

Dabartinė įsipareigojimo vertė	1 100
Plano turto tikroji vertė	(1 190)
	(90)
Nepripažinti aktuariniai nuostoliai	(110)
Nepripažinta anksčiau suteiktų paslaugų savikaina	(70)
Nepripažintas įsipareigojimo padidėjimas pirmą kartą taikant šį standartą pagal 155 straipsnio b punktą	(50)
	(320)
Neigiama suma, nustatyta pagal 54 straipsnį	90
Diskontuota ateityje galimų grąžinti lėšų ir būsimųjų įmokų dabartinė vertė	
Riba pagal 58 straipsnio b punktą skaičiuojama taip:	
Nepripažinti aktuariniai nuostoliai	110
Nepripažinta anksčiau suteiktų paslaugų savikaina	70
Diskontuota ateityje galimų grąžinti lėšų ir būsimųjų įmokų dabartinė vertė	90
Riba	270

270 yra mažiau už 320. Todėl ūkio subjektas pripažįsta 270 dydžio turtą ir nurodo, kad riba sumažino turto balansinę vertę 50 (žr. 120 straipsnio f punkto iii papunktį).

⁽¹⁾ Perviršis – tai suma, kuria plane numatyto turto tikroji vertė viršija nustatytų išmokų įsipareigojimo dabartinę vertę.

Pelnas arba nuostolis

- 61 Ūkio subjektas turi pripažinti visas grynąsias šias sumas pelno (nuostolių) ataskaitoje, išskyrus tas, kiek kitame standarte reikalaujama ar leidžiama jas įtraukti į turto savikainą:
- a) einamąją paslaugų savikainą (žr. 63–91 straipsnius);
 - b) palūkanų išlaidas (žr. 82 straipsnį);
 - c) planuojamą bet kokio turto (žr. 105–107 straipsnius) ir bet kokių kompensacijos teisių atsiperkamumą (žr. 104A straipsnį);
 - d) aktuarinį pelną ir nuostolį, kaip reikalaujama pagal ūkio subjekto apskaitos politiką (žr. 92–93D straipsnius);
 - e) anksčiau suteiktų paslaugų savikainą (žr. 96 straipsnį);
 - f) bet kokių sumažinimų ar atsiskaitymų poveikį (žr. 109 ir 110 straipsnius); ir
 - g) 58B straipsnyje aprašyto apribojimo poveikį, išskyrus atvejus, kai jis pagal 93C straipsnį pripažįstamas už pelno ar nuostolių ribų.
- 62 Kiti standartai reikalauja įtraukti į turto savikainą tam tikras išmokų darbuotojams išlaidas, tokias kaip atsargos, nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai (žr. 2-ąjį TAS ir 16-ąjį TAS). Visos išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, išlaidos, įtrauktos į tokio turto savikainą, nurodytos 61 straipsnyje.

Pripažinimas ir įvertinimas: nustatytų išmokų įsipareigojimų ir einamosios paslaugų savikainos dabartinė vertė

- 63 Galutinėms nustatytų išmokų plano išlaidoms gali turėti įtakos daug kintamųjų, tokių, kaip galutiniai atlyginimai, darbuotojų kaita ir mirtingumas, medicinos išlaidų tendencijos, o finansuojamo plano kainai – investicinės pajamos iš plano turto. Galutinės plano išlaidos yra neaiškios ir manoma, kad šis neaiškumas išliks ilgai. Kad būtų galima įvertinti dabartinę įsipareigojimų, susijusių su išmokomis, mokamomis pasibaigus tarnybos laikotarpiui, ir einamąją paslaugų savikainą, vertę, būtina:
- a) taikyti aktuarinį vertinimo metodą (žr. 64–66 straipsnius);
 - b) priskirti išmokas tarnybos laikotarpiams (žr. 67–71 straipsnius); ir
 - c) įvertinti aktuarines prielaidas (žr. 72–91 straipsnius).

Aktuarinio vertinimo metodas

- 64 Dabartinei nustatytų išmokų įsipareigojimų vertei ir dabartinei einamajai paslaugų savikainai (prireikus – ir anksčiau suteiktų paslaugų savikainai) nustatyti ūkio subjektas turi taikyti planuojamo sąlyginio vieneto metodą.
- 65 Taikant planuojamo sąlyginio vieneto metodą (kartais vadinamą tarnybos metais sukaupytų išmokų metodu ar išmokų/tarnybos metų metodu), daroma prielaida, kad kiekvienas tarnybos laikotarpis suteikia teisę gauti papildomą išmokos vienetą (žr. 67–71 straipsnius) ir, prieš apskaičiuojant galutinį įsipareigojimą, kiekvienas vienetas įvertinamas atskirai (žr. 72–91 straipsnius).

65 straipsnį iliustruojantis pavyzdys

Baigus tarnybą, išmokama vienkartinė išmoka, lygi 1 % galutinio atlyginimo už kiekvienus tarnybos metus. 1 metais atlyginimas yra 10 000 PV 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-ą metų pabaigoje, darant prielaidą, kad aktuarinės prielaidos išliks nepakitusios. Paprastumo dėlei šiame pavyzdyje neatsižvelgiama į papildomą patikslinimą, kuris reikalingas siekiant parodyti tikimybę, kad darbuotojas gali išeiti iš darbo anksčiau ar vėliau nei numatyta.

Metai	1	2	3	4	5
<i>Įmoka priskiriama:</i>					
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

Metai	1	2	3	4	5
Einamoji paslaugų savikaina	89	98	108	119	131
Galutinis įsipareigojimas	89	196	324	476	655

Pastaba:

1. pradinis įsipareigojimas yra išmokų, priskirtų ankstesniems metams, dabartinė vertė.
2. Einamoji paslaugų savikaina yra išmokų, priskirtų einamiesiems metams, dabartinė vertė.
3. Galutinis įsipareigojimas yra išmokų, priskirtų einamiesiems ir ankstesniems metams, dabartinė vertė.

- 66 Ūkio subjektas diskontuoja visą įsipareigojimą, susijusį su išmokomis pasibaigus tarnybos laikotarpiui, net jei įsipareigojimo dalies apmokėjimo terminas sueina per dvyliką mėnesių skaičiuojant po balanso datos.

Išmokos priskyrimas tarnybos laikotarpiams

- 67 Ūkio subjektas, apskaičiuodamas nustatytų išmokų įsipareigojimų dabartinę vertę ir susijusių einamąją paslaugų savikainą, jei reikia – ir anksčiau suteiktų paslaugų savikainą, išmoką priskiria tarnybos laikotarpiams pagal plano išmokų formulę. Tačiau jei darbuotojo tarnyba vėlesniais metais skatins mokėti daug didesnes išmokas nei ankstesniais metais, ūkio subjektas turi paskirstyti išmoką tiesiogiai proporcingu principu:
- a) nuo momento, kai darbuotojo tarnyba pirmą kartą suteikia teisę gauti išmoką pagal planą (nepaisant to, ar išmokos priklausys nuo tolesnės tarnybos, ar ne); iki
 - b) momento, kai tolesnė darbuotojo tarnyba nesuteikia teisės gauti reikšmingų papildomų išmokų sumų pagal planą, išskyrus tai, kiek jos susijusios su tolesniu atlyginimo didėjimu.
- 68 Planuojamo sąlyginio vieneto metodas reikalauja, kad ūkio subjektas priskirtų išmoką einamajam laikotarpiui (kad būtų galima apskaičiuoti einamąją paslaugų savikainą) ir einamajam ir ankstesniems laikotarpiams (kad būtų galima apskaičiuoti dabartinę nustatytų išmokų įsipareigojimų vertę). Ūkio subjektas priskiria išmoką laikotarpiams, kada atsirado išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, įsipareigojimas. Ši įsipareigojimas atsiranda, kai darbuotojas atlieka darbą mainais į išmokas, mokamas pasibaigus tarnybos laikotarpiui, kurias ūkio subjektas numato mokėti būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais. Aktuariniai metodai leidžia ūkio subjektui įvertinti šį įsipareigojimą pakankamai patikimai, kad būtų galima pagrįstai pripažinti įsipareigojimą.

68 straipsnį iliustruojantys pavyzdžiai

1. Nustatytų išmokų plane numatyta vienkartinė 100 PV dydžio išmoka, mokama darbuotojui išeinant į pensiją už kiekvienus tarnybos metus.

Kiekvieniems metams priskiriama 100 PV dydžio išmoka. Einamoji paslaugų savikaina yra dabartinė 100 PV vertė. Dabartinė nustatytų išmokų įsipareigojimo vertė yra dabartinė 100 PV vertė, padauginta iš tarnybos metų skaičiaus iki balanso datos.

Jei išmoka turi būti sumokėta iš karto darbuotojui išeinant iš darbo, einamoji paslaugų savikaina ir dabartinė nustatytų išmokų 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 dabatinei mėnesio pensijos, sudarančios 0,2 % apskaičiuoto galutinio atlyginimo, vertei. Pensija mokėtina nuo numatomo išėjimo į pensiją dienos iki mirties dienos. Einamoji paslaugų savikaina 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. Einamoji paslaugų savikaina ir dabartinė nustatytų išmokų įsipareigojimo vertė diskontuojama, nes pensijos pradedamos mokėti nuo 65 metų amžiaus.

- 69 Darbuotojo tarnyba sukelia įsipareigojimą pagal nustatytą išmokų planą netgi tada, kai išmokas lemia būsimas darbas (kitais atvejais, jei nėra privalomos mokėti). Darbuotojo tarnyba iki privalomo mokėjimo sukelia konstruktyvų įsipareigojimą, nes kiekvieno kito balanso datą būsimos darbo, kurią darbuotojas turi atlikti prieš įgydamas teisę į išmoką, apimtis mažėja. Ūkio subjektas, vertindamas nustatytą 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 atsiranda darbuotojui dar atliekant darbą, kuris suteikia teisę į išmoką tokiam įvykiui įvykus. Tam tikro įvykio tikimybė turi įtakos įsipareigojimo įvertinimui, tačiau nenulemia įsipareigojimo buvimo.

69 straipsnį iliustruojantys pavyzdžiai

1. Pagal planą mokama 100 PV dydžio išmoka už kiekvienus tarnybos metus. Išmokos darbuotojui ima priklausyti po 10 tarnybos metų.

Kiekvieniems metams priskiriama 100 PV dydžio išmoka. Kiekvienais pirmųjų 10 metų einamoji paslaugų savikaina ir dabartinė įsipareigojimo vertė atspindi tikimybę, kad darbuotojas gali neišdirbti dešimties metų.

2. Pagal planą mokama 100 PV dydžio išmoka už kiekvienus tarnybos metus, neįskaitant tarnybos iki 25 metų amžiaus. Išmokos darbuotojui ima priklausyti iš karto.

Tarnybai iki 25 metų amžiaus išmoka nepriskiriama, nes tarnyba iki šio amžiaus nesuteikia teisės į išmokas (su išlyga ar be išlygos). Kiekvieniems kitiems metams priskiriama 100 PV dydžio išmoka.

- 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 atskaitiniams laikotarpiams pagal plano išmokų formulę. Tačiau jei darbuotojo tarnyba vėlesniais metais suteiks teisę į daug didesnę išmoką nei ankstesniais metais, ūkio subjektas išmoką turi paskirstyti tiesiogiai proporcingai iki datos, kai tolesnė darbuotojo tarnyba nebesuteikia teisės į papildomą išmokų sumą. Taip yra todėl, kad darbuotojo tarnyba per visą laikotarpį galiausiai privers mokėti padidintą išmoką.

70 straipsnį iliustruojantys pavyzdžiai

1. Pagal planą mokama vienkartinė 1 000 PV dydžio išmoka, į kurią darbuotojas įgyja teisę išdirbęs 10 metų. Už vėlesnę tarnybą papildoma išmoka nenumatyta.

Kiekvieniems pirmųjų 10 metų priskiriama 100 PV (1 000 PV padalijus iš 10) dydžio išmoka. Einamoji paslaugų savikaina per kiekvienus pirmuosius 10 metų atspindi tikimybę, kad darbuotojas gali neišdirbti dešimties metų. Vėlesniems metams išmoka nepriskiriama.

2. Pagal planą mokama vienkartinė 2 000 PV dydžio išėjimo į pensiją išmoka visiems darbuotojams, kurie dar dirba būdami 55 metų amžiaus ir yra išdirbę dvidešimt metų arba kurie dar dirba būdami 65 metų, neatsižvelgiant į jų tarnybos trukmę.

Darbuotojams, atėjusiems į ūkio subjektą 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 ūkio subjektas skiria 100 PV dydžio išmoką (2 000 padalijus iš 20) už kiekvienus metus nuo 35 iki 55 metų amžiaus.

Darbuotojams, atėjusiems į ūkio subjektą 35–45 metų amžiaus, ilgesnė nei dvidešimties metų tarnyba neskatina mokėti papildomų išmokų. Šiems darbuotojams ūkio subjektas skiria 100 PV dydžio išmoką (2 000 padalijus iš 20) už kiekvienus 20 pirmųjų tarnybos metų.

Darbuotojams, atėjusiems į ūkio subjektą 55 metų amžiaus, ilgesnė nei dešimties metų tarnyba nesuteikia teisės į papildomas išmokas. Šiems darbuotojams ūkio subjektas skiria 200 PV dydžio išmoką (2 000 padalijus iš 10) už kiekvienus 10 pirmųjų tarnybos metų.

Visų darbuotojų einamoji paslaugų savikaina 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 % medicinos 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, ūkio subjektas skiria 4 % dabartinės numatomų medicinos išlaidų vertės (40 % padalijus iš 10) kiekvieniems 10 pirmųjų metų ir 1 % (10 % padalijus iš 10) kiekvieniems antrojo dešimtmečio metų. Einamoji paslaugų savikaina kiekvienais metais atspindi tikimybę, kad darbuotojas gali neišdirbti laikotarpio, reikalingo daliai ar visoms išmokoms uždirbti. Darbuotojams, kurie, kaip numatoma, išeis iš darbo neišdirbę 10 metų, išmoka neskiriama.

4. Pagal sveikatos priežiūros, pasibaigus tarnybos laikotarpiui, planą jau nebedirbančiam darbuotojui atlyginama 10 % medicinos 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, ūkio subjektas skiria išmoką tiesiog proporcingai pagal 68 straipsnį. Ilgesnė nei 20 metų tarnyba nesuteikia teisės į dideles papildomas išmokas. Todėl išmoka, priskiriama kiekvieniems 20 pirmųjų metų, sudaro 2,5 % dabartinės numatomų medicinos išlaidų vertės (50 % padalijus iš 20).

Darbuotojams, kurie, kaip numatoma, išeis iš ūkio subjekto išdirbę 10–20 metų, kiekvienais 10 pirmųjų metų skiriama išmoka sudaro 1 % dabartinės numatomų medicinos išlaidų vertės. Šiems darbuotojams ūkio subjektas neskiria išmokų už laikotarpį nuo dešimtyjų 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 išsipareigojimui už tarnybą iki balanso datos įvykdyti, tačiau nesukurs papildomo išsipareigojimo. Todėl:

- pagal 67 straipsnio b punktą atlyginimo padidėjimas nesuteikia papildomų išmokų, netgi jei išmokų suma ir priklauso nuo galutinio atlyginimo; ir
- kiekvienam laikotarpiui priskiriama išmokų suma sudaro pastovią atlyginimo, su kuriuo išmoka susieta, dalį.

71 straipsnį 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, kol darbuotojui sukaks 55 metai. Nuo šios datos tolesnė darbuotojo tarnyba nesuteikia teisės į dideles papildomas išmokas pagal planą. Už tarnybą nuo šio amžiaus išmokos nebeskiriamos.

Aktuarinės prielaidos

- 72 Aktuarinės prielaidos turi būti nešališkos ir tarpusavyje suderinamos.
- 73 Aktuarinės prielaidos yra geriausias ūkio subjekto kintamųjų, kurie nulems išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, sąnaudas, įvertinimas. Aktuarinės prielaidos yra šios:
- demografinės prielaidos, atspindinčios būsimas dabartinių ir buvusių darbuotojų (ir jų išlaikytinių), turinčių teisę į išmokas, charakteristikas. Demografinės prielaidos susijusios su:
 - mirtingumu – tiek tarnybos laikotarpiu, tiek jam pasibaigus;
 - darbuotojų kaita, nedarbingumu ir ankstesniu išėjimu į pensiją;
 - plano narių ir jų išlaikytinių, turinčių teisę gauti išmokas, skaičiumi; ir
 - reikalavimų padengti medicinos išlaidas kiekiu; ir

- b) finansinės prielaidos, susijusios su:
- i) diskonto norma (žr. 78–82 straipsnius);
 - ii) būsimų atlyginimų ir išmokų lygiais (žr. 83–87 straipsnius);
 - iii) išmokų medicinos priežiūrai atvejais – būsimomis medicinos išlaidomis, įskaitant reikalavimų ir išmokų administravimo sąnaudas, jei jos reikšmingos (žr. 88–91 straipsnius); ir
 - iv) laukiama plano turto grąžos norma (žr. 105–107 straipsnius).

- 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), atspindi bet kurio numatomo būsimo laikotarpio infliacijos lygį.
- 76 Ūkio subjektas nustato nominalią diskonto normą ir kitas finansines prielaidas, nebent realūs (pakoreguoti pagal infliaciją) skaičiavimai būtų patikimesni, pavyzdžiui, hiperinfliacinės ekonomikos sąlygomis (žr. 29-ąją TAS „Finansinė atskaitomybė hiperinfliacijos sąlygomis“) 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 to laikotarpio, per kurį turi būti įvykdytas įsipareigojimas.

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 ūkio subjektų obligacijų balanso datą. Šalyse, kuriose nėra didelės tokių obligacijų rinkos, remiamasi rinkos pajamomis (balanso datą) iš vyriausybės obligacijų. Ūkio subjektų obligacijų ar vyriausybės obligacijų valiuta ir terminas turi atitikti išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, 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 ūkio subjektui būdingos kredito rizikos, kurią patiria ūkio subjekto kreditoriai, ir rizikos, kad realūs rodikliai gali skirtis nuo aktuarinių prielaidų.
- 80 Diskonto norma atspindi numatomą išmokų mokėjimo laiką. Praktiškai ūkio subjektas dažniausiai tai pasiekia taikydamas vieną diskonto normos svertinį vidurkį, parodantį apskaičiuotą išmokų mokėjimo laiką, sumą ir valiutą, kuria išmokos bus mokamos.
- 81 Kai kuriais atvejais gali nebūti didelės obligacijų rinkos su pakankamai ilgu išpirkimo terminu, atitinkančiu numatomą visų išmokų mokėjimo terminą. Tokiais atvejais ūkio subjektas taiko einamąsias atitinkamo termino rinkos normas trumpesnio termino mokėjimams diskontuoti, o diskonto normą ilgesnio termino mokėjimams apskaičiuoja ekstrapoliuodamas einamąsias rinkos normas pagal pajamų kreivę. Visa dabartinė nustatytų išmokų įsipareigojimo vertė neturėtų ypatingai priklausyti nuo diskonto normos, taikomos tai išmokų daliai, kuri mokėtina vėliau, nei sueina ūkio subjektų ar vyriausybės obligacijų terminas.
- 82 Palūkanų išlaidos skaičiuojamos dauginant laikotarpio pradžioje nustatytą diskonto normą iš to laikotarpio dabartinės nustatytų įmokų įsipareigojimo vertės, atsižvelgiant į visus reikšmingus įsipareigojimo pasikeitimus. Dabartinė įsipareigojimo vertė skirsis nuo balanso pripažinto įsipareigojimo, kadangi įsipareigojimas pripažįstamas atskaičiuojant tikrąją plano turto vertę ir dėl to, kad kai kuris aktuarinis pelnas ar nuostolis ir kai kuri anksčiau suteiktų paslaugų savikaina pripažįstama ne iš karto. [A priede, be kita ko, iliustruojamas palūkanų išlaidų skaičiavimas.]

Aktuarinės prielaidos: atlyginimai, išmokos ir medicinos išlaidos

- 83 Įsipareigojimai, susiję su išmokomis, mokamomis pasibaigus tarnybos laikotarpiui, turi būti vertinami taip, kad vertinime atsispindėtų:
- a) įvertintas būsimasis atlyginimų padidėjimas;
 - b) plano sąlygose numatytos išmokos (arba atsirandančios iš kiekvienos konstruktyvaus įsipareigojimo, neįeinančio į šias sąlygas) balanso datą; ir

- c) apskaičiuoti būsimi valstybės išmokų dydžio pokyčiai, veikiantys išmokas, mokėtinas pagal nustatytą išmokų planą, jei ir tik jei:
- šie pokyčiai buvo priimti iki balanso datos; arba
 - ankstesnė praktika ar kiti patikimi duomenys rodo, kad šios valstybės išmokos kaip nors nuspėjamai keisis, pavyzdžiui, pagal bendro kainų lygio ar bendro atlyginimų lygio pasikeitimus.
- 84 Įvertinant būsimų atlyginimų padidėjimą, atsižvelgiama į infliaciją, darbo stažą, paaukštinimą ir kitus svarbius veiksnius, tokius kaip darbo rinkos pasiūla ir paklausa.
- 85 Jei oficialios plano sąlygos (ar bet kuris konstruktyvus įsipareigojimas, neįeinantis į šias sąlygas) reikalauja, kad ūkio subjektas būsimaisiais laikotarpiais keistų išmokas, tai vertinant įsipareigojimą, šie pokyčiai turi atsispindėti. Taip yra tuo atveju, kai, pavyzdžiui:
- anksčiau ūkio subjekte pašalpos buvo didinamos, pavyzdžiui, siekiant sušvelninti infliacijos poveikį, ir nėra požymių, kad ši praktika ateityje keistųsi; arba
 - aktuarinis pelnas jau buvo pripažintas finansinėse ataskaitose ir oficialios plano sąlygos (arba konstruktyvus įsipareigojimas, neįeinantis į šias sąlygas) ar įstatymai įpareigoja ūkio subjektą panaudoti šio plano perviršį plano dalyvių išmokoms (žr. 98 straipsnio c punktą).
- 86 Aktuarinės prielaidos neatspindi tų būsimų išmokų pokyčių, kurie balanso datą nenurodyti oficialiose plano sąlygose (arba konstruktyviame įsipareigojime). Tokius pokyčius sukelia:
- anksčiau suteiktų paslaugų savikaina tiek, kiek jie pakeičia išmokas už tarnybą iki tokio pasikeitimo; ir
 - einamoji paslaugų savikaina 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 pensijų išmokų ar valstybinės sveikatos priežiūros lygis. Tokių išmokų įvertinimas parodo laukiamus tokių kintamųjų pokyčius, pagrįstus ankstesne praktika ir kitais patikimais įrodymais.
- 88 Prielaidose dėl medicinos išlaidų reikia atsižvelgti į numatomus būsimus medicinos paslaugų kainų pokyčius, kylančius dėl infliacijos ir specifinio medicinos išlaidų pasikeitimo.
- 89 Išmokų medicinos išlaidoms, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, įvertinimas reikalauja daryti prielaidas dėl būsimų reikalavimų lygio, dažnio ir šių reikalavimų įvykdymo kainos. Ūkio subjektas įvertina būsimas medicines išlaidas, remdamasis savo paties ankstesnės praktikos duomenimis, prireikus – papildomais kitų ūkio subjektų, draudimo bendrovių, medicinos paslaugų teikėjų ir kitų šaltinių duomenimis. Įvertinant būsimas medicinos išlaidas, atsižvelgiama į technologijų pažangos poveikį, naudojimosi sveikatos priežiūros paslaugomis ar jų teikimo pokyčius ir plano dalyvių sveikatos būklės pasikeitimus.
- 90 Reikalavimų lygis ir dažnumas 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 medicinos išlaidas. Skaičiuojant būsimąsias medicinos išlaidas, atsižvelgiama į tokias išmokas, remiantis plano sąlygomis balanso datą (arba remiantis konstruktyviu įsipareigojimu, neįeinančiu į tokias sąlygas). Šių darbuotojų įnašai pakeičia anksčiau suteiktų paslaugų savikainą ar, pagal aplinkybes, sumažina. Reikalavimų vykdymo išlaidas galima sumažinti išmokomis iš valstybės ar kitų medicinos paslaugų teikėjų (žr. 83 straipsnio c punktą ir 87 straipsnį).
- Aktuarinis pelnas ir nuostoliai*
- 92 Vertindamas savo nustatytų išmokų įsipareigojimą pagal 54 straipsnį, ūkio subjektas turi, vadovaudamasis 58A straipsniu, pripažinti savo aktuarinio pelno ar nuostolių dalį (kaip numatyta 93 straipsnyje) pajamomis arba sąnaudomis, jei grynasis sukauptas nepripažintas aktuarinis pelnas ir nuostolis ankstesniojo ataskaitinio laikotarpio pabaigoje viršija didesnę iš šių dydžių:
- 10 % dabartinės nustatytų išmokų įsipareigojimo vertės tą dieną (prieš atskaitant plano turto); 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 nuostolių dalis yra pagal 92 straipsnį nustatytas perviršis, padalintas iš tikėtinos likusios vidutinės plane dalyvaujančių darbuotojų darbo trukmės. Tačiau ūkio subjektas 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. Ūkio subjektas gali taikyti tokį sistemingą metodą aktuariniam pelnui ir nuostoliams net tada, jei jie ribojami 92 straipsnio.

93A. Jei, kaip leidžia 93 straipsnis, ūkio subjektas priima aktuarinio pelno ir nuostolių pripažinimo tą laikotarpį, kurį jie atsiranda, politiką, jis gali pripažinti juos už pelno ar nuostolių ribų pagal 93B–93D straipsnius su sąlyga, kad jis tai daro:

a) visų savo nustatytų išmokų planų atžvilgiu; ir

b) viso savo aktuarinio pelno ir nuostolių atžvilgiu.

93B. Aktuarinis pelnas ir nuostolis, pripažinti už pelno ar nuostolių ribų, kaip leidžia 93A straipsnis, turi būti parodyti nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje su antrašte „*pripažintų pajamų ir sąnaudų ataskaita*“, kuri apima tik straipsnius, apibrėžtus 1-ojo TAS (persvarstyto 2003 m.) 96 straipsnyje. Ūkio subjektas nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje neturi pateikti aktuarinio pelno ir nuostolių stulpelio sudėtyje, kaip nurodyta 1-ojo TAS 101 straipsnyje, arba bet kokia kita forma, kuri apima straipsnius, apibrėžtus 1-ojo TAS 97 straipsnyje.

93C. Ūkio subjektas, kuris pripažįsta aktuarinį pelną ir nuostolį pagal 93A straipsnį, taip pat turi pripažinti visus pakeitimus, atsirandančius dėl 58 straipsnio b punkto apribojimų, už pelno ar nuostolių ribų pripažintų pajamų ir sąnaudų ataskaitoje.

93D. Aktuarinis pelnas ir nuostolis ar pataisymai, atsirandantys dėl 58 straipsnio b punkto apribojimo, kurie buvo tiesiogiai pripažinti pripažintų pajamų ir sąnaudų ataskaitoje, nedelsiant turi būti pripažinti nepaskirstytojo pelno ataskaitoje. Jie neturi būti pripažinti vėlesnio laikotarpio pelno ar nuostolių ataskaitoje.

94 Aktuarinis pelnas ir nuostolis gali atsirasti padidėjus ar sumažėjus dabartinei nustatytų išmokų įsipareigojimo vertei arba bet kurio susijusio plano turto tikrajai vertei. Aktuarinio pelno ar nuostolių priežastys, pavyzdžiui, būtų šios:

a) neįtikėtina didelė ar maža darbuotojų kaita, priešlaikinis išėjimas į pensiją, mirtingumas, atlyginimų, išmokų (jei oficialiose ar konstruktyviose plano sąlygose numatytas išmokų padidinimas dėl infliacijos) ar medicinos išlaidų padidėjimas;

b) būsimo darbuotojų kaitos, priešlaikinio išėjimo į pensiją, mirtingumo ar atlyginimų, išmokų (jei oficialiose ar konstruktyviose plano sąlygose numatytas išmokų padidinimas dėl infliacijos) ar medicinos išlaidų padidėjimo skaičiavimo pasikeitimo poveikis;

c) diskonto normos pasikeitimo poveikis; ir

d) faktinės plano turto grąžos ir laukto plano turto grąžos skirtumai (žr. 105–107 straipsnius).

95 Ilgainiui aktuarinis pelnas ir nuostoliai gali būti tarpusavyje užskaityti. Todėl įsipareigojimų, susijusių su išmokomis, mokamomis pasibaigus tarnybos laikui, įvertinimas gali būti laikomas tam tikros srities (arba „vertės intervalu“) geriausiu įvertinimu. Ūkio subjektui leidžiama, tačiau nereikalaujama, pripažinti aktuarinį pelną ir nuostolį, patenkančią į šią sritį. Šis standartas reikalauja, kad ūkio subjektas pripažintų bent jau nustatytą aktuarinio pelno ir nuostolių, nukrypstančio į vieną ar kitą pusę nuo „vertės intervalo“ 10 %, dalį. (A priede, be kita ko, iliustruojamas aktuarinio pelno ir nuostolių traktavimas). Standartas taip pat leidžia taikyti sistemingus greitesnio pripažinimo metodus, jeigu šie metodai tenkina 93 straipsnyje nurodytas sąlygas. Tokie leistini metodai, pavyzdžiui yra viso aktuarinio pelno ir nuostolių (ir patenkančio, ir nepatenkančio į „vertės intervalą“) pripažinimas nedelsiant. 155 straipsnio b punkto iii papunktyje paaiškinamas reikalingumas įvertinti nepripažintą tarpinio įsipareigojimo dalį į apskaitą įtraukiant vėlesnį aktuarinį pelną.

Anksčiau suteiktų paslaugų savikaina

96 Vertindamas savo nustatytų išmokų įsipareigojimą pagal 54 straipsnį, ūkio subjektas, vadovaudamasis 58A straipsniu, anksčiau suteiktų paslaugų savikainą turi pripažinti sąnaudomis tiesiogiai proporcingomis per vidutinį laikotarpį, kol tampa privaloma mokėti išmoką. Jei išmokas reikia sumokėti iš karto po nustatytų išmokų plano įdiegimo ar pakeitimo, ūkio subjektas turi nedelsdamas pripažinti anksčiau suteiktų paslaugų savikainą.

- 97 Anksčiau suteiktų paslaugų savikaina atsiranda tada, kai ūkio subjektas įdiegia nustatytą išmokų planą ar pakeičia išmokas, mokamas pagal esamą nustatytą išmokų planą. Tokie pakeitimai atliekami mainais į darbuotojų tarnybą per laikotarpį tol, kol išmoka tampa mokėtina. Todėl anksčiau suteiktų paslaugų savikaina pripažįstama tą laikotarpį, nesvarbu, kad išlaidos yra susijusios su darbuotojų tarnyba ankstesniais laikotarpiais. Anksčiau suteiktų paslaugų savikaina vertinama kaip išpareigojimo pasikeitimas, atsiradęs dėl pataisos (žr. 64 straipsnį).

97 straipsnį iliustruojantis pavyzdys

Ūkio subjektas turi pensijų planą, kuriame numatyta pensija sudaro 2 % galutinio atlyginimo už kiekvienus tarnybos metus. Išmokos bus mokamos po penkerių tarnybos metų. 20X5 m. sausio 1 d. ūkio subjektas 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

Ūkio subjektas iš karto pripažįsta 150 PV, nes šią išmoką jau priklauso sumokėti. Ūkio subjektas pripažįsta 120 tiesiogiai proporcingu principu per trejus metus nuo 20X5 m. sausio 1 d.

- 98 Į anksčiau suteiktų paslaugų savikainą neįskaičiuojama:
- faktinio ir anksčiau planuoto atlyginimo padidėjimo skirtumų poveikis išpareigojimui mokėti išmokas už tarnybą ankstesniais metais (anksčiau suteiktų paslaugų savikainos nėra, nes aktuarinėse prielaidose numatyti planuojami atlyginimai);
 - pensijų savo nuožiūra didinimo per mažas ar per didelis įvertinimas, kai ūkio subjektas turi konstruktyvų išpareigojimą didinti pensijas (anksčiau suteiktų paslaugų savikainos nėra, nes aktuarinėse prielaidose numatyti tokie padidiniai);
 - išmokų padidėjimo, atsirandančio iš finansinėse ataskaitose jau pripažinto aktuarinio pelno, įvertinimas, jei ūkio subjektas pagal oficialias plano sąlygas (ar pagal konstruktyvų išpareigojimą, nenumatytą šiose sąlygose) ar pagal įstatymus privalo plano perviršį naudoti plano dalyvių išmokoms, netgi jei išmokų padidinimas oficialiai dar neįformintas (atsirandantis išpareigojimo padidėjimas yra aktuarinis nuostolis, o ne anksčiau suteiktų paslaugų savikaina (žr. 85 straipsnio b punktą);
 - privalomų mokėti išmokų padidėjimas, kai, nesant naujų ar padidintų išmokų, darbuotojai atitinka privalomo išmokų mokėjimo reikalavimus (anksčiau suteiktų paslaugų savikainos nėra, nes apskaičiuotos išmokų sąnaudos buvo pripažintos einamąją paslaugų savikainą atliekant tarnybą); ir
 - plano pataisymų, mažinančių išmokas už būsimą tarnybą, poveikis (sumažinimas).
- 99 Ūkio subjektas, įvesdamas ar keisdamas išmokas, nustato anksčiau suteiktų paslaugų savikainos amortizavimo grafiką. Būtų neįmanoma parengti išsamius dokumentus, reikalingus vėlesniems amortizavimo grafiko pakeitimams nustatyti ir įgyvendinti. Be to, tikėtina, kad poveikis būtų svarbus tik sumažinant ar įvykdant. Todėl ūkio subjektas atlieka anksčiau suteiktų paslaugų savikainos amortizavimo grafiko pataisas tik tada, jei yra išmokų sumažinimas ar kompensacija.
- 100 Jei ūkio subjektas sumažina išmokas, mokėtinas pagal esamą nustatytą išmokų planą, atsirandantis nustatytų išmokų išpareigojimo sumažėjimas pripažįstamas kaip anksčiau suteiktų paslaugų savikaina per vidutinį laikotarpį (neigiamą), kol tampa privaloma mokėti sumažintą išmokų dalį.
- 101 Jei ūkio subjektas sumažina tam tikras išmokas, mokėtinas pagal esamą nustatytą išmokų planą, ir tuo pačiu metu padidina kitas išmokas, mokėtinas pagal planą tiems patiems darbuotojams, ūkio subjektas 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 straipsnį. 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 išpareigojimo įvykdymo).
- 103 Į plano turtą neįtraukiamos ataskaitas teikiančio ūkio subjekto neįmokėtos į fondą įmokos, taip pat kaip ir ūkio subjekto išleistos ir fonde laikomos neperleidžiamos finansinės priemonės. Iš plano turto atimami visi fondo išpareigojimai, nesusiję su išmokomis darbuotojams, pavyzdžiui, prekybinės, kitos mokėtinos sumos ir išpareigojimai, susiję su išvestinėmis finansinėmis priemonėmis.
- 104 Jeigu plano turtas apima sąlygas atitinkančius draudimo polius, kurie tiksliai atitinka kai kurių arba visų pagal planą mokėtinų išmokų sumą ir terminus, minėtų draudimo polisų tikroji vertė apskaičiuojama kaip dabartinė susijusių išpareigojimų vertė 54 straipsnyje nurodytu būdu (atliekant bet koki sumažinimą, jeigu ne visas pagal draudimo polius gautinas sumas įmanoma susigrąžinti).

Kompensacijos

- 104A. Jeigu ir tik kai įsitikinama, kad kita šalis kompensuos kai kurias arba visas išlaidas, reikalingas nustatyti išmokų išpareigojimui įvykdyti, ūkio subjektas savo teisę į kompensaciją ataskaitose turi nurodyti kaip atskirą turtą. Turtą ūkio subjektas turi apskaitoje parodyti tikrąja verte. Visais kitais atvejais minėtą turtą ūkio subjektas turi apskaitoje parodyti taip pat, kaip plano turtą. Pateikiant pelno (nuostolių) ataskaitoje nustatyto išmokų plano išlaidas, galima nenurodyti sumos, kuri apskaitoje parodoma kaip išlaidų kompensavimas.
- 104B. Kartais ūkio subjektas gali reikalauti, kad kita šalis, tokia kaip draudikas, sumokėtų visas nustatytai išmokai reikalingas išlaidas ar jų dalį. 7 straipsnyje apibūdinti sąlygas atitinkantys draudimo poliai yra plano turtas. Sąlygas atitinkančius draudimo polius ūkio subjektas apskaitoje rodo taip pat, kaip visą kitą plano turtą, o 104A straipsnis netaikomas (žr. 39–42 ir 104 straipsnius).
- 104C. Sąlygų neatitinkantis draudimo polisas nepriskiriamas plano turtui. 104A straipsnis taikomas tokiais atvejais: savo teisę į kompensaciją pagal draudimo polisą ūkio subjektas apskaitoje parodo kaip atskirą turtą ir neišskaičiuoja, apskaičiuodamas nustatyti išmokų išpareigojimą, kuris ataskaitose pateikiamas pagal 54 straipsnio reikalavimus. Visais kitais atvejais minėtą turtą ūkio subjektas apskaitoje parodo taip pat kaip savo plano turtą. Pirmiausia nustatyti išmokų išpareigojimas, kuris ataskaitose pateikiamas pagal 54 straipsnio reikalavimus, padidinamas (sumažinamas) taip, kad bendra suma draudimo pelno (nuostolių), susijusio su nustatyti išmokų išpareigojimu ir atitinkama teise į išlaidų kompensavimą, lieka neparodyta apskaitoje pagal 92 ir 93 straipsnius. Pagal 120 straipsnio f punkto vii papunkčio reikalavimus ūkio subjektas ataskaitose turi trumpai apibūdinti ryšį tarp teisės į išlaidų kompensavimą ir susijusio išpareigojimo.

104A–104C straipsnių pavyzdys

Dabartinė išpareigojimų vertė	1 241
Nepripažintas aktuarinis pelnas	17
Balanse parodomas išpareigojimas	1 258
Teisės, įgyjamos pagal draudimo polius, kurie tiksliai atitinka kai kurių pagal planą mokėtinų išmokų sumą ir terminus. Šių išmokų dabartinė vertė yra 1 092.	1 092

Nepripažintas aktuarinis pelnas, lygus 17 PV, yra bendras grynasis aktuarinis pelnas iš išpareigojimo ir teisės į kompensaciją.

- 104D. Jeigu teisė į kompensaciją atsiranda pagal draudimo polisą, kuris tiksliai atitinka kai kurių arba visų pagal planą nustatyti išmokų planą mokėtinų išmokų sumą ir terminus, teisės į kompensaciją tikroji vertė yra dabartinė susijusio išpareigojimo vertė, apibūdinta 54 straipsnyje (atliekant bet koki sumažinimą, jeigu galima susigrąžinti ne visą kompensaciją).

Plano turto grąža

- 105 Laukiama plano turto grąža yra viena iš pelno (nuostolių) ataskaitoje pripažintų pajamų sudedamųjų dalių. Laukiamos plano turto grąžos ir faktinės plano turto grąžos skirtumas yra aktuarinis pelnas ar nuostolis. Į jį ir nustatytų išmokų įsipareigojimo aktuarinį pelną ir nuostolius atsižvelgiama, nustatant grynąją sumą, kuri lyginama su 10 % „vertės intervalu“, apibūdintu 92 straipsnyje.
- 106 Laukiama plano turto grąža remiasi laikotarpio pradžios rinkos prognozėmis dėl grąžos per visą susijusio įsipareigojimo trukmę. Laukiama plano turto grąža parodo turimo plano turto tikrosios vertės to laikotarpio pokyčius, atsirandančius dėl į fondą sumokėtų faktinių įmokų ir iš fondo išmokėtų faktinių išmokų.

106 straipsnį iliustruojantis pavyzdys

20X1 m. sausio 1 d. plano turto tikroji vertė buvo 10 000 PV, o grynasis sukauptas nepripažintas aktuarinis pelnas – 760 PV. 20X1 m. birželio 30 d. pagal planą buvo išmokėta 1 900 PV išmokų suma ir gauta 4 900 PV įmokų suma. 20X1 m. gruodžio 31 d. plano turto tikroji vertė buvo 15 000 PV, o dabartinė nustatytų išmokų įsipareigojimo vertė buvo 14 792 PV. Aktuariniai įsipareigojimo nuostoliai per 20X1 metus buvo 60 PV.

20X1 m. sausio 1 d. ataskaitas teikiantis ūkio subjektas 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)
Laukiama grąžos norma	10,25
<i>Laukiama ir faktinė plano turto grąža 20X1 metais:</i>	
Grąža iš 10 000 PV, turimų 12 mėn. esant 10,25 % palūkanų normai	1 025
Grąža iš 3 000 PV, turimų 6 mėn. esant 5 % palūkanos (tolygiems 10,25 % per metus, sušedamiems kas 6 mėn.)	150
Laukiama plano turto grąža 20X1 metais	1 175
Plano turto tikroji vertė 20X1 m. gruodžio 31 d.	15 000
Atėmus plano turto tikrąją vertę 20X1 m. sausio 1 d.	(10 000)
Atėmus gautas įmokas	(4 900)
Pridėjus išmokėtas išmokas	1 900
Faktinė plano turto grąža	2 000

Laukiamosios plano turto grąžos (1 175) ir faktinės plano turto grąžos (2 000) skirtumas yra aktuarinis pelnas, lygus 825 PV. Todėl sukauptas grynasis nepripažintas aktuarinis pelnas yra 1 525 PV (760 pridėjus 825 atėmus 60). Pagal 92 straipsnį nustatytos „vertės intervalo“ ribos yra 1 500 PV (didėsnis iš dviejų dydžių: i) 10 % nuo 15 000 PV arba ii) 10 % nuo 14 792 PV). Kitais metais (20X2) ūkio subjektas pelno (nuostolių) ataskaitoje pripažįsta aktuarinį pelną, lygų 25 PV (1 525 minus 1 500), padalytą iš laukiamos vidutinės likusios susijusių darbuotojų darbo trukmės.

20X2 metais laukiama plano turto grąža bus grindžiama X2 01 01 dienos rinkos prognozėmis dėl grąžos per visą įsipareigojimo laikotarpį.

- 107 Ūkio subjektas, nustatydamas laukiamąją ir faktinę plano turto grąžą, išskaičiuoja laukiamas administracines išlaidas, išskyrus tas, kurios įtrauktos į aktuarines prielaidas įsipareigojimui įvertinti.

Verslo jungimai

- 108 Jungiant verslą, ūkio subjektas turtą ir įsipareigojimus, atsirandančius dėl išmokų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, pripažįsta dabartinę šio įsipareigojimo vertę, prieš tai atėmęs planui skirto turto tikrąją vertę (žr. 3-ąją TFAS „Verslo jungimai“). Dabartinė įsipareigojimo vertė apima visas toliau nurodytas sudedamąsias dalis, net jeigu įsigijamas ūkio subjektas įsigijimo datą jų nepripažino:

- a) aktuarinį pelną ir nuostolius, atsiradusius iki įsigijimo datos (ir patenkančius, ir nepatenkančius į 10 % „vertės intervalą“);
- b) anksčiau suteiktų paslaugų savikainą, atsiradusią dėl išmokų pasikeitimų arba plano įdiegimo iki įsigijimo datos; ir
- c) sumas, kurių įsigijamas ūkio subjektas nepripažino pagal 155 straipsnio b punkto nuostatas.

Plano sumažinimas ir įvykdymas

- 109 Ūkio subjektas 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 išmokų įsipareigojimo dabartinės vertės pasikeitimus;
- b) visus atsirandančius plano turto tikrosios vertės pasikeitimus;
- c) visą susijusį aktuarinį pelną, nuostolį ir anksčiau suteiktų paslaugų savikainą, kurie anksčiau nebuvo pripažinti pagal 92 ir 96 straipsnius.

- 110 Ūkio subjektas, prieš nustatydamas 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 ūkio subjektas:

- a) akivaizdžiai įpareigotas 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 nuostolių pripažinimas turėtų reikšmingą poveikį finansinėms ataskaitoms. Plano mažinimas dažnai būna susijęs su reorganizavimu. Todėl ūkio subjektas apskaitoje parodydamas plano sumažinimą tuo pat metu parodo ir susijusį reorganizavimą.

- 112 Planas įvykdomas, kai ūkio subjektas sudaro sandorį, panaikinantį visą tolesnį teisinį ar konstruktyvų įsipareigojimą dėl dalies ar visų išmokų, teikiamų pagal nustatytų išmokų planą, pavyzdžiui, kai iš karto sumokama pinigine išmoka plano dalyviams ar jų vardu mainais į teisę gauti nurodytas išmokas pasibaigus tarnybos laikotarpiui.

- 113 Kartais ūkio subjektas įsigyja draudimo polisą kai kurioms arba visoms išmokoms darbuotojams už dabartinį ar pasibaigusį tarnybos laikotarpį. Tokio poliso įsigijimas nėra atsiskaitymas, jei ūkio subjektas lieka juridškai ar netiesiogiai įsipareigojęs (žr. 39 straipsnį) sumokėti kitas sumas, draudikui neišmokėjus darbuotojams draudimo polise nustatytų išmokų. 104A–104D straipsniuose 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 galioti 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 ar jei įvykdoma tik įsipareigojimo dalis, į pelną ar nuostolį įtraukiama proporcinga anksčiau nepripažintos anksčiau suteiktų paslaugų savikainos ir aktuarinio pelno ar nuostolių dalis (ir pereinamosios sumos, likusios nepripažintos pagal 155 straipsnio 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 visą nepripažintą anksčiau suteiktų paslaugų savikainą, susijusią su tuo pačiu planu.

115 straipsnį iliustruojantis pavyzdys

Ūkio subjektas nutraukia veikiančio segmento veiklą ir jo darbuotojai daugiau išmokų nebegaus. Tai yra plano sumažinimas neįvykdžius. Taikant dabartines aktuarines prielaidas (įskaitant dabartines rinkos palūkanų normas ir kitas dabartines rinkos kainas) prieš pat sumažinimą, ūkio subjekto nustatytų išmokų įsipareigojimo grynoji dabartinė vertė yra 1 000 PV, plano turto tikroji vertė – 820 PV, o grynasis sukauptas nepripažintas aktuarinis pelnas – 50 PV. Ūkio subjektas pradėjo taikyti šį standartą prieš vienerius metus. Tai padidino grynąjį įsipareigojimą 100 ir ūkio subjektas nusprendė pripažinti šią sumą per penkerius metus (žr. 155 straipsnio b punktą). Šis sumažinimas mažina įsipareigojimo grynąją dabartinę vertę 100 PV ir ji lygi 900 PV.

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 X 4/5)	(80)	8	(72)
Balanse pripažintas grynasis įsipareigojimas	150	(97)	53

Pateikimas

Tarpusavio užskaityta

- 116 Ūkio subjektas turi užskaityti turtą, susijusį su vienu planu, ir kito plano įsipareigojimą tada ir tik tada, kai jis:
- turi juridiskai įgyvendinamą teisę naudoti vieno plano perviršį kito plano įsipareigojimams vykdyti; ir
 - 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-ąją TAS „Finansinės priemonės. Pateikimas“).

Sąvokų trumpalaikis ir ilgalaikis atskyrimas

- 118 Kai kurie ūkio subjektai trumpalaikį turtą ir įsipareigojimus atskiria nuo ilgalaikio turto ir įsipareigojimų. Šis standartas nenurodo, ar ūkio subjektas 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 ūkio subjektas turi pateikti einamųjų paslaugų savikainą, palūkanų išlaidas ir laukiamą plano turto grąžą kaip vieno pajamų ar sąnaudų straipsnio komponentus pelno (nuostolių) ataskaitoje.

Atskleidimas

- 120 Ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, kuri leistų finansinių ataskaitų vartotojams įvertinti jo nustatytų išmokų planų pobūdį ir finansinių tų planų pakeitimų poveikį per ataskaitinį laikotarpį.

120A. Ūkio subjektas apie nustatytų išmokų planus turi pateikti šią informaciją:

- a) ūkio subjekto apskaitos politiką, taikytą pripažįstant aktuarinį pelną ir nuostolius;
- b) bendrą plano pobūdžio aprašymą;
- c) nustatytų išmokų įsipareigojimo dabartinės vertės laikotarpio pradžios ir pabaigos likučių suderinimą, atskirai parodant, jei taikoma, poveikius per laikotarpį, priskiriamus kiekvienam iš šių punktų:
 - i) einamosios paslaugų savikainos;
 - ii) palūkanų išlaidų;
 - iii) plano dalyvių įnašų;
 - iv) aktuarinio pelno ir nuostolio;
 - v) užsienio valiutos keitimo kurso pokyčių planuose, apskaičiuotuose kita valiuta nei ūkio subjekto pateikimo valiuta;
 - vi) sumokėtų išmokų;
 - vii) anksčiau suteiktų paslaugų savikainos;
 - viii) verslo jungimų;
 - ix) sumažinimų;
 - x) atsiskaitymų;
- d) nustatytų išmokų įsipareigojimo analizę sumoms, atsirandančioms iš planų, kurie visiškai nefinansuojami, ir sumoms, atsirandančioms iš planų, kurie visiškai ar iš dalies finansuojami;
- e) laikotarpio pradžios ir pabaigos tikrosios plano turto vertės ir laikotarpio pradžios ir pabaigos kompensacijos teisės likučių sutikrinimą. Likučiai pripažįstami kaip turtas, pagal 104A straipsnį rodomi atskirai, jei taikoma, poveikius per ataskaitinį laikotarpį priskiriant kiekvienam iš šių punktų:
 - i) planuojamo turto atsiperkamumo;
 - ii) aktuarinio pelno ir nuostolio;
 - iii) užsienio valiutos keitimo kurso pokyčių planuose, apskaičiuotuose kita valiuta nei ūkio subjekto pateikimo valiuta;
 - iv) darbdavio įnašų;
 - v) plano dalyvių įnašų;
 - vi) sumokėtų išmokų;
 - vii) verslo jungimų;
 - viii) atsiskaitymų;
- f) nustatytų išmokų įsipareigojimo dabartinės vertės c punkte ir tikrosios plano turto vertės e punkte sutikrinimą pagal turtą ir įsipareigojimus, pripažįstamus balanse, parodant bent jau:
 - i) balanse nepripažintą grynąjį aktuarinį pelną ar nuostolius (žr. 92 straipsnį);
 - ii) anksčiau suteiktų paslaugų savikainą, dar nepripažintą balanse (žr. 96 straipsnį);
 - iii) bet kurią sumą, nepripažintą turtu dėl 58 straipsnio b punkte nustatytos ribos;
 - iv) tikrąją bet kokios kompensacijos teisės vertę balanso datą. Minėta vertė pripažįstama turtu pagal 104A paragrafą (su trumpu ryšio tarp kompensacijos teisės ir susijusio įsipareigojimo aprašymu);
 - v) balanse pripažintas kitas sumas;

- g) bendras sąnaudas, pripažįstamas pelno (nuostolių) ataskaitoje kiekvienam iš pateiktų punktų ir straipsnio eilutei (eilutėms), į kurias jie įtraukti:
 - i) einamosios paslaugų savikainos;
 - ii) palūkanų sąnaudų;
 - iii) planuojamo turto atsiperkamumo;
 - iv) planuojamo bet kokios kompensacijos teisės, pripažįstamos turtu, atsiperkamumo pagal 104A straipsnį;
 - v) aktuarinio pelno ir nuostolių;
 - vi) anksčiau suteiktų paslaugų savikainos;
 - vii) bet kokių sumažinimų ar atsiskaitymų poveikio;
 - viii) 58 straipsnio b punkto apribojimo poveikio;
- h) bendrą sumą, parodytą pripažintų pajamų ir sąnaudų ataskaitoje kiekvienam iš šių punktų:
 - i) aktuarinio pelno ir nuostolių;
 - ii) 58 straipsnio b punkto apribojimo poveikio;
- i) ūkio subjektų, kurie pripažįsta aktuarinį pelną ir nuostolius pripažintų pajamų ir sąnaudų ataskaitoje pagal 93A straipsnį, aktuarinio pelno ir nuostolių sukauptą sumą, parodytą pripažintų pajamų ir sąnaudų ataskaitoje;
- j) plano turto kiekvienos didelės kategorijos, kuri apima, tačiau neapsiriboja, nuosavybės priemonėmis, skolų priemonėmis, nekilnojamoju turtu ir visu kitu turtu plano turto procentinį dydį ar sumą, kurią ji sudaro nuo viso plano turto tikrosios vertės;
- k) sumas, įtrauktas į plano turto tikrąją vertę:
 - i) kiekvieną ūkio subjekto nuosavų finansinių priemonių kategoriją; ir
 - ii) visą ūkio subjekto valdomą nekilnojamąjį turtą ar kitokią naudojamą turtą;
- l) išsamų aprašymą pagrindo, naudojamo nustatyti bendrą numatomą planuojamo turto atsiperkamumo normą, įskaitant didžiausių plano turto kategorijų poveikį;
- m) realų planuojamą turto atsiperkamumą, taip pat realų bet kokios kompensacijos teisės, pripažįstamos turtu, atsiperkamumą pagal 104A straipsnį;
- n) pagrindines aktuarines prielaidas, naudojamas balanso datą, įskaitant, kai taikoma:
 - i) diskonto normas;
 - ii) numatytas planuojamo bet kokio turto atsiperkamumo normas finansinėse ataskaitose pateiktais laikotarpiais;
 - iii) numatytas bet kokios kompensacijos teisės atsiperkamumo normas laikotarpiams, pateiktiems finansinėse ataskaitose, kai kompensacijos teisė pripažįstama turtu pagal 104A straipsnį;
 - iv) numatytas atlyginimo padidėjimo normas (ir indeksų ar kitų kintamųjų pokyčių, apibrėžtų formaliomis ar konstruktyviomis plano sąlygomis, kaip būsimų išmokų padidėjimo pagrindas;
 - v) medicinos sąnaudų normų tendencijas; ir
 - vi) bet kokią kitokią medžiagą, kuriai naudojamos aktuarinės prielaidos;

ūkio subjektas turi besąlygiškai atskleisti kiekvieną aktuarinę prielaidą (pavyzdžiui, absoliutus procentinis dydis) ir ne tik kaip skirtingų procentinių dydžių ar kitų kintamųjų maržą;
- o) numatomų medicinos sąnaudų normų padidėjimo vienu procentiniu punktu ir sumažėjimo vienu procentiniu punktu tendencijų poveikį:
 - i) bendriems grynųjų periodinių medicinos sąnaudų, atsirandančių pasibaigus tarnybos laikui, einamosios paslaugų savikainos ir palūkanų sąnaudų komponentams; ir

- ii) sukauptiems išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, išsipareigojimams, susijusiems su medicinos išlaidomis.

Šio atskleidimo tikslais visos kitos prielaidos turi būti pastovios. Kai planai vykdomi aukšto infliacijos lygio aplinkoje, atskleidimą turi veikti procentinio dydžio padidėjimo ar sumažėjimo numatytoms medicinos išlaidų normos tendencijoms poveikis tokios reikšmės, kuri panaši į vieną procentinį dydį žemo infliacijos lygio aplinkoje.

- p) dabartinio metinio ataskaitinio laikotarpio ir ankstesnių keturių metinių ataskaitinių laikotarpių sumas:
 - i) nustatytų išmokų išsipareigojimo dabartinę vertę, plano turto tikrąją vertę ir plano pertekliaus ar deficito tikrąją vertę; ir
 - ii) pakeitimus, paremtus praeities duomenimis, atsirandančius:
 - a) plano išsipareigojimus, išreikštus kaip 1) sumą arba kaip 2) plano išsipareigojimų procentinį dydį balanso datą; ir
 - b) plano turtą, išreikštą kaip 1) sumą arba kaip 2) plano turto procentinį dydį balanso datą;
- q) geriausią darbdavio įvertinimą, kai tik gali būti pagrįstai nustatytas, numatytų mokėtinų plano įnašų per metinį ataskaitinį laikotarpį, prasidedantį po balanso datos.

121 120 straipsnio b punkte reikalaujama pateikti bendrą plano pobūdžio aprašymą. Tokiame aprašyme turi būti nurodyta, pavyzdžiui, ar planas yra pensijų, skaičiuojamų nuo vienodo atlyginimo, ar pensijų, skaičiuojamų pagal galutinį atlyginimą, ar medicinos išlaidų padengimo, pasibaigus tarnybos laikotarpiui, planas. Plano aprašymas turi susidėti iš neoficialios praktikos, kuri yra konstruktyvių išsipareigojimų dalis. Šie išsipareigojimai įtraukti į nustatytų išmokų išsipareigojimo įvertinimą pagal 52 straipsnį. Daugiau informacijos nereikalaujama.

122 Jei ūkio subjektas turi kelis nustatytų išmokų planus, jis 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 ar medicinos išlaidų padengimo, pasibaigus tarnybos laikotarpiui, planai.

Jei informacija pateikiama pagal planų grupes, ji pateikiama taikant svertinius vidurkius arba santykinai siaurų sričių.

123 30 straipsnis reikalauja pateikti papildomą informaciją apie jungtinius darbdavių nustatytų išmokų planus, kurie aiškinami kaip nustatytų įmokų planai.

124 Jei 24-asis TAS reikalauja, ūkio subjektas pateikia informaciją apie:

- a) susijusių šalių sandorius su išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, planais; ir
- b) išmokas, mokamas pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams pasibaigus tarnybos laikotarpiui.

125 Jei reikalauja 37-asis TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji išsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“, ūkio subjektas pateikia informaciją apie neapibrėžtuosius išsipareigojimus, atsirandančius dėl išsipareigojimų 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 dvyliką ar daugiau mėnesių pasibaigus laikotarpiui, per kurį darbuotojas atliko susijusį darbą; ir
- e) atidėtosios kompensacijos, mokamos per dvyliką ar daugiau mėnesių pasibaigus laikotarpiui, per kurį 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 įsteigimas ar pakeitimas retai nulemia dideles buvusios tarnybos išlaidas. Todėl šis standartas reikalauja, kad kitos ilgalaikės išmokos darbuotojams apskaitoje būtų 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) visa anksčiau suteiktų paslaugų savikaina pripažįstama nedelsiant.

Pripažinimas ir įvertinimas

- 128 Suma pripažįstama kaip įsipareigojimas mokėti kitas ilgalaikes išmokas darbuotojams yra lygi grynajai sumai:

- a) dabartinės nustatytų išmokų įsipareigojimo vertės balanso datą (žr. 64 straipsnį);
- b) atėmus plano turto (jei jo yra), kuris bus tiesiogiai panaudotas įsipareigojimams vykdyti, tikrąją vertę balanso datą (žr. 102–104 straipsnius).

Ūkio subjektas, vertindamas įsipareigojimą, turi taikyti 49–91 straipsnių reikalavimus ir netaikyti 54 ir 61 straipsnių. Ūkio subjektas turi taikyti 104A straipsnį pripažindamas ir vertindamas visas teises gauti kompensacijas.

- 129 Dėl kitų ilgalaikių išmokų darbuotojams, ūkio subjektas visas šias sumas turi pripažinti sąnaudomis arba (kaip numatyta 58 straipsnyje) pajamomis, išskyrus tas, kurias kitame standarte reikalaujama ar leidžiama įtraukti į turto savikainą:

- a) einamoji paslaugų savikaina (žr. 63–91 straipsnius);
- b) palūkanų išlaidos (žr. 82 straipsnį);
- c) laukiama plano turto grąža (žr. 105–107 straipsnius) ir visos teisės gauti kompensaciją, pripažintos turtu (žr. 104A straipsnį);
- d) aktuarinis pelnas ir nuostoliai, visi, kurie turi būti pripažinti nedelsiant;
- e) anksčiau suteiktų paslaugų savikaina, kuri turi būti pripažinta nedelsiant; ir
- f) visas sumažinimo ar įvykdymo poveikis (žr. 109 ir 110 straipsnius).

- 130 Ilgalaikė nedarbingumo išmoka yra viena iš kitų ilgalaikių išmokų darbuotojams formų. Jei išmokos dydis priklauso nuo tarnybos trukmės, įsipareigojimas atsiranda tada, kai atliekamas darbas. Šio įsipareigojimo vertinimas atspindi tikimybę, kad mokėjimas turės būti įvykdytas, ir laikotarpį, už kurį mokėjimas turėtų būti atliktas. Jei išmokos dydis yra vienodas visiems nedarbingiems darbuotojams, į ištarnautą laiką neatsižvelgiant, laukiamos šių išmokų išlaidos pripažįstamos tada, kai įvyksta įvykis, sukėlęs ilgalaikį nedarbingumą.

Atskleidimas

- 131 Nors šiame standarte nereikalaujama specialiai atskleisti informaciją apie kitas ilgalaikes išmokas, mokamas darbuotojams, tokią informaciją atskleisti gali būti reikalaujama pagal kitus standartus, pavyzdžiui, kai dėl tokių išmokų atsiradusios sąnaudos yra reikšmingos ir dėl to turėtų būti atskleidžiamos pagal 1-ąją TAS. Kai to reikalaujama 24-ajame TAS, ūkio subjektas turi pateikti 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 Ūkio subjektas turi pripažinti išeitinę išmoką įsipareigojimu ir sąnaudomis tada ir tik tada, kai ūkio subjektas akivaizdžiai įpareigotas:

- a) nutraukti darbo santykius su darbuotoju ar darbuotojų grupe iki nustatyto išėjimo į pensiją dienos; arba

- b) teikti išeitines išmokas po to, kai jos buvo pasiūlytos už išėjimą iš darbo savo noru.
- 134 Ūkio subjektas akivaizdžiai įpareigotas nutraukti darbo santykius tada ir tik tada, kai jis 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) išeitines išmokas 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 plano iš esmės pakeisti nebūtų galima.
- 135 Ūkio subjektas gali būti įsipareigojęs pagal įstatymus, sutartis ar kitus susitarimus su darbuotojais ar jų atstovais ar turėti konstruktyvų įsipareigojimą, grindžiamą verslo praktika, papročiais arba pageidavimu veikti teisingai ir sumokėti (ar suteikti kitas išmokas) išeinantiems iš darbo darbuotojams. Tokios išmokos yra išeitines išmokos. Išeitines išmokas paprastai yra vienkartiniai mokėjimai, tačiau kartais jie apima ir:
- a) pensijų ar kitų išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, tiesioginį ar netiesioginį padidinimą per išmokų darbuotojams planą; ir
- b) atlyginimą iki tam tikro nurodyto laikotarpio pabaigos, jei darbuotojas daugiau nebedirba darbo, teikiančio ūkio subjektui 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 ūkio subjektas jas ir parodo apskaitoje kaip išmokas, mokamas pasibaigus tarnybos laikotarpiui. Kai kurie ūkio subjektai už išėjimą iš darbo paties darbuotojo prašymu (iš esmės tai išmokos, mokamos pasibaigus tarnybos laikotarpiui) moka mažesnio dydžio išmokas kaip už atleidimą iš darbo ūkio subjekto iniciatyva. Papildoma išmoka, mokama ne savo noru išėjusiems iš darbo darbuotojams, yra išeitinė išmoka.
- 137 Išeitines išmokas neteikia ūkio subjektui būsimosios ekonominės naudos ir pripažįstamos sąnaudomis nedelsiant.
- 138 Ūkio subjektui, pripažinusiam išeitines išmokas, gali tekti apskaitoje parodyti ir pensijų ar kitų išmokų darbuotojams sumažinimą (žr. 109 straipsnį).

Įvertinimas

- 139 Jei išeitines išmokas reikia sumokėti vėliau nei per 12 mėnesių nuo balanso datos, jos turi būti diskontuojamos taikant 78 straipsnyje nurodytą diskonto normą.
- 140 Tuo atveju, jei išmokos buvo pasiūlytos skatinant išeiti iš darbo savo noru, išeitines išmokas 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-asis TAS, ūkio subjektas atskleidžia informaciją apie neapibrėžtąjį įsipareigojimą, nebent tikimybė, kad reikės išmokų jam padengti, būtų labai nedidelė.
- 142 Kaip to reikalaujama 1-ajame TAS, ūkio subjektas atskleidžia sąnaudų pobūdį ir sumą tada, jeigu šios sąnaudos yra reikšmingos. Dėl išeitinių išmokų gali susikaupti sąnaudų, kurias privalu atskleisti, kad šis reikalavimas būtų įvykdytas.
- 143 Kai 24-asis TAS reikalauja, ūkio subjektas atskleidžia informaciją apie išeitines išmokas pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams.

144–152 (Panaikinta)

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

- 153 Šiame skyriuje nurodomos pereinamosios išmokų planų aiškinimo nuostatos. Kai ūkio subjektas pirmą kartą taiko šį standartą kitoms išmokoms darbuotojams, jis taiko ir 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“.

- 154 Ūkio subjektas, pirmą kartą taikydamas šį standartą ir atsižvelgdamas į nustatytų išmokų planus, turi nustatyti savo tarpinį įsipareigojimą:
- dabartinę įsipareigojimo vertę (žr. 64 straipsnį) standarto priėmimo datą;
 - atėmus plano turto (jei jo yra), iš kurio bus tiesiogiai padengiami įsipareigojimai, tikrąją vertę standarto priėmimo datą (žr. 102–104 straipsnius);
 - atėmus visą anksčiau suteiktų paslaugų savikainą, kuri pagal 96 straipsnį turi būti pripažinta ateinančiais laikotarpiais.
- 155 Jei tarpinis įsipareigojimas yra didesnis už įsipareigojimą, kuris būtų buvęs pripažintas tą pačią dieną pagal ankstesnę ūkio subjekto apskaitos politiką, ūkio subjektas privalo pripažinti šį padidėjimą kaip jo nustatytų išmokų įsipareigojimo dalį pagal 54 straipsnį:
- nedelsdamas, pagal 8-ąją TAS; arba
 - kaip sąnaudas tiesiogiai proporcingai per penkerius metus nuo standarto priėmimo datos. Jei ūkio subjektas pasirenka šį variantą, jis turi:
 - vertindamas bet kurį balanse pripažintą turtą, atsižvelgti į 58 straipsnio b punkte nurodytą ribą;
 - kiekvieno balanso datą nurodyti: 1) likusio nepripažinto padidėjimo sumą; ir 2) dabartiniu laikotarpiu pripažintą sumą;
 - paskesnio aktuarinio pelno (tačiau ne neigiamos anksčiau suteiktų paslaugų savikainos) pripažinimą apriboti taip: jei aktuarinis pelnas turi būti pripažintas pagal 92 ir 93 straipsnius, ūkio subjektas turi pripažinti tą aktuarinį pelną tik tiek, kiek grynasis sukauptas nepripažintas aktuarinis pelnas (iki to aktuarinio pelno pripažinimo) viršija nepripažintą tarpinio įsipareigojimo dalį; ir
 - nustatydamas 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 ūkio subjekto apskaitos politiką, ūkio subjektas turi nedelsdamas pripažinti šį sumažėjimą pagal 8-ąją TAS.

- 156 Pirmą kartą taikant standartą apskaitos politikos pakeitimas veikia visą aktuarinį pelną ir nuostolį, atsiradusį ankstesniais laikotarpiais, netgi jei jie patenka į 10 % „vertės intervalą“, apibūdintą 92 straipsnyje.

154–156 straipsnius iliustruojantis pavyzdys

1998 m. gruodžio 31 d. ūkio subjekto balanse yra 100 PV dydžio pensijų įsipareigojimas. Ūkio subjektas pradeda taikyti standartą 1999 m. sausio 1 d., kai pagal standartą dabartinė įsipareigojimo vertė yra 1 300 PV, o plano turto tikroji vertė – 1 000 PV. 1993 m. sausio 1 d. ūkio subjektas 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)
Atėmus: anksčiau suteiktų paslaugų savikainą, kuri turi būti pripažinta ateinančiais laikotarpiais ($160 \times 4/10$)	(64)
Tarpinis įsipareigojimas	236
Jau pripažintas įsipareigojimas	100
Įsipareigojimo padidėjimas	136

Ūkio subjektas gali pripažinti 136 padidėjimą arba iš karto, arba per ne ilgesnį nei 5 metų laikotarpį. Šis pasirinkimas neatšaukiamas.

1999 m. gruodžio 31 d. dabartinė įsipareigojimo pagal standartą vertė yra 1 400 PV, o plano turto tikroji vertė – 1 050 PV. Grynasis sukauptas nepripažintas aktuarinis pelnas nuo standarto priėmimo datos yra 120 PV. Tikėtinas vidutinis likęs plane dalyvaujančių darbuotojų darbo laikas buvo 8 metai. Ūkio subjektas laikosi politikos pripažinti visą aktuarinį pelną ir nuostolius iš karto, kaip leidžiama 93 straipsnio.

155 straipsnio b punkto iii papunktyje numatytos ribos poveikis yra toks:

Grynasis sukauptas nepripažintas aktuarinis pelnas	120
Nepripažinta tarpinio įsipareigojimo dalis (136x4/5)	(109)
Didžiausias pelnas, kurį galima pripažinti (155 straipsnio b punkto iii papunktis)	11

ĮSIGALIOJIMO DATA

- 157 Šis standartas įsigalioja 1999 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansinėms ataskaitoms, išskyrus 159–159C straipsnių nurodymus. Pageidautina minėtus reikalavimus taikyti anksčiau. Jei ūkio subjektas taiko šį standartą finansinėms ataskaitoms laikotarpių, prasidedančių anksčiau nei 1999 m. sausio 1 d., jis nurodo, kad taikė šį standartą vietoje 19-ojo TAS „Pensinių mokėjimų išlaidos“, patvirtinto 1993 m.
- 158 Šis standartas pakeičia 19-ąjį TAS „Pensinių mokėjimų išlaidos“, patvirtintą 1993 m.
- 159 Metinėms finansinėms ataskaitoms ⁽¹⁾, apimančioms laikotarpius, kurie prasideda 2001 m. sausio 1 d. arba vėliau, taikoma:
- pakeistas plano turto apibrėžimas, pateiktas 7 straipsnyje, ir susiję turto, kurį turi ilgalaikis išmokų darbuotojams fondas, ir sąlygas atitinkančio draudimo poliso apibrėžimai; ir
 - kompensacijų pripažinimo ir įvertinimo apskaitoje reikalavimai, nustatyti 104A, 128, 129 straipsniuose, 120A straipsnio f punkto iv papunktyje, 120A straipsnio g punkto iv papunktyje, 120A straipsnio m punkte ir 120A straipsnio n punkto iii papunktyje nurodyti susiję rodikliai, kuriuos reikia parodyti ataskaitose.
- Pageidautina minėtus reikalavimus taikyti anksčiau. Jeigu ankstesnis taikymas keičia finansines ataskaitas, ūkio subjektas turi atskleisti šį faktą.
- 159A. 58A straipsnyje pateiktas pakeitimas galioja metinėms finansinėms ataskaitoms, apimančioms periodus, kurie pasibaigė 2002 m. gegužės 31 d. ar vėliau. Pageidautina minėtus reikalavimus taikyti anksčiau. Jeigu ankstesnis taikymas keičia finansines ataskaitas, ūkio subjektas turi atskleisti šį faktą.
- 159B. Ūkio subjektas turi taikyti 32A, 34–34B, 61 ir 120–121 straipsnius metiniais ataskaitiniais laikotarpiais, prasidedančiais 2006 m. sausio 1 d. ar vėliau. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jei ūkio subjektas šias pataisas taiko laikotarpiams, prasidedantiems prieš 2006 m. sausio 1 d., jis turi atskleisti šį faktą.
- 159C. 93A–93D straipsniuose pateikti pasirinkimo variantai gali būti naudojami metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, pasibaigiantiems 2004 m. gruodžio 16 d. ar vėliau. Ūkio subjektas, pasirinkęs metinius ataskaitinius laikotarpius, prasidedančius anksčiau kaip 2006 m. sausio 1 d., taip pat turi taikyti 32A, 34–34B, 61 ir 120–121 straipsnių pataisas.
- 160 8-asis TAS taikomas, kai ūkio subjektas keičia savo apskaitos politiką dėl to, kad būtų atspindėti pakeitimai, apibūdinti 159–159C straipsniuose. Taikydamas šiuos pakeitimus retrospektyviai, kaip to reikalaujama 8-ajame TAS, ūkio subjektas juos turi traktuoti taip, lyg jie būtų buvę pritaikyti tuo pačiu metu, kaip ir likusi šio standarto dalis, išskyrus tai, kad ūkio subjektas gali atskleisti sumas, kaip reikalaujama 120A straipsnio p punkte, nes kiekvieno metinio ataskaitinio laikotarpio sumos nustatomos perspektyviai nuo pirmo metinio ataskaitinio laikotarpio, pateikto finansinėse ataskaitose, kuriose ūkio subjektas pirmą kartą taiko 120A straipsnio pataisas

⁽¹⁾ 159 ir 159A straipsniuose sąvoka „metinė finansinė ataskaita“ vartojama aiškumo tikslais, nurodant 1998 m. patvirtintas įsigaliojimo datas. 157 straipsnyje minimos „finansinės ataskaitos“.

20-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Valstybės dotacijų apskaita ir informacijos apie valstybės paramą atskleidimas“

TAIKYMAS

- 1 Šis standartas turi būti taikomas valstybės dotacijų apskaitai ir atskleidimui, kitokios valstybės paramos atskleidimui.
- 2 Šis standartas netaikomas:
 - a) kai kuriems valstybės dotacijų apskaitos finansinėse ataskaitose atvejams arba papildomoje panašaus pobūdžio informacijoje parodant kainų pasikeitimo poveikį;
 - b) valstybės paramai, kuri ūkio subjektui teikiama kaip tam tikros formos privilegijos nustatant apmokestinamas pajamas, nustatant ar sumažinant pelno mokesčio išpareigojimą (pvz., terminuotas atleidimas nuo pelno mokesčio, investicijų apmokestinimo nuolaidos, pagreitinio nusidėvėjimo galimybės ir sumažintos pelno mokesčio normos);
 - c) valstybės daliai ūkio subjekto nuosavybėje;
 - d) valstybės dotacijoms, minimoms 41-ajame TAS „Žemės ūkis“.

APIBRĖŽIMAI

- 3 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Valstybė – vyriausybė, vyriausybės agentūros ir panašios vietinės, nacionalinės ir tarptautinės institucijos.

Valstybės parama – valstybės veiksmas, skirtas suteikti ekonominės naudos konkrečiam ūkio subjektui arba ūkio subjektų, atitinkančių tam tikrus kriterijus, grupei. Pagal šį standartą valstybės parama nelaikoma netiesiogiai suteikiama nauda, veikianti bendras veiklos sąlygas, pvz., besivystančios srities infrastruktūros sukūrimas arba prekybos apribojimų konkurentams nustatymas.

Valstybės dotacija – vyriausybės pervedami ištekliai ūkio subjektui, kuris praeityje atitiko arba ateityje atitiks tam tikras sąlygas, susijusias su pagrindine ūkio subjekto veikla, paremti. Tai neapima tų valstybės paramos formų, kurių neįmanoma pagrįstai įvertinti, ir sandorių su vyriausybe, kurių iš ūkio subjekto normalios prekybos sandorių neįmanoma išskirti ⁽¹⁾.

Dotacijos, susijusios su turtu – valstybės dotacijos, kurias suteikiant reikalaujama, kad ūkio subjektas nusipirktų, pastatytų ar kitaip įsigytų ilgalaikį turtą. Gali būti keliamos ir papildomos sąlygos, susijusios su turto rūšimi, vieta arba laikotarpiu, per kurį turtas turi būti įsigytas arba išlaikytas.

Dotacijos, susijusios su pajamomis – visos kitos valstybės dotacijos, išskyrus dotacijas turto įsigijimui.

Negrąžinamos paskolos – paskolos, kurių davėjas išpareigoja atsisakyti teisės jas atgauti, remdamasis 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 ūkio subjektą imtis tokios veiklos, kurios jis paprastai nesiimtų, jei nebūtų suteikiama valstybės parama.
- 5 Jei ūkio subjektas gauna valstybės paramą, sudarant finansines ataskaitas, tai gali būti svarbu dėl dviejų priežasčių. Pirma, jei pervedamos tam tikros lėšos, turi būti pasirinktas atitinkamas minėto pervedimo apskaitos būdas. Antra, pravartu nurodyti, kokią naudą ūkio subjektas gavo iš šios paramos per ataskaitinį laikotarpį. Dėl to būna lengviau palyginti ūkio subjekto finansines ataskaitas su praėjusių laikotarpių ar kitų ūkio subjektų finansinėmis ataskaitomis.
- 6 Valstybės dotacijos kartais dar vadinamos subsidijomis, pašalpomis ar premijomis.

⁽¹⁾ Žr. NAK 10-ąjį aiškinimą „Valstybės parama, neturinti jokio tiesioginio ryšio su pagrindine ūkio subjekto veikla“.

VALSTYBĖS DOTACIJOS

- 7 Valstybės dotacijos, įskaitant nepinigines dotacijas tikrąja verte, turi būti pripažįstamos tik tada, kai pagrįstai garantuojama, kad:
- a) ūkio subjektas atitinka visas dotacijos suteikimo sąlygas; ir
 - b) dotacijos bus gautos.
- 8 Valstybės dotacija pripažįstama tik tada, kai pagrįstai garantuojama, kad ūkio subjektas atitinka visas dotacijai gauti keliamas sąlygas ar kad dotacija bus gauta. Dotacijos gavimas pats savaime nėra svarus įrodymas, kad dotacijos suteikimo sąlygos buvo arba bus įvykdytos.
- 9 Dotacijos gavimo būdas nedaro įtakos tam, kokie bus taikomi apskaitos metodai. Taigi dotacija apskaitoje parodoma tokiu pačiu būdu, neatsižvelgiant į tai, ar ji gauta pinigais, ar sumažinant įsipareigojimą valstybei.
- 10 Negrąžintina valstybės paskola laikoma valstybės dotacija tada, kai yra pagrįstai garantuojama, kad ūkio subjektas įvykdys sąlygas, kurios panaikina prievolę grąžinti paskolą.
- 11 Pripažinus valstybės dotaciją, visi susiję neapibrėžtieji įsipareigojimai ar neapibrėžtasis turtas bus aiškinami pagal 37-ojo TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“ reikalavimus.
- 12 Valstybės dotacijos turi būti sistemingai parodomos kaip pajamos tų laikotarpių, kada patiriamos sąnaudos, kurioms kompensuoti buvo skirta dotacija. Dotacijos neturi būti iš karto įtraukiamos į apskaitą kaip akcininkų turtas.
- 13 Valstybės dotacijos gali būti apskaitoje parodomos dviem būdais: 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 (nuostolių) ataskaitą, tarpusavyje užskaitant tuos sąnaudų straipsnius, kuriuos jos finansuoja. Kadangi dotacijų nereikės grąžinti, jos apskaitoje turi būti parodomos tiesiogiai kaip akcininkų turtas; ir
 - b) valstybės dotacijų perkelti į pelno (nuostolių) 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 parodomos kaip akcininkų turtas, jos turi būti pripažįstamos atitinkamų laikotarpių pajamomis;
 - b) valstybės dotacijos retai suteikiamos be jokių sąlygų. Ūkio subjektas 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 sąnaudomis, kurioms kompensuoti skiriama dotacija; ir
 - c) kadangi gautos pajamos apmokestinamos pelno ir kitais mokesčiais, logiška ir valstybės dotacijas, tęsiant fiskalinę politiką, perkelti į pelno (nuostolių) ataskaitą.
- 16 Pajamų metodas remiasi tuo, kad valstybės dotacijos turi būti sistemingai ir nuosekliai pripažįstamos pajamomis tų laikotarpių, kai galima palyginti jas su susijusiomis sąnaudomis. Valstybės dotacijų pripažinimas pajamomis tada, kai jos gaunamos, neatitinka kaupimo principo (žr. 1-ąjį TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“), todėl taip pripažinti dotaciją galima tik tuo atveju, jei nėra jokio pagrindo ją priskirti kitiems laikotarpiams, išskyrus tą, kada dotacija buvo gauta.
- 17 Daugeliu atvejų laikotarpiai, kada ūkio subjektas pripažįsta išlaidas arba sąnaudas, susijusias su valstybės dotacija, yra nustatomi iš karto, todėl dotacijos, skirtos konkrečioms sąnaudoms, pripažįstamos pajamomis tą patį laikotarpį kaip ir atitinkamos sąnaudos. Tos dotacijos, kurios yra susijusios su nudėvimu turtu, paprastai pripažįstamos pajamomis tais laikotarpiais ir tokiomis dalimis, kurios atitinka tam tikro turto nusidėvėjimo normas.

- 18 Dotacijos, susijusios su nenudėvimu turtu, gali būti skiriamos keliant reikalavimą įvykdyti tam tikrus išpareigojimus. Tada dotacijos pripažįstamos pajamomis tų laikotarpių, kai buvo patirtos su išpareigojimų vykdymu susijusios sąnaudos. Pavyzdžiui, dotacija žemei gali būti suteikta, jeigu ant jos bus pastatytas pastatas, todėl ją galima pajamomis pripažinti per visą pastato naudojimo laiką.
- 19 Kartais dotacija gaunama kaip finansinės arba mokestinės paramos, kuriai keliamos tam tikros sąlygos, dalis. Tokiais atvejais reikia apdairiai numatyti sąlygas, dėl kurių susidaro sąnaudų ir išlaidų, kuriomis remiantis nustatomi laikotarpiai, per kuriuos dotacija bus uždirbta. Gali būti taip, kad vieną dotacijos dalį reikia skirti sąnaudoms, o kitą – išlaidoms padengti.
- 20 Valstybės dotacija, gautina kaip kompensacija už jau patirtas sąnaudas arba nuostolius, arba kaip siekiamybė nedelsiant suteikti finansinę paramą šiam ūkio subjektui be jokių su tuo siejamų būsimų išlaidų, turi būti pripažįstama pajamomis tą atskaitinį laikotarpį, kada ji bus gaunama.
- 21 Tam tikromis aplinkybėmis valstybės dotacija gali būti skiriama kaip siekis nedelsiant suteikti finansinę paramą ūkio subjektui, o ne įpareigojimas ją panaudoti konkrečioms išlaidoms. Tokia dotacija gali būti skiriama atskiram ūkio subjektui, o ne tam tikrai dotacijos gavėjų grupei. Tokiomis aplinkybėmis gali būti pareikalauta pripažinti dotaciją to laikotarpio, kada ūkio subjektas yra pasirengęs ją gauti, pajamomis, taip pat pateikti užtikrinančią informaciją, kad dotacijos paskirtis yra aiškiai suprata.
- 22 Valstybės dotacija gali būti ūkio subjekto gautina kompensacija už per ankstesnį atskaitinį laikotarpį patirtas sąnaudas ar nuostolius. Tokia dotacija pripažįstama laikotarpio, kada ji gaunama, pajamomis, pateikiant informaciją, garantuojančią, kad dotacijos paskirtis yra aiškiai suprata.

Nepiniginės valstybės dotacijos

- 23 Valstybės dotacija gali būti skiriama ūkio subjektui perduodant naudoti nepiniginį turtą, tokį, kaip žemė ar kiti ištekliai. Tokiomis aplinkybėmis paprastai nepiniginis turtas įkainojamas tikrąja verte ir tiek dotacija, tiek minėtas turtas apskaitoje parodomi nustatyta tikrąja verte. Kitas pasirinkimas gali būti tiek dotaciją, tiek turtą įtraukti į apskaitą nominaliąja verte.

Dotacijų, susijusių su turtu, pateikimas atskaitomybėje

- 24 Dotacijos, susijusios su turtu, įskaitant nepinigines dotacijas tikrąja verte, turi būti parodomos balanse kaip būsimųjų laikotarpių pajamos arba dotacijos suma sumažinama turto balansinė vertė.
- 25 Yra du galimi dotacijų (arba atitinkamų dotacijų dalių), susijusių su turtu, pateikimo finansinėse atskaitose būdai.
- 26 Pagal vieną būdą dotacija parodoma apskaitoje kaip būsimo laikotarpio pajamos, kurios sistemingai ir nuosekliai pripažįstamos pajamomis per turto naudojimo laiką.
- 27 Pagal kitą būdą dotacija atimama iš turto vertės ir taip gaunama turto balansinė vertė. Dotacija pripažįstama pajamomis per nudėvimo turto naudojimo laiką sumažinant laikotarpio nusidėvėjimo sąnaudas.
- 28 Turto įsigijimas ir su tuo susijusios dotacijos gavimas gali nulemti didelius ūkio subjekto pinigų srautų pokyčius. Dėl šios priežasties sudarant balansą ir siekiant parodyti visą investiciją į turtą, tokie pokyčiai paprastai parodomi kaip atskiri pinigų srautų atskaitos 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 (nuostolių) atskaitoje atskirai arba kaip kitos pajamos. Kitas būdas – dotacijų suma gali būti atimama iš atitinkamos susijusių sąnaudų sumos.
- 30 Tie, kas palaiko pirmąjį būdą, sako, kad nepriimtina pateikti tik grynuosius pajamų ir sąnaudų straipsnius ir kad dotacijos atskyrimas nuo sąnaudų leidžia lengviau palyginti minėtas pajamas su kitomis sąnaudomis, kurioms dotacijos nedaro įtakos. Antrojo būdo šalininkai teigia, kad ūkio subjektas iš viso nebūtų patyręs sąnaudų, jei nebūtų buvusi suteikta dotacija, todėl sąnaudų pateikimas atskaitoje be tarpusavio užskaitos su dotacijų suma yra neteisingas.

- 31 Abu būdai priimtini pateikiant ataskaitose dotacijas susietas su pajamomis. Atskaitomybėje gali prireikti paaikškinti dotaciją dėl to, kad finansinės ataskaitos būtų teisingai suprastos. Paprastai reikėtų nurodyti dotacijos poveikį pateikiamiems sąnaudų ir pajamų straipsniams.

Valstybės dotacijų grąžinimas

- 32 Valstybės dotacija, kurią reikės grąžinti, apskaitoje turi būti parodoma kaip apskaitinio įvertinimo pataisymas (žr. 8-ąją TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“). Dotacijos, susijusios su pajamomis, pirmiausia grąžinamos iš dotacijai taikomo neamortizuoto būsimo laikotarpio kredito. Grąžintinos sumos viršija minėtą būsimo laikotarpio kreditą, arba, kai tokio kredito nėra, grąžintina suma turi būti iš karto pripažįstama sąnaudomis. Dotacijos, susijusios su turtu, grąžinimas apskaitoje turi būti parodomas padidinant turto balansinę vertę arba grąžintina suma sumažinant būsimo laikotarpio pajamų likutį. Papildomas sukauptas nusidėvėjimas, kuris tam tikrą dieną būtų buvęs pripažintas sąnaudomis, netekus dotacijos, turi būti pripažįstama sąnaudomis nedelsiant.
- 33 Aplinkybės, dėl kurių dotaciją, susijusią su turtu, reikia grąžinti, turi būti kruopščiai įvertintos, atsižvelgiant į galimybę sumažinti naujo turto balansinę vertę.

VALSTYBĖS PARAMA

- 34 Išskyrus 3 straipsnyje nurodytas valstybės dotacijas, tam tikros formos valstybės paramą gali būti sunku įkainoti arba gali būti neįmanoma atskirti sandorių su vyriausybe nuo ūkio subjekto įprastinės veiklos sandorių.
- 35 Paramos, kurios negalima pagrįstai įkainoti, pavyzdys gali būti nemokama techninė arba rinkodaros konsultacija ir suteiktos garantijos. Paramos, kurios neįmanoma atskirti nuo įprastinės ūkio subjekto veiklos sandorių, pavyzdys gali būti valstybės pirkimų politika, kuri sudaro ūkio subjekto pardavimų dalį. Neabejotina, kad naudos yra, tačiau bet kokios pastangos atskirti veiklos sandorius nuo valstybės paramos gali būti pakankamai subjektyvios.
- 36 Minėtuose pavyzdžiuose nurodytos naudos svarba gali būti tokia, kad siekiant išvengti klaidinančių finansinių ataskaitų, tokios paramos pobūdį, dydį ir laikotarpį būtina nurodyti.
- 37 Beprocentės paskolos arba paskolos už labai mažas palūkanas taip pat yra valstybės paramos forma, tačiau nauda negali būti apskaičiuojama pagal sumažintas palūkanas.
- 38 Šiame standarte valstybės paramai nepriskiriama: infrastruktūros sukūrimas, pagerintas bendras transporto ir komunikacijų tinklas, paslaugos, tokios, kaip kanalizacijos ar vandens valymas, tiekimas, kuris skirtas visai vietovės bendruomenei ir kuris tęsiasi neribotą laiką.

ATSKLEIDIMAS

- 39 Turi būti nurodomi šie dalykai:
- a) valstybės dotacijoms taikomi apskaitos principai, įskaitant finansinių ataskaitų sudarymo metodus;
 - b) finansinėse ataskaitose nurodytų valstybės dotacijų pobūdis, dydis ir nuoroda apie kitas valstybės paramos formas, kuriomis tiesiogiai naudojasi ūkio subjektas; ir
 - c) neįvykdytos sąlygos ir kiti neapibrėžtumai, susiję su pripažinta valstybės parama.

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

- 40 Pirmą kartą šį standartą taikantis ūkio subjektas turi:
- a) įvykdyti tam tikrus informacijos pateikimo reikalavimus; ir
 - b) arba
 - i) pataisyti savo finansines ataskaitas ir atlikti apskaitos politikos pakeitimus pagal 8-ąją TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“; arba
 - ii) taikyti šio standarto apskaitos nuostatas tik dotacijoms ar dotacijų dalims, kurios gaunamos arba sugrąžinamos po šio standarto įsigaliojimo datos.

ĮSIGALIOJIMO DATA

- 41 Šis standartas taikomas 1984 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių atskaitinių laikotarpių finansinėms ataskaitoms.

21-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka“

TIKSLAS

- 1 Ūkio subjektas veiklą užsienyje gali plėtoti dviem būdais. Jis gali vykdyti sandorius užsienio valiuta ar turėti užsienyje veikiančių ūkio subjektų. Be to, ūkio subjektas gali pateikti savo finansines ataskaitas užsienio valiuta. Šio standarto tikslas – nustatyti, kaip reikia sandorius užsienio valiutomis ir užsienyje veikiančius ūkio subjektus pateikti ūkio subjekto finansinėse ataskaitose ir kaip perskaiciuoti finansinių ataskaitų duomenis pagal pateikimo valiutą.
- 2 Pagrindinės problemos yra šios: koks valiutos keitimo kursas turi būti naudojamas ir kaip finansinėse ataskaitose turi būti pateikiama valiutų keitimo kursų pasikeitimo įtaka.

TAIKYMAS

- 3 Šis standartas turi būti taikomas ⁽¹⁾:
 - a) apskaitant sandorius ir likučius užsienio valiutomis, išskyrus tuos išvestinius sandorius ir likučius, kuriems taikomas 39-asis TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“;
 - b) perskaiciuojant rezultatus ir užsienyje veikiančių ūkio subjektų finansinę būklę, kurie ūkio subjekto finansinėse ataskaitose pateikiami konsoliduojant, proporcingai konsoliduojant arba nuosavybės metodu; ir
 - c) perskaiciuojant ūkio subjekto rezultatus ir finansinę būklę pagal pateikimo valiutą.
- 4 Daugeliui išvestinių finansinių priemonių užsienio valiuta yra taikomas 39-asis TAS, dėl to joms netaikomas šis standartas. Tačiau tos išvestinės finansinės priemonės užsienio valiuta, kurių neapima 39-asis TAS (pvz., kai kurios išvestinės finansinės priemonės užsienio valiuta, įterptos į kitas sutartis), yra aptariamose šiame standarte. Be to, šis standartas taikomas ūkio subjektui perskaiciuojant su išvestinėmis finansinėmis priemonėmis susijusias sumas iš savo funkcinės valiutos į pateikimo valiutą.
- 5 Šis standartas netaikomas apsidraudimo sandorių užsienio valiuta apskaitai, įskaitant grynosios investicijos į užsienyje veikiančių ūkio subjektą apdraudimą. Apsidraudimo sandorių apskaitai taikomas 39-asis TAS.
- 6 Šis standartas taikomas ūkio subjekto finansinių ataskaitų pateikimui užsienio valiuta ir nustato atitinkamus reikalavimus, kad parengtas finansines ataskaitas būtų galima apibūdinti kaip atitinkančias Tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus. Šiame standarte nurodoma konkreti informacija, kuri turi būti pateikiama tada, kai finansinės informacijos perskaiciavimas į užsienio valiutą neatitinka šių reikalavimų.
- 7 Šis standartas netaikomas pinigų srautų iš sandorių užsienio valiuta pateikimui pinigų srautų ataskaitoje ir užsienyje veikiančių ūkio subjektų pinigų srautų perskaiciavimui į kitą valiutą (žr. 7-ąjį TAS „Pinigų srautų ataskaitos“).

APIBRĖŽIMAI

- 8 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Valiutų keitimo kursas laikotarpio pabaigoje – valiutų keitimo kursas balanso datą.

Valiutų keitimo skirtumas – skirtumas, atsirandantis, kai, esant skirtingiems keitimo kursams, tam tikras vienos valiutos vienetų skaičius perskaiciuojamas į kitą valiutą.

Valiutos keitimo kursas – dviejų valiutų keitimo santykis.

Tikroji vertė – suma, už kurią gali būti apsieista turtu ar kuria gali būti užskaitytas tarpusavio įsipareigojimas tarp nesusijusių šalių, ketinančių pirkti (parduoti) turtą ar užskaityti tarpusavio įsipareigojimą.

Užsienio valiuta – kita, negu ūkio subjekto funkcinė valiuta.

Užsienyje veikiantis ūkio subjektas – dukterinė įmonė, asocijuotoji įmonė, bendra įmonė arba ataskaitas teikiančiojo ūkio subjekto padalinys, kurio veikla pradėta vykdyti arba vykdoma kitoje šalyje arba kita negu ataskaitas teikiančiojo ūkio subjekto valiuta.

⁽¹⁾ Taip pat žr. NAK 7-ąjį aiškinimą „Euro įvedimas“.

Funkcinė valiuta – pagrindinės ekonominės aplinkos, kurioje šis ūkio subjektas veikia, valiuta.

Grupė – patronuojanti įmonė ir visos jos dukterinės įmonės.

Piniginiai straipsniai – turimi valiutos vienetai, turtas ir įsipareigojimai, kurie turi būti gauti ar padengti fiksuotu ar kitaip nustatomu valiutos vienetų skaičiumi.

Grynoji investicija į užsienyje veikiantį ūkio subjektą – užsienyje veikiančio ūkio subjekto grynojo turto dalies, priklausančios ataskaitas teikiančiam ūkio subjektui, suma.

Pateikimo valiuta – valiuta, kuria pateikiamos finansinės ataskaitos.

Dabartinis valiutų keitimo kursas – valiutos kursas, kuriuo atliekami perskaičiavimai.

Apibrėžimų tikslinimas

Funkcinė valiuta

- 9 Pagrindinė ekonominė aplinka, kurioje ūkio subjektas veikia, paprastai yra ta, kurioje pirmiausia jis uždirba ir išleidžia grynuosius pinigus. Nustatydamas savo funkcinę valiutą, ūkio subjektas įvertina šiuos veiksnius:
- a) valiutą:
 - i) kuri labiausiai lemia prekių pardavimo ir paslaugų teikimo kainas (tai dažniausiai yra valiuta, kuria prekių ir paslaugų pardavimo kainos išreiškiamos ir mokamos); ir
 - ii) priklausančią valstybei, kurios konkurencinės jėgos ir konkurencijos taisyklės labiausiai lemia prekių ir paslaugų pardavimo kainas;
 - b) valiutą, labiausiai lemiančią prekių tiekimo ir paslaugų teikimo metu patiriamas darbo jėgos, medžiagų ir kitas išlaidas (tai dažnai yra valiuta, kuria tokios išlaidos išreiškiamos ir padengiamos).
- 10 Kiti ūkio subjekto funkcinės valiutos požymiai:
- a) valiuta, kuria gaunamos lėšos iš finansinės veiklos (t. y. skolos ir nuosavybės priemonių išleidimas);
 - b) valiuta, kuria paprastai gaunamos įplaukos iš pagrindinės veiklos.
- 11 Nustatant užsienyje veikiančio ūkio subjekto funkcinę valiutą ir tai, ar ši funkcinė valiuta sutampa su ataskaitas teikiančio ūkio subjekto funkcinė valiuta (kai ataskaitas teikiančiam ūkio subjektui priklausantis užsienyje veikiantis ūkio subjektas yra dukterinė įmonė, asocijuotoji įmonė, bendra įmonė arba padalinys), atsižvelgiama į šiuos papildomus veiksnius:
- a) ar užsienyje veikiantis ūkio subjektas tik tęsia finansines ataskaitas teikiančio ūkio subjekto veiklą, ar veikia turėdamas reikšmingą nepriklausomybę. Pirmuoju atveju, pavyzdžiui, užsienyje veikiantis ūkio subjektas tik parduoda prekes, importuojamas iš ataskaitas teikiančio ūkio subjekto, ir perveda jam įplaukas. Antruoju atveju, pavyzdžiui, užsienyje veikiantis ūkio subjektas kaupia grynuosius pinigus ir kitą piniginių turtą, patiria sąnaudas, kuria pajamas ir skolina iš esmės tik vietine valiuta;
 - b) ar sandoriai su ataskaitas teikiančiu ūkio subjektu sudaro didelę, ar mažą užsienyje veikiančio ūkio subjekto veiklos dalį;
 - c) ar pinigų srautai iš užsienyje veikiančio ūkio subjekto veiklos tiesiogiai veikia ataskaitas teikiančio ūkio subjekto pinigų srautus ir ar jie gali būti laisvai pervedami šiam ūkio subjektui;
 - d) ar pinigų srautų iš užsienyje veikiančio ūkio subjekto veiklos pakanka, kad būtų galima už esamus ir įprastai tikėtinus skolinius įsipareigojimus atsiskaityti su ataskaitas teikiančiu ūkio subjektu nenaudojant savo lėšų.

- 12 Kai aukščiau pateiktieji rodikliai yra mišrūs ir funkcinė valiuta neaiški, vadovybė turi pati nustatyti funkcinę valiutą, kuri geriausiai atspindi pagrindinių sandorių, įvykių ir aplinkybių ekonominius rezultatus. Vadovaudamasi šiuo požiūriu, vadovybė pirmenybę teikia 9 straipsnyje pateiktiems rodikliams, prieš įvertindama 10 ir 11 straipsniuose nustatytus rodiklius, kurie laikomi papildomais požymiais nustatant ūkio subjekto funkcinę valiutą.
- 13 Pagrindinius su ūkio subjektu susijusius sandorius, įvykius ir aplinkybes atspindi funkcinė valiuta. Atitinkamai, kartą nustačius funkcinę valiutą, ji nėra keičiama, nebent pasikeistų minėti pagrindiniai sandoriai, įvykiai ir aplinkybės.
- 14 Jeigu funkcinė valiuta yra didelės infliacijos ekonomikoje veikiančios valstybės valiuta, tada ūkio subjekto finansinės ataskaitos taisomos pagal 29-ąją TAS „Finansinė ataskaitomybė hiperinfliacijos sąlygomis“. Ūkio subjektas negali išvengti taisymo pagal 29-ąją TAS, pavyzdžiui, kai savo funkcinę valiutą pasirenka kitokią valiutą negu apibrėžiama šiame standarte (pvz., ji patronuojančios įmonės funkcinę valiutą).

Grynoji investicija į užsienyje veikiančių ūkio subjektą

- 15 Ūkio subjektas gali turėti piniginių turtą, gautiną iš užsienyje veikiančio ūkio subjekto arba mokėtiną jam. Turtas, už kurį atsiskaityti neplanuojama ir už kurį atsiskaitymas neturėtų būti įvykdomas artimoje ateityje, iš esmės yra ūkio subjekto gryniosios investicijos į užsienyje veikiančių ūkio subjektą dalis ir toks turtas yra apskaitomas pagal 32 ir 33 straipsnius. Toks turtas gali apimti per ilgą laiką gautinas sumas ar paskolas. Jam nepriskiriamos už prekes gautinos arba už prekes mokėtinos sumos.
- 15A. 15 straipsnyje apibūdintu ūkio subjektu, kuris gali turėti iš užsienyje veikiančio ūkio subjekto gautiną ar jam mokėtiną piniginių turtą, gali būti bet kuri įmonių grupės dukterinė įmonė. Pavyzdžiui, ūkio subjektas turi dvi dukterines įmones „A“ ir „B“. Dukterinė įmonė „B“ yra užsienyje veikianči įmonė. Dukterinė įmonė „A“ suteikia paskolą dukterinei įmonei „B“. Paskola, kurią dukterinė įmonė „A“ turi gauti iš dukterinės įmonės „B“, sudarytų dalį dukterinės įmonės „A“ grynųjų investicijų į dukterinę įmonę „B“, jeigu artimiausioje ateityje nebūtų numatyta paskolą grąžinti, ir jeigu ji nebūtų grąžinta. Taip būtų ir tuo atveju, jeigu dukterinė įmonė „A“ pati būtų užsienyje veikiantis ūkio subjektas.

Piniginis turtas

- 16 Esminė piniginių turto savybė yra teisė gauti (arba įsipareigojimas pervesti) fiksuotą arba kitaip nustatomą piniginių vienetų skaičių. Pavyzdžiui, pensijos ir kitos išmokos darbuotojams, kurios turi būti sumokėtos grynaisiais pinigais, atidėjiniai, mokėtini grynaisiais pinigais, taip pat grynųjų pinigų dividendai, pripažįstami įsipareigojimu. Susitarimas gauti (pervesti) šio ūkio subjekto tam tikrą nuosavybės priemonių skaičių ar tam tikrą turto sumą, pagal kurį gautina (pervestina) tikroji vertė yra lygi pastoviam ar kitaip nustatomam piniginių vienetų skaičiui, taip pat yra piniginis turtas. Ir priešingai, esminė nepiniginio turto savybė yra neturėjimas teisės gauti (ar įsipareigojimo pervesti) fiksuotą arba kitaip nustatomą piniginių vienetų skaičių. Pavyzdžiui, iš anksto už prekes ir paslaugas sumokėtos sumos,– (pvz., išankstinė nuomos įmoka), prestižas, nematerialusis turtas, atsargos, nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai, atidėjiniai, už kuriuos reikės atsiskaityti nepiniginio turto.

METODIKOS, KURI TURI BŪTI TAIKOMA ATSIŽVELGIANT Į ŠĮ STANDARTĄ, SANTRAUKA

- 17 Rengdamas finansines ataskaitas, kiekvienas ūkio subjektas – atskiras ūkio subjektas ar ūkio subjektas, turintis užsienyje veikiančių ūkio subjektų (pvz., patronuojanti įmonė), ar užsienyje veikiantis ūkio subjektas (pvz., dukterinė įmonė ar filialas) – savo funkcinę valiutą nustato pagal 9–14 straipsnius. Ūkio subjektas valiutinius straipsnius perskaičiuoja į savo funkcinę valiutą ir tokio perskaičiavimo rezultatus apskaito pagal 20–37 ir 50 straipsnius.
- 18 Daugumą finansines ataskaitas teikiančių ūkio subjektų sudaro tam tikras atskirų įmonių skaičius (pvz., grupė, sudaryta iš patronuojančios įmonės ir vienos arba daugiau dukterinių įmonių). Įvairių tipų ūkio subjektai, neatsižvelgiant į tai, ar jie priklauso grupei, ar ne, gali turėti investicijų į asocijuotąsias arba bendras įmones. Jie taip pat gali turėti filialų. Finansines ataskaitas teikiančiam ūkio subjektui priklausančio kiekvieno atskiro ūkio subjekto rezultatai ir finansinė būklė privalo būti perskaičiuojami į valiutą, kuria šis ūkio subjektas pateikia savo finansines ataskaitas. Šiame standarte leidžiama, kad finansines ataskaitas teikiančio ūkio subjekto pateikimo valiuta būtų bet kuri valiuta (arba valiutos). Bet kurio atskiro ūkio subjekto, kuris priklauso ataskaitas teikiančiam ūkio subjektui ir kurio funkcinė valiuta skiriasi nuo pateikimo valiutos, rezultatai ir finansinė būklė perskaičiuojami pagal 38–50 straipsnius.
- 19 Šiame standarte taip pat leidžiama finansines ataskaitas rengiančiam atskiram ūkio subjektui, taip pat ūkio subjektui, rengiančiam atskiras finansines ataskaitas pagal 27-ąją TAS „Konsoliduotos ir atskiros finansinės ataskaitos“, pateikti savo finansines ataskaitas bet kuria valiuta (arba valiutomis). Jeigu ūkio subjekto pateikimo ir funkcinė valiutos skiriasi, jo rezultatai ir finansinė būklė taip pat perskaičiuojami į pateikimo valiutą pagal 38–50 straipsnius.

SANDORIŲ UŽSIENIO VALIUTA PATEIKIMAS FUNKCINE VALIUTA

Pirminis pripažinimas

- 20 Sandoris užsienio valiuta – tai sandoris, kuris yra išreiškiamas arba už kurį reikia atsiskaityti užsienio valiuta, arba kurį sudarant reikalaujama atsiskaityti užsienio valiuta, įskaitant sandorius, atsirandančius tada, kai ūkio subjektas:
- a) perka arba parduoda prekes ar paslaugas, kurių kaina išreikšta užsienio valiuta;
 - b) skolinasi arba skolina lėšas, kai mokėtinos ar gautinos sumos išreikštos užsienio valiuta; arba
 - c) kitu būdu įsigyja ar perleidžia turtą, priima ar atsiskaito už įsipareigojimus, išreikštus užsienio valiuta.
- 21 Sandoris užsienio valiuta, pirmą kartą pripažįstamas funkcinė valiuta, turi būti pateikiamas taikant dabartinį funkcinės ir užsienio valiutų keitimo kursą sandorio dieną.
- 22 Minėta sandorio diena yra data, kada sandoris pirmą kartą atitinka pripažinimo kriterijus pagal Tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus. Praktiškai dažniausiai taikomas kursas, apytikriai artimas tikrajam sandorio datos kursui, pavyzdžiui, vidutinis savaitės arba mėnesio kursas gali būti taikomas visiems tuo laiku atitinkama užsienio valiuta vykdomiems sandoriams. Tačiau, jeigu keitimo kursai labai svyruoja, vidutinį laikotarpio kursą taikyti netikslinga.

Atskaitomybė kiekvieno balanso datą

- 23 Kiekvieno balanso datą:
- a) piniginio turto straipsniai užsienio valiuta turi būti perskaičiuojami į funkcinę valiutą naudojant laikotarpio pabaigos valiutų keitimo kursą;
 - b) nepiniginio turto straipsniai, kurių įsigijimo savikaina vertinama užsienio valiuta, turi būti perskaičiuojami naudojant atitinkamo sandorio dienos valiutų keitimo kursą; ir
 - c) nepiniginio turto straipsniai, vertinami jų tikrąja verte užsienio valiuta, turi būti perskaičiuojami naudojant tikrosios vertės nustatymo dienos valiutų keitimo kursą.
- 24 Turto balansinė vertė nustatoma pagal kitus susijusius standartus. Pavyzdžiui, ilgalaikis materialusis turtas gali būti vertinamas tikrąja verte arba įsigijimo savikaina pagal 16-ąją TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“. Nepaisant to, ar balansinė vertė, kai ji pateikiama užsienio valiuta, nustatoma įsigijimo savikaina, ar tikrąja verte, pagal šį standartą ji turi būti perskaičiuojama į funkcinę valiutą.
- 25 Kai kurio turto balansinė vertė nustatoma palyginant dvi arba daugiau sumų. Pavyzdžiui, atsargų balansinė vertė yra jų savikaina arba grynoji galimo realizavimo vertė – mažesnioji iš jų – pagal 2-ąją TAS „Atsargos“. Panašiai pagal 36-ąją TAS „Turto vertės sumažėjimas“ turto, kai nustatomas vertės sumažėjimas, balansinė vertė yra arba jo balansinė vertė, buvusi prieš nustatant galimus vertės sumažėjimo nuostolius, arba turto atsiperkamoji vertė, atsižvelgiant į tai, kuri yra mažesnė. Kai toks turtas yra nepiniginis ir vertinamas užsienio valiuta, balansinė vertė nustatoma lyginant:
- a) savikainą ir balansinę vertę (pagal tai, kuri iš jų tinka), perskaičiuotą naudojant tos vertės nustatymo dienos valiutų keitimo kursą (t. y. turto, vertinamo jo įsigijimo savikaina, sandorio dienos kursą); ir
 - b) grynąją galimo realizavimo vertę ar atsiperkamąją vertę (pagal tai, kuri iš jų tinka), perskaičiuotą pagal tos vertės nustatymo dienos valiutų keitimo kursą (t. y. dienos pabaigos valiutų keitimo kursą balanso datą).

Dėl tokio palyginimo turto vertės sumažėjimo nuostolis gali būti pripažįstamas funkcinė valiuta, bet nepripažįstamas užsienio valiuta, arba atvirkščiai.

- 26 Kai galimi keli valiutų keitimo kursai, iš jų naudojamas tas, kuriuo pinigų srantai, parodyti sandoryje arba balanse, būtų buvę padengti, jeigu būtų susidarę vertinimo dieną. Jeigu vienos valiutos laikinai keisti į kitą negalima, tada naudojamas kursas yra pirmas vėlesnis keitimo kursas, kuriuo jau galima keisti šias valiutas.

Valiutų keitimo skirtumų pripažinimas

- 27 Kaip pažymėta 3 straipsnyje, 39-asis TAS taikomas straipsnių užsienio valiuta apsidraudimo sandorių apskaitai. Registruodamas apskaitoje apsidraudimo sandorius, ūkio subjektas tam tikrus valiutų keitimo skirtumus turi apskaityti kitaip, negu nurodoma šiame standarte. Pavyzdžiui, pagal 39-ąją TAS reikalaujama, kad piniginių straipsnių, pripažįstamų pinigų srautų apsidraudimo priemonėmis, valiutų keitimo skirtumai, visų pirma, turi būti pateikiami nuosavybėje tiek, kiek toks apsidraudimas yra veiksmingas.

- 28 Valiutų keitimo kursų skirtumai, atsirandantys atsiskaitant už piniginių turtą arba perskaičiuojant piniginių turtą kursais, skirtingais nuo kursų, buvusių tą piniginių turtą pirmą kartą pripažįstant tą ataskaitinį laikotarpį arba ankstesnėse finansinėse ataskaitose, turi būti pripažinti laikotarpio, kada jie atsiranda, pelnu arba nuostoliu – su išlyga, nurodyta 32 straipsnyje.
- 29 Valiutų keitimo skirtumas susidaro tada, kai dėl sandorio užsienio valiuta atsiranda piniginio turto, o valiutų keitimo kursas nuo sandorio dienos iki atsiskaitymo dienos pasikeičia. Jeigu už sandorį atsiskaitoma tą patį ataskaitinį laikotarpį, kai jis įvykdomas – visi keitimo kursų skirtumai pripažįstami tą patį laikotarpį. Tačiau, jeigu už sandorį atsiskaitoma vėlesnį ataskaitinį laikotarpį, valiutų keitimo kursų skirtumas, pripažįstamas kiekvieną ataskaitinį laikotarpį iki atsiskaitymo dienos, nustatomas pagal valiutos keitimo kursų pokytį kiekvieną laikotarpį.
- 30 Kai pelnas arba nuostolis iš nepiniginio turto yra tiesiogiai pripažįstamas nuosavybėje, bet koks susidaręs pelnas arba nuostolis dėl valiutos keitimo taip pat tiesiogiai pripažįstamas nuosavybėje. Ir priešingai, kai pelnas arba nuostolis dėl nepiniginio turto yra pripažįstamas pelno (nuostolių) ataskaitoje, tada bet koks susidaręs pelnas arba nuostolis dėl valiutos keitimo taip pat turi būti pripažįstamas pelno (nuostolių) ataskaitoje.
- 31 Kituose standartuose reikalaujama tam tikrą pelną arba nuostolį tiesiogiai pripažinti nuosavybe. Pavyzdžiui, 16-ajame TAS reikalaujama tam tikrą dėl ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo atsirandantį pelną arba nuostolį tiesiogiai pripažinti nuosavybe. Kai toks turtas vertinamas užsienio valiuta, šio standarto 23 straipsnio c punkte reikalaujama perkainojimo sumą perskaičiuoti taikant jos nustatymo dieną galiojusį valiutos kursą (dėl to susidarantis valiutų keitimo skirtumas taip pat pripažįstamas nuosavybe).
- 32 Valiutų keitimo skirtumai, atsirandantys dėl piniginio turto, finansines ataskaitas teikiančio ūkio subjekto gryniosios investicijos į užsienyje veikiančių ūkio subjektą, dalies (žr. 15 straipsnį), turi būti pripažįstami pelnu ar nuostoliais atskirose ataskaitas teikiančio ūkio subjekto finansinėse ataskaitose arba, jei reikia, individualiose užsienyje veikiančio ūkio subjekto finansinėse ataskaitose. Finansinėse ataskaitose, apimančiose tiek užsienyje veikiančių ūkio subjektą, tiek ataskaitas teikiančių ūkio subjektą (pvz. konsoliduotos finansinės ataskaitos, kada užsienyje veikiantis ūkio subjektas yra dukterinė įmonė), tokie valiutų keitimo skirtumai turi būti iš pradžių pripažįstami atskira nuosavybės sudedamąja dalimi, o perleidžiant grynąją investiciją – pelnu arba nuostoliu pagal 48 straipsnį.
- 33 Jeigu piniginis turtas yra ataskaitas teikiančio ūkio subjekto gryniosios investicijos į užsienyje veikiančių ūkio subjektą dalis, parodyta ataskaitas teikiančio ūkio subjekto funkcinė valiuta, tada užsienyje veikiančio ūkio subjekto finansinėse ataskaitose atsiranda valiutų keitimo kursų skirtumas, nurodytas 28 straipsnyje. Jeigu toks turtas yra išreikštas užsienyje veikiančio ūkio subjekto funkcinė valiuta, tada valiutų keitimo kursų skirtumas pagal 28 straipsnį atsiranda ataskaitas teikiančio ūkio subjekto atskirose finansinėse ataskaitose. Jei piniginis turtas išreikštas ne finansines ataskaitas teikiančio ūkio subjekto arba užsienyje veikiančio ūkio subjekto funkcinė, o kita valiuta, valiutų keitimo skirtumai, atsirandantys finansines ataskaitas teikiančio ūkio subjekto ir užsienyje veikiančio ūkio subjekto finansinėse ataskaitose, parodomi pagal 28 straipsnį. Tokie valiutų keitimo skirtumai finansinėse ataskaitose, apimančiose užsienyje veikiančių ūkio subjektą ir ataskaitas teikiančių ūkio subjektą, kuriose užsienyje veikiantis ūkio subjektas yra konsoliduotas, proporcingai konsoliduotas arba apskaitomas naudojant nuosavybės metodą, turi būti nurodomi atskira nuosavybės sudedamąja dalimi.
- 34 Kai ūkio subjektas atlieka įrašus apskaitos registruose ir dokumentuose ne savo funkcinė, o kita valiuta, tada, rengdamas finansines ataskaitas, visas sumas perskaičiuoja į funkcinę valiutą pagal 20–26 straipsnius. Gaunamos tokios pačios sumos funkcinė valiuta, kokios būtų gautos, jeigu straipsniai iš karto būtų buvę apskaičiuoti funkcinė valiuta. Pavyzdžiui, piniginis straipsnis perskaičiuojamas į funkcinę valiutą naudojant ataskaitinio laikotarpio pabaigos valiutų keitimo kursą, o nepiniginis straipsnis, vertinamas įsigijimo savikaina, naudojant sandorio, kurio metu jis buvo pripažintas, sudarymo dienos valiutų keitimo kursą.

Funkcinės valiutos pakeitimas

- 35 Ūkio subjektas, pakeitęs funkcinę valiutą, nuo pakeitimo dienos turi perspektyviai taikyti naujos funkcinės valiutos perskaičiavimo tvarką.
- 36 Kaip nurodyta 13 straipsnyje, ūkio subjekto funkcinė valiuta atspindi pagrindinius su juo susijusius sandorius, įvykius ir aplinkybes. Todėl pirmą kartą nustatius funkcinę valiutą, ji gali būti keičiama tik pasikeitus tiems pagrindiniams sandoriams, įvykiams ar aplinkybėms. Pavyzdžiui, pasikeitus valiutai, kuri daro reikšmingą įtaką prekių ir paslaugų pardavimo kainoms, gali tekti keisti ir šio ūkio subjekto funkcinę valiutą.
- 37 Funkcinės valiutos pakeitimo rezultatai apskaičiuojami perspektyviai. Kitaip tariant, ūkio subjektas visus straipsnius perskaičiuoja į naują funkcinę valiutą, naudodamas pakeitimo dienos valiutų keitimo kursą. Perskaičiuojant nepiniginį straipsnį susidariusios sumos pateikiamos jų įsigijimo savikaina. Valiutų keitimo skirtumai, atsirandantys perskaičiuojant užsienyje veikiančio ūkio subjekto sumas, iki tol pripažintas nuosavybėje pagal 32 straipsnį ir 39 straipsnio c punktą, pelnu ar nuostoliu pripažįstami tik perleidus užsienyje veikiančių ūkio subjektą.

KITOS VALIUTOS NAUDOJIMAS

Perskaičiavimas į pateikimo valiutą

- 38 Savo finansines ataskaitas ūkio subjektas gali pateikti bet kuria valiuta. Jeigu pateikimo valiuta skiriasi nuo šio ūkio subjekto funkcinės valiutos, jis savo rezultatus ir finansinę būklę perskaičiuoja į pateikimo valiutą. Pavyzdžiui, kada grupę sudaro atskiri ūkio subjektai, kurie apskaitą tvarko skirtingomis funkcinėmis valiutomis, tada kiekvieno ūkio subjekto rezultatai ir finansinė būklė pateikiami visiems bendra valiuta, kad būtų galima sudaryti konsoliduotas finansines ataskaitas.
- 39 Ūkio subjekto, kurio funkcinė valiuta nėra hiperinfliacinės ekonomikos šalies valiuta, rezultatai ir finansinė būklė turi būti perskaičiuojami į pateikimo valiutą taip:
- kiekviename pateikiamame balanse turtas ir įsipareigojimai (taip pat ir lyginamosios sumos) perskaičiuojami naudojant atitinkamai kiekvieno pateikto balanso datos paskutinį valiutų kursą;
 - kiekvienoje pelno (nuostolių) ataskaitoje pajamos ir sąnaudos (taip pat ir lyginamosios sumos) perskaičiuojamos naudojant atitinkamų sandorių datų valiutų kursus; ir
 - visi susidarę valiutų keitimo skirtumai pripažįstami atskira nuosavybės sudedamąja dalimi.
- 40 Pajamų ir sąnaudų straipsniams perskaičiuoti praktiškai dažniausiai naudojamas suapvalintas atitinkamų sandorių datų kursas (pavyzdžiui, vidutinis ataskaitinio laikotarpio kursas). Tačiau, jeigu keitimo kursai labai svyruoja, vidutinį laikotarpio kursą taikyti netikslinga.
- 41 Valiutų keitimo skirtumai, minimi 39 straipsnio c punkte, susidaro:
- perskaičiuojant pajamas ir sąnaudas pagal atitinkamų sandorių datų valiutų keitimo kursus, o turtą ir įsipareigojimus – ataskaitinio laikotarpio pabaigos keitimo kursu. Tokie valiutos keitimo skirtumai susidaro iš pajamų ir sąnaudų straipsnių, pripažintų pelnu ar nuostoliu, ir iš straipsnių, tiesiogiai pripažintų nuosavybės;
 - pradinį grynąjį turtą perskaičiuojant pagal laikotarpio pabaigos valiutų keitimo kursą, kuris skiriasi nuo ankstesnio laikotarpio pabaigos valiutų keitimo kurso.
- Šie valiutų keitimo skirtumai nėra pripažįstami pelnu arba nuostoliu, nes tokie keitimo kursų pokyčiai beveik neturi tiesioginio poveikio iš veiklos gaunamiems dabartiniams ir būsimiesiems pinigų srautams arba neveikia jų iš viso. Kada valiutų keitimo skirtumai yra susiję su užsienyje veikiančiu ūkio subjektu, kuris yra konsoliduojamas, tačiau ne visai priklausantis ataskaitas teikiančiam ūkio subjektui, tai sukaupti valiutų keitimo skirtumai, atsirandantys dėl perskaičiavimo ir priskirtini mažumos daliai, konsoliduotame balanse pripažįstami mažumos daliai ir jai priskiriami.
- 42 Ūkio subjekto, kurio funkcinė valiuta yra hiperinfliacinės ekonomikos šalies valiuta, rezultatai ir finansinė būklė turi būti perskaičiuojami į pateikimo valiutą taip:
- visos sumos (t. y. turtas, įsipareigojimai, nuosavybė, pajamos ir sąnaudos, įskaitant lyginamąsias sumas) perskaičiuojamos naudojant laikotarpio pabaigos valiutų kursą paskutinio balanso datą, išskyrus tai, kad:
 - kai sumos perskaičiuojamos į nehiperinfliacinės ekonomikos šalies valiutą, lyginamosios sumos turi būti tos, kurios atitinkamose ankstesnių metų finansinėse ataskaitose buvo pateiktos kaip ataskaitinių metų sumos (t. y. nekorėguotos dėl vėlesnių kainų lygio arba valiutų kursų kitimo).

- 43 Kada ūkio subjekto funkcinė valiuta yra hiperinfliacinės ekonomikos šalies valiuta, tada šio ūkio subjekto finansinės ataskaitos prieš 42 straipsnio perskaičiavimo metodo taikymą turi būti pataisomos pagal 29-ąją TAS, išskyrus lyginamąsias sumas, perskaičiuojamas į nehiperinfliacinės ekonomikos valstybės valiutą (žr. 42 straipsnio b punktą). Kai ekonomika nustoja būti hiperinfliacinė, o ūkio subjektas savo finansinių ataskaitų netaiso pagal 29-ąją TAS, jis sumas, suderintas su tos dienos kainų lygiu, kai baigiama taisyti finansines ataskaitas, turi pateikti kaip įsigijimo savikainą, perskaičiuodamas ją į pateikimo valiutą.

Užsienyje veikiančio ūkio subjekto rodiklių perskaičiavimas

- 44 45–47 straipsniai, kurie papildo 38–43 straipsnius, taikomi, kada užsienyje veikiančio ūkio subjekto rezultatai ir finansinė būklė yra perskaičiuojami pagal pateikimo valiutą tam, kad užsienyje veikiantis ūkio subjektas būtų įtrauktas į ataskaitas teikiančio ūkio subjekto finansines ataskaitas konsolidavimo, proporcingo konsolidavimo arba nuosavybės metodu.
- 45 Užsienyje veikiančio ūkio subjekto rezultatai ir finansinė būklė sujungiami su ataskaitas teikiančio ūkio subjekto rezultatais ir finansine būkle atliekant įprastines konsolidavimo procedūras, pvz., eliminuojant dukterinės įmonės vidaus sandorių ir vidaus likučius (žr. 27-ąją TAS „Konsoliduotos ir atskiros finansinės ataskaitos“ ir 31-ąją TAS „Dalybės bendroje įmonėje“). Tačiau grupės vidaus piniginis turtas (ar įsipareigojimas), tiek trumpalaikis, tiek ilgalaikis, negali būti eliminuojamas kartu su kitu atitinkamu vidaus įsipareigojimu (ar turtu), neparašius konsoliduotose finansinėse

ataskaitose valiutų kursų svyravimo rezultatų. Taip yra todėl, kad piniginis straipsnis reiškia įsipareigojimą konvertuoti vieną valiutą į kitą, o ataskaitas teikiantis ūkio subjektas dėl valiutų kurso svyravimų patiria pelną ar nuostolius. Todėl ataskaitas teikiančio ūkio subjekto konsoliduotose finansinėse ataskaitose toks keitimo kursų skirtumas ir toliau pripažįstamas pelnu ar nuostoliais, arba, jeigu jis atsiranda 32 straipsnyje nurodytomis aplinkybėmis, iki pat užsienyje veikiančio ūkio subjekto perleidimo parodomas nuosavybėje.

- 46 Kai užsienyje veikiančio ūkio subjekto balanso data skiriasi nuo ataskaitas teikiančio ūkio subjekto balanso datos, užsienyje veikiantis ūkio subjektas dažnai parengia papildomas finansines ataskaitas, kurių data sutampa su ataskaitas teikiančio ūkio subjekto finansinių ataskaitų data. To nepadarius, pagal 27-ąją TAS finansines ataskaitas leidžiama pateikti kitą datą su sąlyga, kad laiko skirtumas neviršytų trijų mėnesių, o svarbių sandorių arba įvykių, įvykstančių tarp abiejų balanso datų, rezultatai būtų koreguojami. Tokiu atveju užsienyje veikiančio ūkio subjekto turtas ir įsipareigojimai perskaičiuojami naudojant šio ūkio subjekto balanso datos valiutos keitimo kursą. Svarbių keitimo kursų pokyčių, įvykstančių iki ataskaitas teikiančio ūkio subjekto balanso datos, pataisymai atliekami pagal 27-ąją TAS. Ta pati metodika naudojama taikant nuosavybės metodą asocijuotosioms ir bendroms įmonėms, taip pat proporcingo konsolidavimo metodą bendroms įmonėms pagal 28-ąją TAS „*Investicijos į asocijuotąsias įmones*“ ir 31-ąją TAS.
- 47 Bet koks prestižas, atsirandantis dėl užsienyje veikiančio ūkio subjekto įsigijimo, ir bet koks dėl įsigijimo atliekamas turto ir įsipareigojimų balansinių verčių koregavimas tikrąja verte turi būti apskaitomas kaip užsienyje veikiančio ūkio subjekto turtas ir įsipareigojimai. Todėl jie turi būti išreikšiami šio užsienyje veikiančio ūkio subjekto funkcinėje valiuta ir perskaičiuojami naudojant atskaitinio laikotarpio pabaigos valiutų keitimo kursą pagal 39 ir 42 straipsnius.

Užsienyje veikiančio ūkio subjekto perleidimas

- 48 Perleidžiant užsienyje veikiantį ūkio subjektą, dėl šio ūkio subjekto veiklos sukaupta keitimo kursų skirtumų suma, parodyta atskiroje nuosavybės dalyje, turi būti pripažįstama pelno (nuostolių) ataskaitoje tada, kai pripažįstamas perleidimo pelnas arba nuostolis.
- 49 Ūkio subjektas gali perleisti jam priklausančią užsienyje veikiančio ūkio subjekto dalį ją parduodamas, likviduodamas, išmokėdamas akcinį kapitalą ar atsisakydamas viso tokio ūkio subjekto ar jo dalies. Dividendų mokėjimas yra perleidimo dalis tik tada, jeigu yra grąža iš investicijos, pavyzdžiui, kai dividendai išmokami iš pelno prieš įsigijimą. Dalinio perleidimo atveju į pelną ar nuostolius įtraukiama tik proporcinga susijusių sukaupėtų valiutų keitimo skirtumų dalis. Užsienyje veikiančio ūkio subjekto balansinės vertės nukainojimas nėra dalinis perleidimas. Atitinkamai nukainojant balansinę vertę jokia nuosavybėje atidėtų pelno ar nuostolių dėl valiutų keitimo skirtumų dalis pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažįstama.

VALIUTŲ KEITIMO SKIRTUMŲ ĮTAKA MOKESČIAMS

- 50 Pelnas ir nuostoliai dėl sandorių užsienio valiuta, taip pat valiutų keitimo skirtumai, atsirandantys dėl ūkio subjekto (taip pat ir užsienyje veikiančio ūkio subjekto) rezultatų ir finansinės būklės perskaičiavimo į kitą valiutą, gali daryti įtaką mokesčiams. Tokiam poveikiui taikomas 12-asis TAS „*Pelno mokesčiai*“.

ATSKLEIDIMAS

- 51 Grupės atveju 53 ir 55–57 straipsnių nuorodos dėl „funkcinės valiutos“ taikomos patronuojančios įmonės funkcinei valiutai.
- 52 Ūkio subjektas turi atskleisti:
- a) valiutų keitimo skirtumų sumą, pripažįstamą pelnu ar nuostoliais, išskyrus finansinių priemonių, vertinamų tikrąja verte pelno (nuostolių) ataskaitoje pagal 39-ąją TAS; ir
 - b) grynuosius valiutų keitimo skirtumus, pripažįstamus atskira nuosavybės sudedamąja dalimi, ir tokių skirtumų suderinimą laikotarpio pradžioje ir pabaigoje.
- 53 Kada pateikimo ir funkcinė valiutos skiriasi, šis faktas turi būti nurodomas, kartu pateikiant funkcinę valiutą ir priežastį, dėl ko naudojama skirtinga pateikimo valiuta.
- 54 Kada pasikeičia ataskaitas teikiančio ūkio subjekto ar svarbaus užsienyje veikiančio ūkio subjekto funkcinė valiuta, nurodomas toks faktas ir pakeitimo priežastis.

- 55 Kada ūkio subjektas savo finansines ataskaitas pateikia skirtinga valiuta, nei jo funkcinė valiuta, jis savo finansines ataskaitas kaip atitinkančias Tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus turi apibūdinti tik tada, kai jos atitinka visus kiekvieno taikytino standarto ir kiekvieno šio standarto atitinkamo aiškinimo reikalavimus, įskaitant perskaičiavimo metodą, pateiktą 39 ir 42 straipsniuose.
- 56 Kartais ūkio subjektas, nesilaikydamas 55 straipsnyje nurodytų reikalavimų, savo finansines ataskaitas ar kitą finansinę informaciją pateikia ne savo funkcinė valiuta. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali perskaičiuoti į kitą valiutą tik pasirinktus savo finansinių ataskaitų straipsnius. Arba, pvz., ūkio subjektas, kurio funkcinė valiuta nėra hiperinfliacinės ekonomikos valstybės valiuta, gali perskaičiuoti finansines ataskaitas į kitą valiutą, perskaičiuodamas visus straipsnius paskutinio atskaitinio laikotarpio pabaigos valiutų keitimo kursu. Tokie perskaičiavimai neatitinka Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų, todėl būtina pateikti informaciją pagal 57 straipsnio nuostatas.
- 57 Kai ūkio subjektas savo finansines ataskaitas ar kitą finansinę informaciją pateikia kita valiuta nei jo funkcinė ar pateikimo valiuta ir nesilaiko 55 straipsnyje pateiktų reikalavimų, jis turi:
- a) aiškiai nurodyti, kad tokia informacija yra papildoma, ir atskirti ją nuo informacijos, suderintos su Tarptautiniais finansinės atskaitomybės standartais;
 - b) nurodyti valiutą, kuria pateikiama tokia papildoma informacija; ir
 - c) nurodyti šio ūkio subjekto funkcinę valiutą ir perskaičiavimo metodą, taikytą papildomai informacijai nustatyti.

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

- 58 Ūkio subjektas standartą turi taikyti 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedančių atskaitinių laikotarpių finansinėms ataskaitoms. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jeigu ūkio subjektas šį standartą taiko finansinėms ataskaitoms, sudaromoms prieš 2005 m. sausio 1 d., jis turi nurodyti šį faktą.
- 58A. Dėl 21-ojo TAS pataisos „*Grynoji investicija į užsienyje veikiantį ūkio subjektą*“, išleistos 2005 m. gruodžio mėn., buvo pridėtas 15A straipsnis ir pataisytas 33. Ūkio subjektas šiuos pakeitimus taiko 2006 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedantiems atskaitiniams laikotarpiams. Ankstesnis taikymas yra skatinamas.
- 59 Ūkio subjektas 47 straipsnį turi taikyti perspektyviai visiems įsigijimams, kurie vykdomi nuo to finansinės atskaitomybės laikotarpio pradžios, kada pirmą kartą pritaikytas šis standartas. Ankstesniems įsigijimams 47 straipsnį leidžiama taikyti retrospektyviai. Jeigu užsienyje veikiančio ūkio subjekto įsigijimas apskaitomas perspektyviai, bet yra įvykęs prieš šio standarto pirmojo pritaikymo datą, ūkio subjektas neturi taisyti ankstesnių metų duomenų ir, atitinkamai (kai toks taikymas yra tinkamas), gali po įsigijimo atliekamam prestižo ir turto tikrųjų verčių koregavimus pateikti kaip savo turtą ir įsipareigojimus, o ne užsienyje veikiančio ūkio subjekto turtą ir įsipareigojimus. Taigi, tokie prestižo ir tikrųjų verčių koregavimai arba jau yra išreikšti ūkio subjekto funkcinė valiuta, arba yra nepiniginis turtas (įsipareigojimas) užsienio valiuta, apskaičiuojamas naudojant įsigijimo dienos valiutų keitimo kursą.
- 60 Visi kiti dėl šio standarto taikymo atsirandantys pakeitimai turi būti apskaitomi pagal 8-ojo TAS „*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*“ reikalavimus.

KITŲ NUTARIMŲ PANAIKINIMAS

- 61 Šis standartas pakeičia 21-ąjį TAS „*Užsienio valiutos kursų pasikeitimo įtaka*“ (persvarstytą 1993 m.).
- 62 Šis standartas pakeičia toliau nurodytus aiškinimus:
- a) NAK 11-ąjį aiškinimą „*Valiutos keitimas. Nuostolių, patirtų dėl didelio valiutos devalvavimo, kapitalizavimas*“;
 - b) NAK 19-ąjį aiškinimą „*Atskaitomybės valiuta. Finansinių ataskaitų vertinimas ir pateikimas pagal 21-ąjį TAS ir 29-ąjį TAS*“; ir
 - c) NAK 30-ąjį aiškinimą „*Atskaitomybės valiuta. Vertinimo valiutos perskaičiavimas į pateikimo valiutą*“.

23-IASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS**„Skolinimosi išlaidos“****TIKSLAS**

Šio standarto tikslas – nustatyti skolinimosi išlaidų apskaitos tvarką. Pagal šį standartą reikalaujama skolinimosi išlaidas nedelsiant pripažinti sąnaudomis. Tačiau standartas leidžia taikyti alternatyvų būdą, kapitalizuojant skolinimosi išlaidas, tiesiogiai priskirtinas ilgo parengimo turto įsigijimui, statybai ar gamybai.

TAIKYMAS

- 1 Šis standartas turi būti taikomas skolinimosi išlaidų apskaitai.
- 2 Šis standartas pakeičia 23-ąjį 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 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Skolinimosi išlaidos – palūkanos ir kitos išlaidos, kurias patiria ūkio subjektas skolindamasis lėšas.

Ilgą parengimo turtas – turtas, kurio parengimas naudojimui ar pardavimui ilgai trunka.

- 5 Skolinimosi išlaidas gali sudaryti:

- a) banko sąskaitos pereikvojimo, trumpalaikio bei ilgalaikio skolinimosi palūkanos;
- b) su skolinimusi susijusių nuolaidų ar priemonių amortizacija;
- c) papildomų skolinimusi išlaidų amortizacija;
- d) finansiniai mokesčiai (įmokos), susiję su finansine nuoma, pripažinta pagal 17-ąjį TAS „Nuoma“; ir
- e) valiutos keitimo skirtumai, kurie atsiranda skolinantis užsienio valiuta ir kurie naudojami palūkanų išlaidoms koreguoti.

- 6 Ilgo parengimo turto pavyzdžiai yra atsargos, reikalaujančios ilgo 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 ilgo parengimo turtas. Turtas, kuris įsigyjamas jau paruoštas naudoti pagal numatytą paskirtį ar parduoti, taip pat nėra ilgo parengimo turtas.

SKOLINIMOSI IŠLAIDOS. PAGRINDINIS BŪDAS**Pripažinimas**

- 7 Skolinimosi išlaidos turi būti pripažįstamos to ataskaitinio laikotarpio, per kurį jos patiriamos, sąnaudomis.
- 8 Taikant pagrindinį būdą, skolinimosi išlaidos pripažįstamos sąnaudomis tą ataskaitinį laikotarpį, kada jos buvo patirtos, neatsižvelgiant į tai, kaip panaudojama skola.

Atskleidimas

- 9 Finansinėse ataskaitose turi būti nurodyta skolinimosi išlaidoms taikoma apskaitos politika.

SKOLINIMOSI IŠLAIDOS. LEIDŽIAMAS NAUDOTI ALTERNATYVUS BŪDAS**Pripažinimas**

- 10 Skolinimosi išlaidos turi būti pripažįstamos to ataskaitinio laikotarpio, kada jos buvo patirtos, sąnaudomis, išskyrus tas, kurios kapitalizuojamos pagal 11 straipsnį.

- 11 Skolinimosi išlaidos, kurios yra tiesiogiai priskirtinos ilgo parengimo turto įsigijimui, statybai ar gamybai, turi būti kapitalizuojamos kaip to turto savikainos dalis. Kapitalizuoti tinkama skolinimosi išlaidų dalis turi būti nustatoma pagal šį standartą.
- 12 Taikant leidžiamą 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 ūkio subjektui būsimos ekonominės naudos ir jas bus galima patikimai įvertinti. Kitos skolinimosi išlaidos pripažįstamos ataskaitinio laikotarpio, per kurį jos buvo patirtos, sąnaudomis.

Kapitalizuoti tinkamos skolinimosi išlaidos

- 13 Skolinimosi išlaidos, tiesiogiai priskirtinos ilgo parengimo turto įsigijimui, statybai ar gamybai, yra tokios išlaidos, kurių būtų buvę galima išvengti, jei nebūtų buvę padaryta išlaidų ilgo parengimo turtui. Kai ūkio subjektas skolinasi lėšas tik dėl to, kad įsigytų tam tikrą ilgo parengimo turtą, nesunkiai galima nustatyti išlaidas, tiesiogiai susijusias su tuo turtu.
- 14 Kartais būna sunku nustatyti tiesioginį ryšį tarp konkretaus skolinimosi ir ilgo parengimo turto ir numatyti, kurio skolinimosi buvo galima išvengti. Kyla sunkumų, pavyzdžiui, kai ūkio subjekto finansinė veikla koordinuojama centralizuotai. Ir kai ūkio subjektų grupė naudoja įvairias skolos priemones skolindamasi lėšas skirtingomis palūkanų normomis ir įvairiu pagrindu skolindama šias lėšas kitiems tos grupės ūkio subjektams. Kitokių sunkumų atsiranda, kai naudojamos paskolos, kurios gautos užsienio valiuta ar kurios su ja yra susietos, kai grupė veikia didelės infliacijos ekonomikos sąlygomis, o keitimo kursai svyruoja. Todėl būna sudėtinga nustatyti skolinimosi išlaidų, tiesiogiai priskirtinų ilgo parengimo turto įsigijimui, sumą ir todėl reikia ją įvertinti.
- 15 Jei lėšos pasiskolinamos specialiai ilgo parengimo turtui įsigyti, kapitalizuoti tinkama skolinimosi išlaidų suma turi būti faktinės skolinimosi išlaidos, susijusios su to ataskaitinio laikotarpio skolinimusi, atėmus visas investicines pajamas, gaunamas laikinai investavus pasiskolintą sumą.
- 16 Finansiniai susitarimai dėl ilgo parengimo turto gali būti tokie, kad ūkio subjektas gauna pasiskolintas lėšas ir patiria susijusias skolinimosi išlaidas anksčiau nei visos lėšos (ar jų dalis) išleidžiamos turtui. Tokiomis aplinkybėmis gautos lėšos dažnai investuojamos prieš jas išleidžiant šiam turtui. Nustatant skolinimosi išlaidų, tinkamų kapitalizuoti per tam tikrą laikotarpį, sumą, iš patirtų skolinimosi išlaidų turi būti atimamos visos investicinės įplaukos, gautos investavus šia lėšas.
- 17 Jei lėšos paprastai skolinamos ir naudojamos ilgo parengimo 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 ūkio subjekto skolomis, kurios per tą laikotarpį lieka negrąžintos, svertinis vidurkis, išskyrus skolinimąsi, kuris buvo skirtas konkrečiai ilgo parengimo turtui įsigyti. Per ataskaitinį laikotarpį kapitalizuotų skolinimosi išlaidų suma neturi viršyti per tą laikotarpį 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 ilgo parengimo turto balansinė vertė viršija jo atsiperkamąją vertę

- 19 Kai ilgo parengimo turto balansinė vertė ar laukiama galutinė atitinkamo turto kaina viršija to turto atsiperkamąją ar grynąją galimo realizavimo vertę, balansinė vertė nurašoma arba sumažinama pagal kitų tarptautinių apskaitos standartų reikalavimus. Tam tikromis aplinkybėmis nurašymo ar sumažinimo suma atkuria suma pagal tuos kitus tarptautinius apskaitos standartus.

Kapitalizavimo pradžia

- 20 Skolinimosi išlaidas, kurios sudaro ilgo parengimo turto savikainos dalį, reikia pradėti kapitalizuoti, kai:
- a) patiriamos išlaidos tam turtui;
 - b) patiriamos skolinimosi išlaidos; ir

c) vykdoma veikla, reikalinga parengti turtą numatomam naudojimui ar pardavimui.

- 21 Į ilgo parengimo turto išlaidas įtraukiamos tik tos išlaidos, kurios nulemia grynujų pinigų mokėjimus, kito turto perdavimą ar išipareigojimą, kuriems skaičiuojamos palūkanos, prisiėmimą. Iš išlaidų atimami visi gauti su tuo turtu susiję daliniai mokėjimai ir gautos dotacijos (žr. 20-ąją TAS „Valstybės dotacijų apskaita ir informacijos apie valstybės paramą atskleidimas“). Vidutinė turto tam tikro laikotarpio balansinė vertė, įskaitant ir anksčiau kapitalizuotas skolinimosi išlaidas, paprastai yra apytikriai apskaičiuotos išlaidos, kurioms tą laikotarpį taikoma kapitalizacijos norma.
- 22 Veikla, reikalinga paruošti turtą numatomam naudojimui ar pardavimui, yra daugiau nei fizinė turto statyba. Į ją įtraukiamas techninis ir administravimo darbas, atliekamas iki fizinės turto statybos pradžios, pavyzdžiui, veikla siekiant gauti leidimus iki fizinės turto statybos pradžios. Tačiau tokiai veiklai nepriskiriamas turtas, kai nevyksta jokia turto būklę keičianti gamyba ar plėtra. Pavyzdžiui, skolinimosi išlaidos, patirtos žemę naudojant statyboms, kapitalizuojamos tą ataskaitinį laikotarpį, kai vyko statybos. Tačiau kapitalizuoti negalima tų skolinimosi išlaidų, kurios buvo patirtos, 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 tą laikotarpį, 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 regione, sulauko tilto statybą.

Kapitalizavimo nutraukimas

- 25 Skolinimosi išlaidų kapitalizavimas turi būti nutrauktas, kai iš esmės visa veikla, būtina ilgo parengimo turtui parengti numatomam naudojimui ar pardavimui, yra baigta.
- 26 Paprastai turtas numatomam naudojimui ar pardavimui yra parengtas, kai baigiama fizinė jo statyba, net jei įprastas administravimo darbas dar tęsiamas. Nors ir lieka mažų pakeitimų, pavyzdžiui, turto dekoravimas pagal pirkėjo ar naudotojo nurodymus, iš esmės visa veikla jau baigta.
- 27 Jei ilgo parengimo turto statyba vykdoma dalimis ir kiekvieną dalį galima naudoti statant 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 dar vykdant kitų dalių statybą, yra ilgo parengimo turto pavyzdys. Ilgo parengimo turto, kuris privalo būti baigtas norint panaudoti kurią nors jo dalį, pavyzdys yra pramonės įmonė, kelis procesus iš eilės atliekanti skirtingose įmonės dalyse, esančiose toje pačioje vietoje, pavyzdžiui, plieno gamykla.

ATSKLEIDIMAS

- 29 Finansinėse ataskaitose turi būti atskleista:

- a) skolinimosi išlaidų apskaitos politika;
- b) per ataskaitinį laikotarpį kapitalizuotų skolinimosi išlaidų suma; ir
- c) kapitalizacijos norma, taikoma nustatant kapitalizuoti tinkamų skolinimosi išlaidų sumą.

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

- 30 Jeigu taikant šį standartą tenka keisti apskaitos politiką, ūkio subjektui rekomenduojama koreguoti savo finansines ataskaitas pagal 8-ąją TAS „*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*“. Taip pat ūkio subjektas turi kapitalizuoti tik tas skolinimosi išlaidas, patirtas po šio standarto įsigaliojimo datos, kurios atitinka kapitalizavimo kriterijus.

ĮSIGALIOJIMO DATA

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

24-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Susijusių šalių atskleidimas“

TIKSLAS

- 1 Šio standarto tikslas – užtikrinti, kad ūkio subjekto finansinėse ataskaitose būtų pateikiama būtina informacija siekiant atkreipti dėmesį, kad susijusių šalių buvimas, su šiomis šalimis siejami sandoriai ir skolų likučiai gali turėti įtakos šio ūkio subjekto finansinei būklei, taip pat pelnui ar nuostoliui.

TAIKYMAS

- 2 Šis standartas turi būti taikomas:
- a) nustatant susijusių šalių santykius ir sandorius;
 - b) nustatant ūkio subjekto ir susijusios šalies skolų likučius;
 - c) nustatant aplinkybes, kurioms esant reikalaujama pateikti a ir b punktuose nurodytus duomenis; ir
 - d) nustatant, kokią informaciją būtina atskleisti apie minėtus straipsnius.
- 3 Šiame standarte reikalaujama atskleisti susijusių šalių sandorius ir skolų likučius atskirose patronuojančios įmonės, dalininko ar investuotojo finansinėse ataskaitose, pateikiamose vadovaujantis 27-uoju TAS „Konsoliduotos ir atskiros finansinės ataskaitos“.
- 4 Susijusios šalies sandoriai su kitais grupės ūkio subjektais ir skolų šiems ūkio subjektams likučiai atskleidžiami ūkio subjekto finansinėse ataskaitose. Grupės vidaus susijusių šalių sandoriai ir skolų likučiai yra eliminuojami rengiant konsoliduotas grupės finansines ataskaitas.

SUSIJUSIŲ ŠALIŲ ATSKLEIDIMO TIKSLAS

- 5 Susijusių šalių santykiai yra įprasta prekybos ir verslo ypatybė. Pavyzdžiui, ūkio subjektai dažnai dalį savo veiklos vykdo per dukterines įmones, bendrąsias įmones ir asocijuotąsias įmones. Esant tokioms aplinkybėms ūkio subjektas gali paveikti investicijų objekto finansinę ir veiklos politiką kontrolės, bendros kontrolės arba reikšmingos įtakos būdu.
- 6 Susijusių šalių santykiai gali daryti poveikį ūkio subjekto pelnui ar nuostoliui ir jo finansinei būklei. Susijusios šalys gali sudaryti tokius sandorius, kurių nesudarytų nesusijusios šalys. Pavyzdžiui, ūkio subjektas, parduodantis prekes jį patronuojančiai įmonei jų savikaina, kitam klientui prekių tokiomis sąlygomis gali ir neparduoti. Be to, sandorių sumos tarp susijusių šalių gali skirtis nuo sandorių sumų tarp nesusijusių šalių.
- 7 Susijusių šalių santykiai gali paveikti ūkio subjekto pelną ar nuostolį ir finansinę būklę net tada, kai nevykdomi susijusių šalių sandoriai. Vien tokių santykių buvimas gali daryti poveikį ūkio subjekto sandoriams su kitomis šalimis. Pavyzdžiui, dukterinė įmonė gali nutraukti santykius su prekybos partneriu, kai patronuojanti įmonė įsigyja kitą dukterinę įmonę, besiverčiančią tuo pačiu verslu, kaip ir buvęs prekybos partneris. Arba viena šalis gali susilaikyti nuo tam tikrų veiksmų dėl reikšmingos kitos šalies įtakos, pavyzdžiui, patronuojanti įmonė gali nurodyti savo dukterinei įmonei nevykdyti tyrimo ir plėtros veiklos.
- 8 Dėl šių priežasčių žinios apie susijusių šalių sandorius, santykius ir skolų likučius gali turėti įtakos, kaip finansinių atskaitų vartotojai įvertins ūkio subjekto veiklą, įskaitant jo patiriamą riziką ir galimybes.

APIBRĖŽIMAI

- 9 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Susijusi šalis. Šalis yra susijusi su ūkio subjektu, jeigu ji:

- a) tiesiogiai ar netiesiogiai per vieną ar daugiau tarpininkų:
 - i) kontroliuoja ūkio subjektą, yra jo kontroliuojama ar yra bendrai kontroliuojama kartu su juo (tai yra patronuojančios įmonės, dukterinės įmonės ir tos pačios patronuojančios įmonės valdomos kelios dukterinės įmonės);
 - ii) turi dalį minėtame ūkio subjekte, kuri suteikia jai reikšmingos įtakos ūkio subjekto atžvilgiu; arba

- iii) bendrai kontroliuoja ūkio subjektą;
- b) yra ūkio subjekto asocijuotoji įmonė (kaip apibrėžta 28-ajame TAS „*Investicijos į asocijuotąsias įmones*“);
- c) yra bendra įmonė, kurios dalininkas yra minėtas ūkio subjektas (žr. 31-ąjį TAS „*Dalys bendroje įmonėje*“);
- d) yra vienas iš ūkio subjekto ar jo patronuojančios įmonės pagrindinių vadovaujančių darbuotojų;
- e) yra artimas bet kurio a ir d punktuose nurodytų asmenų šeimos narys;
- f) yra ūkio subjektas, kurį kontroliuoja, bendrai kontroliuoja, kuriam reikšmingos įtakos turi ar kuriame bet kuris iš d arba e punktuose nurodytų asmenų turi tiesioginės ar netiesioginės galios, žymią dalį balsavimo teisių; arba
- g) yra išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, plano, naudingo šio ūkio subjekto (arba bet kurio ūkio subjekto, kuris yra su šiuo ūkio subjektu susijusi šalis) darbuotojams, vykdytoja.

Susijusių šalių sandoris – išteklių, paslaugų arba išpareigojimų pervedimas tarp susijusių šalių, neatsižvelgiant į tai, nustatoma kokia nors kaina ar ne.

Artimi asmens šeimos nariai – šeimos nariai, galintys turėti įtakos asmeniui ar asmuo turi jiems įtakos sandoriuose su ūkio subjektu. Jie gali būti:

- a) asmens šeimyninis partneris ir vaikai;
- b) asmens šeimyninio partnerio vaikai; ir
- c) asmens arba jo šeimyninio partnerio išlaikytiniai.

Kompensacija apima visas išmokas darbuotojams (apibrėžiama 19-ajame TAS „*Išmokos darbuotojams*“), įskaitant ir tas, kurioms taikomas 2-asis TFAS „*Mokėjimas akcijomis*“. Išmokos darbuotojams – tai visų formų atlygis, mokamas, mokėtinas ar teikiamas paties ūkio subjekto ar ūkio subjekto vardu mainais už šiam ūkio subjektui suteiktas paslaugas. Tai taip pat ir toks patronuojančios įmonės vardu ūkio subjektui mokamas atlygis. Kompensacija yra:

- a) trumpalaikės išmokos darbuotojams, tokios kaip alga, atlyginimas ir socialinio draudimo įmokos, mokamos metinės atostogos ir mokamos atostogos dėl ligos, pelno dalis ir priemokos (jei išmokamos per dvyliką mėnesių po ataskaitinio laikotarpio pabaigos) ir nepiniginės išmokos (tokios kaip sveikatos priežiūra, būstas, automobiliai ir nemokamos ar dotuojamos prekės ir paslaugos) esamiems darbuotojams;
- b) išmokos, mokamos pasibaigus tarnybos laikotarpiui, tokios kaip pensijos, kitos pašalpos, mokamos išeinant į pensiją, gyvybės draudimas ir sveikatos priežiūra pensiniu laikotarpiu;
- c) kitos ilgalaikės išmokos darbuotojams, įskaitant išmokas, mokamas už ilgalaikį darbą ar mokslininko atostogas, išmokas jubiliejaus proga ar kitas su ilgalaikiu darbu susijusias išmokas, ilgalaikio nedarbingumo išmokas ir (jei išmokama per dvyliką ar daugiau mėnesių po laikotarpio pabaigos) pelno dalį, priemokas ir atidėtas kompensacijas;
- d) išėtinės išmokos; ir
- e) mokėjimas akcijomis.

Kontrolė – teisė valdyti ūkio subjekto finansinę ir veiklos politiką, siekiant gauti naudos iš jo veiklos.

Bendra kontrolė – sutartimi įteisintas ekonominės veiklos kontrolės pasidalijimas.

Pagrindiniai vadovaujantys darbuotojai – tie asmenys, kurie turi valdžią ir yra tiesiogiai ar netiesiogiai atsakingi už ūkio subjekto veiklos planavimą, vadovavimą šiai veiklai ir jos kontrolę, pvz., direktoriai (generalinis direktorius ir kiti).

Reikšminga įtaka – teisė dalyvauti priimančiam ūkio subjekto finansinės ir ekonominės veiklos politikos sprendimus, tačiau tai nėra šios politikos kontrolė. Reikšmingą įtaką gali garantuoti akcijų nuosavybė, įstatai arba sutartis.

- 10 Vertinant kiekvieną įmanomą susijusių šalių santykių atvejį, dėmesys turi būti sutelkiamas ne tik į teisinę formą, bet ir santykių esmę.
- 11 Žemiau nurodyti atvejai šio standarto kontekste nebūtinai yra susijusios šalys:
 - a) du ūkio subjektai, turintys bendrą direktorių ar kitą pagrindinį vadovaujantį darbuotoją, nepaisant „susijusios šalies“ apibrėžimo d ir f punktu;

- b) du dalininkai, bendrai kontroliuojantys bendrą įmonę;
 - c)
 - i) finansų teikėjai;
 - ii) profsąjungos;
 - iii) komunalinių paslaugų įmonės;
 - iv) vyriausybės departamentai ir agentūros,
- turinčios įprastinių sandorių su ūkio subjektu (net jei jie gali paveikti ūkio subjekto veiksmų laisvę ar dalyvauti priimančios sprendimus);
- d) klientas, tiekėjas, frančizės teisės suteikėjas, platintojas ar bendro pobūdžio agentas, su kuriuo ūkio subjektas sudaro žymią savo verslo sandorių dalį tik dėl atsiradusios ekonominės priklausomybės.

ATSKLEIDIMAS

- 12 Santykiai tarp patronuojančių ir dukterinių įmonių turi būti pateikiami nepaisant to, ar tarp šių susijusių šalių kada nors buvo sudarytų sandorių. Ūkio subjektas turi pateikti jį patronuojančios įmonės pavadinimą ir (jei jos skirtingos) pagrindinės kontroliuojančios šalies pavadinimą. Jeigu ūkio subjektą patronuojanti įmonė ir pagrindinė kontroliuojanti šalis neteikia viešai prieinamų finansinių ataskaitų, turi būti nurodomas kitos vyriausios patronuojančios įmonės, kuri teikia tokias finansines ataskaitas, pavadinimas.
- 13 Kad finansinių ataskaitų vartotojai galėtų susidaryti nuomonę apie susijusių šalių santykių įtaką ūkio subjektui, reikia pateikti informaciją apie kontroliuojamus susijusių šalių santykius, neatsižvelgiant į tai, ar buvo sandorių tarp šių susijusių šalių.
- 14 Papildomą informaciją apie patronuojančių ir dukterinių įmonių ryšius pateikti būtina pagal 27-ąją TAS, 28-ąją TAS ir 31-ąją TAS, kuriuose reikalaujama deramo reikšmingų investicijų į dukterines, asocijuotąsias ir bendrai kontroliuojamas įmones sąrašo ir aprašymo.
- 15 Kai ūkio subjekto patronuojanti įmonė ir pagrindinė kontroliuojančioji šalis neteikia viešai prieinamų finansinių ataskaitų, ūkio subjektas pateikia kitos pagrindinės patronuojančios įmonės, teikiančios tokias finansines ataskaitas, pavadinimą. Kita pagrindinė patronuojanti įmonė – tai pirma grupės patronuojanti įmonė, pagal subordinaciją aukštesnė už tiesioginę patronuojančią įmonę, teikiančią viešai prieinamas konsoliduotas finansines ataskaitas.
- 16 Ūkio subjektas turi pateikti bendrą pagrindinių vadovaujančių darbuotojų kompensacijų sumą ir kompensacijas, priskiriamas kiekvienai šių kategorijų:
 - a) trumpalaikės išmokos darbuotojams;
 - b) išmokas, mokamas pasibaigus tarnybos laikui;
 - c) kitas ilgalaikės išmokas;
 - d) išeitines išmokas; ir
 - e) mokėjimą akcijomis.
- 17 Jeigu tarp susijusių šalių buvo sandorių, ūkio subjektas turi nurodyti susijusių šalių santykių pobūdį, informaciją, kuri yra būtina, norint suprasti galimą šių santykių poveikį finansinėms ataskaitoms, sandorius ir skolų likučius. Šie informacijos pateikimo reikalavimai yra taikomi kartu su 16 straipsnio reikalavimais pateikti pagrindinių vadovaujančių darbuotojų kompensacijas. Būtina pateikti bent šią informaciją:
 - a) sandorių sumas;
 - b) skolų likučių sumą ir:
 - i) skolų likučių sąlygas ir tai, ar jos patikimos, o taip pat skolų padengimo pobūdį; ir
 - ii) bet kokių duotų ar gautų garantijų sudėtinės dalis;
 - c) abejotinų skolų, susijusių su skolų likučių suma, atidėjinius; ir
 - d) per ataskaitinį laikotarpį pripažintas sąnaudas, susijusias su blogomis ar abejotinomis susijusių šalių skolomis.

- 18 Pagal 17 straipsnį turi būti pateikiama informacija apie:
- a) patronuojančią įmonę;
 - b) kitus ūkio subjektus, bendrai kontroliuojančius šį ūkio subjektą arba darančius jam reikšmingą įtaką;
 - c) dukterines įmones;
 - d) asocijuotąsias įmones;
 - e) bendras įmones, kurių dalininkas yra ūkio subjektas;
 - f) ūkio subjekto ar jį patronuojančios įmonės darbuotojus; ir
 - g) kitas susijusias šalis.
- 19 Pagal 18 straipsnį reikalaujamas sumų, mokėtinų susijusioms šalims arba iš jų gautinų, skirstymas į grupes papildo 1-ąją TAS „*Finansinių ataskaitų pateikimas*“ reikalavimą pateikti informaciją balanse arba aiškinamajame rašte. Balanso forma gali būti praplečiama, siekiant pateikti išsamią susijusių šalių balansų analizę ir taikyti ją susijusių šalių sandoriams.
- 20 Sandorių, kuriuos reikia pateikti tuo atveju, jeigu jie yra sudaryti su susijusia šalimi, pavyzdžiai:
- a) produktų (baigtų ar nebaigtų gaminti) pirkimas arba pardavimas;
 - b) nekilnojamojo ir kito turto pirkimas ar pardavimas;
 - c) paslaugų teikimas ar gavimas;
 - d) nuomos sutartys;
 - e) tyrimų ir plėtros perdavimas;
 - f) perdavimas pagal licencijų sutartis;
 - g) perdavimai pagal finansinius susitarimus (įskaitant paskolas ir nuosavybės įnašus grynaisiais pinigais ar natūra);
 - h) atidėjiniai garantijoms arba užstatui; ir
 - i) ūkio subjekto ar kitos šalies vardu ūkio subjekto įvykdomi įsipareigojimai.
- Patronuojančios ar dukterinės įmonės dalyvavimas apibrėžtųjų išmokų plane, dalijančiame riziką su kitais grupės ūkio subjektais, yra sandoris tarp susijusių šalių (žr. 19-ojo TAS 34B straipsnį).
- 21 Informacija pateikiama apie tai, kad susijusių šalių sandoriai buvo sudaryti sąlygomis, būdingomis sandoriams tarp nesusijusių šalių, reikalingi tik tada, kai tokių sąlygų buvimui gali būti suteikiamas svarbus pagrindas.
- 22 Panašaus pobūdžio straipsniai gali būti pateikiami juos sujungiant, išskyrus tuos atvejus, kai atskiras pateikimas būtinas dėl to, kad būtų galima suprasti susijusių šalių sandorių įtaką ūkio subjekto finansinėms ataskaitoms.

ĮSIGALIOJIMO DATA

- 23 Ūkio subjektas standartą turi taikyti 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansinėms ataskaitoms. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jeigu ūkio subjektas šį standartą taiko finansinėms ataskaitoms, sudaromoms prieš 2005 m. sausio 1 d., jis turi nurodyti šį faktą.
- 23A. 20 straipsnyje pateiktus pataisymus ūkio subjektas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2006 m. sausio 1 d. ar vėliau. Jeigu 19-ojo TAS „*Išmokos darbuotojams*“ *Aktuarinis pelnas ir nuostoliai, grupės planai ir atskleidimas* pakeitimus taiko ankstesniam laikotarpiui, pastarajam taip pat turi būti taikomi minėti pakeitimai.

24-OJO TAS (PERTVARKYTO 1994 M.) PANAIKINIMAS

- 24 Šis standartas pakeičia 24-ąją TAS „*Susijusių šalių atskleidimas*“, pertvarkytą 1994 m.

26-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS**„Planuojamų pensijų išmokų apskaita ir atskaitomybė“**

TAIKYMAS

- 1 Šis standartas turi būti taikomas pensinio aprūpinimo planų finansinėms ataskaitoms, kai tokios ataskaitos yra sudaromos.
- 2 Pensinio aprūpinimo planai vadinami įvairiai: pensinės schemos, senatvės pensijų schemos ar pensinio aprūpinimo schemos. Šiame standarte pensinio aprūpinimo planais laikomi ataskaitas teikiantys ūkio subjektai, atskirti nuo plano dalyvių darbdavių. Pensinio aprūpinimo planų finansinėms ataskaitoms taikomi visi kiti tarptautiniai apskaitos standartai tiek, kiek to nedraudžia šis standartas.
- 3 Šis standartas taikomas plano apskaitai ir atskaitomybei, teikiamai visiems dalyviams. Jis nesusijęs su atskiriems plano dalyviams teikiamomis ataskaitomis apie jų pensinio aprūpinimo teises.
- 4 19-asis TAS „Išmokos darbuotojam“ yra susijęs su pensinių mokėjimų išlaidų pateikimu planus turinčių darbdavių finansinėse ataskaitose. Taigi šis standartas papildo 19-ąjį TAS.
- 5 Pensinio aprūpinimo planai gali būti nustatytų įmokų planai arba nustatytų išmokų planai. Daug kur reikalaujama įkurti atskirus fondus, kurie gali būti (arba ne) atskirai teisiškai įforminti, gali turėti (arba neturėti) patikėtinių. Į tokius fondus bus mokamos įmokos, iš jų bus mokamos pensijos. Šis standartas taikomas neatsižvelgiant į tai, ar yra įsteigtas toks fondas ir ar yra patikėtinių.
- 6 Pensinio aprūpinimo planams, į kuriuos investuojamas draudimo įmonių turtas, taikomi tie patys apskaitos ir lėšų suteikimo reikalavimai kaip ir tiems planams, į kuriuos investuojama privačiai. Taigi jiems taikomas šis standartas, išskyrus atvejus, kai sutartis su draudimo įmone yra sudaryta konkretaus dalyvio ar dalyvių grupės vardu, o pensinio aprūpinimo įsipareigojimas yra tik draudimo įmonės atsakomybė.
- 7 Šis standartas nesusijęs su kitomis darbdavio išmokomis, tokiomis kaip išeitinės išmokos, atidėti kompensaciniai susitarimai, išeitinės pašalpos už ilgalaikį darbą, specialūs ankstyvos pensijos arba etatų mažinimo planai, sveikatos ir socialinio aprūpinimo arba premijų planai. Vyriausybės socialinės apsaugos susitarimams šis standartas netaikomas.

APIBRĖŽIMAI

- 8 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Pensinio aprūpinimo planai – sutartys, kurių pagrindu ūkio subjektas moka savo darbuotojams pensijas (metines išmokas arba visą sumą iš karto) išeinant iš darbo ar vėliau. Pensijos dydis ar įnašai, skirti pensijoms, gali būti įvertinti iš anksto, prieš išeinant darbuotojams į pensiją, pagal turimus dokumentus arba ūkio subjekto praktiką.

Nustatytų įmokų planai – pensinio aprūpinimo planai, pagal kuriuos pensijos dydis apskaičiuojamas atsižvelgiant į įmokas į fondą ir jų uždirbtas investicijų pajamas.

Nustatytų išmokų planai – pensinio aprūpinimo planai, pagal kuriuos pensijos dydis apskaičiuojamas remiantis formule, kurios pagrindą paprastai sudaro darbuotojų atlyginimai ir (ar) dirbtų metų skaičius.

Finansavimas – turto perdavimas ūkio subjektui (fondui), atskirtam nuo darbdavio ūkio subjekto, kad būtų patenkinti pensinio aprūpinimo įsipareigojimai ateityje.

Šiame standarte vartojamos ir tokios sąvokos:

Dalyviai – pensijų išmokų plano ir kiti dalyviai, kurie turi teisę į plano išmokas.

Grynasis turtas, tenkantis pensijoms – plano turtas, atėmus įsipareigojimus, išskyrus sutartų pensijų aktuarinę dabartinę vertę.

Sutartų pensijų aktuarinė dabartinė vertė – planuojamų pensinio aprūpinimo plano išmokų dabartinė vertė dabartiniais ir buvusiems darbuotojams, atsižvelgiant į jau suteiktas paslaugas.

Privalomos išmokos – pensiniai mokėjimai, teisė į kuriuos pagal pensinio aprūpinimo plano sąlygas nepriklauso nuo to, ar darbuotojas tęsia darbą ūkio subjekte.

- 9 Kai kurie pensinio aprūpinimo planai turi kitų nei darbdaviai rėmėjų. Šis standartas taikomas ir tokių planų finansinėms ataskaitoms.
- 10 Dauguma pensinio aprūpinimo planų sudaromi remiantis oficialiomis sutartimis. Kai kurie planai yra neoficialūs, bet pagal darbdavių nustatytą praktiką yra išipareigojimai. Nors kai kurie planai leidžia darbdaviams riboti savo išipareigojimus pagal planus, paprastai darbdaviui sunku panaikinti planą, jeigu darbuotojai lieka tarnyboje. Apskaitos ir atskaitomybės pagrindas yra toks 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 fondo turtą valdo nepriklausomai. Jos kai kuriose šalyse vadinamos patikėtiniais. Sąvoka *patikėtinis* šiame standarte vartojama tokioms šalims apibūdinti, neatsižvelgiant į tai, ar patikėjimo teisė yra įtvirtinta.
- 12 Pensinio aprūpinimo planai paprastai apibūdinami arba kaip nustatytų įmokų planai, arba kaip nustatytų išmokų planai, iš kurių kiekvienas turi skiriamųjų požymių. Kartais būna planų, turinčių abiejų planų požymių. Mišrūs planai šiame standarte laikomi nustatytų išmokų planais.

NUSTATYTŲ ĮMOKŲ PLANAI

- 13 Nustatytų įmokų planų finansinėse ataskaitose turi būti pateikta grynojo turto, tenkančio pensijoms, ataskaita ir finansavimo politikos aprašymas.
- 14 Remiantis nustatytų įmokų planu, dalyvio būsimų pensijų suma nustatoma pagal darbdavio, dalyvio ar jų abiejų mokamas įmokas, fondo veiklos veiksmingumą ir investicijų pajamas. Paprastai darbdavio išipareigojimas fondui yra mokėti įmokas. Aktuaro patarimas nebūtinai, nors tokiu patarimu kartais naudojama dėl to, kad būtų įvertintas būsimų pensijų dydis, kuris gali būti pasiekiamas, remiantis dabartinėmis įmokomis ir kintamais būsimų įnašų ir investicinių pajamų lygiais.
- 15 Dalyviai rūpinasi plano veikla, nes ji yra tiesiogiai susijusi su jų būsimų pensijų dydžiu. Dalyviai linkę žinoti, ar buvo gautos įmokos ir ar tinkamai buvo atliekama kontrolė, ginanti gavėjų teises. Darbdavys suinteresuotas veiksminga ir teisinga plano veikla.
- 16 Nustatytų įmokų plano atskaitomybės tikslas – periodiškai pateikti informaciją apie planą ir jo investicijų rezultatus. Šis tikslas paprastai yra pasiekiamas paskelbiant finansines ataskaitas, kuriose pateikiama:
 - a) ataskaitinio laikotarpio reikšmingos veiklos aprašymas, visų su planu susijusių pokyčių poveikis, informacija apie dalyvius ir sąlygos;
 - b) ataskaitos, kuriose parodomas ataskaitinio laikotarpio sandorių ir investicijų rezultatas, plano finansinė būklė laikotarpio pabaigoje; ir
 - c) investicijų politikos aprašymas.

NUSTATYTŲ IŠMOKŲ PLANAI

- 17 Nustatytų išmokų plano finansinėse ataskaitose turi būti arba:
 - a) ataskaita, kurioje parodoma:
 - i) grynasis turtas, tenkantis pensijoms;
 - ii) sutartų pensijų aktuarinės dabartinės vertės, privalomas išmokas atskiriant nuo neprivalomų; ir
 - iii) susidarantis perteklius ar trūkumas; arba
 - b) grynojo turto, tenkančio pensijoms, ataskaita, kurioje pateikiama arba:
 - i) sutartų pensijų aktuarinės dabartinės vertės, išskiriant privalomas ir neprivalomas išmokas, paaiškinimas; arba
 - ii) nuoroda į šią informaciją pridedamoje aktuarių ataskaitoje.

Jeigu aktuarų įvertinimas nebuvo atliktas iki finansinių ataskaitų datos, turi būti remiamasi vėliausiu įvertinimu, nurodant įvertinimo datą.

- 18 17 straipsnyje reikalaujama, kad sutartų pensijų aktuarinė dabartinė vertė būtų nustatoma remiantis plano sąlygose sutartomis išmokomis, dirbtu laikotarpiu, dabartiniu atlyginimu arba numatomu atlyginimo dydžiu ir kad pasirinktas pagrindas būtų atskleistas. Visi aktuarinių prielaidų pakeitimai, kurie gali turėti reikšmingą poveikį sutartų pensijų aktuarinei dabartinei vertei, taip pat turi būti atskleisti.
- 19 Finansinėse ataskaitose turi būti paaiškintas ryšys tarp sutartų pensijų aktuarinės dabartinės vertės, grynojo turto, tenkančio pensijoms, ir sutartų pensijų finansavimo politikos.
- 20 Pagal nustatytų išmokų planą sutartų pensijų mokėjimas priklauso nuo plano finansinės būklės, įmokų mokėtojų sugebėjimo toliau mokėti plano įmokas ir nuo plano investicijų rezultato ir veiklos efektyvumo.
- 21 Nustatytų išmokų planui periodiškai turi patarti aktuaras, kad būtų įvertinta plano finansinė būklė, patikrintos prielaidos ir rekomenduoti būsimų įmokų lygiai.
- 22 Nustatytų išmokų plano atskaitomybės tikslas – periodiškai pateikti informaciją apie finansinius išteklius ir plano veiklą, kuri yra naudinga vertinant lėšų kaupimo ir plano išmokų santykį per tam tikrą laiką. Šis tikslas paprastai pasiekiamas ataskaitoje, kurioje pateikiama:
- a) ataskaitinio laikotarpio reikšmingos veiklos aprašymas, visų su planu susijusių pokyčių poveikis, informacija apie dalyvius, terminai ir sąlygos;
 - b) ataskaitos, kuriose parodomas ataskaitinio laikotarpio sandorių ir investicijų rezultatas, plano finansinė būklė laikotarpio pabaigoje;
 - c) aktuarinė informacija (kaip ataskaitų dalis arba kaip atskira ataskaita); ir
 - d) investicijų politikos aprašymas.

Sutartų pensijų aktuarinė dabartinė vertė

- 23 Pagal pensinio aprūpinimo planą tikėtinų mokėjimų dabartinė vertė gali būti apskaičiuojama ir pateikiama remiantis dabartiniais ar numatomais atlyginimais iki pat dalyvių išėjimo į pensiją.
- 24 Priežastys, dėl kurių būtų galima taikyti dabartinio atlyginimo metodą:
- a) sutartų pensijų aktuarinė dabartinė vertė yra dabar kiekvienam plano dalyviui paskirtų dydžių suma, kuri gali būti objektyviau apskaičiuota nei numatomų atlyginimų, nes daroma mažiau prielaidų;
 - b) išmokų padidėjimas dėl didėjančio atlyginimo tampa plano įsipareigojimu tuo momentu, kai padidėja atlyginimas; ir
 - c) sutartų pensijų aktuarinė dabartinė vertė nustatoma pagal dabartinį atlyginimą, paprastai yra labiau susijusi su mokėtina suma planą nutraukus ar jo netęsiant.
- 25 Priežastys, dėl kurių būtų galima taikyti numatomo atlyginimo metodą:
- a) finansinė informacija turi būti parengiama veiklos tęstinumo principu, neatsižvelgiant į prielaidas ir įvertinimus, kurie turi būti atlikti;
 - b) pagal galutinio užmokesčio planus pensijos dydis nustatomas remiantis atlyginimais, gautiniais išėjimo į pensiją (ar artimą) dieną. Taigi atlyginimai, įmokos ir pelningumo norma turi būti numatyta; ir
 - c) kai finansavimas daugiausia remiasi numatomais atlyginimais, pateikiamoje ataskaitoje gali būti nurodoma, kad gaunamas aiškiai per didelis finansavimas, kai planui nesuteikta tiek daug lėšų, kad planas gauna reikiamą finansavimą, kai jis nepakankamai finansuojamas.

- 26 Sutartų pensijų aktuarinė dabartinė vertė, kuri apskaičiuota remiantis dabartiniais atlyginimais, parodoma plano finansinėse ataskaitose tam, kad būtų parodyti mokėtinų išmokų įsipareigojimai finansinių ataskaitų datą. Sutartų pensijų aktuarinė dabartinė vertė, kuri remiasi numatomais atlyginimais, parodoma dėl to, kad būtų nurodytas galimų įsipareigojimų dydis remiantis veiklos tęstinumo principu – tai iš esmės ir yra finansavimo pagrindas. Be sutartų pensijų aktuarinės dabartinės vertės, gali būti reikalinga pateikti išsamų sutartų pensijų aktuarinės dabartinės vertės konteksto paaiškinimą. Toks paaiškinimas gali būti pateikiamas kaip informacija apie ateityje planuojamą finansavimą ir finansavimo politiką, remiantis numatomais atlyginimais. Paaiškinimas gali būti įtrauktas į finansinę informaciją ar į aktuario ataskaitą.

Aktuario įvertinimų dažnumas

- 27 Daugelyje šalių aktuariniai įvertinimai neatliekami dažniau kaip kas treji metai. Jeigu iki finansinių ataskaitų datos nebuvo atliktas aktuarinis įvertinimas, naudojamas paskutinis įvertinimas ir nurodoma jo data.

Finansinių ataskaitų turinys

- 28 Nustatytų išmokų planų informacija pateikiama viena iš šių formų, parodančių įvairių aktuarų informacijos atskleidimo ir pateikimo praktiką:
- a) plano finansinėse ataskaitose pateikiama ataskaita, kurioje nurodomas grynasis turtas, tenkantis pensijoms, sutartų pensijų aktuarinė dabartinė vertė ir susidarantis perteklius ar trūkumas. Plano finansinėse ataskaitose taip pat nurodomi grynojo turto, tenkančio pensijoms, ir sutartų pensijų aktuarinės dabartinės vertės pokyčiai. Plano finansinėse ataskaitose gali būti pateikta atskira aktuario ataskaita, pagrindžianti sutartų pensijų aktuarinę dabartinę vertę;
 - b) plano finansinėse ataskaitose pateikiamos grynojo turto, tenkančio pensijoms ir grynojo turto, tenkančio pensijoms, pokyčių ataskaitos. Sutartų pensijų aktuarinė dabartinė vertė nurodoma ataskaitų aiškinamajame rašte. Į finansines ataskaitas taip pat gali būti įtraukta aktuario ataskaita, pagrindžianti sutartų pensijų aktuarinę dabartinę vertę; ir
 - c) plano finansinėse ataskaitose pateikiamos grynojo turto, tenkančio pensijoms ir grynojo turto, tenkančio pensijoms, pokyčių ataskaitos sutartų pensijų aktuarinė dabartinė vertė nurodoma atskiroje aktuario ataskaitoje.

Kiekvienu atveju patikėtinio ataskaita, atitinkanti vadovybės ar direktoriaus ataskaitos formą ir investicijų ataskaita gali būti pridėdama prie finansinių ataskaitų.

- 29 Tie, kas remia formą, aprašytą 28 straipsnio a punkte ir 28 straipsnio b punkte, mano, kad pensinio aprūpinimo ir kitos informacijos pateikimas kiekybiniu požiūriu padeda vartotojui įvertinti dabartinę plano būklę ir plano įsipareigojimų įvykdymo tikimybę. Jie taip pat mano, kad viskas turi būti pateikta finansinėse ataskaitose ir nereikia rengti lydimųjų ataskaitų. Tačiau kiti mano, kad 28 straipsnio a punkte aprašyta forma gali sudaryti įspūdį, kad yra įsipareigojimas, tačiau, jų nuomone, sutartų pensijų aktuarinė dabartinė vertė neturi visų įsipareigojimo požymių.
- 30 Remiantis 28 straipsnio c punkte aprašyta forma, manoma, kad sutartų pensijų aktuarinė dabartinė vertė neturi būti įtraukiama į grynojo turto, tenkančio pensijoms, ataskaitą taip, kaip 28 straipsnio a punkte aprašytoje formoje, ar netgi atskleista aiškinamajame rašte (28 straipsnio b punktas), nes ji bus tiesiogiai sulyginama su plano turto, o tai gali būti nepagrįsta. Tvirtinama, kad aktuarai nebūtinai turi lyginti sutartų pensijų aktuarinę dabartinę vertę su investicijų rinkos verte. Vietoj to jie gali įvertinti pinigų srautų, kurių tikimasi iš investicijų, dabartinę vertę. Todėl jie mano, kad toks lyginimas neatspindėtų bendro aktuario plano įvertinimo ir jis gali būti neteisingai supastas. Be to, kai kas tiki, kad informacija apie sutartas pensijų išmokas, neatsižvelgiant į tai, ar jų dydis pateiktas, turėtų būti pateikiama tik atskiroje aktuario ataskaitoje, kurioje galėtų būti tinkamai paaiškinta.
- 31 Šiame standarte aprašyti požiūriai, kuriais remiantis gali būti pateikiama informacija, susijusi su sutartų pensijų išmokomis, atskiroje aktuario ataskaitoje. Pasisakančiųjų prieš sutartų pensijų aktuarinės dabartinės vertės dydžio nurodymą argumentai atmetami. Taigi 28 straipsnio a ir b punktuose aprašytos formos laikomos priimtiniomis taip pat kaip ir 28 straipsnio c punkte apibūdinta forma, jei finansinėse ataskaitose yra nuoroda į tai ir pateikiama aktuario ataskaita, kurioje nurodyta sutartų pensijų aktuarinė dabartinė vertė.

VISI PLANAI

Plano turto įvertinimas

- 32 Pensinio aprūpinimo planų investicijos turi būti įtraukiamos į apskaitą tikrąja verte. Nesunkiai rinkoje parduodamų vertybinių popierių tikroji vertė yra jų rinkos vertė. Tuo atveju, kai plano investicijos yra tokios, kad neįmanoma įvertinti tikrosios vertės, turi būti nurodyta tikrosios vertės netaikymo priežastis.
- 33 Nesunkiai rinkoje parduodamų vertybinių popierių tikroji vertė paprastai yra jų rinkos vertė, nes ji laikoma naudingiausiu vertybinių popierių ir laikotarpio investicijų rezultatų matu ataskaitų pateikimo datą. Vertybiniai popieriai (ar tam tikra jų dalis), kurie turi fiksuotą atgavimo vertę ir buvo įsigyti plano įsipareigojimams vykdyti, apskaitoje gali būti registruojami sumomis, grindžiamomis galutine jų atgavimo verte darant prielaidą, kad palūkanų norma bus pastovi iki išpirkimo. Kai plano investicijos yra tokios, kad tikrosios vertės nustatyti neįmanoma (tokios, kaip visiška ūkio subjekto nuosavybė), turi būti paaiškintos priežastys, kodėl netaikoma tikroji vertė. Kai didžioji investicijų dalis apskaitoje registruojama ne rinkos ar tikrąja verte, o kitomis sumomis, tikroji vertė paprastai taip pat turi būti nurodoma. Fondo veikloje naudojamas turtas į apskaitą įtraukiamas pagal tarptautinių apskaitos standartų reikalavimus.

Atskleidimas

- 34 Pensijų išmokų plano (nesvarbu, ar nustatytų įmokų, ar išmokų) finansinėse ataskaitose taip pat turi būti pateikiama ši informacija:
- a) grynojo turto, tenkančio pensijoms, pokyčių ataskaita;
 - b) svarbiausių apskaitos politikos nuostatų santrauka; ir
 - c) plano aprašymas ir bet kokių plano pasikeitimų poveikis per laikotarpį.
- 35 Pensijų išmokų planų finansinės ataskaitos apima tokią informaciją, jei ji yra:
- a) grynojo turto, tenkančio pensijoms, ataskaitoje parodoma:
 - i) tinkamai suklasifikuotas turtas, turimas laikotarpio pabaigoje;
 - ii) turto įvertinimo pagrindas;
 - iii) kiekviena atskira investicija, viršijanti 5 % grynojo turto, tenkančio pensijoms arba 5 % bet kurios vertybinių popierių klasės ar tipo;
 - iv) investicijos į darbdavio ūkio subjektą aprašymas; ir
 - v) įsipareigojimai, išskyrus sutartų pensijų aktuarinę dabartinę vertę;
 - b) grynojo turto, tenkančio pensijoms, pokyčių ataskaitoje parodomi šie dalykai:
 - i) darbdavio įmokos;
 - ii) darbuotojo įmokos;
 - iii) pajamos iš investicijų tokios, kaip palūkanos ar dividendai;
 - iv) kitos pajamos;
 - v) išmokėtos ar mokėtinos pensijos (detalizuotos, pavyzdžiui, kaip pensijų išmokos, išmokos mirties atveju, invalidumo pensijos ir vienkartiniai išmokėjimai);
 - vi) administracinės sąnaudos;
 - vii) kitos sąnaudos;
 - viii) pelno mokesčiai;
 - ix) pelnas ar nuostolis, susidarantis disponuojant investicijomis, ir investicijų vertės pokyčiai; ir
 - x) perdavimai iš kitų planų ir kitiems planams;
 - c) finansavimo politikos aprašymas;

- d) pagal nustatytų išmokų planą sutartų pensijų aktuarinė dabartinė vertė (kuri gali būti suskirstyta į jau suteiktas ir dar nesuteiktas teises į išmokas), apskaičiuota remiantis pensijomis, sutartomis pagal plano sąlygas už iki šiol suteiktas paslaugas, ir dabartiniais ar numatoma atlyginimais. Šita informacija gali būti įtraukiama į pridedamą aktuario ataskaitą, kuri pateikiama kartu su susijusiomis finansinėmis ataskaitomis; ir
 - e) nustatytų išmokų planams taikytų svarbių aktuario prielaidų ir sutartų pensijų aktuarinei dabartinei vertei apskaičiuoti taikyto metodo aprašymą.
- 36 Pensinio aprūpinimo plano atskaitomybėje plano aprašymas pateikiamas kaip finansinių ataskaitų dalis arba atskiroje ataskaitoje. Joje gali būti pateikiama:
- a) plane dalyvaujančių darbdavių ir darbuotojų grupių sąrašai;
 - b) tinkamai suklasifikuotas dalyvių, gaunančių pensijas, ir kitų dalyvių skaičius;
 - c) plano tipas – nustatytų išmokų ar nustatytų įmokų;
 - d) pastaba apie tai, ar dalyviai moka plano įmokas;
 - e) su dalyviais sutartų pensijų aprašymas;
 - f) plano pabaigos visų sąlygų aprašymas; ir
 - g) informacijos, nurodytos a–f punktuose, pakeitimai per ataskaitinį laikotarpį.

Galima remtis ir kitais dokumentais, kuriuose aprašytas planas, lengvai vartotojams prieinamais ir įtrauktais į ataskaitos informaciją tik apie vėlesnius pasikeitimus.

ĮSIGALIOJIMO DATA

- 37 Šis tarptautinis apskaitos standartas taikomas 1988 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių pensinio aprūpinimo planų finansinėms ataskaitoms.

27-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS**„Konsoliduotos ir atskiros finansinės ataskaitos“****TAIKYMAS**

- 1 Šis standartas turi būti taikomas sudarant ir pateikiant ūkio subjektų grupės, kurią kontroliuoja patrunuojanti įmonė, konsoliduotas finansines ataskaitas.
- 2 Šiame standarte nenagrinėjama verslo jungimų apskaitos tvarka, jų poveikis konsolidavimui, įtaka konsolidavimo tvarkai ir verslo jungimų metu atsirandančiam prestižui (žr. 3-ąjį TFAS „Verslo jungimai“).
- 3 Šis standartas taip pat turi būti taikomas apskaitant investicijas į dukterines, bendrai kontroliuojamas ir asocijuotąsias įmones, kai toks ūkio subjektas pasirenka ar pagal vietinius įstatymus iš jos yra reikalaujama sudaryti atskiras finansines ataskaitas.

APIBRĖŽIMAI

- 4 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Konsoliduotos finansinės ataskaitos – ūkio subjektų grupės finansinės ataskaitos, pateikiamos kaip vieno ūkio subjekto finansinės ataskaitos.

Kontrolė – teisė valdyti ūkio subjekto finansinę ir veiklos politiką, siekiant gauti naudos iš jo veiklos.

Savikainos metodas – investicijos apskaitos metodas, pagal kurį investicija pripažįstama savikaina. Investuotojas pripažįsta iš investicijos gaunamas pajamas tik tokiu dydžiu, kiek jis po įsigijimo dienos gauna mokėjimų iš ūkio subjekto, į kurį investuojama, sukaupto pelno. Tokį pelną viršijanti mokėjimų dalis laikoma investicijos padengimu ir pripažįstama kaip investicijos savikainos mažinimas.

Grupė – patrunuojanti įmonė ir visos jos dukterinės įmonės.

Mažumos dalis – dukterinės įmonės pelno ar nuostolio ir grynojo turto dalis, priskirta dalims, kurių patrunuojanti įmonė nevaldo nei tiesiogiai, nei netiesiogiai per dukterines įmones.

Patrunuojanti įmonė – ūkio subjektas, turintis vieną ar daugiau dukterinių įmonių.

Atskiros finansinės ataskaitos – patrunuojančiosios įmonės, investuotojo į asocijuotąją įmonę ar bendrai kontroliuojamo ūkio subjekto dalininko teikiamos ataskaitos, kuriose investicijos pateikiamos kaip tiesioginės nuosavybės dalis, o ne kaip ūkio subjekto, į kurį investuojama, paskelbti rezultatai ir grynasis turtas.

Dukterinė įmonė – ūkio subjektas, kontroliuojamas kito (patrunuojančio) ūkio subjekto. Į sąvoką įtraukiami ir juridinio asmens statuso neturintys ūkio subjektai, pvz., valdomi partnerystės principu.

- 5 Tiek patrunuojanti įmonė, tiek jos dukterinė įmonė gali būti investuotoja į asocijuotąją įmonę arba bendrai kontroliuojamos įmonės dalininkė. Tokiais atvejais konsoliduotos finansinės ataskaitos, sudaromos ir pateikiamos pagal šį standartą, taip pat turi atitikti 28-ojo TAS „Investicijos į asocijuotąsias įmones“ ir 31-ojo TAS „Dalybės bendrose įmonėse“ reikalavimus.
- 6 Ūkio subjektų, apibūdintų 5 straipsnyje, atskiros finansinės ataskaitos yra rengiamos ir pateikiamos kaip 5 straipsnyje nurodytų finansinių ataskaitų priedas. Atskiros finansinės ataskaitos gali būti ar nebūti prijungtos ar pateikiamos kartu su konsoliduotomis finansinėmis ataskaitomis.
- 7 Ūkio subjekto, neturinčio dukterinių įmonių, asocijuotųjų įmonių arba dalininkui priklausančios dalies bendrai kontroliuojamoje įmonėje, finansinės ataskaitos nėra atskiros.
- 8 Pagal 10 straipsnį patrunuojanti įmonė, atleista nuo konsoliduotų finansinių ataskaitų pateikimo, gali teikti atskiras finansines ataskaitas kaip vienintelę finansinių ataskaitų formą.

KONSOLIDUOTŲ FINANSINIŲ ATASKAITŲ PATEIKIMAS

- 9 Patronuojanti įmonė (jeigu ji nėra patronuojanti įmonė, kuri apibūdinta 10 straipsnyje) turi teikti konsoliduotas finansines ataskaitas, kuriose savo investicijas į dukterines įmones konsoliduotų pagal šį standartą.
- 10 Patronuojanti įmonė neprivalo teikti konsoliduotų finansinių ataskaitų tada ir tik tada, jeigu:
- a) patronuojanti įmonė yra visiškai ar iš dalies kito ūkio subjekto valdoma dukterinė įmonė, o jos kiti savininkai (įskaitant tuos, kurie kitu atveju neturėtų balsavimo teisių) yra informuoti ir neprieštarauja, kad patronuojanti įmonė nepateiktų konsoliduotų finansinių ataskaitų;
 - b) patronuojančios įmonės skolos arba nuosavybės priemonėmis neprekiuojama atviroje rinkoje (šalies, užsienio biržose ar užbiržinės prekybos rinkoje, įskaitant vietinę ir regioninę rinkas);
 - c) patronuojanti įmonė neteikia vertybinių popierių komisijai ar kitai priežiūros institucijai savo finansinių ataskaitų dėl bet kokios klasės finansinių priemonių išplatavimo atviroje rinkoje; ir
 - d) pagrindinė arba bet kuri tarpinė patronuojančios įmonės patronuojanti įmonė teikia viešai skelbiamas konsoliduotas finansines ataskaitas, atitinkančias tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus.
- 11 Patronuojanti įmonė, kuri, remdamasi 10 straipsniu, pasirenka neteikti konsoliduotų finansinių ataskaitų ir teikia tik atskiras finansines ataskaitas, vykdo 37–42 straipsnių reikalavimus.

KONSOLIDUOTŲ FINANSINIŲ ATASKAITŲ APIMTIS

- 12 Konsoliduotos finansinės ataskaitos turi apimti visas patronuojančios įmonės dukterines įmones ⁽¹⁾.
- 13 Manoma, kad kontrolė yra tada, kai patronuojančiai įmonei tiesiogiai ar netiesiogiai per dukterines įmones priklauso daugiau kaip pusė ūkio subjekto balsavimo teisių, nebent išskirtinėmis aplinkybėmis galima akivaizdžiai parodyti, kad tokia nuosavybė nėra kontrolė. Kontrolė yra ir tada, kai patronuojančiai įmonei priklauso pusė ar mažiau ūkio subjekto balsavimo teisių, jeigu ji turi ⁽²⁾:
- a) teisę į daugiau kaip pusę balsavimo teisių sudarius sutartį su kitais investuotojais;
 - b) teisę valdyti ūkio subjekto finansinę ir veiklos politiką pagal įstatus arba sutartį;
 - c) teisę skirti ar atšaukti didžiąją to ūkio subjekto direktorių valdybos ar jai tolygaus valdymo organo narių dalį, kai ūkio subjektas yra kontroliuojamas tokios valdybos ar atitinkamo organo; arba
 - d) teisę turėti balsų daugumą direktorių valdybos ar jai tolygaus valdymo organo susirinkimuose (kai ūkio subjektas yra kontroliuojamas tokios valdybos ar atitinkamo organo).
- 14 Ūkio subjektas gali turėti akcijų varantų, pasirinkimo pirkti akcijas sandorių, skolos ar nuosavybės priemonių, konvertuojamų į paprastąsias akcijas, ar kitų panašių finansinių priemonių, kurias naudojant ar keičiant būtų gautos balsavimo teisės arba būtų sumažintos kitos šalies balsavimo teisės dėl minėto ūkio subjekto finansinės arba veiklos politikos sprendimų (potencialių balsavimo teisių). Į potencialias balsavimo teises, kuriomis gali būti pasinaudota ar kurios gali būti keičiamos, taip pat ir į kito ūkio subjekto turimas potencialias balsavimo teises atsižvelgiama vertinant, ar minėtas ūkio subjektas turi teisę valdyti kito ūkio subjekto finansinę ir veiklos politiką. Potencialios balsavimo teisės dabartiniu metu negali būti naudojamos ar konvertuojamos, jeigu, pavyzdžiui, jas galima bus naudoti (ar jas konvertuoti) tik nuo tam tikros datos ateityje ar tik po tam tikro įvykio.
- 15 Vertindama, ar potencialios balsavimo teisės suteikia kontrolės teisę, ūkio subjektas turi išnagrinėti visus faktus ir aplinkybes (įskaitant potencialių balsavimo teisių įgyvendinimo ir bet kokių kitų susitarimų pagal sutartis sąlygų atskirą ar bendrą įvertinimą), darančius įtaką potencialioms balsavimo teisėms, išskyrus vadovybės ketinimus ir finansinį pajėgumą šias teises įgyvendinti arba konvertuoti.

⁽¹⁾ Jeigu įsigijimo metu dukterinė įmonė atitinka kriterijų, kad būtų priskiriama skirtam parduoti turtui pagal 5-ąjį TFAS „Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“, ji turi būti apskaitoma pagal to standarto reikalavimus.

⁽²⁾ Žr. taip pat NAK 12-ąjį aiškinimą „Konsolidavimas. Specialiosios paskirties ūkio subjektai“.

- 16 (Panaikinta)
- 17 (Panaikinta)
- 18 (Panaikinta)
- 19 Dukterinė įmonė negali būti nekonsoliduojama, kai investuotojas yra rizikos kapitalo įmonė, kolektyvinio investavimo fondas, patikėjimo fondas ar panašus ūkio subjektas.
- 20 Dukterinė įmonė negali būti nekonsoliduojama, kai jos verslo pobūdis skiriasi nuo kitų ūkio subjektų grupės narių. Konsoliduojant tokias dukterines įmones ir konsoliduotose finansinėse ataskaitose pateikiant papildomą informaciją apie skirtingą dukterinių įmonių verslo pobūdį, pateikiama susijusi svarbi informacija. Pavyzdžiui, informacija, kurios reikalaujama pagal 8-ąją TFAS „Veiklos segmentai“, padeda nustatyti skirtingų veiklos krypčių vienoje grupėje svarbą.
- 21 Patronuojanti įmonė praranda kontrolę, kai netenka teisės taip valdyti ūkio subjekto, į kurį investuojama, finansinę ir veiklos politiką, kad gautų naudos iš jo veiklos. Kontrolės praradimas gali įvykti tiek kartu su visišku ar santykinu nuosavybės lygio pasikeitimu, tiek ir be jo. Taip gali atsitikti, kai, pavyzdžiui, dukterinę įmonę pradeda kontroliuoti vyriausybė, teismas, administruojančios ar priežiūros institucijos. Tai gali įvykti ir pagal sutartimi įformintą susitarimą.

KONSOLIDAVIMO PROCEDŪROS

- 22 Sudarydamas konsoliduotas finansines ataskaitas, ūkio subjektas sujungia patronuojančios įmonės ir jos dukterinių įmonių finansinių ataskaitų eilutes nuosekliai, sudėdamas turto, išipareigojimų, nuosavybės, pajamų ir sąnaudų straipsnius. Dėl to, kad konsoliduotose finansinėse ataskaitose informacija apie ūkio subjektų grupę būtų pateikiama kaip apie vieną ūkio subjektą, reikia:
- a) eliminuoti patronuojančios įmonės investicijas į kiekvieną dukterinę įmonę balansinę vertę ir patronuojančios įmonės nuosavybės dalį kiekvienoje dukterinėje įmonėje (žr. 3-iąją TFAS dėl susidarancio prestižo apskaitos tvarkos);
 - b) išskirti ataskaitinio laikotarpio konsoliduotų dukterinių įmonių pelno ar nuostolio mažumos dalį; ir
 - c) konsoliduotų dukterinių įmonių grynojo turto mažumos dalis pateikti atskirai nuo patronuojančios įmonės akcininkų nuosavybės dalių jose. Grynojo turto mažumos dalį sudaro:
 - i) suma pagrindinio sujungimo dieną, apskaičiuota pagal 3-ąją TFAS; ir
 - ii) mažumai priklausanti nuosavybės pasikeitimų dalis nuo sujungimo dienos.
- 23 Kai turimos potencialios balsavimo teisės, pelno ar nuostolių dalys ir nuosavybės pasikeitimai patronuojančiai įmonei ir mažumos dalims yra paskirstomi pagal dabartines nuosavybės dalis ir neatspindi galimo potencialių balsavimo teisių įgyvendinimo arba konvertavimo.
- 24 Ūkio subjektų grupės vidaus balanso likučiai, sandoriai, pajamos ir sąnaudos turi būti visiškai eliminuojami.
- 25 Grupės vidaus likučiai ir sandoriai (taip pat pajamos, sąnaudos ir dividendai) visiškai eliminuojami. Pelnas ar nuostoliai, atsiradę dėl grupės vidaus sandorių ir pripažįstami kaip priklausantys turtui (pvz., ilgalaikiam turtui ar atsargoms), taip pat visiškai eliminuojami. Grupės vidaus nuostoliai gali reikšti, kad sumažėjo turto vertė, ir tą sumažėjimą reikia pripažinti konsoliduotose finansinėse ataskaitose. Laikiniams skirtumams, susidariusiems dėl grupės vidaus sandorių atsiradusio pelno ar nuostolių eliminavimo, taikomas 12-asis TAS „Pelno mokesčiai“.
- 26 Konsoliduotoms finansinėms ataskaitoms sudaryti naudojamos patronuojančios įmonės ir jos dukterinių įmonių finansinės ataskaitos turi būti sudaromos tą pačią datą. Kai patronuojančios įmonės ir dukterinių įmonių finansinių ataskaitų sudarymo datos skiriasi, dukterinė įmonė turi sudaryti papildomas finansines ataskaitas, kurių data sutaptų su patronuojančios įmonės finansinių ataskaitų data, nebent to padaryti neįmanoma.
- 27 Kai pagal 26 straipsnį dukterinės įmonės sudarytų finansinių ataskaitų, naudojamų rengiant konsoliduotas finansines ataskaitas, data skiriasi nuo patronuojančios įmonės finansinių ataskaitų datos, turi būti atliekami reikšmingų sandorių ar įvykių, įvykstančių per laikotarpį tarp abiejų datų, poveikio koregavimai. Bet kuriuo atveju skirtumas tarp dukterinės ir patronuojančios įmonės finansinių ataskaitų datų negali būti ilgesnis kaip trys mėnesiai. Ataskaitinių laikotarpių trukmė ir finansinių ataskaitų datų skirtumas visais laikotarpiais turi būti vienodas.

- 28 Konsoliduotos finansinės ataskaitos turi būti sudaromos taikant vienodą panašių sandorių ir kitų įvykių panašiomis aplinkybėmis apskaitos politiką.
- 29 Jeigu ūkio subjektų grupės narys panašių sandorių ar įvykių panašiomis aplinkybėmis apskaitai taiko kitokią apskaitos politiką negu yra taikoma konsoliduotose finansinėse ataskaitose, rengiant konsoliduotas finansines ataskaitas jo finansinės ataskaitos atitinkamai koreguojamos.
- 30 Dukterinės įmonės pajamos ir sąnaudos įtraukiamos į konsoliduotas finansines ataskaitas nuo įsigijimo datos, kaip numatyta 3-iajame TFAS. Dukterinės įmonės pajamos ir sąnaudos pateikiamos konsoliduotose finansinėse ataskaitose iki tos datos, kada patronuojanti įmonė nustoja kontroliuoti dukterinę įmonę. Lėšų, gautų už dukterinės įmonės perleidimą, ir jos balansinės vertės perleidimo dieną (įskaičiuojant dukterinės įmonės atitinkamų valiutų kursų sukaupytą skirtumą, pripažįstamą nuosavybe, sumą pagal 21-ąją TAS „Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka“) skirtumas konsoliduotose finansinėse ataskaitose yra pripažįstamas kaip pelnas arba nuostoliai dėl dukterinės įmonės perleidimo.
- 31 Investicija į ūkio subjektą turi būti apskaitoma pagal 39-ąją TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“ nuo tos datos, kai šis ūkio subjektas nustoja būti dukterine įmone, bet netampa asocijuotąja įmone, kaip apibrėžiama 28-ajame TAS, arba bendrai kontroliuojama įmone, kaip aprašoma 31-ajame TAS.
- 32 Investicijos balansinė vertė tą datą, kai ūkio subjektas nustoja būti dukterine įmone, yra finansinio turto pradinio įvertinimo savikaina pagal 39-ąją TAS.
- 33 Mažumos dalys konsoliduoto balanso nuosavybės dalyje turi būti pateikiamos atskirai nuo patronuojančios įmonės akcininkų nuosavybės. Mažumos daliai priklausantis grupės pelnas ar nuostoliai taip pat turi būti pateikiamas atskirai.
- 34 Pelnas ar nuostoliai paskirstomas patronuojančios įmonės akcininkams ir mažumos daliai. Suma, priskirta mažumos daliai, nėra pajamos ar sąnaudos, nes abi jos priklauso nuosavybei.
- 35 Konsoliduotoje dukterinėje įmonėje mažumai priskirti patirti nuostoliai gali viršyti mažumai priklausančią dukterinės įmonės nuosavybės dalį. Šis perviršis ir bet kokie vėlesni nuostoliai, priskirtini mažumai, paskirstomi daugumos ir mažumos dalims, išskyrus tą atvejį, jeigu mažuma turi privalomą įsipareigojimą ir gali papildomai investuoti, kad būtų padengti nuostoliai. Jeigu vėliau dukterinė įmonė praneša apie gautą pelną, jis paskirstomas daugumos ir mažumos dalims taip, kad mažumos nuostolių dalis, kurią prieš tai padengė dauguma, būtų padengta.
- 36 Jeigu dukterinė įmonė turi neapmokėtų kaupiamųjų privilegijuotųjų akcijų, kurias valdo mažumos dalis ir kurios priskiriamos nuosavybei, patronuojanti įmonė savo pelno ar nuostolių dalį apskaičiuoja tik suderinusi su dukterinės įmonės privilegijuotųjų akcijų dividendais, nesvarbu, ar dividendai buvo paskelbti, ar ne.

INVESTICIJŲ Į DUKTERINES, BENDRAI KONTROLIUOJAMAS IR ASOCIJUOTĄSIAS ĮMONES APSKAITA ATSKIROSE FINANSINĖSE ATASKAITOSE

- 37 Kai yra rengiamos atskiros finansinės ataskaitos, investicijos į dukterines, bendrai kontroliuojamas ir asocijuotąsias įmones, kurios nėra skirtos parduoti (ar įtrauktos į perleidžiamą grupę, kuri skirta parduoti) pagal 5-ąją TFAS, turi būti apskaitomos:
- a) savikaina; arba
- b) pagal 39-ąją TAS.

Tokia pat apskaita turi būti taikoma kiekvienai investicijų rūšiai. Investicijos į dukterines, asocijuotąsias ir bendrai kontroliuojamas įmones, kurios yra skirtos parduoti (ar įtrauktos į perleidžiamą grupę, kuri yra skirta parduoti) pagal 5-ąją TFAS, turi būti apskaitomos pagal šį TFAS.

- 38 Šiuo standartu nenurodoma, kurie ūkio subjektai turi parengti viešai skelbiamas atskiras finansines ataskaitas. 37 ir 39–42 straipsniai taikomi, kai ūkio subjektas parengia atskiras finansines ataskaitas, atitinkančias tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus. Pagal 9 straipsnį ūkio subjektas taip pat viešai skelbia konsoliduotas finansines ataskaitas (išskyrus tą atvejį, kai galima pritaikyti 10 straipsnyje numatytą išimtį).
- 39 Investicijos į bendrai kontroliuojamas ir asocijuotąsias įmones, kurių apskaita tvarkoma pagal 39-ojo TAS keliamus reikalavimus, turi būti apskaitomos konsoliduotose finansinėse ataskaitose tokiu pačiu būdu kaip ir atskirose investuotojo finansinėse ataskaitose.

ATSKLEIDIMAS

- 40 Konsoliduotose finansinėse ataskaitose turi būti pateikiama ši informacija:
- a) (Panaikinta)
 - b) (Panaikinta)
 - c) patronuojančios ir dukterinės įmonių santykių pobūdis, kai patronuojanti įmonė nei tiesiogiai, nei netiesiogiai per dukterines įmones nevaldo daugiau kaip pusę balsavimo teisių;
 - d) priežastys, dėl kurių, turint daugiau kaip pusę balsavimo teisių ar potencialių balsavimo teisių, tiesiogiai ar netiesiogiai per dukterinę įmonę, teisė kontroliuoti ūkio subjektą, į kurį investuojama, nesuteikiama;
 - e) dukterinės įmonės finansinių ataskaitų data, kai dukterinės įmonės finansinės ataskaitos naudojamos konsoliduotoms finansinėms ataskaitoms sudaryti, o dukterinės įmonės finansinių ataskaitų data ar ataskaitinis laikotarpis skiriasi nuo patronuojančios įmonės atitinkamos datos ar ataskaitinio laikotarpio, taip pat priežastys, kodėl skiriasi finansinių ataskaitų data ar ataskaitinis laikotarpis; ir
 - f) bet kokių reikšmingų apribojimų (pvz., atsirandančių dėl skolinimosi susitarimų arba priežiūros reikalavimų), suvaržančių dukterinės įmonės galimybę perleisti lėšas patronuojančiai įmonei grynųjų pinigų, dividendų forma, atsiskaityti už paskolas ar avansus, dydis ir pobūdis.
- 41 Patronuojanti įmonė, kuri, remdamasi 10 straipsniu, nusprendžia nesudaryti konsoliduotų finansinių ataskaitų, atskirose finansinėse ataskaitose turi pateikti:
- a) faktą, kad šios finansinės ataskaitos yra atskiros finansinės ataskaitos, kad buvo pasinaudota leidimu nekonsoliduoti, taip pat ūkio subjekto, kurio konsoliduotos finansinės ataskaitos, atitinkančios tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus, yra pateikiamos viešai, pavadinimą, registracijos ar veiklos šalį; adresą, kur galima gauti šias konsoliduotas finansines ataskaitas;
 - b) svarbių investicijų į dukterines, bendrai kontroliuojamas ir asocijuotąsias įmones sąrašą, įtraukiant tų įmonių pavadinimus, registracijos ar veiklos šalis, nuosavybės dalių santykį ir, jeigu skiriasi, turimų balsavimo teisių santykį jose; ir
 - c) b punkte išvardytų investicijų apskaitai taikomo metodo aprašymą.
- 42 Kai patronuojanti įmonė (kita nei apibūdinta 41 straipsnyje), dalininkas, turintis dalį bendrai kontroliuojamoje įmonėje, arba investuotojas į asocijuotąją įmonę sudaro atskiras finansines ataskaitas, jose turi būti pateikiama:
- a) faktas, kad šios ataskaitos yra atskiros finansinės ataskaitos, taip pat priežastys, dėl ko tokios finansinės ataskaitos sudarytos (jei tokio sudarymo nereikalauja įstatymai);
 - b) svarbių investicijų į dukterines, bendrai kontroliuojamas ir asocijuotąsias įmones sąrašas, įtraukiant tų įmonių pavadinimus, registracijos ar veiklos šalis, nuosavybės dalių santykį ir, jeigu skiriasi, turimų balsavimo teisių santykį jose; ir
 - c) b punkte išvardytų investicijų apskaitai taikomo metodo aprašymą;

ir nurodomos pagal šio standarto 9 straipsnį, 28-ąjį TAS ir 31-ąjį TAS sudarytos finansinės ataskaitos, su kuriomis tos ataskaitos yra susijusios.

ĮSIGALIOJIMO DATA

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

KITŲ NUTARIMŲ PANAIKINIMAS

- 44 Šiuo standartu pakeičiamas 27-asis TAS „Konsoliduotos finansinės ataskaitos ir investicijų į dukterines įmones apskaita“, persvarstytas 2000 m.
- 45 Šiuo standartu pakeičiamas NAK 33-iasis aiškinimas „Konsolidavimas ir nuosavybės metodas. Potencialios balsavimo teisės ir nuosavybės dalių paskirstymas“.

28-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS***„Investicijos į asocijuotąsias įmones“*****TAIKYMAS**

- 1 Šis standartas turi būti taikomas investicijų į asocijuotąsias įmones apskaitai. Tačiau jis netaikomas toms investicijoms į asocijuotąsias įmones, kurios priklauso:

- a) rizikos kapitalo įmonėms;
- b) kolektyvinio investavimo fondams, patikėjimo fondams ir panašioms ūkio subjektams, įskaitant su investicijomis susijusius draudimo fondus,

ir kurios nuo pradinio pripažinimo yra parodomos tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pripažįstant pelno (nuostolių) ataskaitoje arba yra pripažįstamos kaip laikomos prekybai ir apskaitoje registruojamos pagal 39-ąją TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“. Tokios investicijos vertinamos tikrąja verte pagal 39-ąją TAS, tikrosios vertės pasikeitimus pripažįstant laikotarpio, kada įvyko pasikeitimas, pelnu ar nuostoliais.

APIBRĖŽIMAI

- 2 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Asocijuotoji įmonė – ūkio subjektas (taip pat ir neturintis juridinio statuso ūkio subjektas, pvz., partnerystės principais valdoma organizacija), kuriam investuotojas daro reikšmingą įtaką ir kuris nėra nei dukterinė įmonė, nei dalis bendroje įmonėje.

Konsoliduotos finansinės ataskaitos – ūkio subjektų grupės finansinės ataskaitos, pateikiamos kaip vieno ūkio subjekto finansinės ataskaitos.

Kontrolė – teisė valdyti ūkio subjekto finansinę ir veiklos politiką, siekiant gauti naudos iš jo veiklos.

Nuosavybės metodas – apskaitos metodas, kai pradžioje investicija apskaitoje užregistruojama jos savikaina, o po to suderinama su investuotojui priklausančios ūkio subjekto, į kurį investuojama, grynojo turto dalies pasikeitimais, susidariusiais po įsigijimo. Į investuotojo pelną ar nuostolius įtraukiama ir investuotojui priklausanti ūkio subjekto, į kurį investuojama, pelno ar nuostolių dalis.

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

Atskiros finansinės ataskaitos – patronuojančiosios įmonės, investuotojo į asocijuotąją įmonę ar bendrai kontroliuojamos įmonės dalininko teikiamos finansinės ataskaitos, kuriose investicijos pateikiamos kaip tiesioginės nuosavybės dalis, o ne kaip ūkio subjekto, į kurį investuojama, paskelbti rezultatai ir grynasis turtas.

Reikšminga įtaka – galimybė dalyvauti priimant ūkio subjekto, į kurį investuojama, finansinės ir veiklos politikos sprendimus, nekontroliuojant ar bendrai nekontroliuojant šios politikos.

Dukterinė įmonė – įmonė, kontroliuojama kitos (patronuojančios) įmonės. Į sąvoką įtraukiami ir juridinio statuso neturintys ūkio subjektai, pvz., valdomi partnerystės principu.

- 3 Finansinės ataskaitos, kuriose taikomas nuosavybės metodas, nėra atskiros finansinės ataskaitos ūkio subjekto, neturinčio dukterinės įmonės, asocijuotosios įmonės ar nesančio bendros įmonės dalininku, ataskaitos.
- 4 Atskiros finansinės ataskaitos yra tokios finansinės ataskaitos, kurios pateikiamos papildomai šalia konsoliduotų finansinių ataskaitų, finansinės ataskaitos, kuriose investicijos yra apskaitomos naudojant nuosavybės metodą, ir finansinės ataskaitos, kuriose dalininko dalis bendroje įmonėje yra proporcingai konsoliduojama. Atskiros finansinės ataskaitos gali būti ar nebūti prijungtos prie konsoliduotų finansinių ataskaitų ar pateikiamos kartu su jomis.
- 5 Ūkio subjektai, atleisti pagal 27-ojo TAS „Konsoliduotos ir atskiros finansinės ataskaitos“ 10 straipsnį nuo konsolidavimo, pagal 31-ojo TAS „Dalys bendrose įmonėse“ 2 straipsnį atleisti nuo proporcingo konsolidavimo ar pagal šio standarto 13 straipsnio c punktą – nuo nuosavybės metodo taikymo, gali pateikti atskiras finansines ataskaitas kaip vienintele savo finansines ataskaitas.

Reikšminga įtaka

- 6 Jeigu tiesiogiai ar netiesiogiai (pvz., per dukterines įmones) investuotojas turi 20 % ar daugiau ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių, galima teigti, kad investuotojo įtaka reikšminga, nebent galima aiškiai įrodyti, kad yra kitaip. Ir atvirkščiai, jeigu investuotojas tiesiogiai ar netiesiogiai (pvz., per dukterines įmones) turi mažiau kaip 20 % ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių, daroma prielaida, kad investuotojas reikšmingos įtakos neturi, nebent galėtų būti įrodyta priešingai. Jeigu kitas investuotojas turi reikšmingą įtaką ar didžiąją akcinio kapitalo dalį, dar nereiškia, kad investuotojas negali turėti reikšmingos įtakos.
- 7 Investuotojo reikšmingą įtaką paprastai įrodo vienas ar keli iš šių požymių:
- a) jam atstovaujama ūkio subjekto, į kurį investuojama, direktorių valdyboje ar lygiaverčiame valdymo organe;
 - b) jis dalyvauja nustatant veiklos politiką, taip pat ir priimant sprendimus dėl dividendų arba kitų paskirstymų;
 - c) tarp investuotojo ir ūkio subjekto, į kurį investuojama, yra reikšmingų sandorių;
 - d) vyksta pasikeitimas vadovaujančiais darbuotojais; arba
 - e) teikiama esminė techninė informacija.
- 8 Ūkio subjektui gali priklausyti akcijų variantai, pasirinkimo pirkti akcijas sandoriai, skolos ar nuosavybės priemonės, konvertuojamos į paprastas akcijas, ar kitos panašios priemonės, kurios, jomis pasinaudojus ar jas konvertavus, gali suteikti ūkio subjektui papildomų balsavimo teisių ar sumažinti kitos šalies balsavimo teisę priimant kito ūkio subjekto finansinės ar veiklos politikos sprendimus (t. y. potencialios balsavimo teisės). Vertinant, ar ūkio subjektas turi reikšmingos įtakos, atsižvelgiama į turimas potencialias balsavimo teises, kurios šiuo metu gali būti naudojamos ar keičiamos, ir jų įtaką, taip pat į kitų ūkio vienetų turimas potencialias balsavimo teises. Potencialios balsavimo teisės dabartiniu metu negali būti naudojamos ar konvertuojamos, jeigu, pavyzdžiui, jas galima bus naudoti (ar jas konvertuoti) tik nuo tam tikros datos ateityje ar tik po tam tikro įvykio.
- 9 Įvertindamas, ar potencialios balsavimo teisės sustiprina reikšmingą įtaką, ūkio subjektas išnagrinėja visus faktus ir aplinkybes (įskaitant potencialių balsavimo teisių įgyvendinimo sąlygas ir bet kokius kitus sutartimi įformintus susitarimus, vertinamus atskirai ar kartu), kurios veikia potencialias teises, išskyrus vadovybės ketinimus ir finansinį pajėgumą šias teises įgyvendinti ar konvertuoti.
- 10 Ūkio subjektas reikšmingą įtaką ūkio subjektui, į kurį investuojama, praranda tada, kai praranda teisę dalyvauti priimant ūkio subjekto, į kurį investuojama, finansinius ir veiklos politikos sprendimus. Reikšminga įtaka gali būti prarasta tiek pasikeitus, tiek ir nepasikeitus absoliučiam ar santykiniam nuosavybės lygiui. Taip gali atsitikti, kai, pavyzdžiui, asocijuotąją įmonę pradeda kontroliuoti vyriausybė, teismai, administracinės ar priežiūros institucijos. Tai gali įvykti ir pagal sutartimi įformintą susitarimą.

Nuosavybės metodas

- 11 Remiantis nuosavybės metodu, pradžioje investicija į asocijuotąją įmonę apskaitoje pripažįstama jos savikaina, o po to balansinė vertė padidinama ar sumažinama, kad būtų galima pripažinti po įsigijimo datos iš ūkio subjekto, į kurį investuojama, susidariusią investuotojui priklausančią pelno ar nuostolių dalį. Investuotojas jam priklausančią ūkio subjekto, į kurį investuojama, pelno arba nuostolių dalį pripažįsta savo pelnu arba nuostoliais. Iš ūkio subjekto, į kurį investuojama, gauto pelno paskirstymas sumažina investicijos balansinę vertę. Dėl ūkio subjekto, į kurį investuojama, nuosavybės pokyčių (nepripažintų ūkio subjekto, į kurį investuojama, pelnu arba nuostoliais) keičiantis investuotojo daliai ūkio subjekte, į kurį investuojama, taip pat gali būti privaloma tikslinti balansinę vertę. Tai gali būti pokyčiai, susidarantys dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų perkainojimo ir dėl užsienio valiutos kursų perskaičiavimo skirtumų. Šių pasikeitimų dalis, tenkanti investuotojui, tiesiogiai pripažįstama investuotojo nuosavybe.
- 12 Kai egzistuoja potencialios balsavimo teisės, investuotojui tenkanti ūkio subjekto, į kurį investuojama, pelno, nuostolių ir nuosavybės pokyčių dalis yra nustatoma dabartinių nuosavybės teisių pagrindu ir neatspindi galimo potencialių balsavimo teisių įgyvendinimo ar konvertavimo.

NUOSAVYBĖS METODO TAIKYMAS

- 13 Investicija į asocijuotąją įmonę turi būti apskaitoma nuosavybės metodu, išskyrus tą atvejį, kai:
- a) investicija yra skirta parduoti pagal 5-ąją TFAS „Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“;
 - b) gali būti pritaikyta 27-ojo TAS 10 straipsnyje numatyta išimtis, leidžianti patronuojančiajai įmonei, kuri turi investiciją į asocijuotąją įmonę, neteikti konsoliduotų finansinių ataskaitų; arba

c) tinka visi toliau nurodyti punktai:

- i) investuotojas yra visiškai ar iš dalies kitam ūkio subjektui priklausanti dukterinė įmonė, o kiti jos savininkai, įskaitant ir tuos, kurie kitu atveju neturėtų balsavimo teisės, yra informuoti ir neprieštarauja, kad nuosavybės metodas nebūtų taikomas;
- ii) investuotojo skolos ar nuosavybės priemonėmis atviroje rinkoje (šalies, užsienio biržose ar užbiržinės prekybos rinkoje, įskaitant vietinę ir regioninę rinkas) neprekiuojama;
- iii) investuotojas vertybinių popierių komisijai ar kitai priežiūros institucijai nepateikė ir nesiruošia pateikti savo finansinių ataskaitų dėl bet kokios klasės priemonių išplatavimo viešojoje rinkoje; ir
- iv) pagrindinė ar bet kuri tarpinė investuotojo patronuojančioji įmonė teikia viešai skelbiamas konsoliduotas finansines ataskaitas pagal tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų reikalavimus.

14 Investicijos, aprašytos 13 straipsnio a punkte, turi būti apskaitomos pagal 5-ąją TFAS.

15 Kai investicija į asocijuotąją įmonę, kuri anksčiau buvo priskiriama skirtoms parduoti, neatitinka tokio klasifikavimo kriterijų, ji turi būti apskaitoma naudojant nuosavybės metodą nuo jos nepriskyrimo skirtoms parduoti datos. Laikotarpių, kada investicija buvo pripažįstama kaip skirta parduoti, finansinės ataskaitos turi būti atitinkamai pataisytos.

16 (Panaikinta)

17 Investuotojo paskirstytų pajamų pripažinimas gali būti netinkamas vertinant iš investicijos į asocijuotąją įmonę uždirbtas pajamas, nes gautos įplaukos gali būti nesusijusios su asocijuotosios įmonės rezultatais. Investuotojui, turinčiam reikšmingos įtakos asocijuotajai įmonei, priklauso asocijuotosios įmonės veiklos dalis, vadinasi, ir pelnas iš tokios investicijos. Investuotojas, išplėsdamas savo finansinių ataskaitų apimtį, įtraukia tokį faktą dėl to, kad pateiktų jam priklausančią asocijuotosios įmonės pelno arba nuostolių dalį. Dėl to, taikant nuosavybės metodą, pateikiamos grynojo turto, pelno ar nuostolių ataskaitos yra informatyvesnės.

18 Investuotojas nuosavybės metodo turi nenaudoti nuo tos datos, kai netenka reikšmingos įtakos asocijuotojoje įmonėje, ir pradėdamas ta data turi apskaityti investiciją pagal 39-ąją TAS (su sąlyga, kad asocijuotoji įmonė netampa dukterine ar bendra įmone, kaip tai apibrėžiama 31-ajame TAS).

19 Nuo tos datos, kai minėta įmonė nustoja būti asocijuotąja įmone, investicijos balansinė vertė, remiantis 39-uoju TAS, turi būti laikoma jos, kaip finansinio turto, pradinio įvertinimo savikaina.

20 Dauguma procedūrų, tinkančių nuosavybės metodo taikymui, yra panašios į 27-ajame TAS aprašytas konsolidavimo procedūras. Be to, principai, kuriais vadovaujama apskaitant dukterinės įmonės įsigijimą, taip pat taikomi ir įsigyjant investiciją į asocijuotąją įmonę.

21 Ūkio subjektų grupei priklausanti asocijuotosios įmonės dalis yra patronuojančiosios įmonės ir jos dukterinių įmonių valdomų dalių toje asocijuotojoje įmonėje suma. Kitų asocijuotųjų ar bendrų įmonių dalys, kurias valdo minėta grupė, šiuo atveju yra neįtraukiamos. Kai asocijuotoji įmonė turi dukterinių, kitų asocijuotųjų ar bendrų įmonių, nuosavybės metodu apskaitomas pelnas ar nuostoliai ir grynasis turtas pripažįstami asocijuotosios įmonės finansinėse ataskaitose (įskaitant asocijuotajai įmonei priklausančią pelno ar nuostolių ir grynojo turto dalį kitose asocijuotosiose ar bendrose įmonėse) po to, kai atliekami būtini koregavimai, siekiant suvienodinti apskaitos politiką (žr. 26 ir 27 straipsnius).

22 Pelnas ir nuostoliai, susidarantys iš sandorių „iš apačios į viršų“ ir „iš viršaus į apačią“ tarp investuotojo (įskaitant ir jo konsoliduotas dukterines įmones) ir asocijuotosios įmonės, investuotojo finansinėse ataskaitose pripažįstami tik tokio dydžio, kuris lygus su investuotoju nesusijusioms dalims asocijuotojoje įmonėje. „Iš apačios į viršų“ sandoriai – tai, pavyzdžiui, asocijuotosios įmonės turto pardavimas investuotojui. „Iš viršaus į apačią“ sandoriai – tai, pavyzdžiui, investuotojo turto pardavimas asocijuotajai įmonei. Investuotojui priklausanti asocijuotosios įmonės pelno arba nuostolių, atsiradusių iš šio sandorio, dalis yra eliminuojama.

- 23 Investicija į asocijuotąją įmonę yra apskaitoma naudojant nuosavybės metodą nuo tos datos, kai ši tampa asocijuotąja įmone. Investicijos įsigijimo metu bet koks investicijos savikainos ir asocijuotosios įmonės identifikuojamo turto, išpareigojimų ir neapibrėžtųjų išpareigojimų grynosios tikrosios vertės dalies, priklausančios investuotojui, skirtumas turi būti apskaitomas pagal 3-įjį TFAS „Verslo jungimai“. Todėl:
- a) su asocijuotąja įmone susijęs prestižas įtraukiamas į investicijos balansinę vertę. Kadangi šio prestižo amortizavimas neleidžiamas, todėl negali būti įtraukiamas nustatant investuotojui priklausančią asocijuotosios įmonės pelno ar nuostolių dalį;
 - b) bet kokia investuotojui priklausanti asocijuotosios įmonės identifikuojamo turto, išpareigojimų ir neapibrėžtųjų išpareigojimų grynosios tikrosios vertės dalis, viršijanti investicijos savikainą, nėra įtraukiama į investicijos balansinę vertę, tačiau įtraukiama į investuotojo pajamas, kaip jam priklausanti asocijuotosios įmonės pelno arba nuostolių dalis įsigyjant investiciją.
- Po įsigijimo asocijuotosios įmonės pelno arba nuostolio dalies, priklausančios investuotojui, koregavimai yra atliekami, pavyzdžiui, apskaitant nusidėvimo turto nusidėvėjimą remiantis to turto tikrosiomis vertėmis įsigijimo datą. Atitinkami asocijuotosios įmonės pelno arba nuostolių dalies, priklausančios investuotojui, panašūs koregavimai po įsigijimo yra atliekami dėl prestižo ir ilgalaikio materialiojo turto vertės sumažėjimo nuostolių, kuriuos pripažįsta asocijuotoji įmonė.
- 24 Taikydamas nuosavybės metodą, investuotojas naudoja pačiomis naujausiomis asocijuotosios įmonės finansinėmis ataskaitomis. Kai skiriasi investuotojo ir asocijuotosios įmonės finansinių ataskaitų datos, asocijuotoji įmonė parengia finansines ataskaitas, kurių data sutampa su investuotojo finansinių ataskaitų data (išskyrus atvejį, kai to padaryti neįmanoma).
- 25 Kai pagal 24 straipsnį asocijuotosios įmonės finansinės ataskaitos, sudarytos nuosavybės metodu, sudarymo data skiriasi nuo investuotojo finansinių ataskaitų sudarymo datos, turi būti atlikti reikšmingų sandorių ar įvykių, įvykusių per laikotarpį tarp abiejų finansinių ataskaitų parengimo datų, poveikio patikslinimai. Bet kuriuo atveju, laikotarpis tarp asocijuotosios įmonės ir investuotojo finansinių ataskaitų datų negali būti ilgesnis kaip trys mėnesiai. Ataskaitinių laikotarpių trukmė ir finansinių ataskaitų datų skirtumas visais laikotarpiais turi būti vienodas.
- 26 Investuotojo finansinės ataskaitos turi būti sudaromos vadovaujantis panašių sandorių ir kitų įvykių panašiomis aplinkybėmis vienoda apskaitos politika.
- 27 Jeigu asocijuotoji įmonė panašioms sandoriams ir kitiems įvykiams panašiomis aplinkybėmis taiko kitokią apskaitos politiką nei ta, kurią taiko investuotojas, atitinkamai koreguojamos asocijuotosios įmonės finansinės ataskaitos, kai investuotojas jas naudoja taikydamas nuosavybės metodą.
- 28 Jeigu išorės šalys turi asocijuotosios įmonės neapmokėtų kaupiamų privilegijuotųjų akcijų, investuotojas apskaiciuoja savo pelno ar nuostolių dalį, suderinęs su privilegijuotųjų akcijų dividendais, nesvarbu, ar dividendai buvo paskelbti, ar ne.
- 29 Jeigu investuotojo nuostolių dalis asocijuotojoje įmonėje yra lygi ar viršija jam priklausančią dalį asocijuotojoje įmonėje, investuotojas paprastai neįtraukia savo vėlesnio nuostolio dalies. Investuotojo dalis asocijuotojoje įmonėje yra investicijos į tą įmonę balansinė vertė, nustatyta nuosavybės metodu, ir tam tikros ilgalaikės dalys, kurios iš esmės sudaro investuotojui priklausančios grynosios investicijos į asocijuotąją įmonę dalį. Pavyzdžiui, straipsnis, už kurį atsiskaitymas nėra nei planuojamas, nei tikėtinas numatomoje ateityje, iš esmės yra ūkio subjekto investicijos į asocijuotąją įmonę išplėtimas. Tokie straipsniai gali apimti privilegijuotąsias akcijas ir ilgalaikes gautinas sumas ar paskolas, bet į juos neįtraukiama pirkėjų įsiskolinimo, mokėtinos prekybos sumos ar bet kokios ilgalaikės gautinos sumos, kurios papildomai turi būti padengiamos, pavyzdžiui, užtikrintosiomis paskolomis. Nuostoliai, pripažinti nuosavybės metodu ir viršijantys investuotojo investicijas į paprastąsias akcijas, atvirkštine pirmenybės tvarka (t. y. likvidavimo pirmenybės tvarka) yra priskiriami prie kitų investuotojo dalies asocijuotojoje įmonėje komponentų.
- 30 Po to, kai investuotojo dalis sumažinta iki nulio, papildomi nuostoliai pateikiami ar išpareigojimas pripažįstamas tik tiek, kiek investuotojas turi teisinių ar konstruktyvių išpareigojimų ar atliko mokėjimų asocijuotosios įmonės vardu. Jeigu asocijuotoji įmonė vėliau ataskaitose nurodo pelną, investuotojas vėl pradeda pripažinti tik tada, kai pelnas prilygsta nepripažintų nuostolių daliai.

Vertės sumažėjimo nuostoliai

- 31 Pritaikęs nuosavybės metodą, taip pat pripažinęs asocijuotosios įmonės nuostolius pagal 29 straipsnį, investuotojas taiko 39-ojo TAS reikalavimus dėl to, kad nustatytų, ar būtina pripažinti kokius nors papildomus vertės sumažėjimo nuostolius investuotojo gryniosios investicijos asocijuotojoje įmonėje atžvilgiu.
- 32 Investuotojas taip pat taiko 39-ojo TAS reikalavimus dėl to, kad nustatytų, ar investuotojo daliai asocijuotojoje įmonėje pripažistami kokie nors papildomi vertės sumažėjimo nuostoliai, kurie nėra gryniosios investicijos ir anksčiau minėtų vertės sumažėjimo nuostolių sumos dalis.
- 33 Kadangi prestižas, įtrauktas investicijos į asocijuotąją įmonę balansinę vertę, nėra atskirai pripažįstamas, jis nėra atskirai tikrinamas dėl galimo vertės sumažėjimo pagal 36-ajame TAS „*Turto vertės sumažėjimas*“ išdėstytus prestižo vertės sumažėjimo patikrinimo reikalavimus. Užtuot tai daries, visa investicijos balansinė vertė tikrinama dėl galimo sumažėjimo pagal 36-ąjį TAS, investicijos padengiamąją sumą (naudojimo vertę ar tikrąją vertę atėmus pardavimo išlaidas – didesnę iš jų) lyginant su investicijos balansine verte, jeigu 39-ojo TAS reikalavimų taikymas parodo, kad investicijos vertė gali būti sumažėjusi. Nustatydamas investicijos naudojimo vertę, ūkio subjektas nustato:
- a) jam priklausančią dalį įvertintų būsimųjų pinigų srautų dabartinės vertės, kurią, tikimasi, sukaups asocijuotoji įmonė, įskaitant pinigų srautus iš asocijuotosios įmonės veiklos ir pajamas iš galutinio investicijos perleidimo; arba
 - b) įvertintų būsimųjų pinigų srautų, kurie turėtų susidaryti dėl dividendų, gautinų iš investicijos ir galutinio investicijos perdavimo, dabartinę vertę.

Taikant tinkamas prielaidas, abu metodai duoda toki pat rezultatą.

- 34 Investicijos į asocijuotąją įmonę atsiperkamoji vertė įvertinama kiekvienos asocijuotosios įmonės atžvilgiu, išskyrus tą atvejį, jei kuri nors asocijuotoji įmonė dėl tęsiamo investicijų naudojimo nesukuria pinigų įplaukų, kurios būtų didžiąja dalimi nepriklausomos nuo pinigų įplaukų, sukuriamų kito įmonės turto.

ATSKIROS FINANSINĖS ATASKAITOS

- 35 Investicija į asocijuotąją įmonę turi būti apskaitoma atskirose investuotojo finansinėse ataskaitose pagal 27-ojo TAS 37–42 straipsnius.
- 36 Šiuo standartu nenurodoma, kurie ūkio subjektai turi parengti viešai skelbiamas atskiras finansines ataskaitas.

ATSKLEIDIMAS

- 37 Privalu pateikti šiuos dalykus:
- a) investicijų į asocijuotąsias įmones, kurių kainos kursai viešai skelbiami, tikroji vertė;
 - b) asocijuotųjų įmonių finansinės informacijos santrauka, įskaitant apibendrintas turto, išpareigojimų, pajamų ir pelno arba nuostolių sumas;
 - c) priežastys, kodėl paneigiama prielaida, kad investuotojas neturi reikšmingos įtakos, jeigu investuotojas tiesiogiai ar netiesiogiai per dukterines įmones turi 20 ar mažiau procentų balsavimo ar potencialių balsavimo teisių ūkio subjekte, į kurį investuojama, ir vis tiek teigiama, kad jis turi reikšmingos įtakos;
 - d) priežastys, kodėl paneigiama prielaida, kad investuotojas turi reikšmingos įtakos, jeigu investuotojas tiesiogiai ar netiesiogiai per dukterines įmones turi 20 ar daugiau procentų balsavimo ar potencialių balsavimo teisių ūkio subjekte, į kurį investuojama, ir vis tiek teigiama, kad jis neturi reikšmingos įtakos;
 - e) asocijuotosios įmonės finansinių ataskaitų data, kai tokios finansinės ataskaitos sudaromos taikant nuosavybės metodą, o jų pateikimo data ar laikotarpis skiriasi nuo investuotojo finansinių ataskaitų datos ar laikotarpio, taip pat priežastis, kodėl naudojama skirtinga data ar skirtingas laikotarpis;
 - f) bet kokių asocijuotųjų įmonių reikšmingų apribojimų (pvz., atsirandančių dėl skolinimosi susitarimų ar priežiūros reikalavimų) perleisti lėšas investuotojui dividendų (grynųjų pinigų) forma ar ar atsiskaityti už paskolas ar avansus pobūdis ir dydis;

- g) nepripažinta nuostolių asocijuotojoje įmonėje dalis (tiek ataskaitinio laikotarpio, tiek sukaupta), jei investuotojas nustoja pripažinti jam priklausančią asocijuotosios įmonės nuostolių dalį;
 - h) faktas, kad asocijuotoji įmonė nėra apskaitoma naudojant nuosavybės metodą, suderinus tai su 13 straipsnio nuostatomis; ir
 - i) *apibendrinta* asocijuotųjų įmonių, atskirai ar grupių (tų, kurių apskaitai netaikomas nuosavybės metodas) finansinė informacija, įskaitant bendro turto, bendrų įsipareigojimų, pajamų ir pelno ar nuostolių sumas.
- 38 Investicijos į asocijuotąsias įmones, apskaitomos nuosavybės metodu, turi būti pripažįstamos ilgalaikiu turtu. Investuotojui priklausanti tokių asocijuotųjų įmonių pelno arba nuostolių dalis ir šių investicijų balansinė vertė turi būti *atskleidžiama* atskirai. Investuotojui priklausanti tokių asocijuotųjų įmonių bet kokios nutraukiamos veiklos dalis taip pat turi būti *atskleidžiama* atskirai.
- 39 Investuotojui priklausanti pokyčių, pripažintų tiesiogiai asocijuotosios įmonės nuosavybėje, dalis turi būti pripažinta tiesiogiai investuotojo nuosavybe ir pateikta nuosavybės pokyčių ataskaitoje, kaip to reikalaujama 1-ajame TAS „*Finansinių ataskaitų pateikimas*“.
- 40 Pagal 37-ąjį TAS „*Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas*“ investuotojas turi pateikti:
- a) jam priklausančią asocijuotosios įmonės neapibrėžtųjų įsipareigojimų, bendrų su kitais investuotojais, dalį; ir
 - b) neapibrėžtuosius įsipareigojimus, atsirandančius dėl to, kad investuotojas yra griežtai įsipareigojęs dėl visų ar dalies asocijuotosios įmonės įsipareigojimų.

ĮSIGALIOJIMO DATA

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

KITŲ NUTARIMŲ PANAIKINIMAS

- 42 Šiuo standartu pakeičiamas 28-asis TAS „*Investicijų į asocijuotąsias įmones apskaita*“, persvarstytas 2000 m.
- 43 Šiuo standartu pakeičiami toliau nurodyti aiškinimai:
- a) NAK 3-iasis aiškinimas „*Nerealizuoto pelno ir nuostolių iš sandorių su asocijuotosiomis įmonėmis eliminavimas*“;
 - b) NAK 20-asis aiškinimas „*Nuosavybės apskaitos metodas. Nuostolių pripažinimas*“; ir
 - c) NAK 33-iasis aiškinimas „*Konsolidavimas ir nuosavybės metodas. Potencialios balsavimo teisės ir nuosavybės dalių paskirstymas*“.

29-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS***„Finansinė atskaitomybė hiperinfliacijos sąlygomis“*****TAIKYMAS**

- 1 Šis standartas turi būti taikomas bet kurio ūkio subjekto, kurio funkcinė valiuta yra hiperinfliacinės ekonomikos šalies valiuta, atskiroms finansinėms ataskaitoms, taip pat konsoliduotoms finansinėms ataskaitoms.
- 2 Hiperinfliacijos sąlygomis sudaryti veiklos rezultatų ir finansinės būklės ataskaitas naudojant vietinę valiutą be patikslinimo nenaudinga. Pinigų perkamoji galia nevaldomai mažėja tokiu santykiniu dydžiu, kad skirtingu laiku, nors ir tą patį ataskaitinį laikotarpį, sudarytų sandorių ir kitų įvykių verčių lyginimas yra netikslus.
- 3 Šis standartas nenustato absoliutaus kainų kilimo tempo, kuris parodytų, kad atsirado hiperinfliacija. Būtinybė tikslinti finansines ataskaitas pagal šio standarto nuorodas nustatoma subjektyviai. Hiperinfliaciją apibūdina šie (ir ne tik šie) šalies ekonominės aplinkos požymiai:
 - a) dauguma gyventojų linkę laikyti turtą nepinigine išraiška arba santykinai stabilia užsienio valiuta. Turimos vietinės valiutos sumos yra nedelsiant investuojamos siekiant išlaikyti perkamąją jų galią;
 - b) dauguma gyventojų skaičiuoja pinigines sumas ne vietine valiuta, bet santykinai stabilia užsienio valiuta. Kainos gali būti nustatomos ta valiuta;
 - c) pardavimas ir pirkimas skolon vykdomas tokiomis kainomis, kurios padengia tikėtiną perkamosios galios sumažėjimo nuostolį per skolos laikotarpį, netgi jei tas laikotarpis yra trumpas;
 - d) palūkanų normos, atlyginimai ir kainos, susietos su kainų indeksu; ir
 - e) kaupiamoji infliacijos norma per trejus metus artėja prie arba net viršija 100 % .
- 4 Pageidautina, kad visi ūkio subjektai, kurie teikia finansines ataskaitas tos pačios hiperinfliacijos šalies valiuta, taikytų šį standartą nuo tos pačios datos. Nepaisant to, šis standartas taikomas kiekvieno ūkio subjekto finansinėms ataskaitoms nuo ataskaitinio laikotarpio, kai buvo nustatyta hiperinfliacija šalyje, kurios valiuta pateikiamos ataskaitos, pradžios.

FINANSINIŲ ATASKAITŲ TIKSLINIMAS

- 5 Dėl įvairių specifinių ar bendrųjų politinių, ekonominių ir socialinių jėgų įtakos laikui bėgant kainos kinta. Specifinės jėgos, tokios kaip pasiūlos ir paklausos, technologijos pokyčiai gali reikšmingai ir nepriklausomai vienos nuo kitų padidinti ar sumažinti pavienes kainas. Be to, bendrosios jėgos gali sukelti bendrojo kainų lygio, taigi ir pinigų, bendros perkamosios galios pokyčius.
- 6 Daugelyje šalių finansinės ataskaitos sudaromos įsigijimo savikainos metodu, neatsižvelgiant nei į bendro kainų lygio pokyčius, nei į turimo turto konkrečių kainų padidėjimą, išskyrus tai, kad nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai ir investicijos gali būti iš naujo įvertinti. Tačiau kai kurie ūkio subjektai pateikia finansines ataskaitas, remdamiesi einamųjų išlaidų metodu, kuris parodo turimo turto konkrečių kainų pokyčių poveikį.
- 7 Hiperinfliacinės ekonomikos sąlygomis sudarytos finansinės ataskaitos, nesvarbu, ar jos būtų pagrįstos įsigijimo savikainos, ar einamųjų išlaidų metodu, yra naudingos tada, kai jos balanso datą išreikštos tos šalies piniginiiais vienetais. Todėl šis standartas taikomas ūkio subjektų finansinėms ataskaitoms, pateikiamoms hiperinfliacinės ekonomikos valiuta. Neleidžiama šio standarto reikalaujamą informaciją pateikti kaip nepatikslintų finansinių ataskaitų priedą. Be to, nepriimtina atskirai pateikti finansines ataskaitas prieš pakartotinį tikslinimą.
- 8 Ūkio subjekto, kurio funkcinė valiuta yra hiperinfliacinės šalies valiuta, finansinės ataskaitos (nepaisant to, ar jos sudaromos įsigijimo savikainos, ar einamųjų išlaidų metodu), turi būti sudarytos balanso datą galiojančiais piniginiiais vienetais. Susiję ankstesnio ataskaitinio laikotarpio duomenys, kurių reikalaujama 1-ajame TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“, ir visa informacija apie ankstesnius laikotarpius taip pat turi būti išreiškiama balanso datą galiojančiais piniginiiais vienetais. Lyginamąsias sumas pateikiant skirtinga pateikimo valiuta, taikomi 21-ojo TAS „Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka“ (persvarstyto 2003 m.) 42 straipsnio b punktas ir 43 straipsnis.
- 9 Grynųjų piniginių pozicijos pelnas ar nuostolis turi būti įtrauktas į pelną ar nuostolį ir parodytas atskirai.

- 10 Tikslinant finansines ataskaitas pagal šį standartą, reikia taikyti tam tikras procedūras ir remtis profesine patirtimi. Pastoviai taikyti šias procedūras ir remtis profesine patirtimi nuo vieno iki kito laikotarpio yra svarbiau, negu skrupulingai siekti į patikslinamas finansines ataskaitas įtraukiamų sumų tikslumo.

Įsigijimo savikainos metodu grindžiamos finansinės ataskaitos

Balansas

- 11 Balanso sumos, dar neišreikštos balanso datos piniginiiais vienetais, tikslinamos taikant bendrąjį kainų indeksą.
- 12 Piniginiai straipsniai antrą kartą netikslinami, nes jie jau išreikšti balanso datos piniginiiais vienetais. Piniginiai straipsniai – turimi pinigai ir turtas, kurie gaunami ar apmokami pinigais.
- 13 Turtas ir įsipareigojimai, sutartimi susieti su kainų pokyčiais, tokie kaip su indeksu susietos obligacijos ar paskolos, suderinami su sutartimi, kad būtų nustatyta balanso datą neapmokėta suma. Patikslintame balanse parodoma šių straipsnių suderinta suma.
- 14 Visas kitas turtas ir įsipareigojimai yra nepiniginiai. Kai kuris nepiniginis turtas apskaitoje parodomas balanso datą esančiomis 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 savikaina ar savikaina atėmus nusidėvėjimą. Vadinasi, jie parodomi sumomis, buvusiomis jų įsigijimo datą. Patikslinta kiekvieno turto vieneto savikaina arba savikaina atėmus nusidėvėjimą nustatoma jo įsigijimo savikainai ir sukauptam nusidėvėjimui taikant bendrojo kainų indekso pokytį nuo įsigijimo dienos iki balanso datos. Nekilnojamas 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 aplinkybėmis taikant šį standartą pirmą kartą, gali iškilti būtinybė atlikti nepriklausomą profesionalų turto įvertinimą, kuriuo būtų galima remtis tikslinant.
- 17 Gali atsitikti taip, kad nėra galimybės pasinaudoti tų laikotarpių, kurių nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų patikslinimo reikalauja šis standartas, bendruoju kainų indeksu. Tokiomis aplinkybėmis gali būti privalu atlikti įvertinimą, pagrįstą, pavyzdžiui, funkcinės ir santykinai stabilios užsienio valiutų keitimo kurso svyravimais.
- 18 Kai kurie nepiniginiai straipsniai apskaitoje parodomi sumomis, galiojančiomis ne įsigijimo ar balanso, o kitą datą, pavyzdžiui, nekilnojamas turtas, įranga ir įrengimai, kurie buvo pakartotinai įvertinti kada nors anksčiau. Šiais atvejais balansinė vertė tikslinama nuo pakartotinio įvertinimo.
- 19 Pakartotinai tikslinamo nepiniginio straipsnio suma, kai ji viršija iš tolesnio naudojimo gautiną atsiperkamąją vertę (įskaitant pardavimą ar kitokį perdavimą) sumažinama pagal atitinkamus standartus. Vadinasi, tokiais atvejais nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų, prestižo, patentų, prekių ženklų pakartotinai tikslinamos vertės sumažinamos iki atsiperkamosios vertės.
- 20 Pakartotinai tikslinamos atsargų sumos sumažinamos iki grynosios galimo realizavimo vertės, o pakartotinai patikslintos trumpalaikių investicijų sumos sumažinamos iki jų rinkos vertės. Ūkio subjektas, į kurį investuojama, apskaitoje parodomas nuosavybės metodu, gali pateikti ataskaitas hiperinfliacinės ekonomikos valiuta. Tokio ūkio subjekto, į kurį investuojama, balansas ir pelno (nuostolių) ataskaita yra patikslinama pagal šį standartą, kad būtų galima apskaičiuoti investuotojo grynojo turto dalį ir veiklos rezultatus. Kai pakartotinai tikslinamos ūkio subjekto, į kurį investuojama, finansinės ataskaitos išreiškiamos užsienio valiuta, jos perskaičiuojamos laikotarpio pabaigos valiutų keitimo kursu.
- 21 Infliacijos poveikis paprastai pripažįstamas kaip skolinimosi išlaidos. Negalima kartu tikslinti investicijų į ilgalaikį materialųjį turtą, finansuojamų skolinantis, ir kapitalizuoti tą skolinimosi išlaidų dalį, kuri tikslina to paties laikotarpio infliaciją. Ši skolinimosi išlaidų dalis pripažįstama to laikotarpio, kada išlaidos buvo patirtos, sąnaudomis.
- 22 Ūkio subjektas gali įsigyti turtą pagal sutartį, kurioje numatyta atidėti mokėjimą ir neskaičiuoti nustatytos palūkanų normos. Kai neįmanoma nustatyti palūkanų normos sumos, toks turtas pakartotinai įvertinamas mokėjimo, o ne pirkimo datą.
- 23 (Panaikinta)

- 24 Pradėjus taikyti šį standartą, pirmo laikotarpio pradžioje savininko nuosavo kapitalo komponentai, išskyrus nepaskirstytąjį pelną ir visą pelną dėl perkainojimo, yra pakartotinai vertinami taikant bendrąjį kainų indeksą tą datą, kai už juos buvo sumokėta ar kitaip buvo įsigyti. Bet kuris per ankstesnį laikotarpį susidaręs Pelnas dėl perkainojimo turi būti panaikintas. Patikslintas nepaskirstytasis pelnas patikslintame balanse gaunamas iš visų kitų sumų.
- 25 Pirmo laikotarpio pabaigoje ir vėlesniais laikotarpiais visi savininko nuosavo kapitalo komponentai vertinami taikant laikotarpio pradžios ar įmokos datos, jei ji vėlesnė, bendrąjį kainų indeksą. Savininko nuosavo kapitalo pokyčiai per laikotarpį pateikiami pagal 1-ąjį TAS.

Pelno (nuostolių) ataskaita

- 26 Šiuo standartu reikalaujama, kad visi pelno (nuostolių) ataskaitos straipsniai būtų išreikšti balanso datos piniginiiais vienetais. Todėl visos sumos turi būti patikslinamos pagal bendrojo kainų indekso pokyčius nuo tų datų, kai pajamų ir sąnaudų straipsniai buvo pirmą kartą parodyti finansinėse ataskaitose.

Grynosios piniginės pozicijos pelnas ar nuostolis

- 27 Infliacijos laikotarpiu ūkio subjektas, turintis daugiau piniginio turto nei piniginių išpareigojimų, praranda perkamąją galią, o ūkio subjektas, turintis daugiau piniginių išpareigojimų nei piniginio turto, įgyja perkamosios galios tiek, kiek turtas ir išpareigojimai nėra susieti su kainų lygiu. Šis grynosios piniginės pozicijos pelnas ar nuostolis gali būti nustatomas pakartotinai vertinant nepiniginį turtą, nuosavo kapitalo ir pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnius ir koreguojant su indeksu susietą turtą ir išpareigojimus. Pelnas ar nuostolis gali būti įvertintas taikant bendrojo kainų indekso pokytį laikotarpio vidutiniam svertiniam piniginio turto ir piniginių išpareigojimų skirtumui.
- 28 Grynosios piniginės pozicijos pelnas ar nuostolis įtraukiamas į grynąsias pajamas. Turto ir išpareigojimų, sutartimi susietų su kainų pokyčiu, koregavimas, atliktas pagal 13 straipsnį, užskaitomas tarpusavyje su grynosios piniginės pozicijos pelnu ar nuostoliu. Kiti pelno ar nuostolio straipsniai, tokie kaip palūkanų pajamos ir sąnaudos, užsienio valiutos keitimo kurso skirtumai, susiję su investuotomis ar pasiskolintomis lėšomis, taip pat susiejami su grynąja pinigine pozicija. Nors tokie straipsniai yra pateikiami atskirai, gali būti patogų juos pateikti kartu su grynosios piniginės pozicijos pelnu ar nuostoliu pelno (nuostolių) ataskaitoje.

Einamųjų išlaidų metodu grindžiamos finansinės ataskaitos

Balansas

- 29 Straipsniai, nurodomi einamosiomis išlaidomis, pakartotinai nevertinami, nes jie jau yra išreikšti balanso datos piniginiiais vienetais. Kiti balanso straipsniai pakartotinai vertinami pagal 11–25 straipsnius.

Pelno (nuostolių) ataskaita

- 30 Einamųjų išlaidų metodu grindžiamoje pelno (nuostolių) ataskaitoje iki pakartotino vertinimo atitinkami sandoriai ar įvykiai paprastai parodomi savikaina, buvusią tuo metu, kai jie įvyko. Pardavimo išlaidos ir nusidėvėjimas apskaitoje parodomas einamosiomis išlaidomis naudojimo metu. Pardavimo ir kitos sąnaudos į apskaitą įtraukiamos tada, kai jos susidaro. Todėl visos sumos turi būti tikslinamos, išreiškiant jas balanso datos piniginiiais vienetais, taikant bendrąjį kainų indeksą.

Grynosios piniginės pozicijos pelnas ar nuostolis

- 31 Grynosios piniginės pozicijos pelnas arba nuostolis apskaitomas pagal 27 ir 28 straipsnius.

Mokesčiai

- 32 Tikslinant finansines ataskaitas pagal šį standartą, gali susidaryti skirtumų tarp atskiuro turto ir išpareigojimų balansinės vertės finansinės būklės ataskaitoje ir jų mokesčių bazės. Šie skirtumai apskaitomi pagal 12-ąjį TAS „Pelno mokesčiai“.

Pinigų srautų ataskaita

- 33 Šiuo standartu reikalaujama, kad visi pinigų srautų ataskaitos straipsniai būtų išreikšti balanso datos piniginiiais vienetais.

Atitinkami skaičiai

- 34 Atitinkami ankstesnio ataskaitinio laikotarpio duomenys, nepaisant to, ar jie buvo grindžiami įsigijimo savikainos, ar einamųjų išlaidų metodu, yra pataisomi taikant bendrąjį kainų indeksą taip, kad lyginamosios finansinės ataskaitos būtų pateiktos to ataskaitinio laikotarpio pabaigos piniginiiais vienetais. Pateikiama ankstesniųjų laikotarpių informacija taip pat išreiškiama ataskaitinio laikotarpio pabaigos piniginiiais vienetais. Lyginamąsias sumas pateikiant skirtinga pateikimo valiuta, taikomi 21-ojo TAS (persvarstyto 2003 m.) 42 straipsnio b punktas ir 43 straipsnis.

Konsoliduotos finansinės ataskaitos

- 35 Patronuojančioji įmonė, kuri pateikia ataskaitas hiperinfliacinės ekonomikos valiuta, gali turėti dukterinių įmonių, kurios taip pat pateikia ataskaitas hiperinfliacinės ekonomikos valiuta. Kiekvienos tokios dukterinės įmonės finansinės ataskaitos, prieš įtraukiant jas į patronuojančiosios įmonės sudaromas konsoliduotas finansines ataskaitas, turi būti patikslinamos taikant bendrąjį kainų indeksą tos šalies, kurios valiuta ji pateikia ataskaitas. Kai tokia dukterinė įmonė yra užsienyje veikianti dukterinė įmonė, jos patikslintos finansinės ataskaitos perskaičiuojamos taikant laikotarpio pabaigos valiutų keitimo kursą. Dukterinių įmonių, kurių ataskaitos pateikiamos ne hiperinfliacinės ekonomikos valiuta, finansinės ataskaitos sudaromos pagal 21-ąją TAS.
- 36 Jeigu konsoliduojamos finansinės ataskaitos, kurių sudarymo datos skirtingos, visi straipsniai, nesvarbu, nepiniginiai ar piniginiai, turi būti patikslinti naudojant konsoliduotų finansinių ataskaitų sudarymo datą naudojamus piniginius vienetus.

Bendrojo kainų indekso pasirinkimas ir panaudojimas

- 37 Tikslinant finansines ataskaitas pagal šį standartą, reikia taikyti bendrąjį kainų indeksą, parodantį bendrosios perkamosios galios pokyčius. Pageidautina, kad ūkio subjektai, sudarantys ataskaitas tos pačios šalies valiuta, naudotųsi tuo pačiu indeksu.

EKONOMIKA, NUSTOJANTI BŪTI HIPERINFLIACINĖ

- 38 Kai ekonomika nustoja būti hiperinfliacinė ir ūkio subjektas pagal šį standartą finansinių ataskaitų nesudaro ir neteikia, sumas, nustatytas ankstesnio ataskaitinio laikotarpio pabaigos piniginiiais vienetais, jis turi laikyti balansinės vertės pagrindu vėlesnių ataskaitinių laikotarpių finansinėms ataskaitoms.

ATSKLEIDIMAS

- 39 Privalu pateikti šiuos dalykus:
- a) faktą, kad finansinės ataskaitos ir atitinkami ankstesnių laikotarpių skaičiai buvo pataisyti dėl funkcinės valiutos bendrosios perkamosios galios pokyčių ir dėl to pateikiami balanso datos piniginiiais vienetais;
 - b) ar finansinės ataskaitos grindžiamos įsigijimo savikainos, ar einamųjų išlaidų metodu; ir
 - c) kainų indekso identiškumą ir lygį balanso datą ir jo pokyčius per dabartinį ir ankstesnį ataskaitinius laikotarpius.
- 40 Šiuo standartu reikalaujama nurodyti informacija padeda nuspręsti, kaip elgtis su infliacijos padariniais sudarant finansines ataskaitas. Be to, ja remiantis turi būti pateikta kita informacija, padedanti suprasti atsirandančias sumas ir jų atsiradimo pagrindą.

ĮSIGALIOJIMO DATA

- 41 Šis standartas taikomas 1990 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansinėms ataskaitoms.

31-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Dalis bendrose įmonėse“

TAIKYMAS

- 1 Šis standartas taikomas dalių bendrose įmonėse apskaitai ir bendrų įmonių turto, išipareigojimų, pajamų, sąnaudų pripažinimui dalininkų ir investuotojų apskaitoje ir pateikimui finansinėse ataskaitose, neatsižvelgiant į bendros įmonės veiklos struktūrą ar formą. Tačiau jis netaikomas dalininkų dalių apskaitai bendrai kontroliuojamosse įmonėse:

- a) rizikos kapitalo įmonėse;
- b) kolektyvinio investavimo fonduose, patikėjimo fonduose ir panašiuose ūkio subjektuose, įskaitant su investicijomis susijusius draudimo fondus,

ir kurios nuo pradinio pripažinimo yra parodomos tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pripažįstant pelno (nuostolių) ataskaitoje arba yra pripažįstamos kaip laikomos prekybai ir apskaitoje registruojamos pagal 39-ąją TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“. Tokios investicijos vertinamos tikrąja verte pagal 39-ąją TAS, tikrosios vertės pasikeitimus pripažįstant laikotarpio, kada įvyko pasikeitimas, pelnu ar nuostoliais.

- 2 Dalininkas, kuriam priklauso dalis bendrai kontroliuojamoje įmonėje, yra atleidžiamas nuo 30 (proporcingas konsolidavimas) ir 38 (nuosavybės metodas) straipsnių reikalavimų vykdymo, jei tenkinamos toliau nurodytos sąlygos:

- a) dalis yra pripažįstama skirta parduoti pagal 5-ąją TFAS „Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“;
- b) taikoma 27-ojo TAS „Konsoliduotos ir atskiros finansinė ataskaitos“ 10 straipsnyje nurodyta išimtis, leidžianti patronuojančiajai įmonei, kuri taip pat turi dalį bendrai kontroliuojamoje įmonėje, neteikti konsoliduotų finansinių ataskaitų; arba
- c) tinka visi toliau nurodyti punktai:
 - i) dalininkas yra visiškai ar iš dalies kitam ūkio subjektui priklausanti dukterinė įmonė, o jos savininkai, įskaitant ir tuos, kurie kitu atveju neturėtų balsavimo teisės, yra informuoti ir neprieštarauja, kad dalininkas netaiko proporcingo konsolidavimo arba nuosavybės metodo;
 - ii) dalininko skolos ar nuosavybės priemonėmis atviroje rinkoje (šalies vidaus, užsienio biržoje ar užbiržinės prekybos rinkoje, įskaitant vietinę ir regioninę rinkas) neprekiuojama;
 - iii) dalininkas vertybinių popierių komisijai ar kitai priežiūros institucijai nepateikė ir nesiruošia pateikti savo finansinių ataskaitų dėl bet kokios klasės priemonių išplatinimo atviroje rinkoje; ir
 - iv) pagrindinė ar bet kuri tarpinė dalininko patronuojančioji įmonė teikia viešai skelbiamas konsoliduotas finansines ataskaitas, atitinkančias tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų reikalavimus.

APIBRĖŽIMAI

- 3 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Kontrolė – teisė valdyti ūkio veiklos finansinę ir veiklos politiką, siekiant gauti naudos iš veiklos.

Nuosavybės metodas – apskaitos metodas, kai pradžioje dalis apskaitoje užregistruojama savikaina, o po to suderinama su dalininkui priklausančios gryojo turto dalies bendrai kontroliuojamoje įmonėje pasikeitimais, susidariusiais po įsigijimo. Į dalininko pelną ar nuostolius įtraukiama ir dalininkui priklausanti bendrai kontroliuojamos įmonės pelno ar nuostolių dalis.

Bendros įmonės investuotojas – viena iš bendros įmonės šalių, nedalyvaujanti šios įmonės bendroje kontrolėje.

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

Bendra įmonė – įmonė, kurios veiklą pagal sutartimi įformintą susitarimą vykdo dvi ar daugiau šalių, ir kuri yra bendrai kontroliuojama.

Proporcingas konsolidavimas – apskaitos metodas, kai bendrai kontroliuojamos įmonės dalininkui viso priklausančio turto, išipareigojimų, pajamų ir sąnaudų dalių atitinkamų eilučių sumos sudedamos su panašių dalininko finansinių ataskaitų straipsnių sumomis ar registruojamos kaip atskiros straipsnių eilutės dalininko finansinėse ataskaitose.

Atskiros finansinės ataskaitos – patronuojančiosios įmonės, investuotojo į asocijuotąją įmonę ar bendrai kontroliuojamos įmonės dalininko teikiamos finansinės ataskaitos, kuriose investicijos pateikiamos kaip tiesioginės nuosavybės dalis, o ne kaip ūkio subjekto, į kurį investuojama, paskelbti rezultatai ir grynasis turtas.

Reikšminga įtaka – galimybė dalyvauti priimant ūkio subjekto ekonominės ir finansinės veiklos politikos sprendimus, nekontroliuojant ar bendrai nekontroliuojant šios politikos.

Dalininkas – bendros įmonės dalininkas su kitais dalininkais bendrai kontroliuojantis tą įmonę.

- 4 Finansinės ataskaitos, kuriose taikomas proporcingas konsolidavimas arba nuosavybės metodas, nėra nei atskiros finansinės ataskaitos, nei ūkio subjekto, neturinčio dukterinės įmonės, asocijuotosios įmonės ar dalininko dalies bendrai kontroliuojamoje įmonėje, finansinės ataskaitos.
- 5 Atskiros finansinės ataskaitos yra tokios ataskaitos, kurios pateikiamos papildomai šalia konsoliduotų finansinių ataskaitų, finansinės ataskaitos, kuriose investicijos yra apskaitomos naudojant nuosavybės metodą, ir finansinės ataskaitos, kuriose dalininko dalis bendroje įmonėje yra proporcingai konsoliduojama. Atskiros finansinės ataskaitos gali būti ar nebūti prijungtos ar pateikiamos kartu su konsoliduotomis finansinėmis ataskaitomis.
- 6 Ūkio subjektai, atleisti nuo konsolidavimo pagal 27-ojo TAS 10 straipsnį, nuo nuosavybės metodo taikymo pagal 28-ojo TAS „Investicijos į asocijuotąsias įmones“ 13 straipsnio c punktą ar nuo proporcingo konsolidavimo taikymo pagal šio standarto 2 straipsnį, gali pateikti atskiras finansines ataskaitas kaip vieninteles savo finansines ataskaitas.

Bendros įmonės tipai

- 7 Bendros įmonės gali būti skirtingos formos ir struktūros. Šiame standarte nurodomos trys plačiausiai paplitusios rūšys – bendrai kontroliuojamos veiklos, bendrai kontroliuojamo turto ir bendrai kontroliuojamos įmonės – paprastai apibūdinamos kaip bendros įmonės ir atitinka bendrų įmonių apibrėžimą. Visoms bendroms įmonėms būdingi toliau nurodyti požymiai:
 - a) du arba daugiau dalininkų yra saistomi sutartimi įforminto susitarimo; ir
 - b) sutartimi įformintas susitarimas nustato bendrą kontrolę.

Bendra kontrolė

- 8 Bendra kontrolė gali būti sustabdyta, jei ūkio subjektas, į kurį investuojama, yra teisiškai reorganizuojamas, bankrutuoja ar jo galimybėms pervesti lėšas dalininkui taikomas griežtas ilgalaikis apribojimas. Jeigu bendra kontrolė tęsiama, šių įvykių nepakanka paaiškinti, kodėl bendrų įmonių apskaitai šis standartas netaikomas.

Sutartimi įformintas susitarimas

- 9 Dalių, kurioms taikoma bendra kontrolė, ir investicijų į asocijuotąsias įmones, kurioms investuotojas daro reikšmingą įtaką (žr. 28-ąjį TAS) skirtumą rodo sutartimi įformintas susitarimas. Pagal šį standartą įmonės, kurių veiklai netaikomas sutartimi įformintas susitarimas vykdyti bendrą kontrolę, nėra bendros įmonės.

- 10 Sutartimi įformintas susitarimas gali būti įrodytas keliais būdais, pavyzdžiui, remiantis bendra dalininkų sutartimi ar dalininkų derybų protokolu. Kai kuriais atvejais susitarimas įtraukiamas į bendros įmonės sutartis ar įstatus. Nepaisant jo formos, sutartimi įformintas susitarimas paprastai būna rašytinis, o jame nurodomi šie dalykai:
- a) bendros įmonės veikla, veiklos trukmė ir finansinių ataskaitų teikimo įsipareigojimai;
 - b) bendros įmonės direktorių valdybos ar jai prilygstančio valdymo organo skyrimas ir dalininkų balsavimo teisės;
 - c) dalininkų kapitalo įnašai; ir
 - d) bendros įmonės produkcijos, pajamų, sąnaudų ar rezultatų pasidalijimas tarp dalininkų.
- 11 Sutartimi įformintu susitarimu nustatoma bendros įmonės bendra kontrolė. Šis reikalavimas garantuoja, kad nė vienas dalininkas negalėtų vienašališkai kontroliuoti bendros įmonės veiklos.
- 12 Pagal sutartimi įformintą susitarimą vienas dalininkas gali būti paskirtas bendros įmonės vadovu ir valdytoju. Šis valdytojas nekontroliuoja bendros įmonės, bet veikia finansinės ir ekonominės veiklos politiką, dėl kurios dalininkai susitarė įformindami susitarimą sutartimi ir kurią valdytojas yra įgaliotas vykdyti. Jeigu valdytojas įmonės finansinę ir veiklos politiką turi teisę valdyti, tuomet yra laikoma, kad jis kontroliuoja įmonę. Vadinasi, ši įmonė yra valdytojo dukterinė, o ne bendra įmonė.

BENDRAI KONTROLIUOJAMA VEIKLA

- 13 Kai kurių bendrų įmonių veikloje naudojamas dalininkų turtas ir kiti ištekliai, o ne steigiamos korporacijos, partnerystės ar kitokiais principais valdomos įmonės, ar atskiros nuo pačių dalininkų finansinės struktūros. Kiekvienas dalininkas naudoja savo nekilnojamąjį turtą, įrangą ir įrengimus ir kaupia savo individualias atsargas. Be to, jis patiria individualias sąnaudas, prisiima individualius įsipareigojimus ir turi savo individualius finansavimo šaltinius, atitinkančius jo įsipareigojimus. Su bendra įmone susijusioje veikloje, kaip ir panašioje dalininko veikloje, gali dalyvauti šio dalininko darbuotojai. Bendros įmonės sutartyje paprastai nurodomi būdai, kaip dalininkai pasiskirsto bendro produkto pardavimo pajamas ir bendrai patiriamas sąnaudas.
- 14 Bendrai kontroliuojamos veiklos įmonės pavyzdžiu gali būti atvejis, kai du ar daugiau dalininkų sujungia savo veiklą, išteklius ir specialistų žinias, kad bendrai pagamintų, rinkai pateiktų ir parduotų tam tikrą, pvz., aviacijos, produktą. Atskiras gamybos proceso dalis atlieka atskiras dalininkas. Kiekvienas dalininkas patiria individualias sąnaudas ir gauna pajamų dalį iš aviacijos produktų pardavimo, kai tokia dalis nustatoma pagal sutartimi įformintą susitarimą.
- 15 Dalininkas, atsižvelgdamas į jam priklausančią bendrai kontroliuojamos veiklos dalį, savo finansinėse ataskaitose pripažįsta:
- a) savo kontroliuojamą turtą ir prisiimtus įsipareigojimus; ir
 - b) savo patiriamas sąnaudas ir pajamų dalį, uždirbamą pardavus bendros įmonės prekes ar paslaugas.
- 16 Dalininkui pateikiant konsoliduotas finansines ataskaitas, šių straipsnių nereikia tikslinti ar atlikti kitų konsolidavimo procedūrų, nes turtas, įsipareigojimai, pajamos ir sąnaudos pripažįstami dalininko finansinėse ataskaitose.
- 17 Pačios bendros įmonės atžvilgiu gali nereikėti atskirų apskaitos dokumentų, todėl bendros įmonės finansinės ataskaitos gali būti nesudaromos. Tačiau dalininkai, siekdami įvertinti bendros įmonės rezultatus gali rengti valdymo ataskaitas.

BENDRAI KONTROLIUOJAMAS TURTA

- 18 Kai kuriose bendrose įmonėse yra bendrai kontroliuojamas (ir dažnai priklauso bendrai nuosavybei) dalininkų turtas, įneštas ar įgytas ir skiriamas bendros įmonės tikslams. Šis turtas naudojamas, kad dalininkai iš jo gautų pelno. Kiekvienas dalininkas gali gauti iš turto atsirandančios produkcijos dalį ir kiekvienam iš jų tenka sutarta susidariusių sąnaudų dalis.

- 19 Šios bendros įmonės nesusijusios su korporacijos, partnerystės ar kitokiais principais valdomos įmonės ar kito ūkio subjekto, atskiro nuo pačių dalininkų, steigimu. Kiekvienas dalininkas kontroliuoja savo būsimos ekonominės naudos dalį per jam priklausančią bendrai kontroliuojamo turto dalį.
- 20 Bendrai kontroliuojamą turtą naudoja didelė dalis įvairių naftos, dujų ir kitų naudingųjų iškasenų gavybos pramonės įmonių. Pavyzdžiui, daug naftos gavybos kompanijų gali bendrai kontroliuoti ir eksploatuoti naftos vamzdyną. Kiekvienas dalininkas naudoja vamzdynu savo produktui tiekti, o už tai padengia sutartą vamzdyno naudojimo sąnaudų dalį. Kitas bendrai kontroliuojamo turto pavyzdys yra, kai du ūkio subjektai bendrai kontroliuoja nuosavybę ir kiekvienas iš jų gauna atitinkamą gautų nuomos mokesčių dalį ir padengia dalį sąnaudų.
- 21 Dalininkas, atsižvelgdamas į jam priklausančią bendrai kontroliuojamo turto dalį, savo finansinėse ataskaitose pripažįsta:
- a) jam priklausančią bendrai kontroliuojamo turto dalį, priskirtą atsižvelgiant į turto pobūdį;
 - b) bet kokius atsiradusius išpareigojimus;
 - c) jam priklausančią bet kokių išpareigojimų, prisiimtų bendrai su kitais dalininkais bendros įmonės atžvilgiu, dalį;
 - d) bet kokias pajamas, gautas pardavus ar panaudojus jam priklausančią bendros įmonės produkcijos dalį, kartu su jam priklausančia bet kokių bendros įmonės patirtų sąnaudų dalimi; ir
 - e) sąnaudas, patirtas dalininko dėl jo dalies bendroje įmonėje.
- 22 Kiekvienas dalininkas, atsižvelgdamas į jam priklausančią bendrai kontroliuojamo turto dalį, įtraukia į apskaitą ir savo finansinėse ataskaitose pripažįsta šiuos dalykus:
- a) jam priklausančią bendrai kontroliuojamo turto dalį, priskirtą pagal turto pobūdį, o ne kaip investicijas. Pavyzdžiui, bendrai kontroliuojamo naftos vamzdyno dalis priskiriama nekilnojamajam turtui, įrangai ir įrengimams;
 - b) visus savo išpareigojimus, pavyzdžiui, tuos, kurie susidarė finansuojant jam priklausančią turto dalį;
 - c) jam priklausančią bet kokių išpareigojimų, prisiimtų drauge su kitais įmonės dalininkais bendros įmonės atžvilgiu, dalį;
 - d) visas pajamas, gautas pardavus ar panaudojus jam priklausančią bendros įmonės produkcijos dalį drauge su jam priklausančia bet kokių bendros įmonės patirtų sąnaudų dalimi;
 - e) visas sąnaudas, dalininko patiriamas dėl jo dalies bendroje įmonėje, pavyzdžiui, susijusias su įmonės dalininkui priklausančios turto dalies finansavimu ir jam priklausančios produkcijos dalies pardavimu.

Dalininkui pateikiant konsoliduotas finansines ataskaitas, šių straipsnių nereikia tikslinti ar atlikti kitų konsolidavimo procedūrų, nes turtas, išpareigojimai, pajamos ir sąnaudos pripažįstami dalininko finansinėse ataskaitose.

- 23 Bendrai kontroliuojamo turto apskaita atspindi bendros įmonės esmę, ekonominę realybę ir paprastai jos juridinę formą. Pačios bendros įmonės apskaitos dokumentai gali apsiriboti sąnaudų, kurias patyrė įmonės dalininkai bendrai ir kurios įmonės dalininkų buvo padengtos sutartomis dalimis, apskaita. Bendra įmonė gali nesudaryti finansinių ataskaitų, nors dalininkai gali rengti valdymo ataskaitas, siekdami įvertinti bendros įmonės veiklos rezultatus.

BENDRAI KONTROLIUOJAMOS ĮMONĖS

- 24 Bendrai kontroliuojama įmonė yra tokia bendra įmonė, kuri apima korporacijos, partnerystės principais valdomos įmonės ar kito ūkio subjekto, kuriame kiekvienas dalininkas turi savo dalį, įsteigimą. Šis ūkio subjektas veikia tuo pačiu būdu kaip ir kiti, išskyrus tai, kad sutartimi įformintas susitarimas tarp dalininkų nustato bendrą šio ūkio subjekto ekonominės veiklos kontrolę.
- 25 Bendrai kontroliuojama įmonė kontroliuoja bendros įmonės turtą, prisiima išpareigojimus, patiria sąnaudas ir uždirba pajamas. Ji savo vardu gali sudaryti sutartis ir ieškoti finansinių išteklių bendros įmonės veiklai. Kiekvienas įmonės dalininkas turi teisę į bendrai kontroliuojamos įmonės rezultatų dalį, nors kai kurios bendrai kontroliuojamos įmonės taip pat dalijasi ir bendros įmonės produkcija.

- 26 Dažnai pasitaikantis bendrai kontroliuojamos įmonės pavyzdys galėtų būti, kai du ūkio subjektai derina savo veiklą tam tikroje verslo srityje, parduodami atitinkamą turtą ir išipareigojimus ūkio subjektų įsteigta bendrai kontroliuojamai įmonei. Kitas pavyzdys yra tas, kai ūkio subjektas pradeda verslą užsienio šalyje drauge su vyriausybine ar kita tos šalies įstaiga, įsteigdamas atskirą įmonę, bendrai kontroliuojamą tiek ūkio subjekto, tiek vyriausybės ar kitos institucijos.
- 27 Daug bendrai kontroliuojamų įmonių savo esmė yra panašios į tas bendras įmones, kurios apibūdinamos kaip bendrai kontroliuojama veikla ar bendrai kontroliuojamas turtas. Pavyzdžiui, dalininkai dėl mokesčių ar kitų priežasčių gali perduoti bendrai kontroliuojamą turtą, pvz., naftos vamzdyną, bendrai kontroliuojamai įmonei. Panašiai dalininkai gali įnešti savo įnašą į bendrai kontroliuojamos įmonės turtą, kuris bus valdomas bendrai. Tam tikra bendrai kontroliuojama veikla taip pat gali būti bendrai kontroliuojamos įmonės įsteigimo priežastis, siekiant sutvarkyti tam tikrus veiklos aspektus, pavyzdžiui, produkto projektavimą, prekybą, platinimą ar po pardavimo teikiamas paslaugas.
- 28 Bendrai kontroliuojama įmonė atlieka savo apskaitos įrašus, parengia ir pateikia finansines ataskaitas tuo pačiu būdu kaip ir kiti ūkio subjektai, atsižvelgdama į tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus.
- 29 Kiekvienas dalininkas paprastai įneša savo dalį į bendrai kontroliuojamą įmonę grynaisiais pinigais ar kitais ištekliais. Šie įnašai įtraukiami į dalininko apskaitą ir pripažįstami jo finansinėse ataskaitose kaip investicija į bendrai kontroliuojamą įmonę.

Konsoliduotos dalininko finansinės ataskaitos

Proporcingas konsolidavimas

- 30 Dalininkas turi pripažinti savo dalį bendrai kontroliuojamoje įmonėje, naudodamas proporcingo konsolidavimo arba alternatyvų metodą, aprašytą 38 straipsnyje. Kai naudojamas proporcingo konsolidavimo metodas, turi būti panaudotas vienas iš toliau aprašytų pateikimo būdų.
- 31 Dalininkas pripažįsta savo dalį bendrai kontroliuojamoje įmonėje naudodamas vieną iš dviejų proporcingo konsolidavimo pateikimo metodų, nežiūrint to, ar jis taip pat turi investicijų į dukterines įmones ir ar jis apibūdina savo finansines ataskaitas kaip konsoliduotas finansines ataskaitas.
- 32 Kai pripažįstama dalininkui priklausanti bendrai kontroliuojamos įmonės dalis, tuomet labai svarbu, kad įmonės dalininkas pateiktų susitarimo esmę ir ekonominę realybę, o ne bendros įmonės specifinę struktūrą ar formą. Bendrai kontroliuojamos įmonės dalininkas per jam priklausančią bendros įmonės turto ir išipareigojimų dalį kontroliuoja savo būsimos ekonominės naudos dalį. Ši esmė ir ekonominė realybė atsispindi dalininko konsoliduotose finansinėse ataskaitose, kai dalininkas pripažįsta jam priklausančią bendrai kontroliuojamos įmonės turto, išipareigojimų, pajamų ir sąnaudų dalį, naudodamas vieną iš dviejų proporcingo konsolidavimo pateikimo metodų, aprašytą 34 straipsnyje.
- 33 Proporcingo konsolidavimo taikymas reiškia, kad į dalininko balansą įtraukiama turto dalis, kurią jis bendrai kontroliuoja, ir išipareigojimų dalis, už kurią jis yra bendrai atsakingas. Įmonės dalininko pelno (nuostolių) ataskaita apima jam priklausančią bendrai kontroliuojamos įmonės pajamų ir sąnaudų dalį. Daugelis procedūrų, tinkamų proporcingo konsolidavimo taikymui, yra panašios į investicijų į dukterines įmones konsolidavimo procedūras, nurodytas 27-ajame TAS.
- 34 Proporcingam konsolidavimui gali būti taikomi skirtingi pateikimo metodai. Dalininkas gali jam priklausančią bendrai kontroliuojamos įmonės viso turto, išipareigojimų, pajamų ir sąnaudų dalį nuosekliai sudėti su atitinkamais savo finansinių ataskaitų straipsniais. Pavyzdžiui, jis gali sujungti jam priklausančią bendrai kontroliuojamos įmonės atsargų dalį su savo atsargomis, o jam priklausančią minėtos įmonės nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų dalį – su savo nekilnojamojuoju turto, įranga ir įrengimais. Dalininkas taip pat gali pasirinkti į savo finansines ataskaitas įtraukti atskiras straipsnių eilutes, dėl jam priklausančios bendros kontroliuojamos įmonės išipareigojimų, pajamų ir sąnaudų dalies. Pavyzdžiui, gali būti atskirai parodoma dalininkui priklausanti bendrai kontroliuojamos įmonės trumpalaikio turto dalis greta kito dalininkui priklausančio trumpalaikio turto, gali būti atskirai parodyta jam priklausanti bendrai kontroliuojamos įmonės nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų dalis greta kito dalininkui priklausančio nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų. Naudojant abu šiuos ataskaitų pateikimo metodus, gaunamos vienodos pelno ar nuostolių, taip pat turto, išipareigojimų, pajamų ir sąnaudų sumos, todėl abu metodai yra priimtini taikant šį standartą.

- 35 Nepaisant to, kuris metodas naudojamas proporcingam konsolidavimui atlikti, negalima tarpusavyje užskaityti jokio turto ar įsipareigojimų, atimant iš jų kitus įsipareigojimus ar turtą, taip pat jokių pajamų ar sąnaudų, atimant iš jų kitas sąnaudas ar pajamas, nebent tarpusavio užskaita būtų įteisinta ir pateisintų turto realizavimo ar atsiskaitymo už įsipareigojimą lūkesčius.
- 36 Dalininkas nustoja taikyti proporcingą konsolidavimą nuo tos datos, kai jis nustoja bendrai kontroliuoti bendrai kontroliuojamą įmonę.
- 37 Dalininkas nustoja taikyti proporcingo konsolidavimo metodą nuo tos datos, kai nustoja bendrai kontroliuoti bendrai kontroliuojamą įmonę. Taip gali atsitikti, pavyzdžiui, kai dalininkas perleidžia savąją dalį ar kai bendrai kontroliuojamai įmonei nustatomi tokie išorės apribojimai, kad dalininkas netenka bendros kontrolės.

Nuosavybės metodas

- 38 Nuosavybės metodas, kurį naudodamas dalininkas gali pripažinti savo dalį bendrai kontroliuojamoje įmonėje, yra alternatyvus 30 straipsnyje aprašytam proporcingo konsolidavimo metodui.
- 39 Dalininkas, pripažindamas savo dalį bendrai kontroliuojamoje įmonėje, naudoja nuosavybės metodą nežiūrint to, ar jis taip pat turi investicijų į dukterines įmones ir ar savo finansines ataskaitas apibūdina kaip konsoliduotas finansines ataskaitas.
- 40 Kai kurie dalininkai pripažįsta savo dalį bendrai kontroliuojamose įmonėse naudodami nuosavybės metodą, kaip tai apibūdinta 28-ajame TAS. Nuosavybės metodo naudojimo šalininkai įrodinėja, kad nepriimtina jungti kontroliuojamus straipsnius su bendrai kontroliuojamais arba įrodinėja, kad dalininkai bendrai kontroliuojamoje įmonėje turi reikšmingą įtaką, o ne bendrą kontrolę. Šiame standarte nerekomenduojama taikyti nuosavybės metodo, nes proporcingas konsolidavimas geriau atspindi dalininko dalies esmę ir ekonominius rezultatus bendrai kontroliuojamoje įmonėje, tai yra įmonės dalininko būsimosios ekonominės naudos dalies kontrolę. Nepaisant to, pripažįstant dalininkų dalis bendrai kontroliuojamose įmonėse, šiame standarte leidžiama taikyti nuosavybės metodą kaip alternatyvų būdą.
- 41 Dalininkas turi nustoti taikyti nuosavybės metodą nuo tos datos, kai jis nustoja bendrai kontroliuoti bendrai kontroliuojamą įmonę ar nustoja daryti jai reikšmingą įtaką.

Proporcingo konsolidavimo ir nuosavybės metodų taikymo išimtys

- 42 Investicijos į bendrai kontroliuojamas įmones, kurios pagal 5-ąjį TFAS yra skirtos parduoti, turi būti apskaitomos pagal šį TFAS.
- 43 Jeigu dalis bendrai kontroliuojamoje įmonėje, anksčiau pripažinta kaip skirta parduoti, neatitinka šių kriterijų ir negali būti toliau šitaip pripažįstama, ji turi būti apskaitoma naudojant proporcingo konsolidavimo arba nuosavybės metodą nuo tada, kai buvo pripažįstama kaip skirta parduoti. Laikotarpiu, kada dalis bendrai kontroliuojamoje įmonėje buvo pripažįstama kaip skirta parduoti, finansinės ataskaitos turi būti atitinkamai pataisytos.
- 44 (Panaikinta)
- 45 Nuo tos datos, kai bendrai kontroliuojama įmonė tampa dalininko dukterine įmone, dalininkas savo dalį apskaito remdamasis 27-uju TAS. Nuo tos datos, kai bendrai kontroliuojama įmonė tampa dalininko asocijuotąja įmone, dalininkas savo dalį apskaito remdamasis 28-uju TAS.

Atskiros dalininko finansinės ataskaitos

- 46 Dalininkui priklausanti dalis bendrai kontroliuojamoje įmonėje dalininko atskirose finansinėse ataskaitose turi būti apskaitoma pagal 27-ojo TAS 37–42 straipsnius.
- 47 Šiame standarte nenurodoma, kurie ūkio subjektai turi parengti viešai skelbiamas atskiras finansines ataskaitas.

DALININKO IR BENDROS ĮMONĖS SANDORIAI

- 48 Kai dalininkas įneša turtą ar parduoda jį bendrai įmonei, dėl sandorio susidariusio pelno ar nuostolių bet kokios dalies pripažinimas turi parodyti sandorio esmę. Kol turtas išlieka bendroje įmonėje, dalininkui perleidus reikšmingą riziką ir naudą, susijusią su turto nuosavybe, dalininkas pripažįsta tik tą pelno ar nuostolių dalį, kuri priskirtina kitų įmonės dalininkų dalims ⁽¹⁾. Dalininkas pripažįsta visą kiekvieno nuostolio sumą tada, kai įnašas ar pardavimas įrodo, kad sumažėjo trumpalaikio turto grynoji galimo realizavimo vertė ar susidarė nuostoliai dėl turto vertės sumažėjimo.
- 49 Kai dalininkas perka turtą iš bendros įmonės, jis tol neturi pripažinti savo pelno dalies, atsiradusios dėl sandorio, bendroje įmonėje, kol turtas bus perparduotas nepriklausomai šaliai. Dalininkas turi pripažinti jam priklausančią nuostolių, susidariusių dėl tokių sandorių, dalį tuo pačiu būdu kaip ir pelną, išskyrus atvejį, kai nuostoliai turi būti pripažįstami iš karto, nes jie parodo, kad sumažėjo trumpalaikio turto grynoji galimo realizavimo vertė ar susidarė nuostoliai dėl turto vertės sumažėjimo.
- 50 Siekdamas įvertinti, ar dalininko ir bendros įmonės sandoris suteikia turto vertės sumažėjimo įrodymų, dalininkas nustato atkuriamąją turto sumą remdamasis 36-uju TAS „Turto vertės sumažėjimas“. Nustatydamas naudojimo vertę, dalininkas įvertina iš šio turto gautinus būsimuosius pinigų srautus nepertraukiamai jį naudojant ir kai bendra įmonė galutinai jį realizuoja.

DALIES BENDROJE ĮMONĖJE PATEIKIMAS INVESTUOTOJO FINANSINĖSE ATASKAITOSE

- 51 Investuotojas į bendrą įmonę, bendrai jos nekontroliuojantis, investiciją apskaito pagal 39-ąjį TAS arba, jeigu jis turi reikšmingos įtakos bendroje įmonėje, pagal 28-ąjį TAS.

BENDRŲ ĮMONIŲ VALDYTOJAI

- 52 Bendros įmonės valdytojai ar vadovai visus atlyginimus turi apskaityti pagal 18-ąjį TAS „Pajamos“.
- 53 Vienas ar daugiau dalininkų gali veikti kaip bendros įmonės valdytojas ar vadovas. Valdytojams už tokių pareigų atlikimą paprastai mokamas pagrindinių vadovaujančių darbuotojų atlyginimas. Bendra įmonė atlyginimus įtraukia į sąnaudas.

ATSKLEIDIMAS

- 54 Atskirai nuo kitų neapibrėžtųjų įsipareigojimų sumos dalininkas turi parodyti bendrą toliau nurodytų neapibrėžtųjų įsipareigojimų sumą (išskyrus tą atvejį, kai nuostolio tikimybė maža):
- a) bet kokių neapibrėžtųjų įsipareigojimų, tenkančių dalininkui dėl jo dalies bendrose įmonėse, ir jam priklausančios kiekvieno neapibrėžtojo įsipareigojimo, patirto bendrai su kitais įmonės dalininkais, dalies;
 - b) jam priklausančios pačių bendrų įmonių neapibrėžtųjų įsipareigojimų dalies, už kurią jis yra neapibrėžtai įsipareigojęs; ir
 - c) neapibrėžtųjų įsipareigojimų, kylančių dėl to, kad dalininkas yra neapibrėžtai atsakingas už kitų bendros įmonės dalininkų įsipareigojimus.
- 55 Atskirai nuo kitų įsipareigojimų dalininkas privalo parodyti bendrą toliau nurodytų įsipareigojimų sumą savo dalių bendrose įmonėse atžvilgiu:
- a) visų dalininko kapitalo įsipareigojimų, susijusių su jo dalimis bendrose įmonėse ir jam priklausančios bendrų su kitais įmonės dalininkais kapitalo įsipareigojimų dalies; ir
 - b) dalininkui priklausančios pačių bendrų įmonių kapitalo įsipareigojimų dalies.

⁽¹⁾ Žr. taip pat NAK 13-ąjį aiškinimą „Bendrai kontroliuojamos įmonės. Nepiniginiai dalininkų įnašai“.

- 56 Dalininkas turi pateikti, išvardyti ir aprašyti savo reikšmingas dalis bendrose įmonėse, taip pat savo nuosavybės dalių, turimų bendrai kontroliuojamose įmonėse, proporciją. *Dalininkas*, ataskaitose parodantis dalis bendrai kontroliuojamose įmonėse nuoseklaus atitinkamų eilučių sumavimo būdu, proporcingai konsoliduodamas ar taikydamas nuosavybės metodą turi parodyti bendras kiekvieno trumpalaikio ir ilgalaikio turto, trumpalaikių ir ilgalaikių išipareigojimų, pajamų ir sąnaudų, susijusių su jo dalimis bendrose įmonėse, sumas.
- 57 Dalininkas turi nurodyti metodą, naudojamą jam priklausančioms bendrai kontroliuojamų įmonių dalims pripažinti.

ĮSIGALIOJIMO DATA

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

31-OJO TAS (PERSVARSTYTO 2000 M.) PANAIKINIMAS

- 59 Šiuo standartu pakeičiamas 31-asis TAS „*Dalių bendrose įmonėse finansinė atskaitomybė*“, persvarstytas 2000 m.

32-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Finansinės priemonės. Pateikimas“

TIKSLAS

- 1 (Panaikinta)
- 2 Šio standarto tikslas – nustatyti finansinių priemonių priskyrimo išpareigojimams ar nuosavybei, taip pat finansinio turto ir finansinių išpareigojimų tarpusavio užskaitos principus. Jis taikomas ūkio subjekto išleidžiamų finansinių priemonių – finansinio turto, finansinių išpareigojimų ir nuosavybės priemonių – klasifikacijai: susijusių palūkanų, dividendų, pelno ir nuostolių klasifikacijai, ir sąlygoms, kurioms esant finansinis turtas ir finansiniai išpareigojimai turėtų būti užskaitomi tarpusavyje, nustatyti.
- 3 Šio standarto principai papildo finansinio turto ir finansinių išpareigojimų pripažinimo ir vertinimo principus, nustatytus 39-ojo TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“, ir informacijos apie juos atskleidimo principus, nustatytus 7-ojo TFAS „Finansinės priemonės. Atskleidimas“.

TAIKYMAS

- 4 Šį standartą turi taikyti visi ūkio subjektai visoms finansinių priemonių rūšims, išskyrus:
- a) dalis dukterinėse, asocijuotosiose ir bendrose įmonėse, kurių apskaita tvarkoma pagal 27-ąją TAS „Konsoliduotos ir atskiros finansinės atskaitos“, 28-ąją TAS „Investicijos į asocijuotąsias įmones“ ir 31-ąją TAS „Dalybės bendrose įmonėse“. Tačiau kai kuriais atvejais 27-asis TAS, 28-asis TAS ar 31-asis TAS leidžia ūkio subjektui savo dalį dukterinėje, asocijuotojoje ar bendroje įmonėje įtraukti į apskaitą pagal 39-ąją TAS. Tokiais atvejais ūkio subjektai, atskleisdami informaciją, be šio standarto reikalavimų, taiko dar ir 27-ojo TAS, 28-ojo TAS ar 31-ojo TAS reikalavimus. Šį standartą ūkio subjektai taip pat taiko visoms išvestinėms finansinėms priemonėms, susijusioms su dalimis dukterinėse, asocijuotosiose ar bendrosiose įmonėse;
 - b) darbdavių teises ir išpareigojimus pagal išmokų darbuotojams planus, kurioms taikomas 19-asis TAS „Išmokos darbuotojams“;
 - c) sutartis dėl neapibrėžtojo atlygio verslo jungimo atveju (žr. 3-ąją TFAS „Verslo jungimai“). Ši išimtis taikoma tik įsigyjančiam ūkio subjektui;
 - d) draudimo sutartis, apibrėžtas 4-ajame TFAS „Draudimo sutartys“. Tačiau šis standartas taikomas išvestinėms finansinėms priemonėms, įterptoms į draudimo sutartis, jeigu 39-ajame TAS reikalaujama, kad ūkio subjektas jas apskaitytų atskirai. Be to, išleidėjas turi taikyti šį standartą finansinių garantijų sutartims, jeigu sutarčių pripažinimui ir vertinimui išleidėjas taiko 39-ąją TAS, tačiau jų pripažinimui ir vertinimui išleidėjas gali pasirinkti taikyti 4-ąją TFAS pagal 4-ojo TFAS 4 straipsnio d punktą;
 - e) finansines priemones, kurioms taikomas 4-asis TFAS, nes jos turi savarankiško dalyvavimo elementą. Šių priemonių išleidėjas tokiems elementams neprivalo taikyti šio standarto 15–32 ir 25TN–35TN straipsnių, susijusių su finansinių išpareigojimų ir nuosavybės priemonių atskyrimu. Tačiau šios priemonės turi atitikti visus kitus šio standarto reikalavimus. Be to, šis standartas taikomas į tokias priemones įterptoms išvestinėms finansinėms priemonėms (žr. 39-ąją TAS);
 - f) finansines priemones, sutartis ir išpareigojimus, susijusius su mokėjimo akcijomis sandoriais, kuriems taikomas 2-asis TFAS „Mokėjimas akcijomis“, išskyrus:
 - i) sutartis, kurioms šis standartas yra taikomas ir kurioms tinka šio standarto 8–10 straipsnių nuostatos;
 - ii) šio standarto 33 ir 34 straipsnius, kurie turi būti taikomi įsigytoms, parduotoms, išleistoms ar anuliuojamoms nuosavoms akcijoms, siejamoms su darbuotojų akcijų pasirinkimo sandorių planais, darbuotojų akcijų įsigijimo planais ir visais kitais susitarimais dėl mokėjimo akcijomis.
- 5–7 (Panaikinta)
- 8 Šis standartas turi būti taikomas nefinansinio turto pirkimo ar pardavimo sutartims atsiskaitant pinigais ar kita finansine priemone, ar keičiantis finansinėmis priemonėmis taip, lyg sutartys būtų finansinės priemonės, išskyrus sutartis, sudarytas ir laikomas siekiant gauti arba pristatyti nefinansinį turtą, reikalingą ūkio subjekto numatomų įsigijimo, pardavimo arba naudojimo reikalavimams įgyvendinti.

- 9 Yra įvairių būdų, kai už nefinansinio turto pirkimo arba pardavimo sutartis gali būti atsiskaitoma pinigais ar kitokia finansine priemone ar finansinių priemonių apsikeitimu. Pavyzdžiui:
- a) kai pagal sutarties sąlygas šalis gali atsiskaityti pinigais ar kita finansine priemone ar keičiantis finansinėmis priemonėmis;
 - b) kai galimybė vykdyti sutartį grynaisiais pinigais ar kita finansine priemone arba keičiantis finansinėmis priemonėmis nėra apibrėžta sutarties sąlygose, bet ūkio subjektas turi panašių sutarčių, vykdomų grynaisiais pinigais ar kita finansine priemone arba keičiantis finansinėmis priemonėmis (arba su antrąja sutarties šalimi, arba sudarant tarpusavio užskaitos sutartis, arba parduodant sutartį prieš jos įvykdymą ar baigimąsi), patirtį;
 - c) kai ūkio subjektas, turėdamas panašių sutarčių patirties, perima turtą ir parduoda jį per trumpą laikotarpį nuo jo perėmimo, siekdamas uždirbti pelno dėl trumpalaikių kainos ar prekybos tarpininkų pelno svyravimų; ir
 - d) kai nefinansinis turtas, kuris yra sutarties objektas, gali būti lengvai iškeičiamas į pinigus.

Sutartis, kuriai taikomas b ar c punktas, nesudaroma siekiant perduoti arba gauti nefinansinį turtą, remiantis ūkio subjekto numatomais pirkimo, pardavimo ar naudojimo poreikiais, ir dėl to tokiai sutarčiai taikomi šio standarto reikalavimai. Kitos sutartys, kurioms taikomas 8 straipsnis, yra įvertinamos siekiant nustatyti, ar jos sudarytos ir laikomos norint gauti ar perduoti nefinansinius straipsnius, remiantis ūkio subjekto numatomais pirkimo, pardavimo ar naudojimo poreikiais, ir ar dėl to joms taikomi šio standarto reikalavimai.

- 10 Šis standartas taikomas nefinansinio turto pasirašytam pirkimo ar pardavimo pasirinkimo sandoriui, kai atsiskaitoma pinigais ar kitokia finansine priemone, ar keičiantis finansinėmis priemonėmis pagal 9 straipsnio a ar d punktą. Tokia sutartis negali būti sudaroma siekiant perduoti ar gauti nefinansinį turtą, reikalingą ūkio subjekto numatomiems įsigijimo, pardavimo ar naudojimo reikalavimams įgyvendinti.

APIBRĖŽIMAI (TAIP PAT ŽR. 3TN–23TN STRAIPSNIUS)

- 11 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Finansinė priemonė – tai bet kuri sutartis, dėl kurios pas vieną ūkio subjektą atsiranda finansinis turtas, o pas kitą – finansinis įsipareigojimas ar nuosavybės priemonė.

Finansinis turtas – bet kuris turtas, kuris yra:

- a) pinigai;
- b) kito ūkio subjekto nuosavybės priemonė;
- c) sutartinė teisė:
 - i) gauti pinigus ar kitą finansinį turtą iš kito ūkio subjekto; arba
 - ii) pasikeisti finansinėmis priemonėmis ar finansiniais įsipareigojimais su kitu ūkio subjektu tokiomis sąlygomis, kurios yra potencialiai palankios šiam ūkio subjektui; arba
- d) sutartis, kuri bus ar gali būti vykdoma paties ūkio subjekto nuosavybės priemonėmis ir yra:
 - i) neišvestinė finansinė priemonė, dėl kurios ūkio subjektas yra arba gali būti įsipareigojęs gauti kintamą paties ūkio subjekto nuosavybės priemonių skaičių; arba
 - ii) išvestinė finansinė priemonė, už kurią bus ar gali būti atsiskaitoma kitokiu būdu negu keičiant fiksuotą grynųjų pinigų sumą ar kitą finansinį turtą į paties ūkio subjekto nuosavybės priemonių fiksuotą skaičių. Šiuo tikslu paties ūkio subjekto nuosavybės priemonės neapima priemonių, kurios pačios yra sutartys, skirtos gauti ar perduoti šio ūkio subjekto nuosavybės priemones.

Finansinis įsipareigojimas – bet koks įsipareigojimas, kuris yra:

- a) sutartinis įsipareigojimas:
 - i) perduoti grynuosius pinigus ar kitą finansinį turtą kitam ūkio subjektui; arba
 - ii) pasikeisti finansinėmis priemonėmis ar finansiniais įsipareigojimais su kitu ūkio subjektu tokiomis sąlygomis, kurios yra potencialiai nepalankios šiam ūkio subjektui; arba

- b) sutartis, kuri bus ar gali būti vykdoma paties ūkio subjekto nuosavybės priemonėmis ir yra:
- i) neišvestinė finansinė priemonė, už kurią ūkio subjektas yra arba gali būti įsipareigojęs perduoti kintamą jo paties nuosavybės priemonių skaičių; arba
 - ii) išvestinė finansinė priemonė, už kurią bus ar gali būti atsiskaitoma kitokiu būdu negu keičiant fiksuotą grynųjų pinigų sumą ar kitą finansinį turtą į paties ūkio subjekto nuosavybės priemonių fiksuotą skaičių. Šiuo tikslu paties ūkio subjekto nuosavybės priemonės neapima priemonių, kurios pačios yra sutartys, skirtos gauti ar perduoti šio ūkio subjekto nuosavybės priemones.

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

Tikroji vertė – suma, už kurią gali būti apsieista turtu ar kuria gali būti užskaitytas tarpusavio įsipareigojimas tarp nesusijusių šalių, ketinančių pirkti (parduoti) turtą ar užskaityti tarpusavio įsipareigojimą.

- 12 Toliau pateikiamos 39-ojo TAS 9 straipsnyje ir šiame standarte naudojamos sąvokos su 39-ajame TAS apibrėžtomis reikšmėmis:

- finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo amortizuota savikaina,
- finansinis turtas, galimas perduoti,
- pripažinimo nutraukimas,
- išvestinė finansinė priemonė,
- faktinių palūkanų metodas,
- finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas, vertinami tikrąja verte tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolių) ataskaitoje,
- finansinės garantijos sutartis,
- tvirtas pasižadėjimas,
- prognozuojamas sandoris,
- apsidraudimo efektyvumas,
- apdraustasis objektas,
- apsidraudimo priemonė,
- iki termino laikomos investicijos,
- paskolos ir gautinos sumos,
- įprastinis pirkimas arba pardavimas,
- sandorio išlaidos.

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

- 14 Šiame standarte sąvoka „ūkio subjektas“ vartojama fiziniams asmenims, bendrijoms, juridiniams asmenims, koncernams bei vyriausybiniams institucijoms apibūdinti.

PATEIKIMAS

Įsipareigojimai ir nuosavybė (taip pat žr. 25TN–29TN straipsnius)

- 15 Finansinės priemonės išleidžias pirminio pripažinimo metu priemonę ar jos sudedamąsias dalis suskirsto į finansinius įsipareigojimus, finansinį turtą ar nuosavybės priemones pagal sutarties turinį ir atsižvelgdamas į finansinių įsipareigojimų, finansinio turto ir nuosavybės priemonių apibrėžimus.

- 16 Kai išleidėjas taiko 11 straipsnyje pateiktus apibrėžimus, kad nustatytų, ar finansinė priemonė yra nuosavybės priemonė, o ne finansinis įsipareigojimas, priemonė yra nuosavybės priemonė tada ir tik tada, jeigu atitinka toliau a ir b punktuose pateiktas sąlygas:
- a) priemonė neapima sutartimi įformintos prievolės:
 - i) perduoti grynuosius pinigus ar kitą finansinį turtą kitam ūkio subjektui; arba
 - ii) pasikeisti finansiniu turtu ar finansiniais įsipareigojimais su kitu ūkio subjektu tokiomis sąlygomis, kurios yra potencialiai nepalankios išleidėjui.
 - b) jeigu už priemonę bus arba gali būti atsiskaitoma paties išleidėjo nuosavybės priemonėmis, ji yra:
 - i) neišvestinė finansinė priemonė, pagal kurią išleidėjas nėra sutartimi įsipareigojęs perduoti kintamą jo paties nuosavybės priemonių skaičių; arba
 - ii) išvestinė finansinė priemonė, už kurią bus atsiskaitoma tik išleidėjui keičiant fiksuotą grynąjų pinigų sumą ar kitą finansinį turtą į jo paties nuosavybės priemonių fiksuotą skaičių. Šiuo tikslu paties išleidėjo nuosavybės priemonės neapima priemonių, kurios pačios yra sutartys, skirtos ateityje gauti ar perduoti paties išleidėjo nuosavybės priemones.

Sutartinė prievolė, įskaitant ir tą, kuri atsiranda dėl išvestinės finansinės priemonės ir kuri gali reikšti paties išleidėjo nuosavybės priemonių gavimą ar perdavimą ateityje, tačiau neatitinka anksčiau minėtų a ir b punktų sąlygų, nėra nuosavybės priemonė.

Nesutartinė prievolė perduoti pinigus ar kitą finansinį turtą (16 straipsnio a punktas)

- 17 Esminis bruožas, skiriantis finansinį įsipareigojimą nuo nuosavybės priemonės, yra sutartinė šalių (išleidėjo) prievolė pateikti pinigus ar kitą finansinį turtą kitai šaliai (turėtojai) arba pasikeisti su turėtoju kitu finansiniu turtu arba finansiniais įsipareigojimais sąlygomis, kurios yra potencialiai nepalankios išleidėjui. Nors nuosavybės priemonės turėtojas gali turėti teisę gauti dividendus ar kitas iš kapitalo paskirstomas sumas proporcingai jo turimoms akcijoms, išleidėjas neturi sutartinės prievolės atlikti tokį paskirstymą, nes negali būti pareikalauta perduoti pinigų ar kitą finansinį turtą kitai šaliai.
- 18 Finansinių priemonių turinys nulemia jų klasifikaciją ūkio subjekto balanse labiau negu jų teisinė forma. Turinys ir teisinė forma paprastai sutampa, tačiau ne visada. Kai kurių finansinių priemonių teisinė forma yra nuosavybė, bet pagal turinį jos yra įsipareigojimai; kitos gali turėti savybių, siejamų tiek su nuosavybės priemonėmis, tiek su finansiniais įsipareigojimais. Pavyzdžiui:
- a) privilegijuotosios akcijos, kurias išleidėjas privalo išpirkti už fiksuotą ar kitaip nustatomą sumą, fiksuotą ar kitaip nustatomą ateities datą, arba suteikiančios turėtojui teisę reikalauti, kad išleidėjas išpirktų akcijas nustatytą dieną arba vėliau už fiksuotą ar kitaip nustatomą sumą, yra finansinis įsipareigojimas;
 - b) finansinė priemonė, kuri suteikia turėtojui teisę perparduoti ją išleidėjui už grynuosius pinigus arba kitą finansinį turtą (padengiama priemonė), yra finansinis įsipareigojimas. Taip yra net ir tuo atveju, kai pinigų arba kito finansinio turto suma yra nustatoma pagal indeksus ar kitus straipsnius, kurie gali ir kilti, ir kristi, arba kai minėtos padengiamosios priemonės teisinė forma suteikia jos turėtojui teisę į išleidėjo turto likutinę dalį. Priemonės turėtojo pasirinkimo sandorio perparduoti priemonę atgal išleidėjui už pinigų ar kitą finansinį turtą egzistavimas reiškia, kad priemonė atitinka finansinio įsipareigojimo apibrėžimą. Pavyzdžiui, investiciniai fondai, kredito įmonės, bendrijos ir kai kurios kooperatyvinės bendrovės gali teikti savo dalininkams ar nariams teisę parduoti jų dalis išleidėjui bet kuriuo metu už pinigų sumą, proporcingą išleidėjo turto vertės daliai. Tačiau priemonės priskyrimas finansiniam įsipareigojimui netrukdo vartoti tokių sąvokų, kaip „grynoji turto vertė, priskirtina dalininkams“ ir „grynosios turto vertės, priskirtinos dalininkams, pasikeitimas“ ūkio subjekto, neturinčio nuosavo kapitalo (pvz., kolektyvinio investavimo ar patikėjimo fondo, žr. 7 pavyzdį), finansinėse ataskaitose arba papildomam atskleidimui, kuris parodytų, kad bendros dalininkų dalys apima straipsnius, pavyzdžiui, rezervus, kurie atitinka nuosavybės apibrėžimą, ir padengiamąsias priemones, kurios neatitinka apibrėžimo (žr. 8 pavyzdį).

- 19 Jeigu ūkio subjektas, vykdydamas sutartines prievolės, neturi besąlyginės teisės išvengti pinigų ar kito finansinio turto perdavimo, tokia prievolė atitinka finansinio įsipareigojimo apibrėžimą. Pavyzdžiui:
- a) ūkio subjekto galimybių įvykdyti sutartinę prievolę apribojimas, nesant galimybės pasinaudoti užsienio valiuta ar poreikio gauti leidimą atsiskaityti iš priežiūros institucijos, nepanaikina ūkio subjekto sutartinės prievolės ar turėtojo sutartinės teisės, slypinčių šioje priemonėje;
 - b) sutartinė prievolė, kuri yra sąlyginė kitai šaliai, pasinaudojančiai savo išpirkimo teise, yra finansinis įsipareigojimas, nes ūkio subjektas neturi besąlyginės teisės išvengti pinigų ar kito finansinio turto perdavimo.
- 20 Finansinė priemonė, kuri tiesiogiai nenustato sutartinės prievolės perduoti grynuosius pinigus ar kitą finansinį turtą, gali šią prievolę nustatyti netiesiogiai pagal sutarties nuostatas ir sąlygas. Pavyzdžiui:
- a) finansinė priemonė gali apimti ir nefinansinę prievolę, kuri privalo būti įvykdyta tada ir tik tada, jeigu ūkio subjektas nesugeba laiku sumokėti ar išpirkti priemonės. Jei ūkio subjektas gali išvengti pinigų ar kito finansinio turto perdavimo vien tik įvykdydamas nefinansinę prievolę, tada tokia finansinė priemonė yra finansinis įsipareigojimas;
 - b) finansinė priemonė yra finansinis įsipareigojimas, jeigu pagal ją numatoma, kad ūkio subjektas atsiskaitydamas kartu perduos:
 - i) grynuosius pinigus arba kitą finansinį turtą; arba
 - ii) savo akcijas, kurių nustatyta vertė žymiai didesnė už grynųjų pinigų arba kito finansinio turto vertę.

Nors ūkio subjektas neturi aiškiai nurodytos sutartinės prievolės perduoti pinigus ar kitą finansinį turtą, alternatyvaus atsiskaitymo akcijomis vertė yra tokia, kokią ūkio subjektas apmokėtų pinigais. Bet kuriuo atveju turėtojas yra garantuotas, kad gaus sumą, kuri mažų mažiausiai būtų lygi sumai pasirinkto mokėjimo grynaisiais pinigais (žr. 21 straipsnį).

Mokėjimas paties ūkio subjekto nuosavybės priemonėmis (16 straipsnio b punktas)

- 21 Sutartis negali būti nuosavybės priemonė vien dėl to, kad gali nulemti paties ūkio subjekto nuosavybės priemonių gavimą ar perdavimą. Ūkio subjektas gali turėti sutartinę teisę ar prievolę gauti arba perduoti tokį savo paties akcijų ar kitų nuosavybės priemonių skaičių, kuris keičiasi taip, kad paties ūkio subjekto gautinų ar perduodamų nuosavybės priemonių tikroji vertė būtų lygi sutartinių teisių arba prievolių sumai. Tokia sutartinė teisė ar prievolė gali būti lygi fiksuotai sumai arba sumai, kuri visiškai ar iš dalies keičiasi dėl kintamojo, kito nei paties ūkio subjekto nuosavybės priemonių rinkos kaina (pvz., palūkanų normos, biržos prekių kainos arba finansinės priemonės kainos), pokyčių. Yra du pavyzdžiai: a) sutartis perduoti tiek šio ūkio subjekto nuosavybės priemonių, kurių vertė prilygsta 100 PV (*) vertei, ir b) sutartis perduoti tiek ūkio subjekto nuosavybės priemonių, kurių vertė prilygsta 100 aukso uncijų vertei. Tokia sutartis yra ūkio subjekto finansinis įsipareigojimas netgi tada, jei ūkio subjektas privalo ar gali atsiskaityti už jį savo paties nuosavybės priemonėmis. Tai nėra nuosavybės priemonė, nes ūkio subjektas naudoja kintamą savo paties nuosavybės priemonių kiekį kaip būdą įvykdyti sutartį. Atitinkamai pagal tokią sutartį neparodoma likutinė ūkio subjekto turto dalis atėmus visus jo įsipareigojimus.
- 22 Sutartis, kurią ūkio subjektas įvykdys (gaudamas ar) perduodamas fiksuotą savo paties nuosavybės priemonių kiekį mainais už fiksuotą pinigų ar kitokio finansinio turto sumą, yra nuosavybės priemonė. Pavyzdžiui, sudaryti akcijų pasirinkimo sandoriai, duodantys kitai šaliai teisę nusipirkti fiksuotą kiekį ūkio subjekto akcijų už fiksuotą kainą ar už fiksuotą nustatytą pagrindinę obligacijos sumą, yra nuosavybės priemonės. Sutarties tikrosios vertės pokyčiai, atsirandantys dėl rinkos palūkanų normų svyravimų, kurie neveikia grynųjų pinigų ar kito gautino ar mokėtino finansinio turto sumos arba gautino ar perduodamo nuosavybės priemonių kiekio, atsiskaitant pagal sutartį netrukdo sutarčiai būti nuosavybės priemone. Bet koks gautas atlygis (pvz., gautas perviršis už pasirašytą ūkio subjekto akcijų pasirinkimo sandorį arba varantą) yra tiesiogiai įtraukiamas į nuosavybę. Bet koks sumokėtas atlygis (pvz., sumokėtas perviršis už nusipirtą pasirinkimo sandorį) yra tiesiogiai atimamas iš nuosavybės. Nuosavybės priemonės tikrosios vertės pokyčiai nėra pripažįstami finansinėse ataskaitose.

(*) Šiame standarte pinigų sumos išreiškiamos pinigų vienetais (PV).

- 23 Sutartis, kuria ūkio subjektas įsipareigoja įsigyti savo paties nuosavybės priemonių už grynuosius pinigus ar kitą finansinį turtą, sukuria finansinį įsipareigojimą, lygų išperkamosios sumos dabartinei vertei (pavyzdžiui, išankstinės perpirkimo kainos, pasirinkimo sandorio panaudojimo kainos ar kitos išperkamosios sumos dabartinei vertei). Taip yra net ir tuo atveju, kai pati sutartis yra nuosavybės priemonė. Vienas iš pavyzdžių yra ūkio subjekto įsipareigojimas pagal išankstinę sutartį įsigyti savo paties nuosavybės priemonių už grynuosius pinigus. Kai finansinis įsipareigojimas iš pradžių pripažįstamas pagal 39-ąją TAS, jo tikroji vertė (dabartinė išperkamosios sumos vertė) yra perkeliama iš nuosavybės. Vėliau finansinis įsipareigojimas yra vertinamas pagal 39-ąją TAS. Jeigu sutarties galiojimo laikas baigiasi perdavimo neįvykdžius, finansinio įsipareigojimo balansinė vertė yra perkeliama į nuosavybę. Sutartinė ūkio subjekto prievolė pirkti savo paties nuosavybės priemones sukuria finansinį įsipareigojimą, lygų išperkamosios sumos dabartinei vertei net ir tuo atveju, jei pirkimo prievolė priklauso nuo to, ar kita šalis pasinaudos teise išpirkti (pvz., pasirašytas pardavimo pasirinkimo sandoris, suteikiantis kitai šaliai teisę parduoti šio ūkio subjekto nuosavybės priemones jam pačiam už fiksuotą kainą).
- 24 Sutartis, kurią ūkio subjektas įvykdys perduodamas ar gaudamas fiksuotą savo paties nuosavybės priemonių kiekį mainais į kintamą grynujų pinigų sumą ar kitokį finansinį turtą, yra finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas. Pavyzdžiu gali būti sutartis, pagal kurią ūkio subjektas turi perduoti 100 vienetų savo paties nuosavybės priemonių už grynujų pinigų sumą, lygią 100 uncijų aukso vertei.

Neapibrėžtieji atsiskaitymo atidėjiniai

- 25 Finansine priemone galima pareikalauti iš ūkio subjekto perduoti pinigus ar kitokį finansinį turtą arba atsiskaityti tokiu būdu – dėl to atsirastų finansinis įsipareigojimas tuo atveju, jei įvyktų arba neįvyktų tam tikras įvykis ar išaiškėtų tam tikros aplinkybės, kurių negali kontroliuoti nei priemonės išleidėjas, nei turėtojas; pvz., akcijų rinkos indekso, vartojimo kainų indekso, palūkanų normų ar mokesčių reikalavimų pasikeitimas, arba išleidėjo būsimų pajamų, grynujų pajamų ar skolos ir kapitalo santykio pokytis. Tokios priemonės išleidėjas neturi besąlygiškos teisės išvengti pinigų ar kito finansinio turto perdavimo (arba atsiskaitymo tokiu būdu, dėl kurio atsirastų finansinis įsipareigojimas). Todėl tai yra išleidėjo finansinis įsipareigojimas, išskyrus atvejus, jeigu:
- a) dalis neapibrėžtųjų atsiskaitymo atidėjinių, už kuriuos gali tekti atsiskaityti grynaisiais pinigais ar kitu finansiniu turtu (arba finansinio įsipareigojimo būdu), nėra tikra; arba
 - b) iš išleidėjo gali būti pareikalauta įvykdyti prievolę grynaisiais pinigais ar kitu finansiniu turtu (arba atsiskaityti tokiu būdu, dėl kurio atsirastų finansinis įsipareigojimas) tik tada, kai išleidėjas likviduojamas.

Atsiskaitymo pasirinkimo sandoriai

- 26 Kai išvestinė finansinė priemonė leidžia vienai šaliai pasirinkti, kaip turi būti atsiskaitoma (pvz., išleidėjas ar turėtojas gali pasirinkti atsiskaitymą grynaisiais pinigais ar akcijų mainais į pinigus), tai yra finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas, išskyrus atvejį, jeigu dėl visų alternatyvių atsiskaitymo būdų jis taptų nuosavybės priemone.
- 27 Išvestinės finansinės priemonės kaip atsiskaitymo pasirinkimo sandorio, kuris yra finansinis įsipareigojimas, pavyzdys yra akcijų pasirinkimo sandoris, kurį išleidėjas gali nuspręsti vykdyti grynaisiais pinigais arba mainydamas savo akcijas į pinigus. Kai kurioms nefinansinių straipsnių pirkimo ir pardavimo mainais už ūkio subjekto nuosavybės priemones sutartims taikomi šio standarto reikalavimai, nes už jas galima atsiskaityti perduodant nefinansinius straipsnius arba grynaisiais pinigais ar kita finansine priemone (žr. 8–10 straipsnius). Tokios sutartys yra finansinis turtas arba finansiniai įsipareigojimai, o ne nuosavybės priemonės.

Sudėtinės finansinės priemonės (taip pat žr. 30TN–35TN straipsnius bei 9–12 pavyzdžius)

- 28 Neišvestinių finansinių priemonių išleidėjas įvertina finansinės priemonės sąlygas, kad nustatytų, ar ji sudaryta tiek iš įsipareigojimo, tiek iš nuosavybės komponento. Tokie komponentai pagal 15 straipsnį skirstomi į finansinius įsipareigojimus, finansinį turtą arba nuosavybės priemones.
- 29 Ūkio subjektas atskirai pripažįsta finansinių priemonių komponentus, kurie: a) sukuria ūkio subjekto finansinį įsipareigojimą ir b) suteikia priemonės turėtojui pasirinkimo teisę konvertuoti juos į to ūkio subjekto nuosavybės priemonę. Pavyzdžiui, obligacija ar kita panaši priemonė, kurią savininkas gali konvertuoti į fiksuotą paprastųjų akcijų skaičių, yra sudėtinė finansinė priemonė. Žvelgiant iš minėto ūkio subjekto pozicijų, tokia priemonė apima du komponentus: finansinį įsipareigojimą (susitarimą pagal sutartį perduoti pinigus ar kitą finansinį turtą) ir nuosavybės priemonę (pirkimo pasirinkimo sandorį, suteikiantį savininkui teisę per numatytą laikotarpį konvertuoti jį į fiksuotą paprastųjų ūkio subjekto akcijų skaičių). Tokios priemonės išleidimo ekonominis poveikis yra iš esmės toks pat kaip

tuo pačiu metu išleidus skolos priemonę su išankstinio atsiskaitymo nuostata ir varantais įsigyti paprastas akcijas arba su atskiriamu akcijų pirkimo variantu. Visais atvejais ūkio subjektas įsipareigojimo ir nuosavybės elementus balanse turi pateikti atskirai.

- 30 Konvertuojamos priemonės įsipareigojimo ir nuosavybės komponentų klasifikavimas nėra peržiūrimas dėl galimų pokyčių, kai tampa tikėtina, kad konvertavimo sandoris bus pasirinktas, netgi tada, jei gali pasirodyti, kad toks pasirinktas sandoris gali tapti ekonomiškai naudingas tam tikriems turėtojams. Turėtojai ne visada gali elgtis taip, kaip iš jų tikimasi, nes, pavyzdžiui, mokesčių padariniai dėl tokios pačios konversijos įvairiems turėtojams gali būti skirtingi. Be to, konvertavimo tikimybė skirtingu laiku gali keistis. Ūkio subjekto sutartinė prievolė atlikti būsimuosius mokėjimus išlieka neįvykdyta tol, kol ji išnyksta dėl konvertavimo, priemonės galiojimo pabaigos ar kokio kito sandorio.
- 31 39-ajame TAS nagrinėjamas finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų vertinimas. Nuosavybės priemonės yra priemonės, įrodančios likutinę ūkio subjekto turto dalį, atėmus visus jo įsipareigojimus. Todėl, kai sudėtinės finansinės priemonės pradinė balansinė vertė yra paskirstoma jos nuosavybės ir įsipareigojimų komponentams, tada nuosavybės komponentui priskiriama suma, likusi iš visos priemonės tikrosios vertės atėmus atskirai nustatytą įsipareigojimo komponento sumą. Bet kokių išvestinių elementų (pvz., pirkimo pasirinkimo sandorio), įeinančių į sudėtinę finansinę priemonę, kitokių nei nuosavybės komponentas (pvz., nuosavybės konvertavimo pasirinkimo sandoris), vertė yra įtraukiama į įsipareigojimo komponentą. Balansinių verčių, priskirtų įsipareigojimo ir nuosavybės komponentams, suma pirminio pripažinimo metu visada yra lygi tikrajai vertei, kuri būtų priskirta tai priemonei kaip visumai. Atskirai pripažįstant priemonės komponentus pirmą kartą, gaunamas pelnas ar nuostolis.
- 32 Pagal 31 straipsnyje aprašomą metodiką obligacijos, konvertuojamos į paprastas akcijas, išleidžias pirmiausia nustato įsipareigojimo komponento balansinę vertę, įvertindamas panašaus įsipareigojimo, kuris neturi susijusio nuosavybės komponento (įskaitant bet kokius įterptus ne nuosavybės išvestinius elementus), tikrąją vertę. Tada nuosavybės priemonės, kurią atspindi pasirinkimo teisė konvertuoti priemonę į paprastas akcijas, balansinė vertė yra nustatoma atimant finansinio įsipareigojimo tikrąją vertę iš visos sudėtinės priemonės tikrosios vertės.

Supirktos akcijos (žr. taip pat 36TN straipsnį)

- 33 Jeigu ūkio subjektas iš naujo įgyja savo paties nuosavybės priemones, šios priemonės (supirktos akcijos) atimamos iš nuosavybės. Joks pelnas ar nuostolis nepripažįstamas pelno (nuostolių) ataskaitoje dėl ūkio subjektui priklausančių nuosavybės priemonių pirkimo, pardavimo, išleidimo ar atšaukimo. Tokias supirktas akcijas įsigyti ir laikyti gali ūkio subjektas ar kitas konsoliduotos grupės narys. Sumokėtas ar gautas atlygis tiesiogiai perkeliamas į nuosavybę.
- 34 Laikomų supirktų akcijų kiekis atskirai parodomas balanse arba aiškinamajame rašte pagal 1-ąjį TAS „*Finansinių ataskaitų pateikimas*“. Jeigu ūkio subjektas iš naujo įgyja savo paties nuosavybės priemones iš susijusių šalių, jis tai atskleidžia pagal 24-ąjį TAS „*Susijusių šalių atskleidimas*“.

Palūkanos, dividendai, nuostoliai ir pelnas (žr. taip pat 37TN straipsnį)

- 35 Palūkanos, dividendai, nuostoliai ir pelnas, susiję su finansine priemone ar jos komponentu, kuris yra finansinis įsipareigojimas, pripažįstami pajamomis arba sąnaudomis pelno (nuostolių) ataskaitoje. Nuosavybės priemonės turėtojams paskirstomos sumos debetuojamos tiesiogiai į nuosavybę, atėmus bet kokius susijusius mokesčius. Nuosavybės paskirstymo sandorių išlaidos, neskaičiuojant ūkio subjekto nuosavybės priemonių, tiesiogiai priskiriamų verslo įsigijimui (apskaitoje registruojamų pagal 22-ąjį TAS), išleidimo išlaidų, atimamos iš nuosavybės, atėmus bet kokias susijusias mokesčių išmokas.
- 36 Finansinės priemonės priskyrimas finansiniam įsipareigojimui ar nuosavybės priemonei nulemia, ar palūkanos, dividendai, nuostoliai ir pelnas, susiję su šia priemone, yra pripažįstami pajamomis ar sąnaudomis pelno (nuostolių) ataskaitoje. Todėl visi dividendų išmokėjimai už akcijas, kurios laikomos įsipareigojimais, yra pripažįstami sąnaudomis, kaip ir palūkanos už obligacijas. Taip pat ir pelnas ar nuostoliai, susiję su finansinių įsipareigojimų išpirkimu ar perfinansavimu, yra pripažįstami pelno (nuostolių) ataskaitoje, bet nuosavybės priemonių išpirkimas ar perfinansavimas pripažįstamas nuosavybės pokyčiu. Nuosavybės priemonės tikrosios vertės pokyčiai nėra pripažįstami finansinėse ataskaitose.
- 37 Ūkio subjektas paprastai patiria įvairių išlaidų, išleisdamas ar įsigydamas savo paties nuosavybės priemones. Į šias išlaidas gali būti įtraukiami mokesčiai už registraciją ir kitokį reguliavimą; teisininkams, apskaitininkams ir kitiems profesionaliems patarėjams mokamos sumos, taip pat išlaidos spausdinimui ir žyminiai mokesčiai. Nuosavybės sandorio išlaidos yra apskaitoje registruojamos atimant jas iš nuosavybės (atėmus bet kokią susijusią mokesčių išmoką) tokiu dydžiu, kiek yra papildomų išlaidų, tiesiogiai priskiriamų nuosavybės sandoriams, kurių būtų buvę galima išvengti. Nuosavybės sandorio išlaidos, nutraukus sandorį, yra pripažįstamos sąnaudomis.

- 38 Sandorio išlaidos, susijusios su sudėtinės finansinės priemonės išleidimu, yra paskirstomos priemonės įsipareigojimo ir nuosavybės komponentams proporcingai įplaukų paskirstymui. Sandorio išlaidos, susijusios su daugiau negu vienu sandoriu (pvz., tuo pačiu metu siūlomų akcijų bei kitų akcijų, kotiruojamų vertybinių popierių biržoje, išlaidos), pagal panašius sandorius yra racionaliai ir tinkamai paskirstomos minėtiems sandoriams.
- 39 Sandorio išlaidų suma, atimta iš nuosavybės tuo laikotarpiu, atskleidžiama atskirai pagal 1-ąją TAS. Suma, pripažinta tiesiogiai nuosavybėje, susijusi su pelno mokesčiu, yra įtraukiama į bendrą trumpalaikių ir atidėtųjų mokesčių, kredituojamų arba atimamų iš nuosavybės, sumą, atskleidžiamą pagal 12-ąją TAS „Pelno mokesčiai“.
- 40 Dividendai, priskiriami sąnaudoms, gali būti pateikiami pelno (nuostolių) ataskaitoje arba kartu su kitų įsipareigojimų palūkanomis, arba kaip atskiras straipsnis. Be šio standarto reikalavimų, atskleidžiant informaciją apie palūkanas ir dividendus, taikomi 1-ojo TAS ir 7-ojo TFAS reikalavimai. Kai kuriais atvejais dėl skirtumų tarp palūkanų ir dividendų, susijusių su tokiais atvejais kaip mokesčių atskaitymas, pageidautina pelno (nuostolių) ataskaitoje palūkanas ir dividendus parodyti atskirai. Informacija apie mokesčių poveikį atskleidžiama pagal 12-ąją TAS.
- 41 Pelnas ir nuostoliai, susiję su finansinio įsipareigojimo balansinės vertės pokyčiais, pripažįstami pajamomis ar sąnaudomis pelno (nuostolių) ataskaitoje netgi tada, kai jie siejasi su priemone, apimančia teisę į likutinę ūkio subjekto turto dalį mainais į pinigus ar kitokį finansinį turtą (žr. 18 straipsnio b punktą). Pagal 1-ąją TAS ūkio subjektas pelno (nuostolių) ataskaitoje atskirai pateikia bet kokią pelną ar nuostolį, atsirandantį dėl tokių priemonių vertinimo, kuris yra svarbus ūkio subjekto veiklos rezultatų paaikškinimui.

Finansinio turto ir finansinio įsipareigojimo tarpusavio užskaita (taip pat žr. 38TN ir 39TN straipsnius)

- 42 Finansinis turtas ir finansinis įsipareigojimas tarpusavyje užskaitomi ir balanse pateikiami grynąja verte tada ir tik tada, kai ūkio subjektas:
- a) pagal įstatymą turi įgyvendinamą teisę užskaityti pripažintas sumas; ir
 - b) ketina atsiskaityti tik grynaisiais arba tuo pačiu metu realizuoti turtą ir įvykdyti įsipareigojimą.
- Ūkio subjektas, registruodamas apskaitoje finansinio turto, kuris neatitinka pripažinimo nutraukimo požymių, perdavimą, tarpusavyje neužskaito perduoto turto ir susijusio įsipareigojimo (žr. 39-ojo TAS 36 straipsnį).
- 43 Pagal šį standartą reikalaujama pateikti finansinį turtą ir finansinį įsipareigojimą grynąja verte, kai tai atspindi ūkio subjekto laukiamus pinigų srautus dėl dviejų ar daugiau atskirų finansinių priemonių įvykdymo. Kai ūkio subjektas turi teisę gauti ar sumokėti vienintelę grynąją sumą ir ketina tai padaryti, iš esmės jis turi tik vienintelį finansinį turtą ar finansinį įsipareigojimą. Kitomis aplinkybėmis finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai yra pateikiami atskirai vienas nuo kito kaip ūkio subjekto ištekliai ar prievolės.
- 44 Pripažinto finansinio turto ir pripažinto finansinio įsipareigojimo tarpusavio užskaita ir grynųjų pinigų pateikimas skiriasi nuo finansinio turto ar finansinio įsipareigojimo pripažinimo nutraukimo. Nors tarpusavio užskaita nesukuria pagrindo pripažinti pelną ar nuostolį, finansinės priemonės pripažinimo nutraukimas ne tik lemia tai, kad anksčiau pripažintas straipsnis išbraukiamas iš balanso, bet dėl to gali susidaryti pelnas ar nuostolis.
- 45 Užskaitos teisė yra juridinė skolininko teisė pagal sutartį ar kitaip padengti ar kitaip eliminuoti visą ar dalį kreditoriui priklausančios sumos, užskaitant ją drauge su suma, kurią skolingas kreditorius. Išskirtiniais atvejais skolininkas gali turėti juridinę teisę ta suma, kurią privalo sumokėti trečioji šalis, užskaityti sumą, kurią jis turi mokėti kreditoriui, jeigu, remiantis visų trijų šalių susitarimu, aiškiai nustatoma skolininko teisė atlikti užskaitą. Kadangi įvairiose juridinėse sistemose užskaitos teisės yra skirtingos (o užskaita yra juridinė teisė), reikia atsižvelgti į įstatymus, taikomus sutarties šalių tarpusavio santykiams.
- 46 Įvykdomos teisės užskaityti finansinį turtą ir finansinį įsipareigojimą buvimas veikia teises ir prievoles, susijusias su finansiniu turtu ir finansiniu įsipareigojimu, ir gali paveikti ūkio subjekto kredito ir likvidumo riziką. Tačiau pats teisės egzistavimas nėra pakankamas užskaitos pagrindas. Neketinant pasinaudoti šia teise arba atsiskaityti tuo pačiu metu, ūkio subjekto būsimųjų pinigų srautų suma ir periodiškumas nėra veikiami. Kai ūkio subjektas ketina pasinaudoti šia teise arba atsiskaityti tuo pačiu metu, tada turto ir įsipareigojimo pateikimas grynąja verte geriau atspindi tikėtinų pinigų srautų sumas ir periodiškumą, taip pat riziką, tenkančią tiems pinigų srautams. Vienos ar abiejų šalių ketinimas atsiskaityti grynąja verte be juridinės teisės tai daryti nėra pakankamas pagrindas užskaitai pateisinti, nes teisės ir prievolės, susijusios su atskiru finansiniu turtu ir finansiniu įsipareigojimu, išlieka nepakitusios.

- 47 Ūkio subjekto ketinimus atsiskaityti už konkretų turtą ar įsipareigojimus gali paveikti įprastinė jo verslo praktika, finansų rinkų reikalavimai ir kitos aplinkybės, galinčios riboti galimybę atsiskaityti grynąja verte arba tuo pačiu metu. Kai ūkio subjektas turi tarpusavio užskaitos teisę, tačiau neketina atsiskaityti grynais arba iš karto realizuoti turto ir įvykdyti įsipareigojimų, tarpusavio užskaitos teisės poveikis ūkio subjekto kredito rizikai atskleidžiamas pagal 7-ojo TFAS 36 straipsnį.
- 48 Dviejų finansinių priemonių apmokėjimas vienu metu gali būti atliekamas, pavyzdžiui, kliringo namų veikloje organizuotoje finansinėje rinkoje arba vykstant tiesioginiams mainams. Tokiomis aplinkybėmis pinigų srautai iš esmės yra lygūs vienai grynajai vertei ir nėra kredito ar likvidumo rizikos. Kitais atvejais ūkio subjektas gali atsiskaityti už dvi priemones, gaudamas ir sumokėdamas atskiras sumas, prisiimdamas kredito riziką dėl visos turto sumos arba likvidumo riziką dėl visos įsipareigojimo sumos. Tokia rizika gali būti didelė, nors ir palyginti trumpą laiką. Atitinkamai finansinio turto realizavimas ir finansinio įsipareigojimo padengimas yra laikomi įvykdomais tuo pačiu metu, kai sandoriai įvyksta tuo pačiu momentu.
- 49 42 straipsnyje išdėstytos sąlygos paprastai nėra tenkinamos ir tarpusavio užskaita nėra tinkama, kai:
- a) naudojamos kelios skirtingos finansinės priemonės, kad atitiktų vienos finansinės priemonės savybes (sintetinė priemonė);
 - b) finansinis turtas ir finansinis įsipareigojimas atsiranda dėl finansinių priemonių, turinčių tokią pačią pirminę riziką (pavyzdžiui, turtas ir įsipareigojimai išankstinių sutarčių ar kitų išvestinių finansinių priemonių portfelyje), bet skirtingus sandorio partnerius;
 - c) finansinis ar kitas turtas yra įkeičiamas už finansinius įsipareigojimus be teisės nukreipti išieškojimą į kitokį turtą;
 - d) finansinį turtą skolininkas yra atidėjęs pagal patikėjimo teisę prievolei apmokėti, kreditoriui nepriėmus to turto prievolei padengti (pavyzdžiui, atskaitymų fondo sudarymas); arba
 - e) tikimasi, kad prievoles, patirtas kaip įvykių, dėl kurių atsirado nuostoliai, padengs trečioji šalis, pateikiant pretenziją pagal draudimo sutartį.
- 50 Ūkio subjektas, atliekantis daug finansinių priemonių sandorių su viena šalimi, gali su ja sudaryti bendrąją tarpusavio užskaitos sutartį. Tokia sutartis leidžia atlikti vieną iš visų finansinių priemonių, kurias apima sutartis, grynosios vertės padengimą sutarties nesilaikymo arba nutraukimo atveju. Tokias sutartis paprastai sudaro finansinės institucijos, siekdamos apsisaugoti nuo nuostolių, bankroto ar kitų įvykių, dėl kurių sandorio šalis nepajėgtų įvykdyti savo prievolių. Dėl bendrosios tarpusavio užskaitos sutarties paprastai atsiranda užskaitos teisė, kuri yra vykdoma ir paveikia atskiro finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų realizavimą ar atsiskaitymą už juos tik po tam tikrų įsipareigojimų nevykdymo ar kitomis aplinkybėmis, kurių nesitikima normaliomis verslo sąlygomis. Bendroji tarpusavio užskaitos sutartis nesuteikia pagrindo užskaitai, kol abu 42 straipsnyje nurodyti kriterijai nėra tenkinami. Kai finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai, kuriems taikomas pagrindinis tarpusavio užskaitos susitarimas, nėra užskaitomi tarpusavyje, tokio susitarimo poveikis ūkio subjekto kredito rizikai atskleidžiamas pagal 7-ojo TFAS 36 straipsnį.

ATSKLEIDIMAS

51–95 (Panaikinta)

ĮSIGALIOJIMO DATA

- 96 Ūkio subjektas standartą turi taikyti 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansinėms ataskaitoms. Šį standartą galima taikyti ir anksčiau. Ūkio subjektas netaiko šio standarto ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems prieš 2005 sausio 1 d., jeigu jis taip pat netaiko 39-ojo TAS (išleisto 2003 m. gruodžio mėn.) su pakeitimais, išleistais 2004 m. kovo mėn. Jeigu ūkio subjektas šį standartą taiko finansinėms ataskaitoms, sudaromoms prieš 2005 m. sausio 1 d., jis turi nurodyti šį faktą.
- 97 Šis standartas taikomas retrospektyviai.

KITŲ NUTARIMŲ PANAIKINIMAS

- 98 Šiuo standartu pakeičiamas 32-asis TAS „Finansinės priemonės. Atskleidimas ir pateikimas“, peržiūrėtas 2000 m ⁽¹⁾.

⁽¹⁾ 2005 m. rugpjūčio mėn. TASV perkėlė visus atskleidimus, susijusius su finansinėmis priemonėmis, į 7-ąjį TFAS „Finansinės priemonės. Atskleidimas“.

- 99 Šiuo standartu pakeičiami toliau nurodyti aiškinimai:
- a) NAK 5-asis aiškinimas „Finansinių priemonių grupavimas. Atidėjiniai neapibrėžtiesiems atsiskaitymams“;
 - b) NAK 16-asis aiškinimas „Akcinis kapitalas. Supirkto nuosavybės priemonės (nuosavos akcijos)“; ir
 - c) NAK 17-asis aiškinimas „Nuosavybė. Nuosavybės sandorio sąnaudos“.
- 100 Šiuo standartu atšaukiamas NAK aiškinimo 34D „Finansinės priemonės. Turėtojo išperkamos priemonės ar teisės“ projektas.

Priedas

TAIKYMO NUORODOS

32-asis TAS „Finansinės priemonės. Pateikimas“

Šis priedas yra neatskiriama standarto dalis.

- 1TN. Šios taikymo nuorodos paaiškina tam tikrų šio standarto aspektų taikymą.
- 2TN. Šiame standarte neaptariamas finansinių priemonių pripažinimas arba vertinimas. Reikalavimai dėl finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų pripažinimo ir vertinimo yra nustatyti 39-ajame TAS.

APIBRĖŽIMAI (11–14 STRAIPSNIAI)

Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai

- 3TN. Valiuta (grynieji pinigai) yra finansinis turtas, nes ji yra mainų priemonė ir dėl to yra visų sandorių vertinimo ir pripažinimo finansinėse ataskaitose pagrindas. Piniginis indėlis banke arba panašioje finansinėje institucijoje yra finansinis turtas, nes jis reiškia indėlininko sutartinę teisę gauti iš tos institucijos grynuosius pinigus arba iš sąskaitoje esančios sumos išrašyti kreditoriui čekį arba panašią priemonę finansiniam įsipareigojimui apmokėti.
- 4TN. Finansinio turto, išreiškiančio sutartinę teisę ateityje gauti grynuosius pinigus, ir atitinkamų finansinių įsipareigojimų, reiškiančių sutartinę prievolę ateityje perduoti grynuosius pinigus, pavyzdžiai yra:
- a) gautinos ir mokėtinos prekybos sumos;
 - b) gautini ir apmokėtini vekseliai;
 - c) gautinos ir mokėtinos paskolos; ir
 - d) gautinos ir apmokėtinos obligacijos.
- Kiekvienu atveju vienos šalies sutartinę teisę gauti (arba prievolę sumokėti) pinigus yra derinama su kitos šalies atitinkama prievole juos mokėti (arba teise juos gauti).
- 5TN. Kita finansinė priemonė bus tokia finansinė priemonė, kurios gautina arba atiduodama ekonominė nauda yra finansinis turtas, išskyrus finansinį turtą gryniaisiais pinigais. Pavyzdžiui, vekselis, apmokėtinas valstybinėmis obligacijomis, suteikia jo turėtojui sutartinę teisę gauti, o vekselio išleidėjo sutartinę prievolę perduoti valstybines obligacijas, o ne pinigus. Obligacijos yra finansinis turtas, nes jos išreiškia valstybės kaip išleidėjo prievolę mokėti grynuosius pinigus. Todėl vekselis yra jo turėtojo finansinis turtas, o jo išleidėjo finansinis įsipareigojimas.
- 6TN. Nuolatinės skolos finansinės priemonės (pvz., nuolatinės obligacijos, skoliniai įsipareigojimai ir kapitalo vekseliai) paprastai suteikia jų turėtojui sutartinę teisę gauti palūkanas nustatytais dienomis neribotą laiką ateityje tiek be teisės susigrąžinti pagrindinę sumą, tiek su teise ją susigrąžinti pagal tokias sutarties sąlygas, dėl kurių šis grąžinimas tampa nelabai tikėtinu arba nukeliamas į labai tolimą ateitį. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali išleisti finansinę priemonę su nuolatiniais metiniais mokėjimais neribotą laiką, kai mokėjimai lygūs nustatyti 8 proc. palūkanų normai, kuri taikoma nustatyti nominaliai arba pagrindinei sumai, lygiai 1 000 PV ⁽¹⁾. Darydamas prielaidą, kad 8 % yra rinkos palūkanų norma priemonės išleidimo metu, išleidėjas prisiima sutartinę prievolę mokėti būsimąsias palūkanų išmokas, kurių tikroji vertė (dabartinė vertė) pirminio pripažinimo metu yra 1 000 PV. Priemonių turėtojas ir išleidėjas atitinkamai turi finansinį turtą ir finansinį įsipareigojimą.

⁽¹⁾ Šiame standarte pinigų sumos išreiškiamos pinigų vienetais (PV).

- 7TN. Sutartinė teisė ar sutartinė prievolė gauti, perduoti ar keistis finansinėmis priemonėmis, pati yra finansinė priemonė. Sutartinių teisių ar sutartinių prievolių grandinė atitinka finansinės priemonės apibrėžimą, jeigu jos galutinis rezultatas yra grynųjų pinigų gavimas arba mokėjimas arba nuosavybės priemonės įsigijimas ar išleidimas.
- 8TN. Galimybė pasinaudoti sutartine teise arba reikalavimas įvykdyti sutartinę prievolę gali būti absoliutus arba neapibrėžtas (kurio atsiradimas priklauso nuo kokio nors būsimąjo įvykio). Pavyzdžiui, finansinė garantija yra sutartinė skolinio teisė gauti grynusius pinigus iš garantuotojo ir atitinkama sutartinė garantuotojo prievolė sumokėti skolinio, jei paskolos gavėjas nevykdo įsipareigojimo. Sutartinė teisė ir prievolė, atsirandanti dėl praeityje įvykusio sandorio ar kito įvykio (garantijos priėmimas), net jeigu tiek skolinio sugebėjimas pasinaudoti savo teise, tiek reikalavimas, kad garantuotojas vykdytų savo prievolę, yra neapibrėžti dėl būsimąjo paskolos gavėjo įsipareigojimo nevykdymo. Neapibrėžta teisė ir prievolė atitinka finansinio turto ir finansinio įsipareigojimo apibrėžimą, nors toks turtas ir įsipareigojimai ne visada pripažįstami finansinėse ataskaitose. Kai kurios iš šių neapibrėžtųjų teisių ir įsipareigojimų gali būti draudimo sutartys, kurioms taikomas 4-asis TFAS.
- 9TN. Pagal 17-ąją TAS „Nuoma“ finansinė nuoma yra laikoma pirmiausia kaip nuomotojui suteikta teisė gauti, o nuomininko prisiimta prievolė mokėti įmokų seriją, iš esmės lygią bendrai pagrindinės sumos ir palūkanų, mokamų pagal paskolos sutartį, sumai. Nuomotojas savo investiciją įtraukia į pagal nuomos sutartį gautinas sumas, o ne patį nuomojamą turtą. Kita vertus, veiklos nuoma pirmiausia laikoma kaip neužbaigta sutartis, kuri nuomotoją įpareigoja suteikti teisę ateityje naudotis turtu už mokesčių, panašų į atlygį už paslaugą. Nuomotojas ir toliau apskaitoje registruoja nuomojamą turtą, o ne sumas, gautinas pagal sutartį būsimaisiais laikotarpiais. Atitinkamai, finansinė nuoma yra laikoma finansine priemone, o veiklos nuoma nelaikoma finansine priemone (išskyrus atskirus mokėjimus, kurie yra neapmokėti dabartiniu laikotarpiu ir mokėtini).
- 10TN. Fizinis turtas (toks kaip atsargos, nekilnojamas turtas, įranga ir įrengimai), išnuomotas turtas ir nematerialusis turtas (toks kaip patentai ir prekių ženklai) nėra finansinis turtas. Tokio fizinio ir nematerialiojo turto kontrolė sudaro galimybę sukurti grynųjų pinigų ar kito finansinio turto įplaukas, bet dėl jos neatsiranda dabartinė teisė gauti grynusius pinigus ar kitą finansinį turtą.
- 11TN. Turtas (toks kaip iš anksto apmokėtos sąnaudos), kurio būsimoji ekonominė nauda yra prekių ar paslaugų gavimas, o ne teisė gauti grynusius pinigus ar kitoki finansinį turtą, nėra finansinis turtas. Taip pat kaip ir straipsniai, tokie kaip atidėtosios pajamos ir dauguma garantinio aptarnavimo sutarties prievolių, nėra finansiniai įsipareigojimai, nes su jais susijusios galimos ekonominės naudos išmokos yra prekių ir paslaugų teikimas, o ne sutartinė prievolė mokėti grynaisiais pinigais ar kitoki finansiniu turtu.
- 12TN. Įsipareigojimai ar turtas, kurie nėra sutartiniai (tokie kaip pelno mokesčiai, kurie atsiranda dėl vyriausybės nustatytų teisinių reikalavimų), nelaikomi finansiniais įsipareigojimais ar finansiniu turtu. Pelno mokesčių apskaitą nagrinėja 12-asis TAS. Panašiai ir konstruktyvios prievolės, kaip jos apibrėžtos 37-ajame TAS „Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“, neatsiranda dėl sutarčių ir nėra finansiniai įsipareigojimai.

Nuosavybės priemonės

- 13TN. Nuosavybės priemonių pavyzdžiai apima paprastas nepadengiamąsias akcijas, keletą rūšių privilegijuotųjų akcijų (žr. 25TN ir 26TN straipsnius) bei garantijas ar pasirašytus pirkimo pasirinkimo sandorius, kurie leidžia turėtojui nusipirkti fiksuotą paprastųjų nepadengiamųjų akcijų skaičių iš išleidėjo už fiksuotą grynųjų pinigų arba kito finansinio turto sumą. Ūkio subjekto prievolė išleisti ar pirkti fiksuotą savo paties nuosavybės priemonių skaičių mainais į fiksuotą pinigų ar kito finansinio turto sumą yra ūkio subjekto nuosavybės priemonė. Tačiau, jei tokia sutartis įpareigoja ūkio subjektą mokėti pinigais ar kitu finansiniu turtu, tai taip pat sukuria įsipareigojimą, kurio dabartinė vertė lygi atpirkimo sumai (žr. 27TN straipsnio a punktą). Paprastųjų nepadengiamųjų akcijų išleidėjas prisiima įsipareigojimą tada, kai jis formaliai įtvirtina paskirstymą ir tampa juridškai įsipareigojęs akcininkams jį vykdyti. Taip gali atsitikti deklaravus dividendus arba kai ūkio subjektas yra likviduojamas, o visas turtas, likęs įvykdžius įsipareigojimus, turi būti paskirstytas akcininkams.
- 14TN. Įsigytas pirkimo pasirinkimo sandoris ar kita ūkio subjekto įsigyta panaši sutartis, suteikianti jam teisę perpirkti fiksuotą skaičių savo paties nuosavybės priemonių mainais už perduodamą fiksuotą grynųjų pinigų arba kito finansinio turto sumą, nėra ūkio subjekto finansinis turtas. Bet koks už šias priemones sumokėtas atlygis yra atimamas iš nuosavybės.

Išvestinės finansinės priemonės

- 15TN. Finansinėms priemonėms priskiriamos tiek pirminės priemonės (tokios kaip gautinos sumos, mokėtinos sumos ir nuosavybės priemonės), tiek išvestinės finansinės priemonės (tokios kaip finansiniai pasirinkimo sandoriai, būsimieji sandoriai ir išankstiniai sandoriai, pasikeitimo palūkanų norma sandoriai ir pasikeitimo valiuta sandoriai). Išvestinės finansinės priemonės atitinka finansinių priemonių apibrėžimą, todėl joms yra taikomas šis standartas.

- 16TN. Išvestinės finansinės priemonės sukuria teises ir prievolės, kurių rezultatas yra vienos ar kelių finansinių rizikų, susijusių su atitinkama pirmine finansine priemone, perkėlimas iš vienos priemonės šalies kitai šaliai. Iš pradžių išvestinė finansinė priemonė suteikia vienai šaliai sutartinę teisę pasikeisti finansiniu turtu arba finansiniais išsipareigojimais su kita šalimi tokiomis sąlygomis, kurios yra potencialiai palankios, arba sutartinę prievolę pasikeisti finansiniu turtu arba finansiniais išsipareigojimais su kita šalimi tokiomis sąlygomis, kurios yra potencialiai nepalankios. Tačiau dėl jų paprastai ⁽¹⁾ neįvyksta pirminės finansinės priemonės perdavimas sutarties sudarymo metu, ir toks perdavimas nebūtinai įvyks sutarties termino pabaigoje. Kai kurios priemonės įkūnija tiek teisę, tiek prievolę atlikti mainus. Kadangi mainų sąlygos nustatomos išvestinės finansinės priemonės pasirašymo dieną, kainoms finansinėse rinkose keičiantis, šios sąlygos gali tapti arba palankiomis, arba nepalankiomis.
- 17TN. Pardavimo arba pirkimo pasirinkimo sandoris pasikeisti finansiniu turtu ar finansiniais išsipareigojimais (t. y. finansinėmis priemonėmis, išskyrus ūkio subjekto jo paties nuosavybės priemonės), suteikia priemonės turėtojiui teisę gauti potencialią būsimą ekonominę naudą, susijusią su finansinės priemonės, sudarančios sutarties pagrindą, tikrosios vertės pasikeitimu. Ir atvirkščiai, pasirašiusioji pasirinkimo sandorį šalis prisiima prievolę iš anksto atsisakyti potencialios būsimos naudos arba prisiimti potencialius ekonominius nuostolius, susijusius su finansinės priemonės, sudarančios sutarties pagrindą, tikrosios vertės pasikeitimu. Sutartinę turėtojo teisę ir pasirašiusiojo prievolę atitinka finansinio turto ir finansinio išsipareigojimo apibrėžimus. Finansinė priemonė, sudaranti pasirinkimo sandorio pagrindą, gali būti bet koks finansinis turtas, įskaitant kitų ūkio subjektų akcijas ir finansines priemones, kurioms skaičiuojamos palūkanos. Pagal pasirinkimo sandorį gali būti reikalaujama, kad jį pasirašiusioji šalis išleistų skolos priemonę, o ne perduotų finansinį turtą, bet finansinė priemonė, sudaranti pasirinkimo sandorio pagrindą, taps turėtojo finansiniu turtu, jeigu pasirinkimo sandoris bus panaudotas. Pasirinkimo sandorio turėtojo teisę pasikeisti turtu esant potencialiai palankioms sąlygoms ir pasirašiusiojo prievolę pasikeisti finansiniu turtu esant potencialiai nepalankioms sąlygoms yra atskiri nuo finansinio turto, nurodyto sutartyje, kuriuo bus pasikeista, pasinaudojus pasirinkimo sandoriu. Turėtojo teisės ir pasirašiusiojo prievolės pobūdžiui neturi įtakos tikėtinas, kad pasirinkimo sandoriu bus pasinaudota.
- 18TN. Kitas išvestinės finansinės priemonės pavyzdys yra išankstinio sandorio sutartis šešių mėnesių laikotarpiui, kada viena šalis (pirkėjas) pažada pateikti 1 000 000 PV gryųjų pinigų mainais į 1 000 000 PV nominalios vertės fiksuotos normos valstybinių obligacijų, o kita šalis (pardavėjas) išsipareigoja pateikti 1 000 000 PV nominalios vertės fiksuotos normos valstybinių obligacijų mainais į 1 000 000 PV gryųjų pinigų. Per šešis mėnesius abi šalys turi sutartinę teisę ir sutartinę prievolę pasikeisti finansinėmis priemonėmis. Jeigu valstybinių obligacijų rinkos kaina viršys 1 000 000 PV, sąlygos bus palankios pirkėjui ir nepalankios pardavėjui; o jeigu rinkos kaina nukris žemiau už 1 000 000 PV, poveikis bus priešingas. Pirkėjas turi sutartinę teisę (finansinį turtą), panašią į teisę, turimą pagal pirkimo pasirinkimo sandorį, ir sutartinę prievolę (finansinį išsipareigojimą), panašią į prievolę pagal pasirašytą pardavimo pasirinkimo sandorį; pardavėjas turi sutartinę teisę (finansinį turtą), panašią į teisę pagal turimą pardavimo pasirinkimo sandorį, ir sutartinę prievolę (finansinį išsipareigojimą), panašią į prievolę pagal pasirašytą pirkimo pasirinkimo sandorį. Kaip ir pasirinkimo sandorių atveju, šios sutartinės teisės ir prievolės sudaro finansinį turtą ir finansinius išsipareigojimus, kurie yra atskiri ir atskirti nuo finansinių priemonių, sudarančių sutarties sudarymo pagrindą (obligacijų ir gryųjų pinigų, kuriais keičiamasi). Abi šios išankstinės sutarties šalys turi prievolę sutartu laiku vykdyti sandorį, kai, kita vertus, pasirinkimo sandorio sutartis būtų vykdoma tik tuo atveju ir tada, kai pasirinkimo sandorio turėtojas nuspręstų juo pasinaudoti.
- 19TN. Dauguma kitų išvestinių finansinių priemonių rūšių įkūnija teisę arba prievolę ateityje atlikti mainus, pavyzdžiui pasikeitimo palūkanų norma ir pasikeitimo valiuta sandoriai, maksimalios palūkanų normos sandoriai, minimalios palūkanų normos sandoriai, paskolų išsipareigojimai, vekselių išleidimo priemonės ir akredityvai. Pasikeitimo palūkanų norma sandorio sutartį galima pateikti kaip išankstinio sandorio sutarties alternatyvą, kai šalys susitaria atlikti keletą būsimų mainų pinigėmis sumomis, kurių viena skaičiuojama remiantis kintama palūkanų norma, o kita – fiksuota palūkanų norma. Kita išankstinių sandorių sutarčių alternatyva yra ateities sandorių sutartys, kurios skiriasi pirmiausia tuo, kad yra standartizuotos ir jomis prekiaujama biržoje.

Nefinansinių straipsnių pirkimo arba pardavimo sutartys (8–10 straipsniai)

- 20TN. Nefinansinių straipsnių pirkimo arba pardavimo sutartys neatitinka finansinės priemonės apibrėžimo, nes vienos šalies sutartinę teisę gauti nefinansinį turtą arba paslaugas ir atitinkama kitos šalies prievolė nesukuria abiejų šalių dabartinės teisės ar prievolės gauti, perduoti arba apsiekti finansiniu turtu. Pavyzdžiui, sutartys, kuriose numatomas atsiskaitymas tik gaunant ar perduodant nefinansinį turtą (pvz., pasirinkimo sandorį, ateities sandorį arba išankstinį sandorį dėl sidabro), nėra finansinės priemonės. Dauguma biržos prekių sutarčių priklauso tokiai sutarčių rūšiai. Kai kurios yra standartizuotos formos, jomis prekiaujama organizuotose rinkose beveik taip pat kaip ir kai kuriomis išvestinėmis finansinėmis priemonėmis. Pavyzdžiui, būsimoji sutartis dėl biržos prekių gali būti lengvai nupirktą ir parduotą už grynuosius pinigus, nes ji yra įtraukta į biržos prekybos sąrašą ir gali daug kartų būti perleista iš rankų į rankas. Tačiau sutartį perkancioji ir parduodančioji šalis iš esmės perka ir parduoda biržos prekę, kuri yra šios sutarties pagrindas. Tai, kad sutartį dėl biržos prekės galima nupirkti arba parduoti už grynuosius pinigus, tokio pirkimo ir pardavimo nesudėtingumas ir tai, kad dėl atsiskaitymo grynaisiais pinigais už prievolę gauti

⁽¹⁾ Tai taikoma daugumai, tačiau ne visoms išvestinėms finansinėms priemonėms, pavyzdžiui, kai kuriais palūkanų normų pasikeitimo sandoriais dėl nepalankių pagrindinės valiutos kursų pagrindine suma apsiekiama sutarties pradžioje (ir vėl pasiekiama sutarties pabaigoje).

arba perduoti biržos prekes galima derėtis, iš esmės nekeičia sutarties pobūdžio taip, kad ji taptų finansine priemone. Nepaisant to, kai kurioms nefinansinių straipsnių pirkimo arba pardavimo sutartims, už kurias galima atsiskaityti grynuoju pagrindu ar pasikeičiant finansinėmis priemonėmis, ar tos, pagal kurias nefinansiniai straipsniai gali būti lengvai konvertuojami į pinigus, taikomi šio standarto reikalavimai, tarsi tokios sutartys būtų finansinės priemonės (žr. 8 straipsnį).

- 21TN. Sutartis, pagal kurią perduodamas arba gaunamas fizinis turtas, nesudaro sąlygų atsirasti vienos šalies finansiniam turtui, o kitos šalies finansiniam įsipareigojimui, išskyrus atvejį, kai bet koks susijęs mokėjimas yra atidedamas vėlesniam laikui negu data, kurią perduodamas fizinis turtas. Toks atvejis yra prekių pirkimas arba pardavimas į kreditą.
- 22TN. Kai kurios sutartys yra susietos su biržos prekėmis, bet nenumato atsiskaitymo fiziškai gaunant arba perduodant prekę. Jose numatomas atsiskaitymas piniginiiais mokėjimais, nustatomais pagal sutartyje nurodytą formulę, o ne atsiskaitymas sumokant fiksuotas sumas. Pavyzdžiui, pagrindinė obligacijos suma gali būti suskaičiuota taikant naftos rinkos kainą, esančią obligacijos galiojimo termino pabaigoje, už nustatytą apibrėžtą naftos kiekį. Pagrindinė suma indeksuojama pagal biržos prekės kainą, bet už ją atsiskaitoma tik pinigais. Tokia sutartis yra finansinė priemonė.
- 23TN. Finansinės priemonės apibrėžimą taip pat atitinka sutartis, kuri be finansinio turto arba įsipareigojimo, sukuria ir nefinansinį turtą arba įsipareigojimą. Tokios finansinės priemonės dažnai vienai šaliai suteikia pasirinkimo teisę pakeisti finansinį turtą į nefinansinį. Pavyzdžiui, su nafta susieta obligacija gali suteikti jos turėtojai teisę gauti seriją fiksuotų periodiškų palūkanų mokėjimų ir fiksuotą grynąjį pinigų sumą galiojimo termino pabaigoje su pasirinkimo teise iškeisti pagrindinę sumą į apibrėžtą naftos kiekį. Tai, ar bus pageidaujama pasinaudoti šia pasirinkimo teise (pasirinkimo sandoriu), skirtingu metu kinta priklausomai nuo naftos tikrosios vertės santykio su pinigų ir naftos mainų koeficientu (mainų kaina), nurodyta obligacijoje. Obligacijų turėtojo ketinimai dėl pasirinkimo teisės panaudojimo neturi įtakos sudedamojo turto turiniui. Turėtojo finansinis turtas ir išleidėjo finansinis įsipareigojimas obligaciją paverčia finansine priemone, nepaisant kitokių taip pat kuriamų turto ir įsipareigojimų rūšių.
- 24TN. (Panaikinta)

PATEIKIMAS

Įsipareigojimai ir nuosavybė (15–27 straipsniai)

Sutartimi neįforminta prievolė perduoti grynuosius pinigus ar kitokį finansinį turtą (17–20 straipsniai)

- 25TN. Privilegijuotosios akcijos gali būti išleidžiamos kartu su įvairiomis teisėmis. Nustatydamas, ar privilegijuotoji akcija yra finansinis įsipareigojimas, ar nuosavybės priemonė, išleidėjas įvertina su akcijomis siejamas teises, kad nustatytų, ar jos turi pagrindines finansinio įsipareigojimo ypatybes. Pavyzdžiui, privilegijuotoji akcija, kurios išpirkimo data yra konkreti arba paremta turėtojo pasirinkimo sandoriu, apima finansinį įsipareigojimą, nes išleidėjas turi prievolę pervesti finansinį turtą akcijos turėtojui. Jeigu dėl lėšų stokos, teisės aktų apribojimų ar kitų priežasčių išleidėjas negali įvykdyti prievolės privilegijuotajai akcijai atpirkti, kai to reikalauja sutartis, tai nereiškia, kad prievolė panaikinama. Išleidėjo pasirinkimo sandoris atpirkti akcijas už grynuosius pinigus neatitinka finansinio įsipareigojimo apibrėžimo kriterijų, nes išleidėjas neturi dabartinės prievolės perduoti finansinį turtą akcininkams. Tokiu atveju akcijos išperkamos tik išleidėjo nuožiūra. Tačiau prievolė gali atsirasti, jeigu akcijų išleidėjas pasinaudoja savo pasirinkimo sandoriu, paprastai oficialiai pranešdamas akcininkams apie savo ketinimą išpirkti akcijas.
- 26TN. Kai privilegijuotosios akcijos negali būti išpirktos, kaip jas tinkamai klasifikuoti, nustatoma pagal kitas jų teises. Klasifikavimas yra pagrįstas sutarčių turinio įvertinimu ir finansinio įsipareigojimo bei nuosavybės priemonės apibrėžimais. Kai išleidėjas paskirsto privilegijuotųjų akcijų su kaupiamaisiais arba nekaupiamaisiais dividendais turėtojams dividendus savo nuožiūra, tokios akcijos yra nuosavybės priemonės. Privilegijuotųjų akcijų perkėlimas į nuosavybės priemones ar finansinius įsipareigojimus nėra veikiamas, pavyzdžiui:
- a) praityje įvykdytų paskirstymų;
 - b) ketinimo atlikti paskirstymus ateityje;
 - c) galimo neigiamo poveikio išleidėjo paprastųjų akcijų kainai, jeigu paskirstymas nevykdomas (dėl dividendų mokėjimų už paprastąsias akcijas apribojimų, jeigu dividendai nemokami už privilegijuotąsias akcijas);
 - d) išleidėjo rezervų dydžio;

- e) išleidėjo pelno ar nuostolių lūkesčių tam laikotarpiui; arba
- f) išleidėjo gebėjimo ar negebėjimo paveikti savo pelno ar nuostolių dydį per laikotarpį.

Ūkio subjekto atsiskaitymas savo nuosavybės priemonėmis (21–24 straipsniai)

27TN. Toliau pateiktais pavyzdžiais iliustruojama, kaip reikia klasifikuoti skirtingų rūšių sutartis dėl paties ūkio subjekto nuosavybės priemonių:

- a) Sutartis, už kurią bus atsiskaitoma ūkio subjekto gaunamu ar perduodamu fiksuotu jo paties akcijų skaičiumi be jokių būsimų apmokėjimų arba pasikeičiant fiksuotu jo paties akcijų dydžiu už fiksuotą grynujų pinigų ar kito finansinio turto sumą, yra nuosavybės priemonė. Atitinkamai bet koks mokėjimas, gautas ar sumokėtas už tokią sutartį, yra pridedamas arba atimamas tiesiogiai iš nuosavybės. Vienas iš pavyzdžių yra išleistas akcijų pasirinkimo sandoris, kuris duoda kitai sutarties šaliai teisę nusipirkti fiksuotą ūkio subjekto akcijų skaičių už fiksuotą pinigų sumą. Tačiau, jei sutartyje reikalaujama, kad ūkio subjektas pirktų (išpirktų) savo akcijas už grynusius pinigus ar kitokį finansinį turtą fiksuotą ar kitaip nustatomą datą arba pareikalavus, ūkio subjektas taip pat pripažįsta finansinį įsipareigojimą išpirkimo sumos dabartinei vertei. Vienas iš pavyzdžių būtų ūkio subjekto prievolė pagal išankstinę sutartį perpirkti fiksuotą skaičių savo paties akcijų už fiksuotą pinigų sumą.
- b) Ūkio subjekto prievolė pirkti savo paties akcijas už pinigus sukuria finansinį įsipareigojimą išpirkimo sumos dabartinei vertei, net jeigu akcijų skaičius, kurį ūkio subjektas yra įpareigotas perpirkti, nėra fiksuotas, arba jei prievolė yra sąlyginė dėl to, ar kita šalis pasinaudos jai priklausančia teise. Vienas iš sąlyginės prievolės pavyzdžių yra išleistas pasirinkimo sandoris, reikalaujantis iš ūkio subjekto perpirkti jo paties akcijas už grynusius pinigus, jeigu kita šalis pasinaudoja savo pasirinkimo sandoriu.
- c) Sutartis, už kurią bus atsiskaitoma grynaisiais pinigais ar kitu finansiniu turtu, yra finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas netgi tada, jeigu grynujų pinigų ar kito finansinio turto suma, kuri bus gauta ar perduota, priklauso nuo paties ūkio subjekto nuosavybės vertybinių popierių rinkos kainos pokyčių. Vienas pavyzdys yra grynaisiais pinigais padengiamas akcijų pasirinkimo sandoris.
- d) Sutartis, už kurią bus atsiskaitoma ūkio subjekto kintamu akcijų skaičiumi, kurių vertė lygi fiksuotai sumai ar sumai, nustatyta atsižvelgiant į kintamojo pokyčius (pvz., biržos prekės kainos), yra finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas. Pavyzdžiui, pasirašytas pasirinkimo sandoris aukso pirkimui, už kurį, jeigu juo pasinaudojama, yra atsiskaitoma grynąja verte paties ūkio subjekto priemonėmis, šiam perduodant tiek priemonių, kiek prilygsta pasirinkimo sandorio sutarties vertei. Tokia sutartis yra finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas netgi tada, jeigu kintamasis yra paties ūkio subjekto akcijų kaina, o ne auksas. Ir panašiai sutartis, už kurią bus atsiskaitoma fiksuota paties ūkio subjekto akcijų suma, tačiau teisės, siejamos su tomis akcijomis, bus kintamos taip, kad apmokėjimo vertė bus lygi fiksuotai sumai arba sumai, paremtai kintamųjų pokyčiais, yra finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas.

Neapibrėžtieji atsiskaitymo atidėjimai (25 straipsnis)

28TN. 25 straipsnyje reikalaujama, kad, jeigu neapibrėžtųjų atsiskaitymo atidėjinių dalis, už kurią reikėtų atsiskaityti pinigais ar kitu finansiniu turtu (arba kitokiu būdu, kuris priemonę paverstų finansiniu įsipareigojimu), nėra aiški, atsiskaitymo atidėjinyje neveikia finansinės priemonės klasifikavimo. Taigi, sutartis, reikalaujanti atsiskaitymo grynaisiais pinigais arba kintamu paties ūkio subjekto akcijų skaičiumi, tik įvykus labai retam, neįprastam ir labai netikėtam įvykiui, yra nuosavybės priemonė. Ir panašiai atsiskaitymas fiksuotu paties ūkio subjekto akcijų skaičiumi gali būti sutartimi neleidžiamas tokiomis aplinkybėmis, kurių ūkio subjektas negali kontroliuoti, tačiau jeigu tokios aplinkybės neturi tikėtinų galimybių atsirasti, klasifikavimas nuosavybės priemone yra tinkamas.

Konsoliduotų finansinių ataskaitų sudarymo tvarka

29TN. Konsoliduotose finansinėse ataskaitose ūkio subjektas informaciją apie mažumos dalis, t. y. kitų šalių dalis nuosavybėje ir pajamas iš jo dukterinių įmonių, pateikia pagal 1-ąją TAS ir 27-ąją TAS. Klasifikuodamas finansinę priemonę (ar jos sudedamąją dalį) konsoliduotose finansinėse ataskaitose, ūkio subjektas apsarsto visas tarp grupės narių ir priemonių turėtojų sutartas sąlygas, nustatydamas ar grupė kaip visuma turi prievolę perduoti pinigus ar kitą finansinį turtą pagal priemonę, arba atsiskaityti už šią prievolę tokiu būdu, dėl kurio finansinė priemonė būtų klasifikuojama kaip įsipareigojimas. Kai grupės dukterinė įmonė išleidžia finansinę priemonę, o patronuojanti ar kita grupės įmonė susitaria dėl papildomų sąlygų tiesiogiai su priemonės (pvz., garantijos) turėtojais, grupė gali neturėti veiksmų laisvės dėl paskirstymo ar išpirkimo. Nors dukterinė įmonė gali tinkamai klasifikuoti priemonę savo finansinėse ataskaitose neatsižvelgdama į šias papildomas sąlygas, kitų sutarčių tarp grupės narių ir priemonės

turėtojų poveikis įvertinamas dėl to, kad užtikrintų, jog konsoliduotos finansinės ataskaitos atspindi grupės kaip visumos sudarytas sutartis ir sandorius. Tiek, kiek yra tokia prievolė ar atsiskaitymo atidėjiny, priemonė (ar jos sudedamoji dalis, kuri yra priklausoma nuo prievolės) konsoliduotose finansinėse ataskaitose klasifikuojama kaip finansinis įsipareigojimas.

Sudėtinės finansinės priemonės (28–32 straipsniai)

30TN. 28 straipsnis taikomas tik neišvestinių sudėtinių finansinių priemonių išleidėjams. 28 straipsnis nenagrinėja sudėtinių finansinių priemonių, žvelgiant iš jų turėtojų perspektyvos. 39-ajame TAS nagrinėjamas įterptųjų išvestinių finansinių priemonių atskyrimas nuo sudėtinių finansinių priemonių, turinčių skolos ir nuosavybės elementų, turėtojų požiūriu.

31TN. Plačiai naudojama sudėtinė finansinė priemonė yra skolos priemonė su įterptu konvertavimo pasirinkimo sandoriu, pavyzdžiui, obligacija, konvertuojama į paprastąsias išleidėjo akcijas ir be jokių kitų įterptų išvestinių finansinių priemonių savybių. 28 straipsnyje reikalaujama, kad tokių finansinių priemonių išleidėjas įsipareigojimo ir nuosavybės komponentus balanse pateiktų atskirai šiuo būdu:

- a) išleidėjo prievolė atlikti numatytus palūkanų ir pagrindinės sumos mokėjimus yra finansinis įsipareigojimas, kuris egzistuoja tol, kol priemonė nėra konvertuota. Pirminio pripažinimo metu įsipareigojimo komponento tikroji vertė yra sutartyje numatytų visų būsimųjų pinigų srautų tikroji vertė, diskontuota tokia palūkanų norma, kuri tuo metu taikoma rinkoje palyginamoms kredito priemonėms su iš esmės tokiais pačiais pinigų srautais tokiomis pačiomis sąlygomis, bet be konvertavimo pasirinkimo sandorio;
- b) nuosavybės priemonė yra įterptas pasirinkimo sandoris konvertuoti įsipareigojimą į išleidėjo nuosavybę. Pasirinkimo sandorio tikroji vertė apima jo laiko vertę ir jo vidinę vertę, jei tokia yra. Šis pasirinkimo sandoris turi vertę jau pirminio pripažinimo metu, net jeigu jis neturi piniginių vertės.

32TN. Konvertuojant konvertuojamą priemonę pasibaigus terminui, ūkio subjektas nutraukia įsipareigojimo komponento pripažinimą ir pripažįsta jį nuosavybe. Pirminis nuosavybės komponentas išlieka nuosavybe (nors jis gali būti perkeliamas iš vienos nuosavybės pokyčių ataskaitos straipsnio eilutės į kitą). Pelnas ar nuostolis, atliekant konvertavimą pasibaigus terminui, negaunamas.

33TN. Kai ūkio subjektas per išankstinį išpirkimą ar perpirkimą, dėl kurio pirminio konvertavimo privilegijos išlieka nepakitusios, panaikina konvertuojamą priemonę prieš termino pabaigą, jis paskirsto sumokėtą atlygį ir kitas sandorio išlaidas perperkant ar išperkant finansinės priemonės įsipareigojimo ir nuosavybės komponentams sandorio dieną. Metodas, naudotas paskirstant sumokėtą atlygį ir sandorio išlaidas atskiriems komponentams, atitinka metodą, naudotą šio ūkio subjekto gautų įplaukų išleidžiant konvertuojamą priemonę pirminiam paskirstymui atskiriems komponentams pagal 28–32 straipsnius.

34TN. Atlikus atlygio paskirstymą, atsiradęs pelnas arba nuostolis apskaitoje registruojamas pagal susijusiam komponentui taikomus apskaitos principus šiuo būdu:

- a) pelno arba nuostolio, susijusio su įsipareigojimo komponentu, suma yra pripažįstama pelno (nuostolių) ataskaitoje; ir
- b) atlygio, susijusio su nuosavybės komponentu, suma pripažįstama nuosavybe.

35TN. Ūkio subjektas gali taisyti konvertuojamos priemonės sąlygas dėl to, kad paskatintų ankstyvą konvertavimą, pavyzdžiui, pasiūlydamas patrauklesnį konvertavimo santykį arba sumokėdamas papildomą atlygį tuo atveju, jei konvertavimas būtų vykdomas anksčiau už nustatytą datą. Skirtumas, užfiksuotas sąlygų pataisymo dieną tarp pagal persvarstytas priemonės konvertavimo sąlygas turėtojo gaunamo atlygio tikrosios vertės ir tarp atlygio, kurį turėtojas būtų gavęs pagal pirmines sąlygas, tikrosios vertės, yra pripažįstamas nuostoliu pelno (nuostolių) ataskaitoje.

Supirktos akcijos (33 ir 34 straipsniai)

36TN. Paties ūkio subjekto nuosavybės priemonės nėra pripažįstamos finansiniu turtu, nepaisant priežasties, dėl kurios jos yra perperkamos. 33 straipsnyje reikalaujama, kad ūkio subjektas, perperkantis savo paties nuosavybės priemones, atimtų šias nuosavybės priemones iš nuosavybės. Tačiau, kai ūkio subjektas savo nuosavybę laiko kitų vardu (pvz., finansų įstaiga, laikanti savo nuosavybę kliento vardu), atsiranda tarpininkavimo santykiai ir dėl to tokia turima nuosavybė neįtraukiama į ūkio subjekto balansą.

Palūkanos, dividendai, pelnas ir nuostoliai (35–41 straipsniai)

- 37TN. Toliau pateiktu pavyzdžiu iliustruojamas 35 straipsnio taikymas sudėtinei finansinei priemonei. Įsivaizduokite, kad nekaupiamosios privilegijuotosios akcijos yra privalomai išpirktinos pinigais per penkerius metus, tačiau dividendai yra mokėtini ūkio subjekto nuožiūra prieš išpirkimo datą. Tokia priemonė yra sudėtinė finansinė priemonė su išsipareigojimo komponentu, kuriuo laikoma išpirkimo sumos dabartinė vertė. Šio komponento diskonto išskleidimas yra pripažįstamas pelno (nuostolių) ataskaitoje ir klasifikuojamas kaip palūkanų sąnaudos. Bet kokie sumokėti dividendai yra susiję su nuosavybės komponentu ir atitinkamai pripažįstami kaip pelno ar nuostolių paskirstymas. Panaši tvarka būtų taikoma, jeigu išpirkimas būtų neprivalomas, bet priklausytų nuo ūkio subjekto pasirinkimo, arba jeigu akcijos būtų privalomai konvertuojamos į paprastas akcijas, suskaičiuojamas taip, kad prilygtų fiksuotai sumai arba sumai, grindžiamai pagrindinio kintamojo (pvz., biržos prekės) pokyčiais. Tačiau, jeigu bet kokie nesumokėti dividendai yra pridedami prie išperkamosios sumos, visa priemonė yra išsipareigojimas. Tokiu atveju bet kokie dividendai klasifikuojami kaip palūkanų sąnaudos.

Finansinio turto ir finansinio išsipareigojimo tarpusavio užskaita (42–50 straipsniai)

- 38TN. Kad užskaitytų finansinį turtą ir finansinį išsipareigojimą, ūkio subjektas privalo turėti įgyvendinamą juridinę teisę užskaityti pripažintas sumas. Ūkio subjektas gali turėti sąlyginę teisę užskaityti pripažintas sumas, tokią kaip gaunama pagal bendrą tarpusavio užskaitos susitarimą ar kai kurių formų skolos be regreso sandorius, tačiau tokia teisė yra vykdoma tik tam tikrų būsimųjų įvykių atvejais, dažniausiai kai sutarties šalys nevykdo savo išsipareigojimų. Todėl toks susitarimas neatitinka užskaitos sąlygų.
- 39TN. Šiame standarte nenumatoma, kaip apskaitoje registruoti sintetines priemones, kurios yra atskirų finansinių priemonių, išigyty ir laikomų norint įgyti pranašumą prieš kitų priemonių savybes, grupės. Pavyzdžiui, kintančios normos ilgalaikė skola, sujungta su pasikeitimų palūkanų normomis sandoriu, įtraukiančiu kintamų mokėjimų gavimą ir fiksuotus mokėjimus, sukuria fiksuotos normos ilgalaikę skolą. Kiekviena atskira finansinė priemonė, drauge sudaranti sintetinę priemonę, perteikia sutartinę teisę arba prievolę jai būdingais terminais ir sąlygomis, ir kiekviena iš jų gali būti perduota arba įvykdyta atskirai. Kiekviena finansinė priemonė yra neapsaugota nuo tam tikros rizikos, kuri gali skirtis nuo kitų finansinių priemonių patiriamos rizikos. Todėl, kai viena finansinė priemonė, priklausanti sintetinei priemonei, yra turtas, o kita – išsipareigojimas, jos nėra užskaitomos ir nepateikiamos ūkio subjekto balanse grynąja verte, jeigu netenkinta užskaitos kriterijų, nurodytų 42 straipsnyje.

ATSKLEIDIMAS**Finansinis turtas ir finansiniai išsipareigojimai, vertinami tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelno (nuostolių) ataskaitoje (94 straipsnio f punktas)**

- 40TN. (Panaikinta)

33-IASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS**„Pelnas, tenkantis vienai akcijai“****TIKSLAS**

- 1 Šio standarto tikslas – nustatyti principus, kuriais remiantis turi būti apskaičiuojamas ir pateikiamas pelnas, tenkantis vienai akcijai, kad būtų galima palyginti skirtingų ūkio subjektų rezultatus per tą patį ataskaitinį laikotarpį ar to paties ūkio subjekto skirtingų ataskaitinių laikotarpių rezultatus. Nors duomenys apie pelną, tenkantį vienai akcijai, yra riboti, nes tokiam pelnui nustatyti gali būti taikomos skirtingos apskaitos politikos priemonės, tačiau tvirtai apibrėžtas ir nuosekliai vartojamas vardiklis pagerina finansinę atskaitomybę. Šiame standarte pagrindinis dėmesys skiriamas pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimo vardikliui.

TAIKYMAS

- 2 Šis standartas taikomas:
- a) atskiroms arba individualioms ūkio subjekto finansinėms ataskaitoms:
 - i) kai tokio ūkio subjekto paprastosiomis arba potencialiomis paprastosiomis akcijomis prekiaujama viešojoje rinkoje (nacionalinėje arba užsienio vertybinių popierių biržoje arba užbiržinės prekybos rinkoje (įskaitant vietines ir regionines rinkas); arba
 - ii) kai toks ūkio subjektas vertybinių popierių komisijai arba kitai priežiūros institucijai pateikė arba tuo metu teikia savo finansines ataskaitas dėl to, kad galėtų išleisti paprastas akcijas į viešąją rinką; ir
 - b) grupės, turinčios patronuojančią įmonę, konsoliduotoms finansinėms ataskaitoms:
 - i) kai tokios patronuojančios įmonės paprastosiomis arba potencialiomis paprastosiomis akcijomis prekiaujama viešojoje rinkoje (nacionalinėje arba užsienio vertybinių popierių biržoje arba užbiržinės prekybos rinkoje (įskaitant vietines ir regionines rinkas); arba
 - ii) kai tokia patronuojanti įmonė vertybinių popierių komisijai arba kitai priežiūros institucijai kaip visada arba tuo metu teikia savo finansines ataskaitas dėl to, kad galėtų išleisti paprastas akcijas į viešąją rinką.
- 3 Ūkio subjektas, nurodantis pelną, tenkantį vienai akcijai, turi apskaičiuoti ir nurodyti tokį pelną pagal šį standartą.
- 4 Kai ūkio subjektas teikia tiek konsoliduotas, tiek atskiras finansines ataskaitas, sudaromas pagal 27-ąją TAS „Konsoliduotos ir atskiros finansinės ataskaitos“, šio standarto reikalaujami atskleidimai turi būti taikomi tik konsoliduotai informacijai. Ūkio subjektas, pasirenkantis atskleisti savo pelną, tenkantį vienai akcijai, atskirose finansinėse ataskaitose, tokią informaciją apie pelną, tenkantį vienai akcijai, turi pateikti tik savo atskiroje pelno (nuostolių) ataskaitoje. Konsoliduotose finansinėse ataskaitose ūkio subjektas informacijos apie pelną, tenkantį vienai akcijai, neturi pateikti.

APIBRĖŽIMAI

- 5 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Rezultato, tenkančio vienai akcijai, pokytis – pelno, tenkančio vienai akcijai, didinimas arba nuostolių, tenkančių vienai akcijai, mažinimas, atsižvelgiant į prielaidą, kad konvertuotinos priemonės yra konvertuojamos, kad pasirinkimo sandoriai ir varantai yra panaudojami arba kad paprastosios akcijos išleidžiamos įgyvendinant nurodytas sąlygas.

Neapibrėžtas susitarimas dėl akcijų – susitarimas išleisti akcijas, kai įgyvendinamos nurodytos sąlygos.

Neapibrėžtai išleistinos paprastosios akcijos – paprastosios akcijos, išleistinos už mažą grynųjų pinigų sumą arba visiškai be jų ar kito atlygio, kai įgyvendinamos neapibrėžtame susitarime dėl akcijų nurodytos sąlygos.

Pelno, tenkančio vienai akcijai, sumažinimas – pelno, tenkančio vienai akcijai, mažinimas arba nuostolių, tenkančių vienai akcijai, didinimas, daromas remiantis prielaida, kad konvertuotinos priemonės yra konvertuojamos, kad pasirinkimo sandoriai ir varantai yra panaudojami arba kad paprastosios akcijos yra išleidžiamos įgyvendinant nurodytas sąlygas.

Pasirinkimo sandoriai, varantai ir jų ekvivalentai – finansinės priemonės, suteikiančios jų savininkui teisę pirkti paprastas akcijas.

Paprastoji akcija – nuosavybės priemonė, antraeilė visų kitų nuosavybės priemonių klasių atžvilgiu.

Potenciali paprastoji akcija – finansinė priemonė ar kita sutartis, galinti suteikti jos savininkui teisę į paprastas akcijas.

Pasirinkimo parduoti sandoriai – sutartys, suteikiančios jų savininkui teisę nustatytu laiku parduoti paprastas akcijas nustatyta kaina.

- 6 Paprastųjų akcijų savininkai gauna teisę į ataskaitinio laikotarpio pelną tik po to, kai ją jau yra gavę kitų rūšių akcijų savininkai, pvz., privilegijuotųjų akcijų. Ūkio subjektas gali turėti daugiau negu vieną paprastųjų akcijų klasę. Tos pačios klasės paprastosios akcijos turi vienodas teises į dividendus.
- 7 Potencialių paprastųjų akcijų pavyzdžiai yra:
- a) finansiniai išsipareigojimai arba nuosavybės priemonės, įskaitant privilegijuotąsias akcijas, galinčios būti konvertuojamos į paprastas akcijas;
 - b) pasirinkimo sandoriai ir varantai;
 - c) akcijos, kurios būtų išleistos vykdant sutartimis įformintų susitarimų, pvz., verslo arba kito turto pirkimo, sąlygas.
- 8 Sąvokos, apibrėžtos 32-ajame TAS „Finansinės priemonės. Pateikimas“, šiame standarte vartojamos 32-ojo TAS 11 straipsnyje nustatytais reikšmėmis, jeigu nenurodoma kitaip. 32-ajame TAS apibrėžiama finansinė priemonė, finansinis turtas, finansinis išsipareigojimas, nuosavybės priemonė, tikroji vertė ir pateikiamos nuorodos, kaip šiuos apibrėžimus taikyti.

VERTINIMAS

Pagrindinis pelnas, tenkantis vienai akcijai

- 9 Ūkio subjektas turi skaičiuoti pagrindinio pelno, tenkančio vienai akcijai, kuris priskirtinas patrunuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės savininkų pelnui arba nuostoliams, ir tęsiamos veiklos pelną arba nuostolius (jeigu jie pateikiami), priskirtinus šioms nuosavybės savininkams.
- 10 Pagrindinis pelnas, tenkantis vienai akcijai, turi būti skaičiuojamas dalijant pelną arba nuostolius, priskirtinus patrunuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams (skaitiklį), iš tuo laikotarpiu esančių apyvartoje paprastųjų akcijų skaičiaus svertinio vidurkio (vardiklio).
- 11 Informacijos apie pagrindinį pelną, tenkantį vienai akcijai, tikslas – pateikti patrunuojančiosios įmonės rezultatų per ataskaitinį laikotarpį kiekvienai paprastajai akcijai priskiriamos dalies įvertinimą.

Pelnas

- 12 Skaičiuojant pagrindinį pelną, tenkantį vienai akcijai, patrunuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams priskirtinos sumos, atsižvelgiant į:
- a) pelną arba nuostolius dėl tęsiamos veiklos, priskirtinus patrunuojančiajai įmonei; ir
 - b) pelną arba nuostolius, priskirtinus patrunuojančiajai įmonei.

Sumos, nurodytos a ir b punktuose, turi būti koreguojamos privilegijuotųjų dividendų sumomis (po apmokestinimo), skirtumais, atsirandančiais atsiskaitant už privilegijuotąsias akcijas, ir dėl kitokio panašaus privilegijuotųjų akcijų, priskiriamų nuosavybei, poveikio.

- 13 Visos pajamos ir sąnaudos, priskirtinos patrunuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams (įskaitant mokesčių sąnaudas ir privilegijuotųjų akcijų dividendus, pripažįstamus išsipareigojimais), pripažįstamos per ataskaitinį laikotarpį, turi būti įtraukiamos skaičiuojant laikotarpio pelną arba nuostolius, priskirtinus patrunuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams (žr. 1-ąjį TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“).
- 14 Privilegijuotųjų akcijų dividendų suma po apmokestinimo, kuri yra atimama iš pelno arba nuostolių, sudaro:
- a) bet kokių per ataskaitinį laikotarpį deklaruotų privilegijuotųjų akcijų nekaupiamųjų dividendų suma (po apmokestinimo); ir

- b) ataskaitinio laikotarpio kaupiamųjų privilegijuotųjų akcijų dividendų suma (po apmokestinimo), neatsižvelgiant į tai, ar dividendai buvo paskelbti. Ataskaitinio laikotarpio privilegijuotųjų dividendų sumai nepriskiriama jokia ši ataskaitinį laikotarpį už ankstesnius ataskaitinius laikotarpius išmokėta ar paskelbta kaupiamųjų privilegijuotųjų akcijų dividendų suma.
- 15 Privilegiuotosios akcijos, kurioms numatomi nedideli pradiniai dividendai, kad ūkio subjektui būtų kompensuojama už privilegijuotųjų akcijų pardavimą su nuolaida, arba vėlesniaisiais laikotarpiais didesni už rinkos dividendus, kad investuotojams būtų kompensuojama už privilegijuotųjų akcijų pirkimą su perviršiu, kartais vadinamos didėjančio tarifo privilegiuotosiomis akcijomis. Bet kokia pradinė didėjančio tarifo privilegijuotųjų akcijų išleidimo nuolaida arba perviršis amortizuojama pagal faktinių palūkanų metodą, kai amortizacijos suma didinamas arba mažinamas nepaskirstytasis pelnas ir kai toks perviršis ar nuolaida, skaičiuojant pelną, tenkantį vienai akcijai, laikoma privilegijuotųjų dividendų mokėjimais.
- 16 Privilegiuotosios akcijos gali būti atperkamos remiantis ūkio subjekto pateiktu oficialiu pasiūlymu jų savininkams. Privilegijuotųjų akcijų savininkams sumokėtas atlygis, kurio tikroji vertė viršija privilegijuotųjų akcijų balansinę vertę, atspindi privilegijuotųjų akcijų savininkams iš ūkio subjekto nepaskirstytojo pelno mokamą sumą. Ši suma atimama skaičiuojant pelną arba nuostolius, priskirtinus patronuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams.
- 17 Išankstinę konvertuojamųjų privilegijuotųjų akcijų konversiją gali paskatinti pats ūkio subjektas palankiai pakeisdamas pradinę konversijos sąlygas arba mokėdamas papildomą atlygį. Paprastųjų akcijų tikrosios vertės perviršis arba kitas atlygis, didesnis už paprastųjų akcijų, išleistų pradinėmis konvertavimo sąlygomis, tikrąją vertę, yra gražos suma, mokama privilegijuotiesiems akcininkams ir atimama skaičiuojant pelną arba nuostolius, priskirtinus patronuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams.
- 18 Bet koks privilegijuotųjų akcijų balansinės vertės perviršis, viršijantis sumos, mokamos už jas atsiskaitant, tikrąją vertę, pridėdamas skaičiuojant pelną arba nuostolius, priskirtinus patronuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams.

Akcijos

- 19 Skaičiuojant pagrindinį pelną, tenkantį vienai akcijai, paprastųjų akcijų skaičius turi būti per ataskaitinį laikotarpį esančių apyvartoje paprastųjų akcijų skaičiaus svertinis vidurkis.
- 20 Naudojant per ataskaitinį laikotarpį esančių apyvartoje paprastųjų akcijų skaičiaus svertinį vidurkį, parodoma akcininkų kapitalo dydžio keitimosi galimybė dėl tam tikru metu esančių apyvartoje akcijų skaičiaus didėjimo arba mažėjimo per ataskaitinį laikotarpį. Per ataskaitinį laikotarpį apyvartoje esančių paprastųjų akcijų skaičiaus svertinis vidurkis yra laikotarpio pradžioje buvusių paprastųjų akcijų skaičius, koreguotas per ataskaitinį laikotarpį atpirktų arba išleistų paprastųjų akcijų skaičiumi, šį padauginus iš svertinio laiko rodiklio. Svertinis laiko rodiklis yra ataskaitinio laikotarpio dienų, kada akcijos buvo apyvartoje, skaičiaus ir ataskaitinio laikotarpio viso dienų skaičiaus santykis. Dažniausiai galima taikyti tinkamai suapvalintą svertinį vidurkį.
- 21 Paprastai akcijos į akcijų skaičiaus svertinį vidurkį įtraukiamos nuo tos dienos, kada atlygis už jas tampa gautinas (dažniausiai tai yra jų išleidimo diena), pavyzdžiui:
- a) paprastosios akcijos, išleistos mainais į grynuosius pinigus, įtraukiamos tada, kai gryniesi pinigai tampa gautini;
 - b) paprastosios akcijos, išleidžiamos savo noru reinvestuojant paprastųjų arba privilegijuotųjų akcijų dividendus, įtraukiamos tada, kai dividendai reinvestuojami;
 - c) paprastosios akcijos, išleidžiamos dėl skolos priemonės konvertavimo į paprastas akcijas, įtraukiamos nuo tos dienos, kada nustoja kauptis palūkanos;
 - d) paprastosios akcijos, išleidžiamos vietoje kitų finansinių priemonių palūkanų arba pagrindinės sumos, įtraukiamos nuo tos dienos, kada nustoja kauptis palūkanos;
 - e) paprastosios akcijos, išleidžiamos mainais už ūkio subjekto įsipareigojimo padengimą, įtraukiamos nuo padengimo datos;
 - f) paprastosios akcijos, išleidžiamos kaip atlygis už turto, išskyrus grynuosius pinigus, įsigijimą, įtraukiamos tą dieną, kada įsigijimas pripažįstamas; ir
 - g) paprastosios akcijos, išleidžiamos už paslaugų suteikimą ūkio subjektui, įtraukiamos tada, kai paslaugos suteikiamos.

Paprastųjų akcijų įtraukimo į svertinį vidurkį išdėstymas per tam tikrą laiką nustatomas pagal nuostatas ir sąlygas, susietas su šių akcijų išleidimu. Turi būti atsižvelgiama į tam tikros sutarties, susijusios su išleidimu, esmę.

- 22 Paprastosios akcijos, išleidžiamos kaip verslo jungimo (įsigijimo) pirkimo sumos dalis, skaičiuojant akcijų skaičiaus svertinį vidurkį įtraukiamos nuo įsigijimo dienos. Taip yra dėl to, kad nuo šios dienos įsigyjantysis ūkio subjektas įtraukia įsigyjamosios įmonės pelną ir nuostolius į savo pelno (nuostolių) ataskaitą.
- 23 Paprastosios akcijos, būsiančios išleistos konvertuojant privalomai konvertuotiną priemonę, įtraukiamos į bendro pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą nuo sutarties sudarymo dienos.
- 24 Neapibrėžtai išleistos akcijos laikomos išleistomis ir į bendro pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą įtraukiamos tik nuo tos dienos, kada įvykdomos visos būtinos sąlygos (t. y. yra įvykę tam tikri įvykiai). Akcijos, išleistos vien dėl to, kad praėjo tam tikras laiko tarpas, nėra neapibrėžtai išleistos akcijos, nes laiko tėkmė yra apibrėžtas faktas. Esančios apyvartoje paprastosios akcijos, kurios yra neapibrėžtai grąžintinos (t. y. galinčios būti atšauktos), nelaikomos esančiomis apyvartoje ir neįtraukiamos skaičiuojant pagrindinį pelną, tenkantį vienai akcijai, iki tos dienos, kol šių akcijų nebus galima atšaukti.
- 25 (Panaikinta)
- 26 Per ataskaitinį laikotarpį ir visais pateikiamais laikotarpiais esančių apyvartoje paprastųjų akcijų skaičiaus svertinis vidurkis turi būti koreguojamas dėl įvykių (išskyrus potencialių paprastųjų akcijų konvertavimą), keičiančių esančių apyvartoje paprastųjų akcijų skaičių, bet nekeičiančių atitinkamų išteklių.
- 27 Paprastosios akcijos gali būti išleidžiamos arba apyvartoje esančių paprastųjų akcijų skaičius gali sumažėti, kai atitinkami ištekliai nepasikeičia. Pavyzdžiui:
- a) kapitalizavimas arba papildomų akcijų išleidimas (kartais vadinamas akcijų dividendais);
 - b) bet kokio kito papildomų akcijų išleidimo elementas, pavyzdžiui, išleidžiamas papildomas elementas suteikiant teises dabartiniais akcininkams;
 - c) akcijų padalijimas; ir
 - d) atvirkštinis akcijų padalijimas (akcijų konsolidavimas).
- 28 Kapitalizavimo, papildomo akcijų išleidimo arba akcijų padalijimo atveju paprastosios akcijos išleidžiamos dabartiniais akcininkams be jokio papildomo atlygio. Dėl to esančių apyvartoje paprastųjų akcijų skaičius padidėja, atitinkamiems ištekliais nesikeičiant. Esančių apyvartoje paprastųjų akcijų skaičius prieš tokį įvykį koreguojamas proporcingai esančių apyvartoje paprastųjų akcijų skaičiaus pokyčiui taip, tarsi minėtas įvykis būtų įvykęs paties anksčiausio pateikiamo ataskaitinio laikotarpio pradžioje. Pavyzdžiui, išleidžiant papildomai, kada už vieną akciją išleidžiamos dvi, prieš išleidimą buvusių apyvartoje paprastųjų akcijų skaičius padauginamas iš trijų ir taip gaunamas naujas bendras paprastųjų akcijų skaičius, o dauginant iš dviejų, gaunamas papildomų paprastųjų akcijų skaičius.
- 29 Dėl paprastųjų akcijų konsolidavimo esančių apyvartoje paprastųjų akcijų skaičius paprastai sumažėja, tačiau dėl to atitinkami ištekliai nesumažėja. Tačiau, kai bendrasis poveikis yra akcijų atpirkimas jų tikrąja verte, esančių apyvartoje paprastųjų akcijų skaičius sumažėja dėl atitinkamo išteklių sumažėjimo. Pavyzdžiui galima pateikti akcijų konsolidavimą kartu su ypatingųjų dividendų išmokėjimu. Esančių apyvartoje paprastųjų akcijų skaičiaus svertinis vidurkis per ataskaitinį laikotarpį, kada įvyksta toks sudėtinis sandoris, yra koreguojamas dėl paprastųjų akcijų skaičiaus mažėjimo nuo tos dienos, kada pripažįstamas ypatingojo dividendo mokėjimas.

Sumažintasis pelnas, tenkantis vienai akcijai

- 30 Ūkio subjektas turi suskaičiuoti sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, sumą, pelnui arba nuostoliams, priskirtiniams patronuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams, taip pat (jei pateikiama) tęsiamos veiklos pelnui arba nuostoliams, priskirtiniams šiems nuosavybės savininkams.
- 31 Skaičiuodamas sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, ūkio subjektas, atsižvelgdamas į visų potencialių paprastųjų akcijų rezultatą vienai akcijai mažinantį poveikį, turi koreguoti pelną arba nuostolius, priskirtinus patronuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams, taip pat esančių apyvartoje akcijų skaičiaus svertinį vidurkį.
- 32 Sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, paskirtis susijusi su pagrindinio pelno, tenkančio vienai akcijai, paskirtimi – pateikti kiekvienai paprastajai akcijai tenkančios šio ūkio subjekto rezultatų dalies įvertinimą – atsižvelgiant į visas pelną, tenkantį vienai akcijai, mažinančias potencialias paprastas akcijas, esančias apyvartoje per ataskaitinį laikotarpį. Dėl to:
- a) patronuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams priklausantis pelnas ar nuostoliai padidinami dividendų, nuosavybės dalių suma po mokesčių ir per laikotarpį pripažintų palūkanų už pelną, tenkantį vienai akcijai, suma ir koreguojami atsižvelgiant į visus pajamų ir sąnaudų pokyčius, kuriuos nulems pelną, tenkantį vienai akcijai, mažinančių potencialių akcijų konvertavimas; ir

- b) esančių apyvartoje paprastųjų akcijų skaičiaus svertinį vidurkį didina papildomų paprastųjų akcijų, kurios būtų buvusios apyvartoje, jeigu visos pelną, tenkantį vienai akcijai, mažinančios potencialios paprastosios akcijos būtų buvusios konvertuotos, skaičiaus svertinis vidurkis.

Pelnas

- 33 Skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, paprastiesiems akcininkams priklausantis laikotarpio grynasis pelnas (nuostoliai), kuris apskaičiuojamas 12 straipsnyje nurodytu būdu, turi būti koreguojamas, įtraukiant šias sumas atskaičius mokesčius:
- a) bet kokių dividendų ar kitų straipsnių, susijusių su pelną mažinančiomis potencialiomis paprastosiomis akcijomis ir atimamų apskaičiuojant pelną arba nuostolius, priskirtinus patronuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams ir skaičiuojamus pagal 12-ą straipsnį;
- b) bet kokių per ataskaitinį laikotarpį pripažintų palūkanų, susijusių su pelną, tenkantį vienai akcijai, mažinančiomis potencialiomis paprastosiomis akcijomis; ir
- c) bet kokių kitų pajamų arba sąnaudų pokyčių, kurie atsirastų konvertavus pelną, tenkantį vienai akcijai, mažinančias potencialias paprastąsias akcijas.
- 34 Potencialias paprastąsias akcijas konvertavus į paprastąsias akcijas 33 straipsnio a–c punktuose paminėti straipsniai nebeatsiranda. O patronuojančiosios įmonės naujųjų paprastųjų akcijų savininkai įgyja teisę į paprastosioms akcijoms tenkantį pelną arba nuostolius. Dėl to pelnas arba nuostoliai, priskirtini patronuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams ir skaičiuojami pagal 12 straipsnį, koreguojami pagal 33 straipsnio a–c punktų nurodymus ir atimant bet kokius susijusius mokesčius. Su potencialiomis paprastosiomis akcijomis siejamos sąnaudos apima sandorio išlaidas ir nuolaidas, apskaitomas pagal faktinių palūkanų metodą (žr. 39-ojo TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“, persvarstyto 2003 m., 9 straipsnį.)
- 35 Konvertuojant potencialiąsias paprastąsias akcijas gali atsirasti atitinkami pajamų ar sąnaudų pokyčiai. Pavyzdžiui, palūkanų sąnaudų, susijusių su potencialiomis paprastosiomis akcijomis, sumažėjimas, ir dėl to padidėjęs laikotarpio pelnas ar sumažėję nuostoliai, gali sąlygoti sąnaudų, siejamų su privalomuoju pelno padalijimo darbuotojams planu, padidėjimą. Skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, pelnas ar nuostoliai, priskirtini patronuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams, koreguojami atsižvelgiant į visus tokių pajamų arba sąnaudų pokyčius.

Akcijos

- 36 Skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, paprastųjų akcijų skaičius turi būti paprastųjų akcijų skaičiaus svertinis vidurkis, apskaičiuotas pagal 19 ir 26 straipsnius, pridėjus tų paprastųjų akcijų, kurios būtų išleidžiamos konvertuojant visas pelną, tenkantį vienai akcijai, mažinančias potencialias paprastąsias akcijas į paprastąsias akcijas, skaičiaus svertinį vidurkį. Pelną, tenkantį vienai akcijai, mažinančios potencialios paprastosios akcijos turi būti laikomos konvertuotomis į paprastąsias akcijas ataskaitinio laikotarpio pradžioje arba (jeigu vėliau) potencialių paprastųjų akcijų išleidimo dieną.
- 37 Pelną, tenkantį vienai akcijai, mažinančios potencialios paprastosios akcijos turi būti nustatomos atskirai kiekvieną pateikiamą ataskaitinį laikotarpį. Pelną, tenkantį vienai akcijai, mažinančių potencialių paprastųjų akcijų skaičius per vienerius metus iki duotosios dienos nėra pelną, tenkantį vienai akcijai, mažinančių potencialių paprastųjų akcijų svertinis vidurkis, įtraukiamas į kiekvieną tarpinį skaičiavimą.
- 38 Potencialių paprastųjų akcijų svertinis vidurkis nustatomas to laikotarpio, kada jos yra apyvartoje, atžvilgiu. Potencialios paprastosios akcijos, kurios per ataskaitinį laikotarpį anuliuojamos arba kurių galiojimo laikui leidžiama pasibaigti, įtraukiamos į sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą tik tai laikotarpio daliai, kada jos buvo apyvartoje. Potencialios paprastosios akcijos, per ataskaitinį laikotarpį konvertuojamos į paprastąsias akcijas, įtraukiamos į sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą nuo laikotarpio pradžios iki konvertavimo datos. Nuo konvertavimo datos atsiradusios paprastosios akcijos įtraukiamos tiek į pagrindinį, tiek į sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai.
- 39 Paprastųjų akcijų, kurios būtų išleistos konvertavus pelną mažinančias potencialias paprastąsias akcijas, skaičius nustatomas pagal tokių potencialių paprastųjų akcijų sąlygas. Kada yra ne vienas konvertavimo pagrindas, tai skaičiuojama pagal palankiausią konvertavimo normą arba panaudojimo kainą (potencialių paprastųjų akcijų savininko požiūriu).
- 40 Dukterinė, bendra arba asocijuotoji įmonė gali kitoms šalims (išskyrus patronuojančią įmonę, dalininką ar investuotoją) išleisti potencialias paprastąsias akcijas, galimas konvertuoti į dukterinės, bendros ar asocijuotosios įmonės paprastąsias akcijas arba į patronuojančiosios įmonės, dalininko ar investuotojo (ataskaitas teikiančio ūkio subjekto) paprastąsias akcijas. Jeigu tokios dukterinės, bendros arba asocijuotosios įmonės potencialios paprastosios akcijos mažina ataskaitas teikiančio ūkio subjekto pagrindinį pelną, tenkantį vienai akcijai, jos įtraukiamos į sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą.

Pelną mažinančios potencialios paprastosios akcijos

- 41 Potencialios paprastosios akcijos turi būti laikomos pelną mažinančiomis tada ir tik tada, jeigu jų konvertavimas į paprastas akcijas sumažintų pelną, tenkantį vienai akcijai, ar padidintų nuostolius, tenkančius vienai akcijai, dėl tęsiamos veiklos.
- 42 Ūkio subjektas naudoja tęsiamos veiklos, priskirtinos patrunuojančiai įmonei, pelną arba nuostolius kaip kontrolinį skaičių dėl to, kad nustatyti, ar potencialios paprastosios akcijos yra didinančios pelną, ar mažinančios nuostolius vienai akcijai. Tęsiamosios veiklos, priskirtinos patrunuojančiai įmonei, pelnas ar nuostolis koreguojamas pagal 12 straipsnį ir neapima straipsnių, siejamų su nutraukta veikla.
- 43 Potencialios paprastosios akcijos yra didinančios pelną arba mažinančios nuostolius vienai akcijai tada, kai jų konvertavimas į paprastas akcijas padidintų tęsiamosios veiklos pelną, tenkantį vienai akcijai, ar sumažintų nuostolius, tenkančius vienai akcijai. Sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai skaičiavimas neapima konvertavimo, panaudojimo arba kitokio potencialių paprastųjų akcijų išleidimo, kuris padidintų pelną ar sumažintų nuostolius, tenkančius vienai akcijai.
- 44 Nustatant, ar potencialios paprastosios akcijos mažina nuostolį ar didina pelną, tenkantį vienai akcijai, kiekvienas potencialių paprastųjų akcijų išleidimas ar serija įvertinama atskirai, o ne kartu. Eilės tvarka, kuria yra svarstomos potencialios paprastosios akcijos, gali lemti tai, ar jos turi pelną mažinantį poveikį. Dėl to, siekiant nustatyti maksimalų pagrindinio pelno, tenkančio vienai akcijai, sumažinimą, kiekvienas potencialių paprastųjų akcijų išleidimas arba jų serija pradedama vertinti labiausiai pelną mažinančiu ir baigiama mažiausiai mažinančiu, t. y. pelną mažinančios potencialios paprastosios akcijos su mažiausiu pelnu, tenkančiu vienai papildomai akcijai, įtraukiamos į sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą anksčiau, negu įtraukiamos kitos, kurių pelnas, tenkantis vienai papildomai akcijai, yra didesnis. Pasirinkimo sandoriai ir varantai paprastai įtraukiami pirmiausiai, nes jie neveikia apskaičiavimų skaitiklio.

Pasirinkimo sandoriai, varantai ir jų ekvivalentai

- 45 Skaičiuodamas sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, ūkio subjektas turi atsižvelgti į pelną mažinančių pasirinkimo sandorių ir varantų panaudojimą. Dėl šių priemonių gautinos įplaukos turi būti laikomos gautomis dėl paprastųjų akcijų išleidimo vidutine ataskaitinio laikotarpio paprastųjų akcijų rinkos kaina. Išleistų paprastųjų akcijų skaičiaus ir paprastųjų akcijų, kurios būtų buvusios išleistos vidutine ataskaitinio laikotarpio paprastųjų akcijų rinkos kaina, skaičiaus skirtumas turi būti laikomas paprastųjų akcijų išleidimu be jokio atlygio.
- 46 Pasirinkimo sandoriai ir varantai mažina pelną tada, kai dėl jų paprastosios akcijos būtų išleidžiamos mažesne už vidutinę ataskaitinio laikotarpio paprastųjų akcijų rinkos kainą. Sumažinimo suma gaunama, iš paprastųjų akcijų vidutinės ataskaitinio laikotarpio rinkos kainos atėmus išleidimo kainą. Dėl to skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, potencialias paprastas akcijas reikia laikyti sudarytomis iš šių abiejų dalių:
- a) sutarties išleisti apibrėžtą paprastųjų akcijų skaičių jų vidutine ataskaitinio laikotarpio rinkos kaina. Tokios paprastosios akcijos laikomos tinkamai įkainotomis ir nei mažinančiomis nuostolius, nei didinančiomis pelną. Į jas neatsižvelgiama skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai;
 - b) sutarties išleisti likusias paprastas akcijas be jokio atlygio. Tokios paprastosios akcijos nekuria įplaukų ir neturi įtakos pelnui ar nuostoliams, priskirtiniams apyvartoje esančioms paprastosioms akcijoms. Dėl to tokios akcijos yra pelną mažinančios ir, skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, pridedamos prie apyvartoje esančių paprastųjų akcijų skaičiaus.
- 47 Pasirinkimo sandoriai ir varantai turi mažinantį poveikį tik tada, kai paprastųjų akcijų vidutinė ataskaitinio laikotarpio rinkos kaina viršija pasirinkimo sandorių ar varantų panaudojimo kainą (t. y. jie yra „piniguose“). Anksčiau į apskaitą įtrauktas pelnas, tenkantis vienai akcijai, retrospektyviai nekoreguojamas dėl to, kad atspindėtų paprastųjų akcijų kainų pokyčius.
- 47A. Akcijų pasirinkimo sandorių ir kitų susitarimų dėl mokėjimo akcijomis, kuriems taikomas 2-asis TFAS „Mokėjimas akcijomis“, atžvilgiu 46 straipsnyje minima išleidimo kaina ir 47 straipsnyje minima pasinaudojimo kaina turi apimti bet kokių prekių ar paslaugų, kurios bus ūkio subjektui suteiktos ateityje pagal akcijų pasirinkimo sandorį arba kitą susitarimą dėl mokėjimo akcijomis, tikrąją vertę.
- 48 Darbuotojų akcijų pasirinkimo sandoriai su fiksuotomis arba kitaip nustatomomis sąlygomis, taip pat paprastosios akcijos, į kurias teisės neparduotos, skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, laikomos pasirinkimo sandoriais, net jeigu neprivalomas jų apmokėjimas nėra apibrėžtas. Teisių suteikimo dieną jos laikomos esančiomis apyvartoje. Rezultatais grindžiami darbuotojų akcijų pasirinkimo sandoriai laikomi neapibrėžtai išleistinomis akcijomis, nes jų išleidimas yra neapibrėžtas nurodytų sąlygų vykdymo ir laiko trukmės atžvilgiu.

Konvertuojamos priemonės

- 49 Konvertuojamų priemonių pelną mažinantį poveikį turi atspindėti sumažintas pelnas, tenkantis vienai akcijai, pagal 33 ir 36 straipsnius.
- 50 Konvertuojamos privilegijuotosios akcijos yra didinančios pelną tada, kai tokių akcijų dividendų, deklaruojamų arba kaupiamų dabartiniu laikotarpiu, suma, tenkanti paprastajai akcijai, gaunamai konvertavimo būdu, viršija pagrindinį pelną, tenkanti vienai akcijai. Panašiai ir konvertuojama skola didina pelną, kai tik jos palūkanos (išgrynintos nuo mokesčių ir kitų pajamų ar sąnaudų pokyčių), tenkančios paprastajai akcijai, gaunamai konvertavimo būdu, viršija pagrindinį pelną, tenkanti vienai akcijai.
- 51 Konvertuojamų privilegijuotųjų akcijų išpirkimas arba priverstinė konversija gali paveikti tik dalį anksčiau apyvartoje buvusių konvertuojamų privilegijuotųjų akcijų. Tokiais atvejais bet koks atlygio perviršis, minimas 17 straipsnyje, yra priskiriamas toms akcijoms, kurios išperkamos arba konvertuojamos turint tikslą nustatyti, ar likusios apyvartoje privilegijuotosios akcijos yra mažinančios pelną. Išpirktos arba konvertuotos akcijos vertinamos atskirai nuo neišpirktų ar nekonvertuotų akcijų.

Neapibrėžtai išleistinos akcijos

- 52 Kaip ir skaičiuojant pagrindinį pelną, tenkanti vienai akcijai, neapibrėžtai išleistinos paprastosios akcijos laikomos esančiomis apyvartoje ir į sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą įtraukiamos, jeigu atitinka reikiamas sąlygas (t. y. yra įvykę tam tikri įvykiai). Neapibrėžtai išleistinos akcijos įtraukiamos nuo ataskaitinio laikotarpio pradžios (arba nuo neapibrėžto susitarimo dėl akcijų dienos, jei ji vėlesnė). Jeigu nėra atitinkamų sąlygų, tuomet neapibrėžtai išleistinų akcijų skaičius, įtraukiamas į sumažintojo pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą, grindžiamas akcijų, kurios būtų išleistinos, jeigu ataskaitinio laikotarpio pabaiga sutaptų su neapibrėžtumo laikotarpio pabaiga, skaičiumi. Jeigu, neapibrėžtumo laikotarpiui pasibaigus, reikiamos sąlygos nevykdomos, pataisymas neleidžiamas.
- 53 Jeigu neapibrėžtojo išleidimo sąlyga yra nustatyto pelno lygio pasiekimas arba palaikymas per laikotarpį, o šis lygis pasiekiamas ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, tačiau turi būti palaikomas ir po ataskaitinio laikotarpio pabaigos, tada papildomos paprastosios akcijos laikomos esančiomis apyvartoje, jeigu, skaičiuojant sumažintą pelną, tenkanti vienai akcijai, gaunamas sumažėjęs rezultatas. Tokiu atveju sumažintojo pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimas grindžiamas paprastųjų akcijų, kurios būtų išleistos, jeigu pelno suma ataskaitinio laikotarpio pabaigoje būtų tapati pelno sumai neapibrėžtumo laikotarpio pabaigoje, skaičiumi. Kadangi pelnas būsimaisiais laikotarpiais gali keistis, skaičiuojant pagrindinį pelną, tenkanti vienai akcijai, šios neapibrėžtai išleistinos paprastosios akcijos neįtraukiamos iki neapibrėžtumo laikotarpio pabaigos, nes dar nėra įvykdytos visos privalomos sąlygos.
- 54 Neapibrėžtai išleistinų paprastųjų akcijų skaičių gali nulemti būsimoji paprastųjų akcijų rinkos kaina. Šiuo atveju, jeigu gaunamas sumažėjęs rezultatas, sumažintas pelnas, tenkantis vienai akcijai, skaičiuojamas pagal paprastųjų akcijų, kurios būtų išleidžiamos, jeigu rinkos kaina ataskaitinio laikotarpio pabaigoje būtų rinkos kaina neapibrėžtumo laikotarpio pabaigoje, skaičių. Jeigu sąlyga yra grindžiama rinkos kainų vidurkiu per laikotarpį, ilgesnį nei ataskaitinis laikotarpis, tai naudojamas praeito laikotarpio vidurkis. Kadangi rinkos kaina būsimojo laikotarpio gali keistis, į pagrindinio pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą tokios neapibrėžtai išleistinos paprastosios akcijos neįtraukiamos iki neapibrėžtumo laikotarpio pabaigos, nes nėra įvykdomos visos privalomos sąlygos.
- 55 Neapibrėžtai išleistinų paprastųjų akcijų skaičių gali nulemti būsimas paprastųjų akcijų pelnas ir kainos. Tokiais atvejais paprastųjų akcijų skaičius įtraukiamas į sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą, atsižvelgiant į abi sąlygas (t. y. pelnu iki šios dienos ir ataskaitinio laikotarpio pabaigos rinkos kaina). Neapibrėžtai išleistinos akcijos neįtraukiamos į sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą, jeigu neįvykdomos abi šios sąlygos.
- 56 Kitais atvejais neapibrėžtai išleistinų paprastųjų akcijų skaičių lemia kita sąlyga, o ne pelnas arba rinkos kaina (pavyzdžiui, tam tikro mažmeninių parduotuvių skaičiaus atidarymas). Tokiais atvejais darant prielaidą, kad dabartinės sąlygos išliks nepakitusios iki neapibrėžtumo laikotarpio pabaigos, neapibrėžtai išleistinos paprastosios akcijos įtraukiamos į sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą atsižvelgiant į minėtų sąlygų būklę ataskaitinio laikotarpio pabaigoje.
- 57 Neapibrėžtai išleistinos potencialios paprastosios akcijos (išskyrus tas, kurioms taikomas neapibrėžtas susitarimas dėl akcijų, pvz., neapibrėžtai išleistinos konvertuojamos priemonės) įtraukiamos į sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą šiuo būdu:
- a) ūkio subjektas nustato, ar potencialios paprastosios akcijos gali būti laikomos išleistinomis, remdamasis jų išleidimui nustatytomis sąlygomis pagal neapibrėžtų paprastųjų akcijų 52–56 straipsnių nuostatas; ir

- b) jeigu šios potencialios paprastosios akcijos turėtų atsispindėti skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, tai ūkio subjektas nustato jų poveikį sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimui, taikydamas nuostatas: dėl pasirinkimo sandorių ir varantų – 45–48 straipsnių, dėl konvertuojamų priemonių – 49–51 straipsnių, dėl sutarčių, galimų įvykdyti paprastosiomis akcijomis arba grynaisiais pinigais, – 58–61 straipsnių, o kitas nuostatas taikydamas tinkamu būdu.

Tačiau panaudojimas arba konvertavimas nenumatomas skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, jeigu nenumatomas panašių esančių apyvartoje potencialių paprastųjų akcijų, nesančių neapibrėžtai išleistinomis, panaudojimas arba konvertavimas.

Sutartys, kurios gali būti vykdomos paprastosiomis akcijomis arba grynaisiais pinigais

- 58 Kada ūkio subjektas yra išleidęs sutartį, kurią gali pasirinkti vykdyti paprastosiomis akcijomis arba grynaisiais pinigais, jis turi daryti prielaidą, kad sutartis bus vykdoma paprastosiomis akcijomis, o dėl to atsirandančios potencialios paprastosios akcijos įtraukiamos į sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, jeigu jų poveikis yra mažinantis.
- 59 Kada tokia sutartis apskaitoma kaip turtas ar išpareigojimas arba turi nuosavybės ir išpareigojimo požymių, tada ūkio subjektas turi koreguoti skaičiavimo skaitiklį dėl bet kokių pelno arba nuostolių pokyčių, kurie būtų atsiradę per ataskaitinį laikotarpį, jeigu visa sutartis būtų buvusi priskiriama nuosavybės priemonėms. Toks koregavimas yra panašus į koregavimus, kurie turi būti atlikti pagal 33 straipsnį.
- 60 Sutartims, kurios pagal savininko pasirinkimo teisę gali būti vykdomos paprastosiomis akcijomis arba grynaisiais pinigais, skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, turi būti panaudojamas atsiskaitymas pinigais arba akcijomis atsižvelgiant į tai, kuris poveikis yra labiau mažinantis.
- 61 Sutarties, kurią galima vykdyti paprastosiomis akcijomis arba grynaisiais pinigais, pavyzdys yra skolos priemonė, po galiojimo laikotarpio pabaigos suteikianti ūkio subjektui neribotą teisę sumokėti pagrindinę sumą grynaisiais pinigais arba savo paties paprastosiomis akcijomis. Kitas pavyzdys būtų, kai pasirašomas pasirinkimo parduoti sandoris, leidžiantis jo savininkui pasirinkti atsiskaitymą paprastosiomis akcijomis arba grynaisiais pinigais.

Išigyti pasirinkimo sandoriai

- 62 Tokios sutartys, kaip išigyti pasirinkimo parduoti sandoriai ir išigyti pasirinkimo pirkti sandoriai (t. y. ūkio subjekto pasirinkimo sandoriai ir jo paties paprastosioms akcijoms) neįtraukiami į sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą, nes juos įtraukus, pelnas padidėtų. Pasirinkimo parduoti sandoris būtų panaudojamas tik tada, jeigu jo panaudojimo kaina būtų aukštesnė už rinkos kainą, o pasirinkimo pirkti sandoris būtų panaudojamas tik tada, jeigu jo panaudojimo kaina būtų žemesnė už rinkos kainą.

Pasirašyti pasirinkimo parduoti sandoriai

- 63 Sutartys, pagal kurias reikalaujama, kad ūkio subjektas atpirktų savo paties akcijas (pvz., pasirašyti pasirinkimo parduoti sandoriai ir išankstiniai pirkimo sandoriai), yra atspindimos skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, tada, jeigu jų poveikis yra mažinantis. Jeigu tokios sutartys per ataskaitinį laikotarpį yra pelningos (t. y. jų panaudojimo arba atsiskaitymo kaina viršija vidutinę to laikotarpio rinkos kainą), tada potencialus pelną, tenkantį vienai akcijai, mažinantis poveikis turi būti skaičiuojamas taip:
- a) daroma prielaida, kad ataskaitinio laikotarpio pradžioje bus išleista pakankamai paprastųjų akcijų (vidutine laikotarpio rinkos kaina) dėl to, kad būtų sukurta įplaukų, reikalingų sutarčiai įgyvendinti;
 - b) daroma prielaida, kad įplaukos dėl išleidimo bus naudojamos sutarčiai įvykdyti (t. y. paprastosioms akcijoms atpirkti); ir
 - c) papildomos paprastosios akcijos (paprastųjų akcijų skaičiaus, darant prielaidą kad jos išleistos, ir paprastųjų akcijų, gaunamų įvykdžius sutartį, skaičiaus skirtumas įtraukiamas skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai.

RETROSPEKTYVŲS KOREGAVIMAI

- 64 Jeigu išleistų ir dar neapmokėtų paprastųjų ar potencialių paprastųjų akcijų skaičius išauga dėl kapitalizavimo, papildomo išleidimo ar akcijų padalijimo, ar sumažėja dėl atvirkštinio akcijų padalijimo, tai visų pateikiamų ataskaitinių laikotarpių pagrindinio ir sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimas turi būti koreguojamas retrospektyviai. Jeigu tokie pasikeitimai įvyksta po balanso datos, tačiau prieš įgaliojimą skelbti finansines ataskaitas, tai to ataskaitinio laikotarpio ir bet kurių kitų ankstesnių ataskaitinių laikotarpių finansinėse ataskaitose pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimai turi būti atliekami pagal naują akcijų skaičių. Turi būti atskleidžiamas faktas, kad pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimai atspindi tokių akcijų skaičiaus pasikeitimus. Be to, visų pateikiamų ataskaitinių laikotarpių pagrindinis ir sumažintasis pelnas, tenkantis vienai akcijai, turi būti koreguojamas dėl klaidų ar dėl apskaitos politikos pakeitimo daromo poveikio, apskaityto retrospektyviai.

- 65 Ūkio subjektas netaiso ankstesnių laikotarpių sumažintojo pelno, tenkančio vienai akcijai, jeigu pasikeičia prielaidos, naudotos skaičiuojant pelną, tenkantį vienai akcijai, arba potencialių paprastųjų akcijų konvertavimą į paprastas akcijas.

PATEIKIMAS

- 66 Ūkio subjektas savo pelno (nuostolių) ataskaitoje turi pateikti pelno arba nuostolių dėl tęsiamos veiklos, priskirtinų patrunuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams, pagrindinį ir sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, taip pat pelno ar nuostolių, priskirtinų patrunuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams, pagrindinį ir sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, per ataskaitinį laikotarpį kiekvienos paprastųjų akcijų klasės, turinčios skirtingas teises į ataskaitinio laikotarpio pelno dalį, atžvilgiu. Ūkio subjektas turi pateikti vienodai išsamiai visų ataskaitinių laikotarpių pagrindinį ir sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai.
- 67 Pelnas, tenkantis vienai akcijai, pateikiamas kiekvieno laikotarpio, kurio pelno (nuostolių) ataskaita sudaroma. Jeigu pateikiamas bent vieno ataskaitinio laikotarpio sumažintas pelnas, tenkantis vienai akcijai, turi būti pateikiamas visų ataskaitinių laikotarpių pelnas, tenkantis vienai akcijai, net jeigu jis sutampa su pagrindiniu pelnu, tenkančiu vienai akcijai. Jeigu pagrindinis ir sumažintas pelnas, tenkantis vienai akcijai, yra lygūs, galima juos abu pateikti vienoje pelno (nuostolių) ataskaitos eilutėje.
- 68 Ūkio subjektas, apskaitantis nutrauktą veiklą, turi nurodyti pagrindinę ir sumažintą sumas, tenkančias vienai akcijai, dėl nutrauktos veiklos pelno (nuostolių) ataskaitoje ar finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte.
- 69 Ūkio subjektas turi pateikti pagrindinį ir sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, net ir tada, jeigu šios sumos yra neigiamos (t. y. nuostoliai, tenkantys vienai akcijai).

ATSKLEIDIMAS

- 70 Ūkio subjektas turi atskleisti:
- sumas, kurios naudojamos kaip skaitikliai skaičiuojant pagrindinį ir sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, taip pat šių sumų suderinimą su ataskaitinio laikotarpio pelnu ar nuostoliais, priskirtiniais patrunuojančiajai įmonei. Suderinimas turi atskirti kiekvienos priemonių klasės, veikiančios pelną, tenkantį vienai akcijai, poveikį;
 - paprastųjų akcijų skaičiaus svertinį vidurkį, naudojamą kaip vardiklį skaičiuojant pagrindinį ir sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, taip pat tokių vardiklių tarpusavio suderinimą. Suderinimas turi atskirti kiekvienos priemonių klasės, veikiančios pelną, tenkantį vienai akcijai, poveikį;
 - priemonės (įskaitant neapibrėžtai išleistinas akcijas), galinčias ateityje sumažinti pagrindinį pelną, tenkantį vienai akcijai, tačiau neįtrauktas į sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą dėl to, kad per pateikiamą ataskaitinį laikotarpį jos yra didinančios pelną;
 - tų paprastųjų akcijų sandorių ar potencialių paprastųjų akcijų sandorių aprašymą (išskyrus sandorius, apskaitomus pagal 64 straipsnį), kurie įvykdomi po balanso datos ir kurie būtų žymiai pakeitę ataskaitinio laikotarpio pabaigoje išleistų ir nepadengtų paprastųjų akcijų ar potencialių paprastųjų akcijų skaičių, jeigu būtų įvykdyti iki ataskaitinio laikotarpio pabaigos.
- 71 70 straipsnio d punkte pateikiamų sandorių pavyzdžiai yra:
- akcijų išleidimas už grynuosius pinigus;
 - akcijų išleidimas, kai įplaukomis padengiama balanso datą turima skola ar neapmokėtos privilegijuotosios akcijos;
 - išleistų ir dar neapmokėtų paprastųjų akcijų išpirkimas;
 - potencialių paprastųjų akcijų, balanso datą esančių apyvartoje, konvertavimas ar panaudojimas, paverčiant jas paprastosiomis akcijomis;
 - pasirinkimo sandorių, varantų ar konvertuojamųjų priemonių išleidimas; ir
 - sąlygų, dėl kurių būtų išleidžiamos neapibrėžtai išleistinos akcijos, pasiekimas.

Pelno, tenkančio vienai akcijai, sumos po balanso datos nekoreguojamos, nes šios operacijos neveikia kapitalo, naudoto siekiant gauti ataskaitinio laikotarpio pelną arba nuostolius, sumos.

- 72 Finansinės priemonės ir kitos sutartys, kuriančios potencialias paprastas akcijas, gali apimti nuostatas ir sąlygas, veikiančias pagrindinio ir sumažintojo pelno, tenkančio vienai akcijai, vertinimą. Tokios nuostatos ir sąlygos gali nulemti, ar kurios nors potencialios paprastosios akcijos turi mažinantį poveikį, ar ne, o jeigu taip – koks yra šis poveikis išleistų ir dar neapmokėtų akcijų skaičiaus svertiniam vidurkiui, taip pat kitus dėl to daromus pelno arba nuostolių, priskirtinų paprastosios nuosavybės savininkams, koregavimus. Ūkio subjektas yra skatinamas pateikti tokių finansinių priemonių ir kitų sutarčių nuostatas ir sąlygas, nors kitu atveju to nereikalaujama (žr. 7-ąją TFAS „Finansinės priemonės. Atskleidimas“).
- 73 Jeigu ūkio subjektas, be pagrindinio ir sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, pateikia vienai akcijai tenkančias sumas, naudodamas kitoki nei šiame standarte reikalaujama pelno (nuostolių) ataskaitos komponentą, tokios sumos turi būti skaičiuojamos naudojant paprastųjų akcijų skaičiaus svertinį vidurkį, nustatomą pagal šį standartą. Pagrindinio ir sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, sumos, siejamos su tokiu komponentu, turi būti nurodomos vienodai išsamiai ir pateikiamos finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte. Ūkio subjektas turi nurodyti pagrindą, pagal kurį nustatomas skaitiklis įskaitant tai, ar pelno, tenkančio vienai akcijai, sumos yra pateikiamos iki apmokestinimo, ar po jo. Jeigu yra naudojamas pelno (nuostolių) ataskaitos komponentas, kuris nepateikiamas kaip pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnio eilutė, tai turi būti pateikiamas šio naudojamo komponento ir pelno (nuostolių) ataskaitoje pateiktos straipsnio eilutės sutikrinimas.

ĮSIGALIOJIMO DATA

- 74 Ūkio subjektas standartą turi taikyti 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansinėms ataskaitoms. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jeigu ūkio subjektas šį standartą taiko ataskaitiniam laikotarpiui, prasidedančiam iki 2005 m. sausio 1 d., jis turi atskleisti šį faktą.

KITŲ NUTARIMŲ PANAIKINIMAS

- 75 Šiuo standartu pakeičiamas 33-iasis TAS „Pelnas, tenkantis vienai akcijai“ (išleistas 1997 m.).
- 76 Šiuo standartu pakeičiamas NAK 24-asis aiškinimas „Pelnas, tenkantis vienai akcijai. Finansinių priemonių ir kitos sutartys, už kurias galima atsiskaityti akcijomis“.

Priedas

TAIKYMO NUORODOS

Šis priedas yra neatskiriama standarto dalis.

PATRONUOJANČIAJAI ĮMONEI PRISKIRTINAS PELNAS ARBA NUOSTOLIAI

- A1. Skaičiuojant pelną vienai akcijai konsoliduotose finansinėse ataskaitose, nuoroda į pelną arba nuostolius, priskirtinus patrunuojančiai įmonei, taikoma konsoliduotos įmonės pelnui arba nuostoliams po atitinkamo mažumos dalių koregavimo.

TEISIŲ IŠLEIDIMAS

- A2. Paprastųjų akcijų išleidimas panaudojant ar konvertuojant potencialias paprastas akcijas paprastai papildomo elemento nesuteikia. Taip yra dėl to, kad potencialios paprastosios akcijos paprastai išleidžiamos visa jų verte. Tai nulemia proporcingą ūkio subjekto turimų išteklų pasikeitimą. Tačiau perleidžiant teises, pardavimo kaina dažnai būna mažesnė už tikrąją akcijų vertę. Dėl to, kaip pažymima 27 straipsnio b punkte, toks akcijų perleidimas apima papildomą elementą. Jeigu akcijų perleidimas siūlomas visiems akcininkams, tada paprastųjų akcijų, naudojamų skaičiuojant visų laikotarpių pagrindinį ir sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, iki akcijų išleidimo, skaičius yra paprastųjų akcijų, buvusių apyvartoje prieš teisių emisiją, skaičius, padaugintas iš šio veiksnio:

Tikroji vienos akcijos vertė prieš pat teisės panaudojimą

Teorinė vienos akcijos tikroji vertė, jeigu teisės nebūtų panaudotos

Teorinė vienos akcijos tikroji vertė (jeigu teisės nebūtų panaudotos) skaičiuojama pridedant bendrą akcijų rinkos verčių prieš pat teisių panaudojimą sumą prie įplaukų dėl teisių panaudojimo sumos ir gautą sumą padalijant iš esančių apyvartoje akcijų skaičiaus po teisių panaudojimo. Kada pačiomis teisėmis prieš jų panaudojimo datą viešai prekiaujama atskirai nuo akcijų, tada šiam skaičiavimui tikroji vertė nustatoma tokia, kokia ji yra paskutinės dienos pabaigoje, kai akcijomis prekiaujama kartu su teisėmis.

KONTROLINIS SKAIČIUS

- A3. Kontrolinio skaičiaus sąvokos, aprašytos 42 ir 43 straipsniuose, taikymui iliustruoti išivaizduokite, kad ūkio subjektas dėl tęsiamos veiklos turi 4 800 PV ⁽¹⁾ pelną, priskirtiną patronuojančiajai įmonei, 7 200 PV nuostolius dėl nutrauktos veiklos, priskirtiną patronuojančiajai įmonei, 2 400 PV nuostolius, priskirtinus patronuojančiajai įmonei, 2 000 paprastųjų akcijų ir 400 potencialių paprastųjų akcijų, esančių apyvartoje. Ūkio subjekto pagrindinis pelnas, tenkantis vienai akcijai, yra 2,40 PV dėl tęsiamos veiklos, 3,60 PV dėl nutrauktos veiklos ir 1,20 PV dėl nuostolio. 400 potencialių paprastųjų akcijų įtraukiama į sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą, nes gaunamas 2,00 PV pelnas, tenkantis vienai akcijai, dėl tęsiamos veiklos turi mažinantį poveikį, padarius prielaidą, kad šios 400 potencialių paprastųjų akcijų nedaro įtakos pelnui arba nuostoliams. Kadangi pelnas priskirtinas patronuojančiai įmonei dėl tęstinės veiklos yra kontrolinis skaičius, ūkio subjektas į kitas pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimo sumas įtraukia ir 400 šių potencialių paprastųjų akcijų, net jeigu gaunamos pelno, tenkančio vienai akcijai, sumos yra didinamos pelną, palyginti su pagrindinio pelno, tenkančio vienai akcijai, sumomis, t. y. nuostolis, tenkantis vienai akcijai, yra mažesnis (- 3,00 PV nuostolio, tenkančio vienai akcijai, dėl nutrauktos veiklos ir - 1,00 PV tenka vienai akcijai nuostolio atžvilgiu).

VIDUTINĖ PAPRASTŲJŲ AKCIJŲ RINKOS KAINA

- A4. Skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, paprastųjų akcijų, laikomų išleistomis, vidutinė rinkos vertė skaičiuojama paprastųjų akcijų vidutinės laikotarpio rinkos kainos pagrindu. Teoriškai kiekvienas rinkos sandoris, apimantis ūkio subjekto paprastas akcijas, galėtų būti įtraukiamas nustatant vidutinę rinkos kainą. Tuo tarpu praktikoje paprastai tinka paprastas savaitės ar mėnesio kainų vidurkis.
- A5. Vidutinės rinkos kainos skaičiavimui tinka rinkos uždarymo kainos. Kada kainos smarkiai svyruoja, tinkamesnė kaina yra aukščiausių ir žemiausių kainų vidurkis. Metodas, naudojamas vidutinės rinkos kainos skaičiavimui, turi būti naudojamas nuosekliai, jei dėl pasikeitusių sąlygų netampa neinformatyviu. Pavyzdžiui, ūkio subjektas, vidutinės rinkos kainos skaičiavimui kelerius metus naudojantis santykinai stabilias rinkos uždarymo kainas, gali pradėti skaičiuoti aukščiausių ir žemiausių kainų vidurkį tada, jeigu kainos pradeda smarkiai svyruoti, ir rinkos uždarymo kainos daugiau nebeužtikrina reprezentatyvios vidutinės kainos.

PASIRINKIMO SANDORIAI, VARANTAI IR JŲ EKIVALENTAI

- A6. Pasirinkimo sandoriai ar varantai konvertuojamoms priemonėms pirkti yra laikomi panaudotais konvertuojamai priemonei pirkti tada, kai vidutinės konvertuojamos priemonės ir paprastųjų akcijų, gaunamų po konvertavimo, kainos viršija pasirinkimo sandorių ar varantų panaudojimo kainas. Tačiau panaudojimas laikomas įvykdomu tik tada, jeigu įvykdomu laikomas ir išleistų panašių esančių apyvartoje konvertuojamų priemonių konvertavimas.
- A7. Pasirinkimo sandoriai ar varantai gali leisti ūkio subjekto (ar jo patronuojančiosios ar dukterinės įmonės) skolos ar kitų priemonių oficialų pasiūlymą arba reikalauti tokio pasiūlymo už visą panaudojimo kainą ar jos dalį. Skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, šie pasirinkimo sandoriai ar varantai turi pelną mažinantį poveikį, jeigu: a) susijusių paprastųjų akcijų vidutinė laikotarpio rinkos kaina viršija minėtų priemonių panaudojimo kainą arba b) siūlomą priemonės pardavimo kainą yra mažesnė už tą, kuria priemonė gali būti siūloma pagal pasirinkimo sandorio ar varantų susitarimą, o dėl to atsirandanti nuolaida sukuria faktinę panaudojimo kainą, žemesnę už paprastųjų akcijų, gaunamų dėl panaudojimo, rinkos kainą. Skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, tokie pasirinkimo sandoriai ar varantai yra laikomi panaudotais, o skolos ar kitos priemonės laikomos oficialiai siūlomomis. Jeigu siūlymas už grynuosius pinigus yra palankesnis pasirinkimo sandorio ar varanto savininkui, o sutartis leidžia siūlymą už grynuosius pinigus, tada siūlymas pinigais laikomas įvykysiu. Bet kokių mokamų skolų, laikomų oficialiai siūlomomis, palūkanos (po apmokestinimo) yra pridėamos, siekiant pakoreguoti skaitiklį.
- A8. Taip pat traktuojamos ir privileijuotosios akcijos, turinčios panašių nuostatų, arba kitos priemonės, turinčios konvertavimo pasirinkimo sandorių, leidžiančių investuotojui mokėti gryniaisiais pinigais naudojant palankesnę konvertavimo normą.
- A9. Tam tikrų pasirinkimo sandorių arba varantų pagrindinės sąlygos gali reikalauti, kad įplaukos, gaunamos iš šių priemonių panaudojimo, būtų taikomos išpirkti ūkio subjekto (ar jo patronuojančiosios ar dukterinės įmonės) skoloms ar kitoms priemonėms. Skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, tokie pasirinkimo sandoriai ar varantai yra laikomi panaudojamais, o įplaukos – skiriamomis skolai išpirkti vidutine šios skolos rinkos kaina, o ne paprastosioms akcijoms pirkti. Tačiau įplaukų, gaunamų dėl menamo panaudojimo, perviršis, viršijantis sumą, skirtą

⁽¹⁾ Šiame standarte pinigų sumos išreiškiamos pinigų vienetais (PV).

menamam skolos išpirkimui, yra panaudojamas (t. y. laikant jį skirtu paprastosioms akcijoms atpirkti) skaičiuoti sumažintam pelnui, tenkančiam vienai akcijai. Bet kokios paskolos, laikomos įsigyta, palūkanos (po apmokestinimo) pridedamos prie skaitiklio jį koreguojant.

PASIRAŠYTI PASIRINKIMO PARDUOTI SANDORIAI

- A10. 63 straipsnio taikymui iliustruoti įsivaizduokime, kad ūkio subjektas turi 120 išleistų į apyvartą pasirašytų pasirinkimo parduoti sandorių, skirtų paprastosioms akcijoms, kurių panaudojimo kaina lygi 35 PV. Jo paprastųjų akcijų vidutinė laikotarpio rinkos kaina yra 28 PV. Skaičiuodamas sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, ūkio subjektas laiko, kad ataskaitinio laikotarpio pradžioje jis išleido 150 akcijų po 28 PV už vieną, kad atsiskaitytų už savo 4 200 PV sumos pardavimo prievolę. Skirtumas tarp 150 išleistų paprastųjų akcijų ir 120 paprastųjų akcijų, gautų vykdant pasirinkimo parduoti sandorį (30 papildomų paprastųjų akcijų), pridedamas prie skaitiklio skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai.

DUKTERINIŲ ĮMONIŲ, BENDRŲ ĮMONIŲ ARBA ASOCIJUOTŲJŲ ĮMONIŲ PRIEMONĖS

- A11. Dukterinės, bendros arba asocijuotosios įmonės potencialios paprastosios akcijos, konvertuojamos į dukterinės, bendros ar asocijuotosios įmonės paprastąsias akcijas ar į patronuojančiosios įmonės, dalininko ar investuotojo (ataskaitas teikiančio ūkio subjekto) paprastąsias akcijas, į sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą įtraukiamos šitaip:

- a) dukterinės, bendros arba asocijuotosios įmonės išleistos priemonės, suteikiančios jų savininkams gebėjimą gauti dukterinės, bendros ar asocijuotosios įmonės paprastųjų akcijų, įtraukiamos į dukterinės, bendros ar asocijuotosios įmonės sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą. Toks pelnas, tenkantis vienai akcijai, vėliau įtraukiamas į ataskaitas teikiančio ūkio subjekto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą, grindžiamą ataskaitas teikiančio ūkio subjekto turimomis dukterinės, bendros arba asocijuotosios įmonės priemonėmis;
- b) dukterinės, bendros ar asocijuotosios įmonės priemonės, konvertuojamos į ataskaitas teikiančio ūkio subjekto paprastąsias akcijas, skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, apsvaustomos kartu su ataskaitas teikiančio ūkio subjekto potencialiomis paprastosiomis akcijomis. Taip pat ir pasirinkimo sandoriai ar varantai, dukterinės, bendros ar asocijuotosios įmonės išleisti ataskaitas teikiančio ūkio subjekto paprastosioms akcijoms pirkti, skaičiuojant konsoliduotą sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, įtraukiami kartu su ataskaitas teikiančio ūkio subjekto potencialiomis paprastosiomis akcijomis.

- A12. Siekiant nustatyti ataskaitas teikiančio ūkio subjekto išleistų priemonių, konvertuojamų į dukterinės, bendros ar asocijuotosios įmonės paprastąsias akcijas, poveikį pelnui, tenkančiam vienai akcijai, šios priemonės laikomos konvertuotomis, o skaitiklis (pelnas ar nuostolis, priskirtinas patronuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams) koreguojamas taip, kaip būtina pagal 33 straipsnį. Be to, skaitiklis koreguojamas bet kokių ataskaitas teikiančio ūkio subjekto užfiksuotų pelno ar nuostolio pokyčių (pvz., dividendų pajamų ar pajamų pagal nuosavybės metodą), priskirtinų dukterinės, bendros ar asocijuotosios įmonės paprastųjų akcijų, esančių apyvartoje, skaičiaus padidėjimui dėl konvertavimo. Sumažintojo pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimo vardiklis nėra veikiamas, nes ataskaitas teikiančio ūkio subjekto esančių apyvartoje paprastųjų akcijų skaičius dėl konvertavimo nepasikeis.

PRISIDEDANČIOS NUOSAVYBĖS PRIEMONĖS IR DVIKLASĖS PAPRASTOSIOS AKCIJOS

- A13. Kai kurių ūkio subjektų nuosavybė apima:

- a) priemonės, kurioms skiriami dividendai drauge su paprastosiomis akcijomis pagal iš anksto nustatytą formulę (pavyzdžiui, dvi už vieną), kartais ribojant tokio skyrimo lygį (pavyzdžiui, ne didesnę sumą, vienai akcijai, negu nustatyta);
- b) paprastųjų akcijų klasę, kurios dividendų norma skiriasi nuo kitos paprastųjų akcijų klasės, bet pirmenybės teisių kitos klasės atžvilgiu ji neturi.

- A14. Skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, konvertuotomis laikomos A13 straipsnyje aprašytos priemonės, kurios konvertuojamos į paprastąsias akcijas, jeigu gautas poveikis yra mažinantis. Priemonių,

nekonvertuojamų į paprastųjų akcijų klasę, atžvilgiu ataskaitinio laikotarpio pelnas ar nuostolis paskirstomas skirtingoms akcijų ir dalyvaujančių nuosavybės priemonių klasėms pagal jų dividendų gavimo teises arba kitas teises į nepaskirstytojo pelno dalį. Skaičiuojant pagrindinį ir sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai:

- a) pelnas ar nuostolis, priskirtinas patronuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams, koreguojamas (pelnas mažinamas, nuostolis didinamas) per ataskaitinį laikotarpį deklaruotų kiekvienai akcijų klasei dividendų suma, taip pat sutartine dividendų (ar dalyvaujančių obligacijų palūkanų) suma, kuri turi būti sumokama per laikotarpį (pavyzdžiui, nesumokėtų kaupiamųjų dividendų);
- b) likęs pelnas ar nuostolis paskirstomas paprastosioms akcijoms ir dalyvaujančioms nuosavybės priemonėms taip, kad kiekvienai priemonei tektų savo pelno dalis – tarsi visas laikotarpio pelnas ar nuostolis būtų buvęs paskirstytas. Bendras pelnas ar nuostolis, paskirstomas kiekvienai nuosavybės priemonių klasei, nustatomas sudedant dividendams ir dalyvavimo elementams paskirstytas sumas;
- c) visa pelno ar nuostolio suma, paskirstyta kiekvienai nuosavybės priemonių klasei, dalijama iš esančių apyvartoje priemonių, kurioms pelnas yra paskirstomas, skaičiaus, kad būtų galima nustatyti priemonės pelną, tenkantį vienai akcijai.

Skaičiuojant sumažintąjį pelną, tenkantį vienai akcijai, visos išleistomis laikomos potencialios paprastosios akcijos prijungiamos prie apyvartoje esančių paprastųjų akcijų.

IŠ DALIES APMOKĖTOS AKCIJOS

- A15. Kada paprastosios akcijos yra išleistos, bet nevisai apmokėtos, skaičiuojant pagrindinį pelną vienai akcijai, jos vertinamos kaip paprastųjų akcijų dalys tiek, kiek joms buvo suteikta teisė į laikotarpio dividendus, per ataskaitinį laikotarpį skiriamus visiškai apmokėtoms akcijoms.
- A16. Jeigu iš dalies apmokėtos akcijos neturi teisės į dividendus už ataskaitinį laikotarpį, tada, skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, su jomis turi būti elgiamasi, kaip su varantų ar pasirinkimo sandorių ekvivalentais. Laikoma, kad nesumokėtas likutis rodo tęsiamą veiksma paprastųjų akcijų pirkimui. Į sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, įtrauktų akcijų skaičius yra pasirašytų akcijų skaičiaus ir laikomų nenupirtomis akcijų skaičiaus skirtumas.

34-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS**„Tarpinė finansinė atskaitomybė“****TIKSLAS**

Šio standarto tikslas – nustatyti minimalų tarpinės finansinės atskaitos turinį, nurodyti pripažinimo ir vertinimo principus, taikomus pilnose ar sutrumpintose tarpinio atskaitinio laikotarpio finansinėse ataskaitose. Laiku pateikiama ir patikima tarpinė finansinė atskaitomybė padeda investuotojams, kreditoriams ir kitiems vartotojams geriau suprasti ūkio subjekto galimybes uždirbti pajamas ir kurti pinigų srautus, jo finansinę būklę ir likvidumą.

TAIKYMAS

- 1 Šis standartas nenurodo, kurie ūkio subjektai, kaip dažnai ar per kiek laiko nuo tarpinio atskaitinio laikotarpio pabaigos turėtų pateikti tarpines finansines ataskaitas. Tačiau šalių vyriausybės, vertybinių popierių rinkos priežiūros institucijos, biržos ir apskaitos organizacijos dažnai reikalauja, kad tie ūkio subjektai, kurių skolos ar nuosavybės vertybiniais popieriais prekiaujama viešai, skelbtų tarpines finansines ataskaitas. Šis standartas taikomas, jeigu reikalaujama arba pats ūkio subjektas nusprendžia skelbti tarpinę finansinę ataskaitą pagal tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus. Tarptautinių apskaitos standartų komitetas (*) skatina ūkio subjektus, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama viešai, pateikti tarpines finansines ataskaitas, atitinkančias šiame standarte nurodytus pripažinimo, vertinimo ir atskleidimo principus. Paprastai ūkio subjektai, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama viešai, yra skatinami:
 - a) pateikti bent jau finansinių metų pirmosios pusės tarpines finansines ataskaitas; ir
 - b) sudaryti sąlygas susipažinti su jų tarpinėmis finansinėmis ataskaitomis ne vėliau kaip po 60 dienų nuo tarpinio atskaitinio laikotarpio pabaigos.
- 2 Kiekviena finansinė ataskaita, metinė ar tarpinė, yra atskirai įvertinama dėl atitikimo tarptautiniams finansinės atskaitomybės standartams. Faktas, kad tam tikrais finansiniais metais ūkio subjektas galėjo nepateikti tarpinių finansinių ataskaitų ar pateikė tarpines finansines ataskaitas, kurios neatitinka šio standarto, netrukdo ūkio subjektui teikti metines finansines ataskaitas, atitinkančias tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus, jei kitais atžvilgiais jos juos atitinka.
- 3 Jeigu ūkio subjekto tarpinė finansinė ataskaita yra laikoma atitinkančia tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus, ji turi atitikti visus šio standarto reikalavimus. 19 straipsnis reikalauja atskleisti šį faktą.

APIBRĖŽIMAI

- 4 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Tarpinis atskaitinis laikotarpis – trumpesnis nei visi finansiniai metai atskaitinis laikotarpis.

Tarpinė finansinė ataskaita – finansinė ataskaita, kurią sudaro tarpinio atskaitinio laikotarpio arba visas finansinių ataskaitų rinkinys (kaip aprašyta 1-ajame TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“), arba sutrumpintų finansinių ataskaitų rinkinys (kaip aprašyta šiame standarte).

TARPINĖS FINANSINĖS ATASKAITOS TURINYS

- 5 1-asis TAS nustato, kad visas finansinių ataskaitų rinkinys yra tas, kurį sudaro šie komponentai:
 - a) balansas;
 - b) pelno (nuostolių) ataskaita;
 - c) nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita, kurioje parodomi arba:
 - i) visi nuosavo kapitalo pokyčiai; arba
 - ii) kiti nuosavo kapitalo pokyčiai, atsiradę ne dėl sandorių su nuosavybės valdytojais, veikiančiais pagal savo, kaip nuosavybės valdytojų, galimybes;

(*) Tarptautinių apskaitos standartų komitetas buvo pakeistas Tarptautinių apskaitos standartų valdyba, kuri veiklą pradėjo 2001 m.

- d) pinigų srautų ataskaita; ir
- e) aiškinamasis raštas, apimantis svarbių apskaitos politikos priemonių santrauką ir kitas aiškinamąsias pastabas.
- 6 Siekiant ataskaitas pateikti laiku, nepatiriant pernelyg didelių išlaidų ir norint išvengti anksčiau pateiktos informacijos kartojimo, iš ūkio subjekto gali būti reikalaujama arba leidžiama pasirinkti tarpiniais laikotarpiais pateikti mažiau informacijos negu metinėse finansinėse ataskaitose. Šis standartas nustato minimalų tarpinės finansinės ataskaitos turinį, įskaitant sutrumpintas finansines ataskaitas ir pasirinktas aiškinamojo rašto pastabas. Tarpinė finansinė ataskaita skirta tam, kad būtų pateiktas visas atnaujintas paskutinių metų finansinių ataskaitų rinkinys. Taigi joje aprašoma nauja veikla, įvykiai, aplinkybės ir nedubliuojama ankstesnėje ataskaitoje pateikta informacija.
- 7 Niekas šiame standarte ūkio subjektui nedraudžia ir netrukdo teikiamoje tarpinėje finansinėje ataskaitoje skelbti viso finansinių ataskaitų rinkinio (kaip nurodyta 1-ajame TAS) vietoj sutrumpintų finansinių ataskaitų ir pasirinktų aiškinamojo rašto pastabų. Šis standartas taip pat nedraudžia ir netrukdo įmonei į sutrumpintas tarpines finansines ataskaitas įtraukti daugiau kaip minimalų kiekį straipsnių ar pasirinktų aiškinamojo rašto pastabų, nurodytų šiame standarte. Šio standarto pripažinimo ir vertinimo nuorodos taip pat taikomos visoms tarpinio laikotarpio finansinėms ataskaitoms, kuriose turėtų būti pateikti visi šio standarto reikalaujami atskleidimai (ypač 16 straipsnio reikalaujamos pasirinktos aiškinamojo rašto pastabos), taip pat ir tie, kurių reikalauja kiti standartai.

Tarpinės finansinės ataskaitos sudedamosios dalys

- 8 Tarpinę finansinę ataskaitą sudaro mažiausiai šios sudedamosios dalys:
- a) sutrumpintas balansas;
- b) sutrumpinta pelno (nuostolių) ataskaita;
- c) sutrumpinta ataskaita, nurodanti: arba i) visus nuosavo kapitalo pokyčius, arba ii) kitus nuosavo kapitalo pokyčius nei tie, kurie kyla iš kapitalo sandorių su savininkais ir paskirstymo savininkams;
- d) sutrumpinta pinigų srautų ataskaita; ir
- e) pasirinktos aiškinamojo rašto pastabos.

Tarpinių finansinių ataskaitų forma ir turinys

- 9 Jeigu ūkio subjektas, sudarantis tarpinę finansinę ataskaitą, pateikia visą finansinių ataskaitų rinkinį, šių ataskaitų forma ir turinys atitinka 1-ajame TAS visam finansinių ataskaitų rinkiniui keliamus reikalavimus.
- 10 Jeigu ūkio subjektas, sudarantis tarpinę finansinę ataskaitą, pateikia sutrumpintų finansinių ataskaitų rinkinį, šios sutrumpintos ataskaitos apima mažiausiai kiekvieną straipsnį ir tarpines sumas, kurios buvo įtrauktos į paskutines jo metines finansines ataskaitas, ir pasirinktas aiškinamojo rašto pastabas, kaip to reikalauja šis standartas. Papildomi straipsniai ar pastabos įtraukiami, jeigu juos praleidus tarpinės finansinės ataskaitos taptų klaidinančios.
- 11 Pagrindinis ir sumažintas pelnas vienai akcijai pateikiamas pilnoje arba sutrumpintoje tarpinio laikotarpio ataskaitoje, parodančioje pelno ar nuostolio komponentus.
- 12 1-ajame TAS pateikiami nurodymai dėl finansinių ataskaitų struktūros. 1-ojo TAS taikymo nuorodos pateikia būdus, kaip gali būti pateikiamas balansas, pelno (nuostolių) ataskaita ir nuosavybės pokyčių ataskaita.
- 13 1-asis TAS reikalauja, kad nuosavybės pokyčių ataskaita būtų pateikiama kaip atskira ūkio subjekto finansinių ataskaitų sudedamoji dalis, o informaciją apie nuosavybės pokyčius, atsirandančius dėl sandorių su nuosavybės valdytojais, veikiančiais pagal savo, kaip nuosavybės valdytojų, galimybes (įskaitant paskirstymus nuosavybės valdytojams) leidžiama parodyti arba ataskaitoje, arba aiškinamajame rašte. Savo tarpinėje nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje ūkio subjektas laikosi to paties formato, kaip ir naujausioje metinėje ataskaitoje.
- 14 Konsoliduota tarpinė finansinė ataskaita sudaroma, jeigu ūkio subjekto paskutinės metinės finansinės ataskaitos buvo konsoliduotos. Patronuojančiosios įmonės atskiros finansinės ataskaitos nederinamos arba nėra lyginamos su konsoliduotomis ataskaitomis paskutinėje metinėje finansinėje ataskaitoje. Jeigu ūkio subjekto metinė finansinė ataskaita apima patronuojančiosios įmonės atskiras finansines ataskaitas kartu su konsoliduotomis finansinėmis ataskaitomis, šis standartas nei reikalauja, nei draudžia įtraukti patronuojančiosios įmonės atskiras ataskaitas į ūkio subjekto tarpinę finansinę ataskaitą.

Pasirinktos aiškinamojo rašto pastabos

- 15 Ūkio subjekto tarpinės finansinės ataskaitos vartotojams greičiausiai bus prieinama ir paskutinė to ūkio subjekto metinė finansinė ataskaita. Todėl nebūtina tarpinės finansinės ataskaitos aiškinamajame rašte pateikti palyginti nesvarbios informacijos, kuri jau buvo nurodyta paskutinės metinės finansinės ataskaitos aiškinamajame rašte, papildymus. Tarpinio laikotarpio datą naudingiau paaiškinti įvykius ir sandorius, įvykusius po paskutinės metinės ataskaitos datos, kurie yra svarbūs, norint suprasti ūkio subjekto finansinės būklės ir rezultatų pokyčius.
- 16 Mažiausia, ką ūkio subjektas įtraukia į savo tarpinių finansinių ataskaitų aiškinamąjį raštą, yra toliau nurodoma informacija (jeigu ji reikšminga ir neatskleista kitur tarpinėje finansinėje ataskaitoje). Paprastai pateikiama informacija apima einamuosius finansinius metus. Tačiau ūkio subjektas atskleidžia visus įvykius ir sandorius, kurie yra svarbūs, norint suprasti tarpinį atskaitinį laikotarpį:
- a) pareiškimą, kad tarpinėms finansinėms ataskaitoms taikoma ta pati apskaitos politika ir tie patys skaičiavimo metodai kaip ir paskutinėse metinėse finansinėse ataskaitose arba, jeigu ši politika arba metodai pasikeitė, pokyčio pobūdžio ir poveikio aprašymą;
 - b) aiškinimus apie tarpinio laikotarpio operacijų pasikartojimą sezonais ar ciklais;
 - c) neįprasto pobūdžio, dydžio ar veikimo apimties operacijų, veikiančių turtą, išipareigojimus, nuosavybę, grynąsias pajamas ar pinigų srautus, pobūdį ir sumą;
 - d) ankstesniais atskaitinių finansinių metų tarpiniais laikotarpiais pateiktų sumų skaičiavimo pasikeitimų pobūdį ir sumą ar ankstesniais finansiniais metais pateiktų sumų skaičiavimo pokyčius, jei jie daro reikšmingą poveikį tarpiniam atskaitiniam laikotarpiui;
 - e) skolos ir nuosavybės vertybinių popierių išleidimą, atpirkimą ir apmokėjimą;
 - f) dividendus (sukauptuosius ar tenkančius vienai akcijai), atskirai sumokėtus už paprastąsias ir kitokias akcijas;
 - g) segmentų informaciją (segmentų informaciją pateikti įmonės tarpinėse finansinėse ataskaitose reikia tik tada, jeigu 8-ajame TFAS „Veiklos segmentai“ reikalaujama, kad įmonė segmentų informaciją pateiktų metinėse finansinėse ataskaitose):
 - i) pajamas iš išorės klientų, jeigu jos yra įtrauktos į pelno ar nuostolio sumą, kurią tikrina ar apie kurią kitais būdais yra reguliariai informuojamas pagrindinis sprendimus priimančias asmuo;
 - ii) segmento vidaus pajamas, jeigu jos yra įtrauktos į segmento pelno ar nuostolio sumą, kurią tikrina ar apie kurią kitais būdais yra reguliariai informuojamas pagrindinis sprendimus priimančias asmuo;
 - iii) segmento pelno ar nuostolio sumą;
 - iv) visą turtą, kurio vertė, nurodyta paskutinėse metinėse finansinėse ataskaitose, labai pasikeitė;
 - v) skirstymo į segmentus pagrindo arba segmentų pelno ar nuostolio sumų vertinimo pagrindo skirtumų apibūdinimą lyginant su praėjusių metų finansinėmis ataskaitomis;
 - vi) apskaitytino segmento galutinių pelno ir nuostolio sumų suderinimą su įmonės pelnu ar nuostoliu prieš įtraukiant mokesčių sąnaudas (mokesčių pajamas) ar nutraukiant veiklą. Tačiau, jeigu įmonė apskaitytiniams segmentams priskiria tokius straipsnius, kaip mokesčių sąnaudos (mokesčių pajamos), visas segmento pelno ar nuostolio sumas ji gali derinti su pelno ar nuostolio sumomis po minėtų straipsnių įtraukimo. Derinant sumas, kurios yra svarbios, apie jas informaciją reikia nurodyti atskirai ir apibūdinti;
 - h) po tarpinio laikotarpio pabaigos įvykusius reikšmingus įvykius, kurie nebuvo parodyti tarpinio laikotarpio finansinėse ataskaitose;
 - i) ūkio subjekto struktūros pokyčių per tarpinį laikotarpį poveikį, įskaitant verslo jungimus, dukterinių įmonių, ilgalaikių investicijų įsigijimą ir perleidimą, restruktūrizavimą ir nutrauktą veiklą. Verslo jungimų atveju ūkio subjektas atskleidžia informaciją, reikalaujamą atskleisti pagal 3-iojo TFAS „Verslo jungimai“ 66–73 straipsnius; ir
 - j) neapibrėžtųjų išipareigojimų ar neapibrėžtojo turto pokyčius nuo paskutinio metinio balanso datos.

- 17 Informacijos atskleidimų, kurių reikalaujama pagal 16 straipsnį, pavyzdžiai pateikiami toliau. Atskiri standartai ir aiškinimai pateikia nurodymus dėl daugelio šių straipsnių atskleidimo:
- a) atsargų nurašymą iki gryniosios galimo realizavimo vertės ir tokio nurašymo panaikinimą;
 - b) nuostolio dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų, nematerialiojo turto ar kito turto vertės sumažėjimo pripažinimą ir tokių nuostolių panaikinimą;
 - c) bet kokių atidėjinių restruktūrizavimo išlaidoms atkūrimą;
 - d) nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų įsigijimą ir perdavimą;
 - e) nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų pirkimo įsipareigojimus;
 - f) teisminių ginčų sprendimus;
 - g) ankstesnių laikotarpių klaidų taisymus;
 - h) (panaikintas);
 - i) bet kokią paskolos mokėjimo nevykdymą ar paskolos sutarties pažeidimą, kuris nebuvo ištaisytas balanso datą ar iki jos; ir
 - j) susijusių šalių sandorius.
- 18 Kituose standartuose nurodoma, kokia konkreči informacija turi būti pateikiama finansinėse ataskaitose. Šiame kontekste finansinės ataskaitos – tai finansinių ataskaitų, paprastai įtraukiamų į metinę finansinę ataskaitą, o kartais ir į kitas ataskaitas, visi rinkiniai. Pateikti informaciją, kurios reikalaujama kituose standartuose, išskyrus šio standarto 16 straipsnio i punkte nustatytus reikalavimus, yra nebūtina, jeigu ūkio subjekto tarpinę finansinę ataskaitą sudaro tik sutrumpintos finansinės ataskaitos ir pasirinktos aiškinamojo rašto pastabos, o ne visos finansinių ataskaitų rinkinys.

Atitikties TFAS atskleidimas

- 19 Jeigu ūkio subjekto tarpinė finansinė ataskaita atitinka šį standartą, šis faktas atskleidžiamas. Tarpinė finansinė ataskaita nėra apibūdinama kaip atitinkanti standartus, jeigu ji neatitinka visų tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų reikalavimų.

Laikotarpiai, kurių tarpinės finansinės ataskaitas reikalaujama pateikti

- 20 Tarpinės ataskaitos apima tokių laikotarpių tarpinės finansinės ataskaitas (sutrumpintas ar pilnas):
- a) tarpinio ataskaitinio laikotarpio pabaigos balansas ir lyginamasis tik ką pasibaigusių finansinių metų pabaigos balansas;
 - b) dabartinio tarpinio ataskaitinio laikotarpio ir sudarytos nuo dabartinio laikotarpio pradžios kaupimo principu iki dabartinių finansinių metų pelno (nuostolių) ataskaitos kartu su lyginamosiomis paskutinių pasibaigusių finansinių metų lyginamųjų tarpinių ataskaitinių laikotarpių (dabartinių ir prasidėjusių prieš 12 mėn.) pelno (nuostolių) ataskaitomis;
 - c) ataskaita, parodanti nuosavo kapitalo pokyčius, sudaryta nuo dabartinio laikotarpio pradžios kaupimo principu iki dabartinių finansinių metų pabaigos, kartu su lyginamąja paskutinių pasibaigusių finansinių metų lyginamojo tarpinio ataskaitinio laikotarpio (dabartinio ir prasidėjusio prieš 12 mėn.) ataskaita; ir
 - d) sudaryta nuo dabartinio laikotarpio pradžios kaupimo principu iki dabartinių finansinių metų pabaigos srautų ataskaita kartu su lyginamojo tarpinio ataskaitinio laikotarpio (dabartinio ir prasidėjusio prieš 12 mėn.) ataskaita.
- 21 Ūkio subjektui, kurio veikla vykdoma sezonais, gali būti naudinga dvylikos mėnesių, pasibaigiančių tarpinių ataskaitų pateikimo dieną, finansinė informacija ir lyginamoji ankstesnių dvylikos mėnesių informacija. Atitinkamai skatinama, kad ūkio subjektai, kurių veikla yra sezoninė, apsvarstytų, ar reikia pateikti tokią informaciją papildomai prie ankstesnio straipsnio reikalaujamos informacijos.
- 22 A priedas paaiškina laikotarpius, kuriuos privalo pateikti ūkio subjektai, pateikiantys finansines ataskaitas pusmečiais ir ketvirčiais.

Reikšmingumas

- 23 Sprendžiant, kaip pripažinti, vertinti, klasifikuoti ar parodyti turtą tarpinėse finansinėse ataskaitose, jo reikšmingumas įvertinamas pagal tarpinio laikotarpio finansinius duomenis. Vertinant reikšmingumą, pripažįstama, kad tarpiniai vertinimai gali būti išsamesni negu metinių finansinių duomenų įvertinimas.
- 24 1-asis TAS ir 8-asis TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų politika ir klaidos“ nurodo, kad straipsnis yra reikšmingas, jei jo nepateikimas ar klaidingas pateikimas gali turėti įtakos finansinių ataskaitų vartotojų priimamiems ekonominiams sprendimams. 1-asis TAS reikalauja atskirai nurodyti reikšmingus straipsnius, įskaitant, pavyzdžiui, nutraukiamą veiklą, o 8-asis TAS reikalauja atskleisti apskaitinių įvertinimų keitimus, klaidas ir apskaitos politikos pakeitimus. Šie du standartai nepateikia kiekybinės reikšmingumo nuorodos.
- 25 Nors, įvertinant reikšmingumą, visada privalu vadovautis profesine patirtimi, šiame standarte sprendimas dėl pripažinimo ir pateikimo grindžiamas tarpinio laikotarpio duomenimis, remiantis aiškiais tarpiniais skaičiavimais. Dėl to, pavyzdžiui, neįprasti straipsniai, apskaitos politikos arba įvertinimų keitimai ir klaidos pripažįstamos ir pateikiamos remiantis jų tarpinio laikotarpio duomenų reikšmingumu dėl to, kad būtų išvengta klaidinančių išvadų, galinčių kilti dėl nepateikimo. Svarbiausias tikslas yra užtikrinti, kad tarpinė finansinė ataskaita apimtų visą informaciją, svarbią šio ūkio subjekto tarpinio laikotarpio finansinei būklei ir finansiniams rezultatams suprasti.

ATSKLEIDIMAS METINĖSE FINANSINĖSE ATASKAITOSE

- 26 Jeigu tarpinio laikotarpio ataskaitose pateiktos sumos reikšmingai pasikeičia per paskutinį finansinių metų tarpinį laikotarpį, o atskira to tarpinio laikotarpio finansinė ataskaita nepateikiama, skaičiavimo pakeitimo pobūdis ir suma turi būti nurodomi tų finansinių metų metinių finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte.
- 27 8-ajame TAS reikalaujama pateikti įvertinimo keitimo, turinčio reikšmingą poveikį dabartiniam laikotarpiui arba tikėtiną reikšmingą poveikį vėlesniems laikotarpiams, pobūdį ir (jei tai įmanoma) sumas. Šio standarto 16 straipsnio d punkte reikalaujama pateikti tarpinėje finansinėje ataskaitoje panašią informaciją. Pavyzdžiui, tarpinio finansinio laikotarpio įvertinimo keitimas, susijęs su atsargų nukainojimu, restruktūrizavimu ar vertės sumažėjimo nuostoliais, pateiktas tų pačių finansinių metų ankstesnio tarpinio laikotarpio ataskaitose. Prieš tai esančiame straipsnyje reikalaujamas pateikimas yra suderintas su 8-ojo TAS reikalavimu, turėtų būti siauresnio pobūdžio ir susijęs tik su įvertinimo keitimu. Iš ūkio subjekto nereikalaujama, kad jis į savo metines finansines ataskaitas įtrauktų papildomą tarpinių laikotarpių finansinę informaciją.

PRIPAŽINIMAS IR VERTINIMAS**Tokia pati kaip metinė apskaitos politika**

- 28 Ūkio subjektas tarpinėms finansinėms ataskaitoms taiko tą pačią apskaitos politiką kaip ir metinėms finansinėms ataskaitoms, nebent po paskutinių metinių finansinių ataskaitų datos buvo padaryta apskaitos politikos pakeitimų, kurie bus parodyti kitose metinėse finansinėse ataskaitose. Tačiau ūkio subjekto finansinių ataskaitų pateikimo dažnumas (kas metai, kas pusė metų, kas ketvirtis) nedaro įtakos jo metinių rezultatų įvertinimui. Šio tikslo siekiant, tarpinėse ataskaitose pateikiami reikalingi vertinimai atliekami einamųjų finansinių metų rezultatų pagrindu.
- 29 Reikalavimas, kad tarpinėse finansinėse ataskaitose ūkio subjektas taikytų tą pačią apskaitos politiką kaip ir metinėse finansinėse ataskaitose, galėtų atrodyti teigiantis, kad tarpinio laikotarpio vertinimai turėtų būti atliekami taip, tarsi kiekvienas tarpinių ataskaitų pateikimo laikotarpis būtų atskiras, nepriklausomas laikotarpis, už kurį pateikiamos ataskaitos. Tačiau nurodymas, kad ūkio subjekto ataskaitų pateikimo dažnumas neturi paveikti metinių finansinių rezultatų vertinimo, 28 straipsnis pripažįsta, kad tarpinis laikotarpis yra ilgesnio laikotarpio finansinių metų dalis. Vertinimas einamųjų finansinių metų rezultatų pagrindu gali apimti dabartinių finansinių metų ankstesniais tarpiniais laikotarpiais ataskaitose pateiktų sumų skaičiavimo pakeitimus. Bet tarpinių laikotarpių turto, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų pripažinimo principai yra tokie patys kaip ir metinėse finansinėse ataskaitose.
- 30 Iliustruojame:
- a) tarpinio atskaitinio laikotarpio atsargų nurašymo, restruktūrizavimo ar vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimo ir vertinimo principai yra tokie patys, kokių ūkio subjektas laikytųsi, pateikdamas tik metines finansines ataskaitas. Tačiau, jeigu tokie straipsniai pripažįstami ir vertinami vieną tarpinį laikotarpį, o skaičiavimas keičiasi kitą tų pačių finansinių metų tarpinį laikotarpį, pirmasis skaičiavimas kitą tarpinį laikotarpį yra keičiamas padidinant nuostolio sumą ar panaikinant anksčiau pripažintą sumą;

- b) išlaidos, kurios tarpinio laikotarpio pabaigoje neatitinka turto apibrėžimo, nėra išskiriamos balanse, kol bus sulaukta naujos informacijos ir jos atitiks turto apibrėžimą ar norint tolygiai paskirstyti pajamas finansinių metų tarpiniams laikotarpiams; ir
- c) pelno mokesčio sąnaudos pripažįstamos kiekvieną tarpinį laikotarpį, remiantis laukiamu visų finansinių metų geriausiu vidutinio svertinio pelno mokesčio vidurkio apskaičiavimu. Vieną tarpinį laikotarpį sukauptos pelno mokesčio sumos gali būti koreguojamos kitą tą pačių finansinių metų tarpinį laikotarpį, jeigu pasikeičia pelno mokesčio tarifas.
- 31 Pagal *Finansinių ataskaitų sudarymo ir pateikimo pagrindus* (toliau – *Pagrindai*) pripažinimas yra „turto, atitinkančio elemento apibrėžimą ir pripažinimo kriterijus, pateikimas balanse ar pelno (nuostolių) ataskaitoje“. Turto, išpareigojimų, pajamų ir sąnaudų apibrėžimai yra pagrindiniai atliekant pripažinimą tiek metinių, tiek tarpinių finansinių ataskaitų datą.
- 32 Turtui taikomi tie patys būsimosios ekonominės naudos kriterijai ir tarpiniais laikotarpiais, ir ūkio subjekto finansinių metų pabaigoje. Išlaidos, kurios dėl savo pobūdžio negali būti laikomos turtu finansinių metų pabaigoje, negalės būti laikomos turtu ir tarpiniais laikotarpiais. Panašiai ir išpareigojimai: tarpinių finansinių ataskaitų datą turi parodyti tą datą esamus išpareigojimus, taip pat kaip ir metinių finansinių ataskaitų datą.
- 33 Esminė pajamų ir sąnaudų ypatybė yra ta, kad susijusių turto ir išpareigojimų įplaukos ir išmokos jau yra patirtos. Jeigu buvo gautos šios įplaukos ir išmokėtos išmokos, pripažįstamos susijusios pajamos ar sąnaudos; Priešingu atveju jos nepripažįstamos. *Pagrinduose* teigiama, kad „pelno (nuostolių) ataskaitoje sąnaudos pripažįstamos, kai sumažėja būsimoji ekonominė nauda, susijusi su turto sumažėjimu arba išpareigojimų padidėjimu, ir kai tokį sumažėjimą galima patikimai įvertinti. (...) *Pagrinduose* neleidžiama balanse pripažinti turto, kuris neatitinka turto ar išpareigojimų apibrėžimo“.
- 34 Vertindamas savo turtą, išpareigojimus, pajamas, sąnaudas ir pinigų srautus, pateiktinus finansinėse ataskaitose, ūkio subjektas, teikiantis tik metines ataskaitas, gali atsižvelgti į visą finansinių metų informaciją. Ji vertinama einamųjų metų pagrindu.
- 35 Ūkio subjektas, ataskaitas pateikiantis kas pusę metų, pirmų šešių mėnesių laikotarpio finansinėse ataskaitose remiasi metų vidurio ar iškart po to prieinama informacija, o dvylikos mėnesių laikotarpio – informacija, prieinama metų pabaigoje ar iškart jiems pasibaigus. Dvylikos mėnesių įvertinimai parodo galimus šešių mėnesių ataskaitose pateiktų sumų skaičiavimo pokyčius. Sumos, pateiktos pirmų šešių mėnesių laikotarpio tarpinėje finansinėje ataskaitoje retrospektyviai nekoreguojamos. Tačiau 16 straipsnio d punktas ir 26 straipsnis reikalauja, kad bet kokie reikšmingi veiklos pobūdžio ir sumų skaičiavimo pasikeitimai būtų nurodyti.
- 36 Ūkio subjektas, ataskaitas pateikiantis dažniau kaip kas pusę metų, kiekvieno tarpinio laikotarpio pajamas ir sąnaudas vertina einamųjų metų pagrindu, remdamasis kiekvieno finansinių ataskaitų rinkinio sudarymo metu prieinama informacija. Pajamų ir sąnaudų sumos, pateiktos tarpinio ataskaitinio laikotarpio ataskaitose, parodo visus finansinių metų praėjusių tarpinių laikotarpių ataskaitose pateiktus skaičiavimo pokyčius. Sumos, pateiktos pirmų šešių mėnesių laikotarpio tarpinėse finansinėse ataskaitose, nekoreguojamos retrospektyviai. Tačiau 16 straipsnio d punktas ir 26 straipsnis reikalauja, kad bet kokie reikšmingi veiklos pobūdžio ir sumų skaičiavimo pasikeitimai būtų nurodyti.

Sezonais, ciklais ar atsitiktinai gaunamos pajamos

- 37 Pajamos, kurios finansiniais metais gaunamos sezonais, ciklais ar atsitiktinai, tarpinių finansinių ataskaitų datą nenumatomos ar neatidedamos, jeigu jų nebūtų įprasta numatyti ar atidėti ūkio subjekto finansinių metų pabaigoje.
- 38 Pavyzdžiais galėtų būti pajamos: dividendai, autoriniai atlyginimai ir vyriausybės dotacijos, subsidijos. Be to, kai kurie ūkio subjektai vienais finansinių metų tarpiniais laikotarpiais nuolat gauna didesnes pajamas nei kitais, pavyzdžiui, sezoninės mažmeninių pajamos. Tokios pajamos pripažįstamos, kai jos susidaro.

Per finansinius metus netolygiai patiriamos išlaidos

- 39 Išlaidos, kurios netolygiai patiriamos per ūkio subjekto finansinius metus, pateikiant tarpines finansines ataskaitas numatomos ar atidedamos, jeigu (ir tik tuo atveju) jas numatyti ar atidėti įprasta finansinių metų pabaigoje.

Pripažinimo ir vertinimo principų taikymas

- 40 B priede pateikiami pagrindinių pripažinimo ir vertinimo principų, nurodytų 28–39 straipsniuose, taikymo pavyzdžiai.

Skaičiavimų naudojimas

- 41 Nustatomos tokios įvertinimo procedūros, kurių laikomasi tarpinėje finansinėje ataskaitoje ir kurios garantuotų, kad pateikiama informacija yra patikima, o visa reikšminga informacija, svarbi ūkio subjekto finansinei būklei ir veiklos rezultatams suprasti, yra tinkamai atskleista. Nepaisant to, kad tiek metinėse, tiek tarpinėse finansinėse ataskaitose vertinimas dažniausiai yra pagrįstas skaičiavimais, sudarant tarpines finansines ataskaitas paprastai tenka panaudoti daugiau skaičiavimo metodų nei metinėse finansinėse ataskaitose.
- 42 C priede pateikiami skaičiavimų naudojimo tarpiniais laikotarpiais pavyzdžiai.

ANKSTESNIŲ TARPINIŲ ATASKAITINIŲ LAIKOTARPIŲ PERSKAIČIAVIMAI

- 43 Apskaitos politikos pakeitimas, kuriam naujas standartas ar aiškinimas nenustato pereinamojo laikotarpio, parodomas:
- a) perskaičiuojant dabartinių finansinių metų ankstesnių tarpinių laikotarpių finansines ataskaitas, taip pat bet kurių ankstesnių finansinių metų, kurių finansinės ataskaitos turi būti taisomos pagal 8-ąją TAS, palyginamų tarpinių laikotarpių tarpines finansines ataskaitas; arba
 - b) kai naujos apskaitos politikos taikymo sukaupto poveikio dabartinių finansinių metų pradžioje taikant naują apskaitos politiką visiems ankstesniems laikotarpiams nustatyti neįmanoma koreguojant dabartinių finansinių metų ankstesnių tarpinių laikotarpių finansines ataskaitas, taip pat ankstesnių finansinių metų palyginamų tarpinių laikotarpių finansines ataskaitas, pritaikant naują apskaitos politiką perspektyviai nuo ankščiausios įmanomos datos.
- 44 Vienas iš anksčiau paminėto principo tikslų – garantuoti, kad per visus finansinius metus tam tikrai sandorių klasei būtų taikoma viena apskaitos politika. Pagal 8-ąją TAS apskaitos politikos keitimą turi atspindėti jos retrospektyvus taikymas, taisant ankstesnio laikotarpio finansinius duomenis nuo ankščiausios įmanomos datos. Tačiau jeigu visų ankstesniųjų finansinių metų sukauptos koregavimo sumos nustatyti neįmanoma, tada pagal 8-ąją TAS naujoji politika taikoma perspektyviai nuo ankščiausios įmanomos datos. 43 straipsnyje nurodyto principo reikalavimas yra užtikrinti, kad kiekvienas dabartinių finansinių metų apskaitos politikos keitimas taikomas arba retrospektyviai, arba, jeigu tai neįmanoma, perspektyviai, nuo ne vėliau kaip dabartinių finansinių metų pradžios.
- 45 Jeigu apskaitos pakeitimai būtų rodomi nuo tarpinės datos visus finansinius metus, tam tikrai sandorių grupei vienais finansiniais metais galėtų būti taikomos dvi skirtingos apskaitos politikos. Dėl to kiltų tarpinio paskirstymo sunkumų, taptų neaiškūs veiklos rezultatai, būtų sunkiau analizuoti ir suprasti tarpinio laikotarpio informaciją.

ĮSIGALIOJIMO DATA

- 46 Šis standartas taikomas 1999 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansinėms ataskaitoms. Ankstesnis taikymas yra skatinamas.

36-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS**„Turto vertės sumažėjimas“****TIKSLAS**

- 1 Šio standarto tikslas – nustatyti procedūras, kurias privalo taikyti ūkio subjektas siekdamas garantuoti, kad jo turtas nebūtų apskaitomas suma, didesne už atsiperkamąją vertę. Turtas apskaitomas suma, didesne už jo atsiperkamąją vertę, kai jo balansinė vertė viršija sumą, kurią tikimasi padengti tą turtą naudojant ar parduodant. Tokiu atveju šis turtas apibūdinamas kaip sumažėjusios vertės, o šiame standarte reikalaujama, kad ūkio subjektas pripažintų nuostolius dėl vertės sumažėjimo. Standarte taip pat nustatoma, kada ūkio subjektas turėtų panaikinti nuostolius dėl vertės sumažėjimo, ir nurodomi atskleidimo reikalavimai.

TAIKYMAS

- 2 Šis standartas turi būti taikomas apskaitant viso turto vertės sumažėjimą, išskyrus:
- a) atsargų (žr. 2-ąjį TAS „Atsargos“);
 - b) turto, atsirandančio pagal statybos sutartis (žr. 11-ąjį TAS „Statybos sutartys“);
 - c) atidėtųjų mokesčių turto (žr. 12-ąjį TAS „Pelno mokesčiai“);
 - d) turto, atsirandančio dėl išmokų darbuotojams (žr. 19-ąjį TAS „Išmokos darbuotojams“);
 - e) finansinio turto, patenkančio į 39-ojo TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“ taikymo sritį;
 - f) tikrąją vertę vertinamo investicinio turto (žr. 40-ąjį TAS „Investicinis turtas“);
 - g) tikrąją vertę vertinamo biologinio turto, susijusio su žemės ūkio veikla, atėmus numatomas pardavimo vietos išlaidas (žr. 41-ąjį TAS „Žemės ūkis“);
 - h) atidėtų įsigijimo išlaidų, taip pat nematerialiojo turto, atsirandančio dėl draudiko sutartinių teisių pagal draudimo sutartis, kurioms taikomas 4-asis TFAS „Draudimo sutartys“; ir
 - i) ilgalaikio turto (ar perleidžiamų grupių), kuris pagal 5-ąjį TFAS „Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“ yra parduoti skirto turto grupėje.
- 3 Šis standartas netaikomas atsargoms, pagal statybos sutartis atsirandančiam turtui, atidėtųjų mokesčių turtui, dėl išmokų darbuotojams atsirandančiam turtui ar turtui, kuris priskiriamas parduoti skirto (ar įtraukiamas į perleidžiamą grupę, kuri priskiriama parduoti skirtų turto vienetų grupei) turto grupei, nes galiojančiuose standartuose, taikomuose tokiam turtui, yra nurodyti šio turto pripažinimo ir vertinimo reikalavimai.
- 4 Šis standartas taikomas finansiniam turtui, kuris priskiriamas:
- a) dukterinėms įmonėms, kaip tai apibrėžta 27-ajame TAS „Konsoliduotos ir atskiros finansinės ataskaitos“;
 - b) asocijuotosioms įmonėms, kaip tai apibrėžta 28-ajame TAS „Investicijos į asocijuotąsias įmones“; ir
 - c) bendroms įmonėms, kaip tai apibrėžta 31-ajame TAS „Dalys bendrose įmonėse“.
- Dėl kito finansinio turto vertės sumažėjimo žr. 39-ąjį TAS.
- 5 Šis standartas netaikomas finansiniam turtui, kuriam taikomas 39-asis TAS, investiciniam turtui, vertinamam tikrąja verte pagal 40-ąjį TAS, ar biologiniam turtui, susijusiam su žemės ūkio veikla ir vertinamam tikrąja verte atėmus numatomas pardavimo vietos išlaidas pagal 41-ąjį TAS. Tačiau šis standartas yra taikomas turtui, apskaitomam

perkainota vertė (t. y. tikrąja vertė) remiantis kitais standartais, pvz., perkainojimo metodu pagal 16-ąjį TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai“. Nustatymas, ar perkainoto turto vertė gali būti sumažėjusi, priklauso nuo turto tikrosios vertės nustatymo principo:

- a) jei to turto tikroji vertė yra jo rinkos vertė, vienintelis skirtumas tarp turto tikrosios vertės ir jo tikrosios vertės atėmus pardavimo išlaidas yra tiesioginės papildomos turto perleidimo išlaidos:
 - i) jei perleidimo išlaidos yra nereikšmingos, tai perkainoto turto atsiperkamoji vertė yra būtinai artima jo perkainotai vertei (t. y. tikrajai vertei) ar didesnė. Tokiu atveju įvykdžius perkainojimo reikalavimus, perkainoto turto vertė neturėtų būti sumažėjusi ir atsiperkamosios vertės apskaičiuoti nereikėtų;
 - ii) jei perleidimo išlaidos nėra nereikšmingos, tuomet perkainoto turto tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas yra būtinai mažesnė už jo tikrąją vertę. Todėl perkainoto turto vertė sumažės, jei jo naudojimo vertė bus mažesnė už perkainotą jo vertę (t. y. tikrąją vertę). Tokiu atveju pritaikęs perkainojimo reikalavimus, ūkio subjektas taiko šį standartą dėl to, kad nustatytų, ar turto vertė gali būti sumažėjusi;
- b) jei turto tikroji vertė nustatoma kitu būdu, o ne pagal jo rinkos vertę, tai perkainota jo vertė (t. y. tikroji vertė) gali būti didesnė ar mažesnė už jo atsiperkamąją vertę. Taigi, pritaikęs perkainojimo reikalavimus, ūkio subjektas taiko šį standartą dėl to, kad nustatytų, ar turto vertė gali būti sumažėjusi.

APIBRĖŽIMAI

- 6 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Aktyvioji rinka – rinka, kurioje yra visos žemiau nurodytos sąlygos:

- a) rinkoje parduodami vienetai yra vienas kitam panašūs;
- b) pirkėjus ir pardavėjus, ketinančius pirkti ir parduoti, galima nesunkiai rasti bet kuriuo metu; ir
- c) informacija apie kainas prieinama visuomenei.

Verslo jungimo sutarties data – data, kai besijungiančios šalys pasiekia reikšmingą susitarimą ir, jei ūkio subjektas yra listinguojamas, tai yra viešai paskelbiama. Priverstinio perėmimo atveju anksčiausia data, kai pasiekiamas reikšmingas susitarimas tarp besijungiančių šalių, laikoma ta data, kada pakankamas išsitygijimo ūkio subjekto savininkų skaičius priima išsitygijimo ūkio subjekto pasiūlymą, pagal kurį jis perima išsitygijimo ūkio subjekto kontrolę.

Balansinė vertė – suma, kuria pripažįstamas turtas, atėmus visą sukaupytą nusidėvėjimą (amortizaciją) ir sukaupytas vertės sumažėjimo nuostolius.

Pinigus kuriantis vienetas – mažiausia nustatoma turto grupė, kurianti įplaukas, kurios didžiąja dalimi yra nepriklausomos nuo įplaukų iš kito turto ar turto grupių.

Bendras turtas – turtas, išskyrus prestižą, kuris padeda kurti tiek tikrinamo pinigų kuriančio vieneto būsimuosius pinigų srautus, tiek kitų pinigų kuriančių vienetų būsimuosius pinigų srautus.

Perleidimo išlaidos – papildomos išlaidos, tiesiogiai priskirtinos turto arba pinigų kuriančio vieneto perleidimui, išskyrus finansines išlaidas ir pelno mokesčio sąnaudas.

Nudėvimoji suma – turto savikaina arba kita kaip savikainos analogas finansinėse ataskaitose naudojama suma atėmus likvidacinę vertę.

Nusidėvėjimas (amortizacija) – sistemingas turto nudėvimosios sumos paskirstymas per jo naudingo tarnavimo laiką ⁽¹⁾.

Tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas – suma, gaunama parduodant turtą arba pinigų kuriantį vienetą nesusijusioms šalims, ketinančioms pirkti turtą ar pinigų kuriantį vienetą, atėmus perleidimo išlaidas.

⁽¹⁾ Nematerialiajam turtui paprastai vartojama sąvoka amortizacija vietoje „nusidėvėjimas“. Abi sąvokos reiškia tą patį.

Vertės sumažėjimo nuostoliai – suma, kuria turto ar pinigų kuriančio vieneto balansinė vertė viršija jo atsiperkamąją vertę.

Turto ar pinigų kuriančio vieneto *atsiperkamoji vertė* – turto tikroji vertė, atėmus pardavimo išlaidas, arba jo naudojimo vertė, ta, kuri yra didesnė.

Naudingo tarnavimo laikas yra:

- a) laikotarpis, per kurį ūkio subjektas tikisi naudoti turtą; arba
- b) produkcijos ar panašių vienetų, kuriuos ūkio subjektas tikisi gauti naudodamas šį turtą, kiekis.

Naudojimo vertė – būsimųjų pinigų srautų, kurių tikimasi iš turto ar pinigų kuriančio vieneto, dabartinė vertė.

TURTO, KURIO VERTĖ GALI BŪTI SUMAŽĖJUSI, NUSTATYMAS

- 7 8–17 straipsniuose nurodoma, kada reikia nustatyti atsiperkamąją vertę. Šiuose reikalavimuose vartojama sąvoka „turtas“, tačiau jie vienodai taikomi tiek atskiram turtui, tiek pinigų kuriančiam vienetui. Šio standarto likusios dalies struktūra yra tokia:
 - a) 18–57 straipsniuose išdėstyti atsiperkamosios vertės nustatymo reikalavimai. Šiuose reikalavimuose taip pat vartojama sąvoka „turtas“, tačiau jie vienodai taikomi tiek atskiram turtui, tiek pinigų kuriančiam vienetui;
 - b) 58–108 straipsniuose išdėstyti vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimo ir vertinimo reikalavimai. Atskiro turto, išskyrus prestižą, vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimas ir vertinimas išdėstytas 58–64 straipsniuose. 65–108 straipsniuose aprašomas pinigų kuriančių vienetų ir prestižo vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimas ir vertinimas;
 - c) 109–116 straipsniuose išdėstyti reikalavimai, kaip turi būti panaikinti ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais pripažinti turto ar pinigų kuriančio vieneto vertės sumažėjimo nuostoliai. Šiuose reikalavimuose taip pat vartojama sąvoka „turtas“, tačiau jie vienodai taikomi tiek atskiram turtui, tiek pinigų kuriančiam vienetui. Papildomi reikalavimai atskiram turtui nustatyti 117–121 straipsniuose, pinigų kuriančiam vienetui – 122 ir 123 straipsniuose, o prestižui – 124 ir 125 straipsniuose;
 - d) 126–133 straipsniuose nurodoma, kad turi būti pateikta informacija apie turto ir pinigų kuriančių vienetų vertės sumažėjimo nuostolius ir vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimą. 134–137 straipsniuose nurodomi papildomi reikalavimai dėl informacijos pateikimo apie pinigų kuriančius vienetus, kuriems neriboto naudingo tarnavimo laiko prestižas ar nematerialusis turtas buvo priskirti tikrinant, ar nesumažėjo turto vertė.
- 8 Turto vertė yra sumažėjusi, kai jo balansinė vertė viršija atsiperkamąją vertę. 12–14 straipsniuose aprašomi kai kurie požymiai, rodantys, kad galėjo atsirasti nuostoliai dėl vertės sumažėjimo. Jei tinka bent vienas iš šių požymių, ūkio subjektas privalo atlikti formalų atsiperkamosios vertės įvertinimą. Išskyrus 10 straipsnyje aprašytą atvejį, pagal šį standartą nereikalaujama, kad ūkio subjektas atliktų formalų atsiperkamosios vertės įvertinimą, jeigu nėra požymių, kad atsirado nuostoliai dėl vertės sumažėjimo.
- 9 Kiekvieną finansinių ataskaitų datą ūkio subjektas turi įvertinti, ar yra kokių nors požymių, kad turto vertė gali būti sumažėjusi. Jei yra bent vienas toks požymis, ūkio subjektas turi įvertinti turto atsiperkamąją vertę.
- 10 Neatsižvelgiant į tai, ar yra vertės sumažėjimo požymių, ūkio subjektas taip pat privalo:
 - a) patikrinti neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto ar kol kas naudoti negalimo nematerialiojo turto galimą vertės sumažėjimą kasmet, lyginant jo balansinę vertę su atsiperkamąja verte. Šis galimo vertės sumažėjimo patikrinimas gali būti atliekamas bet kuriuo ataskaitinio laikotarpio metu, tik kiekvienais metais turi būti atliekamas tuo pačiu laiku. Skirtingas nematerialusis turtas gali būti patikrinamas dėl galimo vertės sumažėjimo skirtingu laiku. Tačiau, jei toks nematerialusis turtas pirmą kartą apskaitoje buvo pripažintas einamąjį ataskaitinį laikotarpį, tokio nematerialiojo turto vertės patikrinimas turi būti atliekamas iki einamojo metinio ataskaitinio laikotarpio pabaigos;
 - b) pagal 80–99 straipsnius kasmet patikrinti verslo jungimo metu įgytą prestižą dėl galimo vertės sumažėjimo.

- 11 Nematerialiojo turto gebėjimas kurti pakankamą ekonominę naudą ateityje, kad būtų atkurta jo balansinė vertė, paprastai yra sunkiau apibūdinamas prieš jo galimą panaudojimą, negu po jo panaudojimo. Todėl šiame standarte reikalaujama, kad ūkio subjektas nematerialiojo turto, kurio panaudojimas kol kas nėra galimas, balansinę vertę dėl galimo vertės sumažėjimo tikrintų mažiausiai kartą per metus.

- 12 Įvertindamas, ar yra kokių nors požymių, kad turto vertė galėjo sumažėti, ūkio subjektas turi apsvarstyti bent šiuos požymius:

Išoriniai informacijos šaltiniai

- a) Per ataskaitinį laikotarpį turto rinkos vertė sumažėjo daug daugiau, nei buvo galima tikėtis dėl praėjusio laiko ar įprastinio naudojimo.
- b) Per ataskaitinį laikotarpį ūkio subjekto veiklos technologinėje, rinkos, ekonominėje ar teisinėje aplinkoje ar rinkoje, kuriai turtas yra skirtas, įvyko reikšmingų pokyčių, darančių neigiamą poveikį ūkio subjektui, ar tokių pokyčių greitai įvyks.
- c) Per ataskaitinį laikotarpį pakilo rinkos palūkanų normos ar kitos investicijų grąžos rinkos normos ir tikėtina, kad šie pakilimai paveiks diskonto normą, taikomą turto naudojimo vertės apskaičiavimui, ir reikšmingai sumažins turto atsiperkamąją vertę.
- d) Ūkio subjekto grynojo turto balansinė vertė yra didesnė už jo rinkos kapitalizavimą.

Vidiniai informacijos šaltiniai

- e) Yra įrodymų, kad turtas yra pasenęs arba sugadintas.
 - f) Per ataskaitinį laikotarpį įvyko arba yra tikėtina, kad artimoje ateityje įvyks ūkio subjektui tokie reikšmingi pokyčiai, kurie neigiamai paveiks esamą arba būsimą turto naudojimo apimtį ar būdą. Tokie pokyčiai gali būti turto galimybių neišnaudojimas (prastovos); planai nutraukti ar restruktūrizuoti veiklą, kuriai šis turtas priklauso; planai perleisti turtą anksčiau, negu buvo tikimasi; taip pat turto naudingo tarnavimo laiko pakeitimas iš neriboto į ribotą ⁽¹⁾.
 - g) Vidaus ataskaitose atsirado įrodymų, kad ekonominis rezultatas naudojant turtą yra ar bus blogesnis nei tikėtasi.
- 13 12 straipsnyje nurodytas sąrašas nėra baigtinis. Ūkio subjektas gali aptikti kitų turto vertės sumažėjimo požymių, kuriems atsiradus taip pat reikės nustatyti atsiperkamąją turto vertę, o prestižui pagal 80–99 straipsnius atlikti galimo vertės sumažėjimo patikrinimą.
- 14 Kad turto vertė gali būti sumažėjusi, parodo tokie iš vidaus ataskaitų gauti įrodymai:
- a) pinigų srautai turtui įgyti arba vėlesni gryųjų pinigų poreikiai šiam turtui naudoti ar prižiūrėti yra žymiai didesni už tuos, kurie buvo numatyti iš pradžių;
 - b) faktiškai gryniesi pinigų srautai ar turto panaudojimo pelnas arba nuostoliai yra žymiai blogesni, nei buvo numatyta;
 - c) reikšmingai sumažėja numatyti gryniesi pinigų srautai arba veiklos pelnas, arba reikšmingai padidėja nuostoliai, atsirandantys dėl minėto turto; arba
 - d) veiklos nuostoliai ar grynosios pinigų išmokos dėl minėto turto padidėja, kai dabartinio ataskaitinio laikotarpio duomenys sumuojami su numatomomis būsimomis sumomis.
- 15 Kaip pažymima 10 straipsnyje, šiame standarte reikalaujama, kad neriboto naudingo tarnavimo laiko arba dar negalimas naudoti nematerialusis turtas, taip pat prestižas būtų mažiausiai kartą per ataskaitinius metus tikrinami dėl galimo vertės sumažėjimo. Kai 10 straipsnio reikalavimai nėra pritaikomi, tada taikomas reikšmingumo kriterijus nustatant, ar reikia įvertinti atsiperkamąją turto vertę. Pavyzdžiui, jei ankstesni apskaičiavimai rodo, kad atsiperkamoji turto vertė yra žymiai didesnė už jo balansinę vertę, ūkio subjektas neprivalo iš naujo įvertinti atsiperkamosios turto vertės, jei nėra įvykę jokių įvykių, kurie panaikintų minėtą skirtumą. Taip pat anksčiau paminėta analizė gali parodyti, kad turto atsiperkamoji vertė nėra veikiami vieno (ar daugiau) 12 straipsnyje išvardytų požymių.

⁽¹⁾ Kai turtas atitinka skirto parduoti turto klasifikavimo kriterijus (arba yra įtrauktas į perleidžiamą grupę, priskiriamą skirtoms parduoti), jam nebetaikomas šis standartas. Jis apskaitomas pagal 5-ąjį TFAS „Ilgalais turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“.

- 16 15 straipsnio paaiškinimas. Jei rinkos palūkanų normos ar kitos rinkoje normos per ataskaitinį laikotarpį pakilo, ūkio subjektas neprivalo atlikti turto atsiperkamosios vertės formalaus įvertinimo šiais atvejais:
- a) jei nesitikima, kad turto naudojimo vertei apskaičiuoti taikytina diskonto norma bus paveikta šių rinkos normų padidėjimo. Pavyzdžiui, trumpalaikių palūkanų normų padidėjimas gali neturėti didelės įtakos diskonto normai, taikomai turtui, kurio likęs naudingo tarnavimo laikas yra ilgas;
 - b) jei tikėtina, kad diskonto norma, taikyta apskaičiuojant turto naudojimo vertę, bus paveikta atitinkamų rinkos normų padidėjimo, tačiau ankstesnė atsiperkamosios vertės jautrumo analizė rodo, kad:
 - i) nelabai tikėtina, kad atsiperkamoji vertė galėtų reikšmingai sumažėti, nes būsimieji pinigų srautai taip pat turėtų padidėti (t. y. kai kuriais atvejais ūkio subjektas turi galimybę parodyti, kad koreguoja savo pajamas, siekdamas kompensuoti kokių nors rinkos normų padidėjimą); arba
 - ii) sumažėjus atsiperkamajai vertei neturėtų susidaryti reikšmingų vertės sumažėjimo nuostolių.
- 17 Jeigu yra požymių, kad turto vertė gali būti sumažėjusi, tai gali reikšti, kad likęs naudingo tarnavimo laikas, nusidėvėjimo (amortizacijos) metodas ar turto likvidacinė vertė turi būti peržiūrėta ir pakoreguota pagal tam turtui taikomą standartą, net jeigu nuostoliai dėl to turto vertės sumažėjimo nepripažįstami.

ATSIPERKAMOSIOS VERTĖS NUSTATYMAS

- 18 Šiame standarte atsiperkamoji vertė apibrėžiama kaip turto ar pinigų kuriančio vieneto tikroji vertė, atėmus pardavimo išlaidas, arba jo naudojimo vertė atsižvelgiant į tai, kuri didesnė. Atsiperkamosios vertės nustatymo reikalavimai išdėstomi 19–57 straipsniuose. Šiuose reikalavimuose vartojama sąvoka „turtas“, tačiau jie vienodai taikomi tiek atskiram turtui, tiek pinigų kuriančiam vienetui.
- 19 Ne visada yra būtina nustatyti abi šias vertes – tikrąją turto vertę, atėmus pardavimo išlaidas, ir jo naudojimo vertę. Jei kuri nors iš šių verčių viršija turto balansinę vertę, tai turto vertė nėra sumažėjusi ir kitą sumą nustatyti nėra būtina.
- 20 Tikrąją turto vertę, atėmus pardavimo išlaidas, gali būti įmanoma nustatyti netgi tada, jei šiuo turtu neprekiaujama aktyviojoje rinkoje. Tačiau kartais neįmanoma nustatyti tikrosios vertės atėmus pardavimo išlaidas todėl, kad nėra pagrindo, pagal kurį būtų galima patikimai įvertinti sumą, gautiną tarp nusimanančių ir atitinkamoje operacijoje ketinančių dalyvauti nesusijusių šalių iš turto pardavimo sandorio. Šiuo atveju ūkio subjektas turto naudojimo vertę gali naudoti kaip jo atsiperkamąją vertę.
- 21 Jei nėra priežasčių manyti, kad turto naudojimo vertė reikšmingai viršija jo tikrąją vertę atėmus pardavimo išlaidas, tada jo tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas, gali būti panaudota kaip atsiperkamoji vertė. Taip dažnai būna, kai turtas laikomas siekiant jį perleisti. Taip yra todėl, kad perleidimui laikomo turto naudojimo vertė susideda daugiausia iš grynųjų perleidimo lėšų, nes būsimieji pinigų srautai, atsirasantys dėl turto tęstinio naudojimo iki jo perleidimo, greičiausiai bus nereikšmingi.
- 22 Nustatoma atskiro turto atsiperkamoji vertė, išskyrus tą atvejį, kai turtas nekuria pinigų įplaukų, kurios būtų didžiaja dalimi nepriklausomos nuo kito turto ar turto grupių pinigų įplaukų. Pastaruoju atveju nustatoma pinigų kuriančio vieneto, kuriam minėtas turtas priklauso, atsiperkamoji vertė (žr. 65–103 straipsnius), išskyrus šiuos atvejus:
- a) jei turto tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas yra didesnė už jo balansinę vertę; arba
 - b) jei galima nustatyti, kad turto naudojimo vertė artima jo tikrajai vertei, atėmus pardavimo išlaidas, ir jei tikrąją vertę, atėmus pardavimo išlaidas, įmanoma nustatyti.
- 23 Kai kuriais atvejais nustatant tikrąją vertę, atėmus pardavimo išlaidas, arba naudojimo vertę, apskaičiavimai, vidurkiai ir sutrumpinti skaičiavimai gali būti šiek tiek panašūs į detalius skaičiavimus, kurie šiame standarte pateikiami pavyzdžiuose.

Neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto atsiperkamosios vertės nustatymas

- 24 10 straipsnyje reikalaujama, kad neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto galimo vertės sumažėjimo patikrinimas būtų atliekamas kiekvienais metais, palyginant jo balansinę vertę su atsiperkamąja verte, neatsižvelgiant į tai, ar yra požymių, kad turto vertė galėjo sumažėti. Tačiau paskutinis detalus tokio turto atsiperkamosios vertės skaičiavimas, atliktas ankstesnį laikotarpį, gali būti panaudotas dabartinio laikotarpio turto vertės galimam sumažėjimui patikrinti tik tada, jei atitinka toliau nurodomus kriterijus:
- a) jeigu nuolat naudojamas nematerialusis turtas nekuria pinigų įplaukų, kurios didžiaja dalimi nepriklausomos nuo kito turto ar turto grupių pinigų įplaukų, ir todėl toks turtas tikrinamas dėl galimo vertės sumažėjimo kaip pinigų kuriančio vieneto, kuriam jis priklauso, dalis – turtas ir išipareigojimai, sudarantys šį vienetą, reikšmingai nepasikeitė nuo paskutinio atsiperkamosios vertės skaičiavimo;
 - b) atlikus naujausius atsiperkamosios vertės skaičiavimus, buvo nustatyta suma, kuri žymiai didesnė už turto balansinę vertę; ir
 - c) po paskutinio atsiperkamosios vertės skaičiavimo įvykusių įvykių ir pasikeitusių aplinkybių analizė rodo, kad, dabar nustatoma atsiperkamoji vertė būtų mažesnė už turto balansinę vertę, tikimybė yra maža.

Tikroji vertė, atėmus pardavimo išlaidas

- 25 Geriausiai turto tikrąją vertę, atėmus pardavimo išlaidas, atspindi kaina, kai sudaromas nesusijusių šalių įpareigojantis sandoris, atitinkamai pakoreguota atimant papildomas išlaidas, tiesiogiai priskirtinas turto perleidimui.
- 26 Jei nėra įpareigojančio pardavimo sandorio, tačiau turtu prekiaujama aktyviojoje rinkoje, tikroji vertė, atėmus pardavimo išlaidas, yra turto rinkos kaina, atėmus perleidimo išlaidas. Tinkamiausia rinkos kaina paprastai yra dabartinė siūloma kaina. Kai dabartinių siūlomų kainų sužinoti negalima, tikroji vertė, atėmus pardavimo išlaidas, gali būti naujausio sandorio kaina, jeigu per laikotarpį nuo sandorio dienos iki įvertinimo dienos reikšmingai nepasikeitė ekonominės aplinkybės.
- 27 Jei įpareigojančio pardavimo sandorio arba aktyvios rinkos šiam turtui nėra, tada tikroji vertė, atėmus pardavimo išlaidas, nustatoma pagal turimą geriausią informaciją atspindinčią sumą, kurią balanso datą ūkio subjektas būtų gavęs turtą perleisdamas, sudarydamas sandorį tarp nusimanančių ir dalyvauti atitinkamoje operacijoje ketinančių nesusijusių šalių, pagal sudarytą sandorį, atėmus perleidimo išlaidas. Nustatydamas šią sumą, ūkio subjektas įvertina naujausius sandorius, įvykdytus dėl panašaus turto toje pačioje pramonės šakoje. Priverstinis pardavimas, kai vadovybė yra priversta skubiai parduoti turtą, tikrosios vertės, atėmus pardavimo išlaidas, neatspindi.
- 28 Nustatant tikrąją vertę, atėmus pardavimo išlaidas, yra atimamos perleidimo išlaidos, išskyrus tas, kurios yra pripažintos išipareigojimais. Perleidimo išlaidų pavyzdžiai yra juridinės išlaidos, žyminis mokestis ir panašūs sandorių mokesčiai, turto pašalinimo iš jo buvimo vietos išlaidos ir tiesioginės papildomos išlaidos, reikalingos tinkamai parengti turtą parduoti. Tačiau išėtinės išmokos (apibrėžtos 19-ajame TAS) ir išlaidos, siejamos su veiklos mažinimu ar reorganizavimu po turto perleidimo, nėra tiesioginės papildomos turto perleidimo išlaidos.
- 29 Kartais, perleidžiant turtą, pirkėjas privalo prisiimti išipareigojimą, tačiau tiek turtui, tiek išipareigojimui nustatoma tik viena tikroji vertė, atėmus pardavimo išlaidas. 78 straipsnyje aiškinama, kaip elgtis tokiais atvejais.

Naudojimo vertė

- 30 Apskaičiuojant turto naudojimo vertę turi atspindėti šie elementai:
- a) numatomi būsimieji pinigų srautai, kurių ūkio subjektas tikisi iš šio turto;
 - b) šių būsimųjų pinigų srautų dydžių ar periodiškumo galimų svyravimų prognozės;
 - c) pinigų laiko vertė, kurią parodo su rizika nesusieta dabartinė rinkos palūkanų norma;
 - d) kaina dėl turtui būdingo neapibrėžtumo; ir
 - e) kiti veiksniai (pvz., nelikvidumas), nulemiantys, kaip gali rinkos dalyviai įkainoti tuos būsimuosius pinigų srautų, kurių ūkio subjektas tikisi iš savo turto naudojimo.

- 31 Turto naudojimo vertės įvertinimas apima veiksmus:
- a) būsimųjų pinigų įplaukų ir išmokų, turinčių atsirasti dėl nuolatinio turto naudojimo ir jo galutinio perleidimo, įvertinimą; ir
 - b) tinkamos diskonto normos pritaikymą tokiems būsimiems pinigų srautams.

- 32 Elementai, paminėti 30 straipsnio b, d ir e punktuose, gali atspindėti tiek kaip būsimų pinigų srautų koregavimai, tiek kaip diskonto normos koregavimai. Nežiūrint ūkio subjekto taikomo būdo, būsimų pinigų srautų sumoms ar jų periodiškumo galimų svyravimų prognozėms nustatyti, rezultatas turi atspindėti tikėtiną būsimų pinigų srautų dabartinę vertę, t. y. visų įmanomų rezultatų svertinį vidurkį. A priede pateikiama papildomų nurodymų dėl dabartinės vertės naudojimo būdų nustatant turto naudojimo vertę.

Būsimųjų pinigų srautų įvertinimo pagrindas

- 33 Nustatydamas naudojimo vertę, ūkio subjektas turi:
- a) pagrįsti pinigų srautų planus protingomis ir patvirtintomis prielaidomis, atitinkančiomis vadovybės atliekamą būsimų ekonominių sąlygų per likusį turto naudingo tarnavimo laiką geriausią įvertinimą. Didesnė svarba turėtų būti suteikiama išoriniams įrodymams;
 - b) pagrįsti pinigų srautų planus naujausiomis vadovybės patvirtintomis finansinėmis sąmatomis (prognozėmis), tačiau neįtraukti tų numatomų būsimųjų pinigų įplaukų ar išmokų, kurių tikimasi dėl būsimos restruktūrizavimo arba dėl turto naudojimo rezultatų pagerinimo. Šiomis sąmatomis (prognozėmis) pagrįsti planai turi apimti ne ilgesnį kaip penkerių metų laikotarpį, nebent ilgesnis laikotarpis gali būti pateisinamas;
 - c) planuojami pinigų srautai laikotarpiui, vėlesniam nei naujausių sąmatų (prognozių) laikotarpis, turi būti skaičiuojami ekstrapoliuojant planus, pagrįstus sąmatomis (prognozėmis), ir vėlesniems metams taikant pastovią arba mažėjančią diskonto augimo normą, nebent būtų galima pagrįsti didėjančią augimo normą. Ši augimo norma neturi viršyti ilgalaikės vidutinės produktų, pramonės šakų ar šalies, kurioje ūkio subjektas veikia, ar rinkos, kurioje turtas naudojamas, augimo normos, nebent būtų galima pagrįsti didesnės normos taikymą.
- 34 Vadovybė įvertina prielaidų, kuriomis grindžiami dabartiniai pinigų srautų planai, pagrįstumą, ištirdama anksčiau buvusių pinigų srautų planų ir realiųjų pinigų srautų skirtumus. Vadovybė turi užtikrinti, kad prielaidos, kuriomis grindžiami dabartiniai pinigų srautų planai, atitinka realius praeities rezultatus, su sąlyga, kad vėlesnių įvykių ir aplinkybių, dar neegzistavusių tų, realiųjų, pinigų srautų kūrimosi metu, rezultatui toks pagrindimas yra tinkamas.
- 35 Išsamios, aiškos ir patikimos būsimųjų pinigų srautų finansinės sąmatos (prognozės) paprastai sudaromos ne ilgesniam kaip penkerių metų laikotarpiui. Dėl šios priežasties vadovybės atliekami būsimųjų pinigų srautų vertinimai remiasi naujausiomis, ne ilgesnio kaip penkerių metų laikotarpio, sąmatomis (prognozėmis). Vadovybė gali naudoti pinigų srautų planus, pagrįstus ilgesnio nei penkerių metų laikotarpio finansinėmis sąmatomis (prognozėmis), jei ji yra įsitikinusi, kad šie planai patikimi ir, remdamasi ankstesne patirtimi, gali įrodyti, kad gali tiksliai prognozuoti vėlesnių laikotarpių pinigų srautus.
- 36 Pinigų srautų planai iki turto naudingo tarnavimo laiko pabaigos yra vertinami ekstrapoliuojant pinigų srautų planais, pagrįstais finansinėmis sąmatomis (prognozėmis), vėlesniems metams pritaikant atitinkamą augimo normą. Tokia norma yra pastovi arba mažėjanti, išskyrus tą atvejį, kai normos padidinimas atitiktų objektyvius duomenis produkto ar pramonės raidos ciklo sąlygų duomenis. Norma, jei tai tinka, gali būti nulinė ar neigiamą.
- 37 Augimas bus apribotas, jei sąlygos yra labai palankios ir tikėtina, kad rinkoje atsiras konkurentų. Todėl ilgą laiką (tarkime, dvidešimt metų) ūkio subjektams bus sunku viršyti ankstesnę vidutinę produktų, pramonės šakų ar šalies, kurioje ūkio subjektas veikia, ar rinkos, kurioje turtas naudojamas, augimo normą.
- 38 Pasinaudodamas finansinių sąmatų (prognozių) duomenimis, ūkio subjektas įvertina, ar šie duomenys atspindi pagrįstas ir patvirtinamas prielaidas ir ar atitinka vadovybės atliekamą ekonominių sąlygų, egzistuosiančių per likusį turto naudingo tarnavimo laiką, geriausią įvertinimą.

Būsimųjų pinigų srautų skaičiavimas

- 39 Būsimųjų pinigų srautų skaičiavimas turi apimti:
- a) planuojamas pinigų įplaukas nuolat naudojant turtą;

- b) planuojamas pinigų išmokas, būtinas pinigų įplaukoms kurti, nuolat naudojant turtą (įskaitant pinigų išmokas, reikalingas paruošti turtą naudoti), kurias galima tiesiogiai priskirti ar pagrįstai ir tinkamai paskirstyti turtui; ir
 - c) grynuosius pinigų srautus (jei tokių yra), gautinus (ar mokėtinus) už turto perleidimą jo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje.
- 40 Būsimųjų pinigų srautų ir diskonto normos numatymas atspindi pastovias prielaidas apie kainų didėjimą, priskirtiną bendrajai infliacijai. Dėl to, jeigu diskonto norma apima kainų didėjimo poveikį, priskirtiną bendrajai infliacijai, būsimieji pinigų srautai įvertinami jų nominalia išraiška. Jei diskonto norma neapima kainų didėjimo poveikio, priskiriamo bendrajai infliacijai, tai būsimieji pinigų srautai įvertinami faktine išraiška (tačiau apima tam tikrą būsimą kainų padidėjimą ar sumažėjimą).
- 41 Pinigų išmokų planai apima išmokas kasdieninei turto priežiūrai, taip pat būsimąsias pridėtines išlaidas, kurias galima tiesiogiai priskirti arba pagrįstai ir dėsningai priskirti naudojamam turtui.
- 42 Kai turto balansinė vertė dabartiniu metu neapima visų pinigų išmokų, išmokėtų iki to laiko, kol turtas bus paruoštas naudojimui ar pardavimui, tai numatant būsimąsias pinigų išmokas, įtraukiamos ir visos pinigų išmokos, kurios turės būti sumokėtos, kol turtas bus paruoštas naudojimui ar pardavimui. Pavyzdžiui, statomas pastatas ar dar neužbaigtas plėtros projektas.
- 43 Kad būtų išvengta dvigubo skaičiavimo, į būsimuosius pinigų srautus neįtraukiamos:
- a) pinigų įplaukos iš tokio turto, kurio kuriamos pinigų įplaukos didžiąja dalimi yra nepriklausomos nuo peržiūrimo turto pinigų įplaukų (pavyzdžiui, tokio finansinio turto, kaip gautinos sumos); ir
 - b) pinigų išmokos, siejamos su prievolėmis, jau pripažintomis įsipareigojimais (pavyzdžiui, mokėtinomis sumomis, pensijomis ar atidėjimais).
- 44 Būsimieji pinigų srautai turi būti apskaičiuojami atsižvelgiant į dabartinę turto būklę. Į būsimuosius pinigų srautus neįtraukiamos tos numatomos pinigų įplaukos ar išmokos, kurių atsiradimo tikimasi dėl:
- a) būsimos restruktūrizavimo, kurį atlikti ūkio subjektas dar nėra įsipareigojęs; arba
 - b) turto naudojimo rezultatų pagerinimo.
- 45 Kadangi būsimieji pinigų srautai apskaičiuojami remiantis dabartine turto būkle, šio turto naudojimo vertė neatspindi:
- a) būsimų pinigų išmokų ar su jomis susijusių išlaidų sumažinimo (pavyzdžiui, personalo išlaidų sumažinimo) arba naudos, tikėtinos gauti dėl būsimos restruktūrizavimo, kurį atlikti ūkio subjektas dar nėra įsipareigojęs; arba
 - b) būsimųjų piniginių išmokų, kurios padidins turto naudojimo rezultatyvumą, arba susijusių piniginių įplaukų, kurių tikimasi gauti dėl šių išmokų.
- 46 Restruktūrizavimas yra vadovybės planuojama ir kontroliuojama programa, reikšmingai keičianti ūkio subjekto vykdomo verslo apimtį arba to verslo vykdymo būdą. 37-ajame TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“ pateikiami nurodymai, išaiškinantys, kada ūkio subjektas įsipareigoja atlikti restruktūrizavimą.
- 47 Kai ūkio subjektas įsipareigoja atlikti restruktūrizavimą, tikėtina, kad šis restruktūrizavimas paveiks tam tikrą turtą. Kai ūkio subjektas įsipareigoja atlikti restruktūrizavimą:
- a) jo būsimųjų pinigų įplaukų ir išmokų apskaičiavimas (naudojimo vertės nustatymo tikslais) turi atspindėti išlaidų sumažinimą ir kitą restruktūrizavimo teikiamą naudą (pagrįstą naujausiomis vadovybės patvirtintomis finansinėmis sąmatomis (prognozėmis); ir
 - b) jo apskaičiuotos būsimųjų pinigų išmokos, skirtos restruktūrizavimui, įtraukiamos į atidėjinius restruktūrizavimui pagal 37-ąjį TAS.

5 pavyzdyje parodomas būsimos restruktūrizavimo poveikis naudojimo vertės skaičiavimui.

- 48 Kol ūkio subjektas nepatiria pinigų išmokų, pagerinančių turto naudojimo rezultatus, tol apskaičiuojant būsimuosius pinigų srautus neįtraukiamos numatomos būsimos pinigų įplaukos, kurios gali atsirasti dėl ekonominės naudos, susijusios su pinigų išmokomis, padidėjimo (žr. 6 pavyzdį).
- 49 Apskaičiuojant būsimuosius pinigų srautus įtraukiamos būsimos pinigų išmokos, būtinos ekonominės naudos, kurios tikimasi iš turto jam esant dabartinės būklės, lygiui palaikyti. Kai pinigus kuriantis vienetas apima skirtingo numatyto naudingo tarnavimo laiko turtą (ir kiekvienas šio turto vienetas yra labai svarbus pinigus kuriančio vieneto veiklai tęsti), tai, apskaičiuojant su pinigų kuriančiu vienetu susijusius būsimus pinigų srautus, trumpesnio naudingo tarnavimo laiko turto keitimas yra laikomas minėto pinigus kuriančio vieneto kasdienės priežiūros dalimi. Kai atskiras turtas susideda iš sudėtinių dalių, kurių naudingo tarnavimo laikas skirtingas, tai, apskaičiuojant būsimuosius turto kuriamus pinigų srautus, trumpesnio naudingo tarnavimo laiko sudėtinių dalių keitimas taip pat yra laikomas turto kasdienės priežiūros dalimi.
- 50 Būsimųjų pinigų srautų apskaičiavimas neturi apimti:
- a) pinigų įplaukų ar išmokų iš finansinės veiklos; arba
 - b) pelno mokesčio gavimo ar mokėjimo.
- 51 Numatomi būsimieji pinigų srautai atspindi prielaidas, suderintas su diskonto normos nustatymo būdu. Priešingu atveju kai kurių prielaidų poveikis būtų įskačiuotas du kartus ar praleistas. Kadangi diskontuojant numatomus būsimuosius pinigų srautus, atsižvelgiama į pinigų laiko vertę, į šiuos pinigų srautus neįtraukiamos pinigų įplaukos ar išmokos iš finansinės veiklos. Kadangi diskonto norma apskaičiuojama prieš apmokestinimą, būsimieji pinigų srautai taip pat apskaičiuojami prieš mokesčių skaičiavimą.
- 52 Pinigų srautų, gautinų (ar mokėtinų) už turto perleidimą jo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje, suma yra ta, kurią ūkio subjektas, sudaręs sutartį dėl turto perleidimo su nusimanančia, ketinančia dalyvauti atitinkamoje operacijoje nesusijusia šalimi išskaičiavęs įvertintas perleidimo išlaidas, tikisi gauti.
- 53 Grynieji pinigų srautai, gautini (arba mokėtini) už turto perleidimą jo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje, nustatomi panašiai kaip ir tikroji turto vertė, atėmus pardavimo išlaidas, išskyrus tai, kad, numatant šiuos grynujų pinigų srautus:
- a) ūkio subjektas atsižvelgia į nustatymo dieną vyraujančias panašaus turto, kurio naudingo tarnavimo laikas baigėsi ir kuris buvo naudojamas panašiomis sąlygomis, kokiomis bus naudojamas minėtas turtas, kainas;
 - b) šios kainos koreguojamos atsižvelgiant tiek į būsimųjų kainų padidėjimo dėl bendrosios infliacijos, tiek į kainų specifinio padidėjimo (sumažėjimo) poveikį. Tačiau, jei nustatant būsimuosius pinigų srautus, gautus nuolat naudojant turtą, ir diskonto normą į bendrąją infliaciją neatsižvelgiama, į ją neatsižvelgiama ir numatant grynuosius pinigų srautus, gautus perleidus turtą.

Būsimieji pinigų srautai užsienio valiuta

- 54 Būsimieji pinigų srautai nustatomi ta valiuta, kuria jie bus sukurti, o po to diskontuojami taikant šiai valiutai tinkamą diskonto normą. Ūkio subjektas perskaičiuoja dabartinę vertę naudodamas naudojimo vertės skaičiavimo dienos valiutos kursą.

Diskonto norma

- 55 Diskonto norma turi būti norma prieš apmokestinimą ir atspindėti dabartinius rinkos įvertinimus:
- a) pinigų laiko vertės; ir
 - b) rizikos, būdingos šiam turtui, kurio numatomi būsimieji pinigų srautai dar nebuvo koreguoti.
- 56 Norma, atspindinti pinigų laiko vertės ir turtui būdingos rizikos dabartinį rinkos įvertinimą, yra grąža, kurios reikalaujama investuotojai pasirinkdami investiciją, sukursiančią tokius pinigų srautus, kurių sumos, periodiškai išdėstymas per laikotarpį ir rizika būtų tolygios sumoms, periodiškai pasiskirstymui per laikotarpį ir rizikai, kurių ūkio subjektas tikisi iš to turto. Ši norma apskaičiuojama pagal numanomą dabartinių rinkos sandorių panašaus turto normą arba pagal listinguojamo ūkio subjekto, turinčio atskirą turtą (ar turto grupę), naudojimo galimybių ir rizikos požiūriu panašų į peržiūrimąjį, kapitalo vertės svertinį vidurkį. Tačiau diskonto norma, vartojama turto naudojimo vertei nustatyti, neturi atspindėti rizikos, į kurią atsižvelgus buvo koreguoti būsimieji pinigų srautai. Priešingu atveju kai kurių prielaidų poveikis būtų įskačiuotas du kartus.

- 57 Kai iš rinkos tiesiogiai negalima sužinoti aiškios turtui būdingos normos, diskonto normai įvertinti ūkio subjektas naudoja pakaitalus. A priede pateikiama papildomų nurodymų, kaip tokiomis aplinkybėmis įvertinti diskonto normą.

TURTO VERTĖS SUMAŽĖJIMO NUOSTOLIŲ PRIPAŽINIMAS IR ĮVERTINIMAS

- 58 59–64 straipsniuose išdėstyti turto vieneto (išskyrus prestižą) vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimo ir vertinimo reikalavimai. 65–108 straipsniuose išdėstyti pinigus kuriančio vieneto ir prestižo vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimo ir vertinimo reikalavimai.
- 59 Tada ir tik tada, jei turto atsiperkamoji vertė yra mažesnė už jo balansinę vertę, turto balansinė vertė turi būti sumažinama iki jo atsiperkamosios vertės. Toks sumažinimas pripažįstamas nuostoliais dėl vertės sumažėjimo.
- 60 Vertės sumažėjimo nuostoliai turi būti iš karto pripažįstami pelno (nuostolių) ataskaitoje, išskyrus tą atvejį, jei turtas apskaitomas jo perkainota verte pagal kitą standartą, pavyzdžiui, remiantis 16-ojo TAS perkainojimo metodu. Bet kokio perkainoto turto vertės sumažėjimo nuostoliai apskaitomi remiantis minėtu standartu kaip dėl perkainojimo atsiradęs sumažėjimas.
- 61 Neperkainoto turto vertės sumažėjimo nuostoliai pripažįstami pelno (nuostolių) ataskaitoje. Tačiau perkainoto turto vertės sumažėjimo nuostoliai tiesiogiai mažina bet kokią turto perkainojimo rezervą suma, kuri neviršija to turto perkainojimo rezervo dalies.
- 62 Kai vertės sumažėjimo nuostolių suma yra didesnė už turto, su kuriuo ji susijusi, balansinę vertę, ūkio subjektas pripažįsta išpareigojimą tada ir tik tada, jei to reikalauja kitas standartas.
- 63 Pripažinus vertės sumažėjimo nuostolius, būsimaisiais atskaitiniais laikotarpiais turi būti koreguojami turto nusidėvėjimo (amortizacijos) atskaitymai, kad peržiūrėtoji turto balansinė vertė, atėmus likvidacinę vertę (jei tokia yra), būtų periodiškai paskirstyta per visą likusį turto naudingo tarnavimo laiką.
- 64 Jei pripažįstami vertės sumažėjimo nuostoliai, visas susijęs atidėtųjų mokesčių turtas ar išpareigojimai nustatomi pagal 12-ąjį TAS, koreguotą turto balansinę vertę palyginant su jo mokesčių baze (žr. 3 pavyzdį).

PINIGUS KURIANTYS VIENETAI IR PRESTIŽAS

- 65 66–108 straipsniuose išdėstyti pinigus kuriančio vieneto, kuriam priklauso turtas, pripažinimo, taip pat pinigus kuriančių vienetų, prestižo balansinės vertės nustatymo ir vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimo reikalavimai.

Pinigus kuriančio turto vieneto, kuriam priklauso turtas, nustatymas

- 66 Jei yra kokių nors požymių, kad turto vertė gali būti sumažėjusi, turi būti nustatyta atskiro turto vieneto atsiperkamoji vertė. Jei atskiro turto atsiperkamosios vertės nustatyti negalima, ūkio subjektas turi nustatyti pinigus kuriančio vieneto, kuriam tas turtas priklauso, atsiperkamąją vertę.
- 67 Atskiro turto vieneto atsiperkamosios vertės nustatyti negalima, jei:
- a) turto naudojimo vertė negali būti įvertinta kaip artima jo tikrajai vertei atėmus pardavimo išlaidas (pavyzdžiui, jei būsimeji pinigų srautai dėl nuolatinio turto naudojimo negali būti įvertinti kaip nereikšmingi); ir
 - b) turtas nekuria pinigų įplaukų, didžiąja dalimi nepriklausomų nuo kito turto kuriamų pinigų įplaukų.

Tokiais atvejais galima įvertinti tik pinigus kuriančio vieneto, kuriam priklauso tas turtas, naudojimo vertę, taigi ir atsiperkamąją vertę.

Pavyzdys

Kalnakasybos ūkio subjektas turi nuosavą geležinkelį, naudojamą jo kalnakasybos veikloje. Nuosavas geležinkelis galėtų būti parduodamas tik metalo laužo verte ir jis nekuria pinigų įplaukų, didžiąja dalimi nepriklausomų nuo pinigų įplaukų iš kito kasyklos turto.

Privataus geležinkelio atsiperkamosios vertės nustatyti neįmanoma, nes negalima nustatyti privataus geležinkelio naudojimo vertės, kuri greičiausiai skiriasi nuo metalo laužo vertės. Todėl ūkio subjektas nustato pinigus kuriančio vieneto, kuris apima ir privatų geležinkelį, t. y. visos kasyklos, atsiperkamąją vertę.

- 68 Kaip apibrėžiama 6 straipsnyje, pinigus kuriantis vienetas, kuriam priklauso minėtas turtas, yra mažiausia turto grupė, kuri nuolat naudojama šį turtą kuria pinigų įplaukas, beveik nepriklausomas nuo kito turto ar turto grupių kuriamų pinigų įplaukų. Pinigus kuriančio vieneto, kuriam priklauso turtas, nustatymas turi būti atliekamas profesionalių vertintojų. Jei negalima nustatyti atskiro turto atsiperkamosios vertės, ūkio subjektas identifikuoja mažiausią turto junginį (t. y. grupę), kuriantį didžiąją dalimi nepriklausomas pinigų įplaukas.

Pavyzdys

Autobusų įmonė teikia paslaugas pagal sutartį su savivaldybe. Sutartyje numatytos minimalios paslaugos, reikalingos penkiems atskiriems maršrutams. Kiekvienam maršrutui galima priskirti atskirą turtą ir atskirus pinigų srautus. Vienas iš maršrutų yra labai nuostolingas.

Kadangi ūkio subjektas negali sumažinti maršrutų skaičiaus, mažiausia grupė, kurianti pinigų įplaukas iš nuolatinio naudojimo, dažniausiai nepriklausančias nuo pinigų įplaukų iš kito turto ar turto grupės, yra iš visų penkių maršrutų kartu gautos pinigų įplaukos. Kiekvieno maršruto pinigus kuriantis vienetas yra visa autobusų įmonė.

- 69 Pinigų įplaukos yra pinigų ir pinigų ekvivalentų įplaukos, gaunamos iš išorinių šalių. Nustatydamas, ar pinigų įplaukos iš turto (ar turto grupės) yra didžiąją dalimi nepriklausomos nuo kito turto (ar turto grupių) kuriamų pinigų įplaukų, ūkio subjektas apsvaisto įvairius veiksnus, įskaitant ir tai, kaip vadovybė kontroliuoja ūkio subjekto veiklą, pavyzdžiui, produkcijos gamybą, verslo padalinius, buvimo vietą, rajonus ar regionus ar kaip ji priima sprendimus dėl ūkio subjekto turto tolesnio naudojimo ir veiklos tęsimo arba turto ir veiklos tęstinumo. 1 pavyzdyje pateikti pinigus kuriančio vieneto identifikavimo pavyzdžiai.
- 70 Jei turto ar turto grupės produkcijos rinka yra aktyvi, toks turtas ar turto grupė, net jeigu produkcijos dalis (ar visa) naudojama vidaus reikmėms, turi būti pripažįstamas pinigus kuriančiu vienetu. Jei pinigų įplaukos, gautos naudojant turtą ar pinigus kuriantį vienetą, yra veikiamos vidaus perleidimų kainų, vadovybės nustatyta palankiausia produkcijos būsimoji rinkos kaina turi būti naudojama įvertinant:
- a) būsimas pinigų įplaukas, naudojamas turto ar pinigus kuriančio vieneto naudojimo vertei nustatyti; ir
 - b) būsimas pinigų išmokas, naudojamas bet kokio kito turto ar pinigus kuriančių vienetų, veikiamų vidaus perleidimų kainų, naudojimo vertei nustatyti.
- 71 Jei turto ar turto grupės produkcijos dalį ar ją visą (pavyzdžiui, produktus jų tarpiniame gamybos etape) naudoja kiti ūkio subjekto padaliniai, šis turtas ar turto grupė sudaro atskirą pinigus kuriantį vienetą tuo atveju, jei ūkio subjektas tokia produkcija gali parduoti aktyviojoje rinkoje. Taip yra todėl, kad šis turtas ar turto grupė gali kurti pinigų įplaukas, didžiąją dalimi nepriklausomas nuo kito turto ar turto grupių kuriamų pinigų įplaukų. Naudojamasis informacija, pagrįsta finansinėmis sąmatomis (prognozėmis), siejamomis su tokiu pinigus kuriančiu vienetu arba bet kuriuo kitu vidaus perleidimų kainų veikiamu turtu ar pinigus kuriančiu vienetu, ūkio subjektas pakoreguoja šią informaciją, jeigu vidaus perleidimų kainos neatspindi vadovybės nustatytų geriausių rinkos kainų, kurios gali būti sutartos nesusijusių šalių sandorio metu.
- 72 Pinigus kuriantys vienetai turėtų būti nuosekliai nustatomi kiekvieną atskaitinį laikotarpį tam pačiam turtui ar turto rūšiai iš naujo, jeigu pakeitimas yra pagrįstas.
- 73 Jei ūkio subjektas nustato, kad turtas priklauso kitam pinigus kuriančiam vienetui, negu ankstesniais laikotarpiais, arba pasikeitė turto, priskirto tam pinigus kuriančiam vienetui, rūšys, 130 straipsnyje reikalaujama atskleisti informaciją apie šį pinigus kuriantį vienetą, jei pripažįstami ar panaikinami to turto vieneto nuostoliai dėl vertės sumažėjimo.

Pinigus kuriančio vieneto atsiperkamoji ir balansinė vertė

- 74 Pinigus kuriančio vieneto atsiperkamoji vertė yra to vieneto tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas arba naudojimo vertė, atsižvelgiant į tai, kuri iš šių verčių didesnė. Nustatant pinigus kuriančio vieneto atsiperkamąją vertę, 19–57 straipsniuose minima sąvoka „turtas“ turi būti suprantama kaip „pinigus kuriantis vienetas“.
- 75 Pinigus kuriančio vieneto balansinė vertė turi būti apskaičiuojama tuo pačiu būdu kaip ir pinigus kuriančio vieneto atsiperkamoji vertė.
- 76 Pinigus kuriančio vieneto balansinė vertė:
- a) apima balansinę vertę tik to turto, kurį galima tiesiogiai arba pagrįstai ir dėsningai priskirti pinigų kuriančiam vienetui ir kuris sukurs būsimąsias pinigų įplaukas, naudojamas nustatant šio pinigų kuriančio vieneto naudojimo vertę; ir
 - b) neapima jokių pripažintų išpareigojimų balansinės vertės, išskyrus atvejį, kai pinigus kuriančio vieneto atsiperkamosios sumos neįmanoma nustatyti neatsižvelgus į tokį išpareigojimą.

Taip yra todėl, kad pinigus kuriančio vieneto tikroji vertė, atėmus pardavimo išlaidas, ir jo naudojimo vertė yra nustatomos neįtraukiant pinigų srautų, siejamų su šiam pinigų kuriančiam vienetui nepriskiriamu turtu, ir jau pripažintų išpareigojimų (žr. 28 ir 43 straipsnius).

- 77 Kai turtas grupuojamas siekiant įvertinti jo galimą atsiperkamumą, svarbu pinigų kuriančiam vienetui priskirti visus turto vienetus, kuriančius susijusius pinigų įplaukų srautus (arba naudojamus jiems kurti). Priešingu atveju gali pasirodyti, kad pinigus kuriantis vienetas gali visiškai atsipirkti, nors iš tikrųjų buvo patirta nuostolių dėl vertės sumažėjimo. Kai kuriais atvejais, nors tam tikras turtas ir prisideda prie pinigų kuriančio vieneto numatomų būsimų pinigų srautų kūrimo, jis negali būti pagrįstai ir dėsningai priskirtas tokiam pinigų kuriančiam vienetui. Taip gali atsitikti su prestižu ar bendru turtu, pvz., ūkio subjekto pagrindinės buveinės turtu. 80–103 straipsniuose nurodoma, kaip tokiu atveju reikia patikrinti, ar nesumažėjo pinigų kuriančio vieneto vertė.
- 78 Norint nustatyti pinigų kuriančio vieneto atsiperkamąją vertę, gali būti privalu atsižvelgti į kai kuriuos pripažintus išpareigojimus. Taip galėtų atsitikti, jei dėl pinigų kuriančio vieneto perleidimo pirkėjas privalėtų prisiimti išpareigojimą. Šiuo atveju pinigų kuriančio vieneto tikroji vertė (arba apskaičiuoti pinigų srautai visiškai perleidus turtą), atėmus pardavimo išlaidas, yra apskaičiuota tam vienetui priskiriamo turto pardavimo kaina kartu su išpareigojimu, atėmus pardavimo išlaidas. Kad būtų galima atlikti prasmingą pinigų kuriančio vieneto balansinės ir atsiperkamosios vertės palyginimą, išpareigojimo balansinė vertė atimama nustatant tiek pinigų kuriančio vieneto naudojimo vertę, tiek jo balansinę vertę.

Pavyzdys

Kompanija eksploatuoja kasyklą šalyje, kurios įstatymai reikalauja, kad, baigus kalnakasybos veiklą, būtų atkurta pirminė aplinkos būklė. Atkūrimo išlaidos apima nuodangos, būtinos nuimti prieš kalnakasybos veiklos pradžią, pašalinimą. Atidėjinys nuodangos pašalinimo išlaidoms buvo pripažintas iš karto po to, kai nuodanga buvo nuimta. Atidėjinio suma buvo pripažinta kasyklos savikainos dalimi ir nudėvėta per kasyklos naudingo tarnavimo laiką. Atkūrimo išlaidoms skirta atidėjinio balansinė vertė yra 500 PV ^(a) ir yra lygi dabartinei atkūrimo išlaidų vertei.

Ūkio subjektas tikrina, ar nesumažėjo kasyklos vertė. Pinigus kuriantis vienetas šiuo atveju yra visa kasykla. Ūkio subjektas gauna įvairių pasiūlymų parduoti kasyklą už kainą, apytiksliai lygią 800 PV. Tokia kaina atspindi faktą, kad pirkėjas prisiims nuodangos pašalinimo išpareigojimą. Kasyklos perleidimo išlaidos yra nereikšmingos. Kasyklos naudojimo vertė apytiksliai lygi 1 200 PV, neįskaitant aplinkos atkūrimo išlaidų. Kasyklos balansinė vertė yra 1 000 PV.

Pinigus kuriančio vieneto tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas yra 800 PV. Į šią sumą įtrauktos atkūrimo išlaidos, kurios jau numatytos. Dėl to pinigų kuriančio vieneto naudojimo vertė nustatoma jau atsižvelgus į atkūrimo išlaidas, ir jos įvertinimas lygus 700 PV (1 200 PV minus 500 PV). Pinigus kuriančio vieneto balansinė vertė yra 500 PV, o kasyklos balansinė vertė (1 000 PV), atėmus atidėjinio atkūrimo išlaidoms balansinę vertę (500 PV). Dėl to pinigų kuriančio vieneto atsiperkamoji vertė viršija jo balansinę vertę.

^(a) Šiame standarte pinigų sumos išreiškiamos pinigų vienetais (PV).

- 79 Praktiniais sumetimais pinigų kuriančio vieneto atsiperkamoji vertė kartais nustatoma po to, kai įvertinamas turtas, kuris nėra šio pinigų kuriančio vieneto dalis (pavyzdžiui, gautinos sumos arba kitas finansinis turtas), arba finansinėse ataskaitose jau pripažinti išpareigojimai (pavyzdžiui, mokėtinos sumos, pensijos ir kiti atidėjiniai). Tokiais atvejais prie pinigų kuriančio vieneto balansinės vertės pridėjama tokio turto balansinė vertė ir atimama tokių išpareigojimų balansinė vertė.

Prestižas

Prestižo priskyrimas pinigų kuriantiems vienetams

- 80 *Siekiant nustatyti, ar nesumažėjo prestižo, įgyto jungiant verslą, vertė, prestižas, pradedant įsigijimo data, turi būti priskirtas kiekvienam įsigyjančiojo ūkio subjekto pinigų kuriančiam vienetui arba pinigų kuriančių vienetų grupėms, kurios turėtų gauti naudos iš jungimo sąlygotos sąveikos, neatsižvelgiant į tai, ar kitas įsigyjamąjo ūkio subjekto turtas arba išpareigojimai yra priskiriami minėtiems vienetams ar vienetų grupėms. Kiekvienas vienetas ar vienetų grupė, kuriam (-ioms) minėtu būdu priskiriamas prestižas, turi:*
- a) priklausyti ūkio subjekto žemiausiam vidaus lygmeniui, kuriame valdymo tikslais prestižas kontroliuojamas; ir
 - b) būti ne didesnis už veikiančių segmentą, nustatytą pagal 8-ąją TFAS „Veiklos segmentai“.
- 81 Prestižas, įgytas jungiant verslą, atspindi sumą, įsigyjančiojo ūkio subjekto sumokėtą tikintis gauti būsimos ekonominės naudos iš tokių turto elementų, kurių neįmanoma atskirti ir pripažinti. Prestižas atskirai nuo kito turto ar turto grupių pinigų srautų nekuria ir dažniausiai prisideda prie įvairių pinigų kuriančių vienetų pinigų srautų kūrimo. Kartais sunku prestižą natūraliai priskirti atskiroms pinigų kuriantiems vienetams, todėl jis gali būti priskirtas tik pinigų kuriančių vienetų grupėms. Dėl to mažiausias ūkio subjekto vidaus elementas, kuriame valdymo tikslais kontroliuojamas prestižas, kartais apima didesnę pinigų kuriančių vienetų, su kuriais siejamas prestižas, skaičių, tačiau kuriems jis negali būti priskirtas. 83–99 straipsniuose pateikiamos nuorodos į pinigų kuriančius vienetus, kuriems prestižas priskiriamas, turėtų būti suvokiamos ir kaip nuorodos į pinigų kuriančių vienetų grupes, kurioms taip pat priskiriamas prestižas.
- 82 Taikant 80 straipsnio reikalavimus, prestižo galimo vertės sumažėjimo patikrinimas vykdomas tame lygyje, kuris atspindi, kaip ūkio subjektas valdo savo veiklą, ir su kuriuo prestižas natūraliai gali būti susietas. Dėl to papildomų atskaitomybės sistemų kūrimas paprastai nėra būtinas.
- 83 Pinigų kuriantis vienetas, kuriam prestižas priskiriamas dėl galimo vertės sumažėjimo patikrinimo, gali nesutapti su prestižo priskyrimu pagal 21-ąją TAS „Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka“ dėl užsienio valiutos kurso kitimo pelno ar nuostolių. Pavyzdžiui, jeigu 21-ajame TAS reikalaujama, kad ūkio subjektas užsienio valiutos pelno ar nuostolių vertinimo tikslais priskirtų prestižą santykinai žemiems lygiams, tai nereikalaujama to paties lygio prestižo tikrinti dėl galimo vertės sumažėjimo (išskyrus atvejį, kai ūkio subjektas šio lygio prestižą stebi dar ir valdymo tikslais).
- 84 Jeigu, jungiant verslą, įgyto prestižo pirminis priskyrimas negali būti užbaigtas iki metinio ataskaitinio laikotarpio, kada įvykdytas verslo jungimas, pabaigos, šis pirminis priskyrimas turi būti užbaigtas iki pirmojo metinio ataskaitinio laikotarpio, prasidedančio po įsigijimo datos, pabaigos.
- 85 Pagal 3-iąją TFAS „Verslo jungimai“, jeigu verslo jungimo pirminė apskaita iki laikotarpio, kada sujungimas įvykdytas, pabaigos gali būti nustatyta tik kaip laikina, tada įsigyjantis ūkio subjektas:
- a) apskaitoje registruoja jungimą, panaudodamas šias laikinas vertes; ir
 - b) bet kokius šių laikinųjų verčių koregavimus pripažįsta kaip pirminės apskaitos per dvyliką mėnesių po įsigijimo dienos užbaigimo rezultatą.
- Esant tokioms aplinkybėms, taip pat gali būti neįmanoma užbaigti ir prestižo įgyto verslo jungimo metu, pirminio prikyrimo iki to metinio ataskaitinio laikotarpio, kada jungimas įvykdytas, pabaigos. Kai taip atsitinka, ūkio subjektas atskleidžia informaciją, kurios reikalaujama 133 straipsnyje.
- 86 Jeigu prestižas buvo priskirtas pinigų kuriančiam vienetui, o ūkio subjektas perleidžia veiklą, vykdytą šio vieneto, tai prestižas, susijęs su perleidžiama veikla, turi būti:
- a) įtraukiamas į tos veiklos balansinę vertę, nustatant perleidimo pelną ar nuostolius; ir
 - b) vertinamas proporcingai perleistos veiklos ir likusios neperleistos pinigų kuriančio vieneto dalies vertėms, išskyrus atvejį, kai ūkio subjektas gali įrodyti, kad koks nors kitas metodas geriau atspindi prestižą, susijusį su perleista veikla.

Pavyzdys

Įmonė už 100 PV parduoda veiklą, buvusią pinigų kuriančio vieneto, kuriam priskirtas prestižas, dalimi. Prestižas, priskiriamas šiam vienetai, negali būti identifikuojamas ar susiejamas su mažesne už šį vieneta turto grupe, nebent pasirinktinai. Likusios pinigų kuriančio vieneto dalies padengimo suma yra 300 PV.

Kadangi prestižas, priskirtas pinigų kuriančiam vienetai, negali būti, nesant ypatingo pagrindo, identifikuojamas ar susiejamas su mažesne už šį vieneta turto grupe, tai jis, siejamas su perleista veikla, yra vertinamas proporcingai perleistos veiklos ir neperleistos vieneto dalies vertėms. Todėl 25 % prestižo, priskirto pinigų kuriančiam vienetai, įtraukiami į parduotos veiklos balansinę vertę.

- 87 Jeigu ūkio subjektas keičia savo atskaitomybės struktūrą, keisdamas vieno ar daugiau pinigų kuriančių vieneta, kuriems priskirtas prestižas, sudėtį, prestižas turi būti priskiriamas pakeistiems vienetais. Šis naujas perskirstymas turi būti atliekamas naudojant atitinkamą vertės metodiką, panašią į tą, kuri naudojama, kai ūkio subjektas perleidžia tam tikrą veiklą, vykdytą pinigų kuriančio vieneto (išskyrus atvejį, kai ūkio subjektas gali įrodyti, kad koks nors kitas metodas geriau atspindi prestižą, susijusį su pakeistais vienetais).

Pavyzdys

Anksčiau prestižas buvo priskirtas pinigų kuriančiam vienetai A. Prestižas, priskirtas vienetai A, negali būti identifikuojamas ar susiejamas su mažesne už A turto grupe, nebent pasirinktinai. A padalijamas ir integruojamas į kitus tris pinigų kuriančius vienetus – B, C ir D.

Kadangi prestižas, priskirtas vienetai A, negali būti nepasirinktinai identifikuojamas ar susiejamas su mažesne už A turto grupe, jis priskiriamas B, C ir D vienetais proporcingai trijų A dalių vertėms ir integruojamas į B, C ir D.

Pinigų kuriančių vieneta ir priskirto prestižo patikrinimas dėl galimo vertės sumažėjimo

- 88 Kada prestižas, kaip apibūdinta 81 straipsnyje, yra susietas su pinigų kuriančiu vieneta, bet nėra šiam vienetai priskirtas, toks vienetas turi būti tikrinamas dėl galimo vertės sumažėjimo palyginant jo balansinę vertę (išskyrus bet kokį prestižą) su jo atsiperkamąja verte, jeigu tik yra požymių, kad tokio vieneto vertė gali būti sumažėjusi. Bet kokie nuostoliai dėl vertės sumažėjimo pripažįstami pagal 104 straipsnį.
- 89 Jeigu 88 straipsnyje aprašyto pinigų kuriančio vieneto balansinė vertė apima neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo ar nematerialiojo turto, kurio naudoti kol kas nėra galimybių, balansinę vertę, ir kai toks nematerialusis turtas gali būti tikrinamas dėl galimo vertės sumažėjimo tik kaip pinigų kuriančio vieneto dalis, 10 straipsnyje reikalaujama, kad minėtas vienetas taip pat būtų kasmet tikrinamas dėl galimo vertės sumažėjimo.
- 90 Pinigų kuriantis vienetas, kuriam priskiriamas prestižas, turi būti kasmet tikrinamas dėl galimo vertės sumažėjimo, o atsiradus požymių, kad šio vieneto vertė yra sumažėjusi, vieneto balansinė vertė (įtraukiant prestižą) palyginama su jo atsiperkamąja verte. Jeigu vieneto atsiperkamoji vertė viršija jo balansinę vertę, tai šis vienetas drauge su jam priskirtu prestižu vertinami taip, lyg vertė nebūtų sumažėjusi. O jei vieneto balansinė vertė viršija jo atsiperkamąją sumą, ūkio subjektas turi pripažinti vertės sumažėjimo nuostolius pagal 104 straipsnį.

Mažumos dalis

- 91 Pagal 3-įją TFAS prestižas, pripažintas verslo jungimo metu, yra patronuojančio ūkio subjekto prestižas, įgytas dėl jo nuosavybės dalies, o ne prestižo suma, kurią patronuojantis ūkio subjektas kontroliuoja kaip verslo jungimo rezultata. Todėl mažumos daliai priskirtinas prestižas nėra pripažįstamas patronuojančio ūkio subjekto konsoliduotose finansinėse ataskaitose. Jeigu pinigų kuriantis vienetas, kuriam prestižas buvo priskirtas, turi mažumos dalį, tokio vieneto balansinė vertė apima:
- a) patronuojančiam ūkio subjektui ir mažumai priklausančią identifikuojamo vieneto grynojo turto dalį; ir
 - b) patronuojančio ūkio subjekto prestižo dalį.

Tačiau dalis pinigų kuriančio vieneto atsiperkamosios vertės, apibrėžiamos pagal šį standartą, priskirtina prestižo mažumos daliai.

- 92 Dėl to siekiant patikrinti, ar nesumažėjo ne visiškai valdomo pinigų kuriančio vieneto ir jam priskirto prestižo vertė, tokio vieneto balansinė vertė koreguojama abstrakčiai prieš palyginant ją su vieneto atsiperkamąja verte. Tai atliekama sumuojant vienetui priskirto prestižo balansinę vertę pridėdant prie jos prestižą, priskirtiną mažumos daliai. Tada ši abstrakčiai pakoreguota balansinė vertė palyginama su vieneto atsiperkamąja verte siekiant nustatyti, ar nesumažėjo pinigų kuriančio vieneto vertė. Jeigu vertė sumažėjo, ūkio subjektas vertės sumažėjimo nuostolius pagal 104 straipsnį paskirsto taip, kad sumažintų vienetui priskirto prestižo balansinę vertę.
- 93 Kadangi prestižas pripažįstamas tik patronuojančio ūkio subjekto nuosavybės daliai, bet kokios vertės sumažėjimo nuostoliai, siejami su šiuo prestižu, tai jis turi būti proporcingai paskirstytas patronuojančiam ūkio subjektui ir mažumos daliai, tik jei vertės sumažėjimo nuostoliai pripažįstami prestižo vertės sumažėjimo nuostoliais.
- 94 Jeigu bendri vertės sumažėjimo nuostoliai, susiję su prestižu, yra mažesni už sumą, kuria abstrakčiai pakoreguota pinigų kuriančio vieneto balansinė vertė viršija jo atsiperkamąją vertę, 104 straipsnyje reikalaujama, kad pirmišio likutis būtų paskirstytas kitam šio vieneto turtui proporcingai kiekvieno turto vieneto balansinei vertei.
- 95 7 pavyzdyje vaizduojamas nevisiškai valdomo pinigų kuriančio vieneto su prestižu galimo vertės sumažėjimo patikrinimas.

Vertės sumažėjimo patikrinimų atlikimo laikas

- 96 Kasmetinis pinigų kuriančio vieneto, kuriam yra priskirtas prestižas, galimo vertės sumažėjimo patikrinimas gali būti atliekamas bet kada per metinį ataskaitinį laikotarpį su sąlyga, kad jis bus atliekamas kiekvienais metais tuo pačiu laiku. Skirtingi pinigų kuriantys vienetai dėl galimo vertės sumažėjimo gali būti tikrinami skirtingu metu. Tačiau, jeigu visas pinigų kuriančiam vienetui priskirtas prestižas ar jo dalis buvo įgyta per einamąjį metinį ataskaitinį laikotarpį sujungus verslą, patikrinimas dėl tokio vieneto vertės sumažėjimo turi būti atliekamas iki esamo ataskaitinio metinio laikotarpio pabaigos.
- 97 Jeigu pinigų kuriančio vieneto, kuriam buvo priskirtas prestižas, atskiri turto vienetai tikrinami dėl galimo vertės sumažėjimo tada, kai tikrinamas visas šis vienetas drauge ir jo prestižas, toks turtas dėl galimo vertės sumažėjimo turi būti tikrinamas anksčiau už viso vieneto ir jo prestižo patikrinimą. Jeigu pinigų kuriančių vienetų grupę, su jai priskirtu prestižu, sudarantys pinigų kuriantys vienetai dėl galimo vertės sumažėjimo tikrinami tada, kai tikrinama visa vienetų grupė ir jos prestižas, atskiri vienetai dėl galimo vertės sumažėjimo turi būti tikrinami anksčiau už visos vienetų grupės ir jos prestižo patikrinimą.
- 98 Pinigų kuriančio vieneto, kuriam buvo priskirtas prestižas, galimo vertės sumažėjimo patikrinimo metu gali atsirasti atskiro turto, priklausančio tam vienetui, kuriam buvo priskirtas prestižas, vertės sumažėjimo požymių. Tokiomis aplinkybėmis ūkio subjektas pirmiausia patikrina galimą tokio turto vertės sumažėjimą ir pripažįsta bet kokius vertės sumažėjimo nuostolius anksčiau, negu tikrinamas pinigų kuriančio vieneto, apimančio prestižą, galimas vertės sumažėjimas. Panašiai gali atsirasti ir pinigų kuriančio vieneto, priklausančio pinigų kuriančių vienetų, apimančių prestižą, grupei, vertės sumažėjimo požymių. Tokiais atvejais ūkio subjektas pirmiausia patikrina, ar nesumažėjo pinigų kuriančio vieneto vertė, ir pripažįsta bet kokius nuostolius dėl vieneto vertės sumažėjimo, ir tik tada patikrina, ar nesumažėjo pinigų kuriančių vienetų grupės, kuriai yra priskirtas prestižas, vertė.
- 99 Paskutinis detalus praėjusio ataskaitinio laikotarpio pinigų kuriančio vieneto ir jam priskirto prestižo atsiperkamosios vertės skaičiavimas gali būti naudojamas tikrinant, ar per einamąjį ataskaitinį laikotarpį nesumažėjo vieneto vertė, jei tenkinami visi šie kriterijai:
- a) turtas ir įsipareigojimai, sudarantys šį vienetą, reikšmingai nepasikeitė nuo paskutinio atsiperkamosios vertės skaičiavimo;
 - b) paskutinio atsiperkamosios vertės skaičiavimo metu buvo gauta suma, kuri žymiai viršijo to vieneto balansinę vertę; ir
 - c) remiantis įvykiais ir pasikeitusiomis aplinkybėmis po paskutinio atsiperkamosios vertės skaičiavimo, galima tikimybė, kad naujai nustatyta dabartinė atsiperkamoji vertė būtų mažesnė už vieneto balansinę vertę, yra maža.

Bendras turtas

- 100 Bendras turtas apima grupės ar padalinio turtą, pavyzdžiui, ūkio subjekto pagrindinės buveinės ar padalinio pastatą, elektroninio duomenų apdorojimo įrengimus ar tyrimų centrą. Tai, ar tam tikras turtas pinigų kuriančio vieneto atžvilgiu atitinka šiame standarte pateiktą bendro turto apibrėžimą, nulemia ūkio subjekto struktūra. Išskirtinė bendro turto ypatybė yra ta, kad jis nekuria nuo kito turto ar turto grupių nepriklausomų pinigų įplaukų, o jo balansinės vertės negalima visiškai priskirti tikrinamam pinigų kuriančiam vienetui.
- 101 Kadangi bendras turtas nekuria atskirų pinigų įplaukų, negalima nustatyti bendrojo turto atskiro vieneto atsiperkamosios vertės, išskyrus atvejį, kai vadovybė nusprendžia tokį turtą parduoti. Vadinasi, jei yra požymių, kad gali būti sumažėjusi bendro turto vertė, tada nustatoma pinigų kuriančio vieneto ar jų grupės, kuriam tas bendras turtas priklauso, atsiperkamoji vertė ir palyginama su šio pinigų kuriančio vieneto arba vienetų grupės balansine verte. Bet kokie vertės sumažėjimo nuostoliai pripažįstami pagal 104 straipsnį.
- 102 Tikrindamas, ar nesumažėjo pinigų kuriančio vieneto vertė, ūkio subjektas turi identifikuoti visą bendrą turtą, susijusį su tikrinamu pinigų kuriančiu vienetu. Jeigu bendro turto balansinės vertės dalis:
- a) gali būti pagrįstai ir pastoviai priskirta tam vienetui, ūkio subjektas turi palyginti šio vieneto balansinę vertę, įskaitant bendro turto, priskiriamo šiam vienetui, balansinės vertės dalį, su jo atsiperkamąja verte. Bet kokie nuostoliai dėl vertės sumažėjimo pripažįstami pagal 104 straipsnį;
 - b) negali būti pagrįstai ir pastoviai priskiriama šiam vienetui, ūkio subjektas turi:
 - i) palyginti vieneto (išskyrus bendrą turtą) balansinę vertę su jo atsiperkamąja verte ir pripažinti bet kokius vertės sumažėjimo nuostolius pagal 104 straipsnį;
 - ii) identifikuoti mažiausią pinigų kuriančių vienetų grupę, kuri apima tikrinamąjį pinigų kuriantį vienetą ir kuriai bendro turto balansinės vertės dalis gali būti pagrįstai ir dėsningai priskirta; ir
 - iii) palyginti minėtos pinigų kuriančių vienetų grupės, įskaitant bendrojo turto, priskirto šiai vienetų grupei, balansinės vertės dalį su šios vienetų grupės atsiperkamąja verte. Bet kokie nuostoliai dėl vertės sumažėjimo pripažįstami pagal 104 straipsnį.
- 103 Šių reikalavimų taikymas bendram turtui pateikiamas 8 pavyzdyje.

Pinigų kuriančio vieneto vertės sumažėjimo nuostoliai

- 104 Pinigų kuriančio vieneto (pinigų kuriančių vienetų mažiausios grupės, kuriai prestižas ar bendras turtas buvo priskirtas) nuostoliai dėl vertės sumažėjimo turi būti pripažinti tada ir tik tada, kai šio vieneto (arba vienetų grupės) atsiperkamoji vertė yra mažesnė už šio vieneto (arba vienetų grupės) balansinę vertę. Vertės sumažėjimo nuostoliai paskirstomi tokia tvarka:
- a) pirmiausiai sumažinama bet kokio pinigų kuriančiam vienetui (arba vienetų grupei) priskiriamo prestižo balansinė vertė; ir
 - b) po to – proporcingai kitam vieneto (vienetų grupės) turtui, proporcingai pagal kiekvieno vieneto (vienetų grupės) priklausančio turto balansinę vertę.
- Tokie balansinės vertės sumažinimai, apskaitoje registruojami kaip atskirų turto straipsnių vertės sumažėjimo nuostoliai, pripažįstami pagal 60 straipsnį.
- 105 Paskirstydamas vertės sumažėjimo nuostolius pagal 104 straipsnį, ūkio subjektas neturi sumažinti turto balansinės vertės tiek, kad ji būtų mažesnė už:
- a) jo tikrąją vertę atėmus pardavimo išlaidas (jei ši gali būti nustatyta);
 - b) jo naudojimo vertę (jei ši gali būti nustatyta); ir
 - c) nulį.

Vertės sumažėjimo nuostolių suma, kuri kitu atveju būtų buvusi priskirta turtui, turi būti proporcingai paskirstoma kitiems šio vieneto (vienetų grupės) turto straipsniams.

- 106 Jei neįmanoma įvertinti pinigų kuriančio vieneto kiekvieno atskiro turto straipsnio atsiperkamosios vertės, šiame standarte reikalaujama, kad vertės sumažėjimo nuostoliai būtų santykinai paskirstyti to vieneto turto dalims, išskyrus prestižą, nes visas pinigų kuriančio vieneto turtas veikloje naudojamas bendrai.
- 107 Jei neįmanoma nustatyti atskiro turto atsiperkamosios vertės (žr. 67 straipsnį), tuomet:
- a) turto vertės sumažėjimo nuostoliai pripažįstami, jeigu jo balansinė vertė yra didesnė už jo tikrąją vertę atėmus pardavimo išlaidas ir už 104 bei 105 straipsniuose aprašytų paskirstymo procedūrų rezultatus; ir
 - b) jokie turto vertės sumažėjimo nuostoliai nepripažįstami, jeigu nesumažėjo susijusio pinigų kuriančio vieneto vertė. Tai taikytina netgi tada, kai turto tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas yra mažesnė už jo balansinę vertę.

Pavyzdys

Mašina buvo apgadinta, tačiau veikia, nors ir ne taip gerai kaip anksčiau. Mašinos tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas yra mažesnė už jos balansinę vertę. Mašina nekuria nepriklausomų pinigų įplaukų. Mažiausia identifikuojama turto grupė, kuriai priklauso mašina ir kuri kuria pinigų įplaukas, didžiąja dalimi nepriklausomas nuo kito turto kuriamų pinigų įplaukų, yra toji gamybos linija, kuriai mašina priklauso. Gamybos linijos atsiperkamoji vertė rodo, kad visos gamybos linijos vertė nesumažėjo.

I prielaida: vadovybės patvirtintos sąmatos (prognozės) nerodo vadovybės pasižadėjimo pakeisti mašiną nauja.

Mašinos atsiperkamosios vertės negalima įvertinti atskirai, nes mašinos naudojimo vertė:

- a) gali skirtis nuo jos tikrosios vertės atėmus pardavimo išlaidas; ir
- b) gali būti apskaičiuota tik visam pinigų kuriančiam vienetui, kuriam priklauso mašina (gamybos linijai).

Gamybos linijos vertė nesumažėjo. Todėl nuostoliai dėl mašinos vertės sumažėjimo nepripažįstami. Vis dėlto ūkio subjektui gali tekti iš naujo įvertinti mašinos nusidėvėjimo laikotarpį arba nusidėvėjimo metodą. Gali būti, kad reikės nustatyti trumpesnį nusidėvėjimo laikotarpį arba spartesnio nusidėvėjimo metodą, siekiant parodyti tikėtiną likusį mašinos naudingo tarnavimo laiką arba planuojamą ūkio subjekto ekonominės naudos suvartojimo būdą.

II prielaida: vadovybės patvirtintos sąmatos (prognozės) parodo vadovybės pasižadėjimą mašiną pakeisti nauja ir parduoti artimiausiu metu. Pinigų srautai toliau mašiną naudojant iki jos perleidimo įvertinami kaip nereikšmingi.

Galima apskaičiuoti, kad mašinos naudojimo vertė yra artima jos tikrajai vertei atėmus pardavimo išlaidas. Vadinausi, galima nustatyti ir mašinos atsiperkamąją vertę, neatsižvelgiant į pinigų kuriantį vienetą (t. y. gamybos liniją), kuriam ši mašina priklauso. Kadangi mašinos tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas yra mažesnė už jos balansinę vertę, pripažįstami mašinos vertės sumažėjimo nuostoliai.

- 108 Įvykdžius 104 ir 105 straipsnių reikalavimus, bet kokios likusios pinigų kuriančio vieneto vertės sumažėjimo nuostolių sumos atžvilgiu įsipareigojimas pripažįstamas tada ir tik tada, jei to reikalaujama kitame standarte.

VERTĖS SUMAŽĖJIMO PANAIKINIMAS

- 109 110–116 straipsniuose išdėstomi nurodymai, kaip panaikinti ankstesniais ataskaitiniais metais pripažintus nuostolius dėl turto ar pinigų kuriančio vieneto vertės sumažėjimo. Šiuose reikalavimuose vartojama sąvoka „turtas“, tačiau jie vienodai taikomi tiek atskiram turtui, tiek pinigų kuriančiam vienetui. Papildomi reikalavimai pateikti: atskiram turtui – 117–121 straipsniuose, pinigų kuriančiam vienetui – 122 ir 123 straipsniuose, o prestižui – 124 ir 125 straipsniuose.
- 110 Ūkio subjektas kiekvienų finansinių ataskaitų sudarymo metu turi įvertinti, ar yra kokių nors požymių, kad ankstesniaisiais ataskaitiniais laikotarpiais pripažinti turto (išskyrus prestižą) vertės sumažėjimo nuostoliai nebeegzistuoja arba sumažėjo. Jeigu yra bent vienas toks požymis, ūkio subjektas turi įvertinti šio turto atsiperkamąją vertę.

- 111 Įvertindamas, ar yra kokių nors požymių, kad ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais pripažinti nuostoliai dėl turto (išskyrus prestižą) vertės sumažėjimo nebeegzistuoja arba sumažėjo, ūkio subjektas turi atsižvelgti bent į šiuos požymius:

Išoriniai informacijos šaltiniai

- a) Turto rinkos vertė per ataskaitinį laikotarpį žymiai padidėjo.
- b) Per ataskaitinį laikotarpį ūkio subjekto veiklos technologinėje, rinkos, ekonominėje ar teisinėje aplinkoje arba rinkoje, kuriai skiriamas turtas, įvyko reikšmingų pokyčių, teigiamai paveikusių ūkio subjektą, arba tokie pokyčiai įvyks netolimoje ateityje.
- c) Per ataskaitinį laikotarpį sumažėjo rinkos palūkanų normos ar kitos investicijų grąžos rinkoje normos; tikimasi, kad tai paveiks diskonto normą, naudojamą turto naudojimo vertei apskaičiuoti, dėl to savo ruožtu reikšmingai padidės turto atsiperkamoji vertė.

Vidiniai informacijos šaltiniai

- d) Per ataskaitinį laikotarpį reikšmingai pasikeitė turto panaudojimo ar tikėtino panaudojimo mastas ar būdas arba tikimasi, kad jis pasikeis netolimoje ateityje, ir tokie pasikeitimai teigiamai paveiks (paveiks) šį ūkio subjektą. Tokie pokyčiai apima išlaidas, patirtas per laikotarpį siekiant pagerinti ar padidinti turto panaudojimo rezultatyvumą arba restruktūrizuoti veiklą, kuriai minėtas turtas priklauso.
- e) Vidinėse ataskaitose yra duomenų, rodančių, kad turtas yra ar bus ekonomiškai naudingesnis, negu tikėtasi.

- 112 111 straipsnyje minimi galimo vertės sumažėjimo nuostolių sumažėjimo požymiai didžiąja dalimi atspindi 12 straipsnyje pateiktus galimo vertės sumažėjimo nuostolių požymius.

- 113 Jei yra požymių, kad pripažinti turto (išskyrus prestižą) vertės sumažėjimo nuostoliai gali nebeegzistuoti arba būti sumažėję, tai gali reikšti, kad likusį naudingo tarnavimo laiką, nusidėvėjimo (amortizacijos) metodą ar likvidacinę vertę reikia peržiūrėti ir pakoreguoti pagal standartą, taikytiną tam turtui, net jeigu nuostoliai dėl vertės sumažėjimo nepanaikinami.

- 114 Ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais pripažinti turto (išskyrus prestižą) vertės sumažėjimo nuostoliai turi būti panaikinami tada ir tik tada, jei po paskutinio vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimo pasikeitė įvertinimai, naudoti to turto atsiperkamajai vertei nustatyti. Tokiu atveju turto balansinė vertė turi būti padidinama iki jo atsiperkamosios vertės, išskyrus atvejį, aprašytą 117 straipsnyje. Šis padidinimas panaikina vertės sumažėjimo nuostolius.

- 115 Vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimas atspindi apskaičiuoto turto naudojimo ar pardavimo galimybės padidėjimą nuo tos dienos, kai ūkio subjektas paskutinį kartą pripažino šiuos vertės sumažėjimo nuostolius. 130 straipsnyje reikalaujama, kad ūkio subjektas nurodytų įvertinimo keitimą, dėl kurio apskaičiuota naudojimo galimybė padidėjo. Įvertinimo keitimo pavyzdžiai apima:

- a) atsiperkamosios vertės nustatymo pagrindo keitimą (t. y. nepriklausomai nuo to, ar šis nustatymo pagrindas buvo tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas, ar naudojimo vertę);
- b) jei atsiperkamoji vertė buvo pagrįsta naudojimo verte – apskaičiuotų būsimųjų pinigų srautų sumų ir skaičiavimo laikotarpio arba diskonto normos pasikeitimą; arba
- c) jeigu atsiperkamoji vertė buvo pagrįsta tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas – tikrosios vertės atėmus pardavimo išlaidas sudėtinių dalių vertinimo keitimą.

- 116 Turto naudojimo vertė gali tapti didesne už turto balansinę vertę paprasčiausiai dėl to, kad dabartinė būsimųjų pinigų įplaukų vertė didėja artėjant šių įplaukų gavimo momentui. Tačiau turto naudojimo galimybė nedidėja. Todėl vertės sumažėjimo nuostoliai nepanaikinami vien dėl to, kad praėjo tam tikras laikas (kartais tai vadinama diskonto išskleidimu), net jei turto atsiperkamoji vertė tapo didesne už jo balansinę vertę.

Atskiرو turto vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimas

- 117 Turto (išskyrus prestižą) balansinė vertė, padidėjusi atstačius nuostolius dėl vertės sumažėjimo, neturi viršyti tos balansinės vertės, kuri būtų buvusi nustatyta (atėmus amortizaciją ar nusidėvėjimą), jei ankstesniais ataskaitiniais metais nebūtų buvę pripažinti turto vertės sumažėjimo nuostoliai.

- 118 Bet koks turto, išskyrus prestižą, balansinės vertės padidėjimas, viršijantis balansinę vertę, kuri būtų buvusi nustatyta (atėmus amortizaciją ar nusidėvėjimą), jei ankstesniais ataskaitiniais metais nebūtų buvę pripažinti turto vertės sumažėjimo nuostoliai, laikomas perkainojimu. Apskaitoje registruodamas tokį perkainojimą, ūkio subjektas vadovaujasi standartu, taikytinu turtui.
- 119 Turto, išskyrus prestižą, vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimas turi būti iš karto pripažįstamas pelno (nuostolių) ataskaitoje, išskyrus atvejį, kai turtas apskaitoje registruojamas perkainota verte pagal kitą standartą (pavyzdžiui, taikant 16-ajame TAS nurodytą perkainojimo metodą). Bet koks perkainoto turto vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimas turi būti apskaitoje registruojamas perkainotos sumos padidėjimu pagal tą kitą standartą.
- 120 Perkainoto turto vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimas tiesiogiai perkeliamas į nuosavybę kaip perkainojimo pelnas. Tačiau jei to paties perkainoto turto vertės sumažėjimo nuostoliai buvo iki tol pripažinti pelno (nuostolių) ataskaitoje, tų nuostolių panaikinimas taip pat pripažįstamas pelno (nuostolių) ataskaitoje.
- 121 Pripažinus vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimą, to turto nusidėvėjimo (amortizacijos) atskaitymai vėlesniais ataskaitiniais laikotarpiais turi būti koreguojami todėl, kad peržiūrėtoji turto balansinė vertė atėmus jo likvidacinę vertę (jei tokia yra) būtų sistemingai paskirstyta per visą likusį turto naudingo tarnavimo laikotarpį.

Nuostolių dėl pinigų kuriančio vieneto vertės sumažėjimo panaikinimas

- 122 Pinigų kuriančio vieneto vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimas turi būti paskirstomas šio vieneto turtui, išskyrus prestižą, proporcingai pagal šių turto straipsnių balansines vertes. Tokie balansinių verčių padidinimai turi būti apskaitoje registruojami kaip atskirų turto straipsnių vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimai ir pripažįstami pagal 119 straipsnį.
- 123 Paskirstant pinigų kuriančio vieneto vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimą pagal 122 straipsnį, turto balansinė vertė negali tapti didesne už mažiausią iš šių sumų:
- a) jo atsiperkamąją vertę (jei ją galima nustatyti); ir
 - b) jo balansinę vertę, kuri būtų buvusi nustatyta (atėmus amortizaciją ar nusidėvėjimą), jei ankstesniais ataskaitiniais metais nebūtų pripažinta jokių turto vertės sumažėjimo nuostolių.

Vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimo suma, kuri priešingu atveju būtų buvusi priskirta tam turtui, proporcingai paskirstoma kitiems vieneto (vienetų grupės) turto straipsniams, išskyrus prestižą.

Nuostolių dėl prestižo vertės sumažėjimo panaikinimas

- 124 Pripažinti prestižo vertės sumažėjimo nuostoliai negali būti panaikinti vėlesniu ataskaitiniu laikotarpiu.
- 125 38-ajame TAS „*Nematerialusis turtas*“ draudžiama pripažinti viduje sukurtą prestižą. Bet koks prestižo atsiperkamosios vertės padidėjimas vėlesniais ataskaitiniais laikotarpiais, po prestižo vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimo, greičiausiai bus vidaus prestižo padidėjimas, o ne įsigyto prestižo pripažinto vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimas.

ATSKLEIDIMAS

- 126 Ūkio subjektas apie kiekvieną turto klasę turi atskleisti šią informaciją:
- a) vertės sumažėjimo nuostolių sumą, pripažintą pelno (nuostolių) ataskaitoje per ataskaitinį laikotarpį, taip pat pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnio (-ių) eilutę (-es), į kurią (-ias) šie nuostoliai yra įtraukti;
 - b) panaikintų vertės sumažėjimo nuostolių, pripažintų pelno (nuostolių) ataskaitoje per ataskaitinį laikotarpį, sumą, taip pat pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnio (-ių) eilutę (-es), kurioje (-ose) šie nuostoliai yra panaikinami;
 - c) perkainoto turto vertės sumažėjimo nuostolių sumą, per ataskaitinį laikotarpį tiesiogiai pripažintą nuosavybėje;
 - d) perkainoto turto panaikintų vertės sumažėjimo nuostolių sumą, per ataskaitinį laikotarpį tiesiogiai pripažintą nuosavybėje.
- 127 Turto klasė – panašaus pobūdžio ir ūkio subjekto veikloje panašiai naudojamų turto straipsnių sugrupavimas.

- 128 126 straipsnyje reikalaujama informacija gali būti pateikiama kartu su kita apie tą turto klasę atskleidžiama informacija. Pavyzdžiui, ši informacija gali būti įtraukiama suderinant nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų balansinę vertę ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje, kaip to reikalaujama 16-ajame TAS.
- 129 Ūkio subjektas, kuris ataskaitose nurodo segmento informaciją vadovaudamasis 8-uoju TFAS, atskleidžia šiuos kiekvieno ataskaitose pateiktino segmento duomenis:
- a) vertės sumažėjimo nuostolių, per ataskaitinį laikotarpį pripažintų pelno (nuostolių) ataskaitoje ir tiesiogiai nuosavybėje, sumą;
 - b) panaikintų vertės sumažėjimo nuostolių, per ataskaitinį laikotarpį pripažintų pelno (nuostolių) ataskaitoje ir tiesiogiai nuosavybėje, sumą.
- 130 Atskiuro turto (įskaitant prestižą arba pinigus kuriantį vienetą) kiekvieno pripažinto reikšmingo vertės sumažėjimo nuostolių arba jų panaikinimo atveju ūkio subjektas turi atskleisti:
- a) įvykius ir aplinkybes, dėl kurių šie vertės sumažėjimo nuostoliai buvo pripažinti arba panaikinti;
 - b) pripažintų ar panaikintų vertės sumažėjimo nuostolių sumą;
 - c) kiekvienam atskiram turtui:
 - i) to turto pobūdį ir;
 - ii) jeigu ūkio subjektas segmento informaciją teikia vadovaudamasi 8-uoju TFAS – ataskaitose pateiktiną segmentą, kuriam priklauso turtas;
 - d) pinigus kuriančio vieneto:
 - i) aprašymą (pvz., ar tai yra gaminių linija, gamykla, verslo padalinys, geografinė vietovė, ataskaitose pateiktinas segmentas pagal 8-ąjį TFAS);
 - ii) pripažintų ar panaikintų vertės sumažėjimo nuostolių sumą pagal turto kategoriją ir, jeigu segmento informaciją ūkio subjektas teikia pagal 8-ąjį TFAS – pagal ataskaitose pateiktinus segmentus; ir
 - iii) jei po ankstesnio pinigus kuriančio vieneto atsiperkamosios vertės įvertinimo (jeigu toks buvo atliktas) pasikeitė pinigus kuriantį vienetą sudarantis turto junginys, ūkio subjektas apibūdina dabartinį ir ankstesnį turto jungimo būdą bei priežastis, dėl kurių šis būdas, kuriuo nustatomas pinigus kuriantis vienetas, pasikeitė;
 - e) tai, ar turto (pinigus kuriančio vieneto) atsiperkamoji vertė yra jo tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas, ar jo naudojimo vertė;
 - f) jeigu atsiperkamoji vertė yra tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas – tikrosios vertės atėmus pardavimo išlaidas nustatymo pagrindą (pvz., tai, ar tikroji vertė buvo nustatyta remiantis aktyviąja rinka);
 - g) jeigu atsiperkamoji vertė yra naudojimo vertė – diskonto normą (-as), taikytą (-as) atliekant dabartinį ir ankstesnį (jei toks buvo atliktas) naudojimo vertės įvertinimą.
- 131 Apie bendrus vertės sumažėjimo nuostolius ir bendrus vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimus, pripažintus per tą ataskaitinį laikotarpį, apie kurį nepateikta jokia 130 straipsnyje reikalaujama informacija, ūkio subjektas turi pateikti:
- a) vertės sumažėjimo nuostolių ir vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimų paveiktas pagrindines turto klases;
 - b) pagrindinius įvykius ir aplinkybes, lėmusius šių vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimus arba panaikinimus.
- 132 Ūkio subjektas skatinamas nurodyti prielaidas, kuriomis buvo remiamasi nustatant turto (pinigus kuriančių vienetų) atsiperkamasias vertes per ataskaitinį laikotarpį. Tačiau 134 straipsnyje reikalaujama, kad ūkio subjektas pateiktų informaciją apie vertinimus, naudotus pinigus kuriančio vieneto atsiperkamajai vertei apskaičiuoti, kai į šio vieneto balansinę vertę yra įtrauktas prestižas arba neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialusis turtas.

- 133 Jeigu, remiantis 84 straipsniu, verslo jungimo metu per ataskaitinį laikotarpį visa įgyto prestižo suma finansinių ataskaitų datą nebuvo priskirta pinigų kuriančiam vienetui (ar vienetų grupei), nepriskirto prestižo suma turi būti atskleista kartu su priežastimis, dėl kurių ši suma lieka nepriskirta.

Pinigus kuriančių vienetų, apimančių prestižą arba neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialųjį turtą, įvertinimai, naudojami atsiperkamųjų verčių skaičiavimui

- 134 Ūkio subjektas apie kiekvieną pinigus kuriantį vienetą (vienetų grupę), kuriam priskirta prestižo arba neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto balansinė vertė lyginant su ūkio subjekto bendra prestižo ar neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto balansine verte yra reikšminga, turi atskleisti tokią a–f punktuose reikalaujamą informaciją:

- a) vienetui (vienetų grupei) priskirtą prestižo balansinę vertę;
- b) vienetui (vienetų grupei) priskirtą neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto balansinę vertę;
- c) vieneto (vienetų grupės) atsiperkamosios vertės nustatymo pagrindą (t. y. ar tai naudojimo vertė, ar tikroji vertė, atėmus pardavimo išlaidas);
- d) jeigu vieneto (vienetų grupės) atsiperkamoji vertė yra pagrįsta naudojimo verte, tuomet:
 - i) kiekvienos esminės prielaidos, kuria vadovybė grindė savo pinigų srautų planus laikotarpiui, apimamam naujausių finansinių sąmatų (prognozių), aprašymą. Esminės yra tos prielaidos, kurios vieneto (vienetų grupės) atsiperkamajai vertei daro reikšmingą įtaką;
 - ii) vadovybės metodikos, naudotos kiekvienai esminei prielaidai priskirtą (-as) vertę (-es) nustatyti, apibūdinimą; tai, ar ši (-os) vertė (-ės) atspindi ankstesnę patirtį arba (jei tai tinka) atitinka išorės informacijos šaltinius; o jei ne – kaip ir kodėl ši (-os) vertė (-s) skiriasi nuo ankstesnės patirties ar išorinių informacijos šaltinių;
 - iii) laikotarpį, kuriuo vadovybė suplanavo savo patvirtintomis finansinėmis sąmatomis (prognozėmis) paremtus pinigų srautus; ir, kai pinigų kuriančio vieneto (vienetų grupės) atžvilgiu naudojamas ilgesnis nei penkerių metų laikotarpis – paaiškinimą, kodėl ilgesnio laikotarpio naudojimas yra pateisinamas;
 - iv) pinigų srautų planų ekstrapoliavimui už naujausių finansinių sąmatų (prognozių) apimamo laikotarpio ribų naudojamą augimo normą, taip pat paaiškinimą, kodėl naudojama augimo norma, viršijanti vidutinę atitinkamų produktų, pramonės šakų, šalių arba šalies, kurioje (-se) ūkio subjektas veikia, arba rinkos, kuriai vienetas (vienetų grupė) yra skirtas (-a) ilgalaikę augimo normą;
 - v) pinigų srautų planavimui taikomą (-as) diskonto normą (-as);
- e) jeigu vieneto (vienetų grupės) atsiperkamoji vertė pagrįsta tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas – metodologiją, naudojamą tikrosios vertės atėmus pardavimo išlaidas nustatymui. Jeigu vieneto (vienetų grupės) tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas nėra nustatoma remiantis stebima rinkos kaina, turi būti atskleidžiama ir tokia informacija:
 - i) kiekvienos esminės prielaidos, kuria vadovybė pagrindė tikrosios vertės atėmus pardavimo išlaidas nustatymą, apibūdinimas. Esminės yra tos prielaidos, kurios vieneto (vienetų grupės) atsiperkamajai vertei daro reikšmingą įtaką;
 - ii) vadovybės metodikos, naudotos kiekvienai esminei prielaidai priskirtą (-as) vertę (-es) nustatyti, apibūdinimą; tai, ar ši (-os) vertė (-ės) atspindi ankstesnę patirtį arba (jei tai tinka) atitinka išorės informacijos šaltinius; o jei ne – kaip ir kodėl ši (-os) vertė (-s) skiriasi nuo ankstesnės patirties ar išorinių informacijos šaltinių;
- f) jeigu pagrįstai įmanomas esminės prielaidos, kuria vadovybė grindė vieneto (vienetų grupės) atsiperkamosios vertės nustatymą, pasikeitimas galėtų nulemti, kad vieneto (vienetų grupės) balansinė vertė viršytų jo atsiperkamąją vertę, tuomet:
 - i) sumą, kuria vieneto (vienetų grupės) atsiperkamoji vertė viršija jo balansinę vertę;

- ii) tai esminei prielaidai priskirtąją vertę;
 - iii) dydį, kuriuo tokiai esminei prielaidai priskirta vertė turi pasikeisti po to, kai įtraukiami visi svarbūs kitų kintamųjų, naudotų atsiperkamajai vertei nustatyti, pokyčio rezultatai, kad vieneto (vienetų grupės) atsiperkamoji vertė būtų lygi jo balansinei vertei.
- 135 Jeigu visa prestižo ar neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto balansinė vertė arba jos dalis yra paskirstyta daugeliui pinigų kuriančių vienetų (vienetų grupių), o šiuo būdu atskiram vienetui (vienetų grupei) paskirstyta suma nėra reikšminga lyginant ją su ūkio subjekto prestižo ar neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto bendrąja balansine verte, šis faktas turi būti atskleidžiamas kartu su tokiems vienetams (vienetų grupėms) paskirstyto prestižo arba neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto bendrąja balansine verte. Be to, jei bet kurių iš šių vienetų (vienetų grupių) atsiperkamosios vertės grindžiamos ta (-omis) pačia (-omis) esmine (-ėmis) prielaida (-omis), o šiems vienetams paskirstyto prestižo ar neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto bendroji balansinė vertė yra reikšminga lyginant ją su ūkio subjekto prestižo arba neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto bendra balansine verte, ūkio subjektas šį faktą turi atskleisti drauge su:
- a) tam vienetui (toms vienetų grupėms) paskirstyto prestižo bendrąja balansine verte;
 - b) tam vienetui (toms vienetų grupėms) paskirstyto neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto bendrąja balansine verte;
 - c) esminės (-ių) prielaidos (-ų) apibūdinimu;
 - d) vadovybės tikslo, kuriuo siekiama nustatyti kiekvienai esminei prielaidai priskirtą (-as) vertę (-es,) aprašymu; tai, ar ši (-ios) vertė (-ės) atspindi ankstesnę patirtį ar (jei tai tinkama) atitinka išorės informacijos šaltinius; o jeigu ne – kaip ir kodėl ši (-os) vertė (-s) skiriasi nuo ankstesnės patirties arba išorės informacijos šaltinių;
 - e) jeigu pagrįstai įmanomas esminės (-ių) prielaidos (-ų) pokytis nulemtų tai, kad vienetų (vienetų grupių) bendroji atsiperkamoji vertė viršytų jų bendrąją balansinę vertę, tuomet:
 - i) suma, kuria tų vienetų (vienetų grupių) bendrosios atsiperkamosios vertės viršija jų bendrąsias balansines vertes;
 - ii) esminei (-ėms) prielaidai (-oms) priskirtomis vertėmis;
 - iii) dydžiu, kuriuo esminei prielaidai priskirta (-os) vertė (-ės) turėtų pasikeisti po to, kai įtraukiami visi svarbūs kitų kintamųjų, naudotų atsiperkamajai vertei nustatyti, pokyčio rezultatai, kad vienetų (vienetų grupių) atsiperkamosios vertės būtų lygios jų balansinėms vertėms.
- 136 Ankstesnį ataskaitinį laikotarpį atliktas pinigų kuriančio vieneto (vienetų grupės) atsiperkamosios vertės paskutinis detalus skaičiavimas, remiantis 24 arba 99 straipsniu gali būti perkeliamas ir naudojamas atliekant to vieneto (vienetų grupės) galimo vertės sumažėjimo patikrinimą dabartiniu ataskaitiniu laikotarpiu, jeigu tenkinami atitinkami kriterijai. Tokiu atveju informacija apie tą vienetą (vienetų grupę), kuri atskleidžiama kartu su pagal 134 ir 135 straipsnius reikalaujama informacija, siejama su perkeliama atsiperkamosios vertės skaičiavimais.
- 137 Iliustruojančiame 9 pavyzdyje parodytas 134 ir 135 straipsniuose reikalaujamas atskleidimas.

Pereinamosios nuostatos ir įsigaliojimo data

- 138 Jeigu ūkio subjektas, remdamasis 3-iojo TFAS 85 straipsniu, nusprendžia taikyti 3-įjį TFAS anksčiau už jo įsigaliojimo datą, nustatytą 3-iojo TFAS 78–84 straipsniuose, tai jis nuo tos pačios datos turi perspektyviai taikyti ir šį standartą.
- 139 Kitu atveju ūkio subjektas turi taikyti šį standartą:
- a) apskaitoje registruodamas prestižą ir nematerialųjį turtą, įgytą jungiant verslą, kurio sutarties data yra 2004 m. kovo 31 d. ar vėlesnė; ir
 - b) perspektyviai visam kitam turtui nuo pirmojo metinio ataskaitinio laikotarpio, prasidedančio 2004 m. kovo 31 d. ar vėliau.

- 140 Ūkio subjektai, kuriems taikomas 139 straipsnis, skatinami pritaikyti šio standarto reikalavimus dar iki 139 straipsnyje nustatytų įsigaliojimo datų. Tačiau, jeigu ūkio subjektas šį standartą pradėjo taikyti anksčiau už tas įsigaliojimo datas, jis tuo pačiu metu turi taikyti 3-įją TFAS bei 38-ąją TAS (persvarstytą 2004 m.).

36-ojo TAS (paskelbto 1998 m.) panaikinimas

- 141 Šiuo standartu pakeičiamas 36-asis TAS „Turto vertės sumažėjimas“ (paskelbtas 1998 m.).

Priedas

DABARTINĖS VERTĖS METODIKŲ PRITAIKYMAS NAUDOJIMO VERTEI NUSTATYTI

Šis priedas yra neatskiriama standarto dalis. Jame pateikiami nurodymai dėl dabartinės vertės metodikų pritaikymo naudojimo vertei nustatyti. Nors nuorodose naudojama sąvoka „turtas“, ji taip taikoma ir turto straipsnių, sudarančių pinigų kuriantį vienetą, grupei.

Dabartinės vertės nustatymo sudėtinės dalys

- A1. Ekonominis skirtumas tarp turto straipsnių parodo visi šie elementai kartu:
- a) būsimųjų pinigų srautų, o sudėtingesniais atvejais – būsimųjų pinigų srautų serijų, kuriuos ūkio subjektas tikisi sukurti naudodamas šį turtą, numatymas;
 - b) tų būsimųjų pinigų srautų sumų ar gavimo laiko galimų svyravimų tikimybės;
 - c) pinigų laiko vertę, kurią parodo su rizika nesusieta dabartinė rinkos palūkanų norma;
 - d) kaina dėl turtui būdingo neapibrėžtumo; ir
 - e) kiti, kartais neidentifikuojami, veiksniai (pvz., nelikvidumas), kuriuos rinkos dalyviai įtrauktų į būsimų pinigų srautų, kuriuos ūkio subjektas tikisi gauti dėl naudodamas turtą, įkainojimą.
- A2. Šiame priede sugretinami du dabartinės vertės galimo skaičiavimo požiūriai, kurių kiekvienas, priklausomai nuo aplinkybių, gali būti naudojamas turto naudojimo vertei nustatyti. Remiantis tradiciniu požiūriu, koregavimai pagal A1 straipsnyje aprašytus b–e veiksnius yra tvirtai susieti su diskonto norma. Remiantis tikėtinų pinigų srautų požiūriu, dėl b, d ir e punktuose nurodytų veiksmų atliekami koregavimai ir gaunami dėl rizikos koreguoti tikėtini pinigų srautai. Kad ir kurį požiūrį ūkio subjektas pritaikytų siekdamas atspindėti lūkesčius dėl būsimų pinigų srautų sumų arba gavimo laiko galimo svyravimo, rezultatas turėtų būti toks, kad atspindėtų būsimųjų pinigų srautų tikėtiną dabartinę vertę, t. y. visų įmanomų rezultatų svertinį vidurkį.

Bendrieji principai

- A3. Būsimų pinigų srautų nustatymui naudojami metodai ir palūkanų normos kiekvienoje situacijoje kinta priklausomai nuo tiriamąjį turtą sąlygojančių aplinkybių. Tačiau, vertinant turtą, bet kokių dabartinės vertės metodų taikymą lemia tokie bendrieji principai:
- a) palūkanų normos, naudojamos pinigų srautams diskontuoti, turėtų atspindėti prielaidas, atitinkamai suderintas su būsimųjų pinigų srautų vertinimo prielaidomis. Priešingu atveju kai kurių prielaidų poveikis būtų įvertinamas du kartus arba į jį apskritai nebūtų atsižvelgta. Pavyzdžiui, 12 % diskonto norma gali būti taikoma gautinos paskolos sutartiniais pinigų srautams. Ta norma atspindi paskolų su tam tikromis charakteristikomis galimų būsimų neapmokėjimų tikimybę. Ta pati 12 % norma neturėtų būti naudojama diskontuojant tikėtinus pinigų srautus, nes tokie pinigų srautai jau atspindi prielaidas dėl būsimų neapmokėjimų;
 - b) numatomi pinigų srautai ir diskonto normos turėtų būti nešališki ir nepriklausyti nuo faktorių, nesusijusių su tiriamu turtu. Pavyzdžiui, grynieji pinigų srautai, sąmoningai numatyti taip, kad padidintų būsimą turto pelningumo galimybę, suteikia vertinimui tendencingumo;
 - c) numatomi pinigų srautai arba diskonto normos turėtų atspindėti galimų rezultatų svyravimo ribas, o ne vieną labiausiai tikėtiną didžiausią ar mažiausią įmanomą sumą.

Tradicionis arba tikėtinų pinigų srautų požiūris dėl dabartinės vertės*Tradicionis požiūris*

- A4. Dabartinei vertei pritaikyti apskaitoje tradiciškai naudojamas vienintelis numatomų pinigų srautų kompleksas ir tik viena diskonto norma, dažnai apibūdinama kaip riziką atitinkanti norma. Dėl to tradicinio požiūrio šalininkai mano, kad vienintelė parinkta diskonto norma gali apimti visus lūkesčius dėl būsimųjų pinigų srautų ir atitinkamą papildomą riziką. Todėl tradicinis požiūris daugiausia dėmesio skiria diskonto normos parinkimui.
- A5. Kai kuriomis aplinkybėmis, pvz., kai palyginamas turtas gali būti stebimas rinkoje, taikyti tradicinį požiūrį yra santykinai lengva. Turint turtą su sutartiniais pinigų srautais, požiūris atitinka tam tikrą būdą, kuriuo rinkos dalyviai apibūdina turtą kaip 12 procentų obligaciją.
- A6. Tačiau tradicinis požiūris negali deramai išspręsti kai kurių sudėtingų vertinimo problemų, pvz., nefinansinio turto vertinimo, kai nėra šio turto vieneto ar palyginamo vieneto rinkos. Riziką atitinkančios normos tinkama paieška reikalauja mažiausiai dviejų vienetų analizės – turto, egzistuojančio rinkoje ir turinčio stebimą palūkanų normą, ir vertinamo turto. Vertinamiems pinigų srautams tinkama diskonto norma turi būti išvedama iš to kito turto stebimos palūkanų normos. Kad tą būtų galima padaryti, stebimo turto pinigų srautų savybės turi būti panašios į vertinamo turto pinigų srautų savybes. Taigi vertintojas turi atlikti šiuos veiksmus:
- išskirti pinigų srautų, kurie bus diskontuojami, kompleksą;
 - identifikuoti rinkoje kitą turtą, kuris turėtų panašias pinigų srautų ypatybes;
 - palyginti šių dviejų turto vienetų pinigų srautų kompleksus, kad būtų galima įsitikinti jų panašumu (pavyzdžiui, tai, ar abu šie pinigų srautai yra sutartiniai, o gal vienas iš jų yra sutartinis, o kitas – nustatomas pinigų srautas?);
 - įvertinti, ar vienas turto vienetas turi elementą, kurio neturi kitas vienetas (pavyzdžiui, gal vienas iš jų mažiau likvidus už kitą?); ir
 - įvertinti, ar abu pinigų srautų komplektai panašiai „elgtųsi“ (t. y. įvairuotų), keičiantis ekonominėms sąlygoms.

Tikėtinų pinigų srautų požiūris

- A7. Kai kuriose situacijose tikėtinų pinigų srautų požiūris yra efektyvesnė vertinimo priemonė už tradicinį požiūrį. Atliekant vertinimą pagal tikėtinų pinigų srautų požiūrį pasitelkiami visi įmanomi lūkesčiai dėl galimų pinigų srautų, užuot naudojus vieną labiausiai tikėtiną pinigų srautą. Pavyzdžiui, pinigų srautas gali būti 100 PV, 200 PV arba 300 PV su atitinkama 10 %, 60 % ir 30 % tikimybe. Tikėtinas pinigų srautas yra 220 PV. Tikėtinų pinigų srautų požiūris skiriasi nuo tradicinio tuo, kad dėmesys sutelkiamas ties tiriamųjų pinigų srautų tiesiogine analize, o vertinimo metu labiau išryškinamos tikslesnės prielaidos.
- A8. Tikėtinų pinigų srautų požiūris leidžia panaudoti dabartinės vertės metodus ir tada, kai pinigų srautų išdėstymas laiko atžvilgiu nėra aiškus. Pavyzdžiui, 1 000 PV pinigų srautas gali būti gaunamas per vienerius, dvejus arba trejus metus su atitinkama 10 %, 60 % ir 30 % tikimybe. Pavyzdys apačioje parodo tikėtiną dabartinę vertę skaičiavimą tokioje situacijoje.

1 000 PV po 1 m. su 5 % dabartinė vertė	952,38 PV	
Tikimybė	10,00 %	95,24 PV
1 000 PV po 2 m. su 5,25 % dabartinė vertė	902,73 PV	
Tikimybė	60,00 %	541,64 PV
1 000 PV po 3 m. su 5,50 % dabartinė vertė	851,61 PV	
Tikimybė	30,00 %	255,48 PV
Tikėtina dabartinė vertė		892,36 PV

- A9. Tikėtina 892,36 PV dabartinė vertė skiriasi nuo tradicinio geriausio įvertinimo, lygaus 902,73 PV (su 60 % tikimybe). Tradicinis dabartinės vertės skaičiavimas, pritaikomas šiam pavyzdžiui, pareikalautų nustatyti, kurį iš galimų pinigų srautų išsidėstymų laike reikia panaudoti ir atitinkamai kuris neatspindėtų kitų išsidėstymo laike tikimybių. Taip yra todėl, kad, skaičiuojant dabartinę vertę pagal tradicinį požiūrį, diskonto norma negali atspindėti pinigų srautų išsidėstymo laike neapibrėžtumo.

- A10. Tikėtinų pinigų srautų požiūrio esminis elementas yra tikimybių panaudojimas. Kyla abejonių, ar tikimybių panaudojimas labai subjektyviems įvertinimams suteikia daugiau tikslumo, nei iš tikrųjų yra. Tačiau teisingas tradicinio požiūrio pritaikymas (apibūdintas A6 straipsnyje) reikalauja tokių pačių įvertinimų ir subjektyvumo, bet neatskleidžia tokio apskaičiavimų aiškumo, koks gaunamas pagal tikėtinų pinigų srautų požiūrį.
- A11. Daug vertinimo būdų, praktikuojamų šiuo metu, neformaliai jau apima tikėtinų pinigų srautų būdą. Be to, apskaitos specialistai dažnai susiduria su būtinybe įvertinti turtą turint labai ribotą informaciją apie galimų pinigų srautų tikimybes. Pavyzdžiui, apskaitos specialistas gali atsidurti tokioje situacijoje:
- a) apskaičiuota suma yra tarp 50 PV ir 250 PV, tačiau nė viena iš šio spektro sumų nėra labiau tikėtina už kitą. Remiantis šia ribota informacija, numatomas tikėtinas pinigų srautas yra $150 \text{ PV } ((50 + 250)/2)$;
 - b) apskaičiuota suma yra tarp 50 PV ir 250 PV, o labiausiai tikėtina suma yra 100 PV. Tačiau kiekvienos sumos tikimybė yra nežinoma. Remiantis šia ribota informacija, numatomas tikėtinas pinigų srautas yra $133,33 \text{ PV } ((50 + 100 + 250)/3)$;
 - c) apskaičiuota suma bus 50 PV (10 % tikimybė), 250 PV (30 % tikimybė) arba 100 PV (60 % tikimybė). Remiantis šia ribota informacija, numatomas tikėtinas pinigų srautas yra $140 \text{ PV } ((50 \times 0,10) + (250 \times 0,30) + (100 \times 0,60))$.
- Kiekvienu atveju numatomas tikėtinas pinigų srautas veikiausiai pateiks geresnį naudojimo vertės apskaičiavimą už minimalią labiausiai tikėtiną ar maksimalią sumą, vertinamą atskirai.
- A12. Tikėtinų pinigų srautų požiūrio taikymą varžo išlaidų ir naudos apribojimai. Kai kuriais atvejais ūkio subjektas gali gauti išsamius duomenis ir sudaryti daug pinigų srautų scenarijų. Tačiau kitais atvejais ūkio subjektas gali tik bendrais bruožais apibūdinti pinigų srautų kintamumą, nepatirdamas žymių išlaidų. Ūkio subjektui tenka išlaikyti pusiausvyrą tarp papildomos informacijos gavimo išlaidų ir papildomo patikimumo, kurį gautoji informacija suteiktų vertinimui.
- A13. Kai kas teigia, kad tikėtinų pinigų srautų požiūris yra netinkamas atskiro straipsnio arba straipsnio su ribotu galimų rezultatų skaičiumi vertinimui. Siūlomas turto su dviem galimais rezultatais pavyzdys: yra 90 % tikimybė, kad pinigų srautas bus 10 PV, ir 10 % tikimybė, kad pinigų srautas bus 1 000 PV. Pastebima, kad tikėtinas pinigų srautas šiame pavyzdyje yra 109 PV, ir kritikuojama, kad toks rezultatas neatspindi nė vienos iš sumų, kurios gali būti sumokėtos.
- A14. Tokie tvirtinimai kaip ką tik pateiktasis žymi esminį vertinimo tikslo neatitikimą. Jeigu tikslas yra būsimų išlaidų sukaupimas, tikėtini pinigų srautai gali ir nepateikti akivaizdžiai tikslios tikėtinų sumos. Tačiau šis standartas skiriamas turto atsiperkamosios vertės įvertinimui. Šiame pavyzdyje esančio turto atsiperkamoji vertė neturėtų būti lygi 10 PV, net jei tai yra labiausiai tikėtinas pinigų srautas. Taip yra todėl, kad apskaičiuoti 10 PV vertinant turtą neįtraukia pinigų srauto neapibrėžtumo. Vietoje to neapibrėžtas pinigų srautas pateikiamas taip, lyg būtų visiškai tikėtinas. Nė vienas racionaliai mąstantis ūkio subjektas neparduotų turto su šiomis ypatybėmis už 10 PV.

Diskonto norma

- A15. Kad ir kurį požiūrį ūkio subjektas pritaikytų nustatydamas turto naudojimo vertę, palūkanų normos, naudojamos pinigų srautų diskontavimui, neturėtų atspindėti rizikos, kuria numatomi pinigų srautai jau buvo pakoreguoti. Priešingu atveju kai kurių prielaidų poveikis būtų suskaičiuotas du kartus.
- A16. Kai iš rinkos tiesiogiai negalima sužinoti aiškios turtui būdingos normos, diskonto normai įvertinti ūkio subjektas naudoja pakaitalus. Tuo siekiama kuo tiksliau įvertinti rinkos:
- a) pinigų laiko vertę atskaitiniais laikotarpiais iki turto naudingo tarnavimo laiko pabaigos; ir
 - b) A1 straipsnyje apibūdintus b, d ir e veiksnius tiek, kiek dėl šių veiksnių nebuvo pakoreguoti numatomi pinigų srautai.
- A17. Kaip į tokio įvertinimo pradžios tašką, ūkio subjektas taip pat galėtų atsižvelgti į šias normas:
- a) ūkio subjekto kapitalo vertės svertinį vidurkį, nustatytą taikant tokį metodą kaip kapitalo įkainojimo modelis;
 - b) šio ūkio subjekto papildomą skolinimosi palūkanų normą; ir
 - c) kitas rinkos skolinimosi palūkanų normas.

A18. Tačiau šios normos turi būti pakoreguotos, kad:

- a) atspindėtų būdą, kuriuo rinkoje būtų vertinama specifinė rizika, susijusi su tiriamojo turto numatomais pinigų srautais; ir
- b) pašalinti riziką, nesusijusią su numatomais šio turto pinigų srautais, arba riziką, dėl kurios numatomi pinigų srautai jau buvo pakoreguoti.

Derėtų atsižvelgti į tokias rizikos rūšis: šalies riziką, valiutos riziką ir kainos riziką.

- A19. Diskonto norma yra nepriklausoma nuo ūkio subjekto kapitalo struktūros ir nuo to, kaip šis ūkio subjektas finansavo turto pirkimą, nes nuo turto pirkimo finansavimo nepriklauso būsimieji pinigų srautai, kurių iš to turto tikimasi.
- A20. 55 straipsnyje reikalaujama, kad būtų naudojama diskonto norma prieš apmokestinimą. Todėl, jeigu diskonto normai apskaičiuoti naudojamas pagrindas yra jau po apmokestinimo, šis pagrindas koreguojamas taip, kad atspindėtų iki apmokestinimo buvusią normą.
- A21. Ūkio subjektas paprastai taiko vieną diskonto normą turto naudojimo vertei nustatyti. Tačiau jis taiko atskiras diskonto normas skirtingiems būsimiems laikotarpiams, jeigu naudojimo vertė labai priklauso nuo įvairių ataskaitinių laikotarpių rizikos skirtumų arba nustatytų palūkanų normų struktūros.

37-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS**„Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“****TIKSLAS**

Šio standarto tikslas – užtikrinti, kad atidėjiniams, neapibrėžtiesiems įsipareigojimams ir neapibrėžtajam turtui būtų taikomi tinkami pripažinimo kriterijai ir vertinimo pagrindas, kad finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte pateikiama informacija būtų pakankama ir vartotojai galėtų suprasti jos pobūdį, laiką ir apimtį.

TAIKYMAS

- 1 Šį standartą turi taikyti visi ūkio subjektai, apskaitydami atidėjinius, neapibrėžtuosius įsipareigojimus ir neapibrėžtąjį turtą, išskyrus:
 - a) atsirandančius dėl vykdomų sutarčių, jeigu sutartis nėra nuostolinga; ir
 - b) (panaikintas);
 - c) tuos, kuriems taikomas kitas standartas.
- 2 Šis standartas netaikomas finansinėms priemonėms (įskaitant garantijas), kurioms taikomas 39-asis TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“.
- 3 Vykdomos sutartys – sutartys, pagal kurias nė viena šalis neįvykdė savo prievolės arba abi šalys iš dalies jas įvykdė vienuodu lygiu. Vykdomoms sutartims šis standartas netaikomas, nebent jos yra nuostolingos.
- 4 (Panaikinta)
- 5 Kai kitame standarte nagrinėjami konkretūs atidėjinio, neapibrėžtojo įsipareigojimo ar neapibrėžtojo turto atvejai, ūkio subjektas taiko tą kitą standartą. Pavyzdžiui, 3-ajame TFAS „Verslo jungimai“ nagrinėjama, kaip įgijėjas turi apskaityti jungiant verslą priimtus neapibrėžtuosius įsipareigojimus. Tam tikri atidėjinių tipai nagrinėjami standartuose, skirtuose:
 - a) statybos sutartims (žr. 11-ąjį TAS „Statybos sutartys“);
 - b) pelno mokesčiams (žr. 12-ąjį TAS „Pelno mokesčiai“);
 - c) nuomai (žr. 17-ąjį TAS „Nuoma“). Tačiau kadangi 17-ajame TAS nėra jokių konkrečių reikalavimų, kaip nagrinėti veiklos nuomą, kuri tampa nuostolinga, tokiais atvejais taikomas šis standartas;
 - d) išmokoms darbuotojams (žr. 19-ąjį TAS „Išmokos darbuotojams“); ir
 - e) draudimo sutartims (žr. 4-ąjį TFAS „Draudimo sutartys“). Tačiau šis standartas taikomas draudiko atidėjiniams, neapibrėžtiesiems įsipareigojimams ir neapibrėžtajam turtui, kitam negu atsirandantis iš sutartinių įsipareigojimų ir teisių pagal draudimo sutartis, kuriems taikomas 4-asis TFAS.
- 6 Kai kurios sumos, laikomos atidėjinais, gali būti susijusios su pajamų pripažinimu, pavyzdžiui, kai ūkio subjektas teikia garantijas už mokesčius. Šis standartas nenagrinėja pajamų pripažinimo. 18-asis TAS „Pajamos“ nustato aplinkybes, kuriomis pripažįstamos pajamos, ir nurodo, kaip praktiškai taikyti jų pripažinimo kriterijus. Šis standartas nepakeičia 18-ojo TAS reikalavimų.
- 7 Šis standartas apibūdina atidėjinius kaip neapibrėžto laiko arba sumos įsipareigojimus. Kai kuriose šalyse sąvoka „atidėjinys“ vartojama ir siejama su tokiais straipsniais kaip nusidėvėjimas, turto vertės sumažėjimas ir abejotinos skolos, tačiau jie patikslina turto balansinę vertę ir nenagrinėjami šiame standarte.
- 8 Kiti standartai tiksliai apibrėžia, kurias išlaidas apskaitoje registruoti kaip turtą, o kurias – kaip sąnaudas. Tokie klausimai nenagrinėjami šiame standarte. Taigi šis standartas nei draudžia, nei reikalauja kapitalizuoti išlaidas, pripažįstamas atlikus atidėjinį.
- 9 Šis standartas taikomas atidėjiniams restruktūrizavimui (įskaitant nutrauktą veiklą). Kai restruktūrizavimas atitinka nutrauktos veiklos apibrėžimą, gali būti reikalaujama papildomo atskleidimo pagal 5-ąjį TFAS „Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“.

APIBRĖŽIMAI

10 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Atidėjiny – neapibrėžto laiko arba sumos įsipareigojimas.

Įsipareigojimas – dabartinė ūkio subjekto prievolė, atsirandanti dėl praeities įvykių, už kuriuos atsiskaitant bus naudojami ūkio subjekto turimi ištekliai, teikiantys ekonominę naudą.

Įpareigojantis įvykis – teisinę arba konstruktyvią prievolę sukuriantis įvykis, dėl kurio ūkio subjektas neturi jokio kito pasirinkimo, kaip tik įvykdyti šią prievolę.

Teisinė prievolė – prievolė, atsirandanti dėl:

- a) sutarties (apibrėžtų ar numanomų sąlygų);
- b) įstatymų reikalavimų; arba
- c) kitų teisinių veiksmų.

Konstruktyvi prievolė – prievolė, atsirandanti dėl ūkio subjekto veiksmų, kai:

- a) pagal praeities patirtį nustatytą modelį, paskelbtą tvarką ar pakankamai specifinius teiginius, ūkio subjektas parodo kitoms šalims, kad jis prisiima tam tikrą atsakomybę; ir
- b) ją priėmęs ūkio subjektas parodo kitoms šalims, kad jis įvykdys tą atsakomybę.

Neapibrėžtasis įsipareigojimas:

- a) dėl praeities įvykių galintis atsirasti įsipareigojimas, kurio buvimą patvirtins tik vienas arba daugiau įvyksiančių (arba neįvyksiančių) ne visiškai ūkio subjekto kontroliuojamų neapibrėžtų būsimųjų įvykių; arba
- b) dabartinis įsipareigojimas, atsirandantis dėl praeities įvykių, bet nepažįstamas, nes:
 - i) nėra tikėtina, kad šiam įsipareigojimui įvykdyti bus reikalingi ekonominę naudą teikiantys ištekliai; arba
 - ii) įsipareigojimo suma negali būti pakankamai patikimai nustatyta.

Neapibrėžtasis turtas – dėl praeities įvykių galintis atsirasti turtas, kurio buvimas bus patvirtintas tik tai įvykus arba neįvykus vienam ar daugiau nevisiškai ūkio subjekto kontroliuojamų neapibrėžtų būsimųjų įvykių.

Nuostolinga sutartis – sutartis, pagal kurią neišvengiamos prievolių vykdymo išlaidos viršija tikėtiną ekonominę naudą.

Restruktūrizavimas – vadovybės suplanuota, kontroliuojama programa ir reikšmingi pakeitimai, atliekami:

- a) keičiant ūkio subjekto verslo apimtį; arba
- b) keičiant verslo pobūdį.

Atidėjiniai ir kiti įsipareigojimai

11 Atidėjiniai gali būti išskirti iš kitų įsipareigojimų, tokių kaip prekybos skolos arba sukauptos sumos, kadangi nėra aišku, kokios būsimųjų išlaidų sumos ir kiek laiko prireiks tiems įsipareigojimams įvykdyti. Palyginkite:

- a) prekybos skolos – įsipareigojimai sumokėti už gautas prekes ar suteiktas paslaugas, už kurias buvo išrašytos sąskaitos ar buvo tiesiogiai susitarta su tiekėju; ir
- b) sukauptos sumos – įsipareigojimai sumokėti už gautas prekes ir suteiktas paslaugas, už kurias dar nebuvo sumokėta, kurių sąskaitos nebuvo išrašytos ir nebuvo tiesiogiai susitarta su tiekėju, įskaitant darbuotojams priklausančias sumas (pavyzdžiui, sumos, susijusios su sukauptais atostogų mokėjimais). Nors kartais būtina įvertinti sukauptų sumų kiekį ar laiką, netikrumas paprastai yra daug mažesnis nei atidėjinių atveju.

Sukauptos sumos dažnai registruojamos kaip prekybos ir kitokių skolų dalis, o atidėjiniai registruojami atskirai.

Atidėjinių ir neapibrėžtųjų įsipareigojimų ryšys

- 12 Apskritai visi atidėjiniai yra neapibrėžti, kadangi neapibrėžtas jų laikas arba suma. Tačiau šiame standarte sąvoka „neapibrėžtasis“ vartojama įsipareigojimams ir turtui, kurie nepripažįstami, kadangi jų buvimas gali pasitvirtinti tik įvykus arba neįvykus vienam ar daugiau neapibrėžtų būsimųjų įvykių, kurių ūkio subjektas negali visiškai kontroliuoti. Be to, sąvoka „neapibrėžtasis įsipareigojimas“ vartojama apibūdinti įsipareigojimams, kurie neatitinka pripažinimo kriterijų.
- 13 Šis standartas skiria:
- a) atidėjinius, kurie pripažįstami įsipareigojimais (darant prielaidą, kad galima patikimai juos įvertinti), kadangi tai yra dabartinės prievolės ir tikėtina, kad reikės ekonominę naudą teikiančių išteklių išmokų, norint jas įvykdyti; ir
 - b) neapibrėžtuosius įsipareigojimus, kurie nepripažįstami įsipareigojimais, kadangi jie yra arba:
 - i) galimos prievolės. Be to, turi būti patvirtinta, ar ūkio subjektas turi dabartinių prievolių, dėl kurių reikėtų ekonominę naudą teikiančių išteklių išmokų; arba
 - ii) dabartinės prievolės, kurios neatitinka šiame standarte nustatytų pripažinimo kriterijų (kadangi arba nesitikima, kad ekonominę naudą teikiančių išteklių išmokų reikės prievolėms įvykdyti, arba negalima pakankamai patikimai įvertinti prievolių sumos).

PRIPAŽINIMAS

Atidėjiniai

- 14 Atidėjinys turi būti pripažįstamas, kai:
- a) ūkio subjektas turi dabartinę prievolę (teisinę arba konstruktyvią) dėl praeities įvykio;
 - b) tikėtina, kad ekonominę naudą teikiančių išteklių išmokos bus reikalingos prievolei įvykdyti; ir
 - c) gali būti pakankamai tiksliai įvertinta prievolės suma.

Jei nepatenkinamos šios sąlygos, nepripažįstami jokie atidėjiniai.

Dabartinė prievolė

- 15 Kartais neaišku, ar apskritai yra dabartinė prievolė. Tokiais atvejais manoma, kad dėl praeities įvykio atsirado dabartinė prievolė, jei patikrinus visus įmanomus įrodymus labiau panašu, kad balanso datą ši prievolė yra.
- 16 Beveik visada aišku, ar dėl praeities įvykio atsiranda dabartinė prievolė. Retkarčiais, pavyzdžiui, teismo byloje, gali būti svarstoma, ar tikrai buvo įvykiai ir ar dėl jų atsirado dabartinė prievolė. Tokiu atveju ūkio subjektas sprendžia, ar dabartinė prievolė yra balanso datą, atsižvelgdamas į visus įmanomus įrodymus, įskaitant, pavyzdžiui, ekspertų nuomonę. Svarstant įrodymus atsižvelgiama į kiekvieną papildomai pateikiamą įvykių po balanso datos įrodymą. Remdamasis šiais įrodymais:
- a) ūkio subjektas pripažįsta atidėjinį, kai labiau panašu, kad balanso datą dabartinė prievolė yra (jei patenkinami pripažinimo kriterijai); ir
 - b) ūkio subjektas parodo neapibrėžtąjį įsipareigojimą, kai labiau panašu, kad jokios dabartinės prievolės balanso datą nėra, nebent ekonominę naudą teikiančių išteklių išmokų tikimybė yra maža (žr. 86 straipsnį).

Praeities ūkinis įvykis

- 17 Praeities įvykis, dėl kurio atsiranda dabartinė prievolė, vadinamas įpareigojančiu įvykiu. Kad įvykis būtų įpareigojantis, būtina, kad ūkio subjektas neturėtų kito realaus pasirinkimo, kaip tik įvykdyti dėl to įvykio atsiradusią prievolę. Taip yra tik tokiu atveju, kai:
- a) įvykdyti prievolę gali būti privaloma pagal įstatymą; arba
 - b) kai yra konstruktyvi prievolė ir kai įvykis (kuris gali būti ūkio subjekto veiksmas) pagrįstai įtikina kitas šalis, kad ūkio subjektas vykdys savo prievolę.
- 18 Finansinėse ataskaitose parodoma ūkio subjekto finansinė būklė ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, o ne numatoma jo būklė ateityje. Todėl jokie atidėjiniai nepripažįstami išlaidoms, kurios bus patiriamos veiklos plėtrai ateityje. Vieninteliai ūkio subjekto balanse pripažįstami įsipareigojimai yra tie, kurie egzistuoja balanso datą.
- 19 Tik tos prievolės, kurios atsiranda dėl praeities įvykių ir kurios nepriklauso nuo ūkio subjekto veiksmų ateityje (pvz., nuo būsimo jos verslo plėtojimo), pripažįstamos atidėjimais. Tokių prievolių pavyzdys gali būti baudos arba aplinkos sutvarkymo išlaidos, jeigu jai buvo padaryta žala; ir vienu, ir kitu atveju įvykdamas prievolę bus naudojami ekonominę naudą teikiantys ištekliai, nepaisant būsimo ūkio subjekto veiksmų. Panašiai ūkio subjektas pripažįsta tokią atidėjinio naftos gavybos įmonės arba atominės jėgainės uždarymo išlaidoms sumą, kurios pakaktų, kad tas ūkio subjektas įvykdytų prievolę atlygindamas padarytą žalą. Ir atvirkščiai, dėl komercinio spaudimo arba teisinių reikalavimų ūkio subjektas gali ketinti arba būti verčiamas patirti išlaidų, kad galėtų tęsti veiklą tam tikru būdu ateityje (pavyzdžiui, jis įrengia dūmų filtrus tam tikros rūšies fabrikuose). Kadangi savo veiksmais ūkio subjektas gali išvengti išlaidų ateityje, pavyzdžiui, pakeisdamas veiklos metodus, jis neturi dabartinės prievolės dėl būsimųjų išlaidų ir joks atidėjinytis nepripažįstamas.
- 20 Prievolė visada yra susijusi su kita šalimi – ta, kuriai prievolė bus įvykdyta. Tačiau nebūtinai turi būti nustatyta tos šalies, kuriai prievolė bus įvykdyta, tapatybė, pavyzdžiui, prievolė gali būti įvykdyta visuomenei. Tai, kad prievolė visada yra pasižadėjimas kitai šaliai, reiškia, kad vadovybės ar valdybos sprendimas nesudaro konstruktyvios prievolės balanso datą, nebent prieš balanso datą sprendimas yra perduotas suinteresuotoms šalims siekiant įtikinti, kad ūkio subjektas vykdys savo pareigas.
- 21 Ūkinis įvykis, dėl kurio konstruktyvi prievolė neatsiranda iš karto, gali sudaryti sąlygas jai atsirasti vėliau: dėl įstatymų pakeitimų ar dėl ūkio subjekto veiksmų (pavyzdžiui, pakankamai konkretus viešas pareiškimas). Pavyzdžiui, padarius aplinkai žalą, gali neatsirasti jokios prievolės tuos padarinius ištaisyti. Tačiau padarytoji žala tampa įpareigojančiu įvykiu, kai naujas įstatymas reikalauja ją atlyginti arba kai ūkio subjektas viešai prisiima atsakomybę atlyginti žalą tokiu būdu, dėl kurio atsiranda konstruktyvi prievolė.
- 22 Kai naujas įstatymas dar tebesvarstomas, prievolė atsiranda tik tada, kai įstatymas priimamas toks, koks buvo jo projektas. Šiame standarte tokia prievolė aiškinama kaip teisinė prievolė. Įstatymo priėmimo aplinkybių įvairovė neleidžia išskirti kurį nors vieną konkretų įvykį, kuris įrodytų, kad įstatymas bus tikrai priimtas. Daugeliu atveju negali būti visiškai tikras, kad įstatymas bus priimtas.

Galimos ekonominę naudą teikiančių išteklių išmokos

- 23 Kad įsipareigojimas atitiktų pripažinimo kriterijus, turi būti ne tik dabartinė prievolė, bet ir sąlygos tą prievolę įvykdyti naudojant ekonominę naudą teikiančius išteklius. Šiame standarte ⁽¹⁾ išmokos iš išteklių arba kitoks ūkinis įvykis laikomas tikėtiniu, jei labiau panašu, kad yra didesnė tikimybė, kad tas įvykis bus, nei tikimybė, kad jo nebus. Kai nėra tikra, kad dabartinė prievolė yra, ūkio subjektas parodo neapibrėžtąjį įsipareigojimą, nebent išmokų iš ekonominę naudą teikiančių išteklių tikimybė yra maža (žr. 86 straipsnį).
- 24 Kai yra keleto panašių įsipareigojimų, kurių prievolei įvykdyti reikės išmokų (pvz., produktų garantijos arba panašios sutartys), tikimybė, nustatoma atsižvelgiant į visą prievolių grupę. Nors išmokų tikimybė vienam straipsniui apmokėti gali būti maža, visai gali būti įmanoma, kad jų dalies reikės norint padengti visą prievolių grupę. Tokiu atveju, atidėjinytis pripažįstamas (jei jis atitinka kitus pripažinimo kriterijus).

⁽¹⁾ Šiame standarte vartojama sąvoka „galimas“, reiškianti labiau „taip“ negu „ne“, nebūtinai taikoma kituose standartuose.

Patikimas prievolių įvertinimas

- 25 Prievolių įvertinimas yra pagrindinė finansinių ataskaitų sudarymo dalis, didinanti jos patikimumą. Tai ypač teisinga atidėjinių atveju, kurie savo pobūdžiu yra labiau neapibrėžti už daugelį kitų balanso straipsnių. Ūkio subjektas gali apibrėžti galimų išmokų ribas, išskyrus ypač retus atvejus, todėl jis pripažindamas atidėjinį gali pakankamai patikimai įvertinti prievolę.
- 26 Ypač retais atvejais, kai neįmanoma atlikti patikimų įvertinimų, esama įsipareigojimo, kurio negalima pripažinti. Toks įsipareigojimas atskleidžiamas kaip neapibrėžtasis įsipareigojimas (žr. 86 straipsnį).

Neapibrėžtieji įsipareigojimai

- 27 Ūkio subjektas neturėtų pripažinti neapibrėžtojo įsipareigojimo.
- 28 Neapibrėžtasis įsipareigojimas atskleidžiamas taip, kaip to reikalauja 86 straipsnis, nebent ekonominę naudą teikiančių išteklių išmokų tikimybė yra maža.
- 29 Kai ūkio subjektas bendrai ir atskirai yra atsakingas už prievolę, tai ta prievolės dalis, kurią turėtų prisiimti kitos šalys, apskaitoje registruojama kaip neapibrėžtasis įsipareigojimas. Ūkio subjektas pripažįsta atidėjinį tai daliai prievolės, kuriai įvykdyti tikriausiai prireiks išmokų iš ekonominę naudą teikiančių išteklių, išskyrus ypač retus atvejus, kai prievolės negalima patikimai įvertinti.
- 30 Neapibrėžtieji įsipareigojimai gali susidaryti iš pradžių netikėtu būdu. Todėl jie nuolat vertinami siekiant nustatyti, ar galima tikėtis išmokų iš ekonominę naudą teikiančių išteklių. Jei paaiškėja, kad išmokos iš būsimosios ekonominės naudos bus reikalingos padengti straipsniui, kuris anksčiau buvo įvertintas kaip neapibrėžtasis įsipareigojimas, atidėjinys finansinėse ataskaitose pripažįstamas tą ataskaitinį laikotarpį (išskyrus ypač retus atvejus, kai jo negalima patikimai įvertinti), kada tikimybė pasikeičia.

Neapibrėžtasis turtas

- 31 Ūkio subjektas neturėtų pripažinti neapibrėžtojo turto.
- 32 Neapibrėžtasis turtas paprastai atsiranda iš neplanuotų ar kitų netikėtų ūkinių įvykių, dėl kurių ūkio subjektas gali gauti ekonominės naudos. Pavyzdys galėtų būti ieškiny, kurį ūkio subjektas kelia teisme ir kurio sprendimas yra neaiškus.
- 33 Neapibrėžtasis turtas finansinėse ataskaitose nepripažįstamas, kad dėl jo nebūtų pripažintos pajamos, kurios niekada nebus gautos. Tačiau kai tampa aišku, kad pajamos bus gautos, susijęs turtas jau nėra neapibrėžtasis ir jį būtina pripažinti.
- 34 Neapibrėžtasis turtas yra atskleidžiamas, jei, kaip nurodyta 89 straipsnyje, tikėtina, kad ekonominė nauda bus gauta.
- 35 Neapibrėžtasis turtas yra nuolat vertinamas siekiant garantuoti, kad pasikeitimai bus tinkamai parodyti finansinėse ataskaitose. Jei paaiškėja, kad bus gauta ekonominės naudos, turtas ir su juo susijusios pajamos parodomos to ataskaitinio laikotarpio finansinėse ataskaitose, kada atsiranda šių pokyčių. Jei tikėtina, kad bus gauta ekonominės naudos, ūkio subjektas parodo neapibrėžtąjį turtą (žr. 89 straipsnį).

VERTINIMAS**Tinkamiausias įvertinimas**

- 36 Suma, pripažįstama kaip atidėjinys, turėtų būti dabartinei prievolei įvykdyti balanso datą reikalingų išlaidų tinkamiausias įvertinimas.
- 37 Dabartinei prievolei įvykdyti reikalingų išlaidų tinkamiausias įvertinimas yra suma, kurią ūkio subjektas protingai sumokėtų, kad įvykdytų savo prievolę balanso datą arba tuo metu tą prievolę perduotų kitai šaliai. Dažnai neįmanoma arba draudžiama (nes pernelyg brangu) balanso datą įvykdyti arba perduoti prievolę. Tačiau sumos, kurią ūkio subjektas protingai sumokėtų, kad įvykdytų arba perduotų prievolę, nustatymas, dabartinei prievolei įvykdyti yra balanso datą reikalingų išlaidų tinkamiausias įvertinimas.
- 38 Ūkio subjekto vadovybė rezultato ir finansinio poveikio įvertinimus atlieka papildomai remdamasi panašių sandorių patirtimi, o kai kuriais atvejais – nepriklausomų ekspertų ataskaitomis. Svarstant įrodymus atsizvelgiama į kiekvieną papildomai pateikiamą įvykių po balanso datos įrodymą.

- 39 Neapibrėžtumai, susiję su pripažintina atidėjinio suma, nagrinėjami įvairiais būdais atsižvelgiant į aplinkybes. Kai vertinamą atidėjinį sudaro didelė straipsnių grupė, prievolė vertinama atsižvelgiant į visus galimus rezultatus ir jų tikimybę. Šis statistinis vertinimo metodas vadinamas tikėtinaja verte. Taigi atidėjinys bus skirtingas, kai šios sumos netekimo tikimybė, pavyzdžiui, yra 60 procentų ir kai – 90 procentų. Kai rezultatų yra daug ir kiekvienas jų yra tiek pat tikėtinas kaip ir kitas, imamas jų vidurkis.

Pavyzdys

Ūkio subjektas parduoda prekes suteikdamas garantinio aptarnavimo sutartį, kad klientams bus padengiamos visos gamybos defektų, išaiškėjusių per pirmuosius šešis mėnesius po pirkimo, remonto išlaidos. Jei būtų nustatyta, kad visi parduoti gaminiai turi mažų defektų, remonto išlaidos sudarytų 1 milijoną. Jei būtų rasta didesnių defektų visuose parduotuose gaminiuose, remonto išlaidos sudarytų 4 milijonus. Atsižvelgiant į ūkio subjekto praeities patirtį ir ateities lūkesčius, ateinančiais metais 75 procentai parduotų prekių bus be defektų, 20 procentų parduotų prekių bus su mažais, o 5 procentai – su dideliais defektais. Pagal 24 straipsnį vertindamas išmokų garantinio aptarnavimo sutarties prievolėms tikimybę, ūkio subjektas vertina visumą.

Tikėtina remonto išlaidų vertė yra:

$$(75 \% \text{ nuo } 0) + (20 \% \text{ nuo } 1 \text{ mln.}) + (5 \% \text{ nuo } 4 \text{ mln.}) = 400\,000$$

- 40 Kai vertinama atskira prievolė, tinkamiausias įsipareigojimo įvertinimas gali būti labiausiai tikėtinas rezultatas. Tačiau net ir tokiu atveju ūkio subjektas įvertina ir kitus galimus rezultatus. Kai kiti galimi rezultatai dažniausiai yra didesni arba mažesni už labiausiai tikėtiną rezultatą, tuomet geriausias įvertinimas bus didesnioji arba mažesnioji suma. Pavyzdžiui, jei ūkio subjektas turi ištaisyti klientui pagamintų įrengimų sudėtingą gedimą, labiausiai tikėtinas rezultatas yra, kad remontas pavyks iš pirmo karto ir išlaidos bus – 1 000, bet daromas didesnės sumos atidėjinys, jei yra pagrįsta tikimybė, kad prireiks dar kartą remontuoti.
- 41 Atidėjinys yra įvertinamas prieš apskaičiuojant mokesčius, kadangi mokesčių pasekmės atidėjiniams, taip pat mokesčių pokyčiai, nagrinėjami 12-ajame TAS.

Rizika ir neapibrėžtumai

- 42 Siekiant tinkamiausiai įvertinti atidėjinį, reikia atsižvelgti į riziką ir neapibrėžtumus, kurie neišvengiamai susiję su daugeliu įvykių ir aplinkybių.
- 43 Dėl rizikos rezultatai yra kintami. Rizikos sąlygojami pakeitimai gali padidinti sumą, kuria vertinamas įsipareigojimas. Jeigu yra abejonių, reikia atsargiai priimti sprendimus, kad pajamos arba turtas nebūtų parodyti didesne, o sąnaudos ir įsipareigojimai – mažesne verte. Tačiau abejonėmis negalima pateisinti per didelio atidėjinio sudarymo arba tyčinio įsipareigojimų padidinimo. Pavyzdžiui, jei dėl ypač nepalankaus rezultato prognozuojamos išlaidos yra įvertinamos protingai, šis rezultatas nebus tyčia laikomas labiau galimu, negu yra iš tikrųjų. Reikia apdairumo, kad dėl rizikos ir abejonių atidėjiniai ateityje nebūtų dubliuojami.
- 44 Su išlaidomis susijęs neapibrėžtumas atskleidžiamas pagal 85 straipsnio b punktą.

Dabartinė vertė

- 45 Kai pinigų laiko vertės poveikis yra reikšmingas, atidėjinio suma turėtų būti lygi išlaidų, reikalingų tikėtinoms prievolėms įvykdyti, dabartinei vertei.
- 46 Dėl pinigų laiko vertės atidėjiniai, kurie susiję su grynųjų pinigų išmokomis iškart po balanso datos, yra nuostolingesni už tuos, kurie susiję su vėliau išmokėtais grynaisiais pinigais. Todėl, kai poveikis yra reikšmingas, atidėjiniai diskontuojami.
- 47 Diskonto norma turėtų būti norma prieš apmokestinimą, parodanti pinigų laiko vertės ir įsipareigojimui būdingos rizikos dabartinį rinkos įvertinimą. Diskonto norma neturėtų atspindėti tos rizikos, į kurią jau buvo atsižvelgta koreguojant būsimųjų grynųjų pinigų srautus.

Būsimieji ūkiniai įvykiai

- 48 Prievolei įvykdyti reikalingą sumą galintys paveikti būsimieji ūkiniai įvykiai turėtų būti numatomi dar nustatant atidėjinio sumą, jeigu pakankamai turima objektyvių įrodymų, kad jie įvyks.
- 49 Tikėtini būsimieji ūkiniai įvykiai vertinant atidėjinius gali būti ypač svarbūs. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali tikėtis, kad vietos sutvarkymo išlaidos jos naudojimo pabaigoje sumažės dėl technologijų pokyčio ateityje. Pripažintoji suma atspindi pagrįstus lūkesčius techniškai kvalifikuotų, objektyvių stebėtojų, atsižvelgiant į visus galimus įrodymus dėl technologijos, kai tokie įrodymai bus prieinami tada, kai vieta bus tvarkoma. Taigi būtų naudinga įtraukti, pavyzdžiui, tikėtiną išlaidų sumažėjimą dėl esamų technologijų taikymo pažangos arba tikėtinas išlaidas, susidarysiančias esamas technologijas taikant didesnei arba sudėtingesnei nei ankstesnioji valymo operacijai. Tačiau ūkio subjektas neturėtų numatyti pačių naujausių vietos sutvarkymo technologijų, nebent jis turėtų pakankamai svarių įrodymų, kad jos bus taikomos.
- 50 Vertinant dabartinę prievolę, reikia atsižvelgti į galimą naujų teisės aktų įtaką, kai pakankamai turima objektyvių įrodymų ir aišku, jog jie bus priimti. Praktikoje susidarancios įvairios aplinkybės neleidžia konkrečiai nustatyti atskiro ūkinio įvykio, kuris kiekvienu atveju suteiktų pakankamą, objektyvių įrodymą. Tačiau įrodymų reikia abiem atvejais: ir dėl teisės aktų reikalavimų, ir dėl to, ar bus priimti tą sritį reglamentuojantys įstatymai. Daugeliu atvejų pakankamai objektyvaus įrodymo nebus tol, kol nebus priimti nauji teisės aktai.

Tikėtinas turto perleidimas

- 51 Vertinant atidėjinius, neturėtų būti atsižvelgiama į pelną iš tikėtino turto perleidimo.
- 52 Vertinant atidėjinius, neturėtų būti atsižvelgiama į pelną iš tikėtino turto perleidimo, net jei jis glaudžiai yra susijęs su atidėjinį skatinančiu įvykiu. Užuoat taikęs šį standartą, ūkio subjektas pripažįsta pelną iš tikėtino turto perleidimo tuo laiku, kuris nustatytas standarte, taikomame to turto apskaitai.

KOMPENSACIJOS

- 53 Kai tikėtina, kad atidėjiniui padengti reikalingas išlaidas arba jų dalį kompensuos kita šalis, kompensacija turėtų būti pripažįstama tada ir tik tada, kai paaiškėja, kad bus kompensuota, jei ūkio subjektas įvykdys prievolę. Kompensacija turėtų būti apskaitoje registruojama kaip atskiras turtas. Pripažinta kompensacijos suma neturi viršyti atidėjinio sumos.
- 54 Su atidėjiniu susijusios sąnaudos pelno (nuostolių) ataskaitoje gali būti parodomos atėmus pripažintą kompensacijos sumą.
- 55 Kartais ūkio subjektas gali tikėtis, kad kita šalis apmokės visas atidėjiniui padengti reikalingas išlaidas arba jų dalį (pavyzdžiui, remiantis draudimo sutartimis, draudimo straipsniais arba tiekėjų garantijomis). Kita šalis gali arba kompensuoti ūkio subjekto sumokėtas sumas, arba sumokėti jas tiesiogiai.
- 56 Daugeliu atvejų ūkio subjektas lieka atsakingas už visą sumą, kadangi jis turėtų sumokėti visą sumą, jei kita šalis dėl kokios nors priežasties nesumokėtų. Šioje situacijoje atidėjiny pripažįstamas visai įsipareigojimo sumai, o tikėtina kompensacija pripažįstama atskirai turto straipsnyje, kai paaiškėja, kad kompensacija bus gauta ūkio subjektui įvykdžius įsipareigojimą.
- 57 Kai kuriais atvejais ūkio subjektas neatsako už išlaidas, jei kita šalis nesumoka. Tokiais atvejais ūkio subjektas neturi įsipareigojimo dėl tokių išlaidų ir jos neįtraukiamos į atidėjinį.
- 58 Kaip nurodoma 29 straipsnyje, prievolė, už kurią ūkio subjektas kartu arba atskirai atsako, yra neapibrėžtas įsipareigojimas tiek, kiek tikėtina, jog prievolę įvykdys kitos šalys.

ATIDĖJINIŲ PASIKEITIMAI

- 59 Atidėjiniai turėtų būti tikrinami kiekvieno balanso datą ir koreguojami, kad atspindėtų tinkamiausią įvertinimą. Jei nežinoma, kad išmokų iš ekonominę naudą teikiančių išteklių prievolei įvykdyti reikės ir toliau, atidėjiny turėtų būti panaikinamas.
- 60 Kai naudojamas diskontavimo metodas, atidėjinio balansinė vertė didėja kiekvieną laikotarpį, siekiant atspindėti praėjusį laiką. Toks didėjimas pripažįstamas kaip skolinimosi išlaidos.

ATIDĖJINIŲ NAUDOJIMAS

- 61 Atidėjinyt turėtų būti naudojamas tik toms išlaidoms, kurioms jis iš pradžių buvo pripažintas.
- 62 Atidėjinyt padengia tik tas išlaidas, kurioms jis iš pradžių buvo sudarytas. Jei atidėjinyt padengtų kitas, nei iš pradžių buvo numatyta, išlaidas, būtų nuslėptas dviejų skirtingų įvykių poveikis.

PRIPAŽINIMO IR VERTINIMO TAISYKLIŲ TAIKYMAS

Būsimieji veiklos nuostoliai

- 63 Būsimiesiems veiklos nuostoliams atidėjiniai neturėtų būti pripažįstami.
- 64 Būsimieji veiklos nuostoliai neatitinka įsipareigojimo apibrėžimo, pateikto 10 straipsnyje, ir bendrųjų atidėjinių pripažinimo kriterijų, nustatytų 14 straipsnyje.
- 65 Būsimųjų veiklos nuostolių tikimybė rodo, kad gali sumažėti veiklos tam tikro turto vertė. Ūkio subjektas tikrina šio turto vertės sumažėjimą pagal 36-ąją TAS „Turto vertės sumažėjimas“.

Nuostolingos sutartys

- 66 Jei ūkio subjektas turi nuostolingų sutarčių, dabartinė prievolė turi būti pripažįstama ir vertinama kaip atidėjinyt.
- 67 Daugelis sutarčių (pavyzdžiui, kai kurie įprasti pirkimo užsakymai) gali būti nutrauktos nemokant kompensacijų kitai šaliai, dėl to dingsta ir bet kokia prievolė. Kitos sutartys nustato ir teises, ir prievolės kiekvienai sutarties šaliai. Kai dėl įvykių tokia sutartis tampa nuostolinga, ji patenka į šio standarto taikymo sritį ir atsiranda įsipareigojimas, kuris yra pripažįstamas. Kol sutartys vykdomos ir nėra nuostolingos, šis standartas netaikomas.
- 68 Šiame standarte nuostolingos sutartys apibrėžiamos kaip sutartys, pagal kurias prievolių vykdymo neišvengiamos išlaidos viršija tikėtiną ekonominę naudą. Sutarties neišvengiamos išlaidos atspindi mažiausias grynąsias sutarties nutraukimo išlaidas, kurios yra mažesnės už sutarties užbaigimo išlaidas ir bet kokią kompensaciją arba baudas, skiriamas jos neįvykdžius.
- 69 Ūkio subjektas pripažįsta bet kokią nuostolingai sutarčiai priskirto turto vertės sumažėjimo nuostolį (žr. 36-ąją TAS), po to sudaro atskirą atidėjinį.

Restruktūrizavimas

- 70 Įvykių, kurie gali atitikti restruktūrizavimo apibrėžimą, pavyzdžiai:
- a) verslo srities pardavimas arba nutraukimas;
 - b) veiklos nutraukimas šalyje ar regione arba veiklos perkėlimas iš vienos šalies ar regiono į kitą;
 - c) valdymo struktūros pokyčiai, pavyzdžiui, panaikinant valdymo grandį; ir
 - d) esminis reorganizavimas, darantis reikšmingą įtaką ūkio subjekto veiklos pobūdžiui ir kryptčiai.
- 71 Atidėjinyt restruktūrizavimo išlaidoms kompensuoti pripažįstamas tik tada, kai jis atitinka bendruosius atidėjinių pripažinimo kriterijus, nustatytus 14 straipsnyje. 72–83 straipsniuose nurodyta, kaip restruktūrizavimui taikomi bendrieji pripažinimo kriterijai.
- 72 Konstruktyvus įsipareigojimas atlikti restruktūrizavimą atsiranda tik tada, kai ūkio subjektas:
- a) turi detalų oficialų restruktūrizavimo planą. Mažiausia, ką reikia jame nurodyti:
 - i) restruktūrizuoti numatytą veiklą arba svarbią veiklos dalį;
 - ii) pagrindines vietas, kuriose vykdoma restruktūrizuojama veikla;

- iii) darbuotojų, kurie gaus kompensacijos nutraukus jų darbo sutartis, funkcijas ir apytikslį skaičių;
 - iv) numatomas patirti išlaidas; ir
 - v) kada planas bus įgyvendintas; ir
- b) įtikinti besidominčias šalis, kad jis vykdys restruktūrizavimą (pradėdamas įgyvendinti restruktūrizavimo planą arba paskelbdamas pagrindinius jo bruožus).
- 73 Įrodymas, kad ūkio subjektas pradėjo įgyvendinti restruktūrizavimo planą, būtų, pavyzdžiui, išmontuojami įrengimai, parduodamas turtas arba viešai paskelbtos pagrindinės plano ypatybės. Viešai paskelbus detalų restruktūrizavimo planą, konstruktyvi prievolė atlikti restruktūrizavimą atsiranda tik tada, jei tai atliekama tokiu būdu ir taip išsamiai (t. y. nurodant pagrindines plano ypatybes), kad pagrįstai įtikina kitas šalis, pavyzdžiui, klientus, tiekėjus ir darbuotojus (arba jų atstovus), kad ūkio subjektas vykdys restruktūrizavimą.
- 74 Kad planas būtų tvirtas pagrindas konstruktyviai prievolei atsirasti (pranešus apie jį suinteresuotoms šalims), jo įgyvendinimas turėtų būti suplanuotas taip, kad, jei neįmanoma daryti reikšmingų plano pakeitimų, būtų numatyta jį pradėti kuo greičiau ir baigti laiku. Jei manoma, kad restruktūrizavimas bus pradėdamas po tam tikro laiko arba kad jis truks nepagrįstai ilgai, kitai šaliai planas neturėtų būti patikimas įrodymas, kad ūkio subjektas yra įsipareigojęs atlikti restruktūrizavimą dabar, kadangi jis turi laiko savo planus pakeisti.
- 75 Prieš balanso datą vadovybės arba valdybos priimtas sprendimas atlikti restruktūrizavimą ir reorganizavimą nesudaro konstruktyvaus įsipareigojimo balanso datą, išskyrus tą atvejį, jeigu ūkio subjektas prieš balanso datą:
- a) pradėjo įgyvendinti restruktūrizavimo ir reorganizavimo planą; arba
 - b) įtaigiai informavo apie pagrindines restruktūrizavimo ir reorganizavimo plano ypatybes suinteresuotas šalis, nes jos patikėjo, kad ūkio subjektas įvykdys restruktūrizavimą ir reorganizavimą.
- Jeigu ūkio subjektas pradeda įgyvendinti restruktūrizavimo ir reorganizavimo planą arba apie pagrindines jo ypatybes informuoja suinteresuotas šalis tik po balanso datos, tada, remiantis 10-uoju TAS „Įvykiai po balanso datos“, informacijos pateikimas būtinas tada, kai restruktūrizavimas ir reorganizavimas yra reikšmingas, o jos nepateikimas galėtų turėti įtakos vartotojų ekonominiams sprendimams, priimamiems remiantis finansinėmis ataskaitomis.
- 76 Konstruktyvi prievolė neatsiranda vien dėl vadovybės sprendimo, ji gali kilti dėl kitų praeities įvykių ir vadovybės sprendimų. Pavyzdžiui, derybos su darbuotojų atstovais dėl išėjinių pašalpų arba su pirkėjais dėl veiklos pardavimo gali būti vedamos tik gavus valdybos pritarimą. Jei toks pritarimas gaunamas ir perduodamas kitoms šalims, ūkio subjektas turi konstruktyvią prievolę atlikti restruktūrizaciją, jei tenkinamos 72 straipsnio sąlygos.
- 77 Kai kuriose šalyse galutinį sprendimą priimama tokia valdyba, kurios nariai atstovauja ne vadovybės, o kitų šalių (pvz., darbuotojų) interesams, arba tokiems nariams prieš priimant valdybos sprendimą turi būti perduodamas pranešimas. Kadangi tokios valdybos sprendimas apima ir informacijos perdavimą tokiems nariams, jis gali sukurti konstruktyvią restruktūrizavimo prievolę.
- 78 Veiklos perdavimo prievolė neatsiranda tol, kol ūkio subjektas neįpareigotas parduoti, t. y. kol nesudaroma pardavimo sutartis.
- 79 Net ir tada, kai ūkio subjektas priima sprendimą parduoti veiklą ir paskelbia šį sprendimą viešai, jis nėra įsipareigojęs parduoti, kol su pirkėju nesudaryta pardavimo sutartis. Nesudaręs pardavimo sutarties, ūkio subjektas gali keisti savo nuomonę ir veiksmus, jei neatsiranda pirkėjų per priimtą laiką. Kai veiklos pardavimas numatytas kaip restruktūrizavimo dalis, veiklos turtas yra patikrinamas pagal 36-ąjį TAS siekiant nustatyti, ar nesumažėjo jo vertė. Kai pardavimas yra tik restruktūrizavimo dalis, konstruktyvi prievolė gali susidaryti kitoms restruktūrizavimo šalims prieš sudarant pardavimo sutartį.
- 80 Atidėjinyje restruktūrizavimui turėtų apimti tik tiesiogines išlaidas, atsirandančias dėl restruktūrizavimo, kurios:
- a) neišvengiamai patiriamos atliekant restruktūrizavimą; ir
 - b) yra nesusijusios su tebevykdoma ūkio subjekto veikla.

81 Atidėjinys restruktūrizavimui neapima tokių išlaidų:

- a) nuolatinio personalo perkvalifikavimo arba persikirstymo;
- b) rinkodaros; arba
- c) investicijų į naujas sistemas ir paskirstymo tinklus.

Šios išlaidos siejamos su būsimu verslu ir nėra restruktūrizavimo išpareigojimai balanso datą. Jos pripažįstamos tokiu pačiu pagrindu kaip ir išlaidos, kurios susidaro nepriklausomai nuo restruktūrizavimo.

82 Būsimieji veiklos nuostoliai, nustatyti iki restruktūrizavimo datos, neįtraukiami į atidėjinį, nebent jie būtų susiję su nuostolingomis sutartimis, kurios apibrėžtos 10 straipsnyje.

83 Pagal 51 straipsnio reikalavimus nustatant atidėjinį restruktūrizavimui, nereikia atsižvelgti į tikėtiną pelną iš turto perleidimo net jei turto perleidimas numatomas kaip restruktūrizavimo dalis.

ATSKLEIDIMAS

84 Ūkio subjektas apie kiekvieną atidėjinių grupę turi atskleisti šią informaciją:

- a) balansinę vertę laikotarpio pradžioje ir pabaigoje;
- b) per laikotarpį sudarytus papildomus atidėjinius, įskaitant esamų atidėjinių padidininimą;
- c) per laikotarpį panaudotas sumas (t. y. patirtas ir įskaičiuotas į atidėjinius);
- d) per laikotarpį panaikintas nepanaudotas sumas; ir
- e) diskontuotos sumos padidėjimą, atsirandantį per laikotarpį, ir bet kokio diskonto normos pasikeitimo poveikį.

Lyginamosios informacijos nereikalaujama.

85 Ūkio subjektas apie kiekvieną atidėjinių grupę turi atskleisti šią informaciją:

- a) trumpą prievolės pobūdžio aprašymą ir dėl jos atsirandančių išmokų iš ekonominės naudos tikėtiną laiką;
- b) tokių išmokų sumos ir laiko neapibrėžtumo požymius. Kai būtina pateikti adekvačią informaciją, ūkio subjektas turėtų atskleisti informaciją apie svarbesnes būsimų įvykių prielaidas, kurios nurodytos 48 straipsnyje; ir
- c) bet kokios tikėtinų kompensacijų sumą nurodant bet kokio turto, kuris buvo pripažintas šiai tikėtina kompensacijai, sumą.

86 Išskyrus atvejus, kai tikimybė atsiskaityti išmokomis yra maža, ūkio subjektas balanso datą turėtų pateikti kiekvienos neapibrėžtųjų išpareigojimų grupės trumpus neapibrėžtųjų išpareigojimų pobūdžio aprašymus ir, kai tikslinga:

- a) jų finansinio poveikio įvertinimą pagal 36–52 straipsnius;
- b) neapibrėžtumo, susijusio su išmokų sumomis ir laiku, požymius ir
- c) bet kokios kompensacijos galimybę.

87 Sprendžiant, kurie atidėjiniai arba neapibrėžtieji išpareigojimai galėtų būti sujungiami į vieną grupę, būtina atsižvelgti į tai, ar straipsnio pobūdis yra pakankamai panašus, kad kartu paskelbti jie atitiktų 85 straipsnio a ir b punktų bei 86 straipsnio a ir b punktų reikalavimus. Vadinas, būtų tikslinga į atskirą grupę išskirti atidėjinių sumas, kurios susijusios su įvairių produktų garantijomis, bet būtų netinkama į atskirą grupę išskirti sumas, kurios susijusios su įprastomis garantijomis, ir sumas, kurios priklauso nuo teisinių procedūrų.

88 Kai atidėjiniai ir neapibrėžtieji išpareigojimai atsiranda dėl tų pačių aplinkybių, ūkio subjektas 84–86 straipsnių reikalaujamą informaciją atskleidžia tokiu būdu, kuris parodytų ryšį tarp atidėjinių ir neapibrėžtųjų išpareigojimų.

- 89 Kai galima tikėtis ekonominės naudos įplaukų, balanso datą ūkio subjektas turėtų trumpai nurodyti neapibrėžto turto pobūdį ir, kai įmanoma, jų finansinio poveikio įvertinimą pagal 36–52 straipsniuose išdėstytais atidėjiniams taikomus principus.
- 90 Svarbu, kad pateikiant informaciją apie neapibrėžtąjį turtą, nebūtų nurodomi klaidingi duomenys apie atsirasiančių pajamų tikimybę.
- 91 Jeigu kokia nors 86 ir 89 straipsnių reikalaujama informacija neatskleidžiama dėl to, kad tai neracionalu, tai turi būti nurodoma.
- 92 Kartais 84–89 straipsnių reikalaujamos kai kurios arba visos informacijos atskleidimas gali labai pakenkti ūkio subjekto padėčiai, kai sprendžiami ginčai su kitomis šalimis dėl atidėjinio, neapibrėžtojo įsipareigojimo arba neapibrėžtojo turto. Tokiais atvejais ūkio subjektas neprivalo informacijos atskleisti, bet turėtų aprašyti bendrąjį ginčo pobūdį, kartu nurodydamas šį faktą ir informacijos nepateikimo priežastis.

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

- 93 Dėl šio standarto taikymo jo įsigaliojimo datą (arba anksčiau) susidaręs rezultatas turėtų būti pateikiamas kaip laikotarpio, kai standartas buvo pirmą kartą taikomas, nepaskirstytojo pelno pradinio likučio koregavimas. Ūkio subjektams rekomenduojama (bet nereikalaujama) koreguoti ankstesnio laikotarpio pateiktą nepaskirstytojo pelno likutį ir patikslinti lyginamąją informaciją. Jei lyginamoji informacija netikslinama, turi būti atskleidžiama to priežastis.
- 94 (Panaikinta)

ĮSIGALIOJIMO DATA

- 95 Šis tarptautinis apskaitos standartas galioja 1999 m. liepos 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių metinėms finansinėms ataskaitoms. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jeigu ūkio subjektas šį standartą taiko laikotarpiams, kurie prasideda iki 1999 m. liepos 1 d., jis tai turėtų nurodyti.
- 96 (Panaikinta)

38-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS**„Nematerialusis turtas“****TIKSLAS**

- 1 Šio standarto tikslas – nustatyti nematerialiojo turto, kurio atskirai nenagrinėja kitas standartas, apskaitos tvarką. Pagal šį standartą reikalaujama, kad ūkio subjektas pripažintų nematerialųjį turtą tada ir tik tada, kai šis atitinka tam tikrus kriterijus. Šiame standarte taip pat apibrėžiama, kaip vertinti nematerialiojo turto balansinę vertę ir reikalaujama atskleisti apie jį specifinę informaciją.

TAIKYMAS

- 2 Šis standartas turi būti taikomas nematerialiojo turto apskaitai, išskyrus:
- a) nematerialųjį turtą, kuriam taikomas kitas standartas;
 - b) finansinį turtą, kaip apibrėžtą 32-ajame TAS „Finansinės priemonės. Pateikimas“;
 - c) tyrinėjamo ir vertinamo turto pripažinimą ir vertinimą (žr. 6-ąjį TFAS „Mineralinių žaliavų išteklių tyrinėjimas ir vertinimas“); ir
 - d) mineralų, naftos, gamtinių dujų ir panašių neatkuriamų išteklių plėtos ir gavybos išlaidas.
- 3 Jeigu kitame standarte nagrinėjama tam tikro tipo nematerialiojo turto apskaita, ūkio subjektas taiko tą kitą, o ne šį standartą. Pavyzdžiui, šis standartas netaikomas:
- a) nematerialiajam turtui, ūkio subjekto laikomam parduoti įprastinės veiklos metu (žr. 2-ąjį TAS „Atsargos“ ir 11-ąjį TAS „Statybos sutartys“);
 - b) atidėtųjų mokesčių turtui (žr. 12-ąjį TAS „Pelno mokesčiai“);
 - c) nuomai, kurios apskaitai taikomas 17-asis TAS „Nuoma“;
 - d) turtui, atsirandančiam dėl išmokų darbuotojams (žr. 19-ąjį TAS „Išmokos darbuotojams“);
 - e) finansiniam turtui, apibrėžtam 32-ajame TAS. Tam tikro finansinio turto pripažinimas ir vertinimas aprašomas 27-ajame TAS „Konsoliduotos ir atskiros finansinės ataskaitos“, 28-ajame TAS „Investicijos į asocijuotąsias įmones“ bei 31-ajame TAS „Dalys bendroje įmonėje“;
 - f) prestižui, įgytam verslo jungimo metu (žr. 3-įjį TFAS „Verslo jungimai“);
 - g) būsimųjų laikotarpių įsigijimo išlaidoms ir nematerialiajam turtui, atsirandančiam dėl draudiko sutartinių teisių pagal draudimo sutartis, kurioms taikomas 4-asis TFAS „Draudimo sutartys“. 4-ajame TFAS išdėstyti konkretūs informacijos pateikimo reikalavimai minėtoms būsimųjų laikotarpių įsigijimo sąnaudoms, bet ne nematerialiajam turtui. Todėl šio standarto informacijos atskleidimo reikalavimai taikomi tokiam nematerialiajam turtui;
 - h) ilgalaikiam nematerialiajam turtui, kuris priskiriamas skirtam parduoti (arba įtraukiamas į perleidžiamą grupę, priskiriamą skirtai parduoti) pagal 5-ąjį TFAS „Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“.
- 4 Tam tikras nematerialusis turtas gali turėti fizinį pagrindą, pvz., kompaktinis diskas (kompiuterių programinė įranga), teisiniai dokumentai (licencijos arba patentai) arba kino juosta. Nustatydamas, ar turtas, turintis tiek materialių, tiek nematerialių elementų, apskaitoje turėtų būti registruojamas pagal 16-ąjį TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“, ar kaip nematerialusis turtas pagal šį standartą, ūkio subjektas turi nuspręsti, kuris iš dviejų elementų yra svarbesnis. Pavyzdžiui, kompiuterinė įranga, skirta kompiuteriu valdomiems gamybiniais įrengimams, galintiems veikti tik su šia specialia programine įranga, yra neatskiriama kompiuterio, valdančio minėtus įrengimus, dalis, todėl apskaitoje registruojama kaip nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai. Tas pats pasakytina apie kompiuterio operacinę sistemą. Tačiau kai kompiuterinė programa nėra neatskiriama atitinkamo kompiuterio dalis, ji apskaitoje registruojama kaip nematerialusis turtas.
- 5 Šis standartas taip pat taikomas reklamos, darbuotojų mokymo, veiklos pradžios, tyrimo ir plėtos išlaidoms. Tyrimo ir plėtos veikla skiriama žinioms kurti. Todėl, nors dėl šios veiklos gali atsirasti fizinės formos turtas (pavyzdžiui, bandomasis pavyzdys), turto materialumo požymis yra antrinis, palyginti su nematerialumo požymiu, t. y. jo teikiamomis žiniomis.

- 6 Finansinės nuomos atveju atitinkamas turtas gali būti tiek materialus, tiek nematerialus. Po pirminio pripažinimo nuomininkas apskaito nematerialųjį turtą, naudojimą pagal finansinės nuomos sutartį, remdamasis šiuo standartu. 17-asis TAS netaikomas iš licencijų sutarčių kylančioms teisėms į tokį turtą, kaip, pavyzdžiui, kino filmai, vaizdo įrašai, pjesės, rankraščiai, patentai ir autorių teisės, todėl taikomas šis standartas.
- 7 Standarto taikymo išimčių gali būti, jeigu tam tikra ūkio subjekto veikla arba sandoriai yra tokie specifiniai, kad dėl jų gali kilti apskaitos problemų, spręstinių skirtingais būdais. Tokių problemų kyla apskaitoje registruojant naftos, dujų ir naudingųjų iškasenų paieškos arba plėtos ir gavybos išlaidas gavybos pramonėje ir sudarant draudimo sutartis. Dėl to šis standartas netaikomas tokios veiklos ir tokių sutarčių išlaidoms. Tačiau šis standartas taikomas kitam gavybos pramonėje arba draudimo bendrovėse naudojamam nematerialiajam turtui (pvz., kompiuterių programinei įrangai) arba kitoms patiriamoms išlaidoms (pvz., veiklos pradžios išlaidoms).

APIBRĖŽIMAI

- 8 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Aktyvioji rinka – rinka, kurioje yra visos žemiau nurodytos sąlygos:

- a) turtas, kuriuo prekiaujama rinkoje, yra vienanūšis;
- b) pirkėjus ir pardavėjus, ketinančius pirkti ir parduoti, galima nesunkiai rasti bet kuriuo metu; ir
- c) informacija apie kainas prieinama visuomenei.

Verslo jungimo sutarties data – data, kai besijungiančios šalys pasiekia reikšmingą susitarimą ir, jei ūkio subjektas yra listinguojamas, tai yra viešai paskelbiama. Priverstinio perėmimo atveju anksčiausia data, kai pasiekiamas reikšmingas susitarimas tarp besijungiančių šalių, laikoma ta data, kada pakankamas įsigyjamojo ūkio subjekto savininkų skaičius priima įsigyjanciojo ūkio subjekto pasiūlymą, pagal kurį jis perima įsigyjamojo ūkio subjekto kontrolę.

Amortizacija – sistemingas nematerialiojo turto nudėvimosios sumos paskirstymas per visą jo naudingo tarnavimo laiką.

Turtas – ištekliai:

- a) ūkio subjektų kontroliuojami dėl praeities įvykių; ir
- b) iš kurių ūkio subjektas tikisi gauti ekonominės naudos ateityje.

Balansinė vertė – suma, kuria turtas pripažįstamas balanse, prieš tai atėmus bet kokią sukauptą amortizaciją ir sukauptus vertės sumažėjimo nuostolius.

Savikaina – sumokėta pinigų ar pinigų ekvivalentų suma ar kito mokėjimo, vykdomo įsigyjant turtą jo įsigijimo ar statybos metu, tikroji vertė; arba tam tikrais atvejais suma, priskiriama minėtam turtui jo pirminio pripažinimo metu pagal konkrečius kitų TFAS reikalavimus, pvz., 2-ąją TFAS „Mokėjimas akcijomis“.

Nudėvimoji suma – turto savikaina arba kita suma, atitinkanti savikainą, atėmus iš jos likvidacinę vertę.

Plėtra – tyrimų rezultatų arba kitų planavimo ar projektavimo žinių taikymas kuriant naujas ar iš esmės pagerintas medžiagas, įrenginius, produktus, procesus, sistemas ar paslaugas prieš pradėdant komercinę gamybą arba naudojimą.

Konkrečiam ūkio subjektui priskiriama vertė – dabartinė vertė tų pinigų srautų, kurių ūkio subjektas tikisi dėl nuolatinio turto naudojimo ir galutinio jo perleidimo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje ar dėl būsimo atsiskaitymo už išpareigojimą.

Tikroji turto vertė – suma, už kurią gali būti apsieista turtu tarp nusimanančių ir nesusijusių šalių, ketinančių pirkti (parduoti) turtą.

Vertės sumažėjimo nuostoliai – suma, kuria turto balansinė vertė viršija jo atsiperkamąją vertę.

Nematerialusis turtas – identifikuojamas nepiniginis turtas, neturintis fizinio pavidalo.

Piniginis turtas – turimi pinigai ir turtas, kuris bus gautas už nustatytą arba galimą nustatyti pinigų sumą.

Tyrimas – autentiškas ir suplanuotas tyrinėjimas, atliekamas siekiant naujų mokslo arba technikos žinių ir supratimo.

Nematerialiojo turto *likvidacinė vertė* yra įvertinta suma, kurią ūkio subjektas šiuo metu gautų perleidęs turtą, atėmęs įvertintas perleidimo sąnaudas, jeigu turtas jau būtų to amžiaus ir tos būklės, kokių tikimasi jo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje.

Naudingo tarnavimo laikas yra:

- a) laikotarpis, kuriuo ūkio subjektas tikisi turtą naudoti; arba
- b) gaminių ar panašių vienetų, kuriuos ūkio subjektas tikisi gauti naudodamas šį turtą, skaičius.

Nematerialusis turtas

- 9 Ūkio subjektai dažnai naudoja išteklius arba prisiima išpareigojimus išgydami, plėtodami, prižiūrėdami arba tobulindami tokius išteklius, kaip, pvz., mokslo arba technikos žinios, naujų procesų arba sistemų dizainas arba pritaikymas, licencijos, intelektinė nuosavybė, žinios apie rinką ir prekių ženklai (įskaitant prekės ženklų pavadinimus ir leidinių antraštes). Taip apibūdinamų turto vienetų pavyzdžiai yra: kompiuterių programinė įranga, patentai, autorių teisės, kino filmai, pirkėjų sąrašai, hipotekos paslaugų sąrašai, žvejybos licencijos, importo kvotos, frančizės, santykiai su pirkėjais arba tiekėjais, klientų lojalumas, rinkos dalis ir rinkodaros teisės.
- 10 Ne visi 9 straipsnyje nurodyti straipsniai atitinka nematerialiojo turto apibrėžimą, t. y. galimybę jį identifikuoti, išteklių kontrolę bei būsimos ekonominės naudos gavimą. Jeigu straipsnis, kuriam taikomas šis standartas, neatitinka nematerialiojo turto apibrėžimo, tai jo išigijimo arba sukūrimo viduje išlaidos pripažįstamos sąnaudomis, kai jos yra patiriamos. Tačiau, jeigu turtas įgyjamas verslo jungimo metu, jis sudaro prestižo, pripažįstamo išigijimo dieną, dalį (žr. 68 straipsnį).

Identifikavimas

- 11 Nematerialiojo turto apibrėžimas reikalauja, kad nematerialiųjų turtą būtų galima identifikuoti ir aiškiai atskirti nuo prestižo. Prestižas, įgytas jungiant verslą, yra išigyjančiojo ūkio subjekto įnašas tikintis būsimos ekonominės naudos iš turto, kuris negali būti atskirtas ir atskirai pripažįstamas. Būsimoji ekonominė nauda gali atsirasti dėl išgyto identifikuojamo turto arba dėl turto, kurio negalima atskirai pripažinti finansinėse ataskaitose, bet už kurį išigyjantis ūkio subjektas yra pasirengęs sumokėti verslo jungimo metu.
- 12 Turtas atitinka nematerialiojo turto apibrėžimo identifikavimo kriterijus, kai:
 - a) yra atskiriamas, t. y. gali būti išskirtas arba atskirtas nuo ūkio subjekto ir parduodamas, perleidžiamas, licencijuojamas, nuomojamas arba mainais atiduodamas – tiek atskirai, tiek ir kartu su susijusia sutartimi, turtu arba išpareigojimu; arba
 - b) atsiranda dėl sutartinių arba kitokių juridinių teisių, neatsižvelgiant į tai, ar tas teises galima perleisti arba atskirti nuo ūkio subjekto ar nuo kitų teisių ir išpareigojimų.

Kontrolė

- 13 Ūkio subjektas kontroliuoja turtą, jei turi teisę gauti to turto teikiamą būsimą ekonominę naudą ir uždrausti kitiems ją naudoti. Ūkio subjekto galia kontroliuoti būsimą nematerialiojo turto ekonominę naudą paprastai atsiranda dėl juridinių teisių, kurios pripažįstamos teisminiuose procesuose. Neturint juridinių teisių, daug sunkiau įrodyti kontrolę. Tačiau teisių pripažinimas teisminiuose procesuose nėra būtina kontrolės sąlyga, nes ūkio subjektas gali kontroliuoti būsimą ekonominę naudą kitu būdu.
- 14 Būsimą ekonominę naudą gali padidinti rinkos ir technikos žinios. Ūkio subjektas kontroliuoja šią naudą, jeigu, pavyzdžiui, jo žinias saugo juridinės teisės: autorių teisės, prekybos sutarties apribojimai (ten, kur jie leidžiami) arba darbuotojų juridinis išpareigojimas laikytis konfidencialumo.
- 15 Ūkio subjektas gali turėti kvalifikuotų darbuotojų komandą ir sugebėti nustatyti galimą pakelti personalo kvalifikaciją, lemiančią būsimąją ekonominę naudą, gaunamą juos apmokius. Ūkio subjektas taip pat gali tikėtis, kad personalas ir toliau teiks savo paslaugas (patirtį, žinias) ūkio subjektui. Vis dėlto paprastai ūkio subjektas nepakankamai kontroliuoja tikėtiną būsimą naudą, gaunamą iš kvalifikuoto personalo ir darbuotojų mokymo, kad

šie straipsniai galėtų atitikti nematerialiojo turto apibrėžimą. Dėl tos pačios priežasties konkretūs vadovaujančiojo arba techninio personalo darbuotojų talentai negali būti apibrėžiami kaip nematerialusis turtas (nebent teisė naudotis tokiu turtu ir gauti jo teikiamą būsimąją ekonominę naudą apsaugota juridiskai, be to, toks turtas atitinka kitus apibrėžimo reikalavimus).

- 16 Ūkio subjektas gali turėti klientų „portfelį“ arba užimti rinkos dalį ir tikėtis, kad dėl jo pastangų išlaikyti santykius su klientais ir jų lojalumą, šie klientai ir toliau su juo bendradarbiaus. Tačiau, jeigu nėra juridinių teisių siekiant apsaugoti ar kitų būdų siekiant kontroliuoti santykius su klientais arba jų lojalumą, ūkio subjektas paprastai turi nepakankamą būsimos ekonominės naudos, gaunamos iš santykių su klientais ir jų lojalumo, kontrolę, kad toks turtas (pvz., klientų „portfelis“, rinkos dalis, santykiai su klientais ir jų lojalumas) atitiktų nematerialiojo turto apibrėžimą. Neturint juridinių teisių santykiams su klientais apsaugoti, mainų sandoriai dėl tų pačių arba panašių sutartimi nepagrįstų klientų santykių (išskyrus verslo jungimo dalį) parodo, kad ūkio subjektas vis dėlto gali kontroliuoti būsimąją ekonominę naudą, gaunamą iš santykių su klientais. Kadangi tokie mainų sandoriai taip pat parodo, kad klientų santykiai gali būti atskirai identifikuojami, jie atitinka nematerialiojo turto apibrėžimą.

Būsimoji ekonominė nauda

- 17 Iš nematerialiojo turto gaunama būsimą ekonominę naudą gali apimti gaminių ir paslaugų pardavimo pajamos, išlaidų mažinimą arba kitą naudą, gaunamą iš ūkio subjekto naudojamo turto. Pavyzdžiui, intelektinės nuosavybės naudojimas gamybos proceso metu gali sumažinti būsimas gamybos išlaidas, o ne padidinti būsimas pajamas.

PRIPAŽINIMAS IR VERTINIMAS

- 18 Ūkio subjektui pripažįstant konkretų nematerialųjį turtą, reikalaujama nurodyti, jog jis atitinka:

- a) nematerialiojo turto apibrėžimą (žr. 8–17 straipsnius); ir
- b) pripažinimo kriterijus (žr. 21–23 straipsnius).

Tai pasakytina apie išlaidas, patirtas iš pradžių įsigyjant arba sukuriant nematerialųjį turtą arba vėlesnes išlaidas šį turtą papildant, pakeičiant jo dalį arba atliekant turto priežiūrą.

- 19 25–32 straipsniuose nagrinėjamas pripažinimo kriterijų taikymas atskirai įsigyjamam nematerialiajam turtui, o 33–43 straipsniuose nagrinėjamas minėtų kriterijų taikymas nematerialiajam turtui, įsigyjamam verslo jungimo metu. 44 straipsnyje nagrinėjamas pirminis nematerialiojo turto, įgyto už valstybės paramą, įvertinimas, 45–47 straipsniuose – nematerialiojo turto mainai, o 48–50 straipsniuose – sukuriama prestižo apskaitos tvarka. 51–67 straipsniuose nagrinėjamas sukuriama nematerialiojo turto pirminis pripažinimas ir vertinimas.
- 20 Nematerialiajam turtui būdinga savybė, kad daugeliu atvejų jis neturi jokių priedų arba nėra įmanomi jo dalių pakeitimai. Dėl to dauguma vėlesnių išlaidų gali būti skirtos nematerialiojo turto laukiamos būsimosios ekonominės naudos palaikymui, bet neturėtų atitikti šiame standarte nurodyto nematerialiojo turto apibrėžimo ir pripažinimo kriterijų. Be to, dažnai būna sunku tas išlaidas tiesiogiai priskirti kuriam nors konkrečiam nematerialiojo turto vienetai, o ne visam verslui apskritai. Todėl vėlesnės išlaidos, patiriamos po įsigyto nematerialiojo turto pirminio pripažinimo arba po kuriamo nematerialiojo turto kūrimo užbaigimo, labai retai priskiriamos šio turto balansinei vertei. Pagal 63 straipsnį, vėlesnės išlaidos prekės ženklams, iškaboms, leidinių antraštėms, klientų sąrašams ir panašiam turtui (tiek iš kitų šalių įgytiems, tiek sukurtiems) visada pripažįstamos pelno (nuostolių) ataskaitoje tada, kai jos patiriamos. Taip yra todėl, kad šios išlaidos neatskiriamos nuo išlaidų, skirtų visam verslui vystyti.
- 21 Nematerialusis turtas turi būti pripažįstamas tada ir tik tada, jei:
- a) yra tikėtina, kad ūkio subjektas gaus šiam turtui priskiriamos būsimos ekonominės naudos; ir
 - b) turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina gali būti patikimai nustatyta.
- 22 Ūkio subjektas turi įvertinti galimybę gauti būsimąją ekonominę naudą, taikydamas pagrįstas ir patvirtinamas prielaidas, parodančias vadovybės atliktą ekonominių sąlygų, vyraujančių per šio turto naudingo tarnavimo laiką, tinkamiausią įvertinimą.
- 23 Ūkio subjektas, įvertindamas būsimos ekonominės naudos įplaukų, priskirtinų tam tikro turto naudojimui, gavimo tikrumo lygį, remiasi įrodymais, turimais pirminio pripažinimo dieną, ir teikia didelę reikšmę išoriniams įrodymų šaltiniams.

- 24 Nematerialusis turtas pirminio pripažinimo metu turi būti vertinamas įsigijimo (pasigaminimo) savikaina.

Atskiras įsigijimas

- 25 Kaina, kurią ūkio subjektas moka nematerialųjį turtą įsigydamas atskirai, paprastai atspindi jo lūkesčius dėl turto teikiamos būsimosios ekonominės naudos gavimo. Kitaip tariant, tikimybės poveikis atspindi turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainoje. Todėl 21 straipsnio a punkte nurodytas tikimybės pripažinimo kriterijus visuomet yra laikomas pakankamu nematerialųjį turtą įsigyjant atskirai.
- 26 Be to, atskirai įsigyjamam nematerialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina dažniausiai gali būti patikimai įvertinta. Taip atsitinka ypač tada, kai perkant mokama pinigais arba kitu piniginiu turtu.
- 27 Įsigyto nematerialiojo turto įsigijimo savikainą sudaro:
- a) jo pirkimo kaina, įskaitant importo mokesčius ir negrąžinamus pirkimo mokesčius, atėmus prekybos nuolaidas ir kitas lengvatas; ir
 - b) bet kokios parengimo naudoti išlaidos, priskiriamos tiesiogiai turtui.
- 28 Tiesiogiai priskirtinų išlaidų pavyzdžiai yra:
- a) išmokos darbuotojams (apibrėžiamos 19-ajame TAS), susidarancios tiesiogiai dėl šio turto parengimo naudojimui;
 - b) mokėjimai specialistams, susidarantys tiesiogiai dėl šio turto parengimo naudojimui; ir
 - c) išlaidos turto funkcionalumo patikrinimui.
- 29 Išlaidų, nepriskiriamų nematerialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainos daliai, pavyzdžiai yra:
- a) naujo produkto arba paslaugos pristatymo išlaidos (įskaitant reklamos ir prekybos skatinimo išlaidas);
 - b) verslo pradžios naujoje vietoje arba su naujais klientais išlaidos (įskaitant darbuotojų apmokymo išlaidas); ir
 - c) administracinės ir kitos bendrosios pridėtinės išlaidos.
- 30 Išlaidos nepripažįstamos nematerialiojo turto balansinės vertės dalimi tada, kai turtas yra tokios būklės, kad galima pradėti jį naudoti vadovybės nustatytu būdu. Todėl išlaidos, patiriamos naudojant nematerialųjį turtą arba jį perkeltiant į kitą vietą, neįtraukiamos į tokio nematerialiojo turto balansinę vertę. Pavyzdžiui, į nematerialiojo turto balansinę vertę neįtraukiamos šios išlaidos:
- a) išlaidos, patiriamos tol, kol turtas, jau gali atlikti funkcijas vadovybės nurodytu būdu, dar tik turi būti pradėtas naudoti; ir
 - b) pradiniai veiklos nuostoliai, pvz., patiriami tol, kol bus pasiektas pilnas turto gamybinis pajėgumas.
- 31 Tam tikros veiklos rūšys gali būti susietos su nematerialiojo turto plėtra, tačiau tokia veikla nėra būtina, ruošiant turtą vadovybės numatomam naudojimui. Ši atsitiktinė veikla gali atsirasti prieš plėtrą arba jos metu. Kadangi atsitiktinė veikla nėra būtina, ruošiant turtą vadovybės numatomam naudojimui, atsitiktinės veiklos pajamos ir susijusios išlaidos pripažįstamos tiesiogiai pelno (nuostolių) ataskaitoje, įtraukiant į atitinkamą pajamų ir sąnaudų grupę.
- 32 Jeigu mokėjimas už nematerialųjį turtą atidedamas laikui, viršijančiam įprastą kredito terminą, turto įsigijimo savikaina yra kainos grynaisiais pinigais ekvivalentas. Skirtumas tarp šios sumos ir bendros mokėjimo sumos pripažįstamas palūkanų sąnaudomis kredito laikotarpiu, išskyrus atvejį, kai jos kapitalizuojamos pagal leistiną alternatyvų būdą, leidžiamą 23-ajame TAS „Skolinimosi išlaidos“.

Įsigijimas kaip verslo jungimo dalis

- 33 Pagal 3-įjį TFAS, jeigu nematerialusis turtas yra įgyjamas verslo jungimo metu, jo įsigijimo savikaina yra jo tikroji vertė įsigijimo dieną. Nematerialiojo turto tikroji vertė atspindi rinkos lūkesčius dėl turto teikiamos būsimosios ekonominės naudos, kurią šis ūkio subjektas gaus. Kitaip tariant, tikimybės poveikis atspindi vertinant nematerialiojo turto tikrąją vertę. Todėl 21 straipsnio a punkte nurodytas tikimybės pripažinimo kriterijus visuomet yra laikomas pakankamu nematerialųjį turtą įsigyjant verslo jungimų metu.

34 Todėl, remdamasis šiuo standartu ir 3-uoju TFAS, išsilyjantis ūkio subjektas išsilyjimo dieną atskirai nuo prestižo pripažįsta išsilyjamo ūkio subjekto nematerialųjį turtą, jei tokio turto tikroji vertė gali būti patikimai įvertinta, nepriklausomai nuo to, ar išsilyjamas ūkio subjektas prieš verslo jungimą buvo pripažinęs šį turtą. Tai reiškia, kad išsilyjamo ūkio subjekto vykdomus tyrimų ir plėtros darbus išsilyjantis ūkio subjektas pripažįsta turtu atskirai nuo prestižo, jeigu tas projektas atitinka nematerialiojo turto apibrėžimą, o jo tikrąją vertę galima patikimai nustatyti. Išsilyjamo ūkio subjekto vykdomi tyrimų ir plėtros projektai atitinka nematerialiojo turto apibrėžimą, kai:

- a) atitinka turto apibrėžimą; ir
- b) yra identifikuojami, t. y. atskiriami arba atsiranda remiantis sutarties ar kitomis juridinėmis teisėmis.

Nematerialiojo turto, įgyto verslo jungimo metu, tikrosios vertės nustatymas

35 Nematerialiojo turto, įgyto verslo jungimo metu, tikroji vertė paprastai gali būti pakankamai patikimai įvertinta, kad būtų galima ją pripažinti atskirai nuo prestižo. Jei, nustatant nematerialiojo turto tikrąją vertę, galima gauti daug skirtingų rezultatų, toks neapibrėžtumas nereiškia, kad tikrosios vertės neįmanoma patikimai nustatyti, bet į ją atsižvelgiama vertinant tikrąją vertę. Jeigu nematerialusis turtas, įgytas verslo jungimo metu, turi ribotą naudingo tarnavimo laiką, tuomet prielaida, kad jo tikroji vertė gali būti patikimai įvertinta, yra paneigiama.

36 Nematerialųjį turtą, įgytą verslo jungimo metu, galima atskirti, tačiau tik kartu su susijusiu materialiuoju arba kitu nematerialiuoju turtu. Pavyzdžiui, žurnalo leidimo teisė negali būti parduodama atskirai nuo susijusios prenumeratorių duomenų bazės; vandens iš gamtos šaltinio prekės ženklas gali būti susijęs su konkrečiu šaltiniu, todėl jo pardavimo negalima atskirti nuo šaltinio. Tokiais atvejais išsilyjantis ūkio subjektas turto vienetų grupę pripažįsta kaip vieną turto vienetą, atskirtą nuo prestižo, jei šios grupės turto vienetų tikrosios vertės negali būti patikimai įvertintos.

37 Sąvokos „ženklas“ bei „prekės ženklas“ dažnai pateikiamos kaip prekės ar kitų ženklų sinonimai. Tačiau pirmosios sąvokos yra rinkos sąvokos, paprastai naudojamos papildomam turtui, tokiam kaip prekės ženklas (ar paslaugos ženklas) ir su juo siejamam prekybiniam vardui, formulėms, receptams ir technologijos kompetencijai nurodyti. Išsilyjantis ūkio subjektas papildomo nematerialiojo turto grupę, apimančią, pvz., prekės ženklą, pripažįsta kaip pavienį turtą, jeigu negalima patikimai įvertinti papildomo nematerialiojo turto atskirų vienetų tikrųjų verčių. Jei galima patikimai įvertinti papildomo nematerialiojo turto vienetų atskiras tikrąsias vertes, išsilyjantis ūkio subjektas gali pripažinti šiuos vienetus kaip pavienį turtą su sąlyga, kad atskiri turto vienetai turės panašų naudingo tarnavimo laiką.

38 Vienintelės aplinkybės, kada nematerialiojo turto, įgyto verslo jungimo metu, tikrosios vertės gali būti neįmanoma patikimai įvertinti, yra tik tos, kai nematerialusis turtas, atsirandantis dėl juridinių ar kitokių sutartimi įformintų teisių, ir:

- a) negali būti atskiriamas; arba
- b) yra atskiriamas, tačiau praityje nebuvo tokio pat arba panašaus turto mainų sandorių ar įrodymų apie tokius sandorius, todėl nustatant tikrąją vertę, atsižvelgiama į neįmanomus įvertinti kintamuosius.

39 Aktyviojoje rinkoje kotiruotos rinkos kainos yra patikimiausias nematerialiojo turto tikrosios vertės rodiklis (žr. taip pat 78 straipsnį). Tinkamiausia rinkos kaina paprastai yra dabartinė siūloma kaina. Jeigu neįmanoma taikyti dabartinės siūlomos kainos, nustatant turto tikrąją vertę galima naudoti naujausio panašaus sandorio kainą, jeigu nuo sandorio datos iki turto tikrosios vertės nustatymo datos svarbios ekonominės aplinkybės nepasikeitė.

40 Jeigu materialiajam turtui nėra aktyviosios rinkos, jo tikroji vertė lygi sumai, kurią ūkio subjektas už šį turtą sumokėtų išsilyjimo dieną, sudarydamas sandorį tarp nusimanančių ir ketinančių (dalyvauti atitinkamoje operacijoje) nesusijusių šalių, remdamasis kiek galima patikimesne prieinama informacija. Nustatydamas šią sumą, ūkio subjektas atsižvelgia į naujausių sandorių dėl panašaus turto rezultatus.

41 Ūkio subjektai, nuolat perkantys ir parduodantys atskirai identifikuojamą nematerialųjį turtą, gali turėti pačių susikurtus tikrosios vertės netiesioginio nustatymo metodus. Tokie metodai gali būti taikomi pirmą kartą įvertinant nematerialųjį turtą, įgytą verslo jungimo metu, jeigu jais siekiama nustatyti tikrąją vertę ir jei jie atspindi esamus sandorius bei tos pramonės šakos, kuriai priklauso turtas, patirtį. Kai tinkama, šie metodai gali būti:

- a) dabartinius rinkos sandorius atspindinčių kartotinių taikymą rodikliams, kurie skatina turto pelningumą (pavyzdžiui, pajamų, rinkos dalies ir veiklos pelno), arba atsiskaitymų su patento savininku srautui, kuris gali būti gaunamas dėl nematerialiojo turto perdavimo kitai šaliai pagal sandorį tarp nesusijusių šalių (remiantis atleidimu nuo atsiskaitymo savininkui); arba

- b) diskontuojamus numatomus būsimuosius grynuosius pinigų srautus, gaunamus iš turto.

Vėlesnės įsigyto ir toliau vykdomo tyrimo ir plėtros projekto išlaidos

- 42 Tyrimų ir plėtros išlaidos, kurios:

- a) yra susijusios su tyrimo ir plėtros projekto, įsigyto atskirai arba verslo jungimo metu, ir pripažinto nematerialiuoju turtu, vykdymu; ir
- b) patiriamos po tokio projekto įsigijimo,

turi būti apskaitoje užregistruojamos pagal 54–62 straipsnius.

- 43 Taikant 54–62 straipsnių reikalavimus, tyrimo ir plėtros projekto, įgyto atskirai arba sujungus verslą ir pripažinto nematerialiuoju turtu vėlesnės išlaidos:

- a) iškart pripažįstamos sąnaudomis, jei jos yra tyrimo išlaidos;
- b) iškart pripažįstamos sąnaudomis, jei jos yra plėtros išlaidos, neatitinkančios 57 straipsnyje nurodytų nematerialiojo turto pripažinimo kriterijų; ir
- c) pridedamos prie įsigyto vykdomo tyrimo ir plėtros projekto balansinės vertės, jei jos yra plėtros išlaidos, atitinkančios 57 straipsnyje nurodytus nematerialiojo turto pripažinimo kriterijus.

Įsigijimas, gavus valstybės paramą

- 44 Kai kuriais atvejais nematerialusis turtas gali būti įgyjamas nemokamai arba už minimalų mokestį, gautą kaip valstybės parama. Taip gali atsitikti, kai valstybė perduoda arba paskiria ūkio subjektui nematerialųjį turtą, pavyzdžiui, teisę nusileisti oro uoste, radijo ir televizijos stočių, importo licencijas arba kvotas ar teisę gauti kitų ribotų išteklių. Pagal 20-ąją TAS „Valstybės dotacijų apskaita ir informacijos apie valstybės paramą atskleidimas“ ūkio subjektas gali nuspręsti nematerialųjį turtą ir valstybės paramą iš pradžių pripažinti tikrąja verte. Jeigu ūkio subjektas nusprendžia iš pradžių nepripažinti turto tikrąja verte, jis šį turtą pripažįsta nominaliąja verte (kitu 20-ajame TAS leidžiamu būdu) ir prideda visas tiesiogiai su turto paruošimu naudojimui susijusias išlaidas.

Turto mainai

- 45 Vieną arba daugiau nematerialiojo turto vienetų galima įsigyti mainais už nepiniginį turtą arba piniginių ir nepiniginio turto kombinaciją. Žemiau minimi nepiniginio turto mainai į kitą nepiniginį turtą, tačiau tokia tvarka taikoma visiems mainams, paminėtiems ankstesniame sakinyje. Tokio nematerialiojo turto įsigijimo savikaina yra jo tikroji vertė, išskyrus atvejus, kai: a) mainų sandoriui trūksta komercinio pagrindo arba b) nei įsigyto, nei perduoto turto tikroji vertė negali būti patikimai įvertinta. Įsigytas turtas vertinamas šiuo būdu net ir tada, kai ūkio subjektas negali iškart nutraukti atiduotojo turto pripažinimo. Jei įsigytasis turtas nevertinamas tikrąja verte, jo savikaina įvertinama perduotojo turto balansine verte.
- 46 Ūkio subjektas atsižvelgdamas į savo būsimų pinigų srautų pasikeitimo mastą, kurio tikimasi iš šio sandorio, nustato, ar mainų sandoris turi komercinį pagrindą. Mainų sandoris turi komercinį pagrindą, jei:
- a) įsigyjamą turto pinigų srautų konfigūracija (t. y. rizika, periodiškumas ir sumos) skiriasi nuo perduodamo turto pinigų srautų konfigūracijos; arba
- b) konkrečiam ūkio subjektui priskiriama veiklos dalies vertė veikiama sandorio keičiasi dėl atliekamų mainų; ir
- c) a arba b punktuose nurodytas skirtumas yra reikšmingas, palyginti su tikrąja mainomo turto verte.

Norint nustatyti, ar mainų sandoris turi komercinį pagrindą, ūkio subjekto veiklos dalies, paveiktos sandorio, vertė, priskiriama tam ūkio subjektui, turi atspindėti pinigų srautus po apmokestinimo. Šios analizės rezultatas gali būti aiškus ir ūkio subjektui neatlikus tikslių skaičiavimų.

- 47 21 straipsnio b punkte nurodoma, kad turtas gali būti pripažįstamas nematerialiuoju turtu tik tada, jei galima patikimai nustatyti jo įsigijimo (pasigaminimo) savikainą. Kada nėra su nematerialiuoju turtu susijusių rinkos sandorių, jo tikroji vertė gali būti patikimai nustatyta, jeigu: a) tikrosios vertės įvertinimų kitimas tam tikrame intervale šiam turtui nėra reikšmingas arba b) įvairių tam tikro diapazono įvertinimų tikimybė gali būti tiksliai

įvertinta ir panaudojama nustatant tikrąją vertę. Jeigu ūkio subjektas gali patikimai nustatyti tiek išgyto, tiek perduoto turto tikrąsias vertes, tada įsigijimo savikainos įvertinimui naudojama perduoto turto tikroji vertė, išskyrus atvejį, kai išgyto turto tikrąją vertę galima patikimiau nustatyti.

Viduje sukurtas prestižas

- 48 Viduje sukurtas prestižas neturi būti pripažįstamas turtu.
- 49 Kai kuriais atvejais siekiant sukurti būsimą ekonominę naudą patiriama išlaidų, tačiau dėl to neatsiranda nematerialiojo turto, atitinkančio šio standarto pripažinimo kriterijus. Tokios išlaidos dažnai apibūdinamos kaip prisidedančios prie viduje sukurto prestižo. Viduje sukurtas prestižas nėra pripažįstamas turtu, kadangi tai nėra atskirai identifikuojamas ir ūkio subjekto kontroliuojamas šaltinis (t. y. negali būti atskirtas ir neatsiranda dėl sutarties arba kitokių juridinių teisių), kurio pasigaminimo savikaina gali būti patikimai nustatyta.
- 50 Skirtumas tarp ūkio subjekto rinkos vertės ir atskirai identifikuojamo grynojo turto balansinės vertės bet kuriuo momentu gali apimti daug įvairių veiksnių, darančių įtaką šio ūkio subjekto vertei. Tačiau tokie skirtumai neatspindi ūkio subjekto kontroliuojamo nematerialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainos.

Viduje sukurtas nematerialusis turtas

- 51 Kartais būna sudėtinga įvertinti, ar viduje sukurtas nematerialusis turtas atitinka nematerialiojo turto pripažinimo kriterijus, dėl sunkumų nustatyti:
- a) ar (ir kada) turtas gali būti identifikuojamas ir ar jis gali kurti būsimą ekonominę naudą; ir
 - b) patikimą turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainą. Kai kuriais atvejais viduje kuriamo nematerialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainos negalima atskirti nuo viduje sukurto prestižo palaikymo ir didinimo arba nuo kasdienės veiklos vertės.
- Todėl ūkio subjektas norėdamas nematerialiajam turtui pritaikyti bendruosius pripažinimo ir pirminio įvertinimo reikalavimus, visam viduje sukurtam nematerialiajam turtui papildomai taiko 52–67 straipsniuose pateiktus reikalavimus ir nuorodas.
- 52 Norėdamas įvertinti, ar viduje sukurtas nematerialusis turtas atitinka pripažinimo kriterijus, ūkio subjektas skirsto tokio turto kūrimo procesą į:
- a) tyrimo etapą; ir
 - b) plėtros etapą.
- Nors sąvokos „tyrimas“ ir „plėtra“ yra apibrėžtos, bet sąvokos „tyrimo etapas“ ir „plėtros etapas“ šiame standarte turi platesnę reikšmę.
- 53 Jei ūkio subjektas vidaus projekte, skirtame nematerialiajam turtui kurti, negali atskirti tyrimo etapo nuo jo plėtros etapo, tai šio projekto išlaidas jis pripažįsta taip, tarsi jos būtų susidariusios tik tyrimo etapo metu.

Tyrimo etapas

- 54 Nematerialusis turtas, susidarantis tyrimo metu (arba vidaus projekto tyrimų etape), neturi būti pripažįstamas. Tyrimo (arba vidaus projekto tyrimų etapo) išlaidos turi būti pripažįstamos sąnaudomis tada, kai jos patiriamos.
- 55 Projekto tyrimo etape ūkio subjektas negali įrodyti, kad esama nematerialiojo turto, kursiančio būsimą ekonominę naudą. Todėl atitinkamos išlaidos visada pripažįstamos sąnaudomis jų susidarymo metu.
- 56 Tyrimo veiklos pavyzdžiai:
- a) naujų žinių įgijimas;
 - b) siekis gauti tyrimo rezultatus arba kitų žinių, jų įvertinimas ir galutinis taikymo parinkimas;
 - c) alternatyvių medžiagų, priemonių, gaminių, procesų, sistemų arba paslaugų paieška; ir
 - d) naujų ar pagerintų medžiagų, priemonių, gaminių, procesų, sistemų arba paslaugų galimų alternatyvų formavimas, kūrimas, įvertinimas ir galutinė atranka.

Plėtos etapas

- 57 Šiame etape sukurtas nematerialusis turtas turi būti pripažįstamas tada ir tik tada, kai ūkio subjektas gali įrodyti:
- a) kad yra techninių galimybių užbaigti šį nematerialųjį turtą taip, kad jį būtų galima naudoti arba parduoti;
 - b) kad jis ketina užbaigti šį nematerialųjį turtą ir jį naudoti ar parduoti;
 - c) kad jis turi galimybių naudoti ar parduoti šį nematerialųjį turtą;
 - d) būdą, kuriuo šis nematerialusis turtas kurs tikėtiną būsimą ekonominę naudą. Be kitų dalykų, ūkio subjektas gali įrodyti, kad egzistuoja šio nematerialiojo turto rezultatų arba paties nematerialiojo turto rinka, o jei turtas bus naudojamas savo reikmėms – jo naudingumą;
 - e) kad jis turi tinkamų techninių, finansinių ir kitų išteklių, reikalingų plėtrai užbaigti ir nematerialiajam turtui naudoti arba parduoti;
 - f) kad jis gali pagrįstai įvertinti su nematerialiuoju turtu susijusias išlaidas jo plėtos laikotarpiu.
- 58 Vidaus projekto plėtos etape kai kuriais atvejais ūkio subjektas gali atskirai identifikuoti nematerialųjį turtą ir įrodyti, kad šis turtas kurs laukiamą būsimą ekonominę naudą. Taip yra todėl, kad projekto plėtos etape nuveikiama daugiau negu tyrimo etape.
- 59 Plėtos veiklos pavyzdžiai:
- a) pavyzdžių ir modelių projektavimas, konstravimas ir testavimas prieš jų gamybos pradžią arba naudojimą;
 - b) instrumentų, įrankių, šablonų ir atspaudų projektavimas pagal naujas technologijas;
 - c) bandomosios įrangos, ekonomiškai netinkamos komercinei gamybai, projektavimas, konstravimas ir eksploatavimas; ir
 - d) pasirinktų alternatyvių naujų arba pagerintų medžiagų, įrangos, produktų, procesų, sistemų arba paslaugų projektavimas, konstravimas ir testavimas.
- 60 Norėdamas parodyti, kaip iš nematerialiojo turto bus gauta tikėtina būsimoji ekonominė nauda, taikydamas 36-ojo TAS „*Turto vertės sumažėjimas*“ principus ūkio subjektas įvertina, kokią būsimą ekonominę naudą jis gaus iš šio turto. Jeigu ekonominė nauda gaunama tik turtą naudojant kartu su kitu turtu, tada ūkio subjektas taiko pinigų kuriančiojo vieneto principą, pateiktą 36-ajame TAS.
- 61 Tai, kad ūkio subjektas turi pakankamai išteklių užbaigti, naudoti nematerialųjį turtą ir gauti naudos iš jo, gali būti įrodoma, pavyzdžiui, verslo plane nurodant techninius, finansinius ir kitus reikiamus išteklius bei ūkio subjekto gebėjimą gauti išteklius. Kai kuriais atvejais ūkio subjektas įrodo, kad gali gauti išorinių finansavimo priemonių, pateikdamas pranešimą apie skolintojo norą finansuoti šį planą.
- 62 Pagal įsigijimo (pasigaminimo) savikainos skaičiavimo metodą ūkio subjektas gali patikimai įvertinti išlaidas, patirtas viduje kuriant nematerialųjį turtą, pavyzdžiui, atlyginimai ir kitos šio ūkio subjekto patiriamos išlaidos siekiant gauti autorių teises ar licencijas arba tobulinant kompiuterių programinę įrangą.
- 63 Viduje sukurti prekės ženklai, iškabos, leidinių antraštės, klientų sąrašai ir panašaus turinio turtas neturi būti pripažįstamas nematerialiuoju turtu.
- 64 Išlaidos viduje sukurtiems prekės ženkams, iškaboms, leidinių antraštėms, klientų sąrašams ir analogiško turinio vienetams negali būti atskiriamos nuo viso verslo plėtos išlaidų. Todėl tokie straipsniai nepripažįstami nematerialiuoju turtu.

Viduje sukurto nematerialiojo turto pasigaminimo savikaina

- 65 Viduje sukurto nematerialiojo turto pasigaminimo savikaina pagal 24 straipsnį yra išlaidų, patirtų nuo tos dienos, kada nematerialusis turtas pirmą kartą atitiko 21, 22 ir 57 straipsniuose nurodytus pripažinimo kriterijus, suma. Pagal 71 straipsnį draudžiama atkurti išlaidas, kurios buvo pripažintos sąnaudomis.
- 66 Viduje kuriamo nematerialiojo turto pasigaminimo savikaina susideda iš visų tiesiogiai jam priskiriamų išlaidų, būtinų šiam turtui sukurti, pagaminti ir paruošti naudojimui vadovybės numatomu būdu. Tiesiogiai priskirtinų išlaidų pavyzdžiai yra:
- a) išlaidos medžiagoms ir paslaugoms, naudojamoms ar suvartojamoms kuriant šį nematerialųjį turtą;

- b) išlaidos darbuotojams skirtoms išmokoms (apibrėžtoms 19-ajame TAS), susidarantioms nematerialiojo turto kūrimo metu;
- c) juridinių teisių įregistravimo mokesčiai; ir
- d) patentų ir licencijų, naudojamų nematerialiajam turtui kurti, amortizacija.

23-ajame TAS nustatyti palūkanų, kaip viduje sukurto nematerialiojo turto pasigaminimo savikainos sudedamosios dalies, pripažinimo kriterijai.

67 Viduje sukurto nematerialiojo turto pasigaminimo savikainai nepriskiriama:

- a) pardavimo, administracinės ir kitos bendrosios pridėtinės išlaidos, išskyrus tas, kurias galima tiesiogiai priskirti turto paruošimui jį naudoti;
- b) identifiкуoti neefektyvumai ir pradiniai veiklos nuostoliai, patiriami prieš pasiekiant planuojamus turto naudojimo efektyvumo rodiklius; ir
- c) išlaidos, mokant darbuotojus naudotis turtu.

65 straipsnį iliustruojantis pavyzdys

Ūkio subjektas plėtoja naują gamybos procesą. Per 20X5 metus buvo patirta 1 000 PV ^(a) išlaidų, iš kurių 900 PV buvo patirtos prieš 20X5 m. gruodžio 1 d., o 100 PV išlaidų patirta tarp 20X5 m. gruodžio 1 d. ir 20X5 gruodžio 31 d. Ūkio subjektas gali įrodyti, kad 20X5 m. gruodžio 1 d. gamybos procesas atitinka nematerialiojo turto pripažinimo kriterijus. Techninių žinių (angl. know-how), kurios buvo naudojamos procese (įskaitant būsimas pinigų išmokas, siekiant užbaigti paruošimo naudojimui procesą), atsiperkamoji vertė įvertinta 500 PV.

20X5 m. pabaigoje gamybos procesas pripažįstamas nematerialiuoju turtu, kurio savikaina – 100 PV (išlaidos, patirtos nuo tos dienos, kada buvo patenkinti pripažinimo kriterijai, t. y. nuo 20X5 m. gruodžio 1 d.). Išlaidos, kurių suma – 900 PV, patirtos prieš 20X5 m. gruodžio 1 d., pripažįstamos sąnaudomis, nes iki 20X5 m. gruodžio 1 d. nebuvo patenkinti pripažinimo kriterijai. Šios išlaidos niekada nebus gamybos proceso, pripažįstamo balanso dalį, savikainos dalis.

Per 20X6 m. patirtos išlaidos sudarė 2 000 PV. 20X6 m. pabaigoje techninių žinių, kurios buvo naudojamos procese (įskaitant būsimas pinigų išmokas, siekiant užbaigti paruošimo naudojimui procesą), atsiperkamoji vertė įvertinta 1 900 PV.

20X6 m. pabaigoje gamybos proceso savikaina yra 2 100 PV (100 PV išlaidos pripažintos 20X5 m. pabaigoje, pridėjus 2 000 PV išlaidas, pripažintas 20X6 m.). Ūkio subjektas pripažįsta 200 PV vertės sumažėjimo nuostolius, kuriais proceso balansinė vertė, buvusi iki vertės sumažėjimo nuostolių (2 100 PV) pripažinimo, koreguojama iki jo atsiperkamosios vertės (1 900 PV). Šie vertės sumažėjimo nuostoliai bus panaikinti vėlesniu laikotarpiu, jei bus tenkinami 36-ajame TAS nurodyti vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimo kriterijai.

^(a) Šiame standarte pinigų sumos išreiškiamos pinigų vienetais (PV).

SĄNAUDŲ PRIPAŽINIMAS

68 Išlaidos nematerialiajam turtui turi būti pripažįstamos sąnaudomis iškart, kai jos patiriamos, išskyrus atvejus, kai:

- a) jos sudaro nematerialiojo turto, atitinkančio pripažinimo kriterijus, įsigijimo (pasigaminimo) savikainos dalį (žr. 18–67 straipsnius); arba
- b) turtas yra igytas verslo jungimo metu ir negali būti pripažįstamas nematerialiuoju turtu. Tokiu atveju minėtos išlaidos (įtrauktos į verslo jungimo savikainą) turi sudaryti sumos, įsigijimo dieną priskirtos prestižui, dalį (žr. 3-ąją TFAS).

69 Kai kuriais atvejais ūkio subjektas patiria išlaidų, siekdamas gauti būsimos ekonominės naudos, tačiau nėra jokio įsigyto arba sukurto nematerialiojo ar kitokio turto, kurį būtų galima pripažinti. Tokiais atvejais išlaidos pripažįstamos sąnaudomis iškart, kada jos patiriamos. Pavyzdžiui, išlaidos tyrimams pripažįstamos sąnaudomis joms atsiradus (žr. 54 straipsnį), išskyrus atvejus, kai jos yra verslo jungimo savikainos dalis. Kitų išlaidų, pripažįstamų sąnaudomis joms atsiradus, pavyzdžiai:

- a) išlaidos, patirtos pradedant veiklą (t. y. veiklos pradžios išlaidos), išskyrus atvejį, kai pagal 16-ąją TAS tokios išlaidos priskiriamos ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainai. Veiklos pradžios išlaidos gali apimti steigimo išlaidas (pvz., išlaidas teisininkams ir sekretoriui, patiriamas steigiant juridinį ūkio subjektą), naujos gamyklos atidarymo arba verslo pradžios (t. y. išlaidos iki atidarymo), išlaidas, taip pat skirtas pradėti naują veiklą arba naujų gaminių gamybą ar procesus (t. y. išlaidas iki veiklos pradžios);

- b) darbuotojų mokymo išlaidos;
- c) reklamos ir reprezentacinės išlaidos;
- d) ūkio subjekto ar jo dalies perkėlimo arba reorganizavimo išlaidos.

70 Pagal 68 straipsnį nedraudžiama išankstinių mokėjimų, kai apmokėjimas už prekių pristatymą arba paslaugų suteikimą gaunamas prieš tai, kai prekės pristatomos ar paslaugos suteikiamos, pripažinti turtu.

Turtu nepripažįstamos praeities sąnaudos

71 Nematerialiojo turto išlaidos, kurios anksčiau buvo pripažintos sąnaudomis, vėliau neturi būti pripažįstamos šio nematerialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainos dalimi.

VERTINIMAS PO PRIPAŽINIMO

72 Ūkio subjektas savo apskaitos politikoje turi nurodyti, kad pasirenka savikainos metodą, aprašytą 74 straipsnyje, arba perkainojimo metodą, aprašytą 75 straipsnyje. Jeigu nematerialusis turtas apskaitoje registruojamas pagal perkainojimo metodą, visas kitas tos pačios grupės turtas taip pat turi būti apskaitoje registruojamas pagal šį metodą, išskyrus atvejį, kai toks turtas neturi aktyvios rinkos.

73 Nematerialiojo turto grupė – panašaus pobūdžio ir panašiai naudojamas ūkio subjekto veikloje turtas. Visas grupės nematerialusis turtas perkainojamas tuo pačiu metu, kad būtų išvengta turto perkainojimo atskirai ir kad vienu metu finansinėse ataskaitose nebūtų pateiktos įvairios įsigijimo (pasigaminimo) savikainos ir vertės sumos, nustatytos skirtingomis dienomis.

Savikainos metodas

74 Po pirminio pripažinimo nematerialusis turtas turi būti apskaitoje registruojamas įsigijimo (pasigaminimo) savikaina, atėmus bet kokią sukaupą amortizaciją ir bet kokius sukaupus vertės sumažėjimo nuostolius.

Perkainojimo metodas

75 Po pirminio pripažinimo nematerialusis turtas turi būti apskaitoje registruojamas perkainota verte, kuri perkainojimo dieną yra jo tikroji vertė, atimant visą vėliau sukaupą amortizaciją ir visus vėlesnius vertės sumažėjimo nuostolius. Perkainojant pagal šį standartą tikroji vertė turi būti nustatoma pagal aktyviąją rinką. Perkainojimas turi būti atliekamas reguliariai, kad balanso datą turto balansinė vertė nesiskirtų nuo jo tikrosios vertės.

76 Perkainojimo metodas neleidžia:

- a) perkainoti nematerialiojo turto, kuris anksčiau nebuvo pripažintas turtu; arba
- b) nematerialių turtą iš pradžių pripažinti ne įsigijimo (perkainojimo) savikaina, bet kitomis sumomis.

77 Perkainojimo metodas taikomas tada, kai turtas jau yra pripažintas įsigijimo (pasigaminimo) savikaina. Tačiau, jei turtu pripažįstama tik nematerialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainos dalis, nes visas turtas dar neatitinka pripažinimo kriterijų tol, kol bus užbaigta tam tikra proceso dalis (žr. 65 straipsnį), perkainojimo metodas gali būti taikomas visam turtui. Be to, perkainojimo metodas gali būti taikomas nematerialiajam turtui, išgytam už valstybės paramą ir pripažįstamam jo nominaliąja verte (žr. 44 straipsnį).

78 Aktyvioji nematerialiojo turto rinka, apibūdinta 8 straipsnyje, egzistuoja retai. Pavyzdžiui, tam tikroje jurisdikcijoje gali egzistuoti aktyvioji laisvai perleidžiamų taksi licencijų, žvejybos licencijų arba gamybos kvotų rinka. Tačiau prekės ženklų, laukraščių pavadinimų, muzikos ir filmų leidybos teisių, patentų ir prekybos ženklų aktyviosios rinkos neegzistuoja, nes kiekvienas toks turtas yra unikalus. Be to, nors nematerialusis turtas yra perkamas ir parduodamas, tokias sutartis aptaria atskiri pirkėjai ir pardavėjai, o sandoriai yra palyginti reti. Todėl už vieną turtą sumokėta kaina gali nesuteikti pakankamų kito turto tikrosios vertės įrodymų. Be to, dažnai kainos viešai neskelbiamos.

79 Perkainojimo periodiškumą lemia perkainojamo nematerialiojo turto tikrosios vertės nepastovumas. Jeigu perkainoto turto tikroji vertė labai skiriasi nuo jo balansinės vertės, būtinas dažnesnis perkainojimas. Kai kurių nematerialiojo turto straipsnių tikroji vertė gali reikšmingai ir nepastoviai kisti, dėl to gali tekti perkainoti turtą kasmet. Taip dažnai perkainoti nebūtina to nematerialiojo turto, kurio tikroji vertė kinta nereikšmingai.

- 80 Jeigu nematerialusis turtas perkainojamas, tada perkainojimo dieną bet kokia sukaupta amortizacija:
- a) perskaičiuojama proporcingai pagal turto bendros balansinės vertės pasikeitimą, kad po perkainojimo turto balansinė vertė būtų lygi jo perkainotai vertei; arba
 - b) atimama iš turto bendros balansinės vertės ir grynoji vertė pakoreguojama iki turto perkainotos vertės.
- 81 Jeigu perkainojamo nematerialiojo turto grupei priklausantis turtas negali būti perkainotas dėl to, kad šiam turtui nėra aktyviosios rinkos, toks turtas turi būti apskaitoje registruojamas įsigijimo (pasigaminimo) savikaina, atėmus visą sukaupytą amortizaciją ir turto vertės sumažėjimo nuostolius.
- 82 Jeigu perkainoto nematerialiojo turto tikroji vertė nebegali būti nustatyta remiantis aktyviąja rinka, tokio turto balansinė vertė turėtų būti jo paskutinio perkainojimo, paremto aktyviąja rinka, dieną nustatyta vertė, atėmus visą sukaupytą amortizaciją ir vertės sumažėjimo nuostolius, nustatyta perkainota vertė.
- 83 Faktas, kad daugiau nebeegzistuoja perkainoto nematerialiojo turto aktyvioji rinka, gali reikšti, kad sumažėjo turto vertė; tai turi būti patikrinama pagal 36-ąją TAS.
- 84 Jeigu turto tikroji vertė gali būti nustatoma, remiantis aktyviąja rinka vėlesnę vertinimo dieną, nuo tos dienos taikomas perkainojimo metodas.
- 85 Jeigu dėl perkainojimo padidėja nematerialiojo turto balansinė vertė, padidėjimo suma turi būti tiesiogiai kredituojamas nuosavybės dalyje esantis perkainojimo rezervas. Tačiau padidėjimas dėl perkainojimo turi būti pripažintas pelno (nuostolių) ataskaitoje tokia suma, kokios reikia atkurti to paties turto perkainotos sumos sumažėjimą, anksčiau pripažintą pelno (nuostolių) ataskaitoje.
- 86 Jeigu dėl perkainojimo sumažėja nematerialiojo turto balansinė vertė, sumažėjimas turi būti pripažįstamas pelno (nuostolių) ataskaitoje. Tačiau sumažėjimas turi būti debetuojamas tiesiogiai į nuosavybėje esantį perkainojimo rezervą tokia suma, kuri neviršija perkainojimo rezerve likusio to turto vertės padidėjimo dėl perkainojimo.
- 87 Nuosavybėje sukauptas perkainojimo pelnas gali būti tiesiogiai pervedamas į nepaskirstytąjį pelną, kai toks pelnas realizuojamas. Visas perkainojimo pelnas gali būti realizuojamas nutraukus turto naudojimą arba jį perleidus. Tačiau perkainojimo pelno dalis gali būti realizuojama, kol ūkio subjektas naudojasi turtu; tokiu atveju realizuoto perkainojimo pelno suma yra amortizacijos, pagrįstos perkainoto turto balansine verte, ir amortizacijos, kuri būtų pripažinta remiantis turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina, skirtumas. Perkainojimo pelnas į nepaskirstytąjį pelną per pelno (nuostolių) ataskaitą nepervedamas.

NAUDINGO TARNAVIMO LAIKAS

- 88 Ūkio subjektas turi įvertinti, ar nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas yra ribotas, ar neribotas. Jei jis ribotas, ūkio subjektas turi įvertinti tokio naudingo tarnavimo laiko trukmę arba gaminių ar panašių vienetų, gautinų tuo naudingo tarnavimo laiku, kiekį. Nematerialųjį turtą ūkio subjektas turi laikyti turinčiu neribotą naudingo tarnavimo laiką tuomet, kai remiantis visų svarbių veiksnių analize nėra numatoma laiko riba, iki kurios šiam ūkio subjektui turtas kurs grynąsias įplaukas.
- 89 Nematerialiojo turto apskaitos tvarka yra pagrįsta jo naudingo tarnavimo laiku. Nematerialusis turtas, turintis ribotą naudingo tarnavimo laiką, yra amortizuojamas (žr. 97–106 straipsnius), o nematerialusis turtas, turintis neribotą naudingo tarnavimo laiką, – neamortizuojamas (žr. 107–110 straipsnius). Šiame standarte pateikiamuose pavyzdžiuose nurodomi skirtingi nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laiko nustatymo būdai ir vėlesnė šio turto apskaita, pagrįsta šio turto naudingo tarnavimo laiko riba.
- 90 Nustatant nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laiką, turi būti apsvairstoma daug veiksnių, kurie yra tokie:
- a) ūkio subjekto tikėtinas turto panaudojimas ir tai, ar kita vadovų grupė sugebės veiksmingai valdyti šį turtą;
 - b) tipiškas šio turto gyvavimo ciklas ir vieša informacija apie panašaus ir panašiai naudojamo turto naudingo tarnavimo laiko įvertinimus;
 - c) techninis, technologinis, komercinis arba kitoks senėjimas;
 - d) verslo šakos, kurioje toks turtas naudojamas, stabilumas ir iš turto gaunamų gaminių bei paslaugų paklausos rinkoje pasikeitimai;
 - e) tikėtini varžovų arba potencialių varžovų veiksmas;

- f) išlaidų turto priežiūrai lygis, reikalingas, kad iš šio turto būtų gauta tikėtina būsima ekonominė nauda, taip pat šio ūkio subjekto gebėjimas ir ketinimas siekti tokio lygio;
- g) turto kontrolės laikotarpis ir teisiniai arba panašūs turto naudojimo apribojimai, pvz., išperkamosios nuomos sutarčių pabaigos datos; ir
- h) turto naudingo tarnavimo laiko priklausymas nuo kitų šio ūkio subjekto turto naudingo tarnavimo laiko.
- 91 Sąvoka „neribotas“ nereiškia „begalinis“. Nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas atspindi tik būsimų turto eksploatavimo išlaidų lygį, reikalingą standartiniam jo naudojimui, kuris įvertinamas nustatant turto naudingo tarnavimo laiką, taip pat šio ūkio subjekto gebėjimą ir ketinimus siekti šio lygio. Planuojamos ateities išlaidos, viršijančios sumą, reikalingą turto priežiūrai remiantis jo standartiniu naudojimu, neturi nulemti išvados, kad nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas yra neribotas.
- 92 Dėl technologijų spartaus keitimosi kompiuterių programos ir kitas nematerialusis turtas technologiškai sensta. Todėl tikėtina, kad jo naudingo tarnavimo laikas bus trumpas.
- 93 Nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas gali būti ir labai ilgas arba net neribotas. Vadovaujantis apdairumo principu neapibrėžtumas yra pateisinamas nustatant nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laiką, tačiau nepagrįstai trumpo laikotarpio pasirinkimas nėra pateisinamas.
- 94 Nematerialiojo turto, atsirandančio dėl sutarties ar kitų juridinių teisių, naudingo tarnavimo laikas neturi viršyti sutarties ar kitų juridinių teisių laikotarpio, tačiau gali būti trumpesnis, atsižvelgiant į laikotarpį, per kurį ūkio subjektas tikisi šį turtą naudoti. Jeigu sutarties ar kitos juridinės teisės perleidžiamos ribotam laikotarpiui, kuris gali būti pratęsiamas, tuomet nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas turėtų apimti pratęsimo laikotarpį, kai yra įrodymų, kad dėl pratęsto laikotarpio nebus patirta reikšmingų išlaidų.
- 95 Gali būti tiek ekonominių, tiek teisinių veiksnių, turinčių įtakos nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikui. Ekonominiai veiksniai nustato laikotarpį, per kurį ūkio subjektas gaus būsimosios ekonominės naudos. Teisiniai veiksniai gali apriboti laikotarpį, per kurį ūkio subjektas galės kontroliuoti teisę gauti šią naudą. Naudingo tarnavimo laikas yra tas trumpiausias laikotarpis, kuris nustatomas atsižvelgiant į šiuos veiksnius.
- 96 Žemiau pateiktieji veiksniai parodo, kad ūkio subjektas, nepatirdamas reikšmingų išlaidų, gali atnaujinti sutartimi pagrįstas arba kitas juridines teises:
- a) yra įrodymų, grindžiamų patirtimi, kad sutartimi pagrįstos arba kitokios juridinės teisės bus atnaujintos. Jeigu atnaujinimas yra neapibrėžtas dėl trečiųjų asmenų sutikimo, tai suteikia įrodymų, kad tretieji asmenys sutiks;
 - b) yra įrodymų, kad bet kokios sąlygos, būtinos minėtam atnaujinimui įvykdyti, bus patenkinamos; ir
 - c) ūkio subjekto išlaidos, skiriamos atnaujinimui, nėra reikšmingos, lyginant jas su tikėtina būsima ekonomine nauda, šio ūkio subjekto gautina dėl atnaujinimo.

Jeigu atnaujinimo išlaidos yra reikšmingos lyginant jas su būsima ekonomine nauda, kurią ūkio subjektas tikisi gauti dėl tokio atnaujinimo, tuomet atnaujinimo išlaidos iš esmės atitiks naujo nematerialiojo turto įsigijimo išlaidas atnaujinimo dieną.

RIBOTO TARNAVIMO LAIKO NEMATERIALUSIS TURTAS

Amortizacijos laikotarpis ir amortizacijos metodas

- 97 Riboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto amortizuojamoji suma turi būti proporcingai paskirstoma per visą turto naudingo tarnavimo laiką. Amortizacija pradedama skaičiuoti tada, kai turtas pradedamas naudoti, t. y. kai jis yra toje vietoje ir tokios būklės, kokia reikalinga vadovybės numatomu būdu naudoti. Amortizacija nebeskaičiuojama nuo tos anksčiausios datos, kai turtas priskiriamas laikomam pardavimui (arba įtraukiamas į perleidimo grupę, kvalifikuojamą kaip skirtą parduoti) pagal 5-ąją TFAS, ir nuo datos, kai nutraukiamas turto pripažinimas. Taikomas amortizacijos metodas turi atspindėti būdą, kuriuo ūkio subjektas numato suvartoti turto būsimą ekonominę naudą. Jei tokio būdo patikimai nustatyti neįmanoma, turi būti taikomas tiesiogiai proporcingas metodas. Kiekvieną ataskaitinį laikotarpį amortizavimo suma turi būti pripažįstama pelno (nuostolių) ataskaitoje, išskyrus atvejus, kai šis ar kitas standartas leidžia arba reikalauja ją įtraukti į kito turto balansinę vertę.
- 98 Proporcinei paskirstyti turto amortizuojamąją sumą per jo naudingo tarnavimo laiką galima taikant įvairius amortizacijos metodus. Šie metodai yra: tiesiogiai proporcingas (tiesinis), dvigubai mažėjančios vertės ir produkcijos. Taikomas metodas pasirenkamas pagal numatomą turto teikiamos būsimosios ekonominės naudos suvartojimo būdą ir nuosekliai taikomas pereinant iš vieno ataskaitinio laikotarpio į kitą, jeigu nesikeičia numatytas turto

laukiamos ekonominės naudos suvartojimo būdas. Kartais galima (jeigu iš viso įmanoma) gauti įtikinamų įrodymų, kad, taikant kitą riboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto amortizacijos metodą, gali susidaryti mažesnė sukauptos amortizacijos suma už tą, kuri gaunama taikant tiesiogiai proporcingą metodą.

- 99 Amortizacijos suma dažniausiai pripažįstama pelno (nuostolių) ataskaitoje. Tačiau kartais turto teikiama būsimoji ekonominė nauda sunaudojama kuriant kitą turtą. Tokiu atveju amortizacijos suma sudaro to kito turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainos dalį ir įtraukiama į jo balansinę vertę. Pavyzdžiui, gamybos proceso metu naudojamo nematerialiojo turto amortizacijos suma įskaičiuojama į atsargų balansinę vertę (žr. 2-ąją TAS „Atsargos“).

Likvidacinė vertė

- 100 Riboto naudingo tarnavimo laiko materialiojo turto likvidacinė vertė turi būti laikoma lygia nuliui, išskyrus tuos atvejus, kai:
- a) trečiasis asmuo išipareigoja nupirkti turtą jo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje; arba
 - b) šiam turtui egzistuoja aktyvioji rinka ir:
 - i) remiantis tokia rinka, gali būti nustatoma likvidacinė vertė; ir
 - ii) tikėtina, kad tokia rinka egzistuos ir turto naudingo tarnavimo laiko pabaigoje.
- 101 Riboto naudingo tarnavimo laiko turto nudėvimoji suma nustatoma iš jo įsigijimo (pasigaminimo) savikainos atimant likvidacinę vertę. Jeigu likvidacinė vertė nėra lygi nuliui, tai reiškia, kad ūkio subjektas tikisi ši nematerialiųjų turtą perleisti iki jo naudingo tarnavimo laiko pabaigos.
- 102 Turto likvidacinės vertės nustatymas grindžiamas suma, atgautina perleidus turtą, remiantis nustatymo dieną vyraujančiomis panašaus turto, pasiekusio naudingo tarnavimo laiko pabaigą ir naudoto panašiomis sąlygomis, kuriomis toks turtas buvo naudojamas iki perleidimo, pardavimo kainomis. Likvidacinė vertė peržiūrima mažiausiai kartą kiekvienų finansinių metų pabaigoje. Turto likvidacinės vertės pokytis apskaitoje registruojamas kaip apskaitinio įvertinimo keitimas vadovaujantis 8-uąja TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“.
- 103 Nematerialiojo turto likvidacinė vertė gali padidėti iki sumos, prilygstančios šio turto balansinei vertei arba didesnės už ją. Jeigu taip atsitinka, tokio turto amortizavimo suma yra lygi nuliui tol, kol turto likvidacinė vertė pasidaro mažesnė už jo balansinę vertę.

Amortizacijos laikotarpio ir amortizacijos metodo peržiūra

- 104 Riboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto amortizacijos laikotarpis ir metodas turi būti peržiūrimi bent kartą kiekvienų finansinių metų pabaigoje. Jeigu tikėtinas turto naudingo tarnavimo laikas skiriasi nuo ankstesniųjų įvertinimų, atitinkamai turi būti keičiamas amortizacijos laikotarpis. Jeigu pasikeičia numatytas ekonominės naudos iš šio turto suvartojimo būdas, tuomet turi būti keičiamas amortizacijos metodas, kad atspindėtų pasikeitusį būdą. Tokie keitimai apskaitoje registruojami kaip apskaitinių įvertinimų keitimai pagal 8-ąją TAS.
- 105 Naudojant nematerialiųjų turtą gali paaiškėti, kad jo naudingo tarnavimo laikas įvertintas netinkamai. Pavyzdžiui, vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimas gali parodyti, kad reikia keisti amortizacijos laikotarpį.
- 106 Laikui bėgant būsimoji ekonominė nauda, kurios ūkio subjektas tikisi iš nematerialiojo turto, suvartojimo būdas gali keistis. Pavyzdžiui, gali paaiškėti, kad tinkamesnis yra dvigubai mažėjančios vertės, o ne tiesiogiai proporcingas (tiesinis) amortizacijos metodas. Kitas pavyzdys: naudojimasis licencijos teikiamomis teisėmis atidedamas laukiant kitų verslo plano dalių vykdymo. Tokio turto teikiama ekonominė nauda gali būti negaunama iki kitų laikotarpių.

NERIBOTO NAUDINGO TARNAVIMO LAIKO NEMATERIALUSIS TURTAS

- 107 Neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialusis turtas neturi būti amortizuojamas.
- 108 36-ajame TAS reikalaujama, kad ūkio subjektas tikrintų neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto galimą vertės sumažėjimą, lygindamas jo atsiperkamąją vertę su balansine verte:
- a) kartą per metus;
 - b) bet kada, kai tik yra požymių, kad sumažėjo nematerialiojo turto vertė.

Naudingo tarnavimo laiko peržiūrėjimas

- 109 Neamortizuojamo nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas turi būti peržiūrimas kiekvieną ataskaitinį laikotarpį, siekiant nustatyti, ar įvykiai ir aplinkybės patvirtina tokį turto neriboto naudingo tarnavimo laiko įvertinimą. Jeigu ne, neriboto naudingo tarnavimo laiko įvertinimo keitimas į ribotą turi būti apskaitoje registruojamas kaip apskaitinio įvertinimo keitimas pagal 8-ąjį TAS.
- 110 Pagal 36-ąjį TAS, neriboto nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laiko įvertinimo pakeitimas į ribotą reiškia, kad turto vertė gali būti sumažėjusi. Dėl to ūkio subjektas tikrindamas galimą turto vertės sumažėjimą lygina jo atsiperkamąją vertę, apibrėžiamą 36-ajame TAS, su jo balansine verte ir bet kokią perviršį, kuriuo balansinė vertė viršija atsiperkamąją vertę, pripažįsta vertės sumažėjimo nuostoliais.

BALANSINĖS VERTĖS ATKŪRIMO GALIMYBĖ: VERTĖS SUMAŽĖJIMO NUOSTOLIAI

- 111 Norėdamas nustatyti, ar nesumažėjo nematerialiojo turto vertė, ūkio subjektas taiko 36-ąjį TAS. Tame standarte aiškinama, kada ir kaip ūkio subjektas turi patikrinti savo turto balansinę vertę, kaip nustatyti turto atsiperkamąją vertę ir kada pripažinti arba panaikinti nuostolius dėl vertės sumažėjimo.

TURTO NAUDOJIMO PABAIGA IR JO PERLEIDIMAS

- 112 Nematerialiojo turto pripažinimas turi būti nutraukiamas:
- a) jį perleidžiant; arba
 - b) arba kai iš tokio turto naudojimo arba iš perleidimo nebesitikima gauti jokios būsimos ekonominės naudos.
- 113 Pelnas arba nuostoliai, atsirandantys nutraukus nematerialiojo turto pripažinimą, turi būti apibrėžiami kaip skirtumas tarp grynosios realizavimo sumos (jeigu tokia gaunama) ir turto balansinės vertės. Skirtumas turi būti pripažįstamas pelno (nuostolių) ataskaitoje, kai turto pripažinimas nutraukiamas (jeigu 17-ajame TAS pardavimo ir atgalinės nuomos atveju nereikalaujama kitaip). Toks pelnas neturi būti priskiriamas pajamoms.
- 114 Nematerialių turtą perleisti galima įvairiai (pvz., parduoti, išnuomoti finansinės nuomos būdu arba dovanoti). Nustatydamas tokio turto perleidimo datą, ūkio subjektas taiko 18-ojo TAS „Pajamos“ pateiktus pajamų, gautų pardavus prekes, pripažinimo kriterijus. Pardavimo ir atgalinės nuomos sandoriams taikomas 17-asis TAS.
- 115 Jeigu ūkio subjektas, vadovaudamasis 21 straipsnyje pateiktais pripažinimo principais, į turto balansinę vertę įtraukia išlaidas, susijusias su nematerialiojo turto dalies keitimu, jis nustoja pripažinti pakeistosios dalies balansinę vertę. Jei ūkio subjektui nepavyksta nustatyti pakeistosios dalies balansinės vertės, jis gali pakeitimo išlaidas naudoti kaip rodiklį, kad nustatytų keičiamosios dalies įsigijimo (pasigaminimo) savikainą tuo metu, kai ji buvo įsigyta arba viduje sukurta.
- 116 Suma, gautina už realizuojamą nematerialių turtą, apskaitoje pirmiausiai registruojama tikrąja verte. Jeigu mokėjimas už nematerialių turtą atidedamas, gauta suma pirmiausiai pripažįstama kaip kainos gryniaisiais pinigais ekvivalentas. Skirtumas tarp nominalios gautos sumos ir kainos gryniaisiais pinigais ekvivalento pagal 18-ąjį TAS pripažįstamas palūkanų pajamomis atspindint faktinį gautinos sumos pelningumą.
- 117 Riboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto amortizacijos skaičiavimas nesustabdomas, jei toks turtas nebenaudojamas, išskyrus atvejus, kai turtas visiškai nudėvimas arba laikomas, turint tikslą jį parduoti (arba įtraukiamas į perleidimo grupę, kvalifikuojamą kaip pardavimui skirtą grupę) pagal 5-ąjį TFAS.

ATSKLEIDIMAS**Bendra informacija**

- 118 Ūkio subjektas, atskirdamas viduje sukurtą nematerialių turtą nuo kito nematerialiojo turto, apie kiekvieną nematerialiojo turto grupę turi pateikti:
- a) ar naudingo tarnavimo laikas yra neribotas, ar ribotas; jeigu jis ribotas – naudingo tarnavimo laikotarpį arba naudojamą amortizavimo normą;
 - b) amortizavimo skaičiavimo metodus, naudojamus riboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiajam turtui;
 - c) bendrą balansinę vertę ir sukaupią amortizacijos sumą (kartu su sukaupiais vertės sumažėjimo nuostoliais) kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje;

- d) pelno (nuostolių) ataskaitos eilutes, į kurias įtraukiama šio nematerialiojo turto amortizacija;
 - e) balansinių verčių ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje suderinimą, parodant:
 - i) padidėjimus, atskirai pateikiant padidėjimus dėl vidaus plėtros, atskiro įsigijimo ir dėl verslo jungimo;
 - ii) turtą, skirtą parduoti arba įtrauktą į perleidžiamo turto grupę, skirtą parduoti pagal 5-ąją TFAS, bei kitus perleidimus;
 - iii) padidėjimą arba sumažėjimą, susidariusį dėl turto perkainojimo per ataskaitinį laikotarpį pagal 75, 85 ir 86 straipsnius, ir dėl vertės sumažėjimo nuostolių (jeigu tokių yra), pripažintų arba panaikintų tiesiogiai nuosavybėje, pagal 36-ąją TAS;
 - iv) vertės sumažėjimo nuostolius per laikotarpį pripažintus pelno (nuostolių) ataskaitoje pagal 36-ąją TAS (jei tai taikytina);
 - v) panaikintus vertės sumažėjimo nuostolius per laikotarpį pripažintus pelno (nuostolių) ataskaitoje pagal 36-ąją TAS (jei tai taikytina);
 - vi) per laikotarpį pripažintą bet kokią amortizaciją;
 - vii) grynuosius valiutų keitimo skirtumus, atsirandančius perskaičiuojant finansines ataskaitas pateikimo valiuta, o užsienyje veikiančio ūkio subjekto finansines ataskaitas – ataskaitas teikiančio ūkio subjekto pateikimo valiuta; ir
 - viii) kitus balansinės vertės pasikeitimus per ataskaitinį laikotarpį.
- 119 Nematerialiojo turto grupė – panašaus pobūdžio ir panašiai naudojamas ūkio subjekto veikloje turtas. Atskirų turto grupių pavyzdžiai:
- a) prekės ženklai;
 - b) iškabos ir leidinių antraštės;
 - c) kompiuterių programos;
 - d) licencijos ir frančizės;
 - e) autorių teisės, patentai ir kitos gamybos nuosavybės teisės, paslaugų ir eksploatacijos teisės;
 - f) receptai, formulės, modeliai, brėžiniai bei pavyzdžiai; ir
 - g) kuriamas nematerialusis turtas.
- Tokios grupės gali būti skaidomos į smulkesnes arba jungiamos į stambesnes grupes, jei tai suteikia svarbesnės informacijos finansinių ataskaitų vartotojams.
- 120 Be 118 straipsnio e punkto iii–v papunkčiuose reikalaujamos informacijos, ūkio subjektas papildomai atskleidžia informaciją pagal 36-ąją TAS apie nematerialųjį turtą, kurio vertė sumažėjo.
- 121 8-ajame TAS reikalaujama, kad ūkio subjektas pateiktų apskaitinio įvertinimo keitimo pobūdį ir sumą, reikšmingai veikiančią ataskaitinį laikotarpį arba (jei tai tikėtina) vėlesnius laikotarpius. Ši informacija turi būti atskleidžiama, pasikeitus:
- a) nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laiko įvertinimui;
 - b) amortizavimo metodui; arba
 - c) likvidacinei vertei.
- 122 Taip pat ūkio subjektas turi pateikti:
- a) nematerialiojo turto, kuris vertinamas kaip neriboto naudingo tarnavimo laiko, balansinę vertę ir priežastis, dėl ko šis turtas vertinamas kaip neriboto naudingo tarnavimo laiko turtas. Nurodydamas priežastis, ūkio subjektas turi apibrėžti veiksnius, turėjusius įtakos nustatant šio turto naudingo tarnavimo laiką kaip neribotą;
 - b) atskiro nematerialiojo turto, šio ūkio subjekto finansinėse ataskaitose laikomo reikšmingu, aprašymą, balansinę vertę ir likusį amortizacijos laikotarpį;

- c) nematerialiojo turto, įgyto už valstybės paramą ir pradžioje pripažinto tikrąja verte (žr. 44 straipsnį):
 - i) pradžioje pripažintą tikrąją vertę;
 - ii) balansinę vertę; ir
 - iii) tai, ar tikroji ir balansinė turto vertės po pripažinimo buvo nustatytos naudojant savikainos ar perkainojimo metodą;
 - d) nematerialiųjų turtą, kurio teisės yra apribotos teisės aktais, ir jo balansinę vertę, taip pat nematerialiojo turto, užstatyto kaip įsipareigojimų garantija, balansinę vertę;
 - e) sutartyje nurodytų pasižadėjimų įsigyti nematerialiųjų turtą sumą.
- 123 Ūkio subjektas apibūdina veiksnus, suvaidinusius svarbų vaidmenį nustatant, kad nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas yra neribotas, nagrinėdamas 90 straipsnyje pateiktą veiksmių sąrašą.

Nematerialusis turtas, po pripažinimo vertinamas naudojant perkainojimo būdą

- 124 Jeigu nematerialusis turtas apskaitoje registruojamas jo perkainota verte, ūkio subjektas turi atskleisti:
- a) pagal kiekvieną nematerialiojo turto grupę:
 - i) perkainojimo datą;
 - ii) perkainoto nematerialiojo turto balansinę vertę; ir
 - iii) balansinę vertę, kuri būtų priskiriama kiekvienai perkainoto nematerialiojo turto grupei, jeigu po pripažinimo būtų naudojamas savikainos metodas, aprašytas 74 straipsnyje;
 - b) vertės padidėjimo dėl perkainojimo sumą, priskiriamą nematerialiajam turtui ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje, nurodant pasikeitimus per laikotarpį ir bet kokius likučio paskirstymo akcininkams apribojimus; ir
 - c) turto tikrosios vertės nustatymui naudotus metodus ir svarbias prielaidas.
- 125 Atskleidžiant informaciją gali būti privalu perkainoto turto grupes sujungti į stambesnes. Tačiau toks sujungimas netaikomas, jeigu, jungiant nematerialiojo turto grupes, būtų sudedamos sumos, nustatytos pagal savikainos ir perkainojimo metodus.

Tyrimo ir plėtos išlaidos

- 126 Ūkio subjektas turi atskleisti bendrą tyrimų ir plėtos išlaidų sumą, pripažįstamą to ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis.
- 127 Tyrimo ir plėtos išlaidos apima visas išlaidas, tiesiogiai priskirtinas tyrimui ir plėtrai (žr. 66 ir 67 straipsnių nuorodas dėl pagal 126 straipsnį reikalaujamų atskleisti išlaidų rūšių).

Kita informacija

- 128 Ūkio subjektas yra skatinamas (bet iš jo nereikalaujama) atskleisti:
- a) kiekvieno visiškai nudėvėto, bet vis dar naudojamo nematerialiojo turto aprašymą; ir
 - b) kontroliuojamo svarbaus nematerialiojo turto, kuris nebuvo pripažintas turtu, nes neatitiko šiame standarte nurodytų pripažinimo kriterijų arba dėl to, kad buvo įsigytas arba sukurtas prieš 38-ojo TAS „Nematerialusis turtas“ (patvirtinto 1998 m.) įsigaliojimo pradžią, trumpą aprašymą.

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS IR ĮSIGALIOJIMO DATA

- 129 Jeigu ūkio subjektas pagal 3-iojo TFAS 85 straipsnį nusprendžia taikyti 3-įjį TFAS bet kuriuo metu iki įsigaliojimo datos, numatytos 3-ojo TFAS 78–84 straipsniuose, jis nuo įsigaliojimo datos turi perspektyviai taikyti šį standartą. Todėl ūkio subjektas neturi koreguoti tą datą pripažinto nematerialiojo turto balansinės vertės. Tačiau ūkio subjektas

tą datą gali taikyti šį standartą tam, kad iš naujo įvertintų pripažinto nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laiką. Jei dėl to ūkio subjektas pakeičia turto naudingo tarnavimo laiko įvertinimą, toks pakeitimas turi būti apskaitoje registruojamas kaip apskaitinio įvertinimo keitimas pagal 8-ąją TAS.

130 Kitu atveju ūkio subjektas turi taikyti šį standartą:

- a) apskaitoje registruodamas nematerialųjį turtą, įgytą verslo jungimo metu, kurio sutarties data yra 2004 m. kovo 31 d. arba vėlesnė; ir
- b) perspektyviai apskaitoje registruodamas visą kitą nematerialųjį turtą nuo pirmojo metinio ataskaitinio laikotarpio, prasidedančio 2004 m. kovo 31 d. arba vėliau. Todėl ūkio subjektas neturi koreguoti tą datą pripažinto nematerialiojo turto balansinės vertės. Tačiau ūkio subjektas tą dieną turi taikyti šį standartą pakartotinai vertindamas nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laiką. Jei dėl to ūkio subjektas pakeičia turto naudingo tarnavimo laiko įvertinimą, toks pakeitimas turi būti apskaitoje registruojamas kaip apskaitinio įvertinimo keitimas pagal 8-ąją TAS.

130A. 2 straipsnyje pateiktus pataisymus ūkio subjektas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2006 m. sausio 1 d. ar vėliau. Jeigu ūkio subjektas taiko 6-ąją TFAS ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, šiuos pataisymus jis turi taikyti tą patį ataskaitinį laikotarpį.

Panašaus turto mainai

131 129 straipsnio ir 130 straipsnio b punkto reikalavimas taikyti šį standartą perspektyviai reiškia, kad, jeigu turto mainai iki šio standarto įsigaliojimo datos buvo vertinami atiduodamojo turto balansine verte, ūkio subjektas neturi perskaičiuoti gaunamo turto balansinės vertės tam, kad atspindėtų jo įsigijimo dienos tikrąją vertę.

Išankstinis taikymas

132 Ūkio subjektai, kuriems taikomas 130 straipsnis, skatinami pritaikyti šio standarto reikalavimus dar iki 130 straipsnyje nustatytų įsigaliojimo datų. Tačiau, jeigu ūkio subjektas šį standartą pradėjo taikyti anksčiau už tas įsigaliojimo datas, jis tuo pačiu metu turi taikyti 3-iąją TFAS bei 36-ąją TAS (persvarstytą 2004 m.).

38-OJO TAS, PASKELBTO 1998 M., PANAIKINIMAS

133 Šiuo standartu pakeičiamas 38-asis TAS „Nematerialusis turtas“ (patvirtintas 1998 m.).

39-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS**„Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“****TIKSLAS**

- 1 Šio standarto tikslas – nustatyti finansinio turto, finansinių įsipareigojimų ir kai kurių sutarčių dėl nefinansinio turto pirkimo ar pardavimo pripažinimo ir vertinimo principus. Informacijos apie finansines priemones pateikimo reikalavimai yra išdėstyti 32-ajame TAS „Finansinės priemonės. Pateikimas“. Informacijos apie finansines priemones atskleidimo reikalavimai yra išdėstyti 7-ajame TFAS „Finansinės priemonės. Atskleidimas“.

TAIKYMAS

- 2 Šį standartą turi taikyti visi ūkio subjektai visoms finansinių priemonių rūšims, išskyrus:
- a) dalis dukterinėse įmonėse, asocijuotosiose įmonėse ir bendrosiose įmonėse, apskaitomas pagal 27-ąjį TAS „Konsoliduotos ir atskiros finansinės ataskaitos“, 28-ąjį TAS „Investicijos į asocijuotąsias įmones“ ar 31-ąjį TAS „Dalybės bendrose įmonėse“. Tačiau ūkio subjektas šį standartą turi taikyti tokiai dukterinėse įmonėse, asocijuotosiose įmonėse ar bendros įmonės daliai, kuri, remiantis 27-uju TAS, 28-uju TAS arba 31-uju TAS, yra apskaitoma pagal šį standartą. Šis standartas taip pat turi būti taikomas dukterinėse įmonėse, asocijuotosiose įmonėse ar bendros įmonės dalies išvestinėms finansinėms priemonėms, išskyrus tą atvejį, jeigu išvestinė finansinė priemonė atitinka ūkio subjektui priklausančios nuosavybės priemonės apibrėžimą, pateiktą 32-ajame TAS;
 - b) teises ir įsipareigojimus pagal nuomos sutartis, kurioms taikomas 17-asis TAS „Nuoma“. Tačiau:
 - i) nuomotojo pripažįstamoms už nuomą gautinoms sumoms yra taikomos šio standarto pripažinimo nutraukimo ir turto vertės sumažėjimo nuostatos (žr. 15–37, 58, 59, 63–65 straipsnius ir A priedo 36TN–52TN ir 84TN–93TN straipsnius);
 - ii) nuomininko pripažįstamoms už finansinę nuomą mokėtinoms sumoms yra taikomos šio standarto pripažinimo nutraukimo nuostatos (žr. 39–42 straipsnius ir A priedo 57TN–63TN straipsnius); ir
 - iii) išvestinėms finansinėms priemonėms, įterptomoms į nuomos sutartis, taikomos šio standarto įterptųjų išvestinių finansinių priemonių nuostatos (žr. 10–13 straipsnius ir A priedo 27TN–33TN straipsnius);
 - c) darbdavių teises ir įsipareigojimus pagal išmokų darbuotojams planus, kurioms taikomas 19-asis TAS „Išmokos darbuotojams“;
 - d) ūkio subjekto išleistas finansines priemones, kurios atitinka nuosavybės priemonės apibrėžimą, pateiktą 32-ajame TAS (įskaitant pasirinkimo sandorius ir variantus). Tačiau tokių nuosavybės priemonių turėtojas privalo joms taikyti šį standartą, išskyrus atvejus, kai šios priemonės atitinka ankstesniame a punkte nurodytą išimtį;
 - e) teises ir įsipareigojimus, atsirandančius iš: i) draudimo sutarties, apibrėžtos 4-ajame TFAS „Draudimo sutartys“, išskyrus suteikėjo teises ir įsipareigojimus, atsirandančius iš draudimo sutarties, atitinkančios 9 straipsnyje pateiktą finansinės garantijos sutarties apibrėžimą; arba ii) iš sutarties, kuriai taikomas 4-asis TFAS, nes ji apima savarankišką dalyvavimo elementą. Tačiau šis standartas taikomas išvestinei finansinei priemonei, įterptai į sutartį, kuriai taikomas 4-asis TFAS, jeigu pati išvestinė finansinė priemonė nėra 4-ojo TFAS taikymo sritčiai priskiriama sutartis (žr. šio standarto 10–13 straipsnius ir A priedo 27TN–33TN straipsnius). Be to, jeigu finansinių garantijų sutarčių suteikėjas anksčiau yra tiesiogiai nurodęs, kad tokias sutartis laiko draudimo sutartimis ir jas apskaito kaip draudimo sutartis, tokioms finansinių garantijų sutartims gali taikyti šį standartą arba 4-ąjį TFAS (žr. 4TN ir 4A TN straipsnius). Sprendimas, kurį suteikėjas gali priimti dėl kiekvienos sutarties atskirai, yra neatšaukiamas;
 - f) sutartis dėl neapibrėžtojo atlygio verslo jungimo atveju (žr. 3-ąjį TFAS „Verslo jungimai“). Ši išimtis taikoma tik įsigyjančiajam ūkio subjektui;
 - g) sutartis, sudarytas tarp įsigyjančio ūkio subjekto ir pardavėjo verslo jungimo atveju dėl įsigyjamojo ūkio subjekto pirkimo arba pardavimo numatytą datą;

- h) prievolės suteikti paskolą, kitas negu 4 straipsnyje apibūdintos prievolės suteikti paskolą. Prievolių suteikti paskolą suteikėjas prievolėms suteikti paskolą, kurios nepatenka į šio standarto taikymo sritį, taiko 37-ąjį TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“. Tačiau visoms prievolėms suteikti paskolą taikomos šio standarto pripažinimo nutraukimo nuostatos (žr. 15–42 straipsnius ir A priedo 36TN–63TN straipsnius);
 - i) finansines priemones, sutartis ir įsipareigojimus pagal mokėjimo akcijomis sandorius, kuriems taikomas 2-asis TFAS „Mokėjimas akcijomis“, išskyrus šio standarto 5–7 straipsniuose nurodytas sutartis, kurioms taikomas šis standartas;
 - j) dėl teisių kompensuoti ūkio subjekto išlaidas reikalaujama prisiimti įsipareigojimą, kuris pripažįstamas kaip atidėjinys pagal 37-ąjį TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“ arba ankstesnį laikotarpį buvo pripažintas atidėjiniu pagal 37-ąjį TAS.
- 3 (Panaikinta)
- 4 Šis standartas taikomas toliau nurodytoms prievolėms suteikti paskolą:
- a) prievolėms suteikti paskolą, kurias ūkio subjektas apskaito kaip finansinius įsipareigojimus, vertinamus tikrąja verte pokyčius apskaitant pelno (nuostolių) ataskaitoje. Ūkio subjektas, kuris iš savo prievolių suteikti paskolą gautą turtą paprastai parduoda greitai po jo gavimo, šį standartą taiko visoms savo prievolėms suteikti paskolą, priklausančioms tai pačiai kategorijai;
 - b) prievolėms suteikti paskolą, kurias galima įvykdyti grynąja verte sumokant grynaisiais pinigais ar pateikiant ar išleidžiant kitą finansinę priemonę. Tokios prievolės suteikti paskolą yra išvestinės finansinės priemonės. Prievolė suteikti paskolą nelaikoma įvykdyta grynąja verte tik dėl to, kad paskola išmokama dalimis (pavyzdžiui, už užstatą gauta paskola statybai, kuri išmokama dalimis per statybos laiką);
 - c) prievolės suteikti paskolą su mažesne nei rinkos palūkanų norma. 47 straipsnio d punkte yra nurodytas kartotinis įsipareigojimų, kylančių iš šių prievolių suteikti paskolą, vertinimas.
- 5 Šis standartas turi būti taikomas nefinansinio turto pirkimo ar pardavimo sutartims atsiskaitant pinigais ar kita finansine priemone ar keičiantis finansinėmis priemonėmis taip, lyg sutartys būtų finansinės priemonės, išskyrus sutartis, sudarytas ir laikomas siekiant gauti arba pristatyti nefinansinį turtą, reikalingą ūkio subjekto numatomiems įsigijimo, pardavimo arba naudojimo reikalavimams įgyvendinti.
- 6 Yra įvairių būdų, kai už nefinansinio turto pirkimo arba pardavimo sutartis gali būti atsiskaitoma pinigais ar kitokia finansine priemone ar finansinių priemonių apsikeitimu. Pavyzdžiui:
- a) kai pagal sutarties sąlygas šalis gali atsiskaityti pinigais ar kita finansine priemone ar keičiantis finansinėmis priemonėmis;
 - b) kai galimybė atsiskaityti pinigais ar kita finansine priemone ar keičiantis finansinėmis priemonėmis nėra apibrėžta sutarties sąlygose, bet ūkio subjektas yra sudaręs panašių sutarčių, už kurias atsiskaitoma pinigais ar kita finansine priemone ar keičiantis finansinėmis priemonėmis (su sutarties partneriu sudarant tarpusavio užskaitos sutartis ar parduodant sutartį prieš jos panaudojimą arba galiojimo pabaigą);
 - c) kai ūkio subjektas, turėdamas panašių sutarčių patirties, perima turtą ir parduoda jį per trumpą laikotarpį nuo jo perėmimo, siekdamas uždirbti pelno dėl trumpalaikių kainos ar prekybos tarpininkų pelno svyravimų; ir
 - d) kai nefinansinis turtas, esantis sutarties objektu, gali būti lengvai iškeičiamas į pinigus.

Sutartis, kuriai taikoma b arba c punktas, sudaroma nesiekiant gauti ar perduoti nefinansinį turtą numatomiems ūkio subjekto įsigijimo, pardavimo ar naudojimo poreikiams tenkinti ir todėl tokiai sutarčiai taikomas šis standartas. Kitos sutartys, kurioms taikomas 5 straipsnis, turi būti įvertinamos siekiant nustatyti, ar jos yra sudarytos ir tęsiamos su tikslu perduoti ar gauti nefinansinį turtą ūkio subjekto numatomiems įsigijimo, pardavimo ar naudojimo poreikiams tenkinti, ir ar joms taikomas šis standartas.

- 7 Šis standartas taikomas nefinansinio turto pasirašytam pirkimo ar pardavimo pasirinkimo sandoriui, kai atsiskaitoma pinigais ar kitokia finansine priemone ar keičiantis finansinėmis priemonėmis pagal 6 straipsnio a ar d punktus. Tokia sutartis negali būti sudaroma siekiant perduoti ar gauti nefinansinį turtą, reikalingą ūkio subjekto numatomiems įsigijimo, pardavimo ar naudojimo reikalavimams įgyvendinti.

APIBRĖŽIMAI

- 8 Šiame standarte naudojami 32-ojo TAS apibrėžti terminai jo 11 straipsnyje nurodytomis reikšmėmis. 32-jame TAS apibrėžiami šie terminai:

- finansinė priemonė,
- finansinis turtas,
- finansinis įsipareigojimas,
- nuosavybės priemonė,

ir pateikiamos nuorodos, kaip taikyti šiuos apibrėžimus.

- 9 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Išvestinės finansinės priemonės apibrėžimas

Išvestinė finansinė priemonė – finansinė priemonė arba kita sutartis, kuriai taikomas šis standartas (žr. 2–7 straipsnius) ir kuriai būdingi visi šie trys požymiai:

- a) jos vertė keičiasi dėl nustatytų palūkanų normų, finansinių priemonių kainų, biržos prekių kainų, valiutų keitimo kursų, kainų ar normų indeksų, kredito reitingų, kreditingumo įvertinimo ar kito kintamojo su sąlyga, kad nefinansinis kintamasis būtų nebūdingas sutarties šaliai, (kartais vadinamų pagrindiniais) pasikeitimo;
- b) kuriai nereikia pirminės gryniosios investicijos arba reikia nedidelės pirminės gryniosios investicijos, palyginti su kitų rūšių sutartimis, panašiai veikiamomis rinkos veiksmų pokyčių; ir
- c) už ją atsiskaitoma būsimaisiais laikotarpiais.

Keturių finansinių priemonių grupių apibrėžimai

Finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas, *vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelno (nuostolių) ataskaitoje* – finansinis turtas ar finansinis įsipareigojimas, atitinkantis bent vieną iš toliau nurodytų sąlygų:

- a) jis pripažįstamas kaip laikomas prekybai. Finansinis turtas ar finansinis įsipareigojimas klasifikuojamas kaip laikomas prekybai, jeigu jis yra:
 - i) įsigijamas arba prisiimamas turint tikslą jį parduoti arba perpirkti artimoje ateityje;
 - ii) dalis bendrai valdomų finansinių priemonių portfelio ir yra įrodymų, kad ji neseniai buvo panaudota trumpalaikio pobūdžio pelnui gauti; arba
 - iii) atsiradęs iš išvestinės finansinės priemonės (išskyrus išvestinę finansinę priemonę, kuri yra finansinės garantijos sutartis arba yra veiksminga apsidraudimo priemonė);
- b) po pirminio pripažinimo ūkio subjektas pelno (nuostolių) ataskaitoje jį pateikia tikrąja verte. Ūkio subjektas gali taip pateikti, jei tai leidžiama pagal 11A straipsnį arba to reikia siekiant pateikti tinkamą informaciją, nes:
 - i) tai eliminuotų ar reikšmingai sumažintų vertinimo ar pripažinimo neatitikimą (kartais vadinamus apskaitos neatitikimais), kurie atsiranda dėl skirtingo turto ar įsipareigojimo įvertinimo ar pelno ir nuostolių pripažinimo; arba
 - ii) finansinio turto ar įsipareigojimo arba jų kartu grupės yra valdomos ir vertinamos tikrąja verte pagal dokumentais patvirtintą rizikos valdymo arba investavimo strategiją, ir informacija apie šias taip įvertintas grupes pateikiama ūkio subjekto vadovybei (kaip apibrėžta 24-ajame TAS „Susijusių šalių atskleidimas“, peržiūrėtame 2003 metais), pavyzdžiui, ūkio subjekto direktorių valdybai ir vyriausiajam valdytojui.

7-ojo TFAS 9–11 ir B4 straipsniuose reikalaujama, kad ūkio subjektas atskleistų informaciją apie finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus, pripažįstamus tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolių) ataskaitoje, ir jie atitinka šias sąlygas. Apie finansines priemones, nurodytas ii papunktyje, ūkio subjektas pateikia trumpą paaiškinimą, ar priskyrimas grupei, vertinamai tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelno (nuostolių) ataskaitoje, atitinka ūkio subjekto dokumentuose aprašytą rizikos valdymo arba investavimo strategiją.

Investicijos į nuosavybės priemones, kurios aktyviojoje rinkoje neturi kotiruotos rinkos kainos ir kurių tikroji vertė negali būti patikimai įvertinta (žr. 46 straipsnio c punktą ir A priedo 80TN ir 81TN straipsnius), negali būti priskirtos grupei, kuri vertinama tikrąja verte, jos pasikeitimą pripažįstant pelno (nuostolių) ataskaitoje.

Pažymėtina, kad 48, 48A, 49 ir A priedo 69TN–82TN straipsniai, kuriuose nustatomi finansinio turto ar finansinio įsipareigojimo patikimo įvertinimo tikrąja verte reikalavimai, yra taikomi visiems tikrąja verte vertinamiems objektams arba objektams, kurių tikroji vertė atskleidžiama.

Iki termino laikomos investicijos – neišvestinis finansinis turtas, turintis nustatytą galiojimo terminą su fiksuotais arba galimais nustatyti mokėjimais, kurių ūkio subjektas neabejotinai ketina ir gali laikyti iki galiojimo pabaigos (žr. A priedo 16TN–25TN straipsnius), išskyrus šį turtą:

- a) kurių ūkio subjektas per pirminį pripažinimą pelno (nuostolių) ataskaitoje pateikia tikrąja verte;
- b) kurių ūkio subjektas įvardija turtu, galimu parduoti; ir
- c) kuris atitinka paskolų ir gautinų sumų apibrėžimą.

Ūkio subjektas neturi priskirti jokio finansinio turto iki termino laikomam turtui, jeigu per dabartinį ataskaitinį laikotarpį ar per dvejus ankstesnius ataskaitinius metus jis pardavė ar perklasifikavo reikšmingą iki termino laikomų investicijų kiekį (reikšmingą, lyginant jį su bendru iki termino laikomų investicijų kiekiu), nesulaukęs galiojimo termino pabaigos, išskyrus tokį finansinio turto pardavimą ar perklasifikavimą, kuris:

- i) įvykdomas prieš pat galiojimo termino pabaigą arba finansinio turto pareikalavimo dieną (pavyzdžiui, likus mažiau negu trims mėnesiams iki termino), taigi rinkos palūkanų normos pasikeitimai nedaro reikšmingo poveikio tokio finansinio turto tikrajai vertei;
- ii) įvykdomas po to, kada ūkio subjektas planuotais arba išankstiniais mokėjimais jau yra surinkęs iš esmės visą pagrindinę finansinio turto sumą; arba
- iii) yra pavienis įvykis, kurio ūkio subjektas negali kontroliuoti ir kuris yra retai pasitaikantis įvykis, todėl ūkio subjektas negalėjo jo pagrįstai tikėtis.

Paskolos ir gautinos sumos – neišvestinis finansinis turtas su fiksuotais ar kitaip nustatomais mokėjimais, nekotiruojamais aktyviojoje rinkoje, išskyrus:

- a) turtą, kurių ūkio subjektas ketina parduoti tuoj pat ar artimiausiu metu ir kuris turi būti klasifikuojamas kaip laikomas prekybai ir po pirminio pripažinimo vertinamas tikrąja verte parodant pelno (nuostolių) ataskaitoje;
- b) turtą, kurių ūkio subjektas pirminio pripažinimo metu įvardija kaip galimą parduoti turtą; arba
- c) turtą, už kurį jo turėtojas gali neatgauti visų pradinių investicijų (ne dėl kredito pablogėjimo) ir kuris bus klasifikuojamas kaip galimas parduoti.

Igyta turto grupės dalis, kuri nėra nei paskola, nei gautina suma, yra nepriskiriama paskoloms ir gautinoms sumoms (pavyzdžiui, kolektyvinio investavimo ar panašaus fondo dalis).

Galimas parduoti finansinis turtas – neišvestinis finansinis turtas, pripažįstamas galimu parduoti arba kuris nepriklauso šioms grupėms: a) paskolų ir gautinų sumų; b) iki termino laikomų investicijų; ar c) finansinio turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas parodant pelno (nuostolių) ataskaitoje.

Finansinės garantijos sutarties apibrėžimas

Finansinės garantijos sutartis – sutartis, kuria numatoma, kad garantijos suteikėjas padengs garantijos turėtojo nuostolius, jeigu skolininkas laiku neapmokės skolos priemonės per nustatytą ar patikslintą laiką.

Apibrėžimai, susiję su pripažinimu ir vertinimu

Finansinio turto ar finansinio įsipareigojimo amortizuota savikaina – suma, kuria finansinis turtas ar finansinis įsipareigojimas buvo įvertintas pradinio pripažinimo metu, atėmus pagrindinės sumos grąžinimo mokėjimus, pridėjus ar atėmus sukauptą pradinės ir galutinės sumų skirtumo amortizaciją naudojant faktinių palūkanų metodą ir atėmus bet koki sumažėjimą (tiesiogiai ar per sumažinimo sąskaitą), susijusį su vertės sumažėjimu ar skolų neatgavimu.

Faktinių palūkanų metodas – finansinio turto ar finansinio įsipareigojimo (ar finansinio turto ar finansinių įsipareigojimų grupės) amortizuotos savikainos skaičiavimo ir palūkanų pajamų ar išlaidų paskirstymo atitinkamam laikotarpiui metodas. *Faktinių palūkanų norma* – norma, tiksliai diskontuojanti numatomas būsimas grynųjų pinigų išmokas ar įplaukas iki finansinio turto ar finansinio įsipareigojimo grynosios balansinės vertės per numatytą finansinės priemonės galiojimo laikotarpį ar, jeigu būtina, per trumpesnę laikotarpį. Skaičiuodamas faktinių palūkanų normą, ūkio subjektas turi įvertinti pinigų srautus, atsižvelgdamas į visas sutartyje nurodytas finansinės priemonės nuostatas (pavyzdžiui, išankstinį mokėjimą, pasirinkimo pirkti ir panašius pasirinkimo sandorius), tačiau neatsižvelgdamas į būsimus kredito nuostolius. Į šį skaičiavimą turi būti įtraukti visi atlygiai ir kitos sumos, kurias sutarties šalys sumokėjo ar gavo viena iš kitos ir kurios yra neatskiriama faktinių palūkanų normos (žr. 18-ąją TAS „Pajamos“), sandorių išlaidų dalis, taip pat visos kitos premijos ar nuolaidos. Daroma prielaida, kad pinigų srautai ir panašių finansinių priemonių grupės tikėtinas galiojimo laikas gali būti patikimai įvertintas. Tačiau kartais, kai pinigų srautų ar finansinės priemonės (ar finansinių priemonių grupės) tikėtino galiojimo laiko patikimai įvertinti neįmanoma, ūkio subjektas turi naudoti sutartinius pinigų srautus per visą sutartinį finansinės priemonės (ar finansinių priemonių grupės) laikotarpį.

Pripažinimo nutraukimas – anksčiau pripažinto finansinio turto ar įsipareigojimo nurašymas iš ūkio subjekto balanso.

Tikroji vertė – suma, už kurią gali būti apsiųsta turtu ar kuria gali būti užskaitytas tarpusavio įsipareigojimas tarp nesusijusių šalių, ketinančių pirkti (parduoti) turtą ar užskaityti tarpusavio įsipareigojimą ⁽¹⁾.

Įprastinis pirkimas ar pardavimas – finansinio turto pirkimas ar pardavimas pagal sutartį pristatant turtą per tam tikrą laiką, nustatytą pagal atitinkamos rinkos taisyklę ar susitarimą.

Sandorio išlaidos – papildomos išlaidos, tiesiogiai priskirtinos finansinio turto įgijimui ar finansinio įsipareigojimo prisiėmimui, išleidimui ar perleidimui (žr. A priedo 13TN straipsnį). Papildomos išlaidos yra tokios išlaidos, kurių ūkio subjektas nebūtų patyręs, jeigu nebūtų įsigijęs, išleidęs ar perleidęs finansinės priemonės.

Apibrėžimai, susiję su apsidraudimo apskaita

Tvirtas pasižadėjimas – įpareigojantis susitarimas pasikeisti nustatytu išteklių kiekiu už nustatytą kainą nustatytą ateities dieną (ar keliomis dienomis).

Prognozuojamas sandoris – neįpareigojantis, bet numatomas ateities sandoris.

Apsidraudimo priemonė – tam tikra išvestinė finansinė priemonė arba (tik apsidraudimo nuo užsienio valiutų keitimo kurso pokyčių rizikos atveju) tam tikras neišvestinis finansinis turtas ar neišvestinis finansinis įsipareigojimas, kurio tikrąją vertę ar pinigų srautus ir tam tikro apdrausto turto ar įsipareigojimo tikrosios vertės arba pinigų srautų pokyčius tikimasi tarpusavyje užskaityti (apsidraudimo priemonės apibrėžimas detalčiau aiškinamas 72–77 straipsniuose ir A priedo 94TN–97TN straipsniuose).

Apdraustasis objektas – turtas, įsipareigojimas, tvirtas pasižadėjimas, labai tikėtinas prognozuojamas sandoris ar grynoji investicija į užsienyje veikiančią ūkio subjektą, kurie: a) kelia ūkio subjektui tikrosios vertės ar būsimųjų pinigų srautų pokyčių riziką; ir b) yra priskiriami apdraustiesiems (apdraustojo objekto apibrėžimas smulkiau aiškinamas 78–84 straipsniuose ir A priedo 98TN–101TN straipsniuose).

Apsidraudimo veiksmingumas – laipsnis, kuriuo apdraustojo objekto tikrosios vertės ar pinigų srautų pokyčiai, priskirtini rizikai, nuo kurios apsidrausta, ir apsidraudimo priemonės tikrosios vertės ar pinigų srautų pokyčiai yra tarpusavyje užskaitomi (žr. A priedo 105TN–113TN straipsnius).

ĮTERPTOSIOS IŠVESTINĖS FINANSINĖS PRIEMONĖS

- 10 Išvestinė finansinė priemonė yra mišrios (sudėtinės) priemonės sudedamoji dalis. Mišri priemonė taip pat apima neišvestinį pagrindinį susitarimą, todėl kai kurie mišrios priemonės ir atskiros išvestinės finansinės priemonės pinigų srautai kinta panašiai. Dėl įterptosios išvestinės finansinės priemonės kai kurie pinigų srautai ar visi pinigų srautai, kurių būtų reikalaujama pagal sutartį, turi būti keičiami pagal nustatytą palūkanų normą, nevertybinio popieriaus kainą, biržos prekės kainą, valiutų keitimo kursą, kainų ar tarifų indeksą, kreditingumo įvertinimą, kredito indeksą ar

⁽¹⁾ Finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo tikrosios vertės nustatymo reikalavimai pateikiami 48–49 straipsniuose ir A priedo 69TN–82TN straipsniuose.

kita kintamąjį su sąlyga, kad nefinansinis kintamasis būtų nebūdingas sutarties šaliai. Išvestinė finansinė priemonė, kuri yra priskirta finansinei priemonei, tačiau pagal sutartį gali būti laisvai perleidžiama atskirai nuo šios priemonės (arba ją turi kita sutarties šalis), yra ne įterptoji išvestinė finansinė priemonė, o atskira finansinė priemonė.

- 11 Įterptoji išvestinė finansinė priemonė turi būti atskirta nuo pagrindinės sutarties ir apskaitoma kaip išvestinė finansinė priemonė pagal šį standartą tada ir tik tada, jeigu:

- a) šios įterptosios išvestinės finansinės priemonės ekonominiai požymiai ir rizikos rūšys nėra glaudžiai susiję su pagrindinės sutarties ekonominiais požymiais ir rizikos rūšimis (žr. A priedo 30TN ir 33TN);
- b) atskira priemonė, turinti tokias pačias nuostatas kaip ir įterptoji išvestinė finansinė priemonė, atitiktų išvestinės finansinės priemonės apibrėžimą; ir
- c) mišri (sudėtinė) priemonė nėra vertinama tikrąja verte, o jos pokyčiai nepripažįstami pelno (nuostolių) ataskaitoje (t. y. išvestinė finansinė priemonė, įterpta į finansinį turtą arba finansinį įsipareigojimą, pelno (nuostolių) ataskaitoje vertinama tikrąja verte, nėra atskiriama).

Jeigu įterptoji išvestinė finansinė priemonė atskiriama, tada pagrindinei sutarčiai, jeigu ji yra finansinė priemonė, turi būti taikomas šis standartas, o jeigu ji nėra finansinė priemonė – taikomi kiti tinkami standartai. Šis standartas nenurodo, ar įterptoji išvestinė finansinė priemonė turi būti atskirai pateikiama finansinėse ataskaitose.

- 11A. Nepažeidžiant 11 straipsnio reikalavimų, jeigu sutartis apima vieną ar daugiau įterptųjų išvestinių finansinių priemonių, visą mišrią sutartį ūkio subjektas gali apskaityti kaip finansinį turtą ar finansinį įsipareigojimą tikrąja verte pelno (nuostolių) ataskaitoje, išskyrus toliau nurodytus atvejus, kai:

- a) įterptoji išvestinė finansinė priemonė iš esmės nepakeičia pinigų srautų, kuriuos reikėtų gauti pagal sutartį; arba
- b) pirmąjį kartą apskaitant mišrią finansinę priemonę be jokios analizės aišku arba atlikus nesudėtingą analizę paaiškėja, kad įterptosios išvestinės finansinės priemonės atskyrimas yra draudžiamas, kaip, pavyzdžiui, į paskolą įterpto išankstinio mokėjimo pasirinkimo sandorio atveju, tokio sandorio turėtojas gali iš anksto sumokėti paskolos sumą, kuri vidutiniškai lygi paskolos amortizuotai pirminei kainai.

- 12 Jeigu pagal šį standartą reikalaujama, kad ūkio subjektas atskirtų įterptąją išvestinę finansinę priemonę nuo pagrindinės sutarties, tačiau jis negali atskirai įvertinti įterptosios išvestinės finansinės priemonės nei įsigijimo metu, nei vėliau finansinių ataskaitų dieną, tada visas mišrios (sudėtinės) sutarties rezultatas turi būti apskaitomas tikrąja verte pelno (nuostolių) ataskaitoje.

- 13 Jeigu ūkio subjektas negali patikimai nustatyti įterptosios išvestinės finansinės priemonės tikrosios vertės remdamasis šios priemonės nuostatomis ir sąlygomis (pvz., jeigu įterptosios išvestinės finansinės priemonės pagrindas yra nekotiruota nuosavybės priemonė), tai įterptosios išvestinės finansinės priemonės tikrąja verte laikomas mišriosios priemonės tikrosios vertės ir pagrindinio sandorio tikrosios vertės skirtumas – jeigu šias vertes galima nustatyti pagal šį standartą. Jeigu ūkio subjektas negali nustatyti įterptosios išvestinės finansinės priemonės tikrosios vertės tokiu metodu, tai taikomas 12 straipsnis, ir mišrioji priemonė apskaitoma tikrąja verte pelno (nuostolių) ataskaitoje.

PRIPAŽINIMAS IR PRIPAŽINIMO NUTRAUKIMAS

Pirminis pripažinimas

- 14 Ūkio subjektas turi pripažinti finansinį turtą ar finansinį įsipareigojimą balanse tada ir tik tada, kai tampa finansinės priemonės sutarties šalimi (žr. 38 straipsnį apie įprastinį finansinio turto pirkimą).

Finansinio turto pripažinimo nutraukimas

- 15 Sudarant konsoliduotas finansines ataskaitas, taikomi 16–23 straipsniai ir A priedo 34TN–52TN straipsniai. Dėl to ūkio subjektas pirmiausiai konsoliduoja visas dukterines įmones pagal 27-ąją TAS ir NAK 12-ąją aiškinimą „Konsolidavimas. Specialiosios paskirties ūkio subjektai“, o susidariusiai grupei pritaiko 16–23 straipsnius ir A priedo 34TN–52TN straipsnius.

- 16 Prieš nustatydamas, ar (ir kokių mastu) tinka nutraukti pripažinimą pagal 17–23 straipsnius, ūkio subjektas nustato, ar pagal tuos straipsnius turėtų būti apskaitoma finansinio turto dalis (arba panašaus finansinio turto grupės dalis), ar visas finansinis turtas (arba visa panašaus finansinio turto grupė):

- a) 17–23 straipsniai taikomi finansinio turto daliai (ar panašaus finansinio turto grupės daliai) tada ir tik tada, jeigu dalis, kurios pripažinimo nutraukimas svarstomas, atitinka vieną iš trijų toliau nurodytų sąlygų:

- i) dalį sudaro tik atskiri finansinio turto (*arba panašaus finansinio turto grupės*) pinigų srautai. Pavyzdžiui, kada ūkio subjektas palūkanų normą atskiria nuo pagrindinės skolos, kai tokiu atveju sutarties šaliai suteikiama teisė į skolos priemonės palūkanų (bet ne pagrindinius) pinigų srautus, palūkanų pinigų srautams taikomi 17–23 straipsniai;
 - ii) dalį sudaro tik finansiniam turtui (*ar panašios finansinio turto grupės*) tiesiog proporcinga pinigų srautų dalis. Pavyzdžiui, kada ūkio subjektas sudaro sutartį, pagal kurią kitai sutarties šaliai suteikiama teisė į 90 % visų skolos priemonės pinigų srautų, tai 90 % pinigų srautų daliai taikomi 17–23 straipsniai. Jeigu yra daugiau sutarties šalių, kiekvienai iš jų nebūtina turėti proporcingą pinigų srautų dalį, jeigu tiesiog proporcinga dalis tenka perduodančiajam ūkio subjektui;
 - iii) dalį sudaro tik visiškai proporcinga tiksliai nustatoma finansinio turto (*ar panašaus finansinio turto grupės*) pinigų srautų dalis. Pavyzdžiui, kada ūkio subjektas pasirašo susitarimą, pagal kurį kitai sutarties šaliai suteikiama teisė į 90 % už finansinį turtą gaunamų palūkanų pinigų srautų, šiai 90 % palūkanų pinigų srautų daliai taikomi 17–23 straipsniai. Jeigu yra daugiau sutarties šalių, kiekvienai iš jų nebūtina turėti proporcingą nustatytų pinigų srautų dalį, jeigu visiškai proporcinga dalis tenka perduodančiajam ūkio subjektui;
- b) visais kitais atvejais 17–23 straipsniai taikomi visam finansiniam turtui (*ar visai panašaus finansinio turto grupei*). Pavyzdžiui, kai ūkio subjektas perduoda: i) teises į pirmuosius ar paskutiniuosius 90 % iš finansinio turto (*ar finansinio turto grupės*) gaunamos pinigų sumos; arba ii) teises į 90 % pinigų srautų iš gautinų sumų grupės, tačiau garantuoja, kad padengs pirkėjui bet kokius kredito nuostolius iki 8 % pagrindinės gautinos sumos, visam finansiniam turtui (*arba panašaus finansinio turto grupei*), taikomi 17–23 straipsniai.

17–26 straipsniuose esantis terminas „finansinis turtas“ taikomas tiek finansinio turto daliai (*arba panašaus finansinio turto straipsnių grupės daliai*), apibūdintai a punkte, tiek kitu atveju visam finansiniam turtui (*arba panašaus finansinio turto grupei*).

17 Ūkio subjektas turi nutraukti finansinio turto pripažinimą tada ir tik tada, kai:

- a) baigiasi sutartinių teisių į finansinio turto piniginius srautus galiojimo laikas; arba
- b) jis perduoda finansinį turtą, kaip nustatyta 18 ir 19 straipsniuose, o perdavimas leidžia nutraukti pripažinimą pagal 20 straipsnį.

(Žr. 38 straipsnį dėl įprastinio finansinio turto pardavimo).

18 Ūkio subjektas perduoda finansinį turtą tada ir tik tada:

- a) jeigu perduoda sutartines teises gauti šio finansinio turto pinigų srautus; arba
- b) jeigu pasilieka sutartines teises gauti finansinio turto pinigų srautus, tačiau prisiima sutartinį įsipareigojimą mokėti šiuos pinigų srautus vienam ar daugiau gavėjų pagal susitarimą, atitinkantį 19 straipsnyje nurodytas sąlygas.

19 Kada ūkio subjektas pasilieka sutartines teises gauti finansinio turto (pradinio turto) pinigų srautus, tačiau prisiima sutartinį įsipareigojimą mokėti tuos pinigų srautus vienam ar daugiau subjektų (galutiniams gavėjams), tokį sandorį jis apskaito kaip finansinio turto perdavimą tada ir tik tada, jeigu tenkinamos visos trys toliau nurodytos sąlygos.

- a) ūkio subjektas nėra įsipareigojęs mokėti sumų galimiems gavėjams, jeigu nesurinks tokių pačių sumų iš pradinio turto. Ūkio subjekto suteikiami avansai trumpam laikui su teise visiškai atgauti paskolintą sumą ir sukauptas rinkos palūkanų normų dydžio palūkanas nepažeidžia šios sąlygos;
- b) pagal perdavimo sutarties sąlygas ūkio subjektui draudžiama parduoti arba įkeisti pradinį turtą, išskyrus jo įkeitimą kaip įsipareigojimo mokėti pinigų srautus galutiniams gavėjams garantiją;
- c) ūkio subjektas yra įsipareigojęs be žymių atidėliojimų pervesti visus pinigų srautus, surenkamus savo galutinių gavėjų vardu. Be to, ūkio subjektas neturi teisės šių pinigų srautų investuoti iš naujo, išskyrus grynąjį pinigų arba pinigų ekvivalentų investavimą (kaip apibūdinama 7-ajame TAS „Pinigų srautų ataskaitos“) per trumpą atsisaitymo laikotarpį nuo pinigų surinkimo iki reikalaujamo pervedimo galutiniams gavėjams, o palūkanos, uždirbtos iš tokios investicijos, perduodamos galutiniams gavėjams.

- 20 Kai ūkio subjektas perduoda finansinį turtą (žr. 18 straipsnį), jis turi įvertinti, kiek finansinio turto nuosavybei būdingos rizikos ir naudos pasilieka sau. Tuo atveju:
- a) jeigu ūkio subjektas perduoda iš esmės visą finansinio turto nuosavybei būdingą riziką ir naudą, jis turi nutraukti finansinio turto pripažinimą, o visas teises ir įsipareigojimus, įgyjamus arba išsaugomus perdavimo metu, pripažinti atskirai turtu arba įsipareigojimais;
 - b) jeigu ūkio subjektas pasilieka iš esmės visą finansinio turto nuosavybei būdingą riziką ir naudą, jis turi ir toliau pripažinti šį finansinį turtą;
 - c) jeigu ūkio subjektas nei perduoda iš esmės visą finansinio turto nuosavybei būdingą riziką ir naudą, nei pasilieka ją sau, tai jis turi nustatyti, ar vis dar kontroliuoja šį finansinį turtą. Tuo atveju:
 - i) jeigu ūkio subjektas nekontroliuoja finansinio turto, jis turi nutraukti šio finansinio turto pripažinimą, o visas teises ir įsipareigojimus, atsiradusius ar išlaikytus perdavimo metu, pripažinti atskirai turtu arba įsipareigojimais;
 - ii) jeigu ūkio subjektas toliau kontroliuoja finansinį turtą, jis turi ir toliau jį pripažinti tiek, kiek išlaikomas tolesnis ryšys su šiuo turtu (žr. 30 straipsnį).
- 21 Rizikos ir naudos perdavimas (žr. 20 straipsnį) įvertinamas palyginant perduodamo turto grynąjų pinigų srautų sumą ir pinigų srautų susidarymo laiko kintamumą prieš perdavimą ir po jo. Ūkio subjektas pasilieka iš esmės visą finansiniam turtui būdingą riziką ir naudą tada, jeigu šio finansinio turto būsimų grynąjų pinigų srautų dabartinė vertė dėl perdavimo reikšmingai nepasikeičia (pvz., ūkio subjektas pardavė finansinį turtą pagal susitarimą turtą atpirkti nustatyta kaina arba pardavimo kaina kartu su jam, kaip skoliniojo, priklausancia grąžinamąja suma). Ūkio subjektas perduoda iš esmės visą finansinio turto nuosavybei būdingą riziką ir naudą, jeigu minėta jo patiriama rizika nereikšminga, palyginus ją su būsimų grynąjų pinigų srautų, susijusių su šiuo finansiniu turtu, dabartinės vertės bendruoju pokyčiu (pvz., ūkio subjektas pardavė finansinį turtą ir pasiliko tik galimybę jį atpirkti perpirkimo momentu būsiančia tikrąja verte arba pardavė beveik visą didesnę finansinio turto pinigų srautų dalį pagal susitarimą, pvz., bendra paskola, atitinkanti 19 straipsnyje nurodytas sąlygas).
- 22 Dažnai būna akivaizdu, ar ūkio subjektas pardavė ar išlaikė iš esmės visą nuosavybei būdingą riziką ir naudą, ir nereikia atlikti jokių skaičiavimų. Kitais atvejais būna privalu apskaičiuoti ir sulygtinti ūkio subjekto patiriamą būsimų grynąjų pinigų srautų dabartinės vertės pokytį prieš ir po mokėjimo. Skaičiavimas ir palyginimas atliekamas atitinkamą dabartinę rinkos palūkanų normą panaudojant kaip diskonto normą. Apsvarstomas bet koks pagrįstas grynąjų pinigų srautų pokytis, didesnę reikšmę skiriant labiau tikėtiniems rezultatams.
- 23 Tai, ar ūkio subjektas išlaikė perduoto turto kontrolę (žr. 20 straipsnio c punktą), priklauso nuo gavėjo gebėjimo parduoti šį turtą. Jei gavėjas praktiškai sugeba parduoti visą šį turtą nesusijusiai trečiajai šaliai ir atlikti tai vienašališkai, netaikydamas perdavimui papildomų apribojimų, tai pirmasis ūkio subjektas toliau finansinio turto nekontroliuoja. Visais kitais atvejais šis ūkio subjektas išlaiko finansinio turto kontrolę.

Perdavimai, atitinkantys pripažinimo nutraukimo kriterijus (žr. 20 straipsnio a punktą ir c punkto i papunktį)

- 24 Jeigu ūkio subjektas perduoda finansinį turtą, kai perdavimas visiškai atitinka pripažinimo nutraukimo kriterijus, tačiau pasilieka teisę prižiūrėti šį finansinį turtą už atlygį, tai dėl tokių paslaugų sandorio jis turi pripažinti atsirandantį prižiūrimą turtą arba įsipareigojimą. Jeigu nesitikima, kad gautinas atlygis visiškai atlygins ūkio subjektui už paslaugą, tai už priežiūros prievolę priežiūros įsipareigojimas turi būti pripažįstamas tikrąja verte. Jei tikimasi, kad gautinas atlygis bus didesnis už priežiūrai reikalingą sumą, tada dėl teisės į priežiūrą turi būti pripažįstamas prižiūrimas turtas tokia suma, kuri nustatoma pagal 27 straipsnį paskirstant didesnio finansinio turto balansinę vertę.
- 25 Jeigu dėl perdavimo nutraukiamas viso finansinio turto pripažinimas, tačiau perdavimo metu ūkio subjektas įgyja naują finansinį turtą ar prisiima naują finansinį ar priežiūros įsipareigojimą, jis turi pripažinti naują finansinį turtą, finansinį įsipareigojimą ar priežiūros įsipareigojimą tikrąja verte.
- 26 Nutraukiant viso finansinio turto pripažinimą:
- a) jo balansinės vertės; ir

- b) sumos: i) gauto atlygio (įskaitant bet koki naują gautą turtą ir atimant bet koki naują prisiimtą įsipareigojimą); ir ii) bet kokio sukaupto pelno arba nuostolio tiesiogiai nuosavybėje (žr. 55 straipsnio b punktą)

turi būti pripažįstamas pelno (nuostolių) ataskaitoje.

- 27 Jei perduotas turtas yra didesnio finansinio turto dalis (pvz. kai ūkio subjektas perduoda palūkanų pinigų srautus, esančius skolos priemonės dalimi, žr. 16 straipsnio a punktą), o visa perduotoji dalis atitinka pripažinimo nutraukimo kriterijus, tai ankstesnė didesnio finansinio turto balansinė vertė turi būti paskirstoma pripažįstamai ir nepripažįstamai dalims, remiantis tų dalių santykinėmis tikrosiomis vertėmis perdavimo dieną. Šiuo tikslu pasiliktas prižiūrėti turtas turi būti apskaitomas taip kaip toliau pripažįstama dalis. Skirtumas:

- a) nepripažįstamai daliai priskirtos balansinės vertės; ir
- b) sumos: i) už nepripažįstamą dalį gauto atlygio (įskaitant bet koki naujai įgytą turtą ir atimant bet koki naujai prisiimtą įsipareigojimą) ir ii) bet kokio tai daliai priskirto sukaupto pelno arba nuostolio tiesiogiai nuosavybėje (žr. 55 straipsnio b punktą)

turi būti pripažįstamas pelno (nuostolių) ataskaitoje. Sukauptas pelnas arba nuostolis, kuris buvo pripažintas nuosavybėje, paskirstomas vis dar pripažįstamai daliai ir nepripažįstamai daliai proporcingai jų tikrosioms vertėms.

- 28 Kai ūkio subjektas ankstesnę didesnio finansinio turto balansinę vertę paskirsto toliau pripažįstamai ir nepripažįstamai dalims, turi būti nustatoma pripažįstamos dalies tikroji vertė. Jeigu ūkio subjektas anksčiau yra pardavęs dalių, panašių į toliau pripažįstamą dalį, ar tokioms dalims yra panašių rinkos sandorių, tai geriausiai tikrąją vertę parodo naujausios faktinių sandorių kainos. Kada nėra nustatytų kainų ar naujausių rinkos sandorių, galinčių padėti nustatyti tebeprapažįstamosios dalies tikrąją vertę, tada geriausias tikrosios vertės įvertinimas yra skirtumas tarp didesnio finansinio turto tikrosios vertės ir iš gavėjo gauto atlygio tikrosios vertės už dalį, kurios pripažinimas nutrauktas.

Turto perdavimas, neatitinkantis pripažinimo nutraukimo kriterijų (žr. 20 straipsnio b punktą)

- 29 Jeigu dėl perdavimo pripažinimas nenutraukiamas, nes ūkio subjektas išlaiko iš esmės visą finansinio turto nuosavybei būdingą riziką ir naudą, tada jis turi ir toliau pripažinti visą perduotą turtą, o gaunamą atlygį pripažinti finansiniu įsipareigojimu. Vėlesniais laikotarpiais ūkio subjektas turi pripažinti bet kokias perduoto turto pajamas ir bet kokias finansinio įsipareigojimo sąnaudas.

Toliau kontroliuojamas perduotas turtas (žr. 20 straipsnio c punkto ii papunktį)

- 30 Jeigu ūkio subjektas nei perduoda iš esmės visą perduoto turto nuosavybei būdingą riziką ir naudą, nei ją išlaiko, tačiau pasilieka perduoto turto kontrolę, tada jis ir toliau turi pripažinti perduotąjį turtą tiek, kiek su juo būna susijęs. Ūkio subjekto būna susijęs su perduotu turtu tiek, kiek vėliau patiria tokio turto tikrosios vertės pokyčių rizikos. Pavyzdžiui:

- a) kai su ūkio subjektu susijęs perduotas turtas tampa garantija, tai toliau kontroliuojamo turto dalis įvertinama viena iš mažesnių sumų: i) turto sumos; ir ii) maksimalios gauto atlygio sumos, kurią iš ūkio subjekto gali būti pareikalauta grąžinti (garantijos sumos);
- b) kai su ūkio subjektu toliau kontroliuojamas turtas tampa pasirašyto arba įsigyto pasirinkimo sandorio objektu (arba abiejų pasirinkimo sandorių kartu), tai toks turtas įvertinamas suma, už kurią ūkio subjektas gali tą turtą atpirkti. Tačiau jeigu pasirašytas pasirinkimo parduoti sandoris dėl turto, kuris įvertintas tikrąja verte, tada ūkio subjekto toliau kontroliuojamas turtas įvertinamas perduoto turto tikrąja verte arba pasirinkimo sandorio įvykdymo kaina, t. y. (žemesniąja iš jų žr. 48TN straipsnį);
- c) kai su ūkio subjektu susijęs perduotas toliau kontroliuojamas turtas tampa atsiskaitymo grynaisiais pinigais pasirinkimo sandorio objektu arba panašaus atidėjimo objektu, tai toks turtas vertinamas kaip ir nepiniginio atsiskaitymo pasirinkimo sandorių atveju, kuris apibūdintas b punkte.

- 31 Kada ūkio subjektas dar pripažįsta turtą tiek, kiek išlaiko tolesnį ryšį su juo, jis taip pat pripažįsta ir atitinkamą išipareigojimą. Nepaisant kitų šiame standarte numatytų vertinimo reikalavimų, perduotas turtas ir su juo susijęs išipareigojimas vertinami atsižvelgiant į ūkio subjekto išlaikytas teises ir prievoles. Susijęs išipareigojimas vertinamas tokiu būdu, kad perduoto turto ir susijusio išipareigojimo grynoji balansinė vertė būtų:
- a) ūkio subjekto išlaikytų teisių ir prievolių amortizuota savikaina, jeigu perduotas turtas vertinamas amortizuota savikaina; arba
 - b) vertinant kitokiu pagrindu, lygi ūkio subjekto išlaikytų teisių ir išipareigojimų tikrajai vertei, jeigu perduotas turtas vertinamas tikrąja verte.
- 32 Ūkio subjektas turi ir toliau pripažinti bet kokias pajamas dėl perduoto turto tiek, kiek jis susijęs su šiuo turtu, ir bet kokias sąnaudas, patiriamas dėl susijusio išipareigojimo.
- 33 Vėlesnio vertinimo metu pripažinti perduoto turto ir susijusio išipareigojimo tikrosios vertės pokyčiai pagal 55 straipsnį apskaitomi suderintai vienas su kitu ir neužskaitomi tarpusavyje.
- 34 Jei ūkio subjektas būna susijęs tik su finansinio turto dalimi (pvz., kai ūkio subjektas išlaiko pasirinkimo teisę atpirkti dalį perduoto turto arba likvidacinę dalį, neužtikrinančią visos su nuosavybe susijusios rizikos ir naudos, bet išlaikančią kontrolę), tai ankstesnę finansinio turto balansinę vertę jis paskirsto daliai, kurią dėl tolesnio ryšio toliau pripažįsta, ir daliai, kurios jau nepripažįsta, pagal šių dalių santykinę tikrąsias vertes perdavimo dieną. Šiuo tikslu taikomi 28 straipsnio reikalavimai: Skirtumas:
- a) balansinės vertės, priskirtos daliai, kuri jau nepripažįstama; ir
 - b) i) už nepripažįstamą dalį gaunamo atlygio ir ii) bet kokio tai daliai priskirto sukaupto pelno arba nuostolių tiesiogiai nuosavybėje (žr. 55 straipsnio b punktą) sumos skirtumas
- turi būti pripažįstamas pelno (nuostolių) ataskaitoje. Sukauptas pelnas arba nuostoliai, kurie buvo pripažinti nuosavybėje, paskirstomi vis dar pripažįstamai daliai ir jau nepripažįstamai daliai pagal santykinę tikrąsias vertes.
- 35 Jeigu perduotasis turtas vertinamas amortizuota savikaina, šiame standarte numatyta pasirinkimo teisė finansinį išipareigojimą pelno (nuostolių) ataskaitoje pateikti tikrąja verte netaikoma susijusiam išipareigojimui.

Visi perdavimai

- 36 Jei perduotas turtas ir toliau pripažįstamas, turtas ir su juo susijęs išipareigojimas neturi būti užskaitomi tarpusavyje. Taip pat ūkio subjektas neturi tarpusavyje užskaityti jokių už perduotą turtą gautų pajamų su sąnaudomis, susijusiomis su išipareigojimu (žr. 32-ojo TAS 42 straipsnį).
- 37 Jeigu perdavėjas gavėjui teikia nepiniginį užstatą (pvz., skolos arba nuosavybės priemonę), tai perdavėjas ir gavėjas šį užstatą apskaito atsižvelgdami į tai, ar gavėjas turi teisę jį parduoti ar dar kartą įkeisti ir ar perdavėjas įvykdė išipareigojimą. Perdavėjas ir gavėjas užstatą turi apskaityti šia tvarka:
- a) jeigu gavėjas pagal sutartį ar kaip paprastai turi teisę užstatą parduoti arba pakartotinai įkeisti, tai perdavėjas balanse šį turtą turi pateikti atskirai nuo kito turto (pvz., kaip paskolintą turtą, įkeistas nuosavybės priemones ar pagal atpirkimo sandorį gautiną sumą);
 - b) jei gavėjas parduoda jam įkeistą turtą, jis turi pripažinti dėl pardavimo gaunamas pajamas, taip pat išipareigojimą (vertinamą tikrąja verte) dėl savo prievolės grąžinti užstatą;
 - c) jei perdavėjas neįvykdo sutarties sąlygų ir netenka teisės atgauti įkeistą turtą, jis turi nutraukti įkeisto turto pripažinimą, o gavėjas tą turtą turi pripažinti savo turtu iš pradžių įvertindamas jį tikrąja verte arba, jeigu įkeistą turtą jis jau pardavė, nutraukti savo prievolės grąžinti įkeistą turtą pripažinimą;
 - d) išskyrus c punkte nurodytą atvejį, perdavėjas įkeistą turtą turi toliau apskaityti kaip savo turtą, o gavėjas šio turto neturi pripažinti turtu.

Įprastinis finansinio turto pirkimas arba pardavimas

- 38 Įprastinis finansinio turto pirkimas arba pardavimas turi būti pripažįstamas arba jo pripažinimas nutraukiamas kaip patogiau: arba prekybos dieną, arba atsiskaitymo dieną (žr. A priedo 53TN–56TN straipsnius).

Finansinio įsipareigojimo pripažinimo nutraukimas

- 39 Ūkio subjektas finansinį įsipareigojimą (ar finansinio įsipareigojimo dalį) iš savo balanso turi išbraukti tik tada, kai šis įsipareigojimas panaikinamas, t. y. kai sutartyje nurodyta prievolė įvykdoma, atšaukiama ar jos galiojimo laikas baigiasi.
- 40 Jeigu skolininkas ir skoliniojas pasikeičia skolos priemonėmis, kurių sąlygos iš esmės skiriasi, šis apsisikeitimas turi būti apskaitomas kaip vieno finansinio įsipareigojimo panaikinimas ir kito finansinio įsipareigojimo pripažinimas. Panašiai ir reikšmingas esamo finansinio įsipareigojimo ar jo dalies sąlygų pakeitimas (nepriklausomai nuo to, ar siejamas su skolininko finansiniais sunkumais, ar ne) turi būti apskaitomas kaip pirminio finansinio įsipareigojimo panaikinimas ir naujo finansinio įsipareigojimo pripažinimas.
- 41 Panaikinto ar perduoto kitai šaliai finansinio įsipareigojimo (ar finansinio įsipareigojimo dalies) balansinės vertės ir už įsipareigojimą sumokėtos sumos skirtumas įskaitant bet kokią perduotą nepiniginį turtą ar prisiimtus įsipareigojimus, turi būti pripažįstamas pelno (nuostolių) ataskaitoje.
- 42 Jeigu ūkio subjektas perperka finansinio įsipareigojimo dalį, jis turi ankstesnę finansinio įsipareigojimo balansinę vertę paskirstyti dar pripažįstamai ir jau nepripažįstamai dalims pagal šių dalių santykinę tikrąsias vertes perpirkimo dieną. Skirtumas: a) balansinės vertės, priskiriamos jau nepripažįstamai daliai, ir b) už nepripažįstamą dalį sumokėto atlygio įskaitant bet kokią perduotą nepiniginį turtą arba prisiimtus įsipareigojimus turi būti pripažįstamas pelno (nuostolių) ataskaitoje.

VERTINIMAS**Pirminis finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų vertinimas**

- 43 Pirmą kartą pripažindamas finansinį turtą arba finansinį įsipareigojimą, ūkio subjektas turi vertinti jį tikrąja verte ir tuo atveju, kai finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas pelno (nuostolių) ataskaitoje nerodomas tikrąja verte, pridėdamas sandorio išlaidas, tiesiogiai priskirtinas finansinio turto ar įsipareigojimo įsigijimui arba išleidimui.
- 44 Jeigu ūkio subjektas turtą, vėliau vertinamą savikaina ar amortizuota savikaina, įvertina tikrąja verte atsiskaitymo dieną, toks turtas pirminio pripažinimo metu vertinamas tikrąja verte pirkimo dieną (žr. A priedo 53TN–56TN straipsniuose).

Pakartotinis finansinio turto vertinimas

- 45 Pagal šį standartą finansinis turtas vėlesniais laikotarpiais skirstomas į keturias grupes, apibrėžtas 9 straipsnyje:

- a) finansinį turtą, vertinamą tikrąja verte pelno (nuostolių) ataskaitoje;
- b) investicijas, laikomas iki termino;
- c) paskolas ir gautinas sumas; ir
- d) galimą parduoti finansinį turtą.

Pagal šį standartą į tokias grupes skirstoma atliekant vertinimą ir pripažįstant pelną arba nuostolius. Ūkio subjektas, pateikdamas informaciją finansinėse ataskaitose, gali kitaip apibūdinti šias grupes ar skirstyti į kitokias grupes. Ūkio subjektas aiškinamajame rašte turi pateikti informaciją pagal 7-ąjį TFAS.

- 46 Po pirminio pripažinimo ūkio subjektas finansinį turtą (įskaitant išvestines finansines priemones, kurios yra turtas) turi vertinti tikrąja verte, neatimdamas jokių sandorio išlaidų, patiriamų šio turto pardavimo arba kitokio perdavimo metu. Išimtis daromos tik vertinant tokį finansinį turtą:
- a) 9 straipsnyje apibūdintos paskolos ir gautinos sumos, kurios turi būti vertinamos amortizuota savikaina naudojant faktinių palūkanų metodą;
 - b) 9 straipsnyje apibūdintos iki termino laikomos investicijos, kurios turi būti vertinamos amortizuota savikaina naudojant faktinių palūkanų metodą; ir

- c) investicijos į nuosavybės priemones, kurios neturi kotiruotos rinkos kainos ir kurių tikroji vertė negali būti patikimai įvertinta, taip pat išvestinės finansinės priemonės, susijusios su nekotiruotomis nuosavybės priemonėmis, ir kai šiomis priemonėmis yra atsiskaitoma, jos turi būti vertinamos savikaina (žr. A priedo 80TN ir 81TN).

Finansinis turtas, pateikiamas kaip apsidraudimo priemonė, turi būti vertinamas pagal apsidraudimo apskaitos reikalavimus, pateiktus 89–102 straipsniuose. Būtina tikrinti, ar nesumažėjo finansinio turto vertė (išskyrus tikrąją vertę pelno (nuostolių) ataskaitoje pateiktą turtą) pagal 58–70 straipsnius ir A priedo 84TN–93TN straipsnius.

Pakartotinis finansinių įsipareigojimų vertinimas

- 47 Po pirminio pripažinimo ūkio subjektas turi vertinti visus finansinius įsipareigojimus amortizuota savikaina taikydamas faktinių palūkanų metodą, išskyrus:
- a) finansinius įsipareigojimus, vertinamus tikrąja verte pelno (nuostolių) ataskaitoje. Tokie įsipareigojimai, įskaitant įsipareigojimus esančias išvestines finansines priemones, turi būti vertinami tikrąja verte, išskyrus išvestinį įsipareigojimą, susijusį su nekotiruota nuosavybės priemone, kurios tikrosios vertės negalima patikimai įvertinti, ir kai tokia priemone turi būti atsiskaitoma. Toks įsipareigojimas turi būti vertinamas savikaina;
 - b) finansinius įsipareigojimus, atsirandančius, perdavus finansinį turtą, kurio pripažinimo nutraukti negalima arba kai turtas yra apskaitomas pagal toliau kontroliuojamo turto požymį. Tokių finansinių įsipareigojimų vertinimui taikomi 29 ir 31 straipsniai;
 - c) finansinių garantijų sutartis, apibrėžtas 9 straipsnyje. Po pirminio pripažinimo tokios sutarties suteikėjas (išskyrus tuos atvejus, kai taikomas 47 straipsnio a ar b punktas) ją vertina didesne iš toliau nurodytų sumų:
 - i) suma, nustatyta pagal 37-ąją TAS; ir
 - ii) iš pradžių pripažinta suma (žr. 43 straipsnį), iš kurios prireikus atimama bendra amortizacijos suma pagal 18-ąją TAS;
 - d) įsipareigojimus suteikti paskolą su mažesne nei rinkos palūkanų norma. Po pirminio pripažinimo tokio įsipareigojimo suteikėjas (išskyrus tuos atvejus, kai taikomas 47 straipsnio a punktas) jį vertina didesne iš toliau nurodytų sumų:
 - i) suma, nustatyta pagal 37-ąją TAS; ir
 - ii) iš pradžių pripažinta suma (žr. 43 straipsnį), iš kurios prireikus atimama bendra amortizacijos suma pagal 18-ąją TAS.

Finansiniams įsipareigojimams, kurie apskaitomi kaip apdraustieji objektai, yra taikomi 89–102 straipsniuose nustatyti apsidraudimo apskaitos reikalavimai.

Vertinimas tikrąja verte

- 48 Nustatydamas finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo tikrąją vertę pagal šį standartą, 32-ąją TAS ar 7-ąją TFAS, ūkio subjektas taiko A priedo 69TN–82TN straipsnius.
- 48A. Geriausiai tikrąją vertę parodo aktyvioje rinkoje taikomos kainos. Jeigu finansinei priemonei nėra aktyviosios rinkos, ūkio subjektas nustato tikrąją vertę naudodamas vertinimo metodiką. Vertinimo metodikos panaudojimo tikslas yra nustatyti, kokia būtų nepriklausomų šalių sandorio kaina tikrosios vertės apskaičiavimo dieną, esant normalioms verslo aplinkybėms. Vertinant tokia metodika, jeigu įmanoma, atsižvelgiama į nusimanančių ir ketinančių dalyvauti atitinkamoje operacijoje nesusijusių šalių naujausius sandorius, į kitos, iš esmės panašios, priemonės dabartinę tikrąją vertę, į diskontuotų pinigų srautų analizę ir pasirinkimo sandorių įkainojimo metodus. Jeigu egzistuoja vertinimo metodika, kurią rinkos dalyviai įprastai naudoja priemonei įkainoti, ir yra įrodyta, kad pagal šią metodiką galima patikimai įvertinti realių rinkos sandorių kainas, tai ūkio subjektas naudoja šią metodiką. Taikant pasirinktą vertinimo metodą, stengiamasi kuo daugiau naudoti rinkos informaciją ir kuo mažiau – ūkio subjekto duomenis. Taikomas vertinimo metodas apima visus veiksnius, į kuriuos atsižvelgtų rinkos dalyviai, nustatydami finansinės priemonės kainą, ir atitinka patvirtintas ekonomines finansinių priemonių kainodaros metodikas. Ūkio subjektas periodiškai patikrina vertinimo metodiką ir išbando jos patikimumą naudodamas bet kokių stebimų dabartinių rinkos sandorių dėl tokių pačių priemonių kainas (t. y. priemonių, nesiskiriančių savo sudėtimi ar struktūra) ar kainas, pagrįstas bet kokiais stebimais rinkos duomenimis.
- 49 Finansinio įsipareigojimo su pareikalavimo elementu (pvz., indėliu iki pareikalavimo) tikroji vertė yra ne mažesnė už sumą, mokėtiną pareikalavimo atveju, diskontuojant ją nuo pirmos dienos, kada gali būti pareikalaujama ją sumokėti.

Perklasifikavimas

50 Ūkio subjektas:

- a) neturi išvestinės finansinės priemonės išbraukti iš išvestinių finansinių priemonių, kurių tikrosios vertės pokyčiai pripažįstami pelnu ar nuostoliais, kol ši priemonė yra turima ar išleidžiama;
- b) neturi finansinės priemonės išbraukti iš finansinių priemonių, kurių tikrosios vertės pokyčiai pripažįstami pelnu ar nuostoliais, jei pirminio pripažinimo metu ūkio subjektas šią priemonę įvertino tikrąja verte per pelną ar nuostolius; ir
- c) jei finansinis turtas nebelaikomas su tikslu jį parduoti arba perpirkti artimoje ateityje (nepaisant to, kad finansinis turtas galėjo būti įsigytas arba gautas turint tikslą jį parduoti arba perpirkti artimoje ateityje), gali šį finansinį turtą išbraukti iš finansinio turto, kurio tikrosios vertės pokyčiai pripažįstami pelnu ar nuostoliais, jei atitinkami 50B arba 50D straipsnio reikalavimai.

Ūkio subjektas neturi jokios finansinės priemonės perkelti į finansines priemones, kurių tikrosios vertės pokyčiai pripažįstami pelnu ar nuostoliais, po pirminio pripažinimo.

- 50B Finansinį turtą, kuriam taikomas 50 straipsnio c punktas (išskyrus 50D straipsnyje apibūdintą finansinį turtą), išbraukti iš finansinio turto, kurio tikrosios vertės pokyčiai pripažįstami pelnu ar nuostoliais, galima tik retai pasitaikančiomis aplinkybėmis.
- 50C Jei ūkio subjektas pagal 50B straipsnį finansinį turtą išbraukia iš finansinio turto, kurio tikrosios vertės pokyčiai pripažįstami pelnu ar nuostoliais, finansinis turtas pergrupuojamas tikrąja verte pergrupavimo datą. Bet koks pelnas ar nuostoliai, jau pripažinti pelnu ar nuostoliais, neturi būti anuliuoti. Finansinio turto tikroji vertė pergrupavimo datą tampa jo naująja savikaina arba amortizuota savikaina, atsižvelgiant į tai, kuri iš jų yra tinkama.
- 50D Finansinis turtas, kuriam taikomas 50 straipsnio c punktas ir kuris būtų atitikęs paskolų ir gautinų sumų apibrėžimą (jei nebūtų buvę reikalaujama finansinį turtą per pirminį pripažinimą priskirti laikomam prekybai), gali būti išbrauktas iš finansinio turto, kurio tikrosios vertės pokyčiai pripažįstami pelnu ar nuostoliais, jei ūkio subjektas ketina ir gali šį finansinį turtą laikyti artimiausioje ateityje arba iki termino.
- 50E Finansinis turtas, kuris priskirtas galimam parduoti ir kuris būtų atitikęs paskolų ir gautinų sumų apibrėžimą (jei nebūtų buvę reikalaujama jį įvardyti galimu parduoti), gali būti perkeltas iš galimo parduoti finansinio turto į paskolų ir gautinų sumų grupę, jei ūkio subjektas ketina ir gali šį finansinį turtą laikyti artimiausioje ateityje arba iki termino.
- 50F Jei ūkio subjektas finansinį turtą išbraukia iš finansinio turto, kurio tikrosios vertės pokyčiai pripažįstami pelnu ar nuostoliais, pagal 50D straipsnį arba iš galimo parduoti finansinio turto pagal 50E straipsnį, jis turi finansinį turtą pergrupuoti jo tikrąja verte pergrupavimo datą. Kiek tai susiję su finansiniu turtu, pergrupuotu pagal 50D straipsnį, bet koks pelnas arba nuostoliai, jau pripažinti pelnu ar nuostoliais, neturi būti anuliuoti. Finansinio turto tikroji vertė pergrupavimo datą tampa jo naująja savikaina arba amortizuota savikaina, atsižvelgiant į tai, kuri iš jų yra tinkama. Kiek tai susiję su finansiniu turtu, išbrauktu iš galimo parduoti finansinio turto pagal 50E straipsnį, bet koks ankstesnis su tuo turtu susijęs pelnas ar nuostoliai, įtraukti į kitas bendrąsias pajamas pagal 55 straipsnio b punktą, turi būti apskaitomi pagal 54 straipsnį.
- 51 Jeigu, pasikeitus ketinimams ar galimybėms, investicijos netinka klasifikuoti laikoma iki termino, tada ji turi būti perkeliama į galimas parduoti ir iš naujo įvertinama tikrąja verte, o jos balansinės vertės ir tikrosios vertės skirtumas apskaitomas pagal 55 straipsnio b punktą.
- 52 Jeigu iki termino laikomų reikšmingo investicijų kiekio pardavimas ar perklasifikavimas neatitinka kurios nors iš 9 straipsnyje nurodytų sąlygų, bet kokios likusios iki termino laikomos investicijos turi būti perklasifikuojamos į galimas parduoti. Tokio perklasifikavimo atveju investicijų balansinės vertės ir tikrosios vertės skirtumas turi būti apskaitomas pagal 55 straipsnio b punktą.
- 53 Jeigu finansinis turtas ar finansinis įsipareigojimas, kurių anksčiau nebuvo galima patikimai įvertinti, gali būti patikimai įvertinti, o šį turtą ar įsipareigojimą reikalaujama vertinti tikrąja verte (jeigu tikrąją vertę įmanoma patikimai įvertinti, žr. 46 straipsnio c punktą ir 47 straipsnį), tada šis turtas ar įsipareigojimas turi būti iš naujo įvertinamas tikrąja verte, o jo balansinės vertės ir tikrosios vertės skirtumas apskaitomas pagal 55 straipsnį.
- 54 Jeigu pasikeičia ketinimai ar galimybės, ar yra tokios retos aplinkybės, kai tikrosios vertės negalima patikimai nustatyti (žr. 46 straipsnio c punktą ir 47 straipsnį) ar kai praeina 9 straipsnyje minimi dveji ankstesnieji finansiniai metai, tai dėl kurios nors iš šių priežasčių finansinį turtą ar finansinį įsipareigojimą galima pradėti vertinti savikaina

ar amortizuota savikaina, bet ne tikrąją vertę, o balanse pateikiamo finansinio turto ar finansinio įsipareigojimo tikroji vertė tą dieną yra jo savikaina ar amortizuota savikaina, atsižvelgiant į tai, kuri iš jų yra tinkama. Bet koks ankstesnis šio turto pelnas arba nuostolis, pripažintas tiesiogiai nuosavybėje pagal 55 straipsnio b punktą, turi būti apskaitomas:

- a) jeigu finansinis turtas turi nustatytą išpirkimo terminą, šio turto pelno arba nuostolio amortizacijos suma turi būti paskirstoma pelnui arba nuostoliui per visą iki termino laikomos investicijos likusį laiką. Bet koks tarp naujos amortizuotos savikainos ir sumos suėjus terminui skirtumas taip pat turi būti amortizuojamas per likusį finansinio turto laiką naudojant faktinių palūkanų metodą kaip ir perviršio, ir diskonto amortizavimo atveju. Jeigu vėliau sumažėja finansinio turto vertė, bet koks pelnas arba nuostolis, pripažintas tiesiogiai nuosavybėje pagal 67 straipsnį, turi būti pripažįstamas pelno (nuostolių) ataskaitoje;
- b) jeigu finansinis turtas neturi nustatyto išpirkimo termino, pelnas arba nuostolis turi būti pripažįstamas nuosavybėje tol, kol finansinis turtas bus parduotas ar kitaip perleistas, parodant pelno (nuostolių) ataskaitoje. Jeigu finansinio turto vertė vėliau sumažėja, bet koks ankstesnis pelnas ar nuostolis, pripažintas tiesiogiai nuosavybėje pagal 67 straipsnį, turi būti pripažįstamas pelno (nuostolių) ataskaitoje.

Pelnas ir nuostoliai

- 55 Pelnas arba nuostoliai, atsirandantys dėl finansinio turto ar finansinio įsipareigojimo, nesančio apsidraudimo sandorio dalimi (žr. 89–102 straipsnius), tikrosios vertės pokyčio, turi būti pripažįstami taip:
- a) pelnas arba nuostoliai dėl finansinio turto ar finansinio įsipareigojimo, pateikiamo tikrąją vertę pelno (nuostolių) ataskaitoje, turi būti pripažįstamas pelno (nuostolių) ataskaitoje;
 - b) galimo parduoti finansinio turto pelnas arba nuostoliai, išskyrus *vertės sumažėjimo nuostolius* (žr. 67–70 straipsnius) ir užsienio valiutos keitimo pelną ar nuostolį (žr. A priedo 83TN straipsnį), nuosavybės pokyčių ataskaitoje turi būti *tiesiogiai priskiriami* nuosavybei (žr. 1-ąjį TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“) tol, kol finansinio turto pripažinimas bus nutrauktas. Tada sukauptas pelnas ar nuostoliai, pripažinti nuosavybėje, turi būti pripažįstami pelno (nuostolių) ataskaitoje. Tačiau palūkanos, apskaičiuotos naudojant faktinių palūkanų metodą (žr. 9 straipsnį), pripažįstamos pelno (nuostolių) ataskaitoje (žr. 18-ąjį TAS „Pajamos“). Galimos parduoti nuosavybės priemonės dividendai pripažįstami pelno (nuostolių) ataskaitoje tada, kai nustatoma šios priemonės turėtojo teisė gauti mokėjimą (žr. 18-ąjį TAS).
- 56 Finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų, apskaitomų amortizuota savikaina (žr. 46 ir 47 straipsnius), pelnas ar nuostoliai pripažįstami pelno (nuostolių) ataskaitoje tada, kai nutraukiamas finansinio turto ar finansinio įsipareigojimo pripažinimas, sumažėja jo vertė ir turtas yra amortizuojamas. Tačiau finansinio turto ar finansinių įsipareigojimų, kurie yra apsidraudimo objektai (žr. 78–84 straipsnius ir A priedo 98TN–101TN straipsnius), pelnas ar nuostolis turi būti apskaitomas pagal 89–102 straipsnius.
- 57 Jeigu ūkio subjektas apskaitoje pripažįsta finansinį turtą atsiskaitymo datą (žr. 38 straipsnį ir A priedo 53TN ir 56TN), tai bet koks turto, gautino per laikotarpį nuo prekybos datos iki atsiskaitymo datos, tikrosios vertės pokytis neturi būti pripažįstamas, jeigu turtas apskaitomas savikaina arba amortizuota savikaina (išskyrus vertės sumažėjimo nuostolius). Tačiau jeigu turtas apskaitomas tikrąją vertę, tikrosios vertės pokyčiai turi būti pripažįstami pelno (nuostolių) ataskaitoje ar nuosavybėje pagal atitinkamą 55 straipsnyje nurodytą būdą.

Finansinio turto vertės sumažėjimas ir praradimas

- 58 Kiekvieną balanso datą ūkio subjektas turi įvertinti, ar nėra objektyvių įrodymų apie sumažėjusią finansinio turto ar finansinio turto grupės vertę. Jeigu tokių įrodymų esama, ūkio subjektas, norėdamas nustatyti vertės sumažėjimo nuostolio sumą, taiko: 63 straipsnį (finansiniam turtui, apskaitomam amortizuota savikaina), 66 straipsnį (finansiniam turtui, apskaitomam savikaina) arba 67 straipsnį (finansiniam turtui, galimam parduoti).
- 59 Finansinio turto ar finansinio turto grupės vertė sumažėja ir vertės sumažėjimo nuostoliai patiriami tada ir tik tada, jeigu yra objektyvių įrodymų, kad vertė sumažėjo dėl vieno ar keleto įvykių po turto pirminio pripažinimo (nuostolio įvykių), ir toks nuostolio įvykis (arba įvykiai) veikia finansinio turto (finansinio turto grupės) įvertintus būsimuosius pinigų srautus, kurie gali būti patikimai įvertinti. Vertė daugiausiai sumažėja dėl bendro kelių įvykių poveikio. Labiau tikėtina, kad vertė sumažėjo dėl kelių įvykių poveikio. Nuostoliai, kurių tikimasi dėl būsimų įvykių,

nėra pripažįstami, net jeigu tokie įvykiai labai tikėtini. Tarp objektyvių įrodymų, kad finansinio turto ar turto grupės vertė yra sumažėjusi, yra stebėjimais pagrįsti požymiai, kurie suteikia turto savininkui informacijos apie turto nuvertėjimą:

- a) žymius išleidėjo ar skolininko finansinius sunkumus;
- b) sutarties pažeidimą, pvz., palūkanų ar pagrindinės sumos nemokėjimą;
- c) skolininkui suteiktą nuolaidą, kurios skoliniojas kitu atveju nebūtų suteikęs dėl ekonominių ar teisinių priežasčių, siejamų su skolininko finansiniais sunkumais;
- d) didelę tikimybę, kad skolininkas bankrutuos ar bus atliktas kitoks finansinis reorganizavimas;
- e) šio finansinio turto aktyviosios rinkos išnykimą dėl finansinių sunkumų; arba
- f) stebėjimais pagrįstą informaciją, rodančią, kad įvertinti būsimieji finansinio turto grupės piniginiai srautai nuo pirminio pripažinimo yra labai sumažėję, nors grupės finansinio turto atskiro straipsnio pinigų srautų sumažėjimo kol kas negalima išskirti. Ši informacija apima:
 - i) nepalankius skolininkų mokumo statuso pasikeitimus šios turto grupės atžvilgiu (pvz., padidėjusį uždelstų mokėjimų skaičių arba padidėjusį kredito kortelių skolininkų, išnaudojusių kredito limitą ir kas mėnesį mokančių minimalias sumas, skaičių); arba
 - ii) valstybines arba vietines sąlygas, tiesiogiai susijusias su išpareigojimų nevykdymu šios turto grupės atžvilgiu (pvz., nedarbo lygio padidėjimą skolininkų geografinėje teritorijoje, atitinkamos teritorijos užstatyto turto kainų kritimą, naftos kainų kritimą dėl paskolų naftos produktų gamintojams ar nepalankius pramonės sąlygų pokyčius, neigiamai veikiančius skoliniojus, susijusius su šia turto grupe).

- 60 Aktyviosios rinkos išnykimas dėl to, kad šio ūkio subjekto finansinėmis priemonėmis viešai nebeprekiuojama, nėra vertės sumažėjimo įrodymas. Ūkio subjekto kreditingumo pablogėjimas pats savaime taip pat nėra vertės sumažėjimo įrodymas, nors gali tokiu tapti, siejant jį drauge su kita turima informacija. Finansinio turto tikrosios vertės sumažėjimas toliau jo savikainos arba amortizuotos savikainos nebūtinai įrodo turto vertės sumažėjimą (pavyzdžiui, investicijos į skolos priemonę tikrosios vertės kritimas dėl nereikalingo palūkanų normos augimo).
- 61 Be 59 straipsnyje išvardytų įvykių tipų, objektyvius investicijos į nuosavybės priemonę vertės sumažėjimo įrodymus sudaro informacija apie išleidėjo technologinės, rinkos, ekonominės arba teisinės aplinkos reikšmingus pokyčius, kurių poveikis neigiamas, ir rodo, kad investicija į nuosavybės priemonę gali neatsipirkti. Žymus arba užsitęsęs investicijos į nuosavybės priemonę tikrosios vertės sumažėjimas iki mažesnės už jos savikainą taip pat yra objektyvus vertės sumažėjimo įrodymas.
- 62 Kai kuriais atvejais stebėjimais pagrįsti duomenys, reikalingi finansinio turto vertės sumažėjimo nuostolio sumai apskaičiuoti, gali būti riboti ar ne visiškai tinkami dabartinėmis aplinkybėmis. Pavyzdžiui, taip gali atsitikti, kai skolininkas turi finansinių sunkumų, o ankstesnių duomenų apie panašius skolininkus yra nedaug. Tokiais atvejais ūkio subjektas vertės sumažėjimo nuostolio sumą turi nustatyti, remdamasis savo patirtimi ir sprendimu. Panašiai ūkio subjektas remiasi savo patirtimi ir sprendimu stebėjimu pagrįstą informaciją pritaikydamas finansinio turto grupei taip, kad ši atspindėtų dabartines aplinkybes (žr. 89TN straipsnį). Pagrįstų įvertinimų naudojimas yra esminė finansinių ataskaitų sudarymo dalis ir netrukdo jų patikimumui.

Finansinis turtas, apskaitomas amortizuota savikaina

- 63 Jeigu yra objektyvių įrodymų, kad sumažėjo paskolų, gautinų sumų ar iki termino laikomų investicijų, apskaitomų amortizuota savikaina, vertė, tai nuostolio suma vertinama kaip turto balansinės vertės ir įvertintų būsimųjų pinigų srautų (neįtraukiant būsimų kredito nuostolių, kol jie nepatirti), diskontuotų taikant pradinę faktinių šio finansinio turto palūkanų normą (t. y. faktinių palūkanų normą, apskaičiuotą pirminio pripažinimo metu), dabartinės vertės skirtumas. Turto balansinė vertė turi būti sumažinama tiesiogiai ar per sumažinimo sąskaitą. Nuostolio suma turi būti pripažįstama pelno (nuostolių) ataskaitoje.
- 64 Ūkio subjektas visų pirma įvertina objektyvių vertės sumažėjimo įrodymų buvimą kiekvieno atskiro reikšmingo finansinio turto atžvilgiu, o kiekvieno atskiro nereikšmingo turto atskirai – individualiai arba bendrai (žr. 59 straipsnį). Jeigu ūkio subjektas nustato, kad nėra jokių objektyvių įrodymų dėl atskirai vertinamo finansinio turto vertės sumažėjimo (nepriklausomai nuo to, ar tas turtas reikšmingas, ar ne), tada jis tokį turtą įtraukia į finansinio

turto grupę su panašia kredito rizika ir galimą vertės sumažėjimą įvertina bendrai. Dėl galimo vertės sumažėjimo atskirai įvertintas turtas, kurio nuostolis dėl vertės sumažėjimo buvo pripažintas arba dar yra pripažįstamas, neįtraukiamas į bendrą vertės sumažėjimo įvertinimą.

- 65 Jeigu per vėlesnį ataskaitinį laikotarpį nuostolis dėl vertės sumažėjimo mažėja, ir tai gali būti objektyviai siejama su įvykiu, įvykusiui jau po vertės sumažėjimo pripažinimo (pvz., pagerėjusiu skolininko kreditingumu), tai anksčiau pripažintas nuostolis dėl vertės sumažėjimo turi būti panaikinamas tiesiogiai arba koreguojant sumažinimo sąskaitą. Panaikinus nuostolį, finansinio turto balansinė vertė neturi viršyti tokios jo amortizuotos savikainos, kokia būtų buvusi vertės sumažėjimo panaikinimo dieną, jeigu nebūtų buvęs pripažintas vertės sumažėjimas. Nuostolio panaikinimo suma turi būti pripažįstama pelno (nuostolių) ataskaitoje.

Finansinis turtas, apskaitomas savikaina

- 66 Jeigu yra objektyvių įrodymų, kad sumažėjo nekotiruotos nuosavybės priemonės, neapskaitomos tikrąja verte (nes jos tikrosios vertės neįmanoma patikimai nustatyti), vertė ar išvestinio turto, siejamo su tokia nekotiruota nuosavybės priemone (ir už kurį turi būti atsiskaitoma tą priemonę pristatant) vertė, šio nuostolio suma vertinama kaip finansinio turto balansinės vertės ir jo įvertintų būsimųjų pinigų srautų, diskontuotų dabartine panašaus finansinio turto grąžinamų išmokų rinkos norma, dabartinės vertės skirtumas (žr. 46 straipsnio c punktą ir A priedo 80TN ir 81TN straipsnius). Tokie nuostoliai dėl vertės sumažėjimo neturi būti panaikinami.

Galimas parduoti finansinis turtas

- 67 Kai galimo parduoti finansinio turto tikrosios vertės sumažėjimas yra tiesiogiai priskiriamas nuosavybei, be to, atsiranda objektyvių turto vertės sumažėjimo įrodymų (žr. 59 straipsnį), tada kaupiamasis nuostolis, buvęs tiesiogiai priskirtas nuosavybei, turi būti išbrauktas iš nuosavybės ir pripažįstamas pelno (nuostolių) ataskaitoje, net jeigu finansinio turto pripažinimas nenutraukiamas.
- 68 Kaupiamojo nuostolio suma, išbraukiama iš nuosavybės ir pripažįstama pelno (nuostolio) ataskaitoje pagal 67 straipsnį, turi būti nustatoma kaip įsigijimo savikainos (grynasis atlygis ir grynoji amortizacijos suma) ir dabartinės tikrosios vertės skirtumas, atimant bet koki šio finansinio turto vertės sumažėjimo nuostolį, anksčiau buvusį parodytą pelno (nuostolių) ataskaitoje.
- 69 Pelno (nuostolių) ataskaitoje parodomos investicijos į nuosavybės priemonę, kuri klasifikuojama kaip galima parduoti, vertės sumažėjimo nuostoliai neturi būti panaikinami per pelno (nuostolių) ataskaitą.
- 70 Jeigu per vėlesnį ataskaitinį laikotarpį skolos priemonės, klasifikuojamos kaip galimos parduoti, tikroji vertė padidėja, ir šis padidėjimas gali būti objektyviai susietas su įvykiu, įvykusiui jau pripažinus vertės sumažėjimo nuostolį pelno (nuostolių) ataskaitoje, tada vertės sumažėjimo nuostolis turi būti panaikinamas, panaikinimo sumą parodant pelno (nuostolių) ataskaitoje.

APSIDRAUDIMAS NUO RIZIKOS

- 71 Jeigu apsidraudimo priemonę ir apdraustąjį objektą sieja įvardyti apsidraudimo santykiai, apibūdinami 85–88 straipsniuose ir A priedo 102TN–104TN straipsniuose, tuomet apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto pelnas arba nuostolis apskaitomi pagal 89–102 straipsnius.

Apsidraudimo priemonės

Priemonių klasifikavimas

- 72 Šiame standarte neribojamos aplinkybės, kada išvestinė finansinė priemonė gali būti įvardijama kaip apsidraudimo priemonė, jeigu įvykdomos 88 straipsnyje išdėstytos sąlygos. Išimtis daroma kai kuriems parduotiems pasirinkimo sandoriams (žr. A priedo 94TN straipsnį). Tačiau neišvestinis finansinis turtas arba įsipareigojimas gali būti įvardijamas kaip apsidraudimo priemonė tik apsidraudžiant nuo užsienio valiutos kurso kitimo rizikos.
- 73 Apsidraudimo apskaitoje apsidraudimo priemonėmis gali būti įvardijamos tik tos priemonės, apimančios šalį, kuri yra išorės šalis atskaitas teikiančio ūkio subjekto (t. y. grupės, segmento ar atskiro ūkio subjekto, kurio finansinės atskaitos sudaromos) atžvilgiu. Nors atskiras ūkio subjektų grupės ūkio subjektas ar atskiro ūkio subjekto vidaus padaliniai gali sudaryti apsidraudimo sandorius su kitais grupės ūkio subjektais arba vidaus padaliniais, konsolidavimo metu visi tokie vidiniai sandoriai eliminuojami. Konsoliduotose ūkio subjektų grupės finansinėse

ataskaitose tokie apsidraudimo sandoriai neatitinka apsidraudimo apskaitos kriterijų. Tačiau jie gali atitikti apsidraudimo apskaitos kriterijus atskiro ūkio subjektų grupės ūkio subjekto ar segmento apskaitos kriterijus, jeigu yra sudaryti su šalimi, kuri yra išorės šalis to atskiro ūkio subjekto arba segmento atžvilgiu.

Apsidraudimo priemonių įvardijimas

- 74 Paprastai bendrai apsidraudimo priemonės sumai yra taikomas vienas tikrosios vertės matas, o veiksniai, nulemiantys tikrosios vertės pokyčius, yra vieni nuo kitų priklausomi. Taigi ūkio subjektas įvardija apsidraudimo santykius visos apsidraudimo priemonės atžvilgiu. Leidžiamos tik šios išimtys:

- a) pasirinkimo sandorio sutarties vidinės vertės ir laiko vertės atskyrimas, pripažįstant apsidraudimo priemone tik pasirinkimo sandorio vidinės vertės pokytį ir neįtraukiant laiko vertės pokyčio; ir
- b) išankstinio sandorio palūkanų elemento ir momentinės kainos atskyrimas.

Šios išimtys leidžiamos, nes pasirinkimo sandorio vidinę vertę ir išankstinio sandorio perviršį paprastai galima vertinti atskirai. Kintant apsidraudimo strategijai, įvertinant tiek pasirinkimo sandorio vidinę, tiek laiko vertę, gali būti taikoma apsidraudimo apskaita.

- 75 Apsidraudimo sandorio apsidraudimo priemone gali būti įvardijama proporcinga visos apsidraudimo priemonės dalis, pavyzdžiui, 50 procentų sąlyginės sumos. Tačiau apsidraudimo santykių negalima priskirti tik daliai laikotarpiu, kada apsidraudimo priemonė dar galioja.
- 76 Viena apsidraudimo priemonė gali būti laikoma apsidraudimu nuo daugiau negu vienos rizikos rūšies, jeigu:
a) rizikos rūšis, nuo kurių apsidrausta, galima aiškiai išskirti; b) galima aiškiai parodyti apsidraudimo veiksmingumą ir c) įmanoma užtikrinti, kad apsidraudimo priemonę galima pripažinti ir rizikos rūšis galima išskirti.
- 77 Dvi ar daugiau išvestinių priemonių ar proporcingųjų dalių (o apsidraudimo nuo valiutos kurso rizikos atveju – dvi arba daugiau neišvestinių finansinių priemonių ar jų proporcingų dalių, arba išvestinių ir neišvestinių finansinių priemonių ar jų proporcingų dalių derinys) gali būti sujungtos ir bendrai pripažįstamos apsidraudimo priemone, taip pat ir tada, kai su vienomis išvestinėmis finansinėmis priemonėmis susijusi rizika yra užskaitoma su kitomis išvestinėmis finansinėmis priemonėmis susijusia rizika. Tačiau palūkanų normos intervalas arba kita išvestinė finansinė priemonė, jungianti parduotą pasirinkimo sandorį ir nupirtą pasirinkimo sandorį, neatitinka apsidraudimo priemonės kriterijų, jei savo esme ji yra parduotas grynasis pasirinkimo sandoris (už kurį gaunamas grynasis perviršis). Ir panašiai dvi arba daugiau priemonių (ar jų proporcingų dalių) gali būti laikomos apsidraudimo priemone tik tada, jeigu nė viena iš jų nėra parduotas pasirinkimo sandoris arba parduotas grynasis pasirinkimo sandoris.

Apdraustieji objektai

Objektų pripažinimas

- 78 Apdraustuoju objektu gali būti finansinėse ataskaitose pripažintas turtas ar įsipareigojimas, nepripažintas ataskaitose tvirtas pasižadėjimas, labai tikėtinas prognozuojamas sandoris ar grynoji investicija į užsienyje veikiančią ūkio subjektą. Apdraustuoju objektu gali būti: a) atskiras turtas, įsipareigojimas, tvirtas pasižadėjimas, labai tikėtinas prognozuojamas sandoris ar grynoji investicija į užsienyje veikiančią ūkio subjektą; b) turto, įsipareigojimų, tvirtų pasižadėjimų, labai tikėtinų prognozuojamų sandorių ar grynųjų investicijų į užsienyje veikiančią ūkio subjektą grupės, pasižymincios panašiais rizikos požymiais; ar c) apsidraudimo priemonių portfelio nuo palūkanų normos rizikos atveju – finansinio turto ar finansinių įsipareigojimų, kuriems būdinga rizika, nuo kurios jie yra apdrausti, portfelio dalis.
- 79 Kitaip negu paskolos ir gautinos sumos, iki termino laikoma investicija negali būti objektas, skirtas apsidrausti nuo palūkanų normos rizikos arba išankstinio mokėjimo rizikos, nes, investiciją pripažįstant laikoma iki termino, reiškia, kad būtina ją išlaikyti iki termino neatsižvelgiant į tokios investicijos tikrosios vertės ar pinigų srautų pokyčius, priskirtinus palūkanų normų pasikeitimams. Tačiau iki termino laikoma investicija gali būti apdraustasis objektas nuo užsienio valiutų keitimo kurso pokyčių rizikos ir kredito rizikos.
- 80 Apsidraudimo apskaitoje apdraustaisiais objektais gali būti pripažįstamas tik tas turtas, įsipareigojimai, tvirti pasižadėjimai ar labai tikėtini prognozuojami sandoriai, kuriuose dalyvauja kitos šalys. Tai reiškia, kad apsidraudimo apskaita gali būti taikoma tos pačios grupės ūkio subjektų ar segmentų sudaromiems sandoriams, kurie parodomi tik šių ūkio subjektų ar segmentų individualiose arba atskirose finansinėse ataskaitose, o ne konsoliduotose grupės finansinėse ataskaitose. Gali būti išimtis, kai ūkio subjektų grupės vidaus piniginio turto (pavyzdžiui, gautino (mokėtino) vienos dukterinės įmonės kitai) užsienio valiutos kurso kitimo rizika konsoliduotose finansinėse ataskaitose gali atitikti apdraustojo objekto kriterijus, jeigu dėl užsienio valiutos keitimo kurso gaunamas pelnas arba nuostolis eliminuojamas ne visas konsoliduojant pagal 21-ajame TAS „Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka“. 21-

ajame TAS nurodoma, kad grupės pelnas arba nuostoliai dėl užsienio valiutos keitimo nėra visiškai eliminuojami konsolidavimo metu tada, kai du grupės ūkio subjektai, kurių funkcinės valiutos skiriasi, pasikeičia skirtingomis funkcinėmis valiutomis. Be to, labai tikėtinas prognozuojamas ūkio subjektų grupės vidaus sandoris užsienio valiuta gali būti pripažintas apdraustuoju objektu konsoliduotose finansinėse ataskaitose, jeigu sandoris tarp ūkio subjektų sudaromas kita nei funkcinė valiuta ir valiutos kurso rizika turės poveikį konsoliduotam pelnui ar nuostoliams.

Finansinio turto ir įsipareigojimų pripažinimas apdraustaisiais objektais

- 81 Jeigu finansinis turtas ar finansinis įsipareigojimas yra apdraustasis objektas draudžiant tik nuo rizikos, susijusios tik su jo pinigų srautais arba tikrosios vertės dalimi (vienu arba daugiau pasirinktų sutartinių pinigų srautų arba jų dalių, arba tam tikra tikrosios vertės procentų dalimi), tada, jei galima įvertinti apsidraudimo veiksmingumą. Pavyzdžiui, turto arba įsipareigojimo, už kurį mokamos palūkanos, identifikuojama ir atskirai įvertinama palūkanų normos rizikos dalis gali būti pripažįstama rizika, nuo kurios gali būti apsidraudžiama (pvz., nerizikinga palūkanų norma ar visos apdraustai finansinei priemonei būdingos palūkanų normos rizikos pagrindinis palūkanų normos komponentas).
- 81A. Finansinio turto ar finansinių įsipareigojimų portfelio tikrosios vertės apdraudimo nuo palūkanų normos rizikos atveju (ir tik šiuo atveju) apdraustąja dalimi gali būti pripažįstama valiutos suma (pvz., dolerių, eurų, svarų sterlingų arba rendų), o ne atskiras turtas (ar įsipareigojimas). Nors siekiant valdyti riziką, į portfelį gali būti įtraukti tiek turtas, tiek įsipareigojimai, tačiau turto ir įsipareigojimų sumos turi būti. Turto ir įsipareigojimų grynosios vertės naudojimas neleidžiamas. Ūkio subjektas gali apsidrausti nuo dalies palūkanų normos rizikos, siejamos su nurodyta suma. Pavyzdžiui, apsidraudimo portfelį susijusių su turto, už kurį reikia mokėti iš anksto, ūkio subjektas gali apdrausti tikrosios vertės pokytį, priskirtiną apdraustosios palūkanų normos pokyčiui, daugiau pagal tikėtinas, o ne pagal sutartines pokyčių datas. [...].

Nefinansinio turto ir įsipareigojimų priskyrimas apdraustiesiems objektams

- 82 Jeigu apdraustasis objektas yra nefinansinis turtas arba nefinansinis įsipareigojimas, jis turi būti pripažįstamas apdraustuoju objektu: a) nuo užsienio valiutos kurso pokyčio rizikos arba b) nuo visų rizikos rūšių kartu, jeigu sunku išskirti ir vertinti atitinkamą pinigų srautų arba tikrosios vertės pokyčių dalį, priskirtiną kitokiai rizikai negu užsienio valiutos kurso pokyčio rizika.

Turto grupių pripažinimas apdraustaisiais objektais

- 83 Panašus turtas arba panašūs įsipareigojimai turi būti sujungiami ir apdraudžiami kaip bendra grupė tik tada, jeigu atskiram grupės turtui arba įsipareigojimui nustatoma konkreti rizika, nuo kurios gali būti apsidraudžiama. Be to, tikrosios vertės pokytis, priskirtinas kiekvienam atskiram grupės nuo rizikos apdraustam objektui, turėtų būti apytikriai lygus bendram tikrosios vertės pokyčiui dėl rizikos, nuo kurios ši objektų grupė apdrausta.
- 84 Kadangi ūkio subjektas, įvertindamas apsidraudimo veiksmingumą, lygina apsidraudimo priemonės (arba panašių apsidraudimo priemonių grupės) tikrosios vertės arba pinigų srautų pokytį su apdraustojo objekto (arba panašių apdraustųjų objektų grupės) tikrosios vertės arba pinigų srautų pokyčiu, apsidraudimo priemonės lyginimas su grynąja verte (pavyzdžiui, sudedant visą tokios pačios fiksuotos normos turtą su visais tokios pačios fiksuotos normos ir panašaus galiojimo termino įsipareigojimais), o ne su konkrečiu apdraustuoju objektu, neatitinka apsidraudimo apskaitos kriterijų.

Apsidraudimo apskaita

- 85 Apskaitant apsidraudimo sandorius, pripažįstamas apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto tikrųjų verčių pasikeitimų tarpusavio užskaitos rezultatas parodomas pelno (nuostolių) ataskaitoje.
- 86 Apsidraudimo sandoriai yra trijų rūšių:
- a) *tikrosios vertės apsidraudimo sandoris*: apsidraudimas nuo pripažintojo turto ar įsipareigojimo, nepripažintojo tvirto pasižadėjimo ar apibrėžtos tokio turto, įsipareigojimo ar tvirto pasižadėjimo dalies galimų tikrosios vertės pokyčių, kuriems priskirtina tam tikra rizika ir ji gali turėti įtakos pelnui arba nuostoliams;
 - b) *pinigų srautų apsidraudimo sandoris*: apsidraudimas nuo pinigų srautų pokyčio: i) kuriam priskirtina tam tikra rizika, siejama su pripažintuoju turtu ar įsipareigojimu (pavyzdžiui, visais arba kai kuriais būsimais skolos su kintama palūkanų norma palūkanų mokėjimais) arba su labai tikėtinu planuojamu sandoriu, ir ii) kuris galėtų paveikti pelną arba nuostolį;
 - c) *grynosios investicijos į užsienyje veikiančių ūkio subjektą apsidraudimo sandoris*, kaip nustatyta 21-ajame TAS.
- 87 Tvirto pasižadėjimo apdraudimas nuo užsienio valiutos kurso pokyčio rizikos gali būti apskaitomas kaip tikrosios vertės apdraudimas ar pinigų srautų apdraudimas.

- 88 Apsidraudimo sandoriai atitinka apsidraudimo apskaitos kriterijus, nurodytus 89–102 straipsniuose tada ir tik tada, jeigu vykdomos visos toliau nurodytos sąlygos:
- a) prieš apsidrausdamas ūkio subjektas parengia apsidraudimo sandorių, ūkio subjekto rizikos valdymo tikslų apsidraudimo strategiją ir dokumentaciją. Toks dokumentavimas turi apimti apsidraudimo priemonės, apdrausitojo objekto ar sandorio identifikavimą, rizikos, nuo kurios apsidraudžiama, pobūdį ir tai, kaip šis ūkio subjektas rengiasi įvertinti apsidraudimo priemonės veiksmingumą, užskaityti apdrausitojo objekto tikrosios vertės ar pinigų srautų pokyčius, kuriems priskirtina rizika, nuo kurios apsidraudžiama;
 - b) tikimasi, kad apsidraudimas bus labai veiksmingas (žr. A priedo 105TN–113TN straipsnius) siekiant tikrosios vertės ar pinigų srautų, kuriems priskirtina rizika, nuo kurios apsidraudžiama, pokyčių užskaitos ir laikantis rizikos valdymo strategijos, pačioje pradžioje dokumentuotos tų konkrečių apsidraudimo sandorių atžvilgiu;
 - c) apdraudžiant pinigų srautus, planuojamas sandoris, kuris yra apdraustasis objektas, turi būti labai tikėtinas ir susijęs su pinigų srautų kitimų, galinčių paveikti pelną arba nuostolį, rizika;
 - d) apsidraudimo sandorio veiksmingumą galima patikimai įvertinti, t. y. galima patikimai įvertinti apdrausitojo objekto tikrąją vertę ar pinigų srautus, kuriems priskirtina rizika, nuo kurios apsidrausta, ir apsidraudimo priemonės tikrąją vertę (nurodymus, kaip nustatyti tikrąją vertę, žr. 46 ir 47 straipsniuose ir A priedo 80TN ir 81TN straipsniuose);
 - e) apsidraudimo sandoris nuolat vertinamas per visus ataskaitinius laikotarpius, kuriems buvo sudarytas šis apsidraudimas, ir jis buvo labai veiksmingas.

Tikrosios vertės apsidraudimo sandoriai

- 89 Jeigu tikrosios vertės apsidraudimo sandoris per visą ataskaitinį laikotarpį atitinka 88 straipsnyje nurodytas sąlygas, jis turi būti apskaitomas taip:
- a) pelnas arba nuostolis, gautas pakartotinai įvertinus apsidraudimo priemonę tikrąja verte (išvestinės apsidraudimo priemonės atveju), arba užsienio valiutos komponentas, įvertintas pagal 21-ąją TAS (neišvestinės apsidraudimo priemonės atveju), turi būti įtraukiamas į pelno (nuostolių) ataskaitą; ir
 - b) apdrausitojo objekto pelnu arba nuostoliu, tenkančiu rizikai, nuo kurios buvo apsidrausta, turi būti koreguojama apdrausitojo objekto balansinė vertė ir ji turi būti įtraukiama į pelno (nuostolių) ataskaitą. Tai taikoma, jeigu apdraustasis objektas įvertintas savikaina. Pelną arba nuostolį, priskirtino rizikai, nuo kurios buvo apsidrausta įtraukimas į pelno (nuostolių) ataskaitą tinkamas tada, jeigu apdraustasis objektas yra galimas parduoti finansinis turtas.
- 89A. Apdraudžiant finansinio turto ar finansinių įsipareigojimų portfelio dalies tikrąją vertę nuo palūkanų normos rizikos (ir tik tokio apsidraudimo atveju), 89 straipsnio b punkto reikalavimas gali būti įvykdomas pateikiant pelną arba nuostolį, priskirtiną apdraustajam objektui:
- a) atskira straipsnio eilutė turto dalyje tais kainų pokyčių laikotarpiais, kada apdraustasis objektas yra turtas; arba
 - b) atskira straipsnio eilutė įsipareigojimų dalyje tais kainų pokyčių laikotarpiais, kada apdraustasis objektas yra įsipareigojimas.
- Atskiros straipsnių eilutės, nurodytos anksčiau pateiktuose a ir b punktuose, turi būti pateikiamos finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų straipsniuose. Šiose straipsnių eilučių sumos iš balanso išbraukiamos turi būti tada, kai nutraukiamas to turto ar įsipareigojimų, su kuriais jos yra susijusios, pripažinimas.
- 90 Jeigu apsidrausta tik nuo tam tikrų rizikos rūšių, būdingų apdraustajam objektui, tai pripažįstami apdrausitojo objekto tikrosios vertės pokyčiai, nesiejami su tokia rizika, registruojami 55 straipsnyje nurodyta tvarka.
- 91 Ūkio subjektas turi nutraukti 89 straipsnyje nurodytą apsidraudimo apskaitą, jeigu:
- a) baigiasi apsidraudimo priemonės galiojimo laikas, ji parduodama, panaikinama ar įvykdoma (šiuo atveju apsidraudimo priemonės pakeitimas arba pavertimas kita apsidraudimo priemone nėra jos galiojimo laiko pasibaigimas ar panaikinimas, jei toks pakeitimas ar pratęsimas yra ūkio subjekto dokumentuose nurodytos apsidraudimo strategijos dalis);
 - b) apsidraudimas neatitinka apsidraudimo apskaitos kriterijų pagal 88 straipsnį; arba
 - c) ūkio subjektas panaikina jį pripažinimą.

- 92 Bet kokio apdraustosios finansinės priemonės, vertinamos amortizuota savikaina, balansinės vertės koregavimo suma dėl 89 straipsnio b punkte nurodytų priežasčių (o portfelio apdraudimo nuo palūkanų normos rizikos atveju 89A straipsnyje apibūdintas atskiros balanso straipsnio eilutės koregavimas) turi būti amortizuojama ir parodoma pelno (nuostolių) ataskaitoje. Amortizavimas turi būti pradedamas tuoj pat, kai tik pradedama koreguoti finansinės priemonės balansinė vertė ir ne vėliau negu, kai apdraustoji vertė nustojama koreguoti. Koregavimas grindžiamas perskaičiuota faktinių palūkanų norma amortizacijos pradžios dieną. Tačiau, jeigu, apdraudus finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų portfelio tikrąją vertę nuo palūkanų normos rizikos (ir tik šiuo apsidraudimo atveju), amortizacijos skaičiavimas naudojant perskaičiuotą faktinių palūkanų normą yra neįmanomas, tai koregavimo suma turi būti amortizuojama naudojant tiesinį metodą. Koregavimo suma turi būti visiškai amortizuojama iki finansinės priemonės galiojimo pabaigos, o portfelio apdraudimo nuo palūkanų normos rizikos atveju – iki atitinkamų pokyčių laiko pabaigos.
- 93 Kai nepripažintasis tvirtas pasižadėjimas pripažįstamas apdraustuoju objektu, vėlesnis kaupiamasis šio tvirto pasižadėjimo tikrosios vertės pokytis, priskirtinas rizikai, nuo kurios apsidrausta, pripažįstamas turtu ar įsipareigojimu, o jo atitinkamas vertės pokytis pripažįstamas pelno (nuostolių) ataskaitoje (žr. 89 straipsnio b punktą). Apsidraudimo priemonės tikrosios vertės pokyčiai taip pat pripažįstami pelno (nuostolių) ataskaitoje.
- 94 Kada ūkio subjektas prisiima tvirtą pasižadėjimą (kuris yra apdraustasis objektas su apdrausta tikrąja verte) įsigyti turtą ar prisiimti įsipareigojimą, tai turto arba įsipareigojimo, atsirandančio dėl ūkio subjekto prisiimto tvirto pasižadėjimo, pradinė balansinė vertė koreguojama taip, kad apimtų kaupiamąjį tvirto pasižadėjimo tikrosios vertės pokytį dėl pripažintos balanse rizikos, nuo kurios apsidrausta.

P pinigų srautų apsidraudimo sandoriai

- 95 Jei pinigų srautų apsidraudimo sandoris per visą ataskaitinį laikotarpį atitinka 88 straipsnyje nurodytas sąlygas, jis turi būti apskaitoma taip:
- a) veiksmingos apsidraudimo sandorio dalies pelnas arba nuostoliai (žr. 88 straipsnį) turi būti pripažįstami tiesiogiai nuosavybėje nuosavybės pokyčių ataskaitoje (žr. 1-ąjį TAS); ir
 - b) neveiksmingoji apsidraudimo priemonės pelno arba nuostolio dalis turi būti pripažįstama pelno (nuostolių) ataskaitoje.
- 96 Detaliau pinigų srautų apdraudimas apskaitomas taip:
- a) atskira nuosavybės sudedamoji dalis, siejama su apdraustuoju objektu, koreguojama iki mažesnės iš šių (absoliučių) sumų:
 - i) nuo apsidraudimo sandorio pradžios sukaupto apsidraudimo priemonės pelno arba nuostolio; ir
 - ii) apdraustojo objekto tikėtinų būsimųjų pinigų srautų tikrosios vertės (dabartinės vertės) sukaupto pokyčio nuo apsidraudimo pradžios;
 - b) bet koks likęs apsidraudimo priemonės ar pripažinto jos komponento (kuris nėra veiksminga apsidraudimo priemonė) pelnas ar nuostolis įtraukiamas į pelno (nuostolių) ataskaitą; ir
 - c) jeigu ūkio subjekto dokumentuotoje rizikos valdymo strategijoje, skirtoje konkrečiam apsidraudimo sandoriui, įvertinant apsidraudimo veiksmingumą neįtraukiama tam tikra apsidraudimo priemonės sudedamoji pelno ar nuostolio ar susijusių pinigų srautų dalis (žr. 74, 75 straipsnius ir 88 straipsnio a punktą), ši neįtraukta sudedamoji pelno ar nuostolio dalis pripažįstama pagal 55 straipsnį.
- 97 Jeigu prognozuojamo apsidraudimo sandorio atveju vėliau pripažįstamas finansinis turtas ar finansinis įsipareigojimas, tai susijęs pelnas arba nuostolis, buvęs pripažintas tiesiogiai nuosavybėje pagal 95 straipsnį, turi būti perklasifikuojamas į pelną arba nuostolį per tą patį laikotarpį ar laikotarpius, kada įgytas turtas ar prisiimtas įsipareigojimas daro įtaką pelnui arba nuostoliui (pavyzdžiui, laikotarpiais, kai pripažįstamos palūkanų pajamos arba sąnaudos). Tačiau jeigu ūkio subjektas nesitiki viso ar dalies nuostolio, tiesiogiai pripažinto nuosavybe, padengti per vieną ar daugiau būsimų ataskaitinių laikotarpių, tada sumą, kurios nesitiki atgauti, jis turi pripažinti nuostolių pelno (nuostolių) ataskaitoje.

- 98 Jeigu planuojami būsimų ūkinių operacijų apsidraudimo sandoriai daro poveikį nefinansinio turto ar nefinansinio išipareigojimo, pripažinimui ar būsimos ūkinės operacijos, susijusios su nefinansiniu turtu ar nefinansiniu išipareigojimu, taps tvirtu pasižadėjimu, kuriam taikoma tikrosios vertės apsidraudimo sandorio apskaita, tai reikia taikyti vieną iš toliau pateiktų punktų, a arba b:
- ūkio subjektas susijusį pelną ir nuostolį, buvusį tiesiogiai pripažintą nuosavybe pagal 95 straipsnį, turi perklasifikuoti pelnu arba nuostoliu tą patį ataskaitinį laikotarpį ar laikotarpius, kada įgytas turtas ar prisiimtas išipareigojimas turi įtakos pelnui arba nuostoliui (pavyzdžiui, laikotarpiais, kai yra pripažįstamos nusidėvėjimo sąnaudos arba pardavimo savikaina). Tačiau jeigu ūkio subjektas nesitiki viso ar dalies nuostolio, tiesiogiai pripažinto nuosavybe, padengti per vieną ar daugiau būsimų ataskaitinių laikotarpių, tada sumą, kurios nesitiki atgauti, jis turi pripažinti nuostoliu pelno (nuostolių) ataskaitoje;
 - susijusį pelną arba nuostolį, buvusį pripažintą tiesiogiai nuosavybėje pagal 95 straipsnį, jis iš ten išbraukia ir įtraukia į turto ar išipareigojimo pradinę savikainą ar kitą balansinę vertę.
- 99 Ūkio subjektas turi pasirinkti 98 straipsnio a arba b punktą kaip savo apskaitos politiką ir taikyti jį nuosekliai visiems apsidraudimo sandoriams, kuriems taikomas 98 straipsnis.
- 100 Pinigų srautų apdraudimo, neaptariamo 97 ir 98 straipsniuose, sumos, buvusios pripažintos tiesiogiai nuosavybėje, turi būti pripažįstamos pelno (nuostolių) ataskaitoje, tą patį laikotarpį ar laikotarpius, kada prognozuojamas apsidraudimo sandoris veikia pelną arba nuostolį (pavyzdžiui, kai įvyksta planuotas pardavimas).
- 101 Ūkio subjektas turi perspektyviai nutraukti 95–100 straipsniuose aprašytą apsidraudimo sandorių apskaitą, jeigu atsiranda bent viena iš šių aplinkybių:
- baigiasi apsidraudimo priemonės galiojimo laikas, ji parduodama, panaikinama arba panaudojama (šiuo kontekste apsidraudimo priemonės pakeitimas kita apsidraudimo priemone ar termino pratęsimas nelaikomas jos galiojimo pabaiga arba panaikinimu, jei toks pakeitimas ar pratęsimas yra ūkio subjekto dokumentuotos apsidraudimo strategijos dalis). Šiuo atveju sukauptas apsidraudimo priemonės pelnas arba nuostolis, pripažįstamas tiesiogiai nuosavybėje nuo to ataskaitinio laikotarpio, kada apsidraudimas buvo veiksmingas (žr. 95 straipsnio a punktą), turi būti pripažįstamas nuosavybėje atskirai tol, kol bus įvykdytas prognozuojamas sandoris. Sandorį įvykdžius, taikomas 97, 98 ar 100 straipsnis;
 - apdraudimas neatitinka 88 straipsnyje nurodytų apsidraudimo sandorių apskaitos kriterijų. Šiuo atveju sukauptas apsidraudimo priemonės pelnas arba nuostolis, pripažįstamas tiesiogiai nuosavybėje nuo to ataskaitinio laikotarpio, kada apsidraudimas buvo veiksmingas (žr. 95 straipsnio a punktą), turi būti pripažįstamas nuosavybėje atskirai tol, kol bus įvykdytas prognozuojamas sandoris. Sandorį įvykdžius, taikomas 97, 98 ar 100 straipsnis;
 - nesitikima, kad bus įvykdytas prognozuojamas sandoris. Šiuo atveju bet koks susijęs sukauptas apsidraudimo priemonės pelnas arba nuostolis, pripažįstamas tiesiogiai nuosavybėje nuo to laikotarpio, kada apsidraudimas buvo veiksmingas (žr. 95 straipsnio a punktą), turi būti parodomas pelno (nuostolių) ataskaitoje. Gali būti išlikusi prognozuojamo sandorio, kuris nėra labai tikėtinas (žr. 88 straipsnio c punktą), nedidelė tikimybė;
 - ūkio subjektas panaikina priskyrimą. Prognozuojamo apsidraudimo sandorio metu sukauptas apsidraudimo priemonės pelnas arba nuostolis, pripažįstamas tiesiogiai nuosavybėje nuo to ataskaitinio laikotarpio, kada apsidraudimas buvo veiksmingas (žr. 95 straipsnio a punktą), turi būti pripažįstamas nuosavybėje atskirai tol, kol prognozuojamas sandoris bus įvykdytas arba kol išnyks jo tikimybė. Sandorį įvykdžius, taikomas 97, 98 ar 100 straipsnis. Jeigu sandorio nesitikima, sukauptas pelnas arba nuostolis, kuris buvo pripažintas tiesiogiai nuosavybėje, turi būti parodomas pelno (nuostolių) ataskaitoje.

Grynosios investicijos apsidraudimo sandoriai

- 102 Grynosios investicijos į užsienyje veikiantį ūkio subjektą apsidraudimo sandorių, įskaitant piniginio straipsnio, apskaitomo kaip grynosios investicijos dalis, apdraudimą (žr. 21-ąjį TAS), apskaita yra panaši į pinigų srautų apdraudimo apskaitą:
- veiksmingos apsidraudimo sandorio dalies pelnas arba nuostoliai (žr. 88 straipsnį) turi būti pripažįstami tiesiogiai nuosavybėje nuosavybės pokyčių ataskaitoje (žr. 1-ąjį TAS); ir
 - neveiksmingosios dalies – turi būti pripažįstami pelno (nuostolių) ataskaitoje.

Apsidraudimo priemonės pelnas arba nuostolis, siejamas su veiksminga apsidraudimo dalimi ir tiesiogiai pripažįstamas nuosavybėje, turi būti parodomas pelno (nuostolių) ataskaitoje tada, kai bus perleistas užsienyje veikiantis ūkio subjektas.

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

- 103 Ūkio subjektas šį standartą (įskaitant pataisymus, išleistus 2004 m. kovo mėn.) turi taikyti finansinių metų ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau. Šį aiškinimą galima taikyti ir anksčiau. Ūkio subjektas šio standarto (ir pataisymų, išleistų 2004 m. kovo mėn.) neturi taikyti finansinių metų ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems iki 2005 m. sausio 1 d., jeigu jis kartu netaiko 32-ojo TAS (išleisto 2003 m. gruodžio mėn.) Jeigu ūkio subjektas šį standartą taiko finansinėms ataskaitoms, sudaromoms prieš 2005 m. sausio 1 d., jis turi nurodyti šį faktą.
- 103A. 2 straipsnio j punkte nurodytą pakeitimą ūkio subjektas taiko metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2006 m. sausio 1 d. arba vėliau. TFAAK 5-ąjį aiškinimą „Teisė į fondo, sudaryto eksploatacijos nutraukimui, atnaujinimui ir aplinkos sutvarkymui, dalį“ anksstesniam laikotarpiui taikantis ūkio subjektas šį pakeitimą taip pat turi taikyti tam anksstesniam laikotarpiui.
- 103B. 2005 m. rugpjūčio mėn. paskelbtame dokumente „Finansinių garantijų sutartys“ (39-ojo TAS ir 4-ojo TFAS pataisos), buvo pakeisti 2 straipsnio e ir h punktai, 4, 47 ir 4TN straipsniai, įterptas naujas 4A TN straipsnis, 9 straipsnis papildytas nauju finansinių garantijų sutarčių apibrėžimu ir išbrauktas 3 straipsnis. Ūkio subjektas šiuos pakeitimus taiko 2006 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedantiems ataskaitiniams laikotarpiams. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Ūkio subjektas, kuris šiuos pakeitimus taiko anksstesniam laikotarpiui, turi tai nurodyti ir tuo pačiu metu taikyti susijusius 32-ojo TAS ⁽¹⁾ ir 4-ojo TFAS pakeitimus.
- 103G. 2008 m. spalio mėn. paskelbtu dokumentu *Finansinio turto pergrupavimas* (39-ojo TAS ir 7-ojo TFAS pataisos) pataisyti 50 ir 8TN straipsniai ir įterpti 50B–50F straipsniai. Šias pataisas ūkio subjektas taiko nuo 2008 m. liepos 1 d. Ūkio subjektas finansinio turto pagal 50B, 50D arba 50E straipsnį nepergrupuoja iki 2008 m. liepos 1 d. Bet koks finansinio turto pergrupavimas, atliktas ataskaitiniais laikotarpiais, kurie prasideda 2008 m. lapkričio 1 d. arba vėliau, įsigalioja tik nuo faktiškai atlikto pergrupavimo datos. Bet koks finansinio turto pergrupavimas pagal 50B, 50D arba 50E straipsnį neturi būti taikomas atgaline data ataskaitiniams laikotarpiams, kurie baigėsi iki šio straipsnyje nustatytos įsigaliojimo datos.
- 104 Šis standartas turi būti taikomas retrospektyviai, išskyrus 105–108 straipsniuose nurodytus atvejus. Anksčiausio pateikto ataskaitinio laikotarpio pradinis nepaskirstytojo pelno likutis, taip pat visos kitos lyginamosios sumos turi būti ištaisytos taip, tarsi šis standartas būtų buvęs taikomas visada, išskyrus atvejus, kada informacijos pateikti neįmanoma. Jeigu pataisymas neįmanomas, ūkio subjektas turi atskleisti šį faktą ir nurodyti informacijos pataisymų kiekį.
- 105 Kai šis standartas taikomas pirmą kartą, ūkio subjektui leidžiama anksčiau pripažintą finansinį turtą apskaityti kaip galimą parduoti. Bendruosius tokio finansinio turto, kuris nurodomas kaip galimas parduoti, tikrosios vertės pokyčius ūkio subjektas apskaito kaip atskirą nuosavybės komponentą tol, kol bus nutrauktas pripažinimas arba kol sumažės vertė – tada ūkio subjektas visą pelną arba nuostolį turi perkelti į pelno (nuostolių) ataskaitą. Be to, ūkio subjektas taip pat:
- finansinių ataskaitų lyginamojoje informacijoje turi nurodyti finansinį turtą ir jo naują klasifikaciją; ir
 - nurodyti finansinio turto tikrąją vertę jo klasifikavimo datą, taip pat jo klasifikaciją ir ankstesnėse finansinėse ataskaitose įrašytą jo balansinę vertę.
- 105A. 11A, 48A, 4B TN–4K TN, 33A TN, 33B TN straipsnius ir 2005 m. padarytus 9, 12 ir 13 straipsnių pakeitimus ūkio subjektas taiko metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2006 m. sausio 1 d. arba vėliau. Ankstesnis taikymas yra skatinamas.
- 105B. Ūkio subjektas, kuris 11A, 48A, 4B TN–4K TN, 33A TN, 33B TN straipsnius ir 2005 m. padarytus 9, 12 ir 13 straipsnių pakeitimus pirmą kartą taiko metiniam ataskaitiniam laikotarpiui, prasidedančiam iki 2006 m. sausio 1 d.:
- pirmą kartą taikydamas tuos naujus ir pakeistus straipsnius, gali tikrąja verte pelno (nuostolių) ataskaitoje parodyti visą anksčiau pripažintą finansinį turtą ar finansinį įsipareigojimą, kurie tuo metu atitinka tokios apskaitos kriterijus. Kai metinis ataskaitinis laikotarpis prasideda iki 2005 m. rugsėjo 1 d., minėtas apskaitos būdas neturi būti taikomas iki 2005 m. rugsėjo 1 d. ir taip pat gali apimti finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus, pripažintus per laikotarpį nuo to metinio laikotarpio pradžios iki 2005 m. rugsėjo 1 d. Nepaisant 91 straipsnio, visas pagal šį punktą tikrąja verte pelno (nuostolių) ataskaitoje parodomas finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai, kurie apsidraudimo nuo tikrosios vertės rizikos apskaitos tikslais anksčiau buvo priskirti apdraustiesiems objektams, minėtiems santykiams nebepriskiriami nuo jų pripažinimo tikrąja verte pelno (nuostolių) ataskaitoje pradžios;
 - nurodo viso finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų, apskaitytų pagal anksčiau pateiktą a punktą, tikrąją vertę tokio finansinio turto ar finansinių įsipareigojimų priskyrimo datą, taip pat jų klasifikaciją ir ankstesnėse finansinėse ataskaitose įrašytą balansinę vertę;

⁽¹⁾ Kai ūkio subjektas taiko 7-ąjį TFAS, nuoroda į 32-ąjį TAS pakeičiama nuoroda į 7-ąjį TFAS.

- c) panaikina viso finansinio turto ar finansinio išsipareigojimo, anksčiau pelno (nuostolių) ataskaitoje apskaityto tikrąją vertę, klasifikaciją, jeigu pagal anksčiau nurodytus naujus ir pakeistus straipsnius finansinis turtas ar finansinis išsipareigojimas jau neatitinka tokių klasifikavimo kriterijų. Kai finansinis turtas ar finansinis išsipareigojimas po pripažinimo bus vertinamas amortizuota savikaina, klasifikacijos panaikinimo data laikoma pirminio pripažinimo data;
 - d) nurodo viso finansinio turto ir finansinių išsipareigojimų, kurių klasifikacija buvo panaikinta pagal c punktą, tikrąją vertę klasifikacijos panaikinimo datą ir tokio finansinio turto ir finansinių išsipareigojimų naują klasifikaciją.
- 105C. Ūkio subjektas, kuris 11A, 48A, 4B TN–4K TN, 33A TN, 33B TN straipsnius ir 2005 m. padarytus 9, 12 ir 13 straipsnių pakeitimus pirmą kartą taiko metiniam ataskaitiniam laikotarpiui, prasidedančiam 2006 m. sausio 1 d. arba vėliau:
- a) panaikina viso finansinio turto ar finansinio išsipareigojimo, anksčiau pelno (nuostolių) ataskaitoje apskaityto tikrąją vertę, klasifikaciją, jeigu pagal anksčiau nurodytus naujus ir pakeistus straipsnius toks finansinis turtas ar finansinis išsipareigojimas jau neatitinka tokio priskyrimo grupei kriterijų. Kai finansinis turtas ar finansinis išsipareigojimas po pripažinimo bus vertinamas amortizuota savikaina, klasifikacijos panaikinimo data laikoma pirminio pripažinimo data;
 - b) jokio anksčiau pripažinto finansinio turto ar finansinių išsipareigojimų negali apskaityti tikrąją vertę pelno (nuostolių) ataskaitoje;
 - c) nurodo viso finansinio turto ir finansinių išsipareigojimų, kurių klasifikacija buvo panaikinta pagal a punktą, tikrąją vertę klasifikacijos panaikinimo datą ir tokio finansinio turto ir finansinių išsipareigojimų naują klasifikaciją.
- 105D. Ūkio subjektas savo finansinių ataskaitų lyginamąją informaciją, parengtą pagal naują klasifikaciją, nurodytą 105B arba 105C straipsniuose, pateikia iš naujo, jeigu tikrąją vertę pelno (nuostolių) ataskaitoje pateikto finansinio turto, finansinio išsipareigojimo ar finansinio turto, finansinių išsipareigojimų grupės ar jų abiejų kartu arba grupės lyginamojo laikotarpio pradžioje atitinka šie straipsniai 9 straipsnio b punkto i ir ii papunkčiuose ar 11A straipsnyje nustatytus kriterijus arba jeigu išgijus minėtus objektus arba jų grupes iki lyginamojo laikotarpio pradžios pirminio pripažinimo datą jie atitinka 9 straipsnio b punkto i ir ii papunkčiuose arba 11A straipsnyje nustatytus kriterijus.
106. Išskyrus 107 straipsnyje leidžiamą išimtį, ūkio subjektas turi perspektyviai taikyti 15–37 straipsniuose ir A priedo 36TN–52TN straipsniuose nurodytus pripažinimo nutraukimo reikalavimus. Atitinkamai, jeigu ūkio subjektas nutraukė finansinio turto pripažinimą pagal 39-ąjį TAS (persvarstytą 2000 m.) iki 2004 m. sausio 1 d. įvykdyto sandorio, o pagal šį standartą turto pripažinimas nebūtų buvęs nutrauktas, jis neturi iš naujo pripažinti šio turto.
107. Neatsižvelgdamas į 106 straipsnį, ūkio subjektas gali taikyti 15–37 straipsniuose ir A priedo 36TN–52TN straipsniuose pateiktus pripažinimo nutraukimo reikalavimus retrospektyviai nuo pasirinktos datos, jeigu informacija, kuri būtų reikalinga norint taikyti 39-ąjį TAS turtui ar išsipareigojimams, kurių pripažinimas nutrauktas dėl praeities sandorių, buvo gauta šių sandorių pirminės apskaitos metu.
- 107A. Nepažeisdamas 104 straipsnio, ūkio subjektas gali taikyti paskutiniame 76TN straipsnio sakinyje ir 76A TN straipsnyje nustatytus reikalavimus vienu iš toliau nurodytų būdų:
- a) perspektyviai sandoriams, sudarytiems po 2002 m. spalio 25 d.; arba
 - b) perspektyviai, atsižvelgdamas į sandorius, sudarytus po 2004 m. sausio 1 d.
108. Ūkio subjektas neturi koreguoti nefinansinio turto ir nefinansinių išsipareigojimų balansinės vertės taip, kad iš jos išbrauktų pelną arba nuostolius, siejamus su pinigų srautų apdraudimu buvusius įtrauktus į balansinę vertę prieš finansinių metų, kada šis standartas pradėtas taikyti, pradžią. Šio standarto pirmo pritaikymo laikotarpio pradžioje bet kokia suma, tiesiogiai pripažįstama nuosavybė dėl tvirto pasižadėjimo apdraudimo (pagal šį standartą laikomo tikrosios vertės apdraudimu), turi būti perklasifikuojama turtu ar išsipareigojimu, išskyrus apsidraudimą nuo užsienio valiutos kurso pokyčio rizikos, kuris ir toliau laikomas pinigų srauto apdraudimu.
- 108A. 80 straipsnio paskutinį sakinį, 99A TN ir 99B TN straipsnius ūkio subjektas taiko metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2006 m. sausio 1 d. arba vėliau. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Ūkio subjektas, apdraustiesiems objektams priskiriantis išorinį planuojamą sandorį, kuris:
- a) išreikštas sandorį sudarančio ūkio subjekto funkcinė valiuta;
 - b) kelia riziką, galinčią padaryti poveikį konsoliduotam pelnui arba nuostoliui (t. y. yra išreikštas valiuta, kita nei grupės finansinių ataskaitų pateikimo valiuta); ir

- c) atitiktų apsidraudimo nuo rizikos reikalavimus, jeigu nebūtų išreikštas jį sudarančio ūkio subjekto funkcinė valiuta,

konsoliduotose finansinėse ataskaitose gali taikyti apsidraudimo apskaitą per laikotarpį iki 80 straipsnio paskutinio sakinio, 99A TN ir 99B TN straipsnių taikymo datos.

- 108B. Ūkio subjektas 99B TN straipsnio netaiko lyginamajai informacijai, susijusiai su laikotarpiais iki 80 straipsnio paskutinio sakinio, 99A TN straipsnių taikymo datos.

KITŲ NUTARIMŲ PANAIKINIMAS

- 109 Šiuo standartu pakeičiamas 39-asis TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“, pakeistas 2000 m. spalio mėn.
- 110 Šiuo standartu ir prie jo pridėtomis taikymo nuorodomis pakeičiamos įgyvendinimo rekomendacijos, išleistos 39-ojo TAS Taikymo nuorodų komiteto, įsteigto buvusio TASK.

PRIEDAS

Taikymo nuorodos

Šis priedas yra neatskiriama standarto dalis.

TAIKYMAS (2–7 straipsniai)

- 1TN. Pagal kai kurias sutartis reikalaujama išmokų, susijusių su klimato, geologiniais arba kitais aplinkos kintamaisiais. (Klimato kintamaisiais grindžiamos sutartys kartais vadinamos oro išvestinėmis priemonėmis). Jei tokios sutartys nepatenka į 4-ojo TFAS „Draudimo sutartys“ taikymo sritį, joms turi būti taikomas šis standartas.
- 2TN. Šis standartas nekeičia reikalavimų, susijusių su išmokų darbuotojams planais, atitinkančiais 26-ąjį TAS „Planuojamų pensijų išmokų apskaita ir atskaitomybė“, taip pat autorinėmis sutartimis, kurios priklauso nuo pardavimų arba paslaugų pajamų apimtys, apskaitomomis pagal 18-ąjį TAS „Pajamos“.
- 3TN. Kartais ūkio subjektas investuoja į kito ūkio subjekto išleistas nuosavybės priemones, pripažindamas jas strategine investicija ir turėdamas tikslą užmegzti arba palaikyti ilgalaikius veiklos santykius su tuo ūkio subjektu, į kurį investuojama. Pasinaudodamas 28-uju TAS „Investicijos į asocijuotąsias įmones“, investuotojas nustato, ar apskaita nuosavybės metodu tinkama tokiai investicijai. Panašiai investuotojas taiko ir 31-ąjį TAS „Dalys bendrose įmonėse“, kad nustatytų, ar tokiai investicijai taikytinas proporcingo konsolidavimo, ar nuosavybės metodas. Jeigu netinka nei nuosavybės, nei proporcingo konsolidavimo metodas, tada strateginei investicijai ūkio subjektas taiko šį standartą.
- 3ATN. Šis standartas taikomas draudikų finansiniam turtui ir finansiniams įsipareigojimams, kitiems nei teisės ir pareigos, kurios išskiriamos pagal 2 straipsnio e punktą, nes jos atsiranda dėl sutarčių, patenkančių į 4 TFAS taikymo sritį.
- 4TN. Finansinių garantijų sutartys teisiniu požiūriu gali būti įvairios, pavyzdžiui, garantijos, kai kurių rūšių akreditivai, kreditinių įsipareigojimų nevykdymo sutartys ar draudimo sutartys. Jų apskaita nepriklauso nuo jų teisinės formos. Toliau pateikiami atitinkamos apskaitos pavyzdžiai (žr. 2 straipsnio e punktą):
- a) nors finansinės garantijos sutartis atitinka 4-ajame TFAS pateiktą draudimo sutarties apibrėžimą, jeigu perduodama rizika yra didelė, suteikėjas turi taikyti šį standartą. Vis dėlto suteikėjas, kuris anksčiau yra tiesiogiai nurodęs, kad tokias sutartis laiko draudimo sutartimis ir joms taiko draudimo sutarčių apskaitos tvarką, tokioms finansinių garantijų sutartims gali pasirinkti taikyti šį standartą arba 4-ąjį TFAS. Jeigu taikomas šis standartas, 43 straipsnyje reikalaujama, kad suteikėjas finansinės garantijos sutartį iš pradžių pripažintų tikrąja verte. Jeigu finansinės garantijos sutartis buvo suteikta nesusijusiai šaliai, vykdant savarankišką sanderį tarp nesusijusių šalių, jos tikroji vertė iš pradžių gali būti lygi gautai priemokai, jeigu nėra priešingų įrodymų. Paskui, jeigu iš pradžių finansinės garantijos sutartis nebuvo apskaityta tikrąja verte pelno (nuostolių) ataskaitoje ar jeigu netaikomi 29–37 ir 47TN–52TN straipsniai (kai finansinio turto perdavimas neatitinka pripažinimo nutraukimo kriterijų arba taikomas tolesnės kontrolės metodas), suteikėjas ją vertina didesne iš toliau nurodytų sumų:

- i) suma, nustatyta pagal 37-ąjį TAS; ir

- ii) iš pradžių pripažinta suma (žr. 47 straipsnio c punktą), iš kurios prireikus atimama bendra amortizacijos suma pagal 18-ąją TAS;
- b) kai kuriose su kreditu susijusiose garantijose kaip būtina mokėjimo sąlyga yra numatyta, kad turėtojas gali susidurti su rizika arba patirti nuostolį dėl to, kad skolininkas laiku nesumoka už garantuotą turtą. Kaip pavyzdį galima nurodyti garantiją, apimančią reikalavimą sumokėti, kai pasikeičia nustatytas kredito reitingas ar kredito indeksas. Tokios garantijos nelaikomos šiame standarte nurodytomis finansinių garantijų sutartimis ir 4-ajame TFAS apibrėžtomis draudimo sutartimis. Tokios garantijos yra išvestinės finansinės priemonės, kurioms suteikėjas turi taikyti šį standartą;
- c) jeigu finansinės garantijos sutartis buvo sudaryta dėl prekių pardavimo, suteikėjas taiko 18-ąją TAS, norėdamas nustatyti, kada pripažinti pajamas iš garantijos ir prekių pardavimo.

4ATN. Patvirtinimai, kad suteikėjas sutartis laiko draudimo sutartimis, paprastai gaunami iš suteikėjo ryšių su klientais ir priežiūros institucijomis, sutarčių, verslo dokumentų ir finansinių ataskaitų. Be to, draudimo sutartims dažnai yra taikomi apskaitos reikalavimai, kurie skiriasi nuo reikalavimų, taikomų kitų rūšių sandoriams, tokiems kaip bankų ir komercinių bendrovių suteiktoms sutartims. Tokiais atvejais suteikėjo finansinėse ataskaitose paprastai pateikiamas patvirtinimas, kad suteikėjas taiko minėtus apskaitos reikalavimus.

APIBRĖŽIMAI (8 ir 9 straipsniai)

Pripažinimas tikrąja verte pelno (nuostolių) ataskaitoje

4BTN. Šio standarto 9 straipsnyje numatyta, kad ūkio subjektas finansinį turtą, finansinį įsipareigojimą ar finansinių priemonių grupę (finansinį turtą, finansinius įsipareigojimus ar juos abu kartu) gali pateikti tikrąja verte pelno (nuostolių) ataskaitoje, jeigu tokiu būdu bus pateikta svarbesnė informacija.

4CTN. Ūkio subjekto sprendimas finansinį turtą ar finansinį įsipareigojimą pelno (nuostolių) ataskaitoje pateikti tikrąja verte yra panašus į apskaitos politikos pasirinkimą (tačiau, skirtingai nei apskaitos politikos pasirinkimo, jo nereikalaujama nuosekliai taikyti visiems panašioms sandoriams). Kai ūkio subjektas turi tokio pasirinkimo galimybę, 8-ojo TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“ 14 straipsnio b punkte reikalaujama apskaitos politiką pasirinkti taip, kad finansinėse ataskaitose būtų pateikta patikima ir svarbi informacija apie sandorių, kitų įvykių ir sąlygų poveikį ūkio subjekto finansinei būklei, finansinės veiklos rezultatams ar pinigų srautams. Pelno (nuostolių) ataskaitoje pateikiant tikrąja verte, minėtame 9 straipsnyje yra įvardytos dvi aplinkybės, kurioms esant bus įvykdytas svarbesnės informacijos pateikimo reikalavimas. Atsižvelgdamas į tai, norėdamas pasirinkti tokį vertinimą pagal 9 straipsnio reikalavimus ūkio subjektas, turi įrodyti, kad jis atitinka vieną (arba abi) iš šių dviejų aplinkybių.

9 straipsnio b punkto i papunktis: klasifikavimas panaikina arba gerokai sumažina vertinimo arba pripažinimo neatitikimą, galintį atsirasti kitais atvejais.

4DTN. Pagal 39-ąją TAS finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo vertinimas ir pripažintų jų vertės pokyčių klasifikavimas nustatomas atsižvelgiant į atitinkamą jų klasifikaciją ir į tai, ar jie yra nurodytų apsidraudimo sandorių dalis. Taikant minėtus reikalavimus, gali atsirasti vertinimo ar pripažinimo neatitikimas (kartais vadinamas apskaitos neatitikimu), kai, pavyzdžiui, finansinis turtas, kuris pelno (nuostolių) ataskaitoje nevertinamas tikrąja verte, būtų klasifikuojamas kaip galimas parduoti (beveik visus jo tikrosios vertės pokyčius pripažįstant tiesiogiai nuosavybėje), o įsipareigojimas, kurį ūkio subjektas laiko susijusiu, būtų vertinamas amortizuota savikaina (nepripažįstant tikrosios vertės pokyčių). Tokiomis aplinkybėmis ūkio subjektas gali nuspręsti, kad jo finansinėse ataskaitose būtų pateikta svarbesnė informacija, jeigu turtas ir įsipareigojimai pelno (nuostolių) ataskaitoje būtų pateikiami tikrąja verte.

4ETN. Toliau pateiktuose pavyzdžiuose nurodoma, kada ši sąlyga gali būti įvykdyta. Visais atvejais ūkio subjektas šią sąlygą gali naudoti pripažindamas finansinį turtą ar finansinius įsipareigojimus pelno (nuostolių) ataskaitoje tikrąja verte tik tuo atveju, jeigu jis atitinka 9 straipsnio b punkto i papunktyje nustatytą principą.

- a) Ūkio subjektas turi įsipareigojimus, kurių pinigų srautai pagal sutartį priklauso nuo turto, kuris kitais atvejais būtų klasifikuojamas kaip galimas parduoti, finansinių rezultatų. Pavyzdžiui, draudikas gali turėti įsipareigojimų, apimančių savarankišką dalyvavimo elementą, kuris pagrįstas draudiko turto grupės realizuotų ir (arba) nerealizuotų investicijų grąža. Jeigu tokių įsipareigojimų vertinimas atitinka dabartines rinkos kainas, minėto turto pateikimas pelno (nuostolių) ataskaitoje tikrąja verte reiškia, kad finansinio turto tikrosios vertės pokyčiai pripažįstami kaip pelnas ar nuostoliai per tą patį laikotarpį, kaip ir susiję įsipareigojimų vertės pokyčiai.

- b) Ūkio subjektas turi išpareigojimus pagal draudimo sutartis, kuriuos vertinant naudojama dabartinė informacija (kaip numatyta 4-ojo TFAS 24 straipsnyje), ir finansinį turtą, kurį jis laiko susijusiu ir kurį kitais atvejais reikėtų klasifikuoti kaip galimą parduoti ar vertinti amortizuota savikaina.
- c) Ūkio subjektas turi finansinį turtą, finansinius išpareigojimus ar juos abu, susijusius su bendra rizika, pavyzdžiui palūkanų normų rizika, sąlygojančia skirtingus tikrosios vertės pokyčius, kurie paprastai vieni kitus kompensuoja. Tačiau pelno (nuostolių) ataskaitoje tik kai kurios finansinės priemonės būtų vertinamos tikrąja verte (t. y. išvestinės finansinės priemonės ar laikomos prekybai). Kartais apsidraudimo nuo rizikos apskaitos reikalavimai gali būti neįvykdyti, pavyzdžiui, dėl to, kad neįvykdomi 88 straipsnyje nustatyti veiksmingumo reikalavimai.
- d) Ūkio subjektas turi finansinį turtą, finansinius išpareigojimus arba juos abu, susijusius su bendra rizika, pavyzdžiui palūkanų normų rizika, nulemiančia skirtingus tikrosios vertės pokyčius, kurie paprastai vieni kitus kompensuoja, o ūkio subjekto apsidraudimo sandoriai apskaitoje nepripažįstami, kadangi nė viena iš finansinių priemonių nėra išvestinė finansinė priemonė. Be to, netaikant apsidraudimo apskaitos, atsiranda didelis pelno ir nuostolių apskaitos neatitikimas. Pavyzdžiui:
- i) ūkio subjektas fiksuotų palūkanų turto portfelį, kuris kitais atvejais būtų pripažįstamas galimu parduoti, finansuoja fiksuotų palūkanų normos akcinių bendrovių obligacijomis; kurių tikrosios vertės pokyčiai paprastai vieni kitus kompensuoja. Minėto turto ir akcinių bendrovių obligacijų pateikimas ataskaitose tikrąja verte įrašant į pelną arba nuostolį panaikina neatitikimą, kuris gali atsirasti vertinant turtą tikrąja verte, jos pokyčius pateikiant nuosavybėje, o akcinių bendrovių obligacijas apskaitant amortizuota savikaina;
- ii) ūkio subjektas finansuoja nurodytą paskolų grupę, išleisdamas prekybines obligacijas, kurių tikrosios vertės pokyčiai paprastai vieni kitus kompensuoja. Jeigu, be to, ūkio subjektas reguliariai perka ir parduoda obligacijas, tačiau paskolas perka ir parduoda retai arba visai jų neperka ir neparduoda, paskolų ir obligacijų pateikimas ataskaitose tikrąja verte įrašant į pelną ar nuostolį panaikina pelno ir nuostolių pripažinimo datų neatitikimą, kuris gali atsirasti vertinant paskolas ir obligacijas amortizuota savikaina ir pripažįstant kiekvieno obligacijos atpirkimo pelną ar nuostolį.

4FTN. Tokiais atvejais, kaip anksčiau pateiktame straipsnyje apibūdinti atvejai, pirminio pripažinimo metu finansinio turto ir finansinių išpareigojimų pateikimas tikrąja verte pelno (nuostolių) ataskaitoje, kai paprastai toks finansinis turtas ir finansiniai išpareigojimai tokiu būdu nevertinami, panaikina ar sumažina vertinimo ar pripažinimo neatitikimą ir duoda svarbesnės informacijos. Dėl praktiškų priežasčių ūkio subjektui nereikia sudaryti sandorių dėl viso turto ir išpareigojimų, dėl kurių tuo pačiu metu atsiranda vertinimo ar pripažinimo neatitikimas. Nedidelis skirtumas tarp jų datų galimas, jeigu kiekvienas sandoris pirminio pripažinimo metu bus vertinamas tikrąja verte pelno (nuostolių) ataskaitoje ir jeigu tuo metu planuojama įvykdyti kitus likusius sandorius.

4GTN. Būtų blogai tik kai kurį finansinį turtą ir finansinius išpareigojimus, lemiančius neatitikimą, pateikti tikrąja verte pelno (nuostolių) ataskaitoje, jeigu dėl to minėtas neatitikimas nebūtų panaikintas ar nesumažėtų ir, vadinasi, nebūtų pateikta svarbesnė informacija. Tačiau būtų galima klasifikuoti tik kai kurį panašų finansinį turtą arba kai kuriuos panašius finansinius išpareigojimus, jeigu tai padėtų reikšmingai sumažinti (galbūt net labiau nei naudojant kitas leistinas klasifikacijas) minėtą neatitikimą. Pavyzdžiui, sakykime, kad ūkio subjektas turi kelis panašius finansinius išpareigojimus, kurių bendra suma yra lygi 100 PV ⁽¹⁾, ir turi kelis panašaus finansinio turto vienetų, kurių bendra suma siekia 50 PV, tačiau kurie vertinami skirtingai. Ūkio subjektas gali gerokai sumažinti vertinimo neatitikimą, pirminio pripažinimo metu visą turtą ir tik kelis išpareigojimus (pavyzdžiui, atskirus išpareigojimus, kurių bendra suma yra 45 PV) pripažindamas tikrąja verte pelno (nuostolių) ataskaitoje. Tačiau kadangi vertinimą tikrąja verte pelno (nuostolių) ataskaitoje galima taikyti tik visai finansinei priemonei, šiame pavyzdyje ūkio subjektas taip pripažinti privalo vieną ar kelis tokius išpareigojimus. Ūkio subjektas minėtu būdu negali pripažinti nei išpareigojimo komponento (pvz., vertės pokyčių, priskiriamų tik vienos rūšies rizikai, tokių kaip lyginamosios palūkanų normos pokyčiai), nei jo dalies (t. y. procentinės dalies).

9 straipsnio b punkto ii papunktis: finansinio turto grupė, finansinių išpareigojimų grupė ar jų abiejų grupė valdoma ir jos rezultatai vertinami tikrąja verte pagal patvirtintą rizikos valdymo ir investavimo strategiją.

4HTN. Ūkio subjektas gali valdyti ir vertinti finansinio turto grupės, finansinių išpareigojimų grupės ar jų abiejų grupės rezultatus tokiu būdu, kuris užtikrina, kad, vertinant tokią grupę pateikiant tikrąja verte pelno (nuostolių) ataskaitoje, būtų pateikta svarbesnė informacija. Šiuo atveju svarbiausia yra tai, kaip ūkio subjektas valdo ir vertina rezultatus, o ne jo finansinių priemonių pobūdis.

⁽¹⁾ Šiame standarte pinigų sumos išreiškiamos pinigų vienetais (PV).

4ITN. Toliau pateiktuose pavyzdžiuose nurodoma, kada ši sąlyga gali būti įvykdyta. Visais atvejais ūkio subjektas gali naudotis šia sąlyga pripažindamas finansinį turtą ar finansinius išpareigojimus tikrąja verte pelno (nuostolių) ataskaitoje tik tuo atveju, jeigu jis laikosi 9 straipsnio b punkto ii papunktyje nustatyto principo.

- a) Ūkio subjektas yra bendro kapitalo įmonė, kolektyvinio investavimo fondas, patikėjimo fondas ar panašus ūkio subjektas, kuris investuoja į finansinį turtą, siekdamas gauti dalį jo duodamo bendrojo pelno palūkanomis, dividendais ir dėl tikrosios vertės pasikeitimo. 28-ajame ir 31-ajame TAS leidžiama tokių investicijų nepriskirti šių standartų taikymo sričiai, jeigu pelno (nuostolių) ataskaitoje jos bus vertinamos tikrąja verte. Tą pačią apskaitos politiką ūkio subjektas gali taikyti kitoms investicijoms, kurios išigijamos siekiant valdomo bendrojo pelno, tačiau poveikis, kurį ūkio subjektas daro toms investicijoms, yra nepakankamas, kad jas būtų galima priskirti 28-ojo ar 31-ojo TAS taikymo sričiai.
- b) Ūkio subjektas turi finansinį turtą ir finansinius išpareigojimus, kuriems būdinga vienos ar kelių rūšių valdoma rizika ir kuri vertinami tikrąja verte pagal oficialiai dokumentais patvirtintą turto ir išpareigojimų valdymo politiką. Kaip pavyzdį galima nurodyti ūkio subjektą, kuris išleidžia struktūrizuotus produktus, sudarytus iš įvairių įterptųjų išvestinių finansinių priemonių, ir valdo riziką vertindamas tikrąja verte, naudodamas išvestinių ir neišvestinių finansinių priemonių derinį. Panašus pavyzdys gali būti, kai ūkio subjektas suteikia lyginamosios palūkanų normos paskolas ir valdo palūkanų normos riziką naudodamas išvestinių ir neišvestinių finansinių priemonių derinį.
- c) Ūkio subjektas yra draudikas, turintis finansinio turto portfelį, tą portfelį valdantis taip, kad padidintų jo duodamą bendrąjį pelną (t. y. palūkanas arba dividendus ir tikrosios vertės pokyčius), ir pagal jį vertina savo rezultatus. Minėtas portfelis gali būti laikomas konkrečioms išpareigojimų, nuosavybei ar jiems abiem finansuoti. Jeigu portfelis yra laikomas konkrečioms išpareigojimų finansuoti, turtas gali atitikti 9 straipsnio b punkto ii papunktyje nustatytą sąlygą, neatsižvelgiant į tai, ar draudikas išpareigojimus taip pat valdo ir vertina tikrąja verte. 9 straipsnio b punkto ii papunktyje nustatyta sąlyga gali būti įvykdyta tada, kai draudiko tikslas yra padidinti bendrąjį pelną iš turto per ilgesnį laikotarpį net ir tuo atveju, kai dalyvaujančių sutarčių turėtojams mokamos sumos atsižvelgiant į kitus veiksnius, kai pelnas gaunamas per trumpesnį laikotarpį (pvz., per metus), arba draudiko pasirinkimu.

4JTN. Kaip anksčiau minėta, ši sąlyga priklauso nuo to, kaip ūkio subjektas valdo ir vertina analizuojamų finansinių priemonių grupės rezultatus. Vadinasi (taikant reikalavimą dėl klasifikavimo pirminio pripažinimo metu), ūkio subjektas, kuris finansines priemones pelno (nuostolių) ataskaitoje tikrąja verte pateikia pagal sąlygą, tokiu būdu turi klasifikuoti visas finansines priemones, atitinkančias tokio klasifikavimo kriterijus, kurios yra valdomos ir vertinamos bendrai.

4KTN. Raštu parengta ūkio subjekto strategija neturi būti labai plati, tačiau pakankama, kad atitiktų 9 straipsnio b punkto ii papunktį. Tokios strategijos nereikia rengti kiekvienam atskiram objektui, ji gali apimti visą portfelį. Pavyzdžiui, jeigu ūkio subjekto aukščiausiųjų vadovų patvirtinta skyriaus finansinių rezultatų valdymo sistema aiškiai rodo, kad jo rezultatai vertinami pagal bendrąjį pelną, daugiau nereikia jokių papildomų dokumentų, patvirtinančių atitiktį 9 straipsnio b punkto ii papunkčiui.

Faktinių palūkanų norma

5TN. Kai kuriais atvejais finansinis turtas įgyjamas su didele nuolaida, atspindinčia patirtus kredito nuostolius. Ūkio subjektai tokius patirtus kredito nuostolius įtraukia į vertinamus pinigų srautus, skaičiuodami faktinių palūkanų normą.

6TN. Taikydamas faktinių palūkanų metodą, ūkio subjektas paprastai amortizuoja bet kokius mokesčius, sumokėtas ar gautas sumas, sandorių išlaidas ir kitas priemokas ar nuolaidas, įtrauktas skaičiuojant faktinių palūkanų normą per numatomą finansinės priemonės naudojimo laikotarpį. Tačiau turi būti naudojamas trumpesnis laikotarpis, jeigu tai yra laikotarpis, su kuriuo siejami atlygiai, sumokėtos ar gautos sumos, sandorio išlaidos, priemokos ar nuolaidos. Tai gali būti tuo atveju, kai kintamasis, su kuriuo yra susiję atlygiai, sumokėtos ar gautos sumos, sandorio išlaidos, priemokos ar nuolaidos, yra perkainojamas pagal rinkos normas prieš numatytą priemonės naudojimo pabaigą. Tokiu atveju tinkamas amortizacijos laikotarpis yra laikas iki kitos tokios kainų keitimo datos. Pavyzdžiui, jeigu priemoka ar nuolaida, skirta laisvai kintančios normos priemonei, atspindi palūkanas, susikaupusias nuo tada, kai jos buvo sumokėtos paskutinį kartą, ar rinkos palūkanų normų pokyčius nuo tada, kai laisvai kintanti palūkanų norma buvo patikslinta pagal rinkos palūkanų normas, ji turi būti amortizuojama per laikotarpį iki tos datos, kurią laisvai kintančios palūkanų normos vėl bus tikslinamos pagal rinkos palūkanų normas. Taip yra todėl, kad priemoka ar nuolaida yra susijusi su laikotarpiu iki naujos palūkanų normos nustatymo datos, nes tą datą su priemoka ar nuolaida siejamas kintamasis (t. y. palūkanų norma) yra nustatomas pagal rinkos palūkanų normas. Tačiau, jeigu priemoka ar nuolaida atsiranda dėl kredito kainų skirtumo pokyčių, viršijančių šioje finansinėje priemonėje nurodytą laisvai kintančią palūkanų normą ar kitus kintamuosius, kurie netikslinami pagal rinkos palūkanų normas, ji turi būti amortizuojama per visą numatomą finansinės priemonės naudojimo laikotarpį.

- 7TN. Periodiškas laisvai kintančios palūkanų normos finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų pinigų srautų įvertinimas reikalingas dėl to, kad jie atitiktų rinkos palūkanų normų pokyčius, keičia faktinių palūkanų normą. Jeigu laisvai kintančios palūkanų normos finansinis turtas arba finansiniai įsipareigojimai iš pradžių buvo pripažinti suma, lygia pagrindinei sumai, gautinai ar mokėtinai termino pabaigoje, tai būsimų palūkanų mokėjimų kartotinis įvertinimas nedaro didelio poveikio to turto ar įsipareigojimo balansinei vertei.
- 8TN. Ūkio subjektas, kuris peržiūri savo išmokamų ar gaunamų sumų įvertinimus, tikslina finansinio turto ar finansinio įsipareigojimo (ar finansinių priemonių grupės) balansinę vertę, kad ši atitiktų faktinius ir patikrintus įvertintus pinigų srautus. Ūkio subjektas perskaičiuoja balansinę vertę, apskaičiuodamas įvertintų būsimų pinigų srautų dabartinę vertę, naudodamas finansinės priemonės pirminę faktinių palūkanų normą. Tikslinimo rezultatas pateikiamas pelnu ar nuostoliais kaip pajamos arba sąnaudos. Jei finansinis turtas pergrupuotas pagal 50B, 50D arba 50E straipsnį ir ūkio subjektas vėliau padidina būsimų pinigų įplaukų įvertinimus dėl padidėjusio tų pinigų įplaukų padengimo, šio padidėjimo poveikis pripažįstamas ne tikslinant balansinę vertę įvertinimo pakeitimo datą, o tikslinant faktinių palūkanų normą nuo įvertinimo pakeitimo datos.

Išvestinės finansinės priemonės

- 9TN. Tipiški išvestinių finansinių priemonių pavyzdžiai yra ateities ir išankstiniai, apsigkeitimo ir pasirinkimo sandoriai. Išvestinė finansinė priemonė paprastai turi sąlyginę sumą, kuria gali būti valiutos vienetų suma, akcijų skaičius, svorio ir kiekio ir kitų sutartyje nurodytų vienetų skaičius. Tačiau išvestinės finansinės priemonės sąlygos nereikalauja, kad jos turėtojas ar ją pasirašęs ūkio subjektas investuotų ar gautų šią sąlyginę sumą sutarties pradžioje. Kita vertus, išvestinei finansinei priemonei gali pririnkti fiksuoto mokėjimo ar kintamos (tačiau ne proporcingai, kintant pagrindinei sumai) sumos dėl tam tikro ateities įvykio, nesusijusio su sąlygine suma. Pavyzdžiui, sutartyje gali būti nustatytas reikalavimas sumokėti fiksuotą 1 000 PV ⁽¹⁾ sumą, jeigu šešių mėnesių LIBOR palūkanų norma padidėja 100 bazinių punktų. Toks sandoris yra išvestinė finansinė priemonė, jeigu sąlyginė suma net nenurodyta.
- 10TN. Išvestinės finansinės priemonės apibrėžimas, pateiktas šiame standarte, apima ir sutartis, pagal kurias atsiskaitoma pagrindinėmis sumomis (pvz., išankstinė fiksuotos palūkanų normos skolos priemonės įsigijimo sutartis). Ūkio subjektas gali turėti nefinansinio turto pirkimo ar pardavimo sutartį, pagal kurią atsiskaitoma grynaisiais pinigais, kita finansine priemone ar pasikeičiant finansinėmis priemonėmis (pvz., sutartį dėl biržos prekės pirkimo ar pardavimo už nustatytą kainą sutartą datą ateityje). Tokia sutarčiai yra taikomas šis standartas, išskyrus tą atvejį, kai jos sudarymo ir vykdymo tikslas yra ūkio subjekto numatomiems pirkimo, pardavimo ar naudojimo poreikiams tenkinti pateikti nefinansinį turtą (žr. 5–7 straipsnius).
- 11TN. Viena iš pagrindinių išvestinės finansinės priemonės savybių yra tai, kad jos pirminė grynoji investicija yra mažesnė už investicijas, reikalingas kitų rūšių sutartims, kurioms rinkos veiksmų pokyčiai daro panašų poveikį. Pasirinkimo sandoris atitinka šį apibrėžimą, nes priemoka yra mažesnė už investiciją, kuri būtų reikalinga įsigyti pagrindinei finansinei priemonei, su kuria yra susijęs šis pasirinkimo sandoris. Apsikeitimo valiuta sandoris, pagal kurį turi būti pasikeista skirtingomis valiutomis, turinčiomis vienodas tikrąsias vertes, atitinka minėtą apibrėžimą, nes jo pirminė grynoji investicija yra lygi nuliui.
- 12TN. Sudarius įprastinę pirkimo ar pardavimo sutartį, atsiranda pastovios kainos įsipareigojimas per laikotarpį nuo pardavimo iki atsiskaitymo datos, atitinkantis išvestinės finansinės priemonės apibrėžimą. Vis dėlto tokia sutartis nepripažįstama išvestine finansine priemone, nes minėtas įsipareigojimas yra trumpalaikis. Šiame standarte yra numatyta speciali tokių įprastinių sutarčių apskaita (žr. 38 ir 53TN–56TN straipsnius).
- 12ATN. Išvestinės finansinės priemonės apibrėžimas taikomas nefinansiniams kintamiesiems, kurie nėra būdingi sutarties šaliai. Jie apima nuostolių dėl žemės drejbimo konkrečiame regione indeksą ir temperatūrų konkrečiame mieste indeksą. Nefinansiniai kintamieji, priskiriami sutarties šaliai, apima įvyksiantį arba neįvyksiantį gaisrą, kuris gali sugadinti ar sunaikinti sutarties šalies turtą. Nefinansinio turto tikrosios vertės pokyčio rizika priskiriama jo savininkui, jeigu tikrosios vertės pokyčiai priklauso ne tik nuo tokio turto (finansinio kintamojo) rinkos kainų, bet ir nuo turimo konkretaus nefinansinio turto (nefinansinio kintamojo) sąlygų. Pavyzdžiui, jeigu dėl konkretaus automobilio likutinės vertės garantijos suteikėjas patiria automobilio fizinės būklės pokyčio riziką, o automobilio likutinės vertės pokyčio riziką patiria automobilio savininkas.
- Sandorio išlaidos**
- 13TN. Sandorio išlaidos apima mokesčius ir komisinius, mokamus agentams (taip pat darbuotojams, kurie yra prekybos agentai), konsultantams, makleriams ir prekybos tarpininkams, priežiūros institucijų ir vertybinių popierių biržų rinkliavas, taip pat pervedimo mokesčius ir muitus. Sandorio išlaidos neapima skolos priemonių arba nuolaidų, finansavimo išlaidų, vidaus administracinių arba valdymo išlaidų.

⁽¹⁾ Šiame standarte pinigų sumos išreiškiamos pinigų vienetais (PV).

Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai laikomi prekybai

14TN. Prekyba paprastai atspindi aktyvų ir dažną pirkimą ar pardavimą, o prekybai laikomos finansinės priemonės paprastai naudojamos siekiant gauti pelną dėl trumpalaikių kainos ar prekybos tarpininkų antkainių svyravimų.

15TN. Prekybiniai finansiniai įsipareigojimai, be kita ko, yra:

- a) išvestiniai įsipareigojimai, kurie apskaitomi ne kaip apsidraudimo priemonės;
- b) prievolės perduoti finansinį turtą, kurį skolinasi „greitasis pardavėjas“ (t. y. ūkio subjektas, parduodantis finansinį turtą, kurį jis pasiskolino, bet kuris jam dar nepriklauso);
- c) finansiniai įsipareigojimai, kurie prisiimami ketinant juos artimiausiu metu atpirkti (pvz., kotiruojama skolos priemonė, kurią emitentas gali greitai atpirkti, jeigu artimiausiu laiku pasikeis jos tikroji vertė); ir
- d) finansiniai įsipareigojimai, kurie yra bendrai tvarkomų identifikuojamų finansinių priemonių portfelio dalis, jeigu yra įrodymų, kad jie neseniai buvo naudojami trumpalaikiam pelnui gauti.

Tai, kad įsipareigojimas yra naudojamas prekybinei veiklai finansuoti, nereiškia, kad jis laikomas prekybai.

Investicijos, laikomos iki termino pabaigos

16TN. Ūkio subjektas investicijos į fiksuoto termino finansinį turtą neketina laikyti iki termino, jeigu:

- a) jis ketina šį finansinį turtą laikyti neapibrėžtą laikotarpį;
- b) ūkio subjektas yra pasirengęs parduoti finansinį turtą (išskyrus tuos atvejus, kai susidaro išimtinė situacija, kurios ūkio subjektas negalėjo pagrįstai numatyti) dėl rinkos palūkanų normų arba rizikos, likvidumo poreikių, galimų pakaitinių finansinių priemonių prieinamumo ir jų pelningumo, finansavimo šaltinių ir sąlygų arba užsienio valiutos kurso pokyčių rizikos; arba
- c) emitentas turi teisę atsiskaityti už finansinį turtą suma, žymiai mažesne už jo amortizuotą savikainą.

17TN. Skolos finansinė priemonė su kintama palūkanų norma gali atitikti iki termino pabaigos laikomos investicijos kriterijus. Nuosavybės priemonės negali būti iki termino pabaigos laikomos investicijos, nes jų galiojimo terminas yra neribotas (pvz., paprastosios akcijos), arba sumos, kurias jų turėtojas galėtų gauti, gali nenumatyti pasikeisti (pvz., akcijų pasirinkimo sandoriai, varantai ir panašios teisės). Atsižvelgiant į iki termino pabaigos laikomų investicijų apibrėžimą, fiksuoti arba nustatomi mokėjimai ir fiksuotas terminas reiškia, kad sutartimi įformintas susitarimas nustato finansinės priemonės turėtojiui mokėjimų sumas ir datas, pvz., palūkanas ir pagrindinius mokėjimus. Didelė mokėjimo įsipareigojimo neįvykdymo rizika netrukdo finansinį turtą klasifikuoti kaip laikomą iki termino pabaigos, kol jo sutartiniai mokėjimai yra fiksuoti ar gali būti nustatyti, taip pat kol jis atitinka kitus tokio klasifikavimo kriterijus. Jeigu ilgalaikės skolos priemonės sąlygos numato mokėti palūkanas neapibrėžtą laikotarpį, tokia finansinė priemonė negali būti pripažįstama laikoma iki termino pabaigos, kadangi termino pabaigos data nežinoma.

18TN. Emitento išpirktinas turtas atitinka iki termino pabaigos laikomos investicijos kriterijus, jeigu šio turto turėtojas ketina ir gali jį laikyti iki pareikalavimo ar iki termino pabaigos ir atgautų beveik visą jo balansinę vertę. Įvykdytas emitento pasirinkimo pirkti sandoris paprasčiausiai priartina tokio turto galutinį terminą. Tačiau jeigu finansinio turto gali būti pareikalauta tokiu pagrindu, dėl kurio jo turėtojas gali neatgauti iš esmės visos jo balansinės vertės sumos, toks finansinis turtas negali būti klasifikuojamas kaip iki termino pabaigos laikoma investicija. Nustatydamas, ar bus galima susigrąžinti beveik visą balansinę vertę, ūkio subjektas įvertina visas sumokėtas priemokas ir kapitalizuotas sandorio išlaidas.

19TN. Parduodamas finansinis turtas (t. y. kurio turėtojas turi teisę reikalauti, kad suteikėjas grąžintų ar išpirktų finansinį turtą iki termino pabaigos) negali būti klasifikuojamas kaip investicija, laikoma iki termino pabaigos, nes mokėjimas už finansinio turto pardavimo elementą neatitinka ketinimo finansinį turtą laikyti iki termino pabaigos.

20TN. Beveik viso finansinio turto įvertinimas tikrąja verte yra tinkamesnis už vertinimą amortizuota savikaina. Turto, laikomo iki termino pabaigos, klasifikacija yra išimtis, tačiau tik tada, jeigu ūkio subjektas pagrįstai ketina ir gali laikyti investiciją iki termino pabaigos. Kada ūkio subjekto veiksmai kelia abejonių dėl jo ketinimo ir galimybės laikyti tokias investicijas iki termino pabaigos, pagal 9 straipsnį šios išimties negalima taikyti tam tikrą laikotarpį.

- 21TN. Ūkio subjektas, įvertindamas, ar iš tikrųjų jis ketina ir gali laikyti investiciją iki termino pabaigos, neturi analizuoti atsitiktinių nelaimingų atvejų, kurių tikimybė yra labai maža, pavyzdžiui, banko apipilėjimas arba panaši situacija, daranti poveikį draudikui.
- 22TN. Kadangi pardavimai iki termino pabaigos gali atitikti 9 straipsnyje nurodytą sąlygą, ūkio subjekto ketinimas laikyti kitas investicijas iki termino pabaigos neturėtų kelti abejonų, jeigu tokie pardavimai vykdomi dėl vienos iš toliau išvardytuose punktuose nurodytų priežasčių:
- a) reikšmingas emitento finansinio pajėgumo sumažėjimas. Pavyzdžiui, pardavimas po to, kai sumažėja nepasiklausomos reitingų agentūros suteiktas reitingas, kuris nebūtinai turi kelti abejonų dėl ūkio subjekto ketinimo laikyti kitas investicijas iki termino pabaigos, jeigu toks mažesnis reitingas rodo žymų emitento finansinio pajėgumo sumažėjimą, kurį nustato išorinė reitingų agentūra pirminio pripažinimo metu. Kai ūkio subjektas naudoja vidinį rizikos įvertinimą, jo pokyčiai taip pat gali padėti nustatyti emitentus, kurių finansinis pajėgumas labai sumažėjo, jeigu ūkio subjekto taikomas vidaus reitingų suteikimo būdas ir tų reitingų pokyčiai užtikrina patikimą ir objektyvų emitentų finansinio pajėgumo įvertinimą. Jeigu yra įrodymų, kad sumažėjo finansinio turto vertė (žr. 58 ir 59 straipsnius), finansinio pajėgumo sumažėjimas dažnai laikomas svarbiu veiksniu;
 - b) mokesčių įstatymų pakeitimas, panaikinant ar labai sumažinantis iki termino pabaigos laikomai investicijai taikomų palūkanų neapmokestinimo galimybę (išskyrus mokesčių įstatymų pakeitimus, susijusius su palūkanų pajamoms taikomų ribinių mokesčių normų peržiūrėjimu);
 - c) didelis verslo jungimas ar perleidimas (pvz., segmento pardavimas), dėl kurio reikia būtinai parduoti ar perduoti iki termino pabaigos laikomas investicijas, siekiant išlaikyti esamą ūkio subjekto palūkanų normų rizikos lygį ar kredito rizikos politiką (nors pats verslo jungimas yra ūkio subjekto kontroliuojamas įvykis, bet jo investicijų portfelio pokyčiai, skirti esamam palūkanų normų rizikos lygiui ar kredito rizikos politikai išlaikyti gali būti reikšmingesni, nei tikėtasi);
 - d) įstatymų ar priežiūros reikalavimų pakeitimas, dėl kurio labai pasikeičia leistinos investicijos sudėtis arba didžiausia tam tikrų rūšių investicijų suma, ir dėl to ūkio subjektui tenka perleisti iki termino pabaigos laikomą investiciją;
 - e) daug didesnio tam tikro sektoriaus kapitalo reikalavimų nustatymas, dėl kurio ūkio subjektui tenka sumažinti savo veiklos apimtį parduodant iki termino pabaigos laikomas investicijas;
 - f) reikšmingas iki termino pabaigos laikomų investicijų rizikos koeficientų, naudojamų kapitalo rizikos priežiūros tikslais, padidėjimas.
- 23TN. Laikoma, kad ūkio subjektas neįrodo, kad gali iki termino pabaigos laikyti investicijos į nustatyto termino finansinį turtą, jeigu:
- a) jis neturi finansinių išteklių, kurių reikia investicijai iki termino pabaigos toliau finansuoti; arba
 - b) jam taikomi teisiniai ar kitokie apribojimai, kurie gali sumažinti jo ketinimą laikyti finansinį turtą iki termino pabaigos. (Tačiau emitento pasirinkimo pirkti sandoris nebūtinai mažina ūkio subjekto ketinimą laikyti finansinį turtą iki termino pabaigos – žr. 18TN straipsnį).
- 24TN. Aplinkybės, kitos nei nurodytos 16TN–23TN straipsniuose, taip pat gali rodyti, kad ūkio subjektas iš tikrųjų neketina arba negali laikyti investicijos iki termino pabaigos.
- 25TN. Ūkio subjektas įvertina savo ketinimą ir sugebėjimą laikyti investicijas iki termino pabaigos ne tik šio finansinio turto pirminio pripažinimo metu, bet ir kiekvieną vėlesnio balanso datą.

Paskolos ir gautinos sumos

- 26TN. Visas neišvestinis finansinis turtas su pastoviais ar nustatomais mokėjimais (įskaitant paskolų turtą, sumas, gautinas iš pirkėjų, investicijas į skolos priemones ir bankuose laikomus indėlius) gali atitikti paskolų ir gautinų sumų apibrėžimą. Tačiau finansinis turtas, kotiruojamas aktyviojoje rinkoje (pvz., kotiruojama skolos priemonė, žr. 71TN straipsnį), neatitinka paskolos ar gautinos sumos pripažinimo kriterijų. Finansinis turtas, neatitinkantis paskolų ir gautinų sumų apibrėžimo, gali būti pripažįstamas kaip iki termino pabaigos laikoma investicija, jeigu jis atitinka tokio pripažinimo sąlygas (žr. 9 ir 16TN–25TN straipsnius). Finansinio turto, kuris kitu atveju būtų pripažįstamas kaip paskola ar gautina suma, pirminio pripažinimo metu ūkio subjektas gali jį klasifikuoti kaip finansinį turtą, pelno (nuostolių) ataskaitoje vertinamą tikrąją vertę ar kaip galimą parduoti turtą.

ĮTERPTOSIOS IŠVESTINĖS FINANSINĖS PRIEMONĖS (10–13 straipsniai)

- 27TN. Jeigu pagrindinėje sutartyje termino pabaiga nėra patvirtinta arba iš anksto numatyta, taip pat parodoma ūkio subjekto grynojo turto likutinė dalis, tai jos ekonominė nauda ir rizikos rūšys prilygsta nuosavybės priemonei, o įterptoji išvestinė finansinė priemonė turėtų turėti tokius pačius nuosavybės požymius, susijusius su tuo pačiu ūkio subjektu, kad būtų galima ją laikyti glaudžiai susijusia. Jeigu pagrindinė sutartis nėra nuosavybės priemonė ir atitinka finansinės priemonės apibrėžimą, tai jos ekonominės nauda ir rizikos rūšys prilygsta skolos priemonei.
- 28TN. Įterptoji išvestinė finansinė priemonė be pasirinkimo teisių (pvz., įterptas išankstinis ar apsigyvenimo sandoris) atskiriama nuo jos pagrindinės sutarties remiantis nustatytais jos ar numanomomis sąlygomis taip, kad pirminio pripažinimo metu jos vertė būtų įvertinama nuliui. Įterptoji išvestinė finansinė priemonė, pagrįsta pasirinkimo teise (pvz., įterptas pirkimo, pardavimo, mainų, viršutinės arba apatinės ribos pasirinkimo sandoris), atskiriama nuo pagrindinės sutarties remiantis nustatytais pasirinkimo sandorio sąlygomis. Pagrindinės priemonės pirminė balansinė vertė yra jos likvidacinė vertė, atskyrus įterptąją išvestinę finansinę priemonę.
- 29TN. Paprastai dauguma esamų įterptųjų išvestinių finansinių priemonių, įterptų į tą pačią priemonę, laikomos viena mišria įterptąja išvestine priemone. Tačiau įterptosios išvestinės priemonės, pripažįstamos kaip nuosavybė (žr. 32-ąjį TAS), apskaitomos atskirai nuo pripažintų turtu arba įsipareigojimais. Be to, jeigu priemonė turi daugiau negu vieną įterptąją išvestinę finansinę priemonę, o šios išvestinės finansinės priemonės siejamos su skirtingomis rizikos rūšimis, gali būti lengvai atskirtos viena nuo kitos ir nepriklausomos, jos apskaitomos atskirai.
- 30TN. Toliau pateiktuose pavyzdžiuose įterptosios išvestinės finansinės priemonės ekonominiai kriterijai ir rizikos rūšys nelaikomos glaudžiai susijusiomis su pagrindine sutartimi (11 straipsnio a punktas). Pagal šiuos pavyzdžius, jeigu atitinka 11 straipsnio b ir c punktų sąlygas, ūkio subjektas išvestinę finansinę priemonę apskaito atskirai nuo pagrindinės sutarties:
- a) pardavimo pasirinkimo sandoris, įterptas į finansinę priemonę, suteikiančią teisę jos turėtojui pareikalauti iš išleidėjo, kad šis iš naujo įsigytų priemonę už grynusius pinigus ar kitokį turtą, kurio vertė kinta dėl nuosavybės, biržos prekių kainų ar indeksų pokyčių, nėra glaudžiai susijęs su pagrindine skolos priemone;
 - b) pirkimo pasirinkimo sandoris, įterptas į nuosavybės priemonę, suteikiančią teisę jos išleidėjui iš naujo įsigyti šią nuosavybės priemonę už nustatytą kainą, žvelgiant turėtojo požiūriu, nėra glaudžiai susijęs su pagrindine nuosavybės priemone (o išleidėjo požiūriu pirkimo pasirinkimo sandoris yra nuosavybės priemonė, jeigu atitinka tokios klasifikacijos kriterijus, apibrėžiamus 32-ajame TAS. Tokiu atveju minėtas pasirinkimo sandoris nenagrinėjamas šiame standarte);
 - c) pasirinkimo sandoris arba automatiškas atidėjimas skolos priemonės galiojimui pratęsti nėra glaudžiai susijęs su pagrindine skolos priemone, išskyrus atvejį, kada pratęsimo metu būtų koreguojama pagal vidutinę to meto rinkos palūkanų normą. Jeigu ūkio subjektas išleidžia skolos priemonę, o jos turėtojas dėl jos pasirašo pirkimo pasirinkimo sandorį trečiajam šaliai, tai išleidėjas laiko šį pirkimo pasirinkimo sandorį pratęsiančiu skolos priemonės galiojimo laiką, jeigu iš išleidėjo gali būti pareikalauta dalyvauti arba palengvinti skolos priemonės perpardavimą pirkimo pasirinkimo sandorio panaudojimo atveju;
 - d) indeksuotos nuosavybės palūkanos ar pagrindiniai mokėjimai, įterpti į pagrindinę skolos priemonę ar draudimo sutartį, dėl kurios indeksuojama nuosavybės priemonės vertė pagal palūkanų ar pagrindinę sumą, nėra glaudžiai susiję su pagrindine priemone, nes pagrindinei ir išvestinei finansinėms priemonėms būdingos rizikos rūšys nėra panašios;
 - e) indeksuotos biržos prekių palūkanos ar pagrindiniai mokėjimai, įterpti į pagrindinę skolos priemonę ar draudimo sutartį, dėl kurios palūkanų ar pagrindinės sumos kiekis yra indeksuojamas pagal biržos prekių kainą, pvz., aukso, nėra glaudžiai susiję su pagrindine priemone, nes pagrindinei ir įterptinei išvestinei finansinėms priemonėms būdingos rizikos rūšys nėra panašios;
 - f) nuosavybės konvertavimo elementas, įterptas į konvertuojamą skolos priemonę, nėra glaudžiai susijęs su pagrindine skolos priemone, turėtojo požiūriu (o išleidėjui nuosavybės konvertavimo pasirinkimo sandoris yra nuosavybės priemonė, kuriai netaikomas šis standartas, jeigu toks sandoris atitinka klasifikavimo sąlygas pagal 32-ąjį TAS);
 - g) į pagrindinę skolos sutartį ar pagrindinę draudimo sutartį įterpti pasirinkimo pirkti, parduoti ar iš anksto mokėti sandoriai nėra susiję su pagrindine sutartimi, išskyrus atvejį, kada pasirinkimo sandorio įvykdymo kaina kiekvieno įvykdymo datą yra apytikriai lygi pagrindinės skolos priemonės amortizuotai savikainai ar pagrindinės draudimo sutarties balansinei vertei. Konvertuojamos skolos priemonės su įterptu pasirinkimo pirkti arba parduoti sandorio elementu išleidėjo požiūriu, įvertinimas, ar pasirinkimo pirkti arba parduoti sandoris yra artimai susijęs su pagrindine skolos sutartimi, atliekamas prieš atskiriant nuosavybės elementą pagal 32-ąjį TAS;

- h) kredito išvestinės finansinės priemonės, įterptos į pagrindinę skolos priemonę ir leidžiančios vienai šaliai (naudos gavėjui) perduoti tam tikro turto, kuris gali jam ir nepriklausyti, kredito riziką kitai šaliai (garantuotojui), nėra glaudžiai susijusios su pagrindine skolos priemone. Tokios išvestinės finansinės kredito priemonės leidžia garantuotojui prisiimti kredito riziką, susijusią su minėtu turtu, tiesiogiai nesant jo savininku.

31TN. Mišrios priemonės pavyzdžiu gali būti finansinė priemonė, duodanti jos turėtojai teisę perduoti ją atgal išleidėjui už grynusius pinigus ar kitą finansinį turtą, kintantį dėl nuosavybės arba biržos prekių indekso, galinčio didėti ar mažėti, pokyčių (padengiamoji priemonė). Jeigu išleidėjas pirminio pripažinimo metu nepripažįsta padengiamosios priemonės finansiniu įsipareigojimu, vertinamu tikrąja verte pelno ar nuostolių ataskaitoje, tada įterptąją išvestinę finansinę priemonę (t. y. indeksuotą pagrindinį mokėjimą) reikalaujama atskirti pagal 11 straipsnį, nes pagrindinė sutartis yra skolos priemonė pagal 27TN straipsnį, o indeksuotas pagrindinis mokėjimas nėra glaudžiai susijęs su pagrindine skolos priemone pagal 30TN straipsnio a punktą. Kadangi pagrindinis mokėjimas gali didėti arba mažėti, įterptoji išvestinė finansinė priemonė yra nepasirenkamoji išvestinė finansinė priemonė, kurios vertė indeksuojama remiantis pagrindiniu kintamuoju.

32TN. Padengiamos priemonės, galinčios bet kuriuo metu būti atperkamos už grynąjį pinigų sumą, lygią ūkio subjekto grynojo turto vertės proporcingai daliai (pvz., atvirųjų kolektyvinio investavimo fondų investicinių vienetų arba tam tikrų su investiciniais vienetais susijusių investicinių produktų), įterptosios išvestinės finansinės priemonės atskyrimo poveikis ir kiekvieno komponento apskaita yra reikalinga įvertinti mišriai priemonei išperkamąją sumą, mokėtina balanso datą, jeigu turėtojas pasinaudoja savo teise perduoti priemonę atgal jos išleidėjui.

33TN. Toliau pateikiamuose pavyzdžiuose įterptosios išvestinės finansinės priemonės ekonominiai požymiai ir rizikos rūšys nėra glaudžiai susijusios su pagrindinės sutarties ekonominėmis charakteristikomis ir rizikos rūšimis. Šiuose pavyzdžiuose pateikiami atvejai, kada ūkio subjektas įterptosios išvestinės finansinės priemonės neapskaito atskirai nuo pagrindinės sutarties.

- a) Įterptoji išvestinė finansinė priemonė, pagrįsta palūkanų norma ar palūkanų normos indeksu, galinčiu pakeisti palūkanų sumą, kuri kitu atveju būtų mokama ar gaunama pagal palūkanas suteikiančią pagrindinę skolos sutartį ar draudimo sutartį, yra susijusi su pagrindine sutartimi, išskyrus atvejį, kada mišri sutartis gali būti vykdoma tokiu būdu, kai turėtojas iš esmės neatgauna visos savo pripažintos investicijos ar kai įterptinė išvestinė finansinė priemonė gali mažiausiai du kartus padidinti turėtojo pelno ir pelno norma gali būti dvigubai didesnė už rinkos pelno normą rinkoje gaunamą už sutartį su tokiomis sąlygomis.
- b) Įterpta mažiausia ar didžiausia skolos sutarties ar draudimo sutarties palūkanų normos riba yra glaudžiai susijusi su pagrindine sutartimi, jeigu viršutinė riba yra lygi rinkos palūkanų normai (arba viršija ją), o apatinė riba yra lygi rinkos palūkanų normai (arba yra mažesnė už ją) sutarties sudarymo metu, be to, viršutinė ir apatinė riba nėra veikiamos pagrindinės sutarties. Panašiai ir nuostatos, įtrauktos į sutartį pirkti arba perduoti turtą (pvz., biržos prekę), apibrėžiančios mažiausią ar didžiausią už turtą mokamą ar gaunamą kainą yra glaudžiai susijusios su pagrindine sutartimi tada, jei tiek didžiausia tiek mažiausia kaina sutarties pradžioje buvo prastesnės nei rinkos kaina ir joms nedarė įtakos pagrindinė sutartis.
- c) Įterptinė užsienio valiutos išvestinė finansinė priemonė, teikianti pagrindinės ar palūkanų sumos mokėjimų užsienio valiuta srautą ir įterpta į pagrindinę skolos priemonę (pvz., dvigubos valiutos obligacija), yra susijusi su pagrindine skolos priemone. Tokia išvestinė finansinė priemonė yra neatskiriama nuo pagrindinės priemonės, nes 21-ajame TAS „Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka“ reikalaujama, kad užsienio valiutos perskaiciavimo pelnas arba nuostoliai dėl piniginių straipsnių būtų pripažįstami pelno (nuostolių) ataskaitoje.
- d) Užsienio valiutos išvestinė finansinė priemonė, įterpta į pagrindinę sutartį, kuri yra draudimo sutartis arba nėra finansinė priemonė (pvz., nefinansinio turto, kurio kaina nurodyta užsienio valiuta, pirkimo ar pardavimo sutartis), yra susijusi su pagrindine sutartimi tada, jeigu ji nėra šios sutarties veikiamą, neturi pasirinkimo sandorio elemento ir turi būti mokama viena iš šių valiutų:
- i) bet kurios reikšmingos sutarties šalies funkcinė valiuta;
 - ii) valiuta, kuria paprastai nurodomos susijusios prekių ar paslaugų kainos komerciniuose viso pasaulio sandoriuose (pvz., JAV doleriai žalios naftos sandoriuose); arba
 - iii) valiuta, įprastai naudojama nefinansinio turto pirkimo ar pardavimo sandorio ekonominėje aplinkoje (pvz., santykinai stabili ir likvidžia valiuta, įprastai naudojama vietinio verslo sandoriuose ar prekyboje su užsieniu).

- e) Įterptas išvestinis išankstinio mokėjimo pasirinkimo sandoris, įterptas į vien tik palūkanų arba vien tik pagrindinės sumos perdavimo sutartį, yra glaudžiai susijęs su pagrindine sutartimi, jeigu ji: i) atsirado atskyrus teisę gauti finansinės priemonės, neturinčios įterptos išvestinės finansinės priemonės, pinigų srautus ir ii) neturi nė vienos sąlygos, kurios nėra pirminėje pagrindinėje skolos sutartyje.
- f) Pagrindinės nuomos sutarties įterptoji išvestinė finansinė priemonė yra glaudžiai susijusi su pagrindine sutartimi, jeigu ši įterptoji išvestinė finansinė priemonė yra: i) su infliacija susijęs indeksas, pvz., nuomos mokėjimai, susieti su vartojimo kainų indeksu (tuo atveju, jeigu nuoma nėra dalinė, o indeksas nėra susijęs su šio ūkio subjekto ekonominės aplinkos infliacija); ii) neapibrėžtieji nuomos mokesčiai, grindžiami susijusiu pardavimu; ar iii) neapibrėžtieji nuomos mokesčiai, grindžiami kintamomis palūkanų normomis.
- g) Vertybinių popierių paketas, įterptas į pagrindinę finansinę priemonę arba pagrindinę draudimo sutartį, yra artimai susijęs su pagrindine priemone ar pagrindine sutartimi, jeigu vertybinių popierių paketo mokėjimai yra vertinami dabartine paketo verte, kuri atitinka to turto tikrąją vertę. Su paketu susijusios sąlygos, yra sutarties sąlyga, kuri reikalauja apmokėjimų, nurodytų pagal vidinį ir išorinį investicinių fondų paketus.
- h) Išvestinė finansinė priemonė, įterpta į draudimo sutartį, yra artimai susijusi su pagrindine draudimo sutartimi, jeigu įterptoji išvestinė finansinė priemonė ir pagrindinė draudimo sutartis yra taip viena nuo kitos priklausomos, kad ūkio subjektas įterptos išvestinės finansinės priemonės negali įvertinti atskirai (t. y. be pagrindinės sutarties).

Priemonės, apimančios įterptąsias išvestines finansines priemones

33ATN. Kai ūkio subjektas sudaro mišrią (sudėtinę) priemonę, kuri apima vieną ar kelias įterptąsias išvestines finansines priemones, 11 straipsniu reikalaujama, kad jis identifikuotų tas išvestines finansines priemones, nustatytų, ar reikia jas atskirti nuo pagrindinės sutarties, o tas, kurias reikia atskirti, pirmą kartą pripažindamas ir vėliau įvertintų tikrąją vertę. Įvertinant rezultatus šiuos reikalavimus pritaikyti gali būti dar sudėtingiau ar labiau nepatiktima, nei vertinant visą priemonę tikrąją vertę ir parodant pelno (nuostolių) ataskaitoje. Dėl to šiuo standartu leidžiama visą priemonę vertinti tikrąją vertę per pelną ar nuostolius.

33BTN. Toks vertinimo pasirinkimas galimas, kai 11 straipsniu reikalaujama atskirti įterptąsias išvestines finansines priemones nuo pagrindinės sutarties arba draudžiama jas taip atskirti. Tačiau 11A straipsniu leidžiama nevertinti mišrių (sudėtinių) priemonių tikrąją vertę parodant pelno (nuostolių) ataskaitoje 11A straipsnio a ir b papunkčiuose nurodytais atvejais, nes draudimas nesumažintų sudėtingumo ar nepadidintų patikimumo.

PRIPAŽINIMAS IR PRIPAŽINIMO NUTRAUKIMAS (14–42 straipsniai)

Pirminis pripažinimas (14 straipsnis)

34TN. Vadovaudamasis 14 straipsnyje minimu principu ūkio subjektas pripažįsta visas savo sutartines teises ir prievoles pagal balanse esančias išvestines finansines priemones turtu ir įsipareigojimais, neįtraukiant tokių išvestinių finansinių priemonių, pagal kurias draudžiama finansinio turto perdavimą apskaityti kaip pardavimą (žr. 49TN straipsnį). Jeigu finansinio turto perdavimas neatitinka jo pripažinimo nutraukimo kriterijų, gavėjas perduoto turto savo turtu nepripažįsta (žr. 50TN straipsnį).

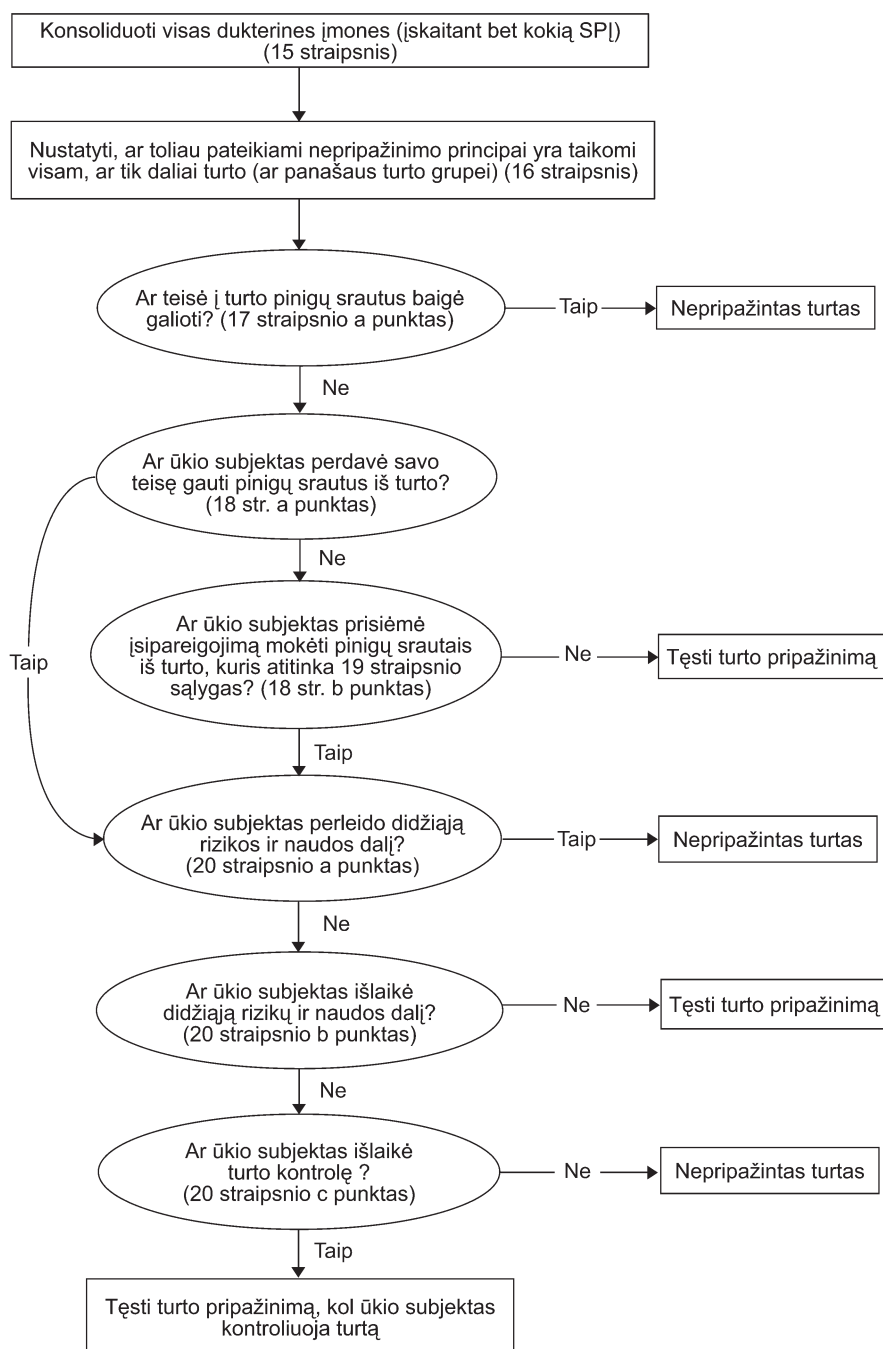
35TN. Toliau pateikiami 14 straipsnyje nurodyto principo taikymo pavyzdžiai:

- a) Besąlygiškai gautinos ir mokėtinos sumos pripažįstamos turtu arba įsipareigojimais, kai ūkio subjektas tampa sutarties šalimi ir dėl to turi juridinę teisę gauti arba juridinę prievolę mokėti grynusius pinigus.
- b) Dėl tvirto pasižadėjimo pirkti ar parduoti prekes ar paslaugas įsigijamas turtas ir prisiimami įsipareigojimai paprastai nepripažįstami tol, kol bent viena šalis neatlieka šių veiksmų pagal sutartį. Pavyzdžiui, ūkio subjektas, gavęs tvirtą užsakymą, paprastai pasižadėjimo metu nepripažįsta turto (o užsakymą pateikęs subjektas nepripažįsta įsipareigojimo), bet atideda pripažinimą tol, kol užsakytos prekės ar paslaugos bus išsiųstos, pristatytos ar suteiktos. Jeigu tvirtam pasižadėjimui pirkti ar parduoti nefinansinį turtą taikomas šis standartas remiantis 5–7 straipsniais, tai jų grynoji tikroji vertė pripažįstama turtu ar įsipareigojimu pasižadėjimo dieną (žr. toliau esantį c punktą). Be to, jeigu iki tol nepripažintas tvirtas pasižadėjimas tikrosios vertės apdraudimo sandoryje įvardijamas apdraustuoju objektu, bet koks grynosios tikrosios vertės pokytis, susijęs su apsidraudimu nuo rizikos, pripažįstamas turtu ar įsipareigojimu nuo apsidraudimo pradžios dienos (žr. 93 ir 94 straipsnius).

- c) Išankstinė sutartis, kuriai taikomas šis standartas (žr. 2–7 straipsnius), pripažįstama turtu arba įsipareigojimu pasižadėjimo dieną, o ne tada, kai atsiskaitoma. Kada ūkio subjektas tampa išankstinės sutarties šalimi, teisės ir prievolės tikrosios vertės dažnai būna lygios, taigi grynoji tikroji išankstinės sutarties vertė yra lygi nuliui. Jeigu teisės ir prievolės grynoji tikroji vertė kartu nėra lygi nuliui, sutartis pripažįstama turtu arba įsipareigojimu.
- d) Pasirinkimo sandorių sutartys, kurioms taikomas šis standartas (žr. 2–7 straipsnius), pripažįstamos turtu arba įsipareigojimais tada, kai turėtojas arba pasirašantysis tampa sutarties šalimi.
- e) Planuojami būsimi sandoriai, kad ir kokie tikėtini jie būtų, nėra nei turtas, nei įsipareigojimai, nes ūkio subjektas dar nėra tapęs sutarties šalimi.

Finansinio turto pripažinimo nutraukimas (15–37 straipsniai)

36TN. Toliau pateikiama schema iliustruojamas vertinimas dėl finansinio turto pripažinimo nutraukimo ir, jeigu taip – kokių mastu.



Susitarimai, pagal kuriuos ūkio subjektas pasilieka sutartines teises gauti finansinio turto pinigų srautus, tačiau prisiima sutartinę prievolę šiuos pinigų srautus mokėti vienam ar keliems gavėjams (18 straipsnio b punktas)

- 37TN. Situacija, apibūdinama 18 straipsnio b punkte (ūkio subjektas pasilieka sutartines teises gauti finansinio turto pinigų srautus, tačiau prisiima sutartinę prievolę šiuos pinigų srautus mokėti vienam ar keliems gavėjams), atsiranda, pavyzdžiui, jeigu šis ūkio subjektas yra specialiosios paskirties įmonė arba fondas, suteikiantis investuotojams palankias palūkanas pagrindiniam finansiniam turtui ir teikiantis šio finansinio turto priežiūrą. Šiuo atveju finansinis turtas atitinka turto pripažinimo nutraukimo kriterijus, minimus 19 ir 20 straipsniuose.
- 38TN. Taikantis 19 straipsnį ūkio subjektas galėtų būti, pavyzdžiui, finansinio turto kūrėjas arba grupė, kuriai priklauso konsoliduota specialiosios paskirties įmonė, išsigijusi finansinį turtą ir perduodanti pinigų srautus nesusijusioms trečiosioms šalims – investuotojams.

Su nuosavybe siejamos rizikos ir naudos perdavimo įvertinimas (20 straipsnis)

- 39TN. Toliau pateikiami pavyzdžiai, kada ūkio subjektas perleidžia iš esmės visą nuosavybei būdingą riziką ir naudą:

- a) besąlygiškas finansinio turto pardavimas;
- b) finansinio turto pardavimas kartu su pasirinkimo sandoriu jį atpirkti atpirkimo metu esančia tikrąja verte; ir
- c) finansinio turto pardavimas kartu su pardavimo ar pirkimo pasirinkimo sandoriu, visiškai neturinčiu piniginės vertės (t. y. pasirinkimo sandoriu, kurio atveju nepanašu, kad jis iki galiojimo laiko pabaigos vėl galėtų kada nors įgauti didelę piniginę vertę).

- 40TN. Toliau pateikiami pavyzdžiai, kada ūkio subjektas pasilieka iš esmės visą su nuosavybe susijusią riziką ir naudą:

- a) pardavimo ir perpirkimo sandoris, kurio perpirkimo kaina yra fiksuota kaina arba pardavimo kaina drauge su skolintojo atsiperkamąja suma;
- b) vertybinių popierių skolinimo sutartis;
- c) finansinio turto pardavimas kartu su bendrųjų pajamų apsikeitimo sandoriu, kuris perduoda rinkos riziką atgal pirmajam ūkio subjektui;
- d) finansinio turto pardavimas kartu su pirkimo ar pardavimo pasirinkimo sandoriu, turinčiu didelę piniginę vertę (t. y. pasirinkimo sandoriu, kuris iki galiojimo laiko pabaigos negalėtų prarasti tokios vertės); ir
- e) trumpalaikių gautinų sumų, kuriomis ūkio subjektas gavėjui garantuoja kompensaciją už šio veikiausiai patirsimus kredito nuostolius, pardavimas.

- 41TN. Jeigu ūkio subjektas nustato, kad perdavė iš esmės visą su perduotuuoju turtu susijusią riziką ir naudą, būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais jis šio turto neapskaito, jeigu jo vėl neįsigyja pagal naują sandorį.

Kontrolės perdavimo įvertinimas

- 42TN. Ūkio subjektas nėra išlaikęs perduoto turto kontrolės, jeigu turto gavėjas praktiškai turi galimybę jam perduotą turtą parduoti. Ūkio subjektas yra išlaikęs perduoto turto kontrolę, jeigu turto gavėjas jam perduotojo turto praktiškai neturi galimybės parduoti. Gavėjas turi galimybę parduoti jam perduotą turtą, jeigu šiuo turtu prekiaujama aktyviojoje rinkoje, nes, prireikus grąžinti turtą perdavėjui, gali jį rinkoje perpirkti. Pavyzdžiui, turto gavėjas gali turėti galimybę parduoti jam perduotą turtą, jeigu perduotas turtas yra pasirinkimo sandorio objektas, todėl turto perdavėjas gali šį turtą išpirkti, o gavėjas gali lengvai įsigyti tokį turtą rinkoje, jeigu tuo pasirinkimo sandoriu pasinaudoja. Turto gavėjas neturi galimybės parduoti perleisto turto, jeigu turto perdavėjas turi tokį pasirinkimo sandorį, o gavėjas negalėtų lengvai gauti perduoto turto rinkoje, jeigu perdavėjas tuo pasirinkimo sandoriu pasinaudotų.

- 43TN. Gavėjas turi galimybę parduoti perduotą turtą tik tada, jeigu jis gali parduoti visą šį turtą nesusijusiai trečiajai šaliai ir pasinaudoti šia galimybe vienašališkai, nesuteikdamas perdavimui jokių papildomų apribojimų. Svarbiausias klausimas yra tas, ką turto gavėjas praktiškai gali daryti, o ne tas, kokias jis turi sutartines teises į perduotą turtą ar kokie yra sutartiniai apribojimai. Konkrečiai:

- a) sutartinė teisė perleisti perduotą turtą turi mažai praktinės vertės, jeigu nėra perduoto turto rinkos; ir

- b) galimybė perleisti perduotą turtą turi mažai praktinės reikšmės, jeigu ja negalima laisvai pasinaudoti. Dėl to:
- i) gavėjo galimybė perleisti perduotą turtą turi būti nepriklausoma nuo kitų šalių veiksmų (t. y. ši galimybė turi būti vienašališka); ir
 - ii) gavėjas gali perleisti perduotą turtą be papildomų apribojančių sąlygų ar išlygų, taikomų perdavėjui (t. y. sąlygų, kaip turi būti prižiūrimas paskolos turtas, arba pasirinkimo sandorio, suteikiančio jam teisę šį turtą išpirkti).

44TN. Tik tai, kad turto gavėjas gali nuspręsti neparduoti jam perduoto turto, nereiškia, kad perdavėjas išsaugo perduoto turto kontrolę. Tačiau jeigu pardavimo pasirinkimo sandoris ar garantija neleidžia turto gavėjui šio turto parduoti, perdavėjas yra išlaikęs perduoto turto kontrolę. Pavyzdžiui, jeigu pardavimo pasirinkimo sandoris ar garantija yra pakankamai vertingi, tai verčia turto gavėją neparduoti perduoto turto, nes gavėjas turtą trečiajai šaliai parduotų tik be panašaus pasirinkimo galimybių ar kitų ribojančių sąlygų. Užuoat tai daręs, gavėjas laikytų jam perduotą turtą, kad galėtų gauti mokėjimus pagal garantiją ar pardavimo pasirinkimo sandorį. Šiomis aplinkybėmis perdavėjas išlaiko perduoto turto kontrolę.

Turto perdavimas, atitinkantis pripažinimo nutraukimo kriterijus

45TN. Ūkio subjektas gali pasilikti teisę į perduodamo turto palūkanų mokėjimų dalį, kaip į kompensaciją už šio turto priežiūrą. Toji palūkanų mokėjimų dalis, kurios šis ūkio subjektas, nutraukęs ar perdavęs priežiūros sutartį, netektų, yra prižiūrimam turtui ar priežiūros išpareigojimui. Palūkanų mokėjimo dalis, kurios ūkio subjektas neprarastų, yra gautina suma, kurią sudaro tik palūkanos. Pavyzdžiui, jeigu ūkio subjektas neprarastų jokių palūkanų, nutraukęs ar perdavęs turto priežiūros sutartį, tai visos jam priskiriamos palūkanos yra gautinoji palūkanų suma. Taikant 27 straipsnį, prižiūrimo turto ir vien tik iš palūkanų sudarytos gautinos sumos tikrosios vertės naudojamos paskirstant gautinos sumos balansinę vertę paskirstymui nebeprapažįstamai ir toliau pripažįstamai turto dalims. Jeigu nėra nustatyto atlygio už turto priežiūrą ar gaunamas atlygis ūkio subjekto priežiūros atlikimo išlaidų visiškai nekompensuoja, tai dėl turto priežiūros prievolės atsirandantis išpareigojimas pripažįstamas tikrąja verte.

46TN. Įvertindamas pripažįstamos ir nepripažįstamos turto dalių tikrąsias vertes dėl to, kad būtų galima pritaikyti 27 straipsnį, ūkio subjektas taiko tikrosios vertės vertinimo reikalavimus, nustatytus 48, 49 ir 69TN–82TN straipsniuose, kaip priedą prie 28 straipsnio reikalavimų.

Turto perdavimas, neatitinkantis pripažinimo nutraukimo kriterijų

47TN. Toliau pateikiamas principo, išdėstyto 29 straipsnyje, įgyvendinimas. Jeigu ūkio subjektas suteikia garantiją dėl galimų perduoto turto nuostolių, tada jis pripažinimo nenutraukia, nes yra išlaikęs iš esmės visą nuosavybei būdingą perduoto turto riziką ir naudą, o perduotas turtas yra pripažįstamas visas, už jį gaunamą atlygį pripažįstant išpareigojimu.

Tolesnis ryšys su perduotu turtu

48TN. Toliau pateikiami pavyzdžiai, kaip ūkio subjektas vertina perduotą turtą ir susijusį išpareigojimą pagal 30 straipsnį.

Visas turtas

- a) Jeigu ūkio subjekto teikiama garantija apmokėti nuostolius dėl išpareigojimų nevykdymo perdavus turtą neleidžia nutraukti šio turto pripažinimo tiek, kiek tas turtas toliau kontroliuojamas, tuomet perdavimo datą šis turtas įvertinamas mažesniąja iš šių sumų: i) turto balansinė vertė; ii) maksimalia turto perdavimo metu gauto atlygio suma, kurią iš ūkio subjekto gali būti pareikalauta grąžinti (garantijos sumos). Susijęs išpareigojimas iš pradžių vertinamas garantijos suma, pridėjus garantijos tikrąją vertę (tai paprastai yra už garantiją gaunamas mokėjimas). Vėliau pradinė garantijos tikroji vertė pripažįstama pelnu ar nuostoliu proporcingai laikui (žr. 18-ąjį TAS), o turto balansinė vertė mažinama dėl bet kokių vertės sumažėjimo nuostolių.

Turtas, vertinamas amortizuota savikaina

- b) Jeigu ūkio subjekto pasirašyto pardavimo pasirinkimo sandorio prievolė arba jo turimo pirkimo pasirinkimo sandorio teisė apsaugo perduotą turtą nuo pripažinimo nutraukimo, o ūkio subjektas vertina perduotą turtą amortizuota savikaina, tada susijęs išpareigojimas vertinamas jo savikaina (t. y. gaunamo atlygio suma), pakoreguota dėl bet kokios šios savikainos ir perduoto turto amortizuotos savikainos pasirinkimo sandorio galiojimo pabaigos dieną skirtumo amortizacijos. Pavyzdžiui, amortizuota savikaina ir turto balansinė vertė

perdavimo dieną yra 98 PV, o gaunamas atlygis – 95 PV. Amortizuota turto savikaina pasirinkimo sandorio panaudojimo dieną yra 100 PV. Pradinė susijusio išpareigojimo balansinė vertė yra 95 PV, o 95 PV ir 100 PV skirtumas pripažįstamas pelnu arba nuostoliu naudojant faktinių palūkanų normą. Jeigu pasirinkimo sandoriu pasinaudojama, bet koks susijusio išpareigojimo balansinės vertės ir pasinaudojimo kainos skirtumas pripažįstamas pelnu arba nuostoliu.

Turtas, vertinamas tikrąja verte

- c) Jeigu ūkio subjekto pasilieka pirkimo pasirinkimo sandorio teisė apsaugo nuo perduoto turto pripažinimo nutraukimo, o ūkio subjektas vertina tokį turtą tikrąja verte, tai turtas ir toliau vertinamas tikrąja verte. Susijęs išpareigojimas vertinamas: i) pasirinkimo sandorio panaudojimo kaina atėmus jo laiko vertę, jeigu šis pasirinkimo sandoris turi didelę piniginę vertę; arba ii) perduoto turto tikrąja verte atėmus pasirinkimo sandorio laiko vertę, jeigu pasirinkimo sandoris neturi piniginės vertės. Susijusio išpareigojimo vertinimo koregavimas užtikrina, kad turto ir susijusio išpareigojimo grynoji balansinė vertė yra pirkimo pasirinkimo sandorio teisės tikroji vertė. Pavyzdžiui, jeigu turto tikroji vertė yra 80 PV, pasinaudojimo pasirinkimo sandoriu kaina – 95 PV, o pasirinkimo sandorio laiko vertė yra 5 PV, tai susijusio išpareigojimo balansinė vertė yra lygi 75 PV (80 PV – 5 PV), o perduotojo turto balansinė vertė lygi 80 PV (t. y. jo tikrajai vertei).
- d) Jeigu ūkio subjekto parduotas pardavimo pasirinkimo sandoris neleidžia nutraukti perduoto turto pripažinimo, o ūkio subjektas vertina perduotą turtą tikrąja verte, tai susijęs išpareigojimas vertinamas pasirinkimo sandorio panaudojimo kaina pridėjus pasirinkimo sandorio laiko vertę. Turto vertinimas tikrąja verte yra apribotas mažesniąja iš šių verčių: jo tikrąja verte arba pasirinkimo sandorio panaudojimo kaina, nes šis ūkio subjektas neturi teisės į jokią perduoto turto tikrosios vertės perviršį, didesnę už pasirinkimo sandorio panaudojimo kainą. Tai užtikrina, kad turto ir susijusio išpareigojimo grynoji balansinė vertė yra pardavimo pasirinkimo sandorio prievolės tikroji vertė. Pavyzdžiui, jeigu turto tikroji vertė yra 120 PV, pasinaudojimo pasirinkimo sandoriu kaina – 100 PV, o pasirinkimo sandorio laiko vertė – 5 PV, tuomet susijusio išpareigojimo balansinė vertė yra lygi 105 PV (100 PV + 5 PV), o turto balansinė vertė – 100 PV (šiuo atveju tai yra pasirinkimo sandorio panaudojimo kaina).
- e) Jeigu apatinė riba, įgavusi nupirkto pirkimo pasirinkimo sandorio ir pasirašyto pardavimo pasirinkimo sandorio formą, neleidžia nutraukti perduoto turto pripažinimo, o ūkio subjektas vertina šį turtą tikrąja verte, jis turi ir toliau jį vertinti tikrąja verte. Susijęs išpareigojimas vertinamas: i) pirkimo pasirinkimo sandorio panaudojimo kainos ir pardavimo pasirinkimo sandorio tikrosios vertės, atėmus pirkimo pasirinkimo sandorio laiko vertę, suma (jeigu pirkimo pasirinkimo sandoris turi didelę piniginę vertę). Susijusio išpareigojimo koregavimas užtikrina, kad turto ir susijusio išpareigojimo grynoji balansinė vertė yra ūkio subjekto turimų ir pasirašytų pasirinkimo sandorių tikroji vertė. Pavyzdžiui, ūkio subjektas perduoda finansinį turtą, vertinamą tikrąja verte, tuo pat metu įsigydamas pirkimo pasirinkimo sandorį, kurio panaudojimo kaina yra 120 PV ir pasirašydamas pardavimo pasirinkimo sandorį, kurio panaudojimo kaina – 80 PV. Taip pat įsivaizduokite, kad turto tikroji vertė perdavimo dieną yra 100 PV. Pardavimo ir pirkimo pasirinkimo sandorių laiko vertės yra atitinkamai 1 PV ir 5 PV. Šiuo atveju ūkio subjektas pripažįsta 100 PV turtą (turto tikroji vertė) ir 96 PV išpareigojimą ((100 PV + 1 PV) – 5 PV). Dėl to grynoji turto vertė yra 4 PV – tai yra ūkio subjekto laikomo ir pasirašytojo pasirinkimo sandorių tikroji vertė.

Visi perdavimai

49TN. Jeigu finansinio turto perdavimas neatitinka pripažinimo nutraukimo kriterijų, tai perdavėjo sutartinės teisės ir prievolės, siejamos su turto perdavimu, nėra apskaitomos atskirai kaip išvestinės finansinės priemonės, jei dėl išvestinės finansinės priemonės ir perduodamo turto, dėl perdavimo atsiradusio išpareigojimo pripažinimo tos pačios teisės ar prievolės būtų pripažintos du kartus. Pavyzdžiui, perdavėjo pasilieka pirkimo pasirinkimo sandoris gali neleisti finansinio turto perdavimo apskaityti kaip pardavimo sandorio. Šiuo atveju pirkimo pasirinkimo sandoris nėra atskirai pripažįstamas kaip išvestinis turtas.

50TN. Jeigu finansinio turto perdavimas neatitinka pripažinimo nutraukimo kriterijų, tai tokio turto gavėjas nepripažįsta jo savo turtu. Turto gavėjas nutraukia grynųjų pinigų ar kito sumokėto atlygio pripažinimą ir pripažįsta iš perdavėjo gautiną sumą. Jeigu perdavėjas turi tiek teisę, tiek prievolę pakartotinai įsigyti viso perleidžiamo turto kontrolę už fiksuotą sumą (pvz., numatytą atpirkimo sutartyje), tada iš jo gautiną sumą gavėjas gali apskaityti kaip paskolą arba tiesiog gautiną sumą.

Pavyzdžiai

51TN. Toliau pateikiamais pavyzdžiais paaiškinami šiame standarte išdėstyti pripažinimo nutraukimo principai.

- a) *Atpirkimo susitarimai ir vertybinių popierių skolinimas.* Jeigu finansinis turtas yra parduodamas pagal susitarimą atpirkti jį už nustatytą kainą arba pardavimo kainą kartu su skoliniojo pelnu arba suteikiamas kaip paskola pagal susitarimą grąžinti jį perdavėjui, tokio turto pripažinimas nenutraukiamas, nes perdavėjas pasilieka iš

esmės visą nuosavybei būdingą riziką ir naudą. Jeigu gavėjas įgyja teisę parduoti arba įkeisti turtą, tada pardavėjas perklasifikuoja tokį turtą savo balanse, pavyzdžiui, į skolą suteiktą turtą ar dėl atpirkimo gautiną sumą.

- b) *Atpirkimo susitarimai ir vertybinių popierių skolinimas – turtas, kuris iš esmės yra toks pats.* Jeigu finansinis turtas parduodamas pagal susitarimą atpirkti tą patį ar iš esmės tokį patį turtą už nustatytą kainą ar pardavimo kainą pridedant skolintojo pelną, arba jeigu finansinis turtas pasiskolinamas arba suteikiamas kaip paskola pagal susitarimą pardavėjui grąžinti tą patį arba iš esmės tokį patį, tada to turto pripažinimas nenutraukiamas, nes pardavėjas pasilieka iš esmės visą nuosavybei būdingą riziką ir naudą.
- c) *Atpirkimo susitarimai ir vertybinių popierių skolinimas – teisė pakeisti turtą.* Jeigu atpirkimo sutartis už fiksuotą atpirkimo kainą ar kainą, lygią pardavimo kainai kartu su skolintojo pelnu, ar panašus vertybinių popierių skolinimo sandoris suteikia gavėjui teisę pakeisti turtą į panašios ar tokios pačios kaip perduotasis tikrosios vertės turtą atpirkimo dieną, tai parduodamo ar paskolinamo pagal atpirkimo arba vertybinių popierių skolinimo sutartį turto pripažinimas nenutraukiamas, nes jo pardavėjas pasilieka iš esmės visą nuosavybei būdingą riziką ir naudą.
- d) *Teisė pirmajam pasirinkti atpirkti turtą tikrąja verte.* Jeigu ūkio subjektas parduoda finansinį turtą ir pasilieka tikrai pirmumo teisę atpirkti turtą tikrąja verte, jeigu gavėjas vėliau šį turtą parduotų, tada ūkio subjektas nutraukia turto pripažinimą, nes perduoda iš esmės visą nuosavybei būdingą riziką ir naudą.
- e) *Fiktyvus pardavimo sandoris.* Finansinio turto atpirkimas tuojau po to, kai jis buvo parduotas, kartais vadinamas greituojų pardavimu. Toks atpirkimas netrukdo nutraukti turto pripažinimą, jeigu pirminis sandoris atitinka pripažinimo nutraukimo reikalavimus. Tačiau jeigu susitarimas parduoti finansinį turtą sudaromas vienu metu su to paties turto atpirkimo už fiksuotą kainą arba pardavimo kainą pridėjus skolintojo pelną susitarimu, tada turto pripažinimas nėra nutraukiamas.
- f) *Pardavimo ir pirkimo pasirinkimo sandoriai, kurių kainos yra geresnės nei rinkos.* Jeigu perduotas finansinis turtas gali būti pardavėjo atpirktas, o pirkimo pasirinkimo sandorio vertė labai skiriasi nuo rinkos kainos, tai pardavimas neatitinka pripažinimo nutraukimo kriterijų, nes pardavėjas išlaikė iš esmės visą nuosavybei būdingą riziką ir naudą. Panašiai, jeigu finansinio turto gavėjas turi šio turto pardavimo pasirinkimo teisę, o pardavimo pasirinkimo sandorio vertė yra žymiai geresnė už rinkos kainą, toks pardavimas neatitinka pripažinimo nutraukimo kriterijų, nes pardavėjas pasilieka iš esmės visą nuosavybei būdingą riziką ir naudą.
- g) *Pardavimo ir pirkimo pasirinkimo sandoriai, kurių vykdymo kaina lygi rinkos kainai.* Finansinio turto, perduodamo tik pagal gavėjo turimą vertės pardavimo pasirinkimo sandorį, kurio vykdymo kaina yra lygi rinkos kainai, arba pardavėjo turimą tokios pačios vertės pirkimo pasirinkimo sandorį, pripažinimas nutraukiamas. Taip yra todėl, kad pardavėjas yra perdavęs iš esmės visą nuosavybei būdingą riziką ir naudą.
- h) *Lengvai įsigijamas pasirinkimo sandorio turtas, kurio vertė nei labai geresnė, nei prastesnė už rinkos kainą.* Jeigu ūkio subjektas turi rinkoje lengvai gaunamo turto pirkimo pasirinkimo sandorį, o pasirinkimo sandorio vertė nei labai geresnė, nei labai prastesnė už rinkos kainą, tai turto pripažinimas nutraukiamas. Taip yra todėl, kad ūkio subjektas: i) nepasilieka ir neperduoda iš esmės visos turto nuosavybei būdingos rizikos ir naudos ar ii) nepasilieka turto kontrolės. Tačiau jeigu turtas nėra rinkoje lengvai įsigijamas, jo pripažinimo nutraukimas neleidžiamas tokia suma, kuri priskiriama pasirinkimo pirkti sandoriui, nes ūkio subjektas yra išlaikęs turto kontrolę.
- i) *Nelengvai įsigijamas turtas, kuris yra ūkio subjekto pasirašyto pasirinkimo parduoti sandorio objektas, kurio vertė nei labai geresnė už rinkos kainą, nei labai prastesnė.* Jeigu ūkio subjektas perduoda nelengvai rinkoje įsigijamą finansinį turtą ir pasirašo pasirinkimo parduoti sandorį, kurio vertė labai prastesnė, tai ūkio subjektas dėl pasirašyto pasirinkimo parduoti sandorio nepasilieka ir neperduoda iš esmės visos nuosavybei būdingos rizikos ir naudos. Ūkio subjektas išlaiko turto kontrolę, jeigu pardavimo pasirinkimo sandoris yra pakankamai vertingas, kad neleistų gavėjui turto parduoti, tokiu atveju turtas lieka toliau pardavėjo kontroliuojamas (žr. 44TN straipsnį). Ūkio subjektas perduoda turto kontrolę, jeigu pardavimo pasirinkimo sandoris yra nepakankamai vertingas, kad neleistų gavėjui parduoti šio turto. Tokiu atveju turto pripažinimas nutraukiamas.
- j) *Turtas, kuris yra pardavimo arba pirkimo tikrąja verte pasirinkimo sandorių arba atpirkimo sandorio objektas.* Finansinio turto, kuris yra pardavimo, pirkimo pasirinkimo sandorių arba išankstinio atpirkimo sandorio objektas, kurio panaudojimo arba atpirkimo kaina lygi finansinio turto tikrajai vertei atpirkimo metu, nulemia jo pripažinimo nutraukimą, nes perduodama iš esmės visa nuosavybei būdinga rizika ir nauda.

- k) *Grynaisiais pinigais vykdomi pirkimo arba pardavimo pasirinkimo sandoriai.* Ūkio subjektas įvertina finansinio turto, kuris yra pardavimo, pirkimo pasirinkimo sandorių ar išankstinio atpirkimo sandorio objektas, perleidimą, už kurį bus atsiskaitoma grynaisiais pinigais, dėl to, kad nustatytų, ar jis yra išlaikęs, ar perdavęs iš esmės visą nuosavybei būdingą riziką ir naudą. Jeigu ūkio subjektas iš esmės nepasilieka visos nuosavybei būdingos perduodamo turto rizikos ir naudos, tada nustato, ar yra išlaikęs perduodamo turto kontrolę. Tai, kad pardavimo ar pirkimo pasirinkimo sandoriai, ar išankstinis atpirkimo sandoris yra vykdomi grynaisiais pinigais, nereiškia, kad ūkio subjektas automatiškai perduoda kontrolę (žr. 44TN straipsnius ir prieš tai pateiktus g, h ir i punktus).
- l) *Atsiskaitymų panaikinimas.* Atsiskaitymų panaikinimas yra besąlygiškas atpirkimo pasirinkimo sandoris, suteikiantis ūkio subjektui teisę susigrąžinti perduotą turtą, kuriam taikomi tam tikri apribojimai. Jeigu dėl tokio pasirinkimo sandorio ūkio subjektas nepasilieka, bet iš esmės ir neperduoda visos nuosavybei būdingos rizikos ir naudos, jis nenutraukia turto pripažinimo tik ta dalimi, kokia šio turto suma gali būti atpirkta (darant prielaidą, kad gavėjas negali parduoti turto). Pavyzdžiui, jeigu perduoto paskolinto turto balansinė vertė ir įplaukos yra 100 000 PV, o bet kuri atskira paskola galėtų būti atperkama (neviršijant 10 000 PV bendrosios atperamos paskolos sumos), tai 90 000 PV paskolos pripažinimas būtų nutraukiamas.
- m) *„Švarūs“ pirkimo sandoriai.* Ūkio subjektas (galintis būti perdavėju), prižiūrintis perduotą turtą, gali turėti dengimo sandorį, suteikiantį teisę nusipirkti likusį perduotą turtą tada, kada likusio nepadengto turto vertė sumažėja iki tokio lygio, kada jo aptarnavimo sąnaudos tampa nuostolingos, palyginti su priežiūros teikiama nauda. Jeigu toks dengimo sandoris nulemia tai, kad ūkio subjektas nepasilieka, bet ir iš esmės neperduoda visos nuosavybei būdingos rizikos ir naudos, o gavėjas negali parduoti turto, perdavėjas nenutraukia turto pripažinimo tokia dalimi, kokia turto suma priklauso nuo šio pirkimo pasirinkimo sandorio.
- n) *Prijungtos išlaikytosios dalys ir kredito garantijos.* Ūkio subjektas gali padidinti kreditą gavėjui, prijungdamas kai kurias arba visas savo perduoto turto išlaikytąsias dalis. Kita vertus, ūkio subjektas gali gavėjui kreditą padidinti kredito garantijos, kuri gali būti neribota arba apribota tam tikra suma. Jeigu ūkio subjektas išlaiko iš esmės visą perduoto turto nuosavybei būdingą riziką ir naudą, turtas ir toliau pripažįstamas visas. Jeigu ūkio subjektas pasilieka dalį turto nuosavybei būdingos rizikos ir naudos, bet iš esmės ne visą, be to, išlaiko turto kontrolę, jis toliau pripažįsta turtą tokia suma, kokią grynųjų pinigų ar kito turto sumą jam gali tekti sumokėti.
- o) *Pelningumo apskaitimo sandoriai.* Ūkio subjektas gali parduoti finansinį turtą gavėjui ir sudaryti pelningumo apskaitimo su gavėju sandorį, pagal kurį visi turto palūkanų mokėjimo pinigų srautai yra perduodami pirmajam ūkio subjektui mainais už nustatytą arba kintamos normos mokėjimą, o bet kokie šio turto tikrosios vertės padidėjimai arba sumažėjimai yra jo prisiimami. Tokiu atveju nutraukti viso turto pripažinimą yra draudžiama.
- p) *Palūkanų normos apskaitimo sandoriai.* Ūkio subjektas gali perleisti gavėjui finansinį turtą su nustatyta palūkanų norma ir sudaryti su juo apskaitimo palūkanų norma sandorį, pagal kurį gavėjas gautų nustatytą ir mokėtų kintamą palūkanų normą skaičiuojant nuo sumos, lygios perduoto finansinio turto pagrindinei sumai. Apskaitimo palūkanų norma sandoris netrukdo nutraukti perduoto turto pripažinimo su sąlyga, kad apskaitimo mokėjimų nelems už perduotą turtą atliekami mokėjimai.
- q) *Amortizuojamų palūkanų normų apskaitimo sandoriai.* Ūkio subjektas gali perduoti gavėjui nustatytos palūkanų normos finansinį turtą, už kurį sumokama per tam tikrą laiko tarpą, ir su gavėju sudaryti amortizuojamos palūkanų normos apskaitimo sandorį, gavėjui gaunant nustatytą palūkanų normą ir mokant kintamą palūkanų normą sąlygine suma. Jeigu apskaitimo sandorio sąlyginė suma amortizuojama taip, kad tampa lygi perduoto finansinio turto, esančio apyvartoje bet kuriuo metu, pagrindinei sumai, pasikeitimas paprastai nulemtų tai, kad pirmasis ūkio subjektas pasilikų žymią išankstinio mokėjimo riziką; tokiu atveju ūkio subjektas ir toliau pripažįsta visą perduotą turtą tiek, kiek jį toliau kontroliuoja. Priešingu atveju, jeigu apskaitimo sandorio sąlyginės sumos amortizacija nėra susijusi su perduotojo turto pagrindine nepadengtąja suma, dėl tokio apskaitimo sandorio pirmasis ūkio subjektas išankstinio mokėjimo už turtą rizikos sau nepasilaikytų. Vadinasi, perduotojo turto pripažinimo nutraukimui tai nesukliudytų, jeigu apskaitimo sandorio mokėjimai nebūtų priklausomi nuo palūkanų mokėjimų už perduotą turtą, o apskaitimo sandoris nenulemtų to, kad ūkio subjektas pasilikų sau visą kitą su perduoto turto nuosavybe siejamą reikšmingą riziką ir naudą.

52TN. Šiame straipsnyje parodomas tolesnio ryšio su turtu metodikos taikymas, kai ūkio subjekto tolesnio ryšio priemonė yra šio finansinio turto dalis.

Išsivaizduokite, kad ūkio subjektas turi iš anksto mokamų paskolų portfelį, kurio kuponas ir faktinių palūkanų norma yra 10 %, kurio pagrindinė suma ir amortizuota savikaina yra 10 000 PV. Jis sudaro sandorį, pagal kurį mainais už 9 115 PV mokamą sumą gavėjas gauna teisę į 9 000 PV pagrindinę sumą ir 9,5 % palūkanų. Ūkio subjektas pasilieka teisę į 1 000 PV bet kokią pagrindinę sumą ir 10 % palūkanų, be to, 0,5 % perviršio skirtumą dėl likusios 9 000 PV pagrindinės sumos. Mokesčiai dėl išankstinių mokėjimų paskirstomi ūkio subjektui ir gavėjui proporcingai santykiu 1:9, tačiau bet koks įsipareigojimų nevykdymas atimamas iš ūkio subjekto 1 000 PV dalies tol, kol nelieta šios dalies. Paskolų tikroji vertė sandorio dieną yra 10 100 PV, o įvertinta 0,5 % perviršio sumos tikroji vertė yra 40 PV.

Ūkio subjektas nustato, kad jis yra perdavęs dalį svarbios nuosavybės rizikos ir naudos (pavyzdžiui, svarbią išankstinio mokėjimo riziką), tačiau taip pat išlaikė nuosavybei būdingos svarbios rizikos ir naudos dalį (dėl sau pasiliktos subordinuotos dalies) ir išlaikė kontrolę. Todėl jis vadovaujasi išlaikytos kontrolės principu.

Kad galėtų taikyti šį standartą, ūkio subjektas analizuoja sandorį kaip: a) visiškai proporcingos pasiliktos 1 000 PV dalies išlaikymą; be to, b) tos pasiliktos dalies prijungimą, padidinant gavėjui kreditą dėl kredito nuostolių.

Ūkio subjektas suskaičiuoja, kad 9 090 PV (90 % nuo 10 100 PV) nuo gauto 9 115 PV atlygio perteikia atlygį už visiškai proporcingą 90 % dalį. Likusi atlygio dalis (25 PV) perteikia gaunamus mokėjimus už jo pasiliktos dalies prijungimą siekiant padidinti gavėjo kreditą dėl kredito palūkanų. Be to, 0,5 % perviršio skirtumas parodo gautą atlygį už kredito padidinimą. Atitinkamai bendras už kredito padidinimą gautas atlygis yra 65 PV (25 PV + 40 PV).

Ūkio subjektas apskaičiuoja 90 % pinigų srautų dalies pardavimo pelną arba nuostolį. Darydamas prielaidą, kad 10 % atskiros perduotos dalies ir 90 % pasiliktos dalies tikrosios vertės nėra žinomos pardavimo datą, ūkio subjektas paskirsto turto balansinę vertę pagal 28 straipsnį tokiu būdu:

	Nustatyta tikroji vertė	Procentai	Paskirstyta balansinė vertė
Perduota dalis	9 090	90 %	9 000
Pasilikta dalis	1 010	10 %	1 000
Iš viso:	10 100		10 000

Ūkio subjektas apskaičiuoja savo pelną arba nuostolį dėl 90 % pinigų srautų dalies pardavimo, iš gauto atlygio atimdamas paskirstytą perduotos dalies balansinę vertę, t. y. 90 PV (9 090 PV – 9 000 PV). Ūkio subjekto pasiliktos dalies balansinė vertė yra 1 000 PV.

Be to, ūkio subjektas pripažįsta tolesnę perduoto turto kontrolę, atsirandančią dėl jam priklausančios dalies prijungimo paskolos nuostoliams padengti. Jis atitinkamai pripažįsta 1 000 PV vertės turtą (maksimalią pinigų srautų sumą, kurios jis negaus dėl prijungimo) ir 1 065 PV vertės susijusį įsipareigojimą (maksimalią pinigų srautų sumą, kurios jis negaus dėl prijungimo, t. y. 1 000 PV, pridėdamas prie prijungtos dalies tikrąją vertę, lygią 65 PV).

Ūkio subjektas naudoja visą anksčiau išvardintą informaciją sandorio apskaitai šiuo būdu:

	Debetas	Kreditas
Pradinis turtas	—	9 000
Turtas, pripažintas prijungti arba likutinei daliai	1 000	—
Gauto atlygio turtas, gautas kaip perviršio skirtumas	40	—
Pelnas arba nuostoliai (perdavimo pelnas)	—	90
Įsipareigojimas	—	1 065
Gauti grynieji pinigai	9 115	—
Iš viso:	10 155	10 155

Iš karto po sandorio turto balansinė vertė yra 2 040 PV, apimanti 1 000 PV, perteikiančių pasiliktai daliai

priskirtą savikainą, ir 1 040 PV, perteikiančių ūkio subjekto papildomą tolesnį ryšį dėl pasiliktos dalies prijungimo dėl kredito nuostolių (ši suma įtraukiamas 40 PV perviršio skirtumas).

Vėlesniais laikotarpiais ūkio subjektas pripažįsta atlygį, gautą už kredito padidinimą (65 PV) proporcingai laikui, kaupia pripažinto turto palūkanas naudodamas faktinių palūkanų normą ir pripažįsta bet koki kredito vertės sumažėjimą pripažinto turto atžvilgiu. Pastarajam atvejui iliustruoti įsivaizduokite, kad kitais metais dėl pagrindinės paskolos nuvertėjimo patiriamas 300 PV vertės sumažėjimo nuostolis. Ūkio subjektas sumažina savo pripažintą turtą 600 PV suma (300 PV suma susijusi su jo išlaikyta dalimi, o 300 PV – su papildomu tolesne kontrole dėl išlaikytos dalies prijungimo kredito nuostoliams padengti) ir pripažintą išpareigojimą 300 PV suma. Grynasis rezultatas įskaitomas į pelną arba nuostolį kaip 300 PV kredito vertės sumažėjimas.

Įprastas finansinio turto pirkimas ar pardavimas (38 straipsnis)

- 53TN. Įprastas finansinio turto pirkimas ar pardavimas pripažįstamas apskaitoje prekybos datą arba atsiskaitymo datą. Jos aprašomos 55TN ir 56TN straipsniuose. Naudojamas metodas taikomas pastoviai visiems finansinio turto, priklausančio tai pačiai finansinio turto grupei, apibrėžtai 9 straipsnyje, pirkimams ar pardavimams. Dėl to laikomas prekybai turtas sudaro atskirą grupę ir atskiriamas nuo turto, pelno (nuostolių) ataskaitoje vertinamo tikrąja verte.
- 54TN. Sutartis, pagal kurią yra reikalaujamas arba leidžiamas grynasis vertės pokyčio atsiskaitymas, nėra įprastinė sutartis. Ši sutartis apskaitoma kaip laikotarpio tarp prekybos datos ir atsiskaitymo datos išvestinė priemonė.
- 55TN. Prekybos data – diena, kada ūkio subjektas yra nutaręs pirkti arba parduoti turtą. Apskaita prekybos datą reiškia: a) gautino turto ir išpareigojimo už jį mokėti prekybos dieną pripažinimą ir b) parduoto turto pripažinimo nutraukimą, bet kokio pelno ar nuostolio dėl perleidimo pripažinimą ir prekybos dieną gautinos iš pirkėjo sumos pripažinimą. Paprastai, perduodant nuosavybės teisę, turto ir atitinkamo išpareigojimo palūkanų nepradedama kaupti iki atsiskaitymo dienos.
- 56TN. Atsiskaitymo data – diena, kada turtas pristatomas kitai šaliai. Apskaita atsiskaitymo datą reiškia: a) turto pripažinimą tą dieną, kada ūkio subjektas jį gauna; ir b) turto pripažinimo nutraukimą, pelno ar nuostolio dėl turto perleidimo pripažinimą tą dieną, kada jis pristatomas kitai šaliai. Atsiskaitymo datą, ūkio subjektas apskaito bet kokius turto, gautino per laikotarpį nuo pirkimo datos iki atsiskaitymo datos, tikrosios vertės pokyčius taip pat, kaip apskaitytų įsigytą turtą. Kitaip tariant, turto, apskaitomo savikaina arba amortizuota savikaina, vertės pokytis yra nepripažįstamas. Toks pokytis pripažįstamas turto, klasifikuojamo kaip finansinis turtas, pelno (nuostolių) ataskaitoje vertinamas tikrąja verte, pelnu arba nuostoliu, taip pat turto, klasifikuojamo kaip galimo parduoti atveju, pripažįstamas nuosavybės pokytis.

Finansinio išpareigojimo pripažinimo nutraukimas (39–42 straipsniai)

- 57TN. Finansinis išpareigojimas (arba jo dalis) išnyksta tada, kai skolininkas:
- a) įvykdo išpareigojimą (arba jo dalį) sumokėdamas kreditoriui dažniausiai pinigais, kitu finansiniu turtu, prekėmis ar paslaugomis; arba
 - b) arba teismo, arba kreditoriaus juridškai atleidžiamas nuo pirminės atsakomybės už išpareigojimą arba jo dalį. (Jeigu skolininkas yra davęs garantiją, ši sąlyga vis dar gali būti tenkinama).
- 58TN. Jeigu skolos priemonės išleidėjas atperka šią priemonę, skola išnyksta netgi tada, jeigu išleidėjas yra šios priemonės rinkos kūrėjas arba artimiausiu metu ketina priemonę perparduoti.
- 59TN. Mokėjimas trečiajai šaliai, įskaitant patikėtąsios nuosavybės juridinį asmenį (kartais vadinamas neesminiu anuliavimu), pats savaime neatleidžia skolininko nuo pirminio išpareigojimo kreditoriui, jeigu nėra teisiškai pagrįsto atleidimo.
- 60TN. Jeigu skolininkas moka trečiajai šaliai, kad ši prisiimtų išpareigojimą, ir praneša savo kreditoriui, kad jo skolos išpareigojimą prisiėmė trečioji šalis, tai skolininkas negali nutraukti skolos išpareigojimo pripažinimo, išskyrus atvejį, kada yra 57TN straipsnio b punkte minima sąlyga. Jeigu skolininkas sumoka trečiajai šaliai, kad ši prisiimtų išpareigojimą, ir gauna teisinį atleidimą nuo išpareigojimo kreditoriui, jo skola panaikinama. Tačiau, jeigu skolininkas sutinka atlikti mokėjimus dėl skolos trečiajai šaliai arba tiesiogiai savo pirmajam kreditoriui, jis pripažįsta naują skolos išpareigojimą trečiajai šaliai.

61TN. Nors teisinis atleidimas nuo išpareigojimo – teismo ar suteiktas kreditoriaus – reiškia, kad nutraukiamas išpareigojimo pripažinimas, ūkio subjektui gali tekti pripažinti naują išpareigojimą, jeigu neatitiktų 15–37 straipsniuose pateiktų finansinio turto pripažinimo nutraukimo kriterijų. Jei šių kriterijų neatitinka, perduoto turto pripažinimas nenutraukiamas, ir ūkio subjektas pripažįsta naują išpareigojimą, susijusį su perleistu turtu.

62TN. Pagal 40 straipsnį sąlygos laikomos iš esmės skirtingomis, jeigu diskontuota dabartinė pinigų srautų vertė pagal naujas sąlygas įskaitant bet kokius gautus ar sumokėtus atlygius, diskontuotus taikant pirmą faktinių palūkanų normą, bent 10 % skiriasi nuo pirminio finansinio išpareigojimo likusių pinigų srautų diskontuotos dabartinės vertės. Jei skolos priemonių mainai ar sąlygų pakeitimas yra pateikiamas kaip skolos išnykimas, visos patirtos išlaidos ar sumokėti atlygiai pripažįstami pelno ar nuostolio dėl skolos išnykimo dalimi. Jeigu mainai arba sąlygų pakeitimas nepateikiamas kaip skolos panaikinimas, tada bet kokios patirtos išlaidos ar sumokėti atlygiai koreguoja išpareigojimo balansinę vertę ir amortizuojami per likusį pakeistojo išpareigojimo galiojimo laikotarpį.

63TN. Kai kuriais atvejais, kreditorius atleidžia skolininką nuo dabartinio išpareigojimo atlikti mokėjimus, tačiau skolininkas prisiima garantinį išpareigojimą mokėti, jeigu pirmą atsakomybę prisiimanti šalis ima nevykdyti savo išpareigojimų. Tokiu atveju skolininkas:

- a) pripažįsta naują finansinį išpareigojimą, grindžiamą savo garantijos išpareigojimo tikrąja verte; ir
- b) pripažįsta pelną ar nuostolį, remdamasis: i) bet kokių sumokėtų įplaukų ir ii) pirminio finansinio išpareigojimo balansinės vertės, atėmus naujo finansinio išpareigojimo tikrąją vertę, skirtumu.

VERTINIMAS (43–70 straipsniai)

Pirminis finansinio turto ir finansinių išpareigojimų vertinimas (43 straipsnis)

64TN. Pirminio pripažinimo metu finansinės priemonės tikroji vertė paprastai yra sandorio kaina (t. y. sumokėto ar gauto atlygio tikroji vertė, žr. taip pat 76TN straipsnį). Tačiau, jeigu sumokėto ar gauto atlygio dalis yra už ką nors kitą, o ne finansinę priemonę, finansinės priemonės tikroji vertė nustatoma pagal įvertinimo metodą (žr. 74TN–79TN straipsnius). Pavyzdžiui, ilgalaikės paskolos arba gautinos sumos, neturinčios palūkanų, tikroji vertė gali būti įvertinama kaip visų būsimųjų pinigų įplaukų, diskontuotų naudojant panašių priemonių (panašių valiuta, sąlygomis, palūkanų normos rūšimi ir kitais veiksniais ir panašiu kreditingumo įvertinimu) vyraujančios rinkos palūkanų normos dabartinę vertę. Bet kokia papildoma paskolinta suma yra sąnaudos arba pajamų sumažinimas, jeigu ji neatitinka kokios nors kitos rūšies turto pripažinimo kriterijų.

65TN. Jeigu ūkio subjektas suteikia paskolą, kurios palūkanų norma nebūdinga rinkai (pvz., 5 %, kai rinkos palūkanų norma panašioms paskoloms yra 8 %) ir už tai gauna išankstinį atlygį kaip kompensaciją, jis turi pripažinti paskolą tikrąja verte, t. y. grynąja gaunamo atlygio verte. Ūkio subjektas nuolaidą priskiria pelnui ar nuostoliui, naudodamas faktinių palūkanų normos metodą.

Vėlesnis finansinio turto vertinimas (45 ir 46 straipsniai)

66TN. Jeigu finansinė priemonė, pripažinta finansiniu turtu, yra vertinama tikrąja verte ir jos tikroji vertė pasidaro mažesnė už nulį, tai pagal 47 straipsnį ji yra finansinis išpareigojimas.

67TN. Toliau pateikiamu pavyzdžiu iliustruojama sandorio išlaidų apskaita pradinio ir vėlesnio galimo parduoti finansinio turto vertinimo metu. Turtas yra įsigytas už 100 PV, pridėjus pirkimo 2 PV pirkimo mokesčius. Pradžioje turtas pripažįstamas 102 PV verte. Kita finansinių ataskaitų data yra po tos dienos, kada turto kotiruojama rinkos kaina yra 100 PV. Jei šis turtas būtų parduodamas, būtų sumokėti komisiniai, lygūs 3 PV. Tą dieną turtas vertinamas 100 PV (neatsižvelgiant į galimus pardavimo komisinius), o 2 PV nuostolis pripažįstamas nuosavybe. Jeigu pardavimui skirtas finansinis turtas turi fiksuotus ar kitaip nustatomus mokėjimus, sandorio išlaidos amortizuojamos ir parodomos pelno (nuostolių) ataskaitoje naudojant faktinių palūkanų metodą. Jeigu galimas parduoti finansinis turtas neturi fiksuotų ar kitaip nustatomų mokėjimų, sandorio išlaidos yra įtraukiamos į pelną ar nuostolius tada, kai turto pripažinimas nutraukiamas ar sumažėja jo vertė.

68TN. Priemonės, pripažįstamos paskolomis ir gautinomis sumomis, vertinamos amortizuota savikaina neatsižvelgiant į tai, ar ūkio subjektas ketina laikyti jas iki termino.

Vertinimas tikrąja verte (48 ir 49 straipsniai)

- 69TN. Tikrosios vertės nustatymui prielaida, kad ūkio subjektas ketina tęsti veiklą, neturi jokio ketinimo ar poreikio likviduotis, žymiai susiaurinti savo veiklos apimtį ar įvykdyti sandorį nepalankiomis sąlygomis, yra esminė. Todėl tikroji vertė nėra suma, kurią ūkio subjektas gautų ar mokėtų sudarydamas priverstinį sandorį, likvidavimą ne savo noru arba priverstinį išpardavimą. Tačiau priemonės kredito kokybę atspindi tikroji vertė.
- 70TN. Šiame standarte, kalbant apie rinkoje kotiruojamas kainas, naudojami terminai „siūloma kaina“ ir „prašoma kaina“ (kartais vadinama dabartinio siūlymo kaina), o terminas „siūlomų ir prašomų kainų skirtumas“ vartojamas tik sandorio išlaidoms. Kiti koregavimai, skirti tikrajai vertei nustatyti (pvz., kitos sutarties šalies kredito rizika), neįtraukiami į sąvoką „siūlomų ir prašomų kainų skirtumas“.

Aktyvioji rinka: kotiruojama kaina

- 71TN. Finansinė priemonė laikoma kotiruojama aktyviojoje rinkoje, jeigu kotiruojamos kainos yra lengvai ir įprastai nustatomos biržoje per prekybos tarpininkus, maklerius, gamybos grupes, kainų nustatymo tarnybą, priežiūros institucijas, perteikia realius ir nesusijusių šalių reguliariai vykdomus rinkos sandorius. Tikroji vertė nustatoma pagal kainą, dėl kurios sutaria ketinantys pirkti pirkėjai ir ketinantys parduoti pardavėjai, kurie yra nesusijusios šalys. Finansinės priemonės, kuria prekiaujama aktyviojoje rinkoje, tikrosios vertės nustatymo tikslas yra nustatyti kainą, kuria sandoris būtų įvykdytas balanso datą, neišsiplečiant už priemonės ribų (t. y. nekeičiant jos sudėties ir pobūdžio), palankiausioje aktyviojoje rinkoje, kuri šiam ūkio subjektui yra lengvai prieinama. Tačiau ūkio subjektas pakoreguoja palankesnės rinkos kainą, kad būtų atspindėti bet kokie sutarties šalių kredito rizikos priemonių, kuriomis prekiaujama rinkoje, ir priemonės, kurios vertę reikia nustatyti, skirtumai. Viešai skelbiamas kotiruojamų kainų aktyviojoje rinkoje sąrašas yra geriausias tikrosios vertės įrodymas, ir, kai egzistuoja, jis yra naudojamas finansiniam turtui arba finansiniam įsipareigojimui vertinti.
- 72TN. Atitinkama kotiruojama rinkos kaina turimam turtui arba išleidžiamam įsipareigojimui paprastai yra dabartinė siūloma kaina, o įsigyjamam turtui arba turimam įsipareigojimui – prašoma kaina. Kai ūkio subjektas turto ir įsipareigojimų rinkos riziką tarpusavyje užskaito, tai jis gali naudoti vidutinės rinkos kainas, kad nustatytų tikrąsias vertes, ir taikytų siūlomą ar prašomą grynosios atvirosios pozicijos kainą, jeigu tai pritaikoma. Kai nėra dabartinių siūlomų ir prašomų kainų, apie dabartinę tikrąją vertę teikia įrodymų naujausio sandorio kaina – su sąlyga, kad po sandorio dienos nebuvo didelio ekonominių aplinkybių pasikeitimo. Jeigu nuo to sandorio dienos sąlygos pasikeitė (pvz., pakito nerizikinė palūkanų norma dėl naujausio korporacijos obligacijų kainų kotiravimo), tikroji vertė turi atspindėti sąlygų pokyčius, ją apskaičiuojant turi būti atsižvelgta į dabartines panašių finansinių priemonių kainas arba normas. Panašiai, jeigu ūkio subjektas gali įrodyti, kad paskutinio sandorio kaina nėra tikroji vertė (pvz., dėl to, kad ji atspindi sumą, kurią ūkio subjektas gautų arba sumokėtų sudarydamas priverstinį sandorį, ne savo noru likviduodamas ar parduodamas turtą), ši kaina koreguojama. Finansinių priemonių portfelio tikroji vertė yra finansinių priemonių vienetų skaičiaus ir jų kotiruojamos kainos produktas. Jeigu aktyviojoje rinkoje kainos viešai nekotiruojamos visai finansinei priemonei, tačiau jos sudedamosios dalys turi savo aktyvias rinkas, tikroji vertė nustatoma remiantis atitinkamomis sudedamųjų dalių rinkos kainomis.
- 73TN. Jeigu aktyviojoje rinkoje yra kotiruojama norma (o ne kaina), ūkio subjektas naudoja šią rinkoje kotiruojamą normą, jai pritaikydamas savo skaičiavimo metodą. Jeigu rinkoje kotiruojama norma neapima kredito rizikos ar kitų veiksnių, kuriuos rinkos dalyviai įtrauktų į priemonės vertinimą, ūkio subjektas tikslina vertinimą, įtraukdamas šiuos veiksnius.

Aktyviosios rinkos nebuvimas: vertinimo metodika

- 74TN. Jeigu finansinei priemonei nėra aktyviosios rinkos, ūkio subjektas nustato tikrąją vertę naudodamas vertinimo metodiką. Vertinant tokia metodika, jeigu įmanoma, atsižvelgiama į nusimanančių ir ketinančių dalyvauti atitinkamoje operacijoje nesusijusių šalių naujausius sandorius, į kitos, iš esmės panašios, priemonės dabartinę tikrąją vertę, į diskontuotų pinigų srautų analizę ir pasirinkimo sandorių įkainojimo metodus. Jeigu egzistuoja vertinimo metodika, kurią rinkos dalyviai įprastai naudoja priemonei įkainoti, ir yra įrodyta, kad pagal šią metodiką galima patikimai įvertinti realių rinkos sandorių kainas, tai ūkio subjektas naudoja šią metodiką.
- 75TN. Vertinimo metodikos panaudojimo tikslas yra nustatyti, kokia būtų nepriklausomų šalių sandorio kaina tikrosios vertės apskaičiavimo dieną, esant normalioms verslo aplinkybėms. Tikroji vertė nustatoma remiantis vertinimo rezultatais, kai gauti rinkos duomenys panaudojami geriausiai ir kiek galima mažiau pasikliaujama ūkio subjektui būdingais duomenimis. Tikėtina, kad pagal vertinimo metodiką bus nustatyta reali tikroji vertė, jeigu: a) ji pagrįsta rinkos kaina ir b) vertinant naudojami duomenys pagrįstai perteikia rinkos lūkesčius ir rizikos bei atlygio veiksnių įvertinimus, siejamus su šia finansine priemone.

76TN. Todėl vertinimo metodika: a) apima visus veiksnus, į kuriuos rinkos dalyviai atsižvelgtų nustatydami kainą; ir b) atitinka priimtą finansinių priemonių kainų nustatymo ekonominę metodologiją. Ūkio subjektas periodiškai patikrina vertinimo metodiką ir išbando jos patikimumą naudodamas bet kokių stebimų dabartinių rinkos sandorių dėl tokių pačių priemonių kainas (t. y. priemonių, nesiskiriančių savo sudėtimi ar struktūra) ar kainas, pagrįstas bet kokiais stebimais rinkos duomenimis. Ūkio subjektas ima rinkos duomenis iš tos pačios rinkos, kurioje priemonė buvo sukurta arba įsigyta. Geriausias finansinės priemonės tikrosios vertės įrodymas pirminio pripažinimo metu yra sandorio kaina (t. y. mokamo ar gaunamo atlygio tikroji vertė), jeigu šios priemonės tikrosios vertės negalima įrodyti palyginant su kitais rinkoje vykdomais sandoriais dėl tokios pačios priemonės (t. y. be sudėties ar struktūros skirtumų) ar naudojant vertinimo metodiką, kurios kintamieji apima tik stebimų rinkų duomenis.

AG76A. Vėlesnis finansinio turto ar finansinių įsipareigojimų vertinimas ir vėlesnis pelno ir nuostolių pripažinimas turi atitikti šio standarto reikalavimus. Dėl AG76 straipsnio taikymo joks pelnas ar nuostoliai pirminio finansinio turto ar finansinių įsipareigojimų pripažinimo metu nepripažįstami. Tokiu atveju 39 TAS nuostatomis reikalaujama, kad pelnas ar nuostoliai būtų pripažinti atlikus pirminį pripažinimą, tačiau tik tas pelnas ar nuostoliai, kurie atsiranda dėl kintamo veiksnio pasikeitimo (įskaitant laiką), į kurį rinkos dalyviai atsižvelgtų nustatydami kainą.

77TN. Pradinis finansinio turto įsigijimas ar sukūrimas arba finansinio įsipareigojimo prisiėmimas yra rinkos sandoris, teikiantis pagrindą finansinės priemonės tikrosios vertės apskaičiavimui. Visų pirma, jeigu finansinė priemonė yra skolos priemonė (pvz., paskola), jos tikroji vertė gali būti nustatoma remiantis rinkos sąlygomis, egzistavusiomis šios priemonės įsigijimo ar sukūrimo dieną, ir dabartinėmis rinkos sąlygomis ar ūkio subjekto, ar kitų šiuo metu nustatomomis palūkanų normomis panašioms skolos priemonėms (t. y. panašaus likusio laiko iki termino pabaigos, panašaus pinigų srautų modelio, valiutos, kredito rizikos, su panašiu įkeitimo ir palūkanų pagrindu). Kita vertus, jeigu nėra skolininko kredito rizikos pokyčių ir kreditas suteikiamas po skolos priemonės sukūrimo, dabartinės rinkos palūkanų normos įvertinimas gali būti gaunamas naudojant lyginamąją palūkanų normą, kuri atspindi geresnę kredito kokybę negu ši skolos priemonė, laikant, kad tas kreditas suteikiamas tolygiai ir atliekant koregavimus dėl ribinės palūkanų normos pokyčių nuo priemonės sukūrimo datos. Jeigu po naujausio įvykdyto sandorio rinkos sąlygos pasikeitė, tai vertinamos finansinės priemonės tikrosios vertės pokyčiai yra nustatomi atsižvelgiant į dabartines kainas.

78TN. Tokios pačios informacijos kiekvieno vertinimo metu galima ir negauti. Pavyzdžiui, tuo metu, kai ūkio subjektas ima paskolą ar įsigyja skolos priemonę, kuria nėra aktyviai prekiaujama, jo mokama sandorio kaina tuo pačiu yra ir rinkos kaina. Tačiau jokios informacijos apie naujus sandorius gali nebūti kito įvertinimo dieną, ir, nors ūkio subjektas gali nustatyti bendrą rinkos palūkanų normų lygį, jis gali nežinoti kredito arba kitos rizikos lygio, kurį apsvarstytų rinkos dalyviai, tą dieną įkainodami tokią priemonę. Ūkio subjektas gali neturėti informacijos apie neseniai įvykusius sandorius, kad galėtų nustatyti tinkamą bendrosios palūkanų normos pasiskirstymą kredito atžvilgiu, kad būtų galima ją naudoti nustatant diskonto normą, taikomą dabartinės vertės skaičiavimui. Nesant priešingų įrodymų, būtų pagrįsta daryti prielaidą, kad neįvyko jokių minėto paskirstymo, egzistavusio tuo metu, kai buvo teikiama paskola, pokyčių. Tačiau tikimasi, kad ūkio subjektas stengsis nustatyti, ar nėra įrodymų apie tų veiksmų pasikeitimus. Kai tokių įrodymų yra, ūkio subjektas turėtų apsvarstyti šių pasikeitimų rezultatus finansinės priemonės tikrosios vertės nustatymui.

79TN. Taikydamas diskontuotų pinigų srautų analizę, ūkio subjektas naudoja vieną arba daugiau diskonto normų, lygių vyraujančioms tokių finansinių priemonių atsipirkimo normoms, kurios pasižymi iš esmės tokiomis pačiomis sąlygomis ir ypatybėmis, įskaitant priemonės kredito kokybę per likusį laikotarpį, kuriam yra nustatyta sutartinė palūkanų norma, likusį laikotarpį pagrindinei sumai grąžinti ir valiutą, kuria bus atliekami mokėjimai. Trumpalaikės gautinos ir mokėtinos sumos, neturinčios nustatytos palūkanų normos, gali būti vertinamos pirminėje sąskaitoje nurodyta suma, jeigu diskontavimo poveikis yra nereikšmingas.

Aktyviosios rinkos nebuvimas: nuosavybės priemonės

80TN. Investicijų į nuosavybės priemones, neturinčias kotiruojamų rinkos kainų aktyviojoje rinkoje, ir su minėtomis priemonėmis susijusių išvestinių finansinių priemonių, kurios turi būti įvykdomos pateikiant tokią nekotiruojamą nuosavybės priemonę (žr. 46 straipsnio c punktą ir 47 straipsnį), tikroji vertė gali būti patikimai įvertinama, jeigu: a) pagrįstų tikrosios vertės įvertinimų kitimo ribos nėra reikšmingos šiai priemonei; arba b) jeigu įvairių įvertinimų kitimo ribų tikimybė gali būti pagrįstai numatyta ir panaudota apskaičiuojant tikrąją vertę.

81TN. Yra daug situacijų, kada nuosavybės priemonių, neturinčių kotiruojamų rinkos kainų, tikrosios vertės ir su tomis nuosavybės priemonėmis susijusių išvestinių finansinių priemonių, turinčių būti apmokamų perduodant šias nekotiruojamas nuosavybės priemones (žr. 46 straipsnio punktą c ir 47 straipsnį), tikrosios vertės pagrįstų įvertinimų kintamumas tam tikrose ribose gali būti nereikšmingas. Paprastai įmanoma įvertinti kitos šalies įsigyto finansinio turto tikrąją vertę. Tačiau jeigu pagrįstų tikrosios vertės įvertinimų kitimo dydis yra reikšmingas, o įvairių įvertinimų galimybių negali būti pagrįstai nustatytos, ūkio subjektas negali šios priemonės vertinti tikrąja verte.

Vertinimo metodikos duomenys

82TN. Tinkama konkrečios finansinės priemonės tikrosios vertės įvertinimo metodika apima stebimus rinkos duomenis apie rinkos sąlygas ir kitus veiksnius, galinčius paveikti priemonės tikrąją vertę. Finansinės priemonės tikroji vertė turi būti pagrįsta vienu arba daugiau iš toliau minimų veiksnių (ir, galbūt, kitų).

- a) *Pinigų laiko verte (t. y. pagrindinė arba rizikos neapimanti palūkanų norma).* Pagrindinės palūkanų normos gali būti apskaičiuotos pagal valstybinių obligacijų kainas ir dažnai yra skelbiamos finansiniuose leidiniuose. Šios normos paprastai keičiasi kartu su prognozuojamų pinigų srautų tikėtinomis datomis ta pačia kryptimi kaip ir skirtingų laikotarpių palūkanų normų pelningumo kreivė. Praktiniais sumetimais ūkio subjektas gali naudoti priimtina ir lengvai nustatomą bendrąją normą, pvz., LIBOR arba apsigėitimo sandorių normą, kaip pavyzdinę normą. (Kadangi tokia norma, kokia yra LIBOR, nėra rizikos neapimanti palūkanų norma, tam tikros finansinės priemonės tinkamas kredito rizikos koregavimas atliekamas pagal jos kredito rizikos santykį su šios pavyzdinės normos kredito rizika.) Kai kurių šalių centrinės valstybinės obligacijos gali turėti didelę kredito riziką ir neteikti stabilios pavyzdinės bazinės palūkanų normos finansinėms priemonėms nustatytoms ta valiuta. Kai kurių tos šalies ūkio subjektų kredito būklė gali būti geresnė už valstybinę, o skolinimosi normos žemesnės. Šiuo atveju bazinės palūkanų normas galima tinkamiau nustatyti remiantis aukščiausiomis korporacijų obligacijų, išleidžiamų tos šalies valiuta, palūkanų normomis.
- b) *Kredito rizika.* Kredito rizikos (t. y. bazinės palūkanų normos perviršio dėl kredito rizikos) poveikis tikrajai vertei gali būti nustatomas remiantis skirtingos kredito kokybės priemonių, kuriomis prekiaujama, stebimomis rinkos kainomis arba skolinotojų nustatomomis skirtingo kredito reitingo paskolų palūkanų normomis.
- c) *Užsienio valiutos keitimo kaina.* Egzistuoja aktyvi daugelio pagrindinių valiutų keitimo rinka, o kainos kasdien publikuojamos finansiniuose leidiniuose.
- d) *Prekių kaina.* Galima stebėti daugelio prekių rinkos kainas.
- e) *Nuosavybės kaina.* Prekyboje esančių nuosavybės priemonių kainas (ir kainų indeksus) galima lengvai stebėti kai kuriose rinkose. Nuosavybės priemonių, neturinčių rinkos kainų, kurias galima stebėti, dabartinė rinkos kaina gali būti įvertinama naudojant dabartinę vertę pagrįstus metodus.
- f) *Nepastovumu (t. y. būsimų finansinės priemonės arba kito turto kainos pokyčių dydžiu)* Turto, kuriuo aktyviai prekiaujama, nepastovumo matai paprastai gali būti pagrįstai įvertinami remiantis rinkos praeities duomenimis arba naudojant nepastovumo išraišką dabartinėms rinkos kainoms.
- g) *Išankstinio mokėjimo rizika ir grąžinimo rizika.* Tikėtinas išankstinio mokėjimo už finansinį turtą modelis ir tikėtinas finansinių įsipareigojimų grąžinimo modelis gali būti įvertinamas remiantis praeities duomenimis. (Finansinio įsipareigojimo, kurį gali grąžinti kita šalis, tikroji vertė negali būti mažesnė už grąžinamosios sumos dabartinę vertę – žr. 49 straipsnį).
- h) *Finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo priežiūros išlaidomis.* Priežiūros išlaidos gali būti įvertinamos palyginant su kitų rinkos dalyvių šiuo metu už priežiūrą nustatomais atlygiais. Jeigu finansinio turto ar finansinio įsipareigojimo priežiūros išlaidos yra reikšmingos ir jas galima palyginti su atitinkamomis išlaidomis kitų rinkos dalyvių, išleidėjas, nustatydamas to finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo tikrąją vertę, turi į jas atsižvelgti. Tikėtina, kad sutartinės teisės į būsimus atlygius tikroji vertė šios teisės suteikimo metu yra lygi pradinėms už juos mokamoms išlaidoms, jeigu būsimi atlygiai ir susijusios išlaidos gali būti palyginami su rinkoje esančiais.

Pelnas ir nuostoliai (55–57 straipsniai)

83TN. Ūkio subjektas 21-ąją TAS taiko finansiniam turtui ir finansiniams įsipareigojimams, kurie yra piniginis turtas pagal 21-ąją TAS ir yra išreikšti užsienio valiuta. Pagal 21-ąją TAS, bet koks užsienio valiutos keitimo pelnas ar nuostolis dėl piniginio turto ar piniginių įsipareigojimų yra pripažįstamas pelnu ar nuostoliu. Išimtis yra piniginis turtas, įvardytas kaip apsidraudimo priemonė, pinigų srautų apdraudimo (žr. 95–101 straipsnius) ar grynosios investicijos apdraudimo atveju (žr. 102 straipsnį). Pripažįstant užsienio valiutos keitimo pelną arba nuostolius pagal 21-ąją TAS, galimas parduoti piniginis turtas vertinamas taip, lyg būtų apskaitomas amortizuota savikaina užsienio valiuta. Analogiškai tokio finansinio turto valiutos keitimo skirtumai, atsirandantys dėl amortizuotos savikainos pokyčių, pripažįstami pelnu ar nuostoliais, o kiti balansinės vertės pakitimai pripažįstami pagal 55 straipsnio b punktą. Galimo parduoti finansinio turto, kuris nėra piniginis straipsnis pagal 21-ąją TAS (pavyzdžiui, nuosavybės priemonės), pelnas ar nuostolis, pripažįstamas tiesiogiai nuosavybėje pagal 55 straipsnio b punktą, apima bet kokią susijusį užsienio valiutos keitimo rezultatą. Jeigu dėl neišvestinio piniginio turto ir neišvestinio piniginio įsipareigojimo yra sudarytas apsidraudimo sandoris, šių finansinių priemonių užsienio valiutos keitimo pokyčiai pripažįstami pelnu ar nuostoliais.

Finansinio turto vertės sumažėjimas ir neatgavimas (58–70 straipsniai)*Amortizuota savikaina apskaitomas finansinis turtas (63–65 straipsniai)*

- 84TN. Finansinio turto, apskaitomo amortizuota savikaina, vertės sumažėjimas vertinamas taikant pradinę faktinę šios finansinės priemonės palūkanų normą, nes diskontavimas dabartine rinkos palūkanų norma iš esmės reikštų, kad finansinį turtą, kuris šiaip vertinamas amortizuota savikaina, reikia vertinti tikrąja verte. Jeigu dėl paskolos, gautinos sumos ar iki termino laikomos investicijos sąlygų yra susiderinama iš naujo ar kaip kitaip jos pakeičiamos dėl skolininko ar išleidėjo finansinių sunkumų, vertės sumažėjimas nustatomas naudojant pirminę faktinių palūkanų normą, buvusią prieš sąlygų pakeitimą. Pinigų srautai, susiję su trumpalaikėmis gautinomis sumomis, nėra diskontuojami, jeigu diskontavimo poveikis yra nereikšmingas. Jeigu paskola, gautina suma arba iki termino laikoma investicija turi kintamą palūkanų normą, tai diskontavimo norma bet kokio vertės sumažėjimo nuostoliui apskaičiuoti pagal 63 straipsnį yra dabartinė faktinių palūkanų norma, numatyta sutartyje. Praktiškai kreditorius amortizuota savikaina apskaitomo finansinio turto vertės sumažėjimą gali vertinti remdamasis finansinės priemonės tikrąja verte, atsižvelgdamas į stebimas rinkos kainas. Įkeisto finansinio turto įvertintų būsimųjų pinigų srautų dabartinės vertės skaičiavimas atspindi pinigų srautus, kurie gali atsirasti dėl prarastos teisės į šį turtą, atėmus įkeisto turto atgavimo ir pardavimo išlaidas, nežiūrint to, ar įmanoma prarasti teisę į šį turtą, ar ne.
- 85TN. Vertės sumažėjimo nustatymas apima visus kreditus, ne tik siejamus su žemu kreditingumu. Pavyzdžiui, jeigu ūkio subjektas naudoja vidinę kreditų rūšiavimo sistemą, jis atsižvelgia į vertinimą visų kreditų, ne tik tų, kurie pasižymi dideliu kreditingumo sumažėjimu.
- 86TN. Vertės sumažėjimo nuostolius gali sudaryti viena ar keletas sumų. Pastaruoju atveju ūkio subjektas, atsižvelgdamas į visą gautą reikalingą informaciją dėl sąlygų, esančių balanso datą ir prieš finansinių ataskaitų paskelbimą, pripažįsta vertės sumažėjimo nuostolį, lygų geriausiai įvertinimui iš visos įvairovės ⁽¹⁾.
- 87TN. Kad būtų apskaičiuotas bendras vertės sumažėjimas, finansinis turtas grupuojamas pagal panašias kredito rizikos ypatybes, parodančias skolininkų gebėjimą mokėti visas sumas sutartyje numatytais sąlygomis (pavyzdžiui, kredito rizikos įvertinimas ar rūšiavimo procesas, kada atsižvelgiama į turto rūšį, pramonės šaką, geografinę vietovę, užstato tipą, praeities išskolinimus ir kitus svarbius veiksnius). Pasirinkti kriterijai yra svarbūs tokio turto grupių būsimųjų pinigų srautų įvertinimui, nes parodo skolininkų gebėjimą mokėti visas sumas sutartyje numatytais sąlygomis. Tačiau, nuostolių tikimybė ir kiti statistikos duomenys dėl nuostolių turto grupės lygyje skiriasi: a) turtui, kuris buvo atskirai įvertintas dėl vertės sumažėjimo, ir išsiaiškinta, kad vertės sumažėjimo nėra, ir b) turtui, kuris nebuvo atskirai įvertintas dėl vertės sumažėjimo; rezultatas gali būti tas, kad gali prireikti nustatyti skirtingas vertės sumažėjimo sumas. Jeigu ūkio subjektas neturi vienerūšio turto grupės, tada jis neatlieka papildomo vertinimo.
- 88TN. Vertės sumažėjimo nuostoliai, pripažįstami pagal grupes, yra tarpinis žingsnis nustatant grupėje esančių atskirų finansinio turto vienetų, kurie yra bendrai įvertinti dėl vertės sumažėjimo, nuostolį dėl vertės sumažėjimo. Iškart, kai tik gaunama informacija, parodanti turto grupės atskirų turto vienetų nuostolius dėl vertės sumažėjimo, tokie vienetai turi būti išbraukiami iš grupės.
- 89TN. Finansinio turto grupės, vertintos bendrai dėl vertės sumažėjimo, būsimieji pinigų srautai yra vertinami pagal nuostolių dėl turto, turinčio panašias kaip minėtos grupės kredito rizikos savybes, vertės sumažėjimo metodą. Ūkio subjektai, neturintys jiems būdingų nuostolių vertinimo patirties ar turintys nepakankamai patirties, naudoja panašių finansinio turto grupių palyginimo būdą. Praeities nuostoliai pakoreguojami pagal dabartinius stebimus duomenis, kad atspindėtų dabartinių sąlygų, kurių nebuvo tą laikotarpį, kurio nuostolių rezultatais yra remiamasi, poveikį ir panaikintų to laikotarpio sąlygų, neegzistuojančių šiuo metu, poveikį. Būsimųjų pinigų srautų įvertinimas atspindi ir yra tiesiogiai derinamas su susijusių stebimų duomenų pakitimais nuo vieno laikotarpio iki kito (pvz., nedarbo procento, turto ir biržos prekių kainų, mokėjimo statuso ar kitų veiksnių, rodančių turto grupės nuostolius ir jų dydį, pokyčius). Būsimiems pinigų srautams įvertinti naudojama metodologija ir prielaidos yra reguliariai peržiūrimos, kad sumažėtų bet kokie skirtumai tarp nuostolių įvertinimo ir realių patiriamų nuostolių.
- 90TN. 89TN straipsnio taikymo pavyzdys. Ūkio subjektas, remdamasis praeities patirtimi, gali nustatyti tai, kad viena iš kreditinių kortelių paskolų įsipareigojimų nevykdymo priežasčių yra skolininko mirtis. Ūkio subjektas gali pastebėti, kad mirčių skaičius per metus nesikeičia. Nepaisant to, kai kurie šios kredito kortelių paskolų grupės skolininkai galėjo tais metais mirti, ir tai reiškia, kad įvyko atitinkamų paskolų vertės sumažėjimas, net jeigu metų gale ūkio

⁽¹⁾ 37-ojo TAS 39 straipsnyje yra nurodyta, kaip iš visų galimų rezultatų pasirinkti geriausią vertinimą.

subjektas vis dar nežino, kurie skolininkai mirė. Tokių patirtų, bet neapskaitytų nuostolių atveju reikėtų pripažinti nuostolius dėl vertės sumažėjimo. Tačiau būtų netinkama pripažinti vertės sumažėjimo nuostolį dėl mirčių, kurių tikimasi per ateinantį laikotarpį, nors būtinas nuostolio įvykis (skolininko mirtis) dar nėra įvykęs.

- 91TN. Naudojant praeities nuostolių normas būsimų pinigų srautų vertinimo metu yra svarbu, kad informacija apie praeities nuostolių normas būtų taikoma panašiai apibūdinamoms į tas, kurių šios nuostolių normos praeityje buvo užfiksuotos. Todėl naudojamas metodas turėtų leisti kiekvieną grupę susieti su panašios kredito rizikos turto grupių nuostolių rezultatais, ypatybėmis, taip pat svarbiais stebimais duomenimis, atspindinčiais dabartinės sąlygas.
- 92TN. Finansinio turto grupės vertės sumažėjimo nuostoliams apskaičiuoti gali būti naudojami ar statistiniai metodai formulės (pvz., mažesnių paskolų) tiek, kiek jie gali būti suderinami su 63–65 ir 87–91TN straipsnių reikalavimais. Bet kokį metodą naudojant turi būti atsižvelgiama į pinigų laiko vertės poveikį, įvertinami turto viso likusio galiojimo laiko pinigų srautai (ne tik vienerių būsimų metų), paskolų portfelio amžius ir neturi būti pripažįstamas nuostolis dėl vertės sumažėjimo finansinio turto pirminio pripažinimo metu.

Palūkanų pajamos po vertės sumažėjimo pripažinimo

- 93TN. Po to, kai finansinis turtas ar panašaus finansinio turto grupė buvo nukainoti dėl vertės sumažėjimo, palūkanų pajamos pripažįstamos naudojant palūkanų normą, kuria buvo diskontuoti būsimieji pinigų srautai tada, kai buvo apskaičiuotas vertės sumažėjimo nuostolis.

APSIDRAUDIMAS (71–102 straipsniai)

Apsidraudimo priemonės (72–77 straipsniai)

Kriterijus atitinkančios priemonės (72 ir 73 straipsniai)

- 94TN. Galimas nuostolis dėl pasirinkimo sandorio, kurį ūkio subjektas parduoda, gali būti kur kas didesnis už tikėtiną atitinkamo apdraustojo objekto vertės padidėjimą. Kitaip tariant, pasirašytas pasirinkimo sandoris veiksmingai nemažina apdraustojo objekto pelno ar nuostolio rizikos. Todėl pasirašytas pasirinkimo sandoris atitinka apsidraudimo priemonės kriterijus tik tada, jeigu jis yra pripažintas užskaitomu nusipirkto pasirinkimo sandoriu, taip pat ir tokiu, kuris yra įterptas į kitą finansinę priemonę (pvz., parduotas pasirinkimo sandoris, naudojamas apsidrausti nuo išpareigojimo iki pareikalavimo). Ir priešingai, iš nusipirkto pasirinkimo sandorio gali būti gaunamas pelnas, lygus nuostoliams ar didesnis už juos, dėl to juo gali būti sumažinta pelno arba nuostolio rizika, susijusi su tikrosios vertės arba pinigų srautų pokyčiais. Dėl to toks sandoris atitinka apsidraudimo priemonės kriterijus.
- 95TN. Iki termino laikoma investicija, apskaitoma amortizuota savikaina, gali būti įvardijama kaip apsidraudimo priemonė nuo užsienio valiutos kurso kitimo rizikos.
- 96TN. Investicija į nekotiruojamą nuosavybės priemonę, kuri neapskaitoma tikrąja verte, nes jos tikroji vertė negali būti patikimai nustatyta, arba susijusių išvestinę finansinę priemonę, už kurią turi būti atsiskaitoma perduodant tokią nekotiruojamą nuosavybės priemonę (žr. 46 straipsnio c punktą ir 47 straipsnį), negali būti pripažįstama apsidraudimo priemone.
- 97TN. Paties ūkio subjekto nuosavybės priemonės nėra šio ūkio subjekto finansinis turtas ar finansiniai išpareigojimai, todėl negali būti pripažįstamos apsidraudimo priemonėmis.

Apdraustieji objektai (78–84 straipsniai)

Kriterijus atitinkantys objektai (78–80 straipsniai)

- 98TN. Tvirtas pasižadėjimas įsigyti verslą verslo jungimo metu negali būti apdraustuoju objektu, išskyrus užsienio valiutos keitimo riziką, kadangi kitos rizikos, nuo kurios būtų apsidraudžiama, negalima atskirai apibrėžti ir įvertinti. Tos kitos rizikos yra bendrosios verslo rizikos rūšys.

99TN. Investicija į nuosavybę negali būti apdraustuojų objektu sudarant tikrosios vertės apdraudimo sandorį, nes, taikant nuosavybės metodą, pelnu ar nuostoliu yra pripažįstama investuotojui priklausanti asocijuotosios įmonės pelno ar nuostolio dalis, o ne investicijos tikrosios vertės pokyčiai. Dėl panašios priežasties investicija į konsoliduotą dukterinę įmonę negali būti apdraustasis objektas sudarant tikrosios vertės apdraudimo sandorį, nes, atliekant konsolidavimą pelnu ar nuostoliais pripažįstamas dukterinės įmonės pelnas ar nuostolis, o ne investicijos tikrosios vertės pokyčiai. Grynosios investicijos į užsienyje veikiančių ūkio subjektą apsidraudimo sandoris yra kitoks, nes tai yra apsidraudimas nuo užsienio valiutos kurso kitimo rizikos, o ne tikrosios vertės apdraudimas nuo investicijos vertės pokyčių.

99ATN. 80 straipsnyje nurodoma, labai tikėtinas ūkio subjektų grupės ateities vidaus sandoris užsienio valiuta gali būti pripažintas apdraustuojų objektu pinigų srautų apsidraudimo sandoryje, jeigu sandoris tarp ūkio subjektų sudaromas kita valiuta ir valiutos kurso rizika turės poveikį konsoliduotam pelnui ar nuostoliams. Ūkio subjektų grupės ūkio subjektas gali būti patronuojanti, dukterinė, asocijuotoji, bendra įmonė ar įmonės padalinys. Jeigu ūkio subjektų grupės ateities vidaus sandoris užsienio valiuta neturės poveikio konsoliduotam pelnui ar nuostoliams, toks sandoris negali būti laikomas apsidraudimo sandoriu. Tai gali būti honorarų, palūkanų ar išmokų vadovybei operacijos tarp grupės ūkio subjektų, nebent tai būtų išorinės operacijos. Tačiau, jei tokie apsidraudimo sandoriai daro poveikį konsoliduotam pelnui ar nuostoliams, jie gali būti laikomi apsidraudimo sandoriais. Pavyzdžiui, gali būti sudaryti grupės vidaus atsargų pirkimo ar pardavimo sandoriai, jeigu jie susiję su atsargų pardavimu išoriniam ūkio subjektui. Panašiai tai gali būti grupės ūkio subjektų ateities sandoriai parduoti įrangą ir įrengimus kitam grupės ūkio subjektui, kuriame šio turto naudojimas turės poveikį konsoliduotam pelnui ar nuostoliams. Taip gali atsitikti, kadangi nusipirkęs ūkio subjektas nulevės įrangą ir įrengimus, o pradinę ateities sandoryje nustatyta suma gali pasikeisti, jeigu perkančio ūkio subjekto funkcinė valiuta yra kita.

99BTN. Jei vidiniai grupės ateities sandoriai pripažįstami apsidraudimo sandoriais, pelnas ir nuostoliai pripažinti nuosavybėje pagal 95 straipsnio a punktą turi būti perkeltami į pelno (nuostolių) ataskaitą tą laikotarpį ar laikotarpius, kada apsidraudimo sandoriai padaro poveikį konsoliduotam pelnui ar nuostoliams.

Finansinio turto priskyrimas apdraustiesiems objektams (81 ir 81A straipsniai)

99CTN. [...] Ūkio subjektas gali visus viso finansinio turto ir finansinio išsipareigojimo pinigų srautus pripažinti kaip apdraustąjį objektą ir apdrausti juos tik nuo vienos konkrečios rizikos (pvz., nuo pokyčių, kurie priskiriami LIBOR pokyčiams). Pavyzdžiui, kai finansinio išsipareigojimo faktinių palūkanų norma yra 100 bazinių punktų mažesnė už LIBOR palūkanų normą, ūkio subjektas kaip apdraustąjį objektą gali pripažinti visą išsipareigojimą (t. y. pagrindinę sumą, prie kurios pridėtos LIBOR palūkanos ir atimta 100 bazinių punktų) ir apdrausti nuo rizikos visą šio išsipareigojimo tikrosios vertės ar pinigų srautų pokytį, priskiriamą LIBOR pokyčiams. Ūkio subjektas taip pat gali pasirinkti apsidraudimo sandorį, kitokį negu „vienas su vienu“, kad pagerintų apsidraudimo veiksmingumą, kaip nurodyta 100TN straipsnyje.

99DTN. Be to, jeigu fiksuotos palūkanų normos finansinė priemonė apdraudžiama po jos sudarymo, o palūkanų normos per tą laiką pasikeičia, ūkio subjektas apsidraudimui gali priskirti dalį, kuri lygi pavyzdinei normai [...]. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gauna fiksuotos palūkanų normos 100 PV vertės finansinį turtą, kurio faktinių palūkanų norma yra 6 % tuo metu, kai LIBOR yra 4 %. Ūkio subjektas tą turtą apdraudžia vėliau, kai LIBOR išauga iki 8 %, o turto tikroji vertė sumažėja iki 90 PV. Ūkio subjektas apskaičiuoja, kad, jeigu jis būtų įsigijęs turtą tą dieną, kai jis pirmą kartą jį pripažino kaip apdraustąjį objektą, kurio tikroji vertė tada buvo lygi 90 PV, faktinis pelningumas būtų buvęs 9,5 %. [...] Ūkio subjektas gali pripažinti 8 % LIBOR dalį, kurią sudaro sutartinių palūkanų pinigų srautai ir dabartinės tikrosios vertės (t. y. 90 PV) ir termino pabaigoje grąžinamos sumos (t. y. 100 PV) skirtumas.

Nefinansinio turto ar išsipareigojimo priskyrimas apdraustiesiems objektams (82 straipsnis)

100TN. Nefinansinio turto ar nefinansinio išsipareigojimo ar jų komponento kainos pokyčiai paprastai neturi tikėtino, atskirai įvertinamo poveikio, kurį būtų galima palyginti, tarkime, su rinkos palūkanų normų arba obligacijos kainos pasikeitimo poveikiu, turto kainai. Dėl to nefinansinis turtas ar nefinansinis išsipareigojimas yra apdraustasis objektas tik dėl užsienio valiutos keitimo rizikos arba bendrojo apsidraudimo atveju. Jeigu yra apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto sąlygų (pvz., prognozuojamo brazilškos kavos pirkimo sandorio apdraudimas, naudojant išankstinę sutartį kolumbietiškai kavai pirkti, kai kitos sąlygos yra panašios) skirtumas, tai apsidraudimo sandoriai vis tiek gali atitikti apsidraudimo kriterijus, jeigu atitinka visas 88 straipsnyje minimas sąlygas, įskaitant tai, kad apsidraudimas turėtų būti labai veiksmingas. Dėl to apsidraudimo priemonės suma gali būti didesnė ar mažesnė už apdraustojo objekto sumą, jeigu dėl to pagerėja apsidraudimo sandorio efektyvumas. Pavyzdžiui, apdraustojo objekto (pvz., brazilškos kavos sandorio) ir apsidraudimo priemonės (pvz., kolumbietiškos kavos sandorio) statistiniam santykiui nustatyti būtų galima atlikti regresinę analizę. Jeigu yra patvirtinamas šių dviejų kintamųjų statistinis santykis (t. y. brazilškos kavos ir kolumbietiškos kavos vienetų kainų), tai nustatant

apsidraudimo sandorį galima naudoti regresinę tiesę, kuri tikėtiną efektyvumą paverstų maksimaliu. Pavyzdžiui, jeigu regresinės tiesės pasvirimas yra 1,02, tai draudimo sandoris, grindžiamas 0,98 : 1,00 atitinkamai apdraustojo objekto ir apsidraudimo priemonės kiekybe, tikėtiną efektyvumą padaro maksimaliu. Tačiau apsidraudimo sandoriai gali tapti neveiksmingais, o toks neefektyvumas pripažįstamas apsidraudimo sandorių laikotarpiu pelnu ar nuostoliu.

Turto grupių pripažinimas apdraustaisiais objektais (83 ir 84 straipsniai).

101TN. Bendros grynosios vertės apdraudimas (pvz., viso fiksuotų palūkanų turto ir visų išsipareigojimų su panašiais galiojimo terminais grynosios sumos), užuot apsidraudus konkretų turtą, neatitinka apsidraudimo sandorių apskaitos kriterijų. Tačiau beveik tą patį poveikį apsidraudimo sandorių pelnui ar nuostoliams, esant tokiam pat apsidraudimo sandorių tipui, galima pasiekti apdraustuoju objektu pripažįstant dalį pagrindinio turto. Pavyzdžiui, jeigu bankas turi 100 PV dydžio turtą ir 90 PV dydžio išsipareigojimus, kurių rizikos rūšys ir sąlygos panašios, ir apdraudžia grynosios rizikos 10 PV, tada 10 PV šio turto vertės jis gali pripažinti apdraustuoju objektu. Toks pripažinimas galimas, jeigu toks turtas ir išsipareigojimai yra fiksuotos palūkanų normos finansinės priemonės – tokiu atveju tai yra tikrosios vertės apdraudimas; o jeigu tai yra kintamos normos priemonės – pinigų srautų apdraudimas. Panašiai, jeigu ūkio subjektas turi tvirtą pasižadėjimą už 100 PV pirkti užsienio valiutos ir tvirtą pasižadėjimą parduoti užsienio valiutos už 90 PV, tada jis gali apsidrausti grynąją 10 PV sumą, igydamas išvestinę finansinę priemonę ir pripažindamas ją apsidraudimo priemone, susietą su 10 PV iš 100 PV dydžio tvirto pasižadėjimo.

Apsidraudimo apskaita (85–102 straipsniai)

102TN. Tikrosios vertės apdraudimo pavyzdys yra apsidraudimas nuo fiksuotos palūkanų normos skolos priemonės tikrosios vertės pokyčių, atsirandančių dėl palūkanų normos pasikeitimų, rizikos. Tokį apsidraudimo sandorį gali sudaryti išleidžias arba turėtojas.

103TN. Pinigų srautų apdraudimo pavyzdys yra mainų pasirinkimo sandorio naudojimas keičiant kintamos palūkanų normos skolą į fiksuotos palūkanų normos skolą (t. y. būsimą sandorio, kuriuo apdraudžiami būsimi pinigų srautai yra būsimieji palūkanų mokėjimai, apdraudimas).

104TN. Tvirtą pasižadėjimo apdraudimo sandoris (pvz., apsidraudimas nuo kuro kainos pasikeitimo, siejamo su elektros tiekimo įmonės nepripažintuoju sutartiniu pasižadėjimu pirkti kurą už fiksuotą kainą) yra apsidraudimas nuo tikrosios vertės pokyčio rizikos. Atitinkamai toks apsidraudimas yra tikrosios vertės apdraudimas. Tačiau pagal 87 straipsnį tvirtą pasižadėjimo apdraudimas nuo užsienio valiutos kurso kitimo rizikos galėtų būti alternatyviai apskaitomas kaip pinigų srautų apdraudimas.

Apsidraudimo efektyvumo vertinimas

105TN. Apsidraudimas laikomas išskirtinai efektyviu tik tada, jeigu vykdomos abi šios sąlygos:

- a) tikimasi, kad apsidraudimo pradžioje ir vėlesniais laikotarpiais šis apsidraudimas bus labai veiksmingas, siekiant pritaikyti tikrosios vertės ar pinigų srautų pokyčių, priskiriamų rizikai, nuo kurios apsidrausta, užskaitą tą laikotarpį, kuriam priskirtas apsidraudimas. Šis lūkestis gali būti parodomas įvairiais būdais, įskaitant apdraustojo objekto tikrosios vertės arba pinigų srautų ankstesnių pokyčių, priskiriamų rizikai, nuo kurios apsidraudžiama, palyginimą su apsidraustosios priemonės tikrosios vertės ar pinigų srautų ankstesniais pokyčiais, priskiriamais rizikai, nuo kurios apsidraudžiama, arba parodant glaudų apdraustojo objekto ir apsidraudimo priemonės tikrosios vertės arba pinigų srautų statistinį ryšį. Ūkio subjektas gali pasirinkti kitokį apsidraudimo santykį negu „vienas su vienu“ dėl to, kad pagerintų apsidraudimo efektyvumą, kaip aprašyta 100TN straipsnyje;
- b) tikrieji apsidraudimo rezultatai svyruoja nuo 80–125 %. Pavyzdžiui, jeigu faktiniai rezultatai yra tokie, kad apsidraudimo priemonės nuostolis yra 120 PV, o piniginės priemonės pelnas – 100 PV, tarpusavio užskaita įvertinama 120:100 santykiu, t. y. 120 %, arba 100:120 santykiu, t. y. 83 %. Pagal šį pavyzdį, jeigu apsidraudimo sandoris atitiktų šio straipsnio a punkto sąlygą, ūkio subjektas galėtų teigti, kad apsidraudimas buvo labai veiksmingas.

106TN. Efektyvumas turi būti įvertinamas periodiškai arba bent tada, kai ūkio subjektas rengia metines ar tarpines finansines ataskaitas.

107TN. Šiame standarte nenustatomas vienintelis metodas apsidraudimo veiksmingumui įvertinti. Metodas, kurį ūkio subjektas pasirenka apsidraudimo veiksmingumui įvertinti, priklauso nuo jo rizikos valdymo strategijos. Pavyzdžiui, ūkio subjektas, kurio rizikos valdymo strategijoje yra numatyta reguliariai tikslinti apsidraudimo priemonės sumą, atsižvelgiant į apdrausto objekto pokyčius, turi įrodyti, kad apsidraudimas turėtų būti labai veiksmingas tik laikotarpį iki kito apsidraudimo priemonės sumos tikslinimo karto. Kai kuriais atvejais ūkio subjektas skirtingoms apsidraudimo sandorių rūšims taiko skirtingus metodus. Ūkio subjekto apsidraudimo strategijos dokumentuose turi būti nustatytos apsidraudimo veiksmingumo vertinimo procedūros. Procedūrose reikia nurodyti, ar vertinimas taikomas visam apsidraudimo priemonės pelnui ir nuostoliams, ir ar vertinimas neapima šios priemonės laiko vertės.

107ATN. [...].

108TN. Jei apsidraudimo priemonės ir apdraustojo turto, išpareigojimo, tvirto pasižadėjimo ar labai tikėtino prognozuojamo sandorio pagrindinės sąlygos yra tokios pačios, tai tikrosios vertės ir pinigų srautų pokyčiai, priskirtini rizikai, nuo kurios apsidraudžiama, gali būti visiškai tarpusavyje užskaitomi tiek apsidraudimo pradžioje, tiek ir vėliau. Pavyzdžiui, apsigėrimo palūkanų norma pasirinkimo sandoris turėtų būti veiksmingas apsidraudimas tada, jeigu tiek apsidraudimo priemonės, tiek apdraustojo objekto sąlyginė suma ir pagrindinė suma, sutarčių sąlygos, kainų keitimosi datos, palūkanų ir pagrindinių sumų gavimo ir mokėjimo datos ir palūkanų normų vertinimo pagrindas sutampa. Be to, labai tikėtino prognozuojamo biržos prekės pirkimo ir išankstinės sutarties apdraudimas veikiausiai bus labai veiksmingas, jeigu:

- a) išankstine sutartimi ir apdraustuoju prognozuojamu pirkimo sandoriu numatoma pirkti tiek pat ir tokių pačių biržos prekių toje pačioje vietoje ir tuo pačiu laiku;
- b) išankstinės sutarties tikroji vertė jos sudarymo metu lygi nuliui; ir
- c) nuolaidos ar perviršio pasikeitimas pagal išankstinę sutartį vertinant efektyvumą neįtraukiamas ir pripažįstamas pelnu arba nuostoliu arba tikėtinų pinigų srautų pasikeitimas pagal labai tikėtiną prognozuojamą sandorį yra grindžiamas išankstine biržos prekės kaina.

109TN. Kai kada apsidraudimo priemone pripažįstama tik dalis rizikos, nuo kurios apsidrausta. Pavyzdžiui, apsidraudimo sandoris būtų nevisiškai veiksmingas, jeigu apsidraudimo priemonė ir apdraustasis objektas būtų įvertinti skirtingomis valiutomis, kurių kursų kitimas nėra vienodas. Be to, palūkanų normos rizikos apdraudimo sandoris naudojant išvestinę finansinę priemonę būtų nevisiškai veiksmingas, jeigu išvestinės finansinės priemonės tikrosios vertės pokyčio dalis būtų priskirtina sutarties kitos šalies kredito rizikai.

110TN. Kad atitiktų apsidraudimo sandorių apskaitos kriterijus, apsidraudimo sandoris turi būti susijęs su konkrečia išskiriama ir pripažįstama rizika, o ne bendrąja ūkio subjekto verslo rizika, o galų gale turi daryti poveikį ūkio subjekto pelnui ar nuostoliui. Turto draudimo sandoris nuo fizinio senėjimo rizikos ar nuo rizikos, kad turtas bus valstybės nusavintas, neatitinka apsidraudimo sandorių apskaitos kriterijų, nes efektyvumo negalima įvertinti; kadangi neįmanoma patikimai įvertinti šios rizikos.

111TN. Apsidraudimo nuo palūkanų normos rizikos veiksmingumas gali būti įvertinamas parengiant finansinio turto ir finansinių išpareigojimų galutinių terminų grafiką, kuriame išdėstyta su atskiru turtu ar išpareigojimu (ar su turto, ar išpareigojimų specifine grupe, ar specifine jų dalimi) susijusi grynoji palūkanų normos rizika, ir pagal jį įvertinamas tokio turto ar išpareigojimo apsidraudimo veiksmingumas.

112TN. Vertindamas apsidraudimo veiksmingumą, ūkio subjektas paprastai atsižvelgia į pinigų laiko vertę. Tikrosios vertės apsidraudimo sandorėje pastovi apdrausto objekto palūkanų norma turi nebūtinai tiksliai atitikti pasirinkimo sandorio pastovią palūkanų normą. Nei turto, nei išpareigojimo, už kuriuos mokamos palūkanos, kintama palūkanų norma neturi būti tokia pati, kokia yra pinigų srautų apdraudimo pasirinkimo sandorio kintama palūkanų norma. Apsigėrimo palūkanų norma pasirinkimo sandorio tikroji vertė yra pagrįsta grynaisiais atsiskaitymais už jį. Pastovios ir kintamos tokių pasirinkimo sandorių palūkanų normos gali būti keičiamos be jokio poveikio grynajam atsiskaitymui, jeigu abi jos keičiamos ta pačia suma.

113TN. Jeigu sandoris neatitinka apsidraudimo veiksmingumo kriterijų, ūkio subjektas nutraukia apsidraudimo apskaitą paskutinę dieną, kada buvo užfiksuotas apsidraudimo veiksmingumas. Tačiau, jeigu ūkio subjektas nustato įvykį ar aplinkybes, nulėmusius tai, kad apsidraudimo sandoriai neatitinka veiksmingumo kriterijų, ir įrodo, kad apsidraudimas buvo veiksmingas iki to įvykio ar aplinkybių, jis nutraukia apsidraudimo apskaitą nuo įvykio ar aplinkybių pasikeitimo dienos.

Tikrosios vertės apsidraudimo sandorių nuo portfelio palūkanų normos rizikos apskaita

114TN. Finansinio turto ar finansinių išpareigojimų tikrosios vertės apdraudimas nuo palūkanų normos rizikos atitiks šio standarto reikalavimus tada, jeigu ūkio subjektas atitiks toliau esančių a–i punktų ir 115TN–132TN reikalavimus.

- a) Kaip rizikos valdymo proceso dalį, ūkio subjektas nurodo turto ir išpareigojimų portfelį, kurį norėtų apdrausti nuo palūkanų normos rizikos. Toks portfelis gali apimti tiek turtą, tiek išpareigojimus ar ir turtą, ir išpareigojimus. Ūkio subjektas gali išskirti vieną ar du portfelius (pvz., gali grupuoti savo galimą parduoti turtą į atskirus portfelius), šiuo atveju kiekvienam portfeliui atskirai taikydamas toliau nurodytus reikalavimus.
- b) Ūkio subjektas analizuoja portfelio kainų pakeitimo laiką, atsižvelgdamas daugiau į tikėtinas, o ne į sutartines kainų keitimo datas. Tokia kainų pakeitimo laikotarpių analizė gali būti atliekama įvairiais būdais, įskaitant tų laikotarpių pinigų srautų grafiko sudarymą, kada šių pinigų srautų tikimasi, arba santykinų pagrindinių sumų išdėstymą per visą laikotarpį iki tikėtino kainų pakeitimo.

- c) Pagal šios analizės rezultatus ūkio subjektas sprendžia, kokią sumą jis nori apdrausti. Ūkio subjektas apdraustuoju objektu įvardija turto ar įsipareigojimų portfelio sumą (bet ne grynąją sumą), lygią sumai, kurią jis nori pripažinti apdraustąja. [...].
- d) Ūkio subjektas nustato palūkanų normos riziką, nuo kurios jis apsidraudžia. Ši rizika galėtų būti kiekvieno apdraustojo objekto palūkanų normos, pavyzdžiui, lyginamosios palūkanų normos (pvz., LIBOR), rizikos dalis.
- e) Ūkio subjektas sukuria vieną ar daugiau apsidraudimo priemonių kiekvienam kainų pakeitimo laikotarpiui.
- f) Naudodamasis nuostatomis, nurodytomis anksčiau esančiuose c–e punktuose, ūkio subjektas laikotarpio pradžioje ir vėliau laikotarpiais įvertina, ar tikėtina, kad apsidraudimas bus labai veiksmingas per tą laikotarpį, kuriam apsidraudimo sandoris yra sudarytas.
- g) Periodiškai ūkio subjektas įvertina apdraustojo objekto tikrosios vertės pokyčius (kaip apibrėžta c punkte), priskirtinus rizikai, nuo kurios apdraudžiama (kaip apibrėžta d punkte) [...]. Jeigu nustatoma, kad apsidraudimas buvo labai veiksmingas, vertinimo metu naudojant ūkio subjekto dokumentuotą efektyvumo vertinimo metodą, tada ūkio subjektas pelno (nuostolių) ataskaitoje pripažįsta apdraustojo objekto tikrosios vertės pokytį pelnu ar nuostoliais, taip pat jį parodo vienoje iš dviejų balanso straipsnių eilučių, kaip aprašyta 89A straipsnyje. Tikrosios vertės pokytis neturi būti paskirstomas atskiram turtui arba įsipareigojimams.
- h) Ūkio subjektas vertina apsidraudimo priemonės (-ių) tikrosios vertės pokytį (kaip nustatyta e punkte) ir pripažįsta jį pelnu arba nuostoliu pelno (nuostolių) ataskaitoje. Apsidraudimo priemonės (-ių) tikroji vertė balanse pripažįstama turtu ar įsipareigojimu.
- i) Bet koks neveiksmingumas ⁽¹⁾ turi būti pripažįstamas pelnu ar nuostoliu kaip tikrosios vertės pokyčių, minėtų g ir h punktuose, skirtumas.

115TN. Toliau ši metodika aprašoma detaliau. Ji turi būti taikoma tik tikrosios vertės apdraudimo nuo palūkanų normos rizikos, siejamos su finansinio turto ar finansinių įsipareigojimų portfeliu.

116TN. Portfelis, minimas 114TN straipsnio a punkte, galėtų apimti turtą ir įsipareigojimus. Kita vertus, tai galėtų būti portfelis, apimantis tik turtą arba tik įsipareigojimus. Portfelis naudojamas, norint nustatyti turto arba įsipareigojimų, kuriuos ūkio subjektas nori apdrausti, sumą. Tačiau pats portfelis nėra įvardijamas kaip apdraustasis objektas.

117TN. Taikydamas 114TN straipsnio b punktą, ūkio subjektas nustato tikėtiną turto kainų pakeitimo datą kaip ankstesniąją iš šių datų: tikėtiną turto galutinio termino datą arba jo kainų pakeitimo pagal rinkos normas datą. Tikėtinos kainų pakeitimo datos įvertinamos apsidraudimo pradžioje ir vertinamos per visą apsidraudimo laikotarpį, remiantis praeities duomenimis ir kita prieinama informacija, įskaitant informaciją ir lūkesčius dėl išankstinio mokėjimo ir palūkanų normų tarpusavio sąveikos. Ūkio subjektas, neturintis jam būdingų duomenų ar turintis jų nepakankamai, lyginamoms finansinėms priemonėms naudoja panašių finansinio turto grupių duomenis. Tokie įvertinimai periodiškai peržiūrimi ir, remiantis nauja informacija, atnaujinami. Tuo atveju, kai turtas su fiksuotomis palūkanomis yra iš anksto apmokamas, tikėtina kainų pakeitimo data yra data, kada tikimasi už jį iš anksto mokėti, jeigu kainos pagal rinkos normas nepakeičiamos anksčiau. Panašios turto grupės analizė, dalijant laiką į atskirus laikotarpius remiantis tikėtinomis kainų pakeitimo datomis, gali būti grupei priskiriama procentinė išraiška, o ne atskiriems turto vienetais. Ūkio subjektas šiam paskirstymui gali taikyti ir kitus metodus. Pavyzdžiui, jis gali naudoti išankstinio mokėjimo normos koeficientą, paskirstydamas amortizuojamas paskolas laikotarpiams, kada tikimasi kainų pasikeitimo. Tačiau tokio paskirstymo metodai turi atitikti ūkio subjekto rizikos valdymo procedūras ir tikslus.

118TN. Apdrausto objekto, apibrėžto 114TN straipsnio c punkte, pavyzdys galėtų būti suma, kurią gauna ūkio subjektas konkrečių kainų pakeitimo laikotarpiu įvertinęs, kad jis turi 100 PV vertės fiksuotos normos turtą ir 80 VV vertės fiksuotos palūkanų normos įsipareigojimų, nusprendžia apdrausti visą 20 PV ⁽²⁾ grynąją vertę, tai įvardija apdraustuoju objektu kaip turtą, kurio suma lygi 20 PV (turto dalį). Toks įvardijimas yra išreikštas valiutos suma (pvz., dolerių, eurų, svarų sterlingų, rendų), o ne kaip atskiri turto vienetai. Toks įvardijimas yra išreikštas valiutos suma (pvz., dolerių, eurų, svarų sterlingų, rendų), o ne kaip atskiri turto vienetai. Vadinas, visas turtas (arba įsipareigojimai), iš kurio gaunama apsidraudimo suma – t. y. visas aukščiau nurodyto pavyzdžio 100 PV vertės turtas – turi būti turtas, kurio tikroji vertė kinta dėl palūkanų normos pokyčių, nuo kurių apsidraudžiama [...].

⁽¹⁾ Tokie patys efektyvumo vertinimai, pritaikyti šiuo atveju, taikomi visuose TFAS.

⁽²⁾ Standarte leidžiama įvardinti bet kokią kriterijus atitinkančio turto arba įsipareigojimų kiekį, t. y. šiame pavyzdyje – bet kokią turto kiekį tarp 0 VV ir 100 VV.

119TN. Taip pat ūkio subjektas laikosi kitų pripažinimo ir dokumentacijos reikalavimų, apibrėžtų 88 straipsnio a punkte. Apdraudžiant portfelį, nuo palūkanų normos rizikos, šis pripažinimas ir dokumentacija nusako ūkio subjekto politiką dėl visų kriterijų, naudojamų apdraudžiamai sumai nustatyti, taip pat tai, kaip vertinamas efektyvumas, įtraukiant šiuos dalykus:

- a) koks turtas ir įsipareigojimai yra įtraukiami į apdraudžiamą portfelį ir koku pagrindu jie galės būti pašalinami iš portfelio;
- b) kaip ūkio subjektas nustato kainų keitimo datas, įskaitant tai, kokios prielaidos dėl palūkanų normų sudaro pagrindą išankstinio mokėjimo normų įvertinimui, taip pat šių įvertinimų keitimo pagrindą. Tas pats metodas naudojamas tiek pirminiam vertinimui, atliekamam turtą ar įsipareigojimą įtraukiant į apdraudžiamą portfelį, tiek bet kokioms vėlesnėms šių vertinimų peržiūroms;
- c) kainų pakeitimų laikotarpių skaičius ir trukmė;
- d) kaip dažnai ūkio subjektas tikrina efektyvumą [...];
- e) ūkio subjekto naudojamus metodus turto ar įsipareigojimų, pripažįstamų apdraustuoju objektu, sumai nustatyti [...];
- f) [...], ar jis tikrins efektyvumą atskirai kiekvieną kainų keitimo datą, ar koku nors būdu sujungdamas du laikotarpius.

Politika, taikoma apsidraudimo sandorių pripažinimui ir dokumentacijai, turi būti suderinta su ūkio subjekto rizikos valdymo procedūromis ir tikslais. Politikos pakeitimai neturi būti daromi savavališkai. Jie turi būti pateisinami remiantis rinkos sąlygų ir kitų veiksmų pasikeitimais, be to, turi būti pagrįsti ir suderinti su ūkio subjekto rizikos valdymo procedūromis ir tikslais.

120TN. Apsidraudimo priemone, nurodoma 114TN straipsnio e punkte, gali būti viena išvestinė finansinė priemonė ar portfelis išvestinių finansinių priemonių, kurios visos siejamos su apdraustąja palūkanų normos rizika, įvardinta 114TN straipsnio d punkte (pvz., apskaitimo palūkanų norma pasirinkimo sandorių, kurie visi siejami su LIBOR rizika, portfelis). Tokiame išvestinių finansinių priemonių portfelyje gali būti rizikos tarpusavio užskaita. Tačiau jame neturi būti parduotų pasirinkimo sandorių ar grynųjų parduotų pasirinkimo sandorių, nes šiame standarte ⁽¹⁾ neleidžiama tokių pasirinkimo sandorių pripažinti apsidraudimo priemonėmis, išskyrus atvejus, kada pripažįstama parduoto pasirinkimo sandorio ir pirko pasirinkimo sandorio užskaita. Jeigu apsidraudimo priemone apsidraudžiama suma, įvardyta 114TN straipsnio c punkte daugiau negu vienam kainų pakeitimo laikotarpiui, tada ji paskirstoma visiems laikotarpiams, kuriems apsidraudžiama. Tačiau apsidraudimo priemonė minėtiems kainų pakeitimo laikotarpiams turi būti paskirstoma visa, nes šiame standarte ⁽²⁾ neleidžiama apsidraudimo sandorių pripažinti tik daliai laikotarpio, per kurį apsidraudimo priemonė galioja.

121TN. Kada ūkio subjektas vertina iš anksto apmokamo turto ar įsipareigojimo tikrosios vertės pokytį pagal 114TN straipsnio g punktą, palūkanų normų pokytis iš anksto apmokamo turto tikrajai vertei daro įtaką dviem būdais: jis veikia sutartinių pinigų srautų tikrąją vertę ir išankstinio apmokėjimo pasirinkimo sandorio, esančio iš anksto apmokamo sandorio sudedamąją dalimi, tikrąją vertę. Pagal šio standarto 81 straipsnį ūkio subjektui leidžiama finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo dalį, turinčią bendrąją riziką, pripažinti apdraustuoju objektu, jeigu galima įvertinti veiksmingumą. [...].

122TN. Šiame standarte nenurodomi metodai, naudojami sumai, minėtai 114TN straipsnio g punkte, nustatyti, t. y. apdraustojo objekto tikrosios vertės pokyčiui, priskiriamam rizikai, nuo kurios apsidrausta. [...]. Nedera daryti prielaidos, kad apdraustojo objekto tikrosios vertės pokyčiai yra lygūs apsidraudimo priemonės vertės pokyčiams.

123TN. Pagal 89A straipsnį reikalaujama, kad, jeigu apdraustasis objektas tam tikru kainų keitimo laikotarpiu yra turtas, jo vertės pokytis būtų pateikiamas atskira straipsnio eilute turto dalyje. Ir atvirkščiai, jeigu apdraustasis objektas konkrečiu kainų keitimo laikotarpiu yra įsipareigojimas, jo vertės pokytis turi būti pateikiamas atskira straipsnio eilute tarp kitų įsipareigojimų. Tai ir yra atskiros straipsnių eilutės, minimos 114TN straipsnio g punkte. Specialaus skirstymo atskiram turtui (ar įsipareigojimams) nereikalaujama.

124TN. 114TN straipsnio i punkte pažymima, kad neveiksmingumo dydis yra toks, kiek apdraustojo objekto tikrosios vertės pokytis, priskiriamas rizikai, nuo kurios apsidrausta, skiriasi nuo išvestinės apsidraudimo priemonės tikrosios vertės pokyčio. Toks skirtumas gali atsirasti dėl įvairių priežasčių, įskaitant:

- a) [...];
- b) tai, kad įvyksta apsidraustojo portfelio vertės sumažėjimas ar nutraukiamas jo pripažinimas;
- c) tai, kad apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto mokėjimų datos yra skirtingos; ir
- d) kitas priežastis[...].

⁽¹⁾ Žr. 77 ir 94TN straipsnius.

⁽²⁾ Žr. 75 straipsnį.

Toks neveiksmingumas ⁽¹⁾ turi būti įvertinamas ir pripažįstamas pelnu arba nuostoliu.

125TN. Paprastai apsidraudimo veiksmingumą pagerina tai, kad:

- a) ūkio subjektas suskirsto objektus su skirtingais išankstiniais mokėjimais, atsižvelgdamas į išankstinio mokėjimo režimo skirtumus;
- b) turto vienetų skaičius portfelyje yra didesnis. Kai portfelyje yra tik keli vienetai, tada tikėtinas santykinai mažas efektyvumas, jeigu vienas iš straipsnių yra iš anksto apmokamas anksčiau arba vėliau negu tikėtasi. Ir atvirkščiai, kada portfelis susideda iš daugelio elementų, išankstinio mokėjimo laikas gali būti prognozuojamas tiksliau;
- c) naudojami kainų pakeitimo laikotarpiai yra trumpesni (pvz., 1 mėnesio, o ne 3 mėnesių kainų pakeitimo laikotarpiai). Trumpesni kainų pakeitimo laikotarpiai sumažina bet kokių apdraustojo objekto ir apsidraudimo priemonės kainų pakeitimo ir mokėjimo datų (priklausančių kainų pakeitimo laikotarpiams) neatitikimų poveikį;
- d) yra dažnesnis apsidraudimo priemonės sumos koregavimas, skirtas suderinti šią sumą su apdraustojo objekto pokyčiais (pvz., dėl išankstinio mokėjimo tikimybės pasikeitimų).

126TN. Ūkio subjektas periodiškai tikrina veiksmingumą. [...].

127TN. Vertindamas veiksmingumą, ūkio subjektas atskiria jau esamo turto (ar įsipareigojimų) patikslintą kainų pasikeitimą tomis datomis nuo naujo turto (ar įsipareigojimų) atsiradimo, iš kurių tikrai pirmasis lemia neveiksmingumą. [...]. Kai tik neveiksmingumas pripažįstamas, kaip buvo nurodyta anksčiau, ūkio subjektas kuria naują viso turto (ar įsipareigojimų) įvertinimą kiekvienam kainų pakeitimo laikotarpiui, įtraukdamas naują turtą (ar įsipareigojimus), atsiradusius nuo tada, kai paskutinį kartą buvo tikrinamas veiksmingumas, ir pripažįsta apdraustuoju objektu naują sumą ir naują procentinę sumą – apdraustąją procentinę sumą. [...].

128TN. Objektai, iš pradžių priskirti pagal kainų pakeitimo laikotarpį, gali būti nebepripažįstami dėl ankstesnio, negu tikėtasi, išankstinio mokėjimo arba nurašymų dėl vertės sumažėjimo arba pardavimo. Kai taip nutinka, tikrosios vertės pokyčio suma, įtraukta į atskirą straipsnio eilutę, minėtą 114TN straipsnio g punkte, susijusi su nepripažįstamu objektu, turi būti iš balanso išbraukiama ir įtraukiama į pelną arba nuostolį, atsirandantį dėl turto pripažinimo nutraukimo. Dėl to būtina žinoti kainų pakeitimo laikotarpį, kuriam nepripažįstamas turtas buvo priskirtas, nes tai nulemia kainų pakeitimo laikotarpį (-ius), iš kurio jį reikia išbraukti, taip pat ir sumą, kurią reikia išbraukti iš straipsnio eilutės, minėtos 114TN straipsnio g punkte. Nutraukus turto pripažinimą, jeigu galima nustatyti, į kurį laikotarpį jis buvo įtrauktas, turtas išbraukiamas iš to laikotarpio. Jeigu ne, tada toks turtas turi būti išbraukiamas iš ankščiausio laikotarpio, jeigu jo pripažinimas buvo nutrauktas dėl ankstesnių, negu tikėtasi, mokėjimų, ar sisteminiu ir racionali būdu priskiriamas visiems laikotarpiams, įtraukiantiems nepripažįstamąjį straipsnį, jeigu tais laikotarpiais objektai buvo parduoti ar nuvertėjo.

129TN. Be to, bet kokia suma, susijusi su konkrečiu laikotarpiu, kurios pripažinimas nebuvo nutrauktas, laikotarpiui pasibaigus yra pripažįstama to laikotarpio pelnu arba nuostoliu (žr. 89A straipsnį). [...].

130TN. [...].

131TN. Jeigu apdraustoji suma kainų pakeitimo laikotarpiu yra sumažinama nenutraukiant susijusio turto (ar įsipareigojimų) pripažinimo, tai suma, įtraukiama į atskirą straipsnio eilutę, minėtą AG114 straipsnio g punkte ir susijusi su sumažinimu, turi būti amortizuojama pagal 92 straipsnį.

132TN. Ūkio subjektas portfelio apdraudimui turi taikyti metodiką, išdėstytą 114TN–131TN straipsniuose, portfelio, kuris anksčiau buvo apskaitomas kaip pinigų srautų apdraudimas pagal 39-ąją TAS, apdraudimui. Toks ūkio subjektas turėtų panaikinti ankstesnį pinigų srautų apdraudimo pripažinimą pagal 101 straipsnio d punktą ir taikyti šiame straipsnyje išdėstytus reikalavimus. Jis taip pat turėtų šį apdraudimą pripažinti tikrosios vertės apdraudimu ir taikyti 114TN–131TN straipsniuose išdėstytą metodiką perspektyviai vėlesniais ataskaitiniais laikotarpiais.

PEREINAMASIS LAIKOTARPIS (103–108b straipsniai)

133TN. Ūkio subjektas kaip apdraustąjį objektą gali klasifikuoti planuojamą ūkio subjektų grupės vidaus sandorį metinio laikotarpio, prasidedančio 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau, pradžioje (arba pateikdamas ankstesnio laikotarpio pradžios lyginamąją informaciją, ankstesnio laikotarpio pradžios lyginamąją informaciją), kai apsidraudimas atitinka šiame standarte nustatytą apsidraudimo apskaitos tvarką (su pakeitimais, padarytais 80 straipsnio paskutiniame sakinyje). Toks ūkio subjektas minėtą klasifikaciją gali naudoti taikydamas apsidraudimo apskaitą konsoliduotose finansinėse ataskaitose nuo metinio laikotarpio, prasidedančio 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau, pradžios (arba ankstesnio lyginamojo laikotarpio pradžios). Be to, minėtas ūkio subjektas nuo metinio laikotarpio, prasidedančio 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau, pradžios turi taikyti 99A TN ir 99B TN straipsnius. Tačiau, kaip nurodoma 108B straipsnyje, ūkio subjektas netaiko 99B TN straipsnio ankstesnių laikotarpių lyginamajai informacijai.

⁽¹⁾ Tokie patys efektyvumo vertinimai, pritaikyti šiuo atveju, taikomi visuose TFAS.

40-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS**„Investicinis turtas“****TIKSLAS**

- 1 Šio standarto tikslas – nustatyti investicinio turto apskaitos tvarką ir susijusius informacijos atskleidimo reikalavimus.

TAIKYMAS

- 2 Šis standartas turi būti taikomas pripažįstant, vertinant ir atskleidžiant investicinį turtą.
- 3 Šis standartas, be kitų dalykų, taikomas finansinės nuomos būdu įsigytų investicinio turto dalių, vertinimui nuomininko finansinėse ataskaitose, taip pat veiklos nuomos būdu išnuomoto investicinio turto vertinimui nuomotojo finansinėse ataskaitose. Šiame standarte nenagrinėjami 17-ojo TAS „Nuoma“ klausimai, apimantys:
- a) nuomos grupavimą į finansinę ir veiklos nuomą;
 - b) nuomos pajamų, gaunamų iš investicinio turto, pripažinimą (žr. 18-ąjį TAS „Pajamos“);
 - c) pagal veiklos nuomos sutartį turimo turto dalių vertinimą nuomininko finansinėse ataskaitose;
 - d) grynųjų investicijų į finansinę nuomą vertinimą nuomotojo finansinėse ataskaitose;
 - e) pardavimo ir atgalinės nuomos apskaitą; ir
 - f) atskleidimus apie finansinę ir veiklos nuomą.
- 4 Šis standartas netaikomas:
- a) su žemės ūkio veikla susijusiam biologiniam turtui (žr. 41-ąjį TAS „Žemės ūkis“); ir
 - b) teisėms į mineralinius išteklius (naftą, gamtines dujas ir panašius neatkuriamuosius gamtos išteklius) bei jų atsargoms.

APIBRĖŽIMAI

- 5 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Balansinė vertė – suma, kuria turtas parodomas balanse.

Savikaina – sumokėta pinigų ar pinigų ekvivalentų suma ar kito mokėjimo, vykdomo įsigyjant turtą jo įsigijimo ar statybos metu, tikroji vertė; arba tam tikrais atvejais suma, priskiriama minėtam turtui jo pirminio pripažinimo metu pagal konkrečius kitų TFAS reikalavimus, pvz., 2-asis TFAS „Mokėjimas akcijomis“.

Tikroji vertė – suma, už kurią gali būti apsieista turtu tarp nesusijusių šalių, ketinančių pirkti (parduoti) turtą arba užskaityti tarpusavio įsipareigojimą.

Investicinis turtas – savininko arba nuomininko turtas (žemė, pastatas ar pastato dalis, ar žemė kartu su pastatais), laikomas (savininko ar nuomininko pagal finansinės nuomos sutartį) pajamoms iš nuomos gauti arba turto vertei padidinti, ar abiem šioms tikslams kartu, išskyrus:

- a) šio turto panaudojimą prekėms gaminti arba paslaugoms teikti, arba administraciniais tikslais; arba
- b) pardavimą įprastinės veiklos metu.

Savininko reikmėms naudojamas ilgalaikis materialusis turtas – turtas, laikomas (savininko ar nuomininko pagal finansinės nuomos sutartį) prekėms gaminti arba paslaugoms teikti, arba administraciniais tikslais.

- 6 Pagal veiklos nuomos sutartį nuomininko turima turto dalis gali būti grupuojama ir apskaitoje registruojama kaip investicinis turtas tada ir tik tada, kai šis turtas atitinka investicinio turto apibrėžimą, o nuomininkas pripažintam turtui naudoja tikrosios vertės metodą, apibrėžtą 33–55 straipsniuose. Toks grupavimas įmanomas tik pagal „turtas po turto“ principą. Tačiau, pasirinkus tokį alternatyvų grupavimą vienai tokiai turto daliai, turimai pagal veiklos

nuomos sutartį, visas turtas, grupuojamas kaip investicinis turtas, apskaitoje turi būti registruojamas tikrosios vertės metodu. Jei pasirenkamas toks alternatyvus grupavimas, bet kokia taip grupuojama turto dalis turi būti įtraukiama į 74–78 straipsniuose reikalaujamus atskleidimus.

- 7 Investicinio turto paskirtis – gauti pajamų iš nuomos ar padidinti turto vertę, ar abu šie tikslai kartu. Dėl to iš investicinio turto gaunami pinigų srautai visai nepriklauso nuo ūkio subjektui priklausančio kito turto. Tuo investicinis turtas ir skiriasi nuo savininko reikmėms naudojamu ilgalaikiu materialiuoju turto. Gaminant prekes ar teikiant paslaugas, ar turtą naudojant administraciniais tikslams, sukuriama pinigų srautai, priskirtini ne tik tam turtui, bet ir kitam gamybos procese arba paslaugoms teikti naudojamam turtui. Savininko reikmėms naudojamu ilgalaikiu materialiuoju turto apskaitai taikomas 16-asis TAS „*Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai*“.
- 8 Toliau pateikiami investicinio turto pavyzdžiai:
 - a) žemė, laikoma siekiant padidinti ilgalaikio turto vertę, o ne greitai parduoti įprastinės veiklos metu;
 - b) žemė, laikoma šiuo metu nenustatyto būsimo naudojimo tikslams. (Jeigu ūkio subjektas nėra nusprendęs, ar jam priklausančią žemę pavers savo reikmėms naudojamu ilgalaikiu materialiuoju turto, ar greitai ją parduos įprastinės veiklos metu, tai žemė vertinama kaip laikoma dėl jos vertės padidėjimo);
 - c) ūkio subjektui priklausantis (arba laikomas pagal finansinės nuomos sutartį) pastatas, nuomojamas pagal vieną ar daugiau veiklos nuomos sutarčių;
 - d) tuščias pastatas, laikomas ketinant jį išnuomoti pagal vieną arba keletą veiklos nuomos sutarčių.
- 9 Toliau pateikiami turto, kuris nėra investicinis turtas ir dėl to jam šis standartas netaikomas, pavyzdžiai:
 - a) turtas, kurį ketinama parduoti įprastinės veiklos metu, arba turtas, kurio statyba arba plėtra šiuo metu vykdoma dėl to, kad jį būtų galima minėtu būdu parduoti (žr. 2-ąjį TAS „*Atsargos*“), pavyzdžiui, turtas, išgytas tik turint tikslą jį perleisti netolimoje ateityje arba plėtoti ir po to parduoti;
 - b) turtas, kurio statyba arba plėtra vykdoma trečiųjų šalių vardu (žr. 11-ąjį TAS „*Statybos sutartys*“);
 - c) savininko reikmėms naudojamas ilgalaikis materialusis turtas (žr. 16-ąjį TAS), įskaitant (kartu su kitais atvejais) turtą, kuris ateityje bus naudojamas savininko reikmėms, kurio plėtra bus vykdoma ateityje, o po to jis bus panaudotas savininko reikmėms, kurį naudoja darbuotojai (nepriklausomai nuo to, ar nuomos mokesčius jie moka rinkos kainomis), taip pat savininko reikmėms naudojamą ilgalaikį materialųjį turtą, kurį ketinama perleisti;
 - d) turtas, kurio statyba ar plėtra vykdoma dėl to, kad ateityje jį galima būtų naudoti kaip investicinį turtą. Tokiam statomam ar plėtojamam turtui 16-asis TAS taikomas tol, kol baigiami jo statybos arba plėtros darbai. Po to minėtas turtas tampa investiciniu turtu ir jam taikomas šis standartas. Tačiau šis standartas taip pat taikomas turimam investiciniam turtui, kurio papildoma plėtra vykdoma tam, kad ateityje jį būtų galima nuolat naudoti kaip investicinį turtą (žr. 58 straipsnį);
 - e) turtas, nuomojamas kitam ūkio subjektui pagal finansinės nuomos sutartį.
- 10 Kai kurių rūšių turto viena dalis naudojama pajamoms iš nuomos arba turto vertės padidėjimo gauti, o kita – prekėms gaminti ar paslaugoms teikti, arba administraciniais tikslams. Jeigu šios turto dalys gali būti parduotos atskirai (arba išnuomos atskirai finansinės nuomos būdu), ūkio subjektas apskaitoje jas turi pateikti atskirai. Jeigu minėtos turto dalys negali būti atskirai parduotos, toks turtas gali būti investicinis tik tada, jei prekėms gaminti arba paslaugoms teikti, arba administraciniais tikslams naudojama tik nereikšminga jo dalis.
- 11 Kai kuriais atvejais ūkio subjektas jam priklausančio turto nuomininkams teikia papildomas paslaugas. Tokį turtą ūkio subjektas laiko investiciniu turtu, jeigu minėtosios paslaugos sudaro tik nereikšmingą viso susitarimo dalį, pavyzdžiui, biuro pastato savininkas teikia apsaugos ir eksploatacijos paslaugas to pastato nuomininkams.
- 12 Kitais atvejais teikiamos paslaugos yra reikšmingos. Pavyzdžiui, jei ūkio subjektas turi viešbutį ir jam vadovauja, viešbučio svečiams teikiamos paslaugos sudaro reikšmingą visos veiklos dalį. Dėl to savininko valdomas viešbutis yra ne investicinis, o savininko reikmėms naudojamas ilgalaikis materialusis turtas.
- 13 Gali būti sunku nustatyti, ar papildomos paslaugos yra tokios reikšmingos, kad turtas negali būti laikomas investiciniu turtu. Pavyzdžiui, viešbučio savininkas kartais kai kurias pareigas pagal valdymo sutartį perduoda tretiesiems asmenims. Tokių sutarčių sąlygos yra labai įvairios. Vienu atveju savininkas gali būti iš esmės pasyvus

investuotojas. Kitu atveju kasdienėms funkcijoms vykdyti savininkas gali naudotis išorės šalių paslaugomis, tuo pačiu patirdamas reikšmingą riziką, kad iš viešbučio veiklos gaunami pinigų srautai kis.

- 14 Norint nustatyti, ar turtas gali būti laikomas investiciniu turtu, turi būti atliktas profesionalus įvertinimas. Ūkio subjektas, atsižvelgdamas į investicinio turto apibrėžimą ir 7–13 straipsniuose pateiktus susijusius nurodymus, nustato tam tikrus kriterijus, kad minėtas įvertinimas būtų taikomas nuosekliai. 75 straipsnio c punkte reikalaujama, kad tais atvejais, kai turtą sugrupuoti sunku, ūkio subjektas atskleistų šiuos kriterijus.
- 15 Kartais ūkio subjektui priklauso turtas, kurį nuomoja arba naudoja patronuojanti įmonė ar kita dukterinė įmonė. Toks turtas konsoliduotose finansinėse ataskaitose negali būti pateikiamas kaip investicinis turtas, nes jis yra savininko, kuriuo šiuo atveju yra visa grupė, reikmėms naudojamas turtas. Tačiau ūkio subjektas, kuriam toks turtas priklauso, įtraukia jį į apskaitą kaip investicinį tada, jeigu minėtas turtas atitinka 5 straipsnyje pateiktą apibrėžimą. Dėl to nuomotojas savo atskirose finansinėse ataskaitose tokį turtą parodo kaip investicinį.

PRIPAŽINIMAS

- 16 Investicinis turtas gali būti pripažįstamas turtu tada ir tik tada, kai:
- a) yra tikėtina, kad ūkio subjektas ateityje gaus ekonominės naudos, susijusios su investiciniu turtu; ir
 - b) galima patikimai nustatyti investicinio turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainą.
- 17 Pagal šį pripažinimo principą ūkio subjektas visas su investiciniu turtu susijusias išlaidas pripažįsta tą ataskaitinį laikotarpį, kai jos patiriamos. Šios išlaidos apima pradines investicinio turto įsigijimo bei vėliau patirtas turto papildymo, jo dalies pakeitimo ar priežiūros išlaidas.
- 18 Pagal 16 straipsnyje nurodytą pripažinimo principą, ūkio subjektas tokio turto kasdieniųjų priežiūros išlaidų neištraukia į investicinio turto balansinę vertę. Tokios išlaidos pripažįstamos pelnu ar nuostoliais tada, kai jos patiriamos. Kasdieninės priežiūros išlaidos pirmiausia yra darbo ir suvartotų medžiagų išlaidos, taip pat gali apimti ir išlaidas smulkioms dalims. Šios išlaidos dažnai vadinamos remonto ir eksploatacijos sąnaudomis.
- 19 Investicinio turto dalys gali būti igytos, pakeičiant jas kitomis. Pavyzdžiui, vidinės sienos gali būti pakeistos naujomis. Remdamasis pripažinimo principu, ūkio subjektas turimo investicinio turto dalies pakeitimo išlaidas įtraukia į investicinio turto balansinę vertę tuo laikotarpiu, kai išlaidos patiriamos, jei tai atitinka pripažinimo kriterijus. Pakeistų turto dalių balansinės vertės pripažinimas nutraukiamas pagal šiame standarte esančias pripažinimo nutraukimo nuostatas.

VERTINIMAS PRIPAŽINIMO METU

- 20 Investicinis turtas iš pradžių turi būti įvertinamas įsigijimo (pasigaminimo) savikaina. Sandorio sąnaudos turi būti įtraukiamos į pirminį įvertinimą.
- 21 Nupirkto investicinio turto įsigijimo savikainą sudaro jo pirkimo kaina ir bet kokios tiesiogiai priskirtinos išlaidos. Į tiesiogiai priskirtinas išlaidas įtraukiami, pavyzdžiui, profesinis atlygis už teisinę paslaugą, turto perleidimo mokesčiai ir kitos sandorio sąnaudos.
- 22 Investicinio turto pasistatymo savikaina yra jo kaina statybos ar plėtros užbaigimo dieną. Iki tos dienos ūkio subjektas taiko 16-ąjį TAS. Nuo tos dienos turtas tampa investiciniu turtu ir jam taikomas šis standartas (žr. 57 straipsnio e punktą ir 65 straipsnį).
- 23 Investicinio turto savikainos nedidina:
- a) paruošimo naudoti išlaidos (išskyrus atvejį, kai jos būtinos turtui paruošti taip, kad jis galėtų būti naudojamas vadovybės numatytu būdu);
 - b) veiklos nuostoliai, patiriami prieš pasiekiant planuotą investicinio turto naudojimo lygį;
 - c) neįprastai dideli kiekiai turto statybai ar plėtrai iššvaistytų medžiagų, darbo jėgos ir kitų išteklių.
- 24 Jeigu mokėjimas už investicinį turtą atidedamas, jo įsigijimo (pasigaminimo) savikaina yra kainos grynaisiais pinigais ekvivalentas. Skirtumas tarp šios sumos ir visų mokėjimų sumos pripažįstamas kredito laikotarpio palūkanų sąnaudomis.

- 25 Turto dalies, išsinuomos pagal nuomos sutartį ir priskiriamos investiciniam turtui, pradinė savikaina turi būti tokia, kokia finansinei nuomai nustatyta pagal 17-ojo TAS 20 straipsnį, t. y. turtas turi būti pripažįstamas tikrąja verte arba einamųjų minimalių įmokų pagal nuomos sutartį verte, atsižvelgiant į tai, kuri yra mažesnė. Remiantis tuo pačiu straipsniu ta pati suma turi būti pripažįstama kaip išpareigojimas.
- 26 Bet koks už nuomą mokamas papildomas mokestis laikomas minimalių įmokų pagal nuomos sutartį dalimi, dėl to įtraukiamas į turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainą, tačiau nepriskiriamas išpareigojimams. Jei turto dalis, išnuomota pagal nuomos sutartį, priskiriama investiciniam turtui, tuomet ši dalis, o ne pagrindinis turtas, apskaitoje registruojama tikrąja verte. Nuorodos dėl turto dalies tikrosios vertės nustatymo išdėstytos 33–52 straipsniuose, kuriuose apibūdinamas tikrosios vertės metodas. Šios nuorodos taip pat taikomos nustatant tikrąją vertę, kai ši vertė naudojama įsigijimo (pasigaminimo) savikainos pirminiam pripažinimui.
- 27 Vienas ar keletas investicinio turto vienetų gali būti įsigijami mainais į nepiniginį turtą arba į piniginį ir nepiniginį turtą kartu. Toliau aptariamas vieno nepiniginio turto keitimas į kitą, bet tai taip pat tinka visiems ankstesniame sakinyje minėtiems turto mainams. Tokio investicinio turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina vertinama tikrąja verte, išskyrus atvejus, kai: a) mainų sandoris neturi pakankamo komercinio pagrindo arba b) nei gaunamo, nei atiduodamo turto tikroji vertė negali būti patikimai nustatyta. Įsigytas turtas vertinamas šiuo būdu net ir tada, kai ūkio subjektas negali iškart nutraukti atiduotojo turto pripažinimo. Jei įsigytasis turtas nevertinamas tikrąja verte, jo savikaina įvertinama atiduotojo turto balansine verte.
- 28 Ūkio subjektas atsižvelgdamas į savo būsimų pinigų srautų pasikeitimo mastą, kurio tikimasi iš šio sandorio, nustato, ar mainų sandoris turi komercinį pagrindą. Mainų sandoris turi komercinį pagrindą, jei:
- a) įsigyto turto pinigų srautų konfigūracija (rizika, periodiškumas ir dydžiai) skiriasi nuo perleisto turto pinigų srautų konfigūracijos; arba
 - b) dėl mainų keičiasi ūkio subjekto veiklos dalies, paveiktos sandorio, vertė, priskiriama tam ūkio subjektui; ir
 - c) a arba b punktuose nurodytas skirtumas yra reikšmingas, palyginti su tikrąja mainomo turto verte.
- Norint nustatyti, ar mainų sandoris turi komercinį pagrindą, ūkio subjekto veiklos dalies, paveiktos sandorio, vertė, priskiriama tam ūkio subjektui, turi atspindėti pinigų srautus po apmokestinimo. Šios analizės rezultato aiškumui gali net neprireikti tikslių ūkio subjekto apskaičiavimų.
- 29 Turto, su kuriuo panašūs rinkos sandoriai neatliekami, tikroji vertė gali būti patikimai įvertinta, jei: a) kintamumas pagrįstų tikrosios vertės įvertinimų ribose nėra reikšmingas šiam turtui arba b) įvairių įvertinimų (laikantis tam tikrų ribų) kitimo tikimybė gali būti pagrįstai įvertinta ir panaudota apskaičiuojant tikrąją vertę. Jei ūkio subjektas gali patikimai nustatyti gaunamo ar atiduodamo turto tikrąją vertę, tuomet įsigijimo (pasigaminimo) savikainai nustatyti naudojama atiduodamo turto tikroji vertė, išskyrus atvejus, kai gaunamo turto tikroji vertė yra aiškesnė.

VERTINIMAS PO PRIPAŽINIMO

Apskaitos politika

- 30 Išskyrus 32A ir 34 straipsniuose nurodytą išimtį, ūkio subjektas, pasirinkdamas savo apskaitos politiką, turi nuspręsti, ar taikys 33–55 straipsniuose apibūdintą tikrosios vertės metodą, ar 56 straipsnyje apibūdintą savikainos metodą, ir taikyti pasirinktą politiką visam savo investiciniam turtui.
- 31 8-ajame TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“ nustatyta, kad apskaitos politika savo noru keičiama tik tada, jei po tokio pakeitimo ūkio subjektas savo finansinėse ataskaitose galėtų tinkamiau pateikti sandorius ir kitus įvykius ar sąlygas. Mažai tikėtina, kad dėl tikrosios vertės metodo pakeitimo savikainos metodu, toks pateikimas taptų tinkamesnis.
- 32 Šiame standarte reikalaujama, kad visi ūkio subjektai nustatytų investicinio turto tikrąją vertę, kad galima būtų įvertinti (jei ūkio subjektas naudoja tikrosios vertės metodą) arba atskleisti (jei ūkio subjektas naudoja savikainos metodą). Skatinama (bet nereikalaujama), kad ūkio subjektas investicinio turto tikrąją vertę nustatytų remdamasis nepriklausomo turto vertintojo, turinčio pripažintą ir reikiamą profesinę kvalifikaciją ir naujos patirties vertinti atitinkamos vietovės ir grupės investicinį turtą.

- 32A. Ūkio subjektas gali:
- a) pasirinkti arba tikrosios vertės metodą, arba savikainos metodą visam investiciniam turtui su susijusiais įsipareigojimais, pagal kuriuos grąžinamosios išmokos tiesiogiai siejamos su tam tikro turto, apimančio minėtąjį investicinį turtą, tikrąja verte arba grąžinamosiomis išmokomis; ir
 - b) pasirinkti arba tikrosios vertės metodą, arba savikainos metodą visam kitam investiciniam turtui nepriklausomai nuo to, kas pasirinkta pagal a punktą.
- 32B. Kai kurie draudikai arba kiti ūkio subjektai valdo vidinį turto fondą, išleidžiantį sąlyginius vienetus, keletą kurių turi investuotojai pagal susijusias sutartis, o kitus turi pats ūkio subjektas. 32A straipsnyje ūkio subjektui neleidžiama vertinti fonde esančiojo turto iš dalies savikaina, iš dalies tikrąja verte.
- 32C. Jeigu ūkio subjektas pasirenka skirtingus metodus 32A straipsnyje aprašytoms dviem kategorijoms įvertinti, tuomet investicinio turto pardavimai tarp turto junginių, vertinamų naudojant skirtingus metodus, turi būti pripažįstami tikrąja verte, o tikrosios vertės sukaupėtasis pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliu. Atitinkamai, jeigu investicinis turtas parduodamas iš turto junginio, kuriam buvo naudojamas tikrosios vertės metodas, turto junginiui, kuriam naudojamas savikainos metodas, tokio investicinio turto tikroji vertė pardavimo dieną imama laikyti jo numatoma savikaina.

Tikrosios vertės metodas

- 33 Po pirminio pripažinimo ūkio subjektas, kuris pasirinko tikrosios vertės metodą, visą savo investicinį turtą turi vertinti tikrąja verte, išskyrus 53 straipsnyje apibūdintus atvejus.
- 34 Kai turto dalis, nuomininko turima pagal veiklos nuomos sutartį, priskiriama investiciniam turtui pagal 6 straipsnį, 30 straipsnis netaikomas, nes turi būti taikomas tikrosios vertės metodas.
- 35 Pelnas ar nuostolis, atsirandantis dėl investicinio turto tikrosios vertės pasikeitimo, turi būti pripažįstamas to ataskaitinio laikotarpio pelnu ar nuostoliu, kada jis susidaro.
- 36 Investicinio turto tikroji vertė – kaina, už kurią gali būti apsieista turtu tarp nusimanančių ir ketinančių pirkti (parduoti) nesusijusių šalių (žr. 5 straipsnį). Į tikrąją vertę neįtraukiama įvertinta kaina, kuri yra padidinta arba sumažinta dėl ypatingų sąlygų arba aplinkybių (pvz., netipiško finansavimo arba pardavimo ir atgalinės nuomos susitarimų, ypatingų mokėjimų arba koncesijų, suteikiamų bet kurios su pardavimu susijusios šalies).
- 37 Ūkio subjektas, nustatydamas tikrąją vertę, neišskaičiuoja jokių sandorio sąnaudų, galinčių kilti dėl turto pardavimo ar kitokio perleidimo.
- 38 Investicinio turto tikroji vertė turi atspindėti rinkos sąlygas balanso datą.
- 39 Tikroji vertė priklauso nuo nustatytos datos. Kadangi rinkos sąlygos gali keistis, suma, ataskaitose pateikta kaip tikroji vertė, gali būti neteisinga arba netinkama, jei bus nustatyta kitu laiku. Tikrosios vertės apibrėžime taip pat numatyta prielaida, kad mainai ir pardavimo sutarties įvykdymas be jokių kainų pakitimų tarp nusimanančių ir ketinančių dalyvauti atitinkamoje operacijoje nesusijusių šalių, net jei mainų ir sutarties įvykdymo laikas skiriasi, laikomi įvykusiais vienu metu.
- 40 Investicinio turto tikroji vertė be kitų dalykų parodo gaunamas pajamas iš dabartinės nuomos ir patvirtinančias prielaidas, kurios atspindi nusimanančių ir ketinančių pirkti (parduoti) šalių nuomonę apie būsimosios nuomos pajamas esant dabartinėms aplinkybėms. Ji taip pat atspindi bet kokias pinigines išmokas (įskaitant nuomos mokesčius ir kitas išmokas), kurių galima tikėtis iš atitinkamo turto. Kai kurios iš šių išmokų atspindi įsipareigojimą pripažinti tikrąją vertę, ar dabartinę minimalių nuomos įmokų vertę pagal 17-ojo TAS 20 straipsnį. Todėl, remiantis 25 straipsniu keičiant nuomojamo turto vertinimą įsigijimo (pasigaminimo) savikaina į vertinimą tikrąja verte, remiantis 33 straipsniu neturėtų atsirasti jokio pradinio pelno ar nuostolio, išskyrus atvejus, kai tikroji vertė nustatoma skirtingu metu. Taip gali atsitikti, kai tikrosios vertės metodas pasirenkamas jau po pirminio pripažinimo.

- 42 Tikrosios vertės apibrėžime minimos nusimanančios, ketinančios pirkti (parduoti) šalys. Šiame kontekste „nusimanančios“ reiškia, kad tiek ketinantis pirkti pirkėjas, tiek ketinantis parduoti pardavėjas yra pakankamai informuoti apie investicinio turto pobūdį ir savybes, jo faktinę ir potencialią paskirtį bei rinkos sąlygas balanso datą. Ketinantis pirkti pirkėjas yra pasirengęs, tačiau neverčiamas pirkti. Toks pirkėjas nei ypatingai nori, nei yra pasiryžęs bet kokia kaina nusipirkti šį turtą. Toks numanomas pirkėjas nemokėtų kainos, aukštesnės už rinkos kainą, kurios reikalautų nusimanantys ir ketinantys pirkti pirkėjai ar ketinantys parduoti pardavėjai.
- 43 Ketinantis parduoti pardavėjas nei ypatingai nori, nei yra verčiamas bet kokia kaina parduoti turtą, taip pat nėra pasirengęs siūlyti kainos, kuri dabartinės rinkos sąlygomis būtų laikoma nepagrįsta. Ketinantis parduoti pardavėjas turi motyvų parduoti investicinį turtą rinkos sąlygomis už geriausią įmanomą kainą. Tikrojo investicinio turto savininko faktinės aplinkybės į minėtą sumą neįtraukiamos, nes ketinantis parduoti pardavėjas yra spėjamas savininkas (pavyzdžiui, ketinantis parduoti pardavėjas neatsižvelgia į tam tikras apmokestinimo sąlygas, kurios taikomos faktiniam investicinio turto savininkui).
- 44 Tikrosios vertės apibrėžime minimas sandoris tarp nesusijusių šalių. Sandoris tarp nesusijusių šalių yra toks, kurio šalys neturi išskirtinio ar specifinio tarpusavio ryšio, dėl kurio sandorio kainos būtų nebūdingos rinkos sąlygoms. Laikoma, kad tokį sandorį vykdo dvi nesusijusios ir savarankiškai veikiančios šalys.
- 45 Turto tikrąją vertę geriausiai parodo panašaus turto, kurio buvimo vieta ir būklė yra tokia pati ir dėl kurio sudaromos panašios nuomos ir kitokios sutartys, dabartinės kainos aktyviojoje rinkoje. Ūkio subjektas stengiasi nustatyti bet kokius turto pobūdžio, jo buvimo vietos ar būklės skirtumus arba su tuo turto siejamų nuomos ar kitokių sutarčių sąlygų skirtumus.
- 46 Jeigu 45 straipsnyje apibūdintos dabartinės kainos aktyviojoje rinkoje nėra žinomos, ūkio subjektas įvertina tokią įvairių šaltinių informaciją:
- a) skirtingo pobūdžio, būklės ir buvimo vietos (arba skirtingos nuomos ar kitos sutarties) turto dabartinės kainas aktyviojoje rinkoje, pakoreguotas siekiant atspindėti šiuos skirtumus;
 - b) panašaus turto naujausias kainas mažiau aktyviose rinkose, pakoreguotas siekiant atspindėti bet kokius ekonominių sąlygų pokyčius nuo tada, kai buvo vykdomi sandoriai tomis kainomis; ir
 - c) diskontuotų pinigų srautų prognozes, pagrįstas patikimais būsimųjų pinigų srautų įvertinimais, atsižvelgdamas į bet kokių esamų nuomos ir kitų sutarčių sąlygas ir (jei tai įmanoma) išorinius įrodymus, tokius, kaip nuomos mokesčiai, mokami dabartinėje rinkoje už toje pačioje vietoje esantį tos pačios būklės panašų turtą, naudojant diskonto normas, atspindinčias dabartinės rinkos vertinimus dėl pinigų srautų dydžių ir jų neapibrėžto periodiškumo.
- 47 Kai kuriais atvejais įvairių šaltinių, nurodytų ankstesniame straipsnyje, duomenimis nustatyta investicinio turto tikroji vertė gali skirtis. Ūkio subjektas apsvaisto minėtų skirtumų priežastis, stengdamasis iš kitų pagrįstų tikrosios vertės įvertinimų pasirinkti kuo patikimesnį įvertinimą.
- 48 Išskirtiniais atvejais, kai ūkio subjektas pirmą kartą įsigyja investicinį turtą (arba kai jo turimas turtas pirmą kartą tampa investiciniu turtu, užbaigus jo statybos arba plėtros darbus ar pakeitus jo naudojimo paskirtį), yra aiškių įrodymų, kad įvairių pagrįstų tikrosios vertės įvertinimų bus tiek daug, o įvairių rezultatų tikimybė bus taip sunku nustatyti, kad tikrosios vertės vienas įvertinimas bus visiškai nenaudingas. Tai gali būti požymis, kad turto tikrosios vertės nebūna galima patikimai nustatyti ir vėliau (žr. 53 straipsnį).
- 49 Tikroji vertė skiriasi nuo naudojimo vertės, kaip tai apibrėžia 36-asis TAS „Turto vertės sumažėjimas“. Tikroji vertė atspindi nusimanančių, ketinančių pirkti arba parduoti pirkėjų ir pardavėjų žinias bei vertinimus. Naudojimo vertė, priešingai, atspindi ūkio subjekto vertinimus, apimančius tam tikrų veiksmų, kurie gali būti būdingi tik šiam ūkio subjektui, bet netaikomi visiems ūkio subjektams, poveikį. Pavyzdžiui, tikroji vertė atspindi toliau pateikiamus veiksmus tik tiek, kiek jie gali būti įprastai prieinami nusimanantiems ir ketinantiems pirkti arba parduoti pirkėjams ir pardavėjams:
- a) papildomą vertę, gaunamą iš portfelio, sudaryto iš skirtingose vietose esančio turto;
 - b) investicinio turto ir kito turto tarpusavio sąveiką;
 - c) juridines teises arba apribojimus, taikomus (-as) tik dabartiniam turto savininkui; ir
 - d) mokesčių naudą arba našą, būdingas tik dabartiniam turto savininkui.

- 50 Nustatydamas investicinio turto tikrąją vertę, ūkio subjektas atskirai pripažinto turto ar išipareigojimų neskaičiuoja du kartus. Pavyzdžiui:
- a) tokie įrengimai, kaip liftai arba oro kondicionieriai, dažnai yra neatskiriama pastato dalis ir paprastai įtraukiami į investicinio turto tikrąją vertę, o ne pripažįstami atskirai kaip nekilnojamas turtas, įranga ir įrengimai;
 - b) jeigu biuras nuomojamas drauge su baldais, paprastai į biuro tikrąją vertę įskaičiuojama ir baldų tikroji vertė, nes nuomos pajamos gaunamos iš apstatyto biuro. Kai baldai įskaitomi į investicinio turto tikrąją vertę, ūkio subjektas jų nepripažįsta kaip atskiro turto;
 - c) pagal nuomos sutartį iš karto mokamos arba kaupiamos veiklos nuomos pajamos į investicinio turto tikrąją vertę neįskaičiuojamos, nes jas ūkio subjektas pripažįsta kaip atskirą išipareigojimą arba turtą;
 - d) investicinio turto, įgyto pagal nuomos sutartį, tikroji vertė atspindi laukiamus pinigų srautus (tarp jų neapibrėžtą nuomos mokesčių, kuris, kaip tikimasi, turės būti mokamas). Todėl, jei vertinant turtą, atimami visi laukiami nuomos mokesčiai, tuomet apskaitos tikslais norint gauti investicinio turto tikrąją vertę, reikia vėl pridėti bet kokius pripažintus nuomos išipareigojimus.
- 51 Investicinio turto tikroji vertė neatspindi būsimų investicijų ir ilgalaikį materialųjį turtą, skirtą turtui pagerinti arba padidinti, ir būsimos naudos, susijusios su minėtomis išlaidomis.
- 52 Kai kuriais atvejais ūkio subjektas tikisi, kad jo mokėjimų, susijusių su investiciniu turtu (išskyrus mokėjimus, susijusius su pripažintais išipareigojimais), dabartinė vertė viršys susijusių pinigų įplaukų dabartinę vertę. Ūkio subjektas taiko 37-ąjį TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji išipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“, norėdamas nustatyti, ar reikia pripažinti išipareigojimą ir, jeigu taip, kaip jį reikia įvertinti.

Nesugebėjimas patikimai nustatyti tikrosios vertės

- 53 Egzistuoja tam tikra prielaida, kurią galima paneigti, kad ūkio subjektas visą laiką galės patikimai nustatyti investicinio turto tikrąją vertę. Tačiau išskirtiniais atvejais, kai ūkio subjektas pirmą kartą įsigyja investicinį turtą (arba kai jo turimas turtas pirmą kartą tampa investiciniu, užbaigus statybos arba plėtos darbus ar pasikeitus naudojimo paskirčiai), yra aiškių įrodymų, kad investicinio turto tikroji vertė negalės būti patikimai įvertinta ilgesnį laiką. Taip atsitinka tada ir tik tada, kai palyginimui tinkami rinkos sandoriai nėra dažni ir nėra patikimų alternatyvių tikrosios vertės vertinimo būdų (pavyzdžiui, pagal diskontuotų pinigų srautų prognozes). Tokiais atvejais ūkio subjektas turi vertinti investicinį turtą pagal 16-ajame TAS pateiktą savikainos metodą. Investicinio turto likvidacinė vertė laikoma lygia nuliui. Ūkio subjektas turi taikyti 16-ąjį TAS iki to momento, kada investicinis turtas bus perleistas.
- 54 Išskirtiniais atvejais, kai dėl anksčiau pateiktame straipsnyje nurodytos priežasties ūkio subjektas yra priverstas investuoti turtą vertinti naudodamas savikainos metodą pagal 16-ąjį TAS, visą kitą savo investicinį turtą jis privalo vertinti tikrąja verte. Šiais atvejais ūkio subjektas nors ir gali naudoti savikainos metodą vienam investicinio turto vienetui, bet viso likusio investicinio turto apskaitai jis turi ir toliau naudoti tikrosios vertės metodą.
- 55 Jeigu ūkio subjektas investicinį turtą anksčiau vertino tikrąja verte, tokį vertinimą jis tęsia iki turto perleidimo (ar kol investicinis turtas taps savininko reikmėms naudojamu ilgalaikiu materialiuoju turtu arba ūkio subjektas pradės šio turto plėtrą, ketindamas jį parduoti įprastinės veiklos metu), net ir sumažėjęs palyginimui tinkamų rinkos sandorių skaičiui arba galimybei sužinoti naujausias rinkos kainas.

Savikainos metodas

- 56 Po pradinio pripažinimo, ūkio subjektas, kuris pasirenka savikainos metodą, turi vertinti visą jos investicinį turtą pagal 16-ojo TAS reikalavimus šiam metodui, kitaip nei turtas, kuris atitinka kriterijus, kad būtų klasifikuojamas kaip skirtas parduoti (arba yra įtraukiamas į perleidžiamą grupę, kuri yra klasifikuojama kaip skirta parduoti) pagal 5-ąjį TFAS „Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“. Investicinį turtą, kuris atitinka kriterijus, kad būtų klasifikuojamas kaip turtas, skirtas parduoti (arba įtrauktas į perleidžiamą grupę, klasifikuojamą kaip skirta parduoti), turi būti įvertintas pagal 5-ąjį TFAS.

PERKĖLIMAI

- 57 Turto perkėlimai į investicinį turtą arba iš jo turi būti daromi tada ir tik tada, kai pasikeičia jo paskirtis, tai yra, kai:
- savininkas turtą pradeda naudoti savo reikmėms, todėl turtas iš investicinio perkeliamas į savininko reikmėms naudojamą ilgalaikį materialųjį turtą;
 - pradedami turto tobulinimo darbai, ketinant jį parduoti, todėl turtas iš investicinio perkeliamas į atsargas;
 - savininkas turtą baigia naudoti savo reikmėms, ir šis iš savininko reikmėms naudojamo ilgalaikio materialiojo turto perkeliamas į investicinį turtą;
 - turtas pradedamas nuomoti kitai šaliai veiklos nuomos būdu, todėl perkeliamas iš atsargų į investicinį turtą; arba
 - baigiami turto statybos arba tobulinimo darbai, todėl jis iš nebaigto statyti ar tobulinti turto (kuriam taikomas 16-asis TAS) perkeliamas į investicinį turtą.
- 58 Pagal 57 straipsnio b punktą reikalaujama, kad ūkio subjektas investicinį turtą perkeltų į atsargas tada ir tik tada, kai turto paskirtis yra keičiama, kai tai patvirtina pradėti tobulinimo darbai ketinant turtą parduoti. Kai ūkio subjektas nusprendžia perleisti investicinį turtą jo nepatobulinęs, jis ir toliau jį apskaitoje registruoja kaip investicinį turtą iki pripažinimo nutraukimo (tol, kol jis eliminuojamas iš balanso), ir jo apskaitoje neregistruoja kaip atsargų. Panašiai ir tuo atveju, jeigu ūkio subjektas pradeda perprojektuoti turimą investicinį turtą, ketindamas ir toliau jį naudoti kaip investicinį turtą, šis turtas išlieka investiciniu turtu ir perprojektavimo laikotarpiu neperkeliamas į savininko reikmėms naudojamą ilgalaikį materialųjį turtą.
- 59 60–65 straipsniai taikomi pripažinimo ir vertinimo klausimams, išskylantiems tada, kai ūkio subjektas investiciniam turtui taiko tikrosios vertės metodą. Kai ūkio subjektas taiko savikainos metodą, turtą perkeliant į investicinį turtą, savininko reikmėms naudojamą ilgalaikį materialųjį turtą ar atsargas nesikeičia nei perkeliama turto balansinės vertės, nei jo įsigijimo (pasigaminimo) savikaina jį vertinant ar atskleidžiant.
- 60 Kai tikrąja verte vertinamas investicinis turtas perkeliamas į savininko reikmėms naudojamą ilgalaikį materialųjį turtą arba atsargas, tada turto numanomos sąnaudos vėlesnėje apskaitoje (remiantis 16-uoju TAS ar 2-uoju TAS) turi būti turto tikroji vertė jo paskirties pakeitimo dieną.
- 61 Jeigu savininko reikmėms naudojamas ilgalaikis materialusis turtas tampa investiciniu turtu, kuris bus vertinamas tikrąja verte, ūkio subjektas turi taikyti 16-ąjį TAS iki turto paskirties pakeitimo. Visus skirtumus, kurie minėtą dieną yra tarp turto balansinės (remiantis 16 TAS) ir jo tikrosios vertės, ūkio subjektas turi apskaitoje registruoti tuo pačiu būdu, kaip apskaitoje registruojamas perkainojimas pagal 16-ąjį TAS.
- 62 Iki tos dienos, kai savininko reikmėms naudojamas ilgalaikis materialusis turtas tampa investiciniu turtu, vertinamu tikrąja verte, ūkio subjektas skaičiuoja tokio turto nusidėvėjimą ir pripažįsta bet kokius patirtus vertės sumažėjimo nuostolius. Visus skirtumus, kurie minėtą dieną yra tarp turto balansinės (pagal 16 TAS) ir tikrosios vertės, ūkio subjektas apskaitoje registruoja tuo pačiu būdu kaip perkainojimą – pagal 16-ąjį TAS. Kitaip tariant:
- bet koks susidaręs turto balansinės vertės sumažėjimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliu. Tačiau perkainojimo rezervas mažinamas tokia vertės sumažėjimo suma, kuri neviršija perkainojimo rezerve esančios to turto dalies;
 - bet koks susidaręs balansinės vertės padidėjimas registruojamas taip:
 - padidėjimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliu tokio dydžio suma, kuria panaikinamas anksčiau pripažintas minėto turto vertės sumažėjimo nuostolis. Suma, pripažinta pelnu arba nuostoliu, neturi viršyti sumos, reikalingos balansinei vertei atkurti iki tokios balansinės vertės, kuri būtų buvusi (atėmus nusidėvėjimą), jei nebūtų pripažintas vertės sumažėjimo nuostolis;
 - bet kokia likusi padidėjimo dalis tiesiogiai pripažįstama nuosavybės dalyje, perkainojimo rezervo straipsnyje. Kai investicinis turtas vėliau yra perleidžiamas, į nuosavybės dalį įtrauktas perkainojimo pelnas gali būti perkeliamas į nepaskirstytąjį pelną. Perkėlimas iš perkainojimo rezervo į nepaskirstytąjį pelną neparodomas pelne ar nuostolyje.
- 63 Perkeliant turtą iš atsargų į investicinį, kuris bus vertinamas tikrąja verte, bet koks skirtumas tarp turto tikrosios vertės tą dieną ir jo ankstesnės balansinės vertės turi būti pripažįstamas pelnu ar nuostoliu.
- 64 Turto perkėlimo iš atsargų į investicinį, kuris bus apskaitoje registruojamas tikrąja verte, apskaitos tvarka atitinka atsargų pardavimo apskaitos tvarką.

- 65 Kai ūkio subjektas baigia jo paties pasistatyto investicinio turto, kuris bus apskaitomas tikrąja verte, statybą arba plėtrą, bet koks skirtumas tarp turto tikrosios vertės tą dieną ir jo ankstesnės balansinės vertės turi būti pripažįstamas pelnu ar nuostoliu.

PERLEIDIMAI

- 66 Investicinio turto pripažinimas turi būti nutraukiamas, eliminuojant jį iš balanso perleidimo metu ar tada, kai jo naudojimas visiškai nutraukiamas ir ateityje iš jo perleidimo nebesitikima gauti jokios ekonominės naudos.
- 67 Investicinis turtas gali būti perleidžiamas jį parduodant arba sudarant finansinės nuomos sutartį. Ūkio subjektas, nustatydamas investicinio turto perleidimo datą, taiko 18-ajame TAS išdėstytus prekių pardavimo pajamų pripažinimo kriterijus ir atsižvelgia į 18-ojo TAS priedėlyje pateiktus susijusius nurodymus. 17-asis TAS taikomas tokiam perleidimui, kai sudaroma finansinės nuomos sutartis arba pardavimo ir atgalinės nuomos sutartis.
- 68 Jei, remdamasis 16 straipsnyje numatytu pripažinimo principu, ūkio subjektas investicinio turto dalies pakeitimo išlaidas įtraukia į turto balansinę vertę, tai jis nutraukia keičiamosios dalies balansinės vertės pripažinimą. Jei investicinis turtas apskaitoje registruojamas savikainos metodu, keičiama dalis gali būti nepriskiriama tai daliai, kuri nudėvima atskirai. Jei yra neįmanoma nustatyti keičiamos dalies balansinę vertę, ūkio subjektas gali taikyti pakeitimo savikainą kaip nuorodą į tai, kokia buvo minėtos dalies savikaina jos įsigijimo ar pastatymo metu. Taikant tikrosios vertės metodą, pagal investicinio turto tikrąją vertę galima iš karto nustatyti, kad dalis, turinti būti pakeista, yra praradusi vertę. Kitais atvejais gali būti sunku nustatyti, kiek turi būti sumažinta keičiamos dalies tikroji vertė. Alternatyva keičiamos dalies tikrosios vertės sumažinimui, kai neįmanoma to padaryti, yra pakeitimo išlaidų įtraukimas į turto balansinę vertę ir pakartotinis tikrosios vertės nustatymas tokiu būdu, kaip to būtų reikalaujama kitokių papildymų (ne dalių keitimo) atveju.
- 69 Pelnas ar nuostoliai, atsirandantys dėl investicinio turto išėmimo iš apyvartos ar perleidimo, turi būti apskaičiuojami kaip skirtumas tarp grynąjų perleidimo pajamų ir turto balansinės vertės ir pripažįstami investicinio turto išėmimo iš apyvartos ar perleidimo laikotarpio pelnu arba nuostoliu (jeigu 17-asis TAS pardavimo ir atgalinės nuomos atveju nereikalauja kitaip).
- 70 Atlygis, gautinas už perleidžiamą investicinį turtą, iš pradžių pripažįstamas tikrąja verte. Tais atvejais, kai mokėjimas už investicinį turtą atidėtas, gautas atlygis iš pradžių pripažįstamas kaip kainos grynaisiais pinigais ekvivalentas. Skirtumas tarp atlygio nominaliosios vertės ir kainos grynaisiais pinigais ekvivalento pripažįstamas palūkanų pajamomis pagal 18-ąjį TAS, taikant faktinių palūkanų metodą.
- 71 Atitinkamai 37-ąjį TAS ar kitus standartus ūkio subjektas taiko bet kokiems išipareigojimams, likusiems po investicinio turto perleidimo.
- 72 Suteikta trečiųjų šalių kompensacija už investicinio turto vertės sumažėjimą, praradimą arba atidavimą, turi būti pripažįstama pelnu arba nuostoliu tada, kai ji tampa gautina.
- 73 Investicinio turto vertės sumažėjimas arba jo praradimas, susiję atitinkami kompensavimo reikalavimai tretiesiems asmenims arba šių asmenų mokamos kompensacijos ir visi vėlesni atstatomojo turto pirkimai arba statyba yra atskiri ekonominiai įvykiai, apskaitoje registruojami atskirai, kaip nurodyta toliau:
- a) investicinio turto vertės sumažėjimas pripažįstamas pagal 36-ąjį TAS;
 - b) investicinio turto išėmimas iš apyvartos ar perleidimas pripažįstamas remiantis šio standarto 66–71 straipsniais;
 - c) trečiųjų asmenų suteikta kompensacija už investicinį turtą, kurio vertė sumažėjo, kuris buvo prarastas ar atiduotas, pripažįstama pelnu arba nuostoliu tada, kai ji tampa gautina; ir
 - d) atstatyto, nupirkto arba pastatyto kaip pakaito turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina nustatoma pagal šio standarto 20–29 straipsnius.

ATSKLEIDIMAS

Tikrosios vertės ir savikainos metodai

- 74 Toliau nurodomi informacijos atskleidimo reikalavimai taikomi kartu su nurodytais 17-ajame TAS. Remdamasis 17-uoju TAS, investicinio turto savininkas atskleidžia nuomotojo informaciją apie sudarytas nuomos sutartis. Ūkio subjektas, turintis investicinį turtą pagal finansinės arba veiklos nuomos sutartį, atskleidžia nuomininko informaciją apie finansinę nuomą ir nuomotojo informaciją apie visas savo sudarytas veiklos nuomos sutartis.

75 Ūkio subjektas turi atskleisti:

- a) ar jis taiko tikrosios vertės, ar savikainos metodą;
- b) jei jis taiko tikrosios vertės metodą, ar ir kokiomis aplinkybėmis turto dalys, turimos pagal veiklos nuomos sutartis, grupuojamos ir apskaitoje registruojamos kaip investicinis turtas;
- c) jei sugrupuoti turtą yra sunku (žr. 14 straipsnį), nusistatytus kriterijus, pagal kuriuos jis atskiria investicinį turtą nuo savininko reikmėms naudojamo ilgalaikio materialiojo turto ir turto, laikomo pardavimui įprastinės veiklos metu;
- d) metodus ir reikšmingas prielaidas, kurie taikomi nustatant investicinio turto tikrąją vertę, įskaitant paaškinimą, ar ją nustatant buvo remiamasi rinkos informacija, ar dėl turto pobūdžio ir palyginamų rinkos duomenų stokos buvo labiau atsižvelgiama į kitus veiksnius (kuriuos ūkio subjektas taip pat turi atskleisti);
- e) iki kokie lygio investicinio turto tikroji vertė (kaip įvertinta ar atskleista finansinėse ataskaitose) yra pagrįsta nepriklausomo vertintojo, turinčio pripažintą ir reikiamą profesinę kvalifikaciją bei naujausios patirties tokios pat buvimo vietos ir kategorijos investicinio turto vertinimo srityje, įvertinimu. Jei tokio vertinimo nebuvo, šis faktas turi būti atskleistas;
- f) pelnu arba nuostoliu pripažintas tokias sumas:
 - i) investicinio turto nuomos pajamas;
 - ii) tiesiogines veiklos (įskaitant remonto ir eksploatacines) sąnaudas, susidarančias dėl investicinio turto, iš kurio per ataskaitinį laikotarpį buvo gauta nuomos pajamų; ir
 - iii) tiesiogines veiklos (įskaitant remonto ir eksploatacines) sąnaudas, susidarančias dėl investicinio turto, iš kurio per ataskaitinį laikotarpį nebuvo gauta nuomos pajamų;
 - iv) sukauptas tikrosios vertės pokytis pripažįstamas pelnu arba nuostoliu parduodant investicinį turtą iš turto junginio, kuriame naudojamas savikainos metodas, turto junginiui, kuriame naudojamas tikrosios vertės metodas (žr. 32C straipsnį);
- g) apribojimų dėl investicinio turto perleidimo arba dėl perleidimo pajamų ir lėšų perdavimo buvimą ir sumas;
- h) sutartimi įformintas prievolės pirkti, statyti ar tobulinti investicinį turtą arba jį remontuoti, prižiūrėti ar pagerinti.

Tikrosios vertės metodas

76 Kartu su 75 straipsnyje nurodyta informacija ūkio subjektas, taikantis tikrosios vertės metodą pagal 33–55 straipsnius, turi atskleisti investicinio turto laikotarpio pradžios ir pabaigos balansinių verčių suderinimo duomenis, parodydamas:

- a) padidėjimus, atskirai atskleisdamas padidėjimus dėl įsigijimų ir padidėjimus dėl vėlesnių išlaidų, pripažintų turto balansinėje vertėje;
- b) padidėjimus, atsirandančius dėl verslo jungimų;
- c) turtą, skirtą parduoti arba įtrauktą į perleidžiamo turto grupę, skirtą parduoti pagal 5-ąjį TFAS, bei kitus perleidimus;
- d) grynąjį pelną arba nuostolį, gautą patikslinus tikrąją vertę;
- e) grynuosius valiutos keitimo skirtumus, atsirandančius perskaičiuojant finansines ataskaitas į kitą pateikimo valiutą, o užsienyje veikiančio ūkio subjekto – į atskaitingo ūkio subjekto pateikimo valiutą;
- f) perkėlimus į atsargas ir į savininko reikmėms naudojamą ilgalaikį materialųjį turtą ir perkėlimus iš jų; ir
- g) kitus pasikeitimus.

77 Kai investiciniam turtui taikomas vertinimas reikšmingai pakoreguojamas finansinių ataskaitų sudarymo tikslais, pavyzdžiui, dėl to, kad pagal 50 straipsnį atskirai pripažįstami turtas ir išpareigojimai nebūtų skaičiuojami du kartus, ūkio subjektas turi atskleisti prieš tai taikytų ir pakoreguotų įvertinimų, įtrauktų į finansines ataskaitas, suderinimą, atskirai parodydamas bendras bet kokių pripažintų nuomos prievolių sumas, kurios vėl buvo pridėtos, taip pat kitus reikšmingus pakoregavimus.

- 78 53 straipsnyje numatytais išskirtiniais atvejais, kai ūkio subjektas investicinį turtą vertina 16-ajame TAS nurodytu savikainos metodu, atliekant suderinimą pagal 76 straipsnį, turi būti atskleidžiamos sumos, susijusios su šiuo investiciniu turtu, atskirai nuo sumų, susijusių su kitu investiciniu turtu. Be to, ūkio subjektas turi atskleisti:

- a) investicinio turto apibūdinimą;
- b) paaiškinimą, kodėl negalima patikimai nustatyti tikrosios vertės;
- c) jei įmanoma – įvertinimų ribas, kuriose gali svyruoti tikroji vertė; ir
- d) perleisdamas investicinį turtą, kuris apskaitoje buvo registruojamas ne tikrąja verte:
 - i) faktą, kad ūkio subjektas perleido investicinį turtą, kuris apskaitoje nebuvo registruojamas tikrąja verte;
 - ii) tokio investicinio turto balansinę vertę pardavimo metu; ir
 - iii) pripažintą pelno arba nuostolių sumą.

Savikainos metodas

- 79 Be 75 straipsnyje reikalaujamos informacijos, ūkio subjektas, pagal 56 straipsnį taikantis savikainos metodą, turi atskleisti:

- a) taikomus nusidėvėjimo skaičiavimo metodus;
- b) taikomą naudojimo laiką ir nusidėvėjimo normas;
- c) bendrą balansinę vertę ir sukauptą nusidėvėjimą (kartu su sukauptais vertės sumažėjimo nuostoliais) laikotarpio pradžioje ir pabaigoje;
- d) investicinio turto balansinės vertės suderinimo duomenis ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje, parodydamas:
 - i) padidėjimus, atskirai pateikiant padidėjimus, atsiradusius dėl įsigijimų, bei padidėjimus, atsiradusius dėl vėlesnių išlaidų, pripažintų turtu;
 - ii) padidėjimus, atsirandančius dėl verslo jungimų;
 - iii) turtą, skirtą parduoti arba įtrauktą į perleidžiamą grupę, skirtą parduoti pagal 5-ąjį TFAS, bei kitus perleidimus;
 - iv) nusidėvėjimą;
 - v) per laikotarpį pripažintų ir atstatytų vertės sumažėjimo nuostolių sumą pagal 36-ąjį TAS;
 - vi) grynuosius valiutos keitimo skirtumus, atsirandančius perskaičiuojant finansines ataskaitas į kitą pateikimo valiutą, o užsienyje veikiančio ūkio subjekto – į atskaitingo ūkio subjekto pateikimo valiutą;
 - vii) perkėlimus į atsargas ir į savininko reikmėms naudojamą ilgalaikį materialųjį turtą ir perkėlimus iš jų; ir
 - viii) kitus pasikeitimus; ir
- e) investicinio turto tikrąją vertę. Išskirtiniais atvejais, apibūdintais 53 straipsnyje, kai ūkio subjektas negali patikimai nustatyti investicinio turto tikrosios vertės, jis turi atskleisti:
 - i) investicinio turto apibūdinimą;
 - ii) paaiškinimą, kodėl negalima patikimai nustatyti tikrosios vertės; ir
 - iii) jei tai įmanoma, labiausiai tikėtinas tikrosios vertės įvertinimų svyravimo ribas.

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

Tikrosios vertės metodas

- 80 Jei ūkio subjektas, anksčiau taikęs 40-ąjį TAS (2000 m.), pirmą kartą nusprendžia kai kurias arba visas tinkamas turto dalis, turimas pagal veiklos nuomos sutartį, grupuoti ir apskaitoje registruoti kaip investicinį turtą, šio sprendimo rezultatą jis turi pripažinti kaip to ataskaitinio laikotarpio, kai toks sprendimas pirmą kartą priimtas, nepaskirstytojo pelno pradinio likučio koregavimą. Be to:
- a) jeigu ūkio subjektas anksčiau viešai buvo atskleidęs (finansinėse ataskaitose ar kitur) tų turto dalių tikrąją vertę (nustatytą, remiantis atitinkamu 5 straipsnyje pateiktu tikrosios vertės apibrėžimu ir 36–52 straipsnių nuorodomis) ankstesniaisiais laikotarpiais, jis skatinamas (tačiau iš jo nereikalaujama):
 - i) pakoreguoti pateikto ankščiausio laikotarpio, kada tikroji vertė buvo atskleista viešai, nepaskirstytojo pelno pradinį likutį; ir
 - ii) pataisyti tų laikotarpių lyginamąją informaciją; ir
 - b) jeigu ūkio subjektas anksčiau nebuvo viešai atskleidęs a punkte apibūdintos informacijos, jis neturi pataisyti lyginamosios informacijos, bet tokį faktą turi atskleisti.
- 81 Šiame standarte reikalaujama apskaitos tvarka skiriasi nuo reikalaujamos 8-ajame TAS. 8-ajame TAS reikalaujama, kad lyginamoji informacija būtų patikslinama, išskyrus atvejį, kai tai daryti yra nepraktiška.
- 82 Kai ūkio subjektas taiko šį standartą pirmą kartą, jis, koreguodamas nepaskirstytojo pelno pradinį likutį, taip pat perklasifikuoja bet kokias sumas, laikomas investicinio turto perkainojimo rezerve.

Savikainos metodas

- 83 8-asis TAS taikomas bet kokiam apskaitos politikos pakeitimui, atliekamam tada, kai ūkio subjektas pirmą kartą pradeda taikyti šį standartą ir pasirenka savikainos metodą. Apskaitos politikos keitimo poveikis apima bet kokių sumų, laikomų investicinio turto perkainojimo rezerve, pergrupavimą.
- 84 27–29 straipsnių reikalavimai dėl investicinio turto, įgyto pagal turto mainų sandorį, pirminio įvertinimo turi būti perspektyviai taikomi tik būsimiems sandoriams.

ĮSIGALIOJIMO DATA

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

40-OJO TAS (2000 m.) PANAIKINIMAS

- 86 Šiuo standartu pakeičiamas 40-asis TAS „Investicinis turtas“ (patvirtintas 2000 m.).

41-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Žemės ūkis“

TIKSLAS

Šio standarto tikslas – nustatyti su žemės ūkio veikla susijusios apskaitos tvarką ir informacijos atskleidimą.

TAIKYMAS

- 1 Šį standartą reikėtų taikyti registruojant apskaitoje toliau nurodytą turtą, kai jis yra susijęs su žemės ūkio veikla:
 - a) biologinį turtą;
 - b) žemės ūkio produkciją derliaus nuėmimo metu; ir
 - c) valstybės dotacijas, nurodytas 34–35 punktuose.
- 2 Šis standartas netaikomas:
 - a) žemei, susijusiai su žemės ūkio veikla (žr. 16-ąją TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“ ir 40-ąją TAS „Investicinis turtas“); ir
 - b) nematerialiajam turtui, susijusiam su žemės ūkio veikla (žr. 38-ąją TAS „Nematerialusis turtas“).
- 3 Šis standartas taikomas iš ūkio subjekto biologinio turto gautos žemės ūkio produkcijos apskaitai, tačiau tik derliaus nuėmimo metu. Vėliau minėta produkcija apskaitoje registruojama pagal 2-ąją TAS „Atsargos“ ar kitą tinkamą taikyti tarptautinį apskaitos standartą. Šis standartas taip pat netaikomas po derliaus nuėmimo perdirbamai žemės ūkio produkcijai, pavyzdžiui, kai vyndarys perdirba savo išaugintas vynuoges į vyną. Nors toks perdirbimas gali būti logiškas ir natūralus žemės ūkio veiklos tęsinys, o susiję įvykiai gali būti panašūs į biologinę kaitą, šiame standarte pateiktas žemės ūkio veiklos apibrėžimas neapima tokio perdirbimo.
- 4 Toliau pateiktoje lentelėje nurodomi biologinio turto, žemės ūkio produkcijos ir išaugintų produktų perdirbimo pavyzdžiai:

Biologinis turtas	Žemės ūkio produkcija	Užaugintų produktų perdirbimo rezultatas
Avys	Vilna	Verpalai, kilimai
Miško sodiniai	Rąstai	Mediena
Augalai	Medvilnė	Siūlai, drabužiai
	Cukranendrės	Cukrus
Melžiamos karvės	Pienas	Sūris
Kiaulės	Skerdiena	Dešros, rūkyti kumpiai
Krūmai	Lapai	Arbata, apdorotas tabakas
Vynmedžiai	Vynuogės	Vynas
Vaismedžiai	Nuskinti vaisiai	Perdirbti vaisiai

APIBRĖŽIMAI

Apibrėžimai, susiję su žemės ūkiu

- 5 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Žemės ūkio veikla – ūkio subjekto vykdoma veikla, susijusi su parduoti skirtų gyvūnų ar augalų (biologinio turto) biologine kaita į žemės ūkio produkciją ar į papildomą biologinį turtą.

Žemės ūkio produkcija – produktas, gautas iš ūkio subjekto biologinio turto.

Biologinis turtas – gyvūnai arba augalai.

Biologiniai pokyčiai apima augimo, senėjimo, gamybos ir dauginimosi procesus, kurie nulemia kokybinius ir kiekybinius biologinio turto pokyčius.

Biologinio turto grupė – panašių gyvūnų ar augalų visuma.

Derlius – produkcijos atskyrimas nuo biologinio turto ar biologinio turto gyvybinių procesų nutraukimas.

- 6 Žemės ūkio veikla yra labai įvairi, pavyzdžiui, gyvulių auginimas, miškininkystė, vienmečių ar daugiamečių javų, vaismedžių ir sodinukų auginimas bei vandens gyvūnų ir augalų veisimas (įskaitant žuvininkystę). Šios veiklos rūšys turi tam tikrą bendrą bruožų:
- a) *gebėjimą keistis*. Gyvūnai ir augalai geba biologiškai keistis;
 - b) *pokyčio valdymą*. Valdymas palengvina biologinę kaitą, pagerindamas ar bent jau stabilizuodamas atitinkamam procesui vykti būtinas sąlygas (pavyzdžiui, maistingųjų medžiagų kiekius, drėgnumą, temperatūrą, derlingumą ir šviesą). Tokiu būdu valdoma žemės ūkio veikla skiriasi nuo kitų veiklos rūšių. Pavyzdžiui, produkcija, gaunama iš nevaldomų šaltinių (žūklės vandenynuose ir miškų kirtimo), nepriskiriama žemės ūkio veiklai; ir
 - c) *pokyčio vertinimą*. Kokybės (pavyzdžiui, genetinės vertės, tankumo, nokumo, riebalų sluoksnio, baltymų kiekio ir pluošto stiprumo) ar kiekybės (pavyzdžiui, palikuonių, svorio, kubinių metrų, pluošto ilgio ar diametro ir pumpurų skaičiaus) pasikeitimai, atsiradę dėl biologinės kaitos, vertinami ir kontroliuojami, vykdančią įprastinę valdymo funkciją.
- 7 Biologinės kaitos rezultatai yra šie:
- a) turtas keičiasi: i) augdamas (didėja gyvūno ar augalo apimtis ar gerėja kokybė); ii) sendamas (mažėja gyvūno ar augalo apimtis ar blogėja kokybė); arba iii) daugindamasis (išauga papildomi gyvūnai arba augalai); arba
 - b) žemės ūkio produkcija, tokia kaip lateksas, arbatlapiai, vilna ir pienas.

Bendro pobūdžio apibrėžimai

- 8 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Aktyvioji rinka – rinka, kurioje yra visos šios sąlygos:

- a) rinkoje parduodami vienetai yra vienas kitam panašūs;
- b) pirkėjus ir pardavėjus, ketinančius pirkti ir parduoti, galima nesunkiai rasti bet kuriuo metu; ir
- c) informacija apie kainas prieinama visuomenei.

Balansinė vertė – suma, kuria turtas parodomas balanse.

Tikroji vertė – suma, už kurią gali būti apsieista turtu ar kuria gali būti užskaitytas tarpusavio išipareigojimas tarp nesusijusių šalių, ketinančių pirkti (parduoti) turtą ar užskaityti tarpusavio išipareigojimą.

Valstybės dotacijų apibrėžimas pateikiamas 20-ajame TAS „Valstybės dotacijų apskaita ir informacijos apie valstybės paramą atskleidimas“.

- 9 Turto tikroji vertė nustatoma pagal jo dabartinę vietą ir būklę. Dėl to, pavyzdžiui, ūkyje laikomų gyvulių tikroji vertė – gyvulių kaina atitinkamoje rinkoje, atėmus transporto ir kitas gyvulių pateikimo į rinką išlaidas.

PRIPAŽINIMAS IR VERTINIMAS

- 10 Biologinį turtą arba žemės ūkio produkciją ūkio subjektas turėtų pripažinti tik tada, kai:
- a) ūkio subjektas turtą kontroliuoja dėl praeities įvykių;
 - b) ūkio subjektas ateityje tikisi iš turto gauti ekonominės naudos; ir
 - c) turto tikrąją vertę ar savikainą galima patikimai nustatyti.
- 11 Žemės ūkio veikloje kontrolę gali reikšti, pavyzdžiui, teisėta gyvulių nuosavybė ir gyvulių ženklavimas ar kitoks žymėjimas jų išsigijimo, atsivedimo arba nujunkymo metu. Būsima nauda paprastai nustatoma įvertinant reikšmingas fizines savybes.

- 12 Pirmą kartą ir kiekvieną balanso datą biologinis turtas turėtų būti įvertinamas tikrąja verte, atimant apskaičiuotas pardavimo vietos išlaidas, išskyrus 30 straipsnyje apibūdintą atvejį, kai tikrosios vertės patikimai nustatyti negalima.
- 13 Žemės ūkio produkcija, išauginta iš ūkio subjekto biologinio turto, derliaus nuėmimo metu turėtų būti vertinama tikrąja verte, atėmus pardavimo vietos išlaidas. Jei taikomas 2 TAS „*Atsargos*“ arba kitas tinkamas taikyti standartas, tikroji vertė yra turto savikaina minėtą datą.
- 14 Pardavimo vietos išlaidos susideda iš komisinių brokeriams ir tarpininkams, vyriausybinių agentūrų, biržos prekių mokesčių, pardavimo mokesčių ir muitų. Pardavimo vietos išlaidoms transporto ir kitos su turto patekimu į rinką susijusios išlaidos nepriskiriamos.
- 15 Biologinio turto ar žemės ūkio produkcijos tikrąją vertę nustatyti lengviau juos suskirsčius pagal svarbius požymius; pavyzdžiui, pagal amžių ir kokybę. Remdamasis minėtais požymiais, ūkio subjektas atsižvelgia į tuos, pagal kuriuos nustatomos rinkos kainos.
- 16 Ūkio subjektai dažnai sudaro sutartis dėl savo biologinio turto ar žemės ūkio produkcijos pardavimo ateityje. Nustatant tikrąją vertę, sutartimi nustatytos kainos ne visada yra tinkamos, kadangi tikroji vertė atspindi dabartinę rinką, kurioje ketinantis pirkti pirkėjas ir ketinantis parduoti pardavėjas sudarytų sandorį. Todėl biologinio turto arba žemės ūkio produkcijos tikroji vertė netikslinama dėl sudarytos sutarties. Kai kuriais atvejais biologinio turto ar žemės ūkio produkcijos pardavimo sutartis gali būti nuostolinga, kaip nurodoma 37-ajame TAS „*Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas*“. 37-asis TAS taikomas nuostolingoms sutartims.
- 17 Jeigu yra aktyvi biologinio turto ar žemės ūkio produkcijos rinka, joje nustatyta kaina gali būti tinkamas pagrindas tokio turto tikrajai vertei nustatyti. Jeigu ūkio subjektas turi galimybę patekti į kelias aktyvias rinkas, jis renkasi tinkamiausią. Pavyzdžiui, jeigu ūkio subjektas gali patekti į dvi aktyvias rinkas, jis pasirenks tos rinkos, kurioje tikimasi parduoti, kainą.
- 18 Jeigu aktyvios rinkos nėra, ūkio subjektas tikrąją vertę nustato vienu iš toliau nurodytų būdų:
- a) pagal naujausią rinkos sandorių kainą, jeigu nuo sandorio sudarymo datos iki balanso datos ekonominės sąlygos iš esmės nepasikeitė;
 - b) pagal panašaus turto rinkos kainas, patikslintas, atsižvelgiant į skirtumus; ir
 - c) pagal sektoriuje taikomas standartines vertes, tokias kaip vaismedžių vertė, skaičiuojama už eksporto padėklą, bušelį arba hektarą, ir gyvulių vertė, skaičiuojama už kilogramą mėsos.
- 19 Kai kuriais atvejais 18 punkte išvardytuose informacijos šaltiniuose gali būti siūlomos nevienodos išvados dėl biologinio turto ar žemės ūkio produkcijos tikrosios vertės. Ūkio subjektas apsversto tokių skirtumų priežastis, kad remdamasis 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 tikrajai vertei nustatyti ūkio subjektas naudoja iš turto laukiamų pinigų srautų dabartinę vertę, diskontuotą pagal dabartinę rinkos diskonto normą, neatskaičius mokesčių.
- 21 Laukiamų gryųjų pinigų srautų dabartinės vertės apskaičiavimo tikslas – nustatyti, kokia yra tam tikroje vietoje esančio dabartinės būklės biologinio turto tikroji vertė. Ūkio subjektas į tai atsižvelgia, nustatydamas atitinkamą diskonto normą, taikytiną, nustatant laukiamus grynuosius pinigų srautus. Į biologinio turto dabartinę vertę neįskaičiuojama vertės padidėjimas dėl papildomos biologinės kaitos ir būsimo ūkio subjekto veiklos, susijusios su būsimo biologinės kaitos, išauginimo ir pardavimo didinimu.
- 22 Ūkio subjektas taip pat neįtraukia jokių pinigų srautų, skirtų turtui finansuoti, mokesčiams mokėti arba išaugintam biologiniam turtui pakartotinai auginti (pavyzdžiui, miško sodinių persodinimo kaina po sodinių išauginimo).
- 23 Nustatydami komercinio sandorio kainą, gerai informuoti ketinantys pirkti pirkėjai ir ketinantys parduoti pardavėjai įvertina galimus pinigų srautų pokyčius. Tai reiškia, kad tikroji vertė atspindi šiuos galimus pokyčius. Dėl to ūkio subjektas, nustatydamas būsimus pinigų srautus, diskonto normą ar tam tikrą abiejų jų derinį, įtraukia tikėtinus pinigų srautų pokyčius. Nustatydamas diskonto normą, ūkio subjektas remiasi tomis pačiomis prielaidomis, kuriomis jis remiasi skaičiuodamas būsimus pinigų srautus, kad tam tikros prielaidos nebūtų įvertintos du kartus ar kad būtų išvengta jų nepaisymo.

- 24 Kartais savikaina gali būti artima tikrajai vertei, ypač kai:
- a) pirmą kartą patyrus išlaidų, įvyksta nedidelė biologinė kaita (pavyzdžiui, vaismedžių sodinukai pasodinti iki balanso datos); arba
 - b) nesitikima, kad biologinė kaita turės didelį poveikį kainai (pavyzdžiui, augimo pradžioje 30-ies metų pušų sodinių auginimo ciklo metu).
- 25 Biologinis turtas dažnai yra fiziškai neatskiriamas nuo žemės (pavyzdžiui, miško sodiniai). Atskiros biologinio turto, susijusio su žeme, rinkos gali nebūti, tačiau gali būti bendro turto, sudaryto iš biologinio turto, nedirbtos ir pagerintos žemės, aktyvi rinka. Nustatydamas biologinio turto tikrąją vertę, ūkio subjektas gali remtis informacija apie bendrą turtą. Pavyzdžiui, iš bendro turto tikrosios vertės atėmus nedirbtos ir pagerintos žemės tikrąją vertę galima apskaičiuoti biologinio turto tikrąją vertę.

Pelnas ir nuostoliai

- 26 Pelnas ir nuostoliai, susidarantys pirmą kartą pripažįstant biologinį turtą tikrąja verte, atėmus apskaičiuotas pardavimo vietos išlaidas, ir pasikeitus biologinio turto tikrajai vertei, atėmus apskaičiuotas pardavimo vietos išlaidas, turėtų būti įtraukiami į ataskaitinio laikotarpio, per kurį jie susidaro, grynąjį pelną ar nuostolius.
- 27 Nuostoliai gali susidaryti pirmą kartą pripažįstant biologinį turtą, kadangi, nustatant biologinio turto tikrąją vertę, atimamos apskaičiuotos pardavimo vietos išlaidos. Pelnas gali susidaryti pirmą kartą pripažįstant biologinį turtą, pavyzdžiui, kai karvė atsiveda veršiuką.
- 28 Pelnas ar nuostoliai, atsirandantys žemės ūkio produkciją pirmą kartą pripažįstant tikrąja verte, atėmus apskaičiuotas pardavimo vietos išlaidas, turėtų būti įrašomi į ataskaitinio laikotarpio, per kuri jie susidaro, grynąjį pelną arba nuostolius.
- 29 Pelnas ar nuostoliai gali susidaryti pirmą kartą pripažįstant išaugintą žemės ūkio produkciją.

Negalėjimas patikimai apskaičiuoti tikrosios vertės

- 30 Daroma prielaida, kad biologinio turto tikroji vertė gali būti patikimai apskaičiuota. 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 biologinis turtas turi būti vertinamas savikaina, atėmus visą sukaupą nusidėvėjimą ir bet kokius sukaupus nuostolius dėl vertės sumažėjimo. Kai tokio biologinio turto tikrąją vertę galima patikimai įvertinti, ūkio subjektas turėtų jį vertinti tikrąja verte, atėmus pardavimo vietos sąnaudas. Kai ilgalaikis biologinis turtas atitinka parduoti skirtą turto kriterijus (ar yra įtrauktas į perleidžiamą grupę, pripažintą skirta parduoti) pagal 5-ojo TFAS „Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“, laikoma, kad tikroji vertė gali būti patikimai įvertinta.
- 31 30 straipsnyje nurodytą prielaidą galima paneigti tik pirminio pripažinimo metu. Ūkio subjektas, kuris biologinį turtą anksčiau vertino tikrąja verte, atėmęs iš jos apskaičiuotas pardavimo vietos išlaidas, savo biologinį turtą šiuo būdu vertina ir toliau iki jo perleidimo.
- 32 Ūkio subjektas visais atvejais žemės ūkio produkciją derliaus nuėmimo metu vertina tikrąja verte, atimdamas iš jos apskaičiuotas pardavimo vietos išlaidas. Šis standartas įtvirtina požiūrį, kad žemės ūkio produkcijos tikrąją vertę derliaus nuėmimo metu visada galima patikimai apskaičiuoti.
- 33 Skaičiuodamas savikainą, sukaupą nusidėvėjimą ir sukaupus vertės sumažėjimo nuostolius, ūkio subjektas taiko 2-ąjį TAS „Atsargos“, 16-ąjį TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai“ ir 36-ąjį TAS „Turto vertės sumažėjimas“.

VALSTYBĖS DOTACIJOS

- 34 Valstybės dotacija be nustatytų sąlygų, susijusi su biologiniu turtu, vertinamu tikrąja verte, atėmus apskaičiuotas pardavimo vietos išlaidas, turėtų būti pripažįstama pajamomis tada ir tik tada, kai valstybės dotacija tampa gautina.
- 35 Jeigu valstybės dotacija, susijusi su biologiniu turtu, vertinamu tikrąja verte, atėmus apskaičiuotas pardavimo vietos išlaidas, yra su nustatytomis sąlygomis, įskaitant ir tuos atvejus, kai ji suteikiama su sąlyga, kad ūkio subjektas nevykdytų nustatytos žemės ūkio veiklos, ūkio subjektas valstybės dotaciją turėtų pripažinti pajamomis tada ir tik tada, kai įvykdo valstybės dotacijai priskirtas sąlygas.

- 36 Valstybės dotacijų terminai ir sąlygos yra įvairios. Pavyzdžiui, skiriant valstybės dotaciją, gali būti reikalaujama, kad ūkio subjektas penkerius metus ūkininkautų konkrečioje vietoje ir kad sugrąžintų visą dotaciją, jeigu jo ūkininkavimo laikotarpis bus trumpesnis kaip penkeri metai. Šiuo atveju valstybės dotacija pajamomis gali būti pripažinta tik po penkerių metų. Tačiau, jeigu atsižvelgiant į praėjusį tam tikrą laikotarpį leidžiama dalį suteiktos valstybės dotacijos pasilikti, ūkio subjektas valstybės dotaciją pripažįsta pajamomis proporcingai praėjusiam laikui.
- 37 Jeigu valstybės dotacija yra susijusi su biologiniu turtu, vertinamu savikaina, atėmus visą sukaupą nusidėvėjimą ir visus sukaupus vertės sumažėjimo nuostolius (žr. 30 straipsnį), taikomas 20-asis TAS „Valstybės dotacijų apskaita ir informacijos apie valstybės paramą atskleidimas“.
- 38 Šiame standarte nustatyta apskaitos tvarka skiriasi nuo 20-ajame TAS nustatytos apskaitos tvarkos, jeigu valstybės dotacija yra susijusi su biologiniu turtu, vertinamu tikrąja verte, atėmus apskaičiuotas pardavimo vietos išlaidas, arba jeigu valstybės dotacija skiriama ūkio subjektui, reikalaujant nevykdyti nurodytos žemės ūkio veiklos. 20-asis TAS taikomas tik valstybės dotacijai, susijusiai su biologiniu turtu, vertinamu savikaina, atėmus visą sukaupą nusidėvėjimą ir visus sukaupus vertės sumažėjimo nuostolius.

ATSKLEIDIMAS

- 39 (Panaikinta)

Bendra informacija

- 40 Ūkio subjektas turėtų atskleisti bendrą pelną ar nuostolius, susidariusius einamuoju laikotarpiu, pirmą kartą pripažįstant biologinį turtą ir žemės ūkio produkciją ir pasikeitus biologinio turto tikrajai vertei, atėmus apskaičiuotas biologinio turto pardavimo vietos išlaidas.
- 41 Ūkio subjektas turėtų pateikti kiekvienos biologinio turto grupės apibūdinimą.
- 42 Duomenys, kurių reikalaujama 41 punkte, gali būti aprašyti arba apibūdinti kiekybiškai.
- 43 Ūkio subjektas skatinamas pateikti kiekvienos biologinio turto grupės apibūdinimą skaičiais, atskirai nurodant vartojamąjį ir atsinaujinantį biologinį turtą arba subrendusį ir nesubrendusį biologinį turtą. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali nurodyti vartojamojo ir atsinaujinančio biologinio turto grupių balansinę vertę. Toliau šias balansines vertes ūkio subjektas gali suskirstyti pagal subrendusį ir nesubrendusį biologinį turtą. Toks skirstymas gali būti naudingas nustatant būsimųjų pinigų srautų gavimo laiką. Ūkio subjektas turi nurodyti tokio skirstymo pagrindą.
- 44 Vartojamasis biologinis turtas yra turtas, išauginta žemės ūkio produkcija ar parduodamas biologinis turtas. Vartojamojo biologinio turto pavyzdžiai yra mėsiniai gyvuliai, parduoti skirti gyvuliai, ūkiuose auginama žuvis, medienai auginami medžiai, grūdinės kultūros (tokios kaip kukurūzai ir kviečiai). Atsinaujinantis biologinis turtas yra kitas nei vartojamasis biologinis turtas; pavyzdžiui, gyvuliai, duodantys pieną, vynuogynai, vaismedžiai ir medžiai, iš kurių gaunamos malkos, tačiau medžiai lieka augti. Atsinaujinantis biologinis turtas labiau yra ne žemės ūkio, o atsinaujinanti produkcija.
- 45 Biologinį turtą galima suskirstyti į subrendusį ir nesubrendusį biologinį turtą. Subrendęs biologinis turtas – turtas, išauginantis derlių (kalbant apie vartojamąjį biologinį turtą), arba turtas, galintis duoti nuolatinį derlių (kalbant apie atsinaujinantį biologinį turtą).
- 46 Jeigu informacija neatskleidžiama kartu su kita informacija, pateikiama su finansinėmis ataskaitomis, ūkio subjektas turėtų aprašyti:
- a) veiklos, apimančios kiekvieną biologinio turto grupę, pobūdį; ir
 - b) toliau nurodytų fizinių kiekių nefinansinius apskaičiavimus ar įvertinimus:
 - i) ūkio subjekto kiekvienos biologinio turto grupės ataskaitinio laikotarpio pabaigoje; ir
 - ii) per ataskaitinį laikotarpį gautos žemės ūkio produkcijos.
- 47 Ūkio subjektas 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 Ūkio subjektas turėtų nurodyti žemės ūkio produkcijos, augintos per ataskaitinį laikotarpį, derliaus nuėmimo metu nustatytą tikrąją vertę, atėmus apskaičiuotas jos pardavimo vietos išlaidas.

- 49 Ūkio subjektas turėtų atskleisti:
- a) biologinio turto, kurio nuosavybės teisė yra apribota, buvimą, balansinę vertę ir biologinio turto, įkeisto įsipareigojimų įvykdymui garantuoti, balansinę vertę;
 - b) pasižadėjimų auginti ar įsigyti biologinį turtą sumą; ir
 - c) su žemės ūkio veikla susijusią finansinės rizikos valdymo strategiją.
- 50 Ūkio subjektas turi pateikti biologinio turto balansinės vertės pokyčių sutikrinimą per dabartinį ataskaitinį laikotarpį. Sutikrinimas turi apimti:
- a) pelną ar nuostolius dėl tikrosios vertės pasikeitimo, atėmus apskaičiuotas pardavimo vietos išlaidas;
 - b) padidėjimą dėl įsigijimo;
 - c) sumažėjimus, priskirtinus pardavimams, ir biologiniam turtui, grupuojama kaip skirtas parduoti (arba įtraukiamam į perleidžiamą grupę, kuri grupuojama kaip skirta parduoti) pagal 5-ąją TFAS;
 - d) sumažėjimą nuėmus derlių;
 - e) padidėjimą dėl verslo jungimo;
 - f) gynybos valiutų keitimo skirtumus, atsiradusius perskaičiuojant finansines ataskaitas į skirtingą pateikimo valiutą, o užsienyje veikiančio ūkio subjekto valiutą – į ataskaitas teikiančio ūkio subjekto pateikimo valiutą; ir
 - g) kitus pasikeitimus.
- 51 Biologinio turto tikroji vertė, atėmus apskaičiuotas pardavimo vietos išlaidas, gali pasikeisti dėl fizinių savybių ir kainos pokyčių rinkoje. Vertinant einamojo laikotarpio veiklos rezultatus ir ateities perspektyvas, ypač kai gamybos ciklas tęsiasi ilgiau kaip vienerius metus, naudinga nurodyti fizinių savybių ir kainų pasikeitimus atskirai. Tokiais atvejais ūkio subjektas skatinamas pagal grupes ar kitu būdu atskleisti tikrosios vertės, atėmus apskaičiuotas pardavimo vietos išlaidas, pasikeitimo dėl fizinių savybių ir kainų pokyčių sumą, įtrauktą į grynąjį pelną ar nuostolius. Kai gamybos ciklas trumpesnis kaip vieneri metai, minėta informacija paprastai duoda mažiau naudos (pavyzdžiui, auginant viščiukus ar grūdines kultūras).
- 52 Dėl biologinės kaitos vyksta įvairių rūšių fizinių savybių pasikeitimai – augimas, senėjimas, gamyba ir dauginimas, kiekvieną iš kurių galima stebėti ir įvertinti. Kiekvienas iš minėtų fizinių pasikeitimų yra tiesiogiai susijęs su būsima ekonomine nauda. Biologinio turto tikrosios vertės pasikeitimas nuėmus derlių taip pat yra fizinių savybių pasikeitimas.
- 53 Žemės ūkio veikla dažnai yra susijusi su klimato, ligų ir kita gamtine rizika. Jeigu įvyksta įvykis, lemiantis reikšmingą pajamų ar sąnaudų padidėjimą, to padidėjimo pobūdis ir dydis atskleidžiami pagal 1-ąją TAS „*Finansinių ataskaitų pateikimas*“. Tokių atvejų pavyzdžiai: virusinės ligos protrūkis, potvynis, didelė sausra arba šalčiai, vabzdžių kenkėjų antplūdis.

Papildomai apie biologinį turtą atskleidžiami duomenys, kai negalima patikimai nustatyti jo tikrosios vertės

- 54 Jeigu ūkio subjektas savo biologinį turtą vertina savikaina, atėmus visą sukaupą nusidėvėjimą ir visus sukaupus vertės sumažėjimo nuostolius (žr. 30 punktą) ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, apie biologinį turtą jis turėtų atskleisti:
- a) biologinio turto apibūdinimą;
 - b) paaiškinimą, kodėl negalima patikimai apskaičiuoti jo tikrosios vertės;
 - c) jei įmanoma – įvertinimų ribas, kuriose gali svyruoti tikroji vertė;
 - d) taikomą nusidėvėjimo metodą;
 - e) taikomą naudojimo laiką ir nusidėvėjimo normas; ir
 - f) bendrą balansinę vertę ir sukaupą nusidėvėjimą (kartu su sukauptais vertės sumažėjimo nuostoliais) ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje.

- 55 Jeigu per einamąjį laikotarpį ūkio subjektas biologinį turtą vertina savikaina, atėmus visą sukaupą nusidėvėjimą ir visus sukaupus vertės sumažėjimo nuostolius (žr. 30 punktą), jis turėtų atskleisti visą pelną ir nuostolius, pripažintus perleidus tokį biologinį turtą, nurodydamas 50 straipsnyje apibūdinto sutikrinimo duomenis, atskirai pateikdamas sumas, susijusias su tokiu biologiniu turtu. Be to, sutikrinimas turėtų apimti tokias sumas, įtrauktas į grynąjį pelną ar nuostolius, susijusius su minėtu biologiniu turtu:
- a) vertės sumažėjimo nuostolius;
 - b) panaikintus vertės sumažėjimo nuostolius; ir
 - c) nusidėvėjimo sumas.
- 56 Jeigu galima patikimai nustatyti einamojo laikotarpio biologinio turto, anksčiau vertinto savikaina, atėmus visą sukaupą nusidėvėjimą ir visus sukaupus vertės sumažėjimo nuostolius, tikrąją vertę, ūkio subjektas turėtų apie šį biologinį turtą atskleisti toliau nurodytą informaciją:
- a) biologinio turto apibūdinimą;
 - b) paaiškinimą, dėl ko atsirado galimybė patikimai apskaičiuoti tikrąją vertę; ir
 - c) pasikeitimo rezultatą.

Valstybės dotacijos

- 57 Ūkio subjektas turėtų atskleisti šiuos duomenis, susijusius su žemės ūkio veikla, kuriai taikomas šis standartas:
- a) finansinėse ataskaitose pripažintų valstybės dotacijų pobūdį ir dydį;
 - b) neįvykdytas sąlygas ir kitus neapibrėžtumus, susijusius su valstybės dotacijomis; ir
 - c) tikėtiną valstybės dotacijų lygio reikšmingą sumažėjimą.

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

- 58 Šis tarptautinis apskaitos standartas galioja 2003 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių metinėms finansinėms ataskaitoms. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jeigu ūkio subjektas šį standartą taiko laikotarpiams, kurie prasideda iki 2003 m. sausio 1 d., jis tai turėtų nurodyti.
- 59 Šiame standarte nėra jokių specialių pereinamųjų nuostatų. Šio standarto taikymas apskaitoje registruojamas pagal 8-ąją TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“.

1-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS***„Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų taikymas pirmą kartą“*****TIKSLAS**

- 1 Šio TFAS tikslas – užtikrinti, kad pirmosiose pagal TFAS sudarytose ūkio subjekto finansinėse ataskaitose ir jo tarpinėse finansinėse ataskaitose, sudarytose už dalį pirmojo atskaitinio laikotarpio, būtų pateikiama kokybiška informacija, kuri:
- a) būtų aiški vartotojams ir palyginama su visais pateiktais atskaitiniais laikotarpiais;
 - b) būtų tinkama pradedant tvarkyti apskaitą pagal tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus (TFAS); ir
 - c) būtų surenkama patiriant sąnaudas, neviršijančias vartotojų gaunamos naudos.

TAIKYMAS

- 2 Ūkio subjektas turi taikyti šį TFAS:
- a) sudarydamas finansines ataskaitas pagal TFAS; ir
 - b) sudarydamas kiekvienas tarpines finansines ataskaitas, jei tokios sudaromos, pagal 34-ąją TAS „Tarpinė finansinė atskaitomybė“ už dalį pagal TFAS sudarytų pirmųjų finansinių ataskaitų atskaitinio laikotarpio.
- 3 Pirmosios ūkio subjekto finansinės ataskaitos pagal TFAS yra tos metinės finansinės ataskaitos, kurias sudarydamas ūkio subjektas pirmą kartą taiko TFAS, aiškiai ir be išlygų nurodydamas, kad jos atitinka TFAS. Ūkio subjekto finansinės ataskaitos, sudarytos pagal TFAS, yra pirmosios, jeigu, pavyzdžiui, ūkio subjektas:
- a) pateikė savo naujausias praėjusio atskaitinio laikotarpio finansines ataskaitas:
 - i) sudarytas pagal nacionalinius reikalavimus, kurie ne visais aspektais atitinka TFAS;
 - ii) kurios visais požūriais atitinka TFAS, išskyrus tai, kad finansinėse ataskaitose nėra aiškiai ir be išlygų nurodyta, jog jos yra sudarytos pagal TFAS;
 - iii) kuriose yra aiškiai nurodoma, kad jos atitinka kai kuriuos, tačiau ne visus TFAS;
 - iv) sudarytas pagal nacionalinius reikalavimus, neatitinkančius TFAS, tačiau vadovaujantis kai kuriais TFAS, paaiškinančiais tuos balanso straipsnius, kuriems nėra nustatytų nacionalinių reikalavimų nacionaliniuose standartuose; arba
 - v) sudarytas pagal nacionalinius reikalavimus, derinant tam tikras sumas su pagal TFAS apskaičiuotomis sumomis;
 - b) parengė pagal TFAS finansines ataskaitas, skirtas naudoti tik viduje, kurios nebus pateikiamos ūkio subjekto savininkams ar kitiems išorės vartotojams;
 - c) parengė konsoliduotas finansines ataskaitas vadovaudamasi TFAS, tačiau nesudarė pilno finansinių ataskaitų rinkinio, kaip reikalaujama 1-ajame TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“; arba
 - d) nepateikė praėjusių atskaitinių laikotarpių finansinių ataskaitų.
- 4 Šis TFAS taikomas, kai ūkio subjektas pirmą kartą taiko TFAS. Juo nesivadovaujama, jeigu ūkio subjektas, pavyzdžiui:
- a) nustoja sudaryti pagal nacionalinius reikalavimus finansines ataskaitas, kurias jis anksčiau teikdavo kartu su kitomis finansinėmis atskaitomis, kuriose buvo aiškiai ir be išlygų nurodyta, kad jos atitinka TFAS;
 - b) praėjusiais metais pateikė pagal nacionalinius reikalavimus sudarytas finansines ataskaitas, kuriose aiškiai ir be išlygų buvo nurodyta, kad jos atitinka TFAS; arba
 - c) praėjusiais metais pateikė finansines ataskaitas, kuriose aiškiai ir be išlygų nurodyta, kad jos atitinka TFAS, net jeigu audito ataskaita buvo pagrįsta šių finansinių ataskaitų duomenimis.

- 5 Šis TFAS netaikomas ūkio subjekto, taikančio TFAS, apskaitos politikos pakeitimams. Tokie pakeitimai aptariami:
- 8-ajame TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“ pateikiamuose apskaitos politikos pakeitimų reikalavimuose; ir
 - kituose TFAS nustatytuose konkrečiuose pereinamojo laikotarpio reikalavimuose.

PRIPAŽINIMAS IR ĮVERTINIMAS

Pradinis balansas pagal TFAS

- 6 Ūkio subjektas TFAS taikymo pradžios datą turi sudaryti pradinį balansą pagal TFAS. Šis balansas yra atskaitos taškas pradedant tvarkyti apskaitą pagal TFAS. Savo pirmosiose finansinėse ataskaitose, sudarytose pagal TFAS, ūkio subjektas neprivalo pateikti pagal TFAS sudaryto lyginamojo pradinio balanso.

Apskaitos politika

- 7 Pradiniame pagal TFAS sudarytame balanse ir už visus ataskaitinius laikotarpius pateikiamose pirmosiose pagal TFAS sudarytose finansinėse ataskaitose ūkio subjektas privalo taikyti tą pačią apskaitos politiką. Ši apskaitos politika turi atitikti visus finansinių ataskaitų datą galiojančius TFAS dėl pirmųjų TFAS finansinių ataskaitų sudarymo pagal TFAS, išskyrus tuos atvejus, kurie nurodyti 13–34B, 36A–36C ir 37 straipsniuose.
- 8 Ūkio subjektas neturi taikyti skirtingų anksčiau galiojusių TFAS variantų. Jis gali taikyti naują, kol kas dar neprivalomą TFAS, jeigu leidžiama jį taikyti anksčiau.

Pavyzdys. Pastovus naujausio TFAS varianto taikymas

Pagrindinė informacija

Ūkio subjekto A pirmųjų finansinių ataskaitų pagal TFAS sudarymo data yra 2005 m. gruodžio 31 d. Ūkio subjektas A nusprendžia šiose finansinėse ataskaitose pateikti tik vienerių metų lyginamąją informaciją (žr. 36 straipsnį). Todėl data, kai jis pradėjo taikyti TFAS, yra veiklos pradžia 2004 m. sausio 1 d. (arba analogiškai veiklos pabaiga 2003 m. gruodžio 31 d.). Ūkio subjektas A savo finansines ataskaitas sudarydavo kasmet gruodžio 31 d. pagal anksčiau taikytus BAP, įskaitant ir 2004 m. gruodžio 31 d.

Reikalavimų taikymas

Reikalaujama, kad ūkio subjektas A taikytų TFAS, galiojančius iki 2005 m. gruodžio 31 d.:

- sudarydamas 2004 m. sausio 1 d. pradinį balansą pagal TFAS; ir
- sudarydamas ir pateikdamas 2005 m. gruodžio 31 d. balansą (įskaitant lyginamąją 2004 m. informaciją), pelno (nuostolių), nuosavybės pokyčių ir pinigų srautų ataskaitas už metus iki 2005 m. gruodžio 31 d. (įskaitant lyginamąją 2004 m. informaciją) ir aiškinamąjį raštą (įskaitant lyginamąją 2004 m. informaciją).

Jeigu naujasis TFAS dar neprivalomas, tačiau jį galima taikyti anksčiau, ūkio subjektui A leidžiama, tačiau nereikalaujama, taikyti šį TFAS pirmą kartą sudarant finansines ataskaitas pagal TFAS.

- 9 Kituose TFAS nurodytos pereinamojo laikotarpio nuostatos, taikomos apskaitos politikos pakeitimams, atliekamiems TFAS jau taikančio ūkio subjekto, bet netaikomos ūkio subjektams, kurie pirmą kartą taiko TFAS, išskyrus atvejus, nurodytus 25D, 34A ir 34B straipsniuose.
- 10 Išskyrus 13–34B ir 36A–36C straipsniuose nurodytas nuostatas, ūkio subjektas, sudarydamas savo pradinį balansą pagal TFAS:
- pripažįsta visą turtą ir įsipareigojimus, kuriuos pripažinti reikalaujama pagal TFAS;
 - nepripažįsta turto ar įsipareigojimų, jeigu pagal TFAS to neleidžiama;
 - pergrupuoja straipsnius, kurie pagal anksčiau taikytus BAP yra pripažinti kaip viena turto, įsipareigojimų ar nuosavo kapitalo grupė, tačiau pagal TFAS yra skirtingo tipo turtas, įsipareigojimai ar nuosavas kapitalas; ir
 - taiko TFAS įvertindamas visą pripažintą turtą ir įsipareigojimus.

- 11 Apskaitos politika, kurios laikosi ūkio subjektas, sudarydamas pradinį balansą pagal TFAS, gali skirtis nuo tos, kuri buvo taikoma sudarant tą patį balansą pagal BAP. Pakeitimus lemia prieš pradėdant taikyti TFAS sudaryti sandoriai ir įvykiai. Todėl ūkio subjektas TFAS taikymo pradžios datą turėtų tiesiogiai pripažinti šiuos pakeitimus kaip nepaskirstytąjį pelną (arba, jeigu tikslinga, kaip kitą nuosavo kapitalo formą).
- 12 Šiame TFAS numatytos dvi principo, pagal kurį pagal TFAS sudarytas ūkio subjekto pradinis balansas turėtų atitikti kiekvieną TFAS, išimčių grupės:
 - a) 13–25G ir 36A–36C straipsniuose numatytos leistinos kai kurių kitų TFAS reikalavimų taikymo išimty;
 - b) 26–34B straipsniuose numatytas kai kurių kitų TFAS aspektų retrospektyvus taikymo draudimas.

Lengvatos taikant kitus TFAS

- 13 Ūkio subjektas gali pasirinkti taikyti vieną arba daugiau lengvatų, atsižvelgiant į:
 - a) verslo jungimus (15 straipsnis);
 - b) *tikrąją vertę* arba perkainojimą pagal *numanomas sąnaudas* (16–19 straipsniai);
 - c) išmokas darbuotojams (20 ir 20A straipsniai);
 - d) sukauptus valiutos kurso pokyčių skirtumus (21 ir 22 straipsniai);
 - e) mišrias (sudėtinės) finansines priemones (23 straipsnis);
 - f) dukterinių, asocijuotųjų ir bendrų įmonių turtą ir įsipareigojimus (24 ir 25 straipsniai);
 - g) anksčiau pripažintų finansinių priemonių pergrupavimą (25A straipsnis);
 - h) mokėjimo akcijomis sandorius (25B ir 25C straipsniai);
 - i) draudimo sutartis (25D straipsnis);
 - j) veiklos nutraukimo įsipareigojimus, įtrauktus į nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų savikainą (25E straipsnis);
 - k) nuomą (25 F straipsnis); ir
 - l) finansinio turto ar finansinių įsipareigojimų tikrosios vertės nustatymą pirminio pripažinimo metu (25G straipsnis).

Ūkio subjektas šių lengvatų analogiškiems straipsniams negali taikyti.

- 14 Kai kurios iš anksčiau minėtų lengvatų yra susijusios su tikrąja verte. 3-iajame TFAS „*Verslo jungimai*“ paaiškinama, kaip sujungiant verslą nustatyti įgyto turto ir įsipareigojimų tikrąją vertę. Jeigu kitame TFAS nepateikta konkretnių nurodymų, kaip nustatyti nagrinėjamo turto ar įsipareigojimų tikrąją vertę, ją nustatydamas ūkio subjektas turi vadovautis šiuo TFAS pateiktais paaiškinimais. Nustatyta tikroji vertė turi atspindėti jos nustatymo metu buvusias sąlygas.

Verslo jungimai

- 15 Verslo jungimams, kuriuos ūkio subjektas pripažino prieš pradėdamas taikyti TFAS, ūkio subjektas privalo taikyti B priede išdėstytus reikalavimus.

Tikroji vertė arba perkainojimas pagal numanomas sąnaudas

- 16 Ūkio subjektui pradėdant taikyti TFAS, nekilnojamas turtas, įranga ir įrengimai gali būti įvertinami jų tikrąja verte ir šią tikrąją vertę tą datą laikyti numanomomis sąnaudomis.
- 17 Ūkio subjektas, pirmą kartą taikantis TFAS, ankstesnio nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų perkainojimo, atlikto pradėdant taikyti TFAS datą ar anksčiau pagal anksčiau taikytus BAP, sumą gali laikyti numanomomis sąnaudomis perkainojimo datą, jei ši perkainojimo suma gali būti palyginama su:
 - a) tikrąja verte; arba
 - b) sąnaudomis ar pagal TFAS nustatytomis nusidėvėjimo sąnaudomis, pakoreguotomis, pavyzdžiui, bendrojo ar konkretaus kainų indekso pasikeitimais.

- 18 Išimties, nurodytos 16 ir 17 straipsniuose, taip pat gali būti taikomos:
- a) investiciniam turtui, jeigu ūkio subjektas, taikydamas 40-ąjį TAS „Investicinis turtas“ pasirenka savikainos metodą; ir
 - b) nematerialiajam turtui, kuris atitinka:
 - i) 38-ojo TAS „Nematerialusis turtas“ pripažinimo kriterijus (įskaitant patikimą pradinį sąnaudų įvertinimą); ir
 - ii) 38-ojo TAS perkainojimo kriterijus (įskaitant aktyvios rinkos buvimą).

Ūkio subjektas šių išimčių neturi taikyti kitam turtui ar įsipareigojimams.

- 19 Pirmą kartą TFAS taikantis ūkio subjektas pagal anksčiau taikytus BAP galėjo nustatyti viso savo turto ir įsipareigojimų ar tam tikros jų dalies numanomas sąnaudas, įvertindamas jas tikrąja verte konkrečią datą dėl tokio įvykio kaip privatizavimas arba pradinis viešas siūlymas. Su konkrečiu įvykiu susijusiai tikrajai vertei nustatyti ūkio subjektas gali naudoti numanomas sąnaudas tokio įvertinimo pagal TFAS atlikimo datą.

Išmokos darbuotojams

- 20 Pagal 19-ąjį TAS „Išmokos darbuotojams“ ūkio subjektas gali pasirinkti vertės intervalo metodą, kurį taikant lieka nepripažintas tam tikras aktuarinis pelnas ar nuostoliai. Retrospektyviai taikant šį metodą reikalaujama, kad ūkio subjektas per laikotarpį nuo plano vykdymo pradžios iki TFAS taikymo pradžios datos sukauptą aktuarinį pelną ir nuostolius suskirstytų į pripažintus ir nepripažintus. Tačiau pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas gali pripažinti visą sukauptą pelną arba nuostolius TFAS taikymo pradžios datą, net jei jis taiko vertės intervalo metodą vėlesniam pelnui ir nuostoliams pripažinti. Jeigu pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas pasirenka šį būdą, jis turi būti taikomas visiems planams.
- 20A. Ūkio subjektas gali atskleisti sumas, kaip reikalaujama 19-ojo TAS 120A straipsnio p punkte, nes kiekvieno atskaitinio laikotarpio sumos apskaičiuojamos perspektyviai nuo pereinamojo laikotarpio datos.

Sukaupti valiutos kursų pokyčių skirtumai

- 21 Ūkio subjektas pagal 21-ojo TAS „Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka“ reikalavimus privalo:
- a) kai kuriuos valiutos kurso pokyčių skirtumus priskirti atskiram nuosavo kapitalo elementui; ir
 - b) perleidęs užsienyje veikiančią ūkio subjektą, perkelti iš to ūkio subjekto sukauptą valiutos kurso pokyčių skirtumą (įskaitant pelną ar nuostolius iš susijusių apsidraudimo nuo kurso kitimo rizikos sandorių, jeigu taikytina) į pelno (nuostolių) ataskaitą kaip atliktos perleidimo operacijos pelną ar nuostolius.
- 22 Nepaisant to, pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas neturi laikytis reikalavimų dėl sukauptų valiutos kurso pokyčių skirtumų, kurie buvo susidarę TFAS taikymo pradžios datą. Jeigu pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas pasirenka tokią lengvatą:
- a) tai iš visų užsienyje veikiančių ūkio subjektų sukauptas valiutų kursų pokyčių skirtumas TFAS taikymo pradžios datą turi būti laikomas lygiu nuliui; ir
 - b) pelnui ar nuostoliams, susijusiems su vėlesniu užsienyje veikiančio ūkio subjekto perleidimu, neturi būti priskiriami tie valiutų kursų pokyčių skirtumai, kurie susidaro iki TFAS taikymo pradžios datos, ir jiems turėtų būti priskiriami vėlesni valiutos kurso pokyčių skirtumai.

Sudėtinės finansinės priemonės

- 23 Pagal 32-ąjį TAS „Finansinės priemonės. Pateikimas“ ūkio subjektas iš pat pradžių privalo suskirstyti sudėtinės finansinės priemonės į atskiras įsipareigojimų ir nuosavo kapitalo sudedamąsias dalis. Jeigu įsipareigojimų dalis apmokėta, 32-asis TAS retrospektyviai taikomas dviem nuosavo kapitalo dalims skirtingai. Pirmoji dalis yra nepaskirstytasis pelnas ir parodo iš įsipareigojimų dalies sukauptas palūkanas. Kita dalis parodo tikrojo nuosavo kapitalo dalį. Tačiau pagal šį TFAS pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas neprivalo išskirti šių dviejų dalių, jeigu TFAS taikymo pradžios datą įsipareigojimų dalis yra apmokėta.

Dukterinių, asocijuotųjų ir bendrų įmonių turtas ir įsipareigojimai

- 24 Jeigu dukterinė įmonė TFAS pradeda taikyti vėliau negu jos patronuojanti įmonė, dukterinė įmonė turi savo atskirose finansinėse ataskaitose vertinti savo turtą ir įsipareigojimus vienu iš toliau nurodytų būdų:
- a) balansinėmis vertėmis, nustatytomis patronuojančios įmonės TFAS taikymo pradžios datą, kurios bus įtrauktos į patronuojančios įmonės konsoliduotas finansines ataskaitas, jei konsolidavimo procedūros ir verslo jungimo, kurio metu patronuojanti įmonė įgyja dukterinę įmonę, rezultatai nebuvo koreguoti; arba

- b) dukterinės įmonės TFAS taikymo pradžios datą nustatytomis balansinėmis vertėmis, kurias privalu nustatyti pagal likusią šio TFAS dalį. Šios balansinės vertės gali skirtis nuo a punkte apibūdintų verčių:

 - i) jeigu dėl šiam TFAS numatytos išimties atsiliepia TFAS taikymo pradžios datą atliktam vertinimui;
 - ii) jeigu dukterinės įmonės finansinėse ataskaitose taikoma apskaitos politika skiriasi nuo tos, kuria vadovaujantis sudaromos konsoliduotos finansinės ataskaitos. Pavyzdžiui, dukterinė įmonė gali taikyti 16-ajame TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai“ numatytą savikainos metodą kaip savo apskaitos politiką, o visa grupė – perkainojimo metodą.

Analogiškai gali rinktis ir asocijuotosios ar bendros įmonės, kurios standartus pradeda taikyti vėliau, negu jas kontroliuojanti ar bendrai valdanti įmonė.

- 25 Tačiau, jeigu ūkio subjektas pradeda taikyti standartus vėliau negu jo dukterinė įmonė (asocijuotoji ar bendra įmonė), jis savo konsoliduotose finansinėse ataskaitose dukterinės įmonės (asocijuotosios ar bendros įmonės) turtą ir išipareigojimus turėtų vertinti ta pačia balansine verte kaip ir atskirose dukterinės įmonės (asocijuotosios ar bendrosios įmonės) finansinėse ataskaitose, atlikus koregavimus dėl konsolidavimo procedūros ir nuosavo kapitalo apskaitos tvarkos bei verslo sujungimo, kurio metu ūkio subjektas įsigijo dukterinę įmonę. Panašiai ir tuo atveju, jei patiriantis įmonė savo atskirose finansinėse ataskaitose standartus pradeda taikyti anksčiau ar vėliau nei konsoliduotose finansinėse ataskaitose, abiejose finansinėse ataskaitose turto ir išipareigojimų sumos turi būti vienodos, išskyrus koregavimą dėl konsolidavimo.

Anksčiau pripažintų finansinių priemonių priskyrimas

- 25A. 39-asis TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“ leidžia pirminio pripažinimo metu finansinį turtą priskirti galimam parduoti arba finansinę priemonę (jei ji atitinka kriterijus) priskirti finansiniam turtui ar finansiniam išipareigojimui pelno (nuostolių) ataskaitoje vertinamam tikrąja verte. Nepaisant šio reikalavimo, ūkio subjektui leidžiama tokį priskyrimą atlikti tokiomis sąlygomis:
- a) TFAS taikymo pradžios datą ūkio subjektas finansinį turtą ar finansinį išipareigojimą gali klasifikuoti kaip galimą parduoti.
 - b) Ūkio subjektas, pirmą kartą pateikiantis pagal TFAS parengtas finansines ataskaitas, apimančias metinį ataskaitinį laikotarpį, kuris prasideda 2006 m. rugsėjo 1 d. ar vėliau – toks ūkio subjektas, pradėdamas taikyti TFAS tą datą, bet kurį finansinį turtą arba finansinį išipareigojimą gali parodyti pelno (nuostolių) ataskaitoje, nurodydamas jo tikrąją vertę, jeigu minėtą datą toks turtas arba išipareigojimas atitinka 39-ojo TAS 9 straipsnio b punkto i ir ii papunkčiuose ar 11A straipsnyje nustatytus kriterijus.
 - c) Ūkio subjektas, pirmą kartą pateikiantis pagal TFAS parengtas finansines ataskaitas, apimančias metinį ataskaitinį laikotarpį, kuris prasideda 2006 m. sausio 1 d. ar vėliau ir iki 2006 m. rugsėjo 1 d. – toks ūkio subjektas bet kurį finansinį turtą arba finansinį išipareigojimą gali apskaityti pelno (nuostolių) ataskaitoje, nurodydamas jo tikrąją vertę, jeigu minėtą datą toks turtas arba išipareigojimas atitinka 39-ojo TAS 9 straipsnio b punkto i ir ii papunkčiuose arba 11A straipsnyje nustatytus kriterijus. Kai TFAS pradėdami taikyti iki 2005 m. rugsėjo 1 d., minėtas apskaitos metodas gali būti taikomas ne anksčiau kaip nuo 2005 m. rugsėjo 1 d. ir taip pat apimti finansinį turtą ir finansinius išipareigojimus, kurie pripažįstami per laikotarpį nuo TFAS taikymo datos iki 2005 m. rugsėjo 1 d.
 - d) Ūkio subjektas, pirmą kartą pateikiantis pagal TFAS parengtas finansines ataskaitas, apimančias metinį ataskaitinį laikotarpį, kuris prasideda 2006 m. sausio 1 d. ir taikantis 39-ojo TAS 11A, 48A, 4BTN–4KTN, 33ATN ir 33BTN straipsnius ir 2005 m. padarytus 9, 12 ir 13 straipsnių dalinius pakeitimus – tokiam ūkio subjektui pirmojo ataskaitinio laikotarpio, kurio finansines ataskaitas jis rengia pagal TFAS, pradžioje leidžiama bet kurį finansinį turtą ar finansinį išipareigojimą, kuris minėtą datą gali būti taip apskaitomas pagal pirmiau išvardytus naujus ir iš dalies pakeistus straipsnius, apskaityti pelno (nuostolių) ataskaitoje nurodant jų tikrąją vertę. Kai pirmasis ataskaitinis laikotarpis, kurio ataskaitas ūkio subjektas pradeda rengti pagal TFAS, prasideda 2005 m. rugsėjo 1 d., minėtas apskaitos metodas gali būti taikomas ne anksčiau kaip nuo 2005 m. rugsėjo 1 d. ir taip pat apimti finansinį turtą ir finansinius išipareigojimus, kurie pripažįstami nuo to laikotarpio pradžios iki 2005 m. rugsėjo 1 d. Ūkio subjektas, kuris pagal 39-ąjį TAS turi pateikti perskaiciuotą lyginamąją informaciją, perskaiciuoja šią finansinio turto, finansinių išipareigojimų, finansinio turto grupės, finansinių išipareigojimų grupės ar abiejų šių grupių, apskaitytų pirmojo ataskaitinio laikotarpio, kurio ataskaitos parengtos taikant TFAS, pradžioje informaciją. Toks lyginamosios informacijos perskaiciavimas atliekamas tik tuo atveju, jeigu TFAS taikymo pradžios datą nurodyti straipsniai arba grupės atitinka tokios apskaitos kriterijus, nustatytus 39-ojo TAS 9 straipsnio b punkto i ir ii papunkčiuose ar 11A straipsnyje, arba, jei turtas ar jo grupė įsigyti po TFAS taikymo pradžios, jis turėtų pirminio pripažinimo datą atitikti 39-ojo TAS 9 straipsnio b punkto i ir ii papunkčiuose ar 11A straipsnyje nurodytus kriterijus.
 - e) Ūkio subjektas, pirmą kartą pateikiantis pagal TFAS parengtas finansines ataskaitas, apimančias metinį ataskaitinį laikotarpį, kuris prasideda iki 2006 m. sausio 1 d. – neatsižvelgiant į 39-ojo TAS 91 straipsnį, visas finansinis turtas ir finansiniai išipareigojimai, kuriuos toks ūkio subjektas pelno (nuostolių) ataskaitoje parodė

nurodymas jų tikrąją vertę pagal anksčiau pateiktus c arba d punktus ir kurie anksčiau buvo priskirti apsidraudimo nuo tikrosios vertės rizikos straipsniams, iš pastarųjų straipsnių perkeltami nuo jų įtraukimo tikrąja verte į pelno (nuostolių) ataskaitą momento.

Mokėjimo akcijomis sandoriai

- 25B. Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas yra skatinamas (bet iš jo nereikalaujama) taikyti 2-ąją TFAS „Mokėjimas akcijomis“ nuosavybės priemonėms, suteiktoms 2002 m. lapkričio 7 d. ar anksčiau. Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas taip pat yra skatinamas (bet iš jo nereikalaujama) taikyti 2-ąją TFAS nuosavybės priemonėms, suteiktoms po 2002 m. lapkričio 7 d., kurių teisės buvo suteiktos iki vėlesnės iš šių datų: a) TFAS taikymo pradžios datos ir b) 2005 m. sausio 1 d. Tačiau, jeigu pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas pasirenka nuosavybės priemonėms taikyti 2-ąją TFAS, jis tai gali daryti tik tada, jeigu viešai atskleidė tų nuosavybės priemonių tikrąją vertę, kuri buvo nustatyta vertinimo datą, kaip apibrėžta 2-ajame TFAS. Visų suteiktų nuosavybės priemonių, kurioms nebuvo taikytas 2-asis TFAS (pvz., nuosavybės priemonių, suteiktų 2002 m. lapkričio 7 d. ar anksčiau), atveju pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas vis tiek turi atskleisti 2-ojo TFAS 44 ir 45 straipsniuose reikalaujamą informaciją. Jeigu pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas pakeičia suteiktų nuosavybės priemonių, kurioms 2-asis TFAS nebuvo taikomas, sąlygas, iš jo nereikalaujama taikyti 2-ojo TFAS 26–29 straipsnių reikalavimų, jei toks pakeitimas buvo atliktas iki vėlesnės iš šių datų: a) TFAS taikymo pradžios data ir b) 2005 m. sausio 1 d.
- 25C. Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas yra skatinamas (bet iš jo nereikalaujama) taikyti 2-ąją TFAS išipareigojimams, atsiradusiems dėl mokėjimo akcijomis sandorių, padengtų iki TFAS taikymo pradžios datos. Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas taip pat yra skatinamas (bet iš jo nereikalaujama) taikyti 2-ąją TFAS išipareigojimams, padengtiems iki 2005 m. sausio 1 d. Išipareigojimų, kuriems taikomas 2-asis TFAS, atveju iš pirmą kartą standartus taikančio ūkio subjekto nereikalaujama atnaujinti lyginamosios informacijos, jeigu ta informacija susijusi su ankstesniu laikotarpiu ar data, buvusia prieš 2002 m. lapkričio 7 d.

Draudimo sutartys

- 25D. Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas gali taikyti pereinamąsias nuostatas, nustatytas 4-ojo TFAS „Draudimo sutartys“. 4-ajame TFAS apribojamas apskaitos politikos keitimas draudimo sutarčių atžvilgiu, įskaitant ir pirmą kartą TFAS taikančiojo atliekamus keitimus.

Veiklos nutraukimo, atnaujinimo ir panašių išipareigojimų, įtraukiamų į nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų savikainą, pokyčiai

- 25E. Pagal TFAAK 1-ąją aiškinimą „Veiklos nutraukimo, atnaujinimo ir panašių išipareigojimų pokyčiai“ reikalaujama konkrečius nustatytus veiklos nutraukimo, atnaujinimo ar panašius išipareigojimo pokyčius pridėti arba atimti iš turto, su kuriuo jie susiję, savikainos. Pakoreguota nudėvimoji turto suma yra nudėvima per turto naudingo tarnavimo laiką. Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas neprivalo laikytis reikalavimų dėl tų išipareigojimų pokyčių, kurie atsirado anksčiau, negu buvo pradėtas taikyti TFAS. Jei pirmą kartą TFAS taikantis ūkio subjektas pasinaudoja šia lengvata, jis turi:
- a) vadovaudamasis 37-uoju TAS, vertinti išipareigojimą taip, kaip jis buvo vertinamas TFAS taikymo pradžioje;
 - b) tiek, kiek išipareigojimui taikomas TFAAK 1-asis aiškinimas, įvertinti sumą, kuri būtų įtraukta į susijusio turto savikainą išipareigojimo pirminio atsiradimo metu, diskontuodamas išipareigojimą iki jo atsiradimo datos remdamasis geriausiu ankstesnių dėl rizikos pakoreguotų diskonto normų, kurios būtų taikomos išipareigojimui tarpiniu laikotarpiu, įvertinimu; ir
 - c) apskaičiuoti sukaupę tos sumos nusidėvėjimą TFAS taikymo pradžios datą, remdamasis turto naudingo tarnavimo laiko dabartiniu įvertinimu ir taikydamas nusidėvėjimo politiką, atitinkančią TFAS.

Nuoma

- 25F. Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas gali taikyti TFAAK 4-ojo aiškinimo „Nustatymas to, ar susitarimas apima nuomą“ pateiktas pereinamąsias nuostatas. Todėl pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas nustatydamas, ar susitarimas, galiojantis TFAS taikymo pradžios datą, apima nuomą, remiasi tos dienos informacija ir aplinkybėmis.

Finansinio turto ar finansinių išipareigojimų tikrosios vertės nustatymas

- 25G. Nepaisant 7 ir 9 straipsnių reikalavimų, ūkio subjektas gali taikyti 39-ojo TAS 76TN straipsnio paskutinio sakinio ir 76ATN straipsnio reikalavimus vienu iš šių būdų:
- a) perspektyviai sandoriams, sudarytiems po 2002 m. spalio 25 d.; arba

- b) perspektyviai, atsižvelgdamas į sandorius, sudarytus po 2004 m. sausio 1 d.

Kitų TFAS retrospektyvaus taikymo išimtys

- 26 Šis TFAS draudžia retrospektyviai taikyti kai kurias kitų TFAS nuostatas, susijusias su:

- a) finansinio turto ir įsipareigojimų pripažinimo nutraukimu (27 ir 27A straipsniai);
- b) apsidraudimo sandorių apskaita (28–30 straipsniai);
- c) įvertinimais (31–34 straipsniai); ir
- d) turtu, klasifikuojamu kaip skirtas parduoti, ir nutraukta veikla (34A ir 34B straipsniai).

Finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų pripažinimo nutraukimas

- 27 Išskyrus 27A straipsnyje leidžiamas išimtis, pirmą kartą TFAS taikantis ūkio subjektas turi perspektyviai taikyti 39-ajame TAS pateiktus pripažinimo nutraukimo reikalavimus sandoriams, įvykstantiems 2004 m. sausio 1 d. arba vėliau. Kitaip tariant, jeigu ūkio subjektas pagal anksčiau minėtus BAP nutraukė neišvestinio finansinio turto arba neišvestinių finansinių įsipareigojimų pripažinimą dėl sandorio, įvykusio iki 2004 m. sausio 1 d., jis neturi šio turto ir įsipareigojimų vėl pripažinti pagal TFAS, jeigu jie dėl vėlesnio sandorio arba įvykio vėl netampa pripažintinai.
- 27A. Nepaisydamas 27 straipsnio, ūkio subjektas gali retrospektyviai taikyti 39-ojo TAS pripažinimo nutraukimo reikalavimus nuo pasirinktos datos, jeigu informacija, reikalinga norint taikyti 39-ąjį TAS finansiniam turtui arba finansiniams įsipareigojimams, kurių pripažinimas yra nutrauktas dėl praeities sandorių, buvo gauta tą sandorių pirminės apskaitos metu.

Apsidraudimo sandorių apskaita

- 28 39-ajame TAS reikalaujama, kad TFAS taikymo pradžios datą ūkio subjektas:
- a) įvertintų visas išvestines finansines priemones jų tikrąja verte; ir
 - b) panaikintų visą atidėtą pelną ir nuostolius, susidariusius iš išvestinių finansinių priemonių, kurios buvo apskaitoje registruojamos pagal anksčiau taikytus BAP, tarsi jie būtų turtas arba įsipareigojimai.
- 29 Į savo pradinį balansą, sudarytą pagal TFAS, ūkio subjektas neįtraukia tokių apsidraudimo sandorių, kurie neatitinka 39-ojo TAS nustatytos apsidraudimo sandorių apskaitos (pavyzdžiui, dauguma apsidraudimo sandorių, kuriuose apsidraudimo priemonės yra gryniesiems pinigais ar rašytinis pasirinkimo sandoris, kai apdraudžiamasis objektas yra grynoji pozicija arba kuriuose apsidraudimo sandoriai padengia laikomų iki termino investicijų palūkanų riziką). Tačiau jeigu ūkio subjektas pagal anksčiau taikytus BAP grynąją poziciją nurodė kaip apsidraudimo straipsnį, pagal TFAS jis gali atskirą straipsnį iš šios grynosios pozicijos parodyti kaip apsidraudimo straipsnį, nurodydamas, kad tai padarė ne vėliau kaip iki TFAS taikymo pradžios datos.
- 30 Jeigu prieš pradėdamas taikyti TFAS, ūkio subjektas sandorį buvo pripažinęs apsidraudimu, tačiau toks apsidraudimas neatitinka 39-ajame TAS pateiktų apsidraudimo sandorių apskaitos sąlygų, tai apsidraudimo sandorio apskaitai nutraukti jis turi taikyti 39-ojo TAS 91 ir 101 straipsnius. Iki TFAS taikymo pradžios sudaryti sandoriai neturi būti retrospektyviai priskiriami apsidraudimams.

Įvertinimai

- 31 Pagal TFAS atlikti įvertinimai TFAS taikymo pradžios datą suderinami su tą pačią datą pagal anksčiau taikytus BAP atliktais įvertinimais (atlikus koregavimus, parodyti visus apskaitos politikos skirtumus), nebent yra akivaizdžių įrodymų, kad tokie įvertinimai buvo klaidingi.
- 32 Ūkio subjektas gali gauti informaciją apie pagal anksčiau taikytus BAP atliktus įvertinimus po TFAS taikymo pradžios datos. Pagal 31 straipsnį tokią informaciją ūkio subjektas, remdamasis 10-uoju TAS „Įvykiai po balanso datos“, traktuoja taip pat kaip ir nekoreguojančius įvykius po balanso datos. Pavyzdžiui, jeigu ūkio subjektas pradeda taikyti TFAS 2004 m. sausio 1 d., o 2004 m. liepos 15 d. gauna naujos informacijos, dėl kurios reikia pakeisti 2003 m. gruodžio 31 d. pagal anksčiau taikytus BAP atliktus įvertinimus. Ūkio subjektas naujos informacijos pradiniam balansui pagal TFAS nenurodo (nebent įvertinimai turi būti patikslinti dėl bet kokių apskaitos politikos pasikeitimų arba yra objektyvių įrodymų, kad įvertinimai buvo klaidingi). Šią informaciją jis parodo 2004 m. gruodžio 31 d. pasibaigusio metų pelno (nuostolių) ataskaitoje (arba, jeigu tikslinga, kaip kitus nuosavo kapitalo pokyčius).

- 33 TFAS taikymo pradžios datą ūkio subjektui gali pririnkti atlikti įvertinimus pagal TFAS, kurių nebuvo reikalaujama pagal anksčiau taikytus BAP. Kad būtų suderinta su 10-uoju TAS, šie pagal TFAS atlikti įvertinimai turi atspindėti TFAS taikymo pradžios datą buvusias sąlygas. Pagal TFAS nustatyti rinkos kainų, palūkanų normų, užsienio valiutos keitimo kurso įvertinimai turėtų atspindėti rinkos TFAS taikymo pradžios datą buvusias sąlygas.
- 34 31–33 straipsniai taikomi pagal TFAS sudaromam pradiniam balansui. Jie taip pat taikomi lyginamojo laikotarpio, pateikto ūkio subjekto pirmosiose finansinėse ataskaitose, parengtose pagal TFAS, informacijai ir šiuo atveju nuorodos į TFAS taikymo pradžios datą keičiamos nuorodomis į šio lyginamojo laikotarpio pabaigą.

Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla

- 34A. Reikalaujama, kad 5-asis TFAS „Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“ būtų taikomas perspektyviai ilgalaikiam turtui (ar perleidimo grupei), kuris atitinka kriterijus, kad būtų priskiriamas kaip skirtas parduoti, ir veiklai, kuri atitinka nutrauktos veiklos kriterijus, po šio TFAS įsigaliojimo datos. Ūkio subjektas gali taikyti 5-ojo TFAS reikalavimus visam ilgalaikiam turtui (ar perleidžiamoms grupėms), kuris atitinka turto, skirtą parduoti, kriterijus, ir veiklai, kuri atitinka nutrauktos veiklos kriterijus, po bet kurios datos iki šio TFAS įsigaliojimo, jeigu įvertinimai ir kita gauta informacija, reikalinga norint taikyti TFAS, atitiko šiuos kriterijus.
- 34B. Ūkio subjektas, kuris TFAS pradeda taikyti iki 2005 m. sausio 1 d., turi taikyti 5-ojo TFAS pereinamąsias nuostatas. Ūkio subjektas, kuris TFAS pradeda taikyti po 2005 m. sausio 1 d., turi taikyti 5-ojo TFAS nuostatas retrospektyviai.

PATEIKIMAS IR ATSKLEIDIMAS

- 35 Išskyrus tuos atvejus, kurie nurodyti 36A–37 straipsniuose, šis TFAS nesuteikia lengvatų taikant kitų TFAS reikalavimus dėl pateikimo ar atskleidimo.

Lyginamoji informacija

- 36 Laikantis 1-ojo TAS reikalavimų, pirmosiose pagal TFAS sudarytose ūkio subjekto finansinėse ataskaitose pateikiama pagal TFAS parengta bent vienerių metų lyginamoji informacija.

39-ojo TAS ir 4-ojo TFAS reikalavimų koreguoti lyginamąją informaciją taikymo išimtys

- 36A. Ūkio subjektas, kuris TFAS pradeda taikyti iki 2006 m. sausio 1 d., savo pirmosiose finansinėse ataskaitose, parengtose pagal TFAS, pateikia mažiausiai vienerių metų lyginamąją informaciją, kuri nebūtinai turi atitikti 32-ojo TAS, 39-ojo TAS ar 4-ojo TFAS reikalavimus. Ūkio subjektas, kuris nusprendžia pateikti 32-ojo TAS, 39-ojo TAS ar 4-ojo TFAS reikalavimų neatitinkančią lyginamąją informaciją, pirmaisiais TFAS taikymo metais, turi:
- 32-ajame TAS ir 39-ajame TAS nurodytų finansinių priemonių ir 4-ajame TFAS nurodytų draudimo sutarčių lyginamajai informacijai taikyti savo anksčiau taikytų BAP prapažinimo ir vertinimo reikalavimus;
 - nurodyti šį faktą drauge su pagrindu, naudotu tai informacijai paruošti; ir
 - nurodyti pagrindinių koregavimų, dėl kurių informacija atitiktų 32-ojo TAS, 39-ojo TAS ir 4-ojo TFAS reikalavimus, pobūdį. Šių koregavimų nereikia išreikšti skaičiais. Tačiau ūkio subjektas bet kokius pakoregavimus tarp lyginamojo laikotarpio balanso datos (t. y. balanso, į kurį įtraukiama lyginamoji informacija pagal anksčiau taikytus BAP) ir pirmo ataskaitinio laikotarpio pradžios taikyti TFAS pradžios balanso (t. y. pirmojo ataskaitinio laikotarpio, apimančio informaciją, atitinkančią 32-ąjį TAS, 39-ąjį TAS ir 4-ąjį TFAS) turi laikyti atsirandančiais dėl apskaitos politikos keitimo ir pateikti informaciją, reikalaujamą 8-ojo TAS 28 straipsnio a–e punktuose ir f punkto i papunktyje. 28 straipsnio f punkto i papunktis taikomas tik sumoms, pateiktoms lyginamojo ataskaitinio laikotarpio balanse.

Jeigu ūkio subjektas nusprendžia pateikti 32-ojo TAS, 39-ojo TAS ir 4-ojo TFAS reikalavimų neatitinkančią lyginamąją informaciją, nuorodos į TFAS taikymo pradžios datą tik šių standartų atžvilgiu turėtų reikšti pirmojo ataskaitinio laikotarpio, kai pradėta taikyti TFAS, pradžią. Tokie ūkio subjektai turi laikytis 1-ojo TAS 15 straipsnio c punkto reikalavimų atskleisti papildomą informaciją, kai duomenų, pateiktų laikantis konkrečių TFAS reikalavimų, nepakanka tam, kad finansinių ataskaitų vartotojai galėtų suprasti konkrečių operacijų, kitų įvykių ir sąlygų poveikį ūkio subjekto finansinei padėčiai ir finansiniams veiklos rezultatams.

6-ojo TFAS reikalavimo pateikti lyginamąją informaciją taikymo išimtys

- 36B. Ūkio subjektas, kuris TFAS pradeda taikyti iki 2006 m. sausio 1 d. ir pasirenka pradėti taikyti 6-ąjį TFAS „*Mineralinių žaliavų išteklių tyrinėjimas ir vertinimas*“ prieš 2006 m. sausio 1 d., pagal TFAS sudarytose savo pirmose finansinėse ataskaitose neturi atskleisti lyginamųjų ataskaitinių laikotarpių informacijos, reikalaujamos 6-ajame TFAS.

7-ojo TFAS reikalavimo atskleisti lyginamuosius duomenis išimtys

- 36C. Ūkio subjektui, kuris pradeda TFAS taikyti iki 2006 m. sausio 1 d. ir savo pirmas pagal TFAS sudarytas finansines ataskaitas nusprendžia pateikti remdamasis 7-uoju TFAS „*Finansinės priemonės. Atskleidimas*“, nereikia atskleisti lyginamųjų duomenų, kurių reikalaujama 7-ajame TFAS.

Ne pagal TFAS parengta lyginamoji informacija ir ankstesnių laikotarpių informacijos santraukos

- 37 Kai kurie ūkio subjektai už pirmąjį ataskaitinį laikotarpį, kurio visą lyginamąją informaciją jie pateikia pagal TFAS, taip pat pateikia ankstesnių ataskaitinių laikotarpių pasirinktų duomenų santraukas. Šiame TFAS nereikalaujama, kad tokios santraukos atitiktų TFAS pripažinimo ir vertinimo reikalavimus. Be to, kai kurie ūkio subjektai pateikia tokią pačią lyginamąją informaciją pagal anksčiau taikytus BAP, kaip reikalaujama ir pagal 1-ąjį TAS. Kiekvienose finansinėse ataskaitose, kuriose pateikiamos ankstesnių ataskaitinių laikotarpių santraukos ar lyginamoji informacija, parengta pagal anksčiau taikytus BAP, ūkio subjektas:

- a) aiškiai nurodo pagal anksčiau taikytus BAP pateikiamą informaciją, kuri parengta ne pagal TFAS; ir
- b) nurodyti pagrindinių koregavimų, dėl kurių informacija atitiktų TFAS reikalavimus. Ūkio subjektui nereikia nustatyti tokių pakeitimų kiekinės išraiškos.

TFAS taikymo pradžios paaiškinimas

- 38 Ūkio subjektas paaiškina, kokią įtaką jo finansinėse ataskaitose parodoma finansinei būklei, finansiniams rezultatams ir pinigų srautams padarė vietoje anksčiau taikytų BAP pradėtas TFAS taikymas.

Suderinimas

- 39 Siekiant įvykdyti 38 straipsnio reikalavimus, į ūkio subjekto pirmąsias pagal TFAS parengtas finansines ataskaitas įtraukiama:

- a) pagal anksčiau taikytus BAP įvertinto nuosavo kapitalo ir pagal TFAS įvertinto nuosavo kapitalo suderinimas:
 - i) TFAS taikymo pradžios datą; ir
 - ii) vėliausio ataskaitinio laikotarpio, kuris pateikiamas praėjusių ataskaitinių laikotarpių finansinėse ataskaitose, sudarytose pagal anksčiau taikytus BAP, pabaigoje;
- b) ūkio subjekto paskutinio ataskaitinio laikotarpio, kurio finansinės ataskaitos, sudarytos pagal anksčiau taikytus BAP, pelnas ar nuostoliai, suvienodinti su to paties ataskaitinio laikotarpio pelnu ir nuostoliais, apskaičiuotais pagal TFAS; ir
- c) ūkio subjekto, sudarant pradinį balansą pagal TFAS, pirmą kartą pripažintų ar panaikintų kokių nors nuostolių dėl vertės sumažėjimo, atskleidimas, kurio būtų reikalaujama pagal 36-ąjį TAS „*Turto vertės sumažėjimas*“, jei ūkio subjektas būtų pripažinęs šiuos vertės sumažėjimo nuostolius ar jų panaikinimą laikotarpi, prasidedantį TFAS taikymo pradžios datą.

- 40 Suderinimai, numatyti 39 straipsnio a ir b punktuose pakankamai smulkiai išnagrinėjami, kad finansinių ataskaitų informacijos vartotojai galėtų suprasti esminius pakeitimus balanse ir pelno (nuostolio) ataskaitoje. Jeigu ūkio subjektas pinigų srautų atskaitą pateikdavo pagal anksčiau taikytus BAP, jis taip pat paaiškina esminius šioje ataskaitoje padarytus pakeitimus.

- 41 Jeigu ūkio subjektas išsiaiškina, kad taikant BAP buvo padaryta klaidų, atliekant suderinimus, reikalaujamus pagal 39 straipsnio a ir b punktus, klaidų taisymai nuo apskaitos politikos pakeitimų atskiriami.

- 42 8-ajame TAS nenagrinėjami apskaitos politikos pakeitimai, kurie daromi ūkio subjektui pirmą kartą taikant TFAS. Todėl 8-ojo TAS reikalavimai nurodyti apskaitos politikos pakeitimus netaikomi ūkio subjektui, sudarančiam finansines ataskaitas pagal TFAS pirmą kartą.

- 43 Jeigu ūkio subjektas ankstesnių ataskaitinių laikotarpių finansinių ataskaitų neteikė, šį faktą jis nurodo pirmosiose pagal TFAS sudaromose finansinėse ataskaitose.

Anksčiau pripažintų finansinių priemonių priskyrimas

- 43A. Ūkio subjektui leidžiama anksčiau pripažintą finansinį turtą ar finansinius išsipareigojimus priskirti finansinio turto arba finansinių išsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolių) ataskaitoje, grupei arba finansinio turto, skirto parduoti, grupei pagal 25A straipsnį. Ūkio subjektas atskleidžia bet kurio finansinio turto ar finansinių išsipareigojimų, priskirtų kiekvienai grupei, tikrąją vertę, klasifikavimą ir ankstesnėse finansinėse ataskaitose nurodytą balansinę vertę.

Tikrosios vertės, kaip numanomų sąnaudų, naudojimas

- 44 Jei ūkio subjektas pagal TFAS sudarytame pradiname balanse nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų, investicinio ar nematerialiojo turto (žr. 16 ir 18 straipsnius) straipsnių tikrąją vertę nurodo kaip numanomas sąnaudas, pirmosios pagal TFAS sudarytos finansinės ataskaitos parodo pagal TFAS sudaryto pradinio balanso straipsnio kiekvienos eilutės:

- a) bendrą šių tikrųjų verčių sumą; ir
- b) balansinių verčių, pateiktų pagal anksčiau taikytus BAP, bendrą koregavimų sumą.

Tarpinė finansinė atskaitomybė

- 45 Jei ūkio subjektas, laikydamasis 38 straipsnio reikalavimų, sudaro pirmojo pagal TFAS sudarytų finansinių ataskaitų laikotarpio tarpines finansines ataskaitas pagal 34-ąją TAS, jis šalia 34-ojo TAS reikalavimų papildomai vadovaujasi nurodytais reikalavimais:

- a) jeigu ūkio subjektas pateikė paskutinių finansinių metų lyginamojo tarpinio laikotarpio tarpines finansines ataskaitas, kiekvienose tarpinėse finansinėse ataskaitose turi būti suderinta:
 - i) jo nuosavas kapitalas pagal anksčiau taikytus BAP lyginamojo laikotarpio pabaigoje su nuosavu kapitalu pagal TFAS tą pačią datą; ir
 - ii) jo lyginamojo tarpinio laikotarpio (einaamojo ir paskutiniųjų 12 mėnesių) pelnas ar nuostoliai, apskaičiuoti pagal anksčiau taikytus BAP, su jo pelnu ar nuostoliais per tą patį laikotarpį, apskaičiuotais pagal TFAS;
- b) be a punkte nurodytų reikalavimų į pirmąsias pagal 34-ąją TAS parengtas ūkio subjekto tarpines finansines ataskaitas, apimančias dalį pagal TFAS parengtų pirmųjų finansinių ataskaitų laikotarpio, įtraukiami 39 straipsnio a ir b punktuose minėti suderinimai (papildyti 40 ir 41 straipsniuose nurodytais duomenimis) arba pateikta nuoroda į kitą išleistą dokumentą, kuriame tokie suderinimai nurodyti.

- 46 34-ajame TAS reikalaujama nurodyti tik minimalią informaciją remiantis prielaida, kad tarpinių finansinių ataskaitų vartotojai taip pat gali naudotis praėjusio ataskaitinio laikotarpio metinėmis finansinėmis ataskaitomis. Tačiau 34-ajame TAS reikalaujama, kad ūkio subjektas nurodytų „visus įvykius ar sandorius, kurie yra svarbūs norint suprasti einamąjį tarpinį laikotarpį“. Todėl jei pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas praėjusio ataskaitinio laikotarpio metinėse finansinėse ataskaitose, parengtose pagal anksčiau taikytus BAP, nepateikė informacijos, kuri yra reikšminga einamąjį tarpinį laikotarpį, jo tarpinėse finansinėse ataskaitose pateikiama ši informacija arba nuoroda į kitą išleistą dokumentą, kuriame tokia informacija yra.

ĮSIGALIOJIMO DATA

- 47 Ūkio subjektas turi taikyti šį TFAS, jei jo pirmosios pagal TFAS teikiamos finansinės ataskaitos apima ataskaitinį laikotarpį, prasidedantį 2004 m. sausio 1 d. ar vėliau. Rekomenduojama taikyti anksčiau. Jei ūkio subjekto pirmųjų pagal TFAS sudarytų finansinių ataskaitų laikotarpis prasideda anksčiau nei 2004 m. sausio 1 d. ir ūkio subjektas vietoje NAK 8-ojo aiškinimo „TAS, kaip svarbiausio apskaitos pagrindo, taikymas pirmąjį kartą“ taiko šį TFAS, jis tai nurodo.
- 47A. 13 straipsnio j punkto ir 25E straipsnio pakeitimus ūkio subjektas taiko metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2004 m. rugšėjo 1 d. arba vėliau. Jeigu TFAAK 1-ąjį aiškinimą ūkio subjektas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pastarajam taip pat turi būti taikomi minėti pakeitimai.
- 47B. 13 straipsnio k punkto ir 25F straipsnio pakeitimus ūkio subjektas taiko metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2006 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jeigu TFAAK 4-ąjį aiškinimą ūkio subjektas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pastarajam taip pat turi būti taikomi minėti pakeitimai.
- 47C. 36B straipsnio pakeitimus ūkio subjektas taiko metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2006 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jeigu 6-ąjį TFAS ūkio subjektas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pastarajam taip pat turi būti taikomi minėti pakeitimai.

- 47D. 20A straipsnio pakeitimus ūkio subjektas taiko metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2006 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jeigu 19-ojo TAS „Išmokos darbuotojams“ – *aktuarinis pelnas ir nuostoliai, grupės planai ir atskleidimas* pakeitimus taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pastarajam taip pat turi būti taikomi minėti pakeitimai.
- 47E. 13 straipsnio 1 punkto ir 25G straipsnio pakeitimus ūkio subjektas taiko metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jeigu 39-ojo TAS pakeitimai „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“ – *pereinamojo laikotarpio finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų pirminis pripažinimas* taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pastarajam taip pat turi būti taikomi minėti pakeitimai.

A priedas

Sąvokų apibrėžimai

Šis priedas yra neatskiriama šio standarto dalis.

TFAS taikymo pradžios data	Anksčiausio ataskaitinio laikotarpio, kurio visą lyginamąją informaciją pagal TFAS reikalavimus pateikia ūkio subjektas savo pirmosiose pagal TFAS sudarytose finansinėse ataskaitose , pradžia.
Numanomos sąnaudos	Nustatytą datą numanoma sąnaudų ar nusidėvėjimo sąnaudų suma. Vėliau skaičiuojant nusidėvėjimą arba amortizaciją daroma prielaida, jog ūkio subjektas pirmą kartą turtą ar įsipareigojimus pripažino nustatytą datą ir kad nusidėvėjimo ar amortizacijos sąnaudos buvo lygios numanomoms sąnaudoms.
Tikroji vertė	Suma, už kurią gali būti apsieista turtu arba kuria gali būti užskaitytas tarpusavio įsipareigojimas tarp nesusijusių šalių, ketinančių pirkti (parduoti) turtą arba užskaityti tarpusavio įsipareigojimą.
Pirmosios pagal TFAS sudarytos finansinės ataskaitos	Pirmosios metinės finansinės ataskaitos, kurias sudarydamas ūkio subjektas taiko tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus (TFAS) ir aiškiai be išlygų pareiškia, kad finansinės ataskaitos juos atitinka.
Pirmas ataskaitinis laikotarpis, pradėjus taikyti TFAS	Ataskaitinis laikotarpis, kuris baigiasi ūkio subjekto pirmųjų finansinių ataskaitų parengtų pagal TFAS datą .
Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas	Ūkio subjektas, kuris pateikia savo pirmąsias pagal TFAS sudarytas finansines ataskaitas.
Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai (TFAS)	Tarptautinių apskaitos standartų valdybos (TASV) priimti standartai ir aiškinimai. Juos sudaro: a) tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai; b) tarptautiniai apskaitos standartai; ir c) tarptautinio finansinės atskaitomybės aiškinimo komiteto (TFAAK) arba buvusio nuolatinio aiškinimo komiteto (NAK) parengti aiškinimai.
Pradinis balansas pagal TFAS	Ūkio subjekto balansas (paskelbtas ar nepaskelbtas), sudarytas TFAS taikymo pradžios datą .
Anksčiau taikyti BAP	Bendrieji apskaitos principai, kuriais pirmą kartą TFAS taikantis ūkio subjektas vadovavosi, pradėdamas taikyti TFAS.
Finansinių ataskaitų data	Paskutinė arba tarpinėse finansinėse ataskaitose pateikiamo ataskaitinio laikotarpio diena.

B priedas

Verslo jungimai

Šis priedas yra neatskiriama šio standarto dalis.

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

B1A. Ūkio subjektui nereikia taikyti 21-ojo TAS „Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka“ retrospektyviai tikrųjų verčių koregavimui ir prestižui, atsiradusiems sujungus verslą iki TFAS taikymo pradžios dienos. Jeigu ūkio subjektas retrospektyviai netaiko 21-ojo TAS minėtiems tikrosios vertės koregavimams ir prestižui, jis turi apskaityti juos kaip savo, o ne įsigyjamojo ūkio subjekto turtą ir įsipareigojimus. Taigi, tokie prestižo ir tikrųjų verčių koregavimai arba jau yra išreikšti ūkio subjekto funkcinė valiuta, arba yra nepiniginiai straipsniai užsienio valiuta, apskaitomi naudojant keitimo kursą, naudotą pagal anksčiau taikytus BAP.

B1B. Ūkio subjektas gali retrospektyviai taikyti 21-ąjį TAS tikrųjų verčių koregavimams ir prestižui, atsirandantiems:

- a) dėl visų verslo jungimų, įvykdytų iki TFAS taikymo pradžios dienos; arba
- b) dėl visų verslo jungimų, kuriuos ūkio subjektas pasirenka pataisyti ataskaitose, kad šios atitiktų 3-ąjį TAS, kaip tai leidžiama pagal anksčiau pateiktą B1 straipsnį.

B2. Jei pirmą kartą TFAS taikantis ūkio subjektas 3-iojo TFAS nuostatų retrospektyviai netaiko praityje įvykdytiems verslo jungimams, tai daro tokį poveikį šiems verslo jungimams:

- a) Pirmą kartą TFAS taikantis ūkio subjektas laikosi tos pačios klasifikacijos (kaip įsigyjancio ūkio subjekto atliktas įsigijimas ar atvirkštinis įsigijimas, ar interesų suvienijimas) kaip ir ankstesnėse finansinėse ataskaitose, sudarytose pagal anksčiau taikytus BAP.
- b) Pirmą kartą TFAS taikantis ūkio subjektas TFAS taikymo pradžios datą pripažįsta visą turtą ir įsipareigojimus, kurie buvo prisiimti ar įgyti anksčiau sujungiant verslą, išskyrus:
 - i) tam tikrą finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus, kurių pripažinimas buvo nutrauktas pagal anksčiau taikytus BAP (žr. 27 straipsnį); ir
 - ii) turtą, įskaitant prestižą, ir įsipareigojimus, kurie pagal anksčiau taikytus BAP nebuvo pripažinti įsigyjanciojo ūkio subjekto konsoliduotame balanse ir kurie pagal TFAS negali būti pripažinti atskirame įsigyto ūkio subjekto balanse (žr. B2 straipsnio f-i punktus).

Pirmą kartą TFAS taikantis ūkio subjektas pripažįsta bet kokį atsirandantį pokytį koreguodamas nepaskirstytąjį pelną (arba, jei tikslinga, kitą nuosavo kapitalo elementą), nebent šis pokytis atsiranda dėl nematerialiojo turto, kuris anksčiau buvo priskirtas prestižui (žr. B2 straipsnio g punkto i papunktį), pripažinimo.

- c) Pirmą kartą TFAS taikantis ūkio subjektas į pradinį balansą pagal TFAS neįtraukia straipsnių, pripažintų pagal anksčiau taikytus BAP, kurie nepripažįstami turtu ar įsipareigojimais pagal TFAS. Pirmą kartą TFAS taikantis ūkio subjektas atsirandančius pokyčius į apskaitą įtraukia tokia tvarka:
 - i) pirmą kartą TFAS taikantis ūkio subjektas ankstesnį verslo jungimą galėjo klasifikuoti kaip įsigijimą ir pripažinti straipsnį nematerialiuoju turtu, kuris pagal 38-ąjį TAS negali būti pripažintas tokiu turtu. Ūkio subjektas pergrupuoja tokį straipsnį (ir, jei yra, susijusius atidėtuosius mokesčius ir mažumos dalį) kaip prestižo dalį (nebent pagal anksčiau taikytus BAP prestižas buvo atimamas tiesiogiai iš nuosavybės, žr. B2 straipsnio g punkto i papunktį ir i punktą);
 - ii) pirmą kartą TFAS taikantis ūkio subjektas pripažįsta visus kitus atsirandančius nepaskirstytojo pelno pokyčius ⁽¹⁾.
- d) TFAS reikalaujama atlikti vėlesnį kai kurio turto ir įsipareigojimų įvertinimą, kuris neparemtas tikrąją vertę atitinkančia įsigijimo savikaina. Pirmą kartą TFAS taikantis ūkio subjektas pagal TFAS sudarytame pradiname balanse įvertina tokį turtą ir įsipareigojimus, atsižvelgdamas į tokį vėlesnio įvertinimo pagrindą, net jeigu jie buvo įsigyti arba prisiimti ankstesnio verslo jungimo metu. Ūkio subjektas pripažįsta bet kokį balansinės vertės pokytį koreguodamas nepaskirstytąjį pelną (arba, jei tikslinga, kitą nuosavo kapitalo elementą), o ne prestižą.
- e) Iš karto po verslo jungimo įgyto turto ir prisiimtų įsipareigojimų balansinė vertė pagal anksčiau taikytus BAP tampa tą datą numanomomis sąnaudomis pagal TFAS. Jei TFAS reikalaujama tokį turtą ar įsipareigojimus įvertinti remiantis vėlesnių laikotarpių sąnaudomis, tai numanomos sąnaudos yra sąnaudomis pagrįsto nusidėvėjimo ar amortizacijos skaičiavimo pagrindas, pradedant nuo verslo jungimo datos.

⁽¹⁾ Tokie pokyčiai apima pergrupavimą iš nematerialiojo turto (i jį), jei pagal anksčiau taikytus BAP prestižas nebuvo pripažintas turtu. Taip atsitinka, jei pagal anksčiau taikytus BAP ūkio subjektas: a) prestižą atėmė tiesiogiai iš nuosavo kapitalo arba b) verslo jungimo nelaiko įsigijimu.

- f) Jei jungiant verslą įsigytas turtas ar prisiimti įsipareigojimai pagal anksčiau taikytus BAP nebuvo pripažinti, pagal TFAS sudarytame pradiname balanse jų numanomos sąnaudos nėra lygios nuliui. Vietoj to, įsigyjantysis ūkio subjektas savo konsoliduotame balanse juos pripažįsta ir įvertina taip, kaip pagal TFAS būtų reikalaujama juos parodyti atskirame įsigyto ūkio subjekto balanse. Pavyzdžiui, jei įsigyjantysis ūkio subjektas pagal anksčiau taikytus BAP nekapitalizavo finansinės nuomos iš ankstesnių verslo jungimų, jis šią nuomą kapitalizuoja savo konsoliduotose finansinėse ataskaitose, kaip to reikalaujama 17-ajame TAS „Nuoma“ atskirame pagal TFAS sudarytame įsigyjamo ūkio subjekto balanse. Ir atvirkščiai, jei pagal anksčiau taikytus BAP turtas ir įsipareigojimai buvo sujungti prestižo straipsnyje, bet pagal 3-įjį TFAS būtų pripažįstami atskirai, tai toks turtas ar įsipareigojimai lieka prestižo straipsnyje, nebent TFAS būtų reikalaujama, kad jie būtų pripažinti atskirose įsigyto ūkio subjekto finansinėse ataskaitose.
- g) Prestižo balansinė vertė pagal TFAS sudarytame pradiname balanse turėtų būti jo balansinė vertė pagal anksčiau taikytus BAP, apskaičiuota TFAS taikymo pradžios datą, atlikus tris tokius koregavimus:
- i) jei to reikalaujama pagal B2 straipsnio c punkto i papunktį, pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas, pergrupuodamas straipsnį, kurį pagal anksčiau taikytus BAP pripažino nematerialiuoju turtu, padidina prestižo vertę. Panašiai ir tuo atveju, jei B2 straipsnio f punkte nurodoma, kad pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas turi pripažinti nematerialųjį turtą, kuris pagal anksčiau taikytus BAP buvo priskirtas prestižui, jis atitinkamai sumažina prestižo balansinę vertę (ir, jei reikia, pakoreguoja atidėtuosius mokesčius ir mažumos dalį);
 - ii) neapibrėžtumai, darantys įtaką ankstesnio verslo jungimo metu nustatytai kainai, galėjo būti pašalinti iki TFAS taikymo pradžios datos. Jei neapibrėžtumo koregavimas gali būti patikimai įvertintas ir tikėtina, kad mokėjimas bus atliktas, pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas šia suma koreguoja prestižo vertę. Analogiškai pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas koreguoja prestižo balansinę vertę, jeigu anksčiau pripažinta neapibrėžtumų koregavimo suma nebegali būti patikimai įvertinta arba mažai tikėtina, kad ši suma bus sumokėta;
 - iii) neatsižvelgiant į tai, ar yra kokių nors požymių, kad prestižas gali būti sumažėjęs, pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas tikrindamas, ar prestižas iki TFAS taikymo pradžios datos nesumažėjo, ir bet kokius vertės sumažėjimo nuostolius priskirdamas nepaskirstytajam pelnui (arba, jei to reikalaujama pagal 36-ąjį TAS, perkainojimo perviršiui), vadovaujasi 36-uuoju TAS. Vertės sumažėjimas tikrinamas remiantis TFAS taikymo pradžios datą esančiomis sąlygomis.
- h) TFAS taikymo pradžios datą prestižo balansinė vertė nekoreguojama. Pavyzdžiui, pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas nekeičia prestižo balansinės vertės, kad:
- i) pašalintų verslo jungimo metu įsigytus vykstančių tyrimų ir plėtros procesus (nebent pagal 38-ąjį TAS susijęs nematerialusis turtas turėtų būti pripažįstamas atskirame įsigyjamo ūkio subjekto balanse);
 - ii) koreguotų ankstesnę prestižo amortizacijos sumą;
 - iii) panaikintų prestižo koregavimus, kurie nėra leistini pagal 3-įjį TFAS, tačiau buvo atlikti remiantis anksčiau taikytais BAP, koreguojant turtą ir įsipareigojimus tarp verslo jungimo ir TFAS taikymo pradžios datų.
- i) Jei pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas, remdamasis anksčiau taikytais BAP, pripažino, kad prestižas turi būti atimamas iš nuosavo kapitalo:
- i) jis pripažįsta tokį prestižą pagal TFAS sudarytame pradiname balanse. Be to, jei ūkio subjektas parduoda dukterinę įmonę arba investicijos į dukterinę įmonę vertė sumažėja, ūkio subjektas šio prestižo neperkelia į pelno (nuostolių) ataskaitą;
 - ii) koregavimai dėl vėliau panaikintų neapibrėžtumų, darančių įtaką įsigijimo kainai, pripažįstami kaip nepaskirstytasis pelnas.
- j) Pagal anksčiau taikytus BAP pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas negalėjo konsoliduoti dukterinės įmonės, kurią įsigijo ankstesnio verslo jungimo metu (pavyzdžiui, pagal anksčiau taikytus BAP patronuojanti įmonė nelaikė jos dukterine įmone arba nesudarė konsoliduotų finansinių ataskaitų). Pirmą kartą standartus

taikantis ūkio subjektas koreguoja dukterinės įmonės turto ir įsipareigojimų balansines vertes, kad jos sutaptų su sumomis, kurios pagal TFAS reikalavimus pateikiamos atskirame dukterinės įmonės balanse. Numanomos prestižo sąnaudos TFAS taikymo pradžios datą yra lygios skirtumui tarp:

- i) patronuojančiai įmonei priklausančios tų suderintų balansinių verčių dalies; ir
 - ii) atskirose finansinėse ataskaitose nurodytų patronuojančios įmonės investicijų į dukterines įmones sąnaudų.
 - k) Atidėtųjų mokesčių ir mažumos dalies įvertinimas remiasi kito turto ir įsipareigojimų įvertinimu. Todėl pirmiau minėti turto ir įsipareigojimų koregavimai daro įtaką atidėtiems mokesčiams ir mažumos daliai.
- B3. Išimties, taikomos ankstesniems verslo jungimams, taip pat yra taikomos ir ankstesnėms investicijoms į asocijuotąsias įmones bei daliai bendrose įmonėse. Be to, pagal B1 straipsnį pasirinkta data galioja visiems tokiems įsigijimams.

2-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS

„Mokėjimas akcijomis“

TIKSLAS

- 1 Šio TFAS tikslas – apibrėžti ūkio subjekto finansinių ataskaitų sudarymą, kai šis vykdo *mokėjimo akcijomis sandorius*. Visų pirma reikalaujama, kad ūkio subjektas atspindėtų mokėjimo akcijomis sandorių poveikį savo pelnui ar nuostoliui bei finansinei būklei, įskaitant sąnaudas, susijusias su sandoriais, pagal kuriuos darbuotojams yra suteikiami *akcijų pasirinkimo sandoriai*.

TAIKYMAS

- 2 Ūkio subjektas turi taikyti šį TFAS visų savo mokėjimo akcijomis sandorių apskaitai, įskaitant:
- a) *mokėjimo akcijomis sandorius, kurie padengiami nuosavybės priemonėmis*, kai ūkio subjektas gauna prekių ar paslaugų kaip atlygį už šio ūkio subjekto nuosavybės priemones (įskaitant akcijas ar akcijų pasirinkimo sandorius);
 - b) *mokėjimo akcijomis sandorių, kurie padengiami grynaisiais pinigais*, kai ūkio subjektas įsigyja prekes arba paslaugas įsipareigodamas prekių ar paslaugų tiekėjui už sumas, pagrįstas šio ūkio subjekto akcijų ar kitų nuosavybės priemonių kaina (ar verte);
 - c) sandorius, kai ūkio subjektas gauna ar įsigyja prekes arba paslaugas, o sutartines sąlygas nustato tiek pats ūkio subjektas, tiek prekių ar paslaugų tiekėjas, pasirinkdami, ar ūkio subjektas atsiskaitys už sandorį grynaisiais pinigais (ar kitokiu turtu), ar išleisdamas nuosavybės priemones,

išskyrus 5 ir 6 straipsniuose numatomus atvejus.

- 3 Pagal šį TFAS ūkio subjekto nuosavybės priemonių perleidimai, kuriuos akcininkai atlieka toms šalims (įskaitant darbuotojus), kurios ūkio subjektui teikia prekes ar paslaugas, yra mokėjimo akcijomis sandoriai, išskyrus atvejį, kai perleidimas yra atliekamas kitu aiškiu tikslu, o ne kaip mokėjimas už ūkio subjektui suteiktas prekes ar paslaugas. Tai taip pat taikoma, kai patronuojančios įmonės perleidžia nuosavybės priemones arba kai kitas ūkio subjektas toje pačioje ūkio subjektų grupėje perleidžia nuosavybės priemones toms šalims, kurios ūkio subjektui teikia prekes ar paslaugas.
- 4 Pagal šį TFAS sandoris su darbuotoju (ar kita šalimi), kaip ūkio subjekto nuosavybės priemonių savininku, nėra mokėjimo akcijomis sandoris. Pavyzdžiui, jeigu ūkio subjektas suteikia visiems konkrečių nuosavybės priemonių rūšių savininkams teisę įsigyti papildomų ūkio subjekto nuosavybės priemonių už kainą, mažesnę negu tų nuosavybės priemonių tikroji vertė, o darbuotojas gauna tokią teisę, nes jis (ji) yra konkrečios nuosavybės priemonių rūšies turėtojas, tai teisės suteikimui ar pasinaudojimui ja šio TFAS reikalavimai nėra taikomi.
- 5 Kaip minima 2 straipsnyje, šis TFAS taikomas mokėjimo akcijomis sandoriams, kai ūkio subjektas įsigyja ar gauna prekes arba paslaugas. Prekes sudaro atsargos, medžiagos, nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai, nematerialusis turtas ir kitas nefinansinis turtas. Tačiau ūkio subjektas neturi taikyti šio standarto sandoriams, kai jis įsigyja prekes kaip dalį gryojo turto, įgyto sujungus verslą. Pastaruoju atveju taikomas 3-iasis TFAS „Verslo jungimai“. Todėl nuosavybės priemonėms, išleistoms jungiant verslą mainais už įsigyjamojo ūkio subjekto kontrolę, šis TFAS netaikomas. Tačiau įsigyjamojo ūkio subjekto darbuotojams suteiktoms nuosavybės priemonėms (pvz., mainais į pratęsimas paslaugas) šis TFAS taikomas. Atšaukimas, perkėlimas ar kitokie *susitarimų dėl mokėjimo akcijomis* pakeitimai dėl verslo jungimo ar kitokio nuosavybės restruktūrizavimo taip pat turi būti įtraukiami į apskaitą pagal šį TFAS.
- 6 Šis TFAS netaikomas mokėjimo akcijomis sandoriams, kai ūkio subjektas gauna ar įsigyja prekes arba paslaugas pagal sutartis, kurioms taikomi 32-ojo TAS „Finansinės priemonės. Atskleidimas“ (persvarstyto 2003 m.) ⁽¹⁾ 8–10 straipsniai arba 39-ojo TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“ (persvarstyto 2003 m.) 5–7 straipsniai.

⁽¹⁾ 32-ojo TAS pavadinimas pakeistas 2005 m.

PRIPAŽINIMAS

- 7 Ūkio subjektas turi pripažinti pagal mokėjimo akcijomis sandorius gautas ar įsigytas prekes arba paslaugas po to, kai jos gaunamos. Ūkio subjektas turi pripažinti atitinkamą nuosavybės padidėjimą, jei prekės ar paslaugos buvo gautos pagal mokėjimo akcijomis sandorį, kuris padengtas nuosavybės priemonėmis, arba įsipareigojimą, jeigu prekės ar paslaugos buvo įsigytos pagal mokėjimo akcijomis sandorį, kuris padengtas grynaisiais pinigais.
- 8 Kai pagal mokėjimo akcijomis sandorį gaunamos ar įsigyjamos prekės ar paslaugos neatitinka turto pripažinimo reikalavimų, jos turi būti pripažįstamos sąnaudomis.
- 9 Sąnaudos paprastai atsiranda naudojant prekes ar paslaugas. Pavyzdžiui, paslaugos paprastai būna sunaudojamos iš karto, taigi sąnaudos pripažįstamos tada, kai šalis atlieka paslaugas. Prekės gali būti sunaudojamos per laiko tarpą, atsargos gali būti parduodamos vėliau, todėl sąnaudos yra pripažįstamos tada, kai prekės yra sunaudojamos ar parduodamos. Tačiau kartais būtina pripažinti sąnaudas dar prieš prekes ar paslaugas sunaudojant ar parduodant, nes jos neatitinka reikalavimų, kad būtų pripažintos turtu. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali įsigyti prekes kaip produkto vystymo naujo projekto tyrimo etapo dalį. Nors tokios prekės nebuvo sunaudotos, jos gali neatitikti taikomo TFAS reikalavimų dėl pripažinimo turtu.

MOKĖJIMO AKCIJOMIS SANDORIAI, KURIE PADENGIAMI NUOSAVYBĖS PRIEMONĖMIS

Bendra informacija

- 10 Sudarydamas mokėjimo akcijomis sandorius, kurie padengiami nuosavybės priemonėmis, ūkio subjektas turi įvertinti gautas prekes ar paslaugas ir atitinkamą nuosavybės padidėjimą tiesiogiai gautų prekių ar paslaugų tikrąja verte, išskyrus atvejį, kada minėta tikroji vertė negalėtų būti patikimai įvertinama. Jeigu ūkio subjektas negali patikimai įvertinti gautų prekių ar paslaugų tikrosios vertės, jis turi įvertinti jų vertę ir atitinkamą nuosavybės padidėjimą netiesiogiai, remdamasis ⁽¹⁾ suteiktų nuosavybės priemonių tikrąja verte.
- 11 Taikydamas 10 straipsnio reikalavimus *sandoriams su darbuotojais ir kitais asmenimis, teikiančiais panašias paslaugas* ⁽²⁾, ūkio subjektas turi įvertinti gautų paslaugų tikrąją vertę, remdamasis suteiktų nuosavybės priemonių tikrąja verte, kadangi paprastai yra neįmanoma patikimai įvertinti gautų paslaugų tikrosios vertės, kaip paaiškinta 12 straipsnyje. Tikroji tų nuosavybės priemonių vertė turi būti įvertinta *suteikimo dieną*.
- 12 Paprastai akcijos, akcijų pasirinkimo sandoriai ar kitos nuosavybės priemonės yra suteikiamos darbuotojams kaip jų atlyginimų paketų dalis, kaip piniginio atlyginimo priedas ir kitos su darbu susijusios išmokos. Paprastai neįmanoma tiesiogiai įvertinti paslaugų, gautų už tam tikrus darbuotojų atlyginimo paketo komponentus. Taip pat gali būti neįmanoma nepriklausomai įvertinti bendro atlyginimų paketo tikrosios vertės, tiesiogiai neįvertinus suteiktų nuosavybės priemonių tikrosios vertės. Be to, akcijos arba akcijų pasirinkimo sandoriai kai kada yra suteikiami kaip sutartų premijų (o ne pagrindinio atlyginimo) dalis, pvz., kaip darbuotojų paskatinimas ir toliau dirbti šiame ūkio subjekte arba siekis atsilyginti jiems už pastangas gerinant ūkio subjekto veiklos rezultatus. Ūkio subjektas, suteikdamas akcijas ar akcijų pasirinkimo sandorius kaip kito atlyginimo priedą, tokiu būdu moka papildomą atlyginimą, siekdamas papildomos naudos. Tikėtina, kad šių papildomų išmokų tikrosios vertės vertinimas būtų sudėtingas. Dėl tiesioginio gautų paslaugų tikrosios vertės nustatymo sudėtingumo ūkio subjektas turi įvertinti iš darbuotojų gautų paslaugų tikrąją vertę, remdamasis suteiktų nuosavybės priemonių tikrąja verte.
- 13 Taikant 10 straipsnio reikalavimus sandoriams ne su darbuotojais, o su kitomis šalimis, turi būti paneigiama prielaida, kad gautų prekių ar paslaugų tikroji vertė gali būti patikimai įvertinta. Tikroji vertė turi būti įvertinama tą datą, kai ūkio subjektas gauna prekes, arba tada, kai sutarties šalis suteikia paslaugas. Tais retais atvejais, kai ūkio subjektas, negalėdamas patikimai įvertinti gautų prekių ar paslaugų tikrosios vertės, prielaidą paneigia, jis turi įvertinti gautas prekes ar paslaugas ir atitinkamą nuosavybės padidėjimą netiesiogiai pagal suteiktų nuosavybės priemonių tikrąją vertę, įvertintą tą dieną, kai ūkio subjektas gauna prekes ar kita šalis suteikia paslaugas.

Sandoriai dėl paslaugų gavimo

- 14 Jeigu teisės į suteiktas nuosavybės priemones *suteikiamos* iš karto, tada nereikalaujama, kad sandorio šalis užbaigtų numatytą paslaugų teikimo laikotarpį iki besąlygiško teisių į šias nuosavybės priemones įgijimo. Nesant priešingų

⁽¹⁾ Šiame TFAS vartojama frazė „remdamasi tuo“, o ne „į“, kadangi sandoris galutinai yra vertinamas padauginant suteiktų nuosavybės priemonių, įvertintų 11 ar 13 straipsniuose (žiūrint, kuris yra tinkamas) nustatytą datą, tikrąją vertę iš nuosavybės priemonių, kurių teisės įsigalioja, kaip paaiškinta 19 straipsnyje, skaičiaus.

⁽²⁾ Šio standarto likusioje dalyje visi darbuotojų paminėjimai taip pat apima ir kitus, teikiančius panašias paslaugas.

įrodymų, ūkio subjektas turi manyti, jog sandorio šalis jau suteikė paslaugas kaip mokestį už gautas nuosavybės priemones. Šiuo atveju suteikimo dieną ūkio subjektas turi pripažinti visas gautas paslaugas ir atitinkamą nuosavybės padidėjimą.

- 15 Jeigu teisės į nuosavybės priemones nesuteikiamos tol, kol sandorio šalis neužbaigia numatyto paslaugų teikimo laikotarpio, ūkio subjektas turi manyti, jog paslaugos, kurias turi suteikti sandorio šalis kaip mokestį už nuosavybės priemones, bus gautos ateityje per *teisių suteikimo laikotarpį*. Ūkio subjektas apskaitoje turi registruoti šias paslaugas taip, tarsi jos kitos sandorio šalies būtų atliekamos per teisių suteikimo laikotarpį, atitinkamai apskaitoje registruojant nuosavybės padidėjimą. Pavyzdžiui:
- a) jeigu darbuotojui suteikiami akcijų pasirinkimo sandoriai su sąlyga, kad jis teiks paslaugas trejus metus, tai ūkio subjektas gali daryti prielaidą, jog darbuotojo atliekamos paslaugos, kaip mokestis už akcijų pasirinkimo sandorius, bus gautos per būsimą trejų metų teisių suteikimo laikotarpį;
- b) jeigu darbuotojui suteikiami akcijų pasirinkimo sandoriai su sąlyga, kad jis įvykdys numatytas sąlygas ir liks dirbti šiam ūkio subjektui tol, kol tos sąlygos bus patenkinamos, o teisių suteikimo laikotarpio trukmė priklausys nuo to, per kiek laiko sąlygos bus įvykdytos, tai ūkio subjektas gali daryti prielaidą, jog darbuotojo suteikiamos paslaugos, kaip mokestis už suteiktus akcijų pasirinkimo sandorius, bus gautos per laukiamą teisių suteikimo laikotarpį. Ūkio subjektas turi įvertinti laukiamo teisių suteikimo laikotarpio trukmę suteikimo dieną, remdamasis labiausiai tikėtiniais sąlygų įvykdymo rezultatais. Jeigu įvykdymo sąlyga yra *rinkos sąlyga*, tada laukiamo teisių suteikimo laikotarpio trukmės įvertinimas turi sutapti su prielaidomis dėl suteiktų pasirinkimo sandorių tikrosios vertės vertinimo ir neturi būti vėliau peržiūrimas. Jeigu įvykdymo sąlyga nėra rinkos sąlyga, tada ūkio subjektas turi peržiūrėti savo įvertintą teisių suteikimo laikotarpio trukmę, jeigu tai būtina ir jeigu vėlesnė informacija parodo, kad teisių suteikimo laikotarpio trukmė skiriasi nuo ankstesnių įvertinimų.

Sandoriai, vertinami suteiktų nuosavybės priemonių tikrąja verte

Suteiktų nuosavybės priemonių tikrosios vertės nustatymas

- 16 Dėl sandorių, vertinamų suteiktų nuosavybės priemonių tikrąja verte, ūkio subjektas turi įvertinti suteiktų nuosavybės priemonių tikrąją vertę *vertinimo dieną*, remdamasis rinkos kainomis (jei jos pateikiamos viešai) ir atsižvelgdamas į sąlygas, kuriomis nuosavybės priemonės buvo suteiktos (atsižvelgiant į 19–22 straipsnių reikalavimus).
- 17 Jeigu rinkos kainos nežinomos, ūkio subjektas turi įvertinti suteiktų nuosavybės priemonių tikrąją vertę naudodamas vertinimo metodą, kad nustatytų, kokia būtų tokios nuosavybės priemonės kaina vertinimo dieną, sudarius sandorį tarp nusimanančių ir ketinančių (dalyvauti atitinkamoje operacijoje) nesusijusių šalių. Vertinimo metodas turi sutapti su bendrai priimta vertinimo metodika, skirta finansinėms priemonėms įkainoti, taip pat turi sujungti visus veiksnius ir prielaidas, kuriuos (-ias) nusimanantys ir ketinantys dalyvauti rinkos dalyviai apsvarstys nustatydami kainą (atsižvelgiant į 19–22 straipsnių reikalavimus).
- 18 Priede B pateikiamos tolesnės akcijų ir akcijų pasirinkimo sandorių tikrosios vertės vertinimo taisyklės. Čia akcentuojamos konkrečios sąlygos, kaip bendri darbuotojams suteiktų akcijų ar akcijų pasirinkimo sandorių bruožai.

Teisių suteikimo sąlygų nagrinėjimas

- 19 Nuosavybės priemonių suteikimas gali priklausyti nuo konkrečių *teisių suteikimo sąlygų* įgyvendinimo. Pavyzdžiui, dėl to, kad darbuotojams būtų suteiktos akcijos ar akcijų pasirinkimo sandoriai, būtina sąlyga dažnai yra būsimas darbuotojo darbas šiam ūkio subjektui numatytą laikotarpį. Gali būti ir sąlygų, susijusių su veiklos rezultatais, kurios turi būti patenkinamos, pvz., ūkio subjekto numatyto pelno augimo arba ūkio subjekto numatyto akcijų kainos padidėjimo pasiekimas. Į tas teisių suteikimo sąlygas, kurios nėra rinkos sąlygos, neturi būti atsižvelgiama nustatant akcijų arba akcijų pasirinkimo sandorių tikrąją vertę vertinimo dieną. Tačiau į tokias teisių suteikimo sąlygas turi būti atsižvelgiama pakoreguojant nuosavybės priemonių, naudojamų nustatant sandorio sumą, skaičių dėl to, kad už prekes ar paslaugas, gautas kaip atlygį už suteiktas nuosavybės priemones, pripažinta suma būtų pagrįsta suteikiamų nuosavybės priemonių, į kurias teisės galiausiai suteikiamos, skaičiumi. Todėl pagal kaupimo principą jokia suma už gautas prekes ar paslaugas nepripažįstama, jeigu teisės į sutartyje numatytas nuosavybės priemones nesuteikiamos todėl, kad neįvykdomos teisių suteikimo sąlygos. Pvz., kai šalis neužbaigia numatyto paslaugų teikimo laikotarpio arba kai sąlygos nėra įvykdomos taip, kaip reikalaujama 21 straipsnyje, ir dėl to nepasiekiami numatyti rezultatai.
- 20 Taikydamas 19 straipsnio reikalavimus, ūkio subjektas turi pripažinti sumą už teisių suteikimo laikotarpiu gautas prekes ar paslaugas, pagrįstą suteikiamų nuosavybės priemonių, kurias tikimasi suteikti, kiekio geriausiu įmanomu įvertinimu (kurį ūkio subjektas peržiūri, jei būtina ir jei vėlesnė informacija parodo, kad nuosavybės priemonių,

kurias tikimasi suteikti, kiekis skiriasi nuo ankstesnių vertinimų). Teisių suteikimo dieną ūkio subjektas turi peržiūrėti įvertinimą, siekdamas galutinai sulygtinti faktiškai suteiktų teisių į nuosavybės priemonių kiekį 21 straipsnyje nurodytu būdu.

- 21 Į rinkos sąlygas, pvz., tikslinę akcijų kainą, nuo kurios priklauso teisių suteikimas (ar pasinaudojimas jomis), atsižvelgiama vertinant suteiktų nuosavybės priemonių tikrąją vertę. Taigi, kai kalbama apie nuosavybės priemonių suteikimą esant tam tikroms rinkos sąlygoms, ūkio subjektas turi pripažinti prekes ar paslaugas, gautas iš sandorio šalies, įvykdžiusios visas kitas teisių suteikimo sąlygas (pvz., gautas paslaugas iš darbuotojo, teikusio savo paslaugas per nustatytą paslaugų teikimo laikotarpį), neatsižvelgdamas į tai, ar minėtos rinkos sąlygos buvo įvykdytos.

Atnaujinimo savybės nagrinėjimas

- 22 Į pasirinkimo sandorių *atnaujinimo savybę* neturi būti atsižvelgiama vertinant suteiktų pasirinkimo sandorių, tikrąją vertę vertinimo dieną. Todėl *pasikartojantis pasirinkimo sandoris* turi būti apskaitoje registruojamas kaip naujo pasirinkimo sandorio suteikimas, jei (kai) pasikartojantis pasirinkimo sandoris suteikiamas.

Po teisių suteikimo datos

- 23 Pripažinęs gautas prekes ar paslaugas ir atitinkamą nuosavybės padidėjimą pagal 10–22 straipsnius, po teisių suteikimo datos ūkio subjektas neturi koreguoti bendros nuosavybės vertės. Pavyzdžiui, ūkio subjektas neturi anuliuoti sumos, pripažintos už darbuotojo paslaugas, jeigu teisės į nuosavybės priemones vėliau atimamos, o akcijų pasirinkimo sandorių atveju – jei pasirinkimo sandoriu nėra pasinaudojama. Tačiau šis reikalavimas netrukdo ūkio subjektui pripažinti perkėlimą nuosavybėje, t. y. iš vieno nuosavybės komponento į kitą.

Atvejais, kai nuosavybės priemonių tikroji vertė negali būti patikimai įvertinta

- 24 16–23 straipsnių reikalavimai taikomi, kai ūkio subjektas turi įvertinti mokėjimo akcijomis sandorius remdamasis suteiktų nuosavybės priemonių tikrąja verte. Tam tikrais retais atvejais ūkio subjektas gali vertinimo dieną nesugebėti tiksliai įvertinti suteiktų nuosavybės priemonių tikrosios vertės pagal 16–22 paragrafų reikalavimus. Šiais retais atvejais ūkio subjektas turi:

- a) įvertinti nuosavybės priemones jų *vidine verte* visų pirma tada, kai ūkio subjektas gauna prekes arba kai sandorio šalis suteikia paslaugas, ir vėliau kiekvieną finansinių ataskaitų sudarymo datą bei galutinio atsiskaitymo datą, bet kokį vidinės vertės pasikeitimą pripažįstant pelno (nuostolių) ataskaitoje. Suteikiant akcijų pasirinkimo sandorius, susitarimas dėl mokėjimo akcijomis visiškai padengiamas tada, kai pasirinkimo sandoriais yra pasinaudojama, kai jie atimami (pvz., dėl darbo sutarties nutraukimo) arba kai baigiasi jų galiojimas (pvz., baigiasi pasirinkimo sandorio galiojimo laikas);
- b) pripažinti gautas prekes ar paslaugas pagal nuosavybės priemonių skaičių, teisės į kurį pagaliau suteikiamos arba (jei tinka) kai teisėmis į nuosavybės priemones yra pasinaudojama. Taikydamas šiuos reikalavimus akcijų pasirinkimo sandoriams, ūkio subjektas, pavyzdžiui, turi pripažinti prekes ar paslaugas, gautas per teisių suteikimo laikotarpį (jei toks yra), remdamasis 14 ir 15 straipsniais, išskyrus atvejį, kada 15 straipsnio b punkto reikalavimai dėl rinkos sąlygų netaikytini. Suma, pripažinta gautąja už prekes ar paslaugas per teisių suteikimo laikotarpį, turi apimti akcijų pasirinkimo sandorių, kurių atžvilgiu tikėtina, kad teisės bus suteiktos, kiekį. Ūkio subjektas turi peržiūrėti tokį vertinimą, jeigu tai būtina ir jei dėl vėliau gautos informacijos akcijų pasirinkimo sandorių, kurių atžvilgiu tikėtina, jog teisės bus suteiktos, kiekis skiriasi nuo ankstesnių vertinimų. Teisių suteikimo datą ūkio subjektas turi peržiūrėti įvertinimą ir sulygtinti jį su nuosavybės priemonių, į kurias teisės buvo faktiškai suteiktos, kiekiu. Po teisių suteikimo datos ūkio subjektas turi atkurti sumą, pripažintą gautąja už prekes ar paslaugas, jeigu akcijų pasirinkimo sandorių vėliau atsisakoma ar baigiasi akcijų pasirinkimo sandorių galiojimas.

- 25 Jeigu ūkio subjektas taiko 24 straipsnį, 26–29 straipsnių jam taikyti nebūtina, nes į bet kokius sąlygų, kuriomis nuosavybės priemonės buvo suteiktos, pasikeitimus bus atsižvelgta taikant vidinės vertės metodą, išdėstytą 24 straipsnyje. Tačiau ūkio subjektas apmoka suteiktas finansines nuosavybės priemones, kurioms taikomas 24 straipsnis:

- a) jei mokėjimas įvykdomas per teisių suteikimo laikotarpį, ūkio subjektas turi apskaitoje registruoti tokį mokėjimą kaip teisių suteikimo pagreitinimą ir todėl turi tuoj pat pripažinti šią sumą, kuri priešingu atveju būtų pripažįstama gautąja už paslaugas per likusį teisių suteikimo laikotarpį;

- b) bet koks atliktas mokėjimas apskaitoje registruojamas kaip nuosavybės priemonių perpirkimas, t. y. nuosavybės sumažinimas, išskyrus atvejus, kai toks mokėjimas viršija nuosavybės priemonių vidinę vertę, nustatytą perpirkimo dieną. Bet koks panašus perviršis turi būti pripažįstamas sąnaudomis.

Sąlygų, kuriomis nuosavybės priemonės buvo suteiktos, pakeitimai, įskaitant atšaukimus ir apmokėjimus

- 26 Ūkio subjektas gali pakeisti nuosavybės priemonių suteikimo sąlygas. Pavyzdžiui, jis gali sumažinti darbuotojams suteiktų pasirinkimo sandorių įvykdymo kainą (t. y. perkainoti pasirinkimo sandorius), dėl to padidėtų tokių pasirinkimo sandorių tikroji vertė. 27–29 straipsnių reikalavimai apskaitoje registruoti pakeitimų poveikį yra taikomi mokėjimo akcijomis sandoriams su darbuotojais. Tačiau tokie reikalavimai taip pat turi būti taikomi mokėjimo akcijomis sandoriams ne tik su darbuotojais, bet ir su kitomis šalimis, jei šie sandoriai vertinami remiantis suteiktų nuosavybės priemonių tikrąja verte. Pastaruoju atveju bet kokia 27–29 straipsniuose minima nuoroda į suteikimo datą turi būti keičiama data, kai ūkio subjektas gauna prekes ar sandorio šalis suteikia paslaugas.
- 27 Ūkio subjektas mažiausiai turi pripažinti gautas paslaugas, įvertintas suteikimo dieną suteiktųjų nuosavybės priemonių tikrąja verte, išskyrus atvejį, jeigu teisės į tas nuosavybės priemones nebūtų suteiktos dėl neįvykdytų teisių suteikimo sąlygų (kitų nei rinkos sąlygos), nustatytų suteikimo datą. Tai taikoma nepaisant jokių sąlygų, kuriomis buvo suteiktos nuosavybės priemonės, pakeitimų, atšaukimų arba tokių suteiktų nuosavybės priemonių apmokėjimo. Be to, ūkio subjektas turi pripažinti pakeitimų poveikį, kai padidėja susitarimų dėl mokėjimo akcijomis bendra tikroji vertė arba jei tai yra kitaip naudinga darbuotojui. B priede pateikiamos detalesnės šio reikalavimo taikymo nuorodos.
- 28 Jeigu ūkio subjektas atšaukia arba apmoka suteiktas teises į nuosavybės priemones per teisių suteikimo laikotarpį (kitai, negu suteikimo atšaukimas atimant teises, jei nevykdomos teisių suteikimo sąlygos):
- a) ūkio subjektas apskaitoje registruoja atšaukimą arba apmokėjimą kaip teisių suteikimo pagreitinimą; dėl to turi tuoj pat pripažinti sumą, kuri priešingu atveju būtų pripažįstama už gautas paslaugas per likusį teisių suteikimo laikotarpį;
- b) bet koks darbuotojui atliktas mokėjimas atšaukus arba apmokėjus suteiktas priemones turi būti apskaitoje registruojamas kaip nuosavybės dalies perpirkimas, t. y. atimamas iš nuosavybės, išskyrus atvejį, kai toks mokėjimas viršija suteiktų nuosavybės priemonių tikrąją vertę, nustatytą perpirkimo dieną. Bet koks apskaičiuotas perviršis turi būti pripažįstamas sąnaudomis;
- c) jeigu darbuotojui suteikiamos naujos nuosavybės priemonės ir jų suteikimo dieną ūkio subjektas pripažįsta suteiktas naujas nuosavybės priemones kaip atšauktųjų nuosavybės priemonių pakeitimą naujomis, apskaitoje tokias nuosavybės priemones ūkio subjektas registruoja tuo pačiu būdu kaip pirminio nuosavybės priemonių suteikimo pakeitimą pagal 27 straipsnį ir B priede pateiktas nuorodas. Padidėjusi suteiktų nuosavybės priemonių tikroji vertė yra skirtumas tarp naujų nuosavybės priemonių tikrosios vertės ir atšauktų nuosavybės priemonių, suteiktų nuosavybės priemonių pakeitimo datą, grynosios tikrosios vertės. Atšauktų nuosavybės priemonių grynoji tikroji vertė yra jų tikroji vertė iš karto prieš atšaukimą, atėmus bet kokių mokėjimų darbuotojui sumą nuosavybės priemonių atšaukimo datą. Tai apskaitoje registruojama kaip atėmimas iš nuosavybės pagal anksčiau pateiktą b punktą. Jeigu ūkio subjektas nepripažįsta suteiktų naujų nuosavybės priemonių kaip pakeitimo už atšauktas nuosavybės priemones, jis šias nuosavybės priemones apskaitoje registruoja kaip naują nuosavybės priemonių suteikimą.
- 29 Jeigu ūkio subjektas nuosavybės priemones su suteikta teise į jas atperka, tada darbuotojui atliktas mokėjimas apskaitoje registruojamas kaip atėmimas iš nuosavybės, išskyrus atvejus, kai mokėjimas viršija atpirktų nuosavybės priemonių tikrąją vertę, nustatytą atpirkimo dieną. Bet koks apskaičiuotas perviršis turi būti pripažįstamas sąnaudomis.

MOKĖJIMO AKCIJOMIS SANDORIAI, KURIE PADENGIAMI GRYNAISIAIS PINIGAIS

- 30 Kai kalbama apie mokėjimo akcijomis sandorius, kurie padengiami grynaisiais pinigais, ūkio subjektas turi įvertinti įgytas prekes ar paslaugas ir patirtą išipareigojimą to išipareigojimo tikrąja verte. Per laikotarpį, kol išipareigojimai nėra įvykdyti, ūkio subjektas turi įvertinti išipareigojimų tikrąją vertę kiekvieną finansinių ataskaitų datą ir atsiskaitymo datą, bet kokius tikrosios vertės pasikeitimus pripažindamas pelno (nuostolių) ataskaitoje.

- 31 Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali suteikti darbuotojams akcijų vertės padidinimo teises kaip jų apmokėjimo paketo dalį; pagal šias teises darbuotojams bus suteikta teisė į būsimąsias išmokas pinigais (o ne nuosavybės priemonėmis), pagrįstas ūkio subjekto akcijų kainos padidėjimu virš nustatyto lygio per numatytą laikotarpį. Taip pat ūkio subjektas gali suteikti savo darbuotojams teisę gauti būsimuosius piniginius mokėjimus, suteikdamas jiems teisę į akcijas (įskaitant akcijas, išleidžiamas pasinaudojus akcijų pasirinkimo sandoriais), kurios būtų išperkamos arba privalomu pagrindu (pvz., pasibaigus darbo sutarčiai), arba darbuotojui pasirinkus.
- 32 Ūkio subjektas turi pripažinti gautas paslaugas ir įsipareigojimą atsiskaityti už jas tada, kai darbuotojas šias paslaugas atlieka. Pavyzdžiui, kai kurios teisės į akcijų vertės padidėjimą suteikiamos iš karto, todėl iš darbuotojų nėra reikalaujama užbaigti numatytą paslaugų teikimo laikotarpį, kad jie gautų teisę į piniginius mokėjimus. Nesant priešingų įrodymų, ūkio subjektas gali daryti prielaidą, jog darbuotojas jau suteikė paslaugas mainais į gaunamą akcijų vertės padidėjimo teisę. Taigi ūkio subjektas turi iš karto pripažinti gautas paslaugas ir įsipareigojimą jas apmokėti. Jeigu teisės į akcijų vertės padidėjimą nesuteikiamos tol, kol darbuotojas neužbaigia numatyto paslaugų teikimo laikotarpio, ūkio subjektas turi pripažinti gautas paslaugas ir įsipareigojimą jas apmokėti tada, kai darbuotojas suteikė paslaugas tuo laikotarpiu.
- 33 Pradžioje ir vėliau kiekvieną finansinių ataskaitų datą (kol bus įvykdytas) įsipareigojimas turi būti vertinamas teisių į akcijų vertės padidėjimą tikrąja verte, taikant pasirinkimo sandorių kainos nustatymo metodą ir atsižvelgiant į sąlygas, kuriomis buvo suteiktos teisės į akcijų vertės padidėjimą, taip pat į darbuotojų iki tos datos atliktų paslaugų apimtį.

MOKĖJIMO AKCIJOMIS SANDORIAI SU ALTERNATYVA MOKĖTI GRYNAISIAIS PINIGAIS

- 34 Kai kalbama apie mokėjimo akcijomis sandorius, kai susitarimo sąlygomis leidžiama ūkio subjektui ar kitai sandorio šaliai pasirinkti, ar ūkio subjektas atsiskaitys už sandorį pinigais (ar kitokiu turtu), ar išleisdamas nuosavybės priemones, tada ūkio subjektas apskaitoje registruoja tokį sandorį ar jo sudedamąsias dalis kaip mokėjimo akcijomis sandorį, kuris padengiamas grynaisiais pinigais, jei ūkio subjektas prisiėmė įsipareigojimą atsiskaityti pinigais ar kitokiu turtu (atsižvelgiant į tai, kokio dydžio yra toks įsipareigojimas), arba kaip mokėjimo akcijomis sandorį, kuris padengiamas nuosavybės priemonėmis, jei ūkio subjektas tokio įsipareigojimo (dalina ar visiškai) neprisiėmė.

Mokėjimo akcijomis sandoriai, pagal kurių susitarimo sąlygas sandorio šalis gali pasirinkti atsiskaitymo būdą

- 35 Jeigu ūkio subjektas suteikė sandorio šaliai teisę pasirinkti, ar mokėjimo akcijomis sandoris bus apmokamas pinigais ⁽¹⁾ ar išleidžiant nuosavybės priemones, toks ūkio subjektas suteikė sudėtinę finansinę priemonę, sudarytą iš skolos komponento (t. y. sandorio šalies teisės pareikalauti mokėti pinigais) ir iš nuosavybės komponento (t. y. šalies teisės pareikalauti mokėti nuosavybės priemonėmis, o ne pinigais). Sandorių ne su darbuotojais, o su kitomis šalimis, pagal kuriuos gautų prekių ar paslaugų tikroji vertė yra įvertinama tiesiogiai, atveju ūkio subjektas prekių ar paslaugų gavimo dieną turi įvertinti sudėtinės finansinės priemonės nuosavybės komponentą, lygų skirtumui tarp gautų prekių ar paslaugų tikrosios vertės ir skolos komponento tikrosios vertės.
- 36 Kai kalbama apie kitus sandorius, įskaitant sandorius su darbuotojais, ūkio subjektas turi įvertinti sudėtinės finansinės priemonės tikrąją vertę vertinimo datą, atsižvelgdamas į sąlygas, kuriomis buvo suteiktos teisės į pinigus ar nuosavybės priemones.
- 37 Taikydamas 36 straipsnį, ūkio subjektas pirmiausiai turi įvertinti skolos komponento tikrąją vertę, o tada turi įvertinti nuosavybės komponento tikrąją vertę atsižvelgdamas į tai, kad kita sandorio šalis turi atsisakyti teisės gauti pinigus dėl to, kad gautų nuosavybės priemonių. Sudėtinės finansinės priemonės tikroji vertė yra dviejų komponentų tikrųjų verčių suma. Tačiau mokėjimo akcijomis sandoriai, kuriuose šalis turi atsiskaitymo pasirinkimo teisę, dažnai struktūriškai yra apibrėžti taip, kad vienos atsiskaitymo alternatyvos tikroji vertė yra lygi antrosios tikrajai vertei. Pavyzdžiui, kita sandorio šalis gali turėti pasirinkimą gauti akcijų pasirinkimo sandorius ar pinigais apmokamas teises į akcijų vertės padidėjimą. Tokiais atvejais nuosavybės komponento tikroji vertė yra lygi nuliui, taigi sudėtinės finansinės priemonės tikroji vertė yra lygi skolos komponento tikrajai vertei. Priešingu atveju, jeigu apmokėjimo alternatyvų tikrosios vertės skiriasi, nuosavybės komponento tikroji vertė dažniausiai būna didesnė už nulį, sudėtinės finansinės priemonės tikroji vertė yra didesnė už skolos priemonės tikrąją vertę.

⁽¹⁾ 35–43 straipsniuose visos nuorodos į pinigus taip pat apima ir kitą ūkinio subjekto turtą.

- 38 Ūkio subjektas turi atskirai apskaitoje registruoti gautas prekes ar paslaugas pagal kiekvieną sudėtinės finansinės priemonės komponentą. Pagal skolos komponentą ūkio subjektas turi pripažinti įgytas prekes ar paslaugas bei išpareigojimą jas apmokėti, kai tik kita sandorio šalis jas suteikia, pagal reikalavimus, taikomus mokėjimo akcijomis sandoriams, kurie bus padengti grynaisiais pinigais (30–33 straipsniai). Pagal nuosavybės komponentą (jei toks yra) ūkio subjektas turi pripažinti gautas prekes ar paslaugas ir atitinkamą nuosavybės padidėjimą, kai tik kita sandorio šalis jas suteikia, pagal reikalavimus, taikomus mokėjimo akcijomis sandoriams, kurie padengiami nuosavybės priemonėmis (10–29 straipsniai).
- 39 Atsiskaitymo dieną ūkio subjektas turi pervertinti išpareigojimą jo tikrąja verte. Jeigu ūkio subjektas išleidžia atsiskaitymui nuosavybės priemones, užuot mokėjęs grynaisiais pinigais, išpareigojimai turi būti perkeliami tiesiogiai į nuosavybę kaip atlygis už išleistas nuosavybės priemones.
- 40 Jeigu ūkio subjektas atsiskaito pinigais, o ne išleisdamas nuosavybės priemones, tokiu mokėjimu išpareigojimas turi būti visiškai padengiamas. Bet koks anksčiau pripažintas nuosavybės komponentas turi likti nuosavybe. Pasirinkdama atsiskaitymą grynaisiais pinigais, sandorio šalis atsisako teisės gauti nuosavybės priemones. Tačiau šis reikalavimas netrukdo ūkio subjektui pripažinti perkėlimą nuosavybėje, t. y. iš vieno nuosavybės komponento į kitą.

Mokėjimo akcijomis sandoriai, pagal kurių susitarimo sąlygas atsiskaitymo būdą gali pasirinkti ūkio subjektas

- 41 Kai yra kalbama apie mokėjimo akcijomis sandorį, pagal kurio susitarimo sąlygas ūkio subjektas gali pasirinkti atsiskaitymą grynaisiais pinigais arba išleidžiant nuosavybės priemones, tai jis privalo nustatyti, ar turi dabartinį išpareigojimą atsiskaityti pinigais, ir atitinkamai apskaitoje registruoti mokėjimo akcijomis sandorį. Ūkio subjektas turi dabartinį išpareigojimą atsiskaityti pinigais, jei pasirinkimas atsiskaityti nuosavybės priemonėmis neturi komercinio pagrindo (pvz., todėl, kad ūkio subjektui yra teisiškai draudžiama išleisti akcijas) arba jei ūkio subjektas pagal savo mokėjimų praktiką ar nustatytą politiką arba kitai sandorio šaliai paprašius paprastai atsiskaito pinigais.
- 42 Jeigu ūkio subjektas turi dabartinį išpareigojimą atsiskaityti pinigais, jis apskaitoje registruoja sandorį pagal reikalavimus, taikomus mokėjimo akcijomis sandoriams, kurie padengiami grynaisiais pinigais (30–33 straipsniai).
- 43 Jeigu tokie išpareigojimai neegzistuoja, ūkio subjektas apskaitoje sandorį registruoja pagal reikalavimus, taikomus mokėjimo akcijomis sandoriams, kurie padengiami nuosavybės priemonėmis (10–29 straipsniai). Atsiskaitymo metu:
- a) jeigu ūkio subjektas pasirenka atsiskaitymą pinigais, toks mokėjimas turi būti registruojamas kaip nuosavybės dalies perpirkimas, t. y. atimant iš nuosavybės, išskyrus toliau pateiktame c punkte nurodytą išimtį;
 - b) jeigu ūkio subjektas pasirenka atsiskaitymą išleidžiant nuosavybės priemones, tada nėra reikalaujama jokio tolesnio registravimo apskaitoje (kitokio negu perleidimas iš vieno nuosavybės komponento į kitą, jei tai būtina), išskyrus toliau pateiktame c punkte nurodytą išimtį;
 - c) jeigu ūkio subjektas pasirenka atsiskaitymo alternatyvą, suteikiančią didesnę tikrąją vertę atsiskaitymo dieną, jis turi pripažinti papildomas sąnaudas vertės perviršiui, t. y. pripažinti skirtumą tarp sumokėtų pinigų ir nuosavybės priemonių, kurios būtų išleistos, tikrosios vertės, arba skirtumą tarp išleistų nuosavybės priemonių tikrosios vertės ir pinigų sumos, kuri būtų buvusi sumokėta.

ATSKLEIDIMAS

- 44 Ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, kuri finansinių ataskaitų vartotojams leistų suprasti per laikotarpį buvusių susitarimų dėl mokėjimo akcijomis pobūdį ir mastą.
- 45 Kad įgyvendintų 44 straipsnyje minimą reikalavimą, ūkio subjektas turi pateikti bent tokią toliau nurodytą informaciją:
- a) kiekvieno susitarimo dėl mokėjimo akcijomis, buvusio per ataskaitinį laikotarpį, rūšies aprašymą, įskaitant bendrą kiekvieno susitarimo sąlygas, tokias kaip teisių suteikimo reikalavimai, maksimalus suteiktų pasirinkimo sandorių terminas bei atsiskaitymo metodas (pvz., ar pinigais, ar nuosavybe). Ūkio subjektas gali sujungti šią informaciją, kai jo sudaryti susitarimai dėl mokėjimo akcijomis yra panašių rūšių, išskyrus atvejį, jeigu atskirai atskleisti kiekvieną susitarimą būtina 44 straipsnyje keliamam reikalavimui įgyvendinti;

- b) akcijų pasirinkimo sandorių kiekį ir svertines vidutines pasirinkimo sandorių įvykdymo kainas pagal kiekvieną iš toliau pateiktų pasirinkimo sandorių grupių:
 - i) galiojančių laikotarpio pradžioje;
 - ii) suteiktų per laikotarpį;
 - iii) atimtų per laikotarpį;
 - iv) įvykdytų per laikotarpį;
 - v) pasibaigusių per laikotarpį;
 - vi) galiojančių laikotarpio pabaigoje; ir
 - vii) įvykdomų laikotarpio pabaigoje;
 - c) akcijų pasirinkimo sandorių, įvykdytų per laikotarpį, svertinę vidutinę kainą, buvusią jų panaudojimo datą. Jeigu per laikotarpį pasirinkimo sandoriai buvo vykdomi nuolat, ūkio subjektas gali pateikti ataskaitinio laikotarpio vidutinę svertinę akcijų kainą;
 - d) laikotarpio pabaigoje galiojantiems akcijų pasirinkimo sandoriams kainų spektrą ir likusio sutartinio galiojimo laiko svertinį vidurkį. Jeigu pasinaudojimo kainų spektras platus, dar galiojantys pasirinkimo sandoriai turi būti padalinami į intervalus, reikšmingus vertinant papildomų akcijų, kurios gali būti išleistos, bei pinigų, kurie gali būti gauti pasinaudojant tais pasirinkimo sandoriais, kiekį ir laiką.
- 46 Ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, kuri finansinių ataskaitų vartotojams leistų suprasti, kaip nustatoma per laikotarpį gautų prekių ar paslaugų arba per laikotarpį suteiktų nuosavybės priemonių tikroji vertė.
- 47 Jeigu ūkio subjektas už suteiktas nuosavybės priemones kaip atlygį gautų prekių ar paslaugų tikrąją vertę įvertina netiesiogiai, remdamasis suteiktų nuosavybės priemonių tikrąja verte (dėl to, kad patenkintų 46 straipsnio reikalavimą), jis turi atskleisti bent tokią toliau pateiktą informaciją:
- a) per laikotarpį suteiktų akcijų pasirinkimo sandorių vidutinę svertinę tikrąją vertę vertinimo dieną, taip pat informaciją apie tai, kaip ši tikroji vertė buvo nustatyta, kartu nurodydamas:
 - i) pasirinkimo sandorio kainos nustatymo metodą bei tam metodui reikalingus duomenis, įskaitant vidutinę svertinę akcijų kainą, pasirinkimo sandorio įvykdymo kainą, laukiamą kainos kintamumą, pasirinkimo sandorio galiojimo trukmę, laukiamus dividendus, nerizikingą palūkanų normą ir kitus šiam metodui reikalingus duomenis, taip pat taikytą metodą bei padarytas prielaidas tam, kad būtų galima nustatyti laukiamo išankstinio panaudojimo poveikį;
 - ii) kaip buvo nustatomas tikėtinas kintamumas, įskaitant laukiamo kintamumo, paremto kintamumu praeityje, paaiškinimą; ir
 - iii) ar ir kaip kitos suteikto pasirinkimo sandorio savybės, pvz., rinkos sąlygos, buvo įvertintos nustatant tikrąją vertę;
 - b) per laikotarpį suteiktų kitų nuosavybės priemonių (t. y. ne akcijų pasirinkimo sandorių) kiekį ir svertinę vidutinę jų tikrąją vertę vertinimo datą, taip pat informaciją apie tai, kaip ši tikroji vertė buvo nustatyta, kartu atskleidžiant:
 - i) jeigu tikroji vertė nebuvo vertinama remiantis žinoma rinkos kaina, tai kaip ji buvo nustatoma;
 - ii) ar laukiami dividendai buvo įtraukti į tikrosios vertės nustatymą (ir kaip tai buvo padaryta); ir
 - iii) ar kitos suteiktų nuosavybės priemonių savybės buvo įtrauktos į tikrosios vertės nustatymą (ir kaip tai buvo padaryta);
 - c) susitarimų dėl mokėjimo akcijomis, kurie buvo per laikotarpį pakeisti:
 - i) šių pakeitimų paaiškinimą;
 - ii) tikrosios vertės padidėjimą (kaip minėtų pakeitimų rezultatą); ir
 - iii) informaciją apie tai, kaip buvo vertinamas tikrosios vertės padidėjimas; ši informacija turi būti pateikiama kartu su a ir b punktuose reikalaujama informacija, kur tai tinkama.

- 48 Jeigu ūkio subjektas tiesiogiai įvertino per laikotarpį gautų prekių ar paslaugų tikrąją vertę, jis turi atskleisti, kaip ši tikroji vertė buvo nustatyta, pvz., ar tikroji vertė nustatyta pagal šių prekių ar paslaugų rinkos kainą.
- 49 Jeigu ūkio subjektas atmeta 13 straipsnyje nurodytas prielaidas, jis turi atskleisti šį faktą ir pateikti paaiškinimą, kodėl prielaidos buvo atmetos.
- 50 Ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, padedančią finansinių ataskaitų vartotojams suprasti mokėjimo akcijomis sandorių poveikį ūkio subjekto pelnui ar nuostoliui per laikotarpį ir jo finansinei būklei.
- 51 Kad įgyvendintų 50 straipsnyje minimą reikalavimą, ūkio subjektas turi pateikti bent tokią toliau nurodytą informaciją:
- a) bendras sąnaudas per laikotarpį, atsirandančias dėl mokėjimo akcijomis sandorių, pagal kuriuos gautos prekės ir paslaugos nebuvo pripažintos turtu ir dėl to iš karto pripažintos sąnaudomis (atskirai pateikiant bendrą sąnaudų dalį, atsirandančią dėl mokėjimo akcijomis sandorių, kurie padengiami nuosavybės priemonėmis);
 - b) išpareigojimų, atsirandančių dėl mokėjimo akcijomis sandorių:
 - i) bendrą balansinę vertę laikotarpio pabaigoje; ir
 - ii) išpareigojimų, dėl kurių kitos sandorio šalies teisė į pinigus ar kitą turtą (pvz., suteiktos teisės į akcijų vertės padidėjimą) suteikiama iki laikotarpio pabaigos, bendrą vidinę vertę laikotarpio pabaigoje.
- 52 Jeigu informacija, turinti būti pateikta pagal šį TFAS, neatitinka 44, 46 ir 50 straipsniuose aprašytų principų, ūkio subjektas turi pateikti papildomą informaciją, reikalingą šiems principams įgyvendinti.

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

- 53 Mokėjimo akcijomis sandorių, kurie padengiami nuosavybės priemonėmis, atveju ūkio subjektas turi taikyti šį TFAS suteiktoms akcijoms, akcijų pasirinkimo sandoriams ar kitoms nuosavybės priemonėms, jeigu šios priemonės buvo suteiktos po 2002 m. lapkričio 7 d., bet dar nebuvo suteiktos šio TFAS įsigaliojimo datą.
- 54 Ūkio subjektas yra skatinamas, tačiau iš jo nereikalaujama, taikyti šį TFAS kitoms suteiktoms nuosavybės priemonėms, jeigu ūkio subjektas viešai atskleidžia šių priemonių tikrąją vertę, nustatytą vertinimo datą.
- 55 Visų suteiktų nuosavybės priemonių, kurioms šis TFAS yra taikomas, atžvilgiu ūkio subjektas turi iš naujo pateikti lyginamąją informaciją ir, kur reikia, pakoreguoti anksčiausio finansinės ataskaitos pateikto laikotarpio nepaskirstytojo pelno pradinę sumą.
- 56 Visų suteiktų nuosavybės priemonių, kurioms nebuvo taikytas šis TFAS (pvz., prieš 2002 m. lapkričio 7 d. arba 2002 m. lapkričio 7 d. suteiktų nuosavybės priemonių), atveju ūkio subjektas būtinai turi atskleisti 44 ir 45 straipsnių reikalaujamą informaciją.
- 57 Jeigu po TFAS įsigaliojimo ūkio subjektas pakeičia suteikiamų nuosavybės priemonių, kurioms šis TFAS nebuvo taikytas, sąlygas, jis vis tiek turi taikyti 26–29 straipsnius bet kokiems pakeitimams apskaitoje registruoti.
- 58 TFAS įsigaliojimo datą egzistavusiems išpareigojimams, prisiimtiems dėl mokėjimo akcijomis sandorių, ūkio subjektas TFAS turi taikyti retrospektyviai. Dėl šių išpareigojimų ūkio subjektas koreguoja lyginamąją informaciją, įskaitant anksčiausio pateikto laikotarpio, kurio lyginamoji informacija buvo pataisyta, nepaskirstytojo pelno pradinę sumą (išskyrus atvejį, kada iš ūkio subjekto nereikalaujama pakoreguoti lyginamosios informacijos, susijusios su laikotarpiu ar data, ankstesniu (-e) už 2002 m. lapkričio 7 d.).
- 59 Ūkio subjektas yra skatinamas, bet iš jo nėra reikalaujama, retrospektyviai taikyti TFAS kitiems išpareigojimams, prisiimamiems dėl mokėjimo akcijomis sandorių, pavyzdžiui, išpareigojimams, padengiamiems per laikotarpį, kurio lyginamoji informacija yra pateikta.

ĮSIGALIOJIMO DATA

- 60 Šį TFAS ūkio subjektas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. ar vėliau. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jeigu ūkio subjektas taiko šį TFAS laikotarpiui, prasidedančiam iki 2005 m. sausio 1 d., jis turi nurodyti šį faktą.

A priedas

Sąvokų apibrėžimai

Šis priedas yra neatskiriama šio standarto dalis.

Mokėjimo akcijomis sandoris, kuris padengiamas grynaisiais pinigais	Mokėjimo akcijomis sandoris , per kurį ūkio subjektas įsigyja prekes ar paslaugas, prisiimdamas išsipareigojimą perleisti pinigus ar kitą turtą prekių ar paslaugų tiekėjui už sumas, pagrįstas ūkio subjekto akcijų ar kitų nuosavybės priemonių kaina (ar verte).
Darbuotojai ir kiti asmenys, teikiantys panašias paslaugas	Asmenys, teikiantys asmenines paslaugas ūkio subjektui: a) asmenys, laikomi darbuotojais teisiniais arba mokesčių tikslais, b) asmenys, dirbantys ūkio subjektui pagal jo nurodymus tuo pačiu būdu kaip ir asmenys, vertinami kaip darbuotojai teisiniais ar mokesčių tikslais, arba c) asmenys, kurių suteiktos paslaugos yra panašios į darbuotojų suteiktąsias. Pavyzdžiui, valdymo personalas, asmenys, turintys įgaliojimus ir atsakingi už ūkio subjekto veiklos planavimą, valdymą ir kontroliavimą, įskaitant nevykdančiuosius direktorius.
Nuosavybės priemonė	Sutartis, suteikianti teisę į likutinę ūkio subjekto turto dalį, atėmus visus jo išsipareigojimus ⁽¹⁾ .
Suteikta nuosavybės priemonė	Pagal susitarimą dėl mokėjimo akcijomis ūkio subjekto kitai sandorio šaliai suteikta teisė (sąlyginė ar besąlygiška) gauti ūkio subjekto nuosavybės priemonę .
Mokėjimo akcijomis sandoris, kuris padengiamas nuosavybės priemonėmis	Mokėjimo akcijomis sandoris , per kurį ūkio subjektas gauna prekes ar paslaugas kaip mokestį už ūkio subjekto nuosavybės priemones (įskaitant akcijas ar akcijų pasirinkimo sandorius).
Tikroji vertė	Suma, už kurią gali būti pasikeista turtu, padengtas išsipareigojimas arba pasikeista suteikta nuosavybės priemone tarp nusimanančių, ketinančių dalyvauti tam tikrame sandoryje nesusijusių šalių.
Suteikimo data	Data, kai ūkio subjektas ir kita sandorio šalis (įskaitant darbuotoją) sudaro susitarimą dėl mokėjimo akcijomis , kai ūkio subjektas ir kita sandorio šalis susitaria dėl abiem priimtinių sąlygų. Suteikimo dieną ūkio subjektas suteikia kitai sandorio šaliai teisę į pinigus, kitą turtą arba į ūkio subjekto nuosavybės priemones , jeigu tenkinamos apibrėžtos teisių suteikimo sąlygos (jei tokios yra). Kada toks susitarimas turi būti patvirtintas (pavyzdžiui, akcininkų), suteikimo data yra tokia data, kai gaunamas patvirtinimas.
Vidinė vertė	Skirtumas tarp akcijų, į kurių pasirašymą kita sandorio šalis turi teisę (sąlyginę ar besąlygišką) arba kurias ji turi teisę gauti, tikrosios vertės ir kainos, kurią kita sandorio šalis turi (ar turės) sumokėti už šias akcijas (jei tokia kaina yra). Pavyzdžiui, akcijų pasirinkimo sandorio , kurio vykdymo kaina – 15 PV ⁽²⁾ , tikroji vertė – 20 PV, vidinė vertė yra 5 PV.
Rinkos sąlyga	Sąlyga, nuo kurios priklauso pasinaudojimo nuosavybės priemone kaina, teisių į šią nuosavybės priemonę suteikimas arba pasinaudojimas jomis ir kuri yra susijusi su ūkio subjekto nuosavybės priemonės rinkos kaina; tokia sąlyga yra, pvz., nustatytos akcijų kainos arba nustatytos sumos akcijų pasirinkimo sandorio vidinei vertei gavimas, taip pat konkretaus tikslo, paremto ūkio subjekto nuosavybės priemonių rinkos kaina, susijusia su kitų ūkio subjektų nuosavybės priemonių rinkos kainų indeksu, pasiekimas.
Vertinimo data	Data, kai šio TFAS tikslais nustatoma suteiktų nuosavybės priemonių tikroji vertė . Sandorių su darbuotojais ir kitais asmenimis, teikiančiais panašias paslaugas, atveju vertinimo data yra suteikimo data. Sandorių ne su darbuotojais (ir kitais, teikiančiais panašias sąlygas), o su kitomis šalimis atveju vertinimo data yra data, kai ūkio subjektas gauna prekes arba kita sandorio šalis suteikia paslaugas.
Atnaujinimo savybė	Savybė, automatiškai suteikianti papildomų akcijų pasirinkimo sandorių , kai tik pasirinkimo sandorių turėtojas pasinaudoja anksčiau suteiktais pasirinkimo sandoriais, naudodamas ūkio subjekto akcijas (o ne grynuosius pinigus) dėl to, kad būtų tenkinama pasinaudojimo kaina.

⁽¹⁾ Pagrinduose išsipareigojimas apibrėžiamas kaip dabartinė ūkio subjekto prievolė, atsirandanti dėl praeities įvykių, už kuriuos atsiskaitant bus naudojami ūkio subjekto turimi ištekliai, teikiantys ekonominę naudą (t. y. pinigų išmokos arba kitas ūkio subjekto turtas).

⁽²⁾ Šiame priede piniginių sumų yra pateikiamos piniginių vienetais (PV).

Pasikartojantis pasirinkimo sandoris	Naujas akcijų pasirinkimo sandoris , suteikiamas tada, kai akcija naudojama ankstesnio akcijos pasirinkimo sandorio panaudojimo kainai patenkinti.
Susitarimas dėl mokėjimo akcijomis	Susitarimas tarp ūkio subjekto ir kitos šalies (įskaitant ir darbuotojus) sudaryti mokėjimo akcijomis sandorį , kuriuo kitai šaliai suteikiama teisė gauti pinigų ar kitokio ūkio subjekto turto už sumas, pagrįstas ūkio subjekto akcijų arba kitų nuosavybės priemonių kaina, arba gauti ūkio subjekto nuosavybės priemonių , jeigu tenkinamos teisių suteikimo sąlygos (jei tokios yra).
Mokėjimo akcijomis sandoris	Sandoris, pagal kurį ūkio subjektas gauna prekes ar paslaugas kaip mokėjimą už ūkio subjekto nuosavybės priemones (įskaitant akcijas ir akcijų pasirinkimo sandorius), arba įsigyja prekių ar paslaugų, prisiimdamas įsipareigojimus prekių ar paslaugų tiekėjams už sumas, lygias ūkio subjekto akcijų ar kitų nuosavybės priemonių kainai.
Akcijų pasirinkimo sandoris	Sutartis, suteikianti jos turėtojai teisę (bet ne prievolę) įsigyti ūkio subjekto akcijų už fiksuotą ar iš anksto nustatytą sumą per apibrėžtą laikotarpį.
Suteikti teisę	Įgyti teisę. Pagal susitarimą dėl mokėjimo akcijomis kitos sandorio šalies teisė gauti pinigus, kitą turtą arba ūkio subjekto nuosavybės priemones įvykdžius nustatytas teisių suteikimo sąlygas .
Teisių suteikimo sąlygos	Sąlygos, kurias kita sandorio šalis turi įvykdyti, kad teisėtai gautų pinigus, kitą turtą arba ūkio subjekto nuosavybės priemones , remiantis susitarimu dėl mokėjimo akcijomis . Teisių suteikimo sąlygos apima paslaugų teikimo sąlygas, pagal kurias reikalaujama, kad kita šalis teiktų paslaugas numatytą paslaugų laikotarpį, taip pat veiklos rezultatų sąlygas, pagal kurias reikalaujama, kad būtų pasiekta konkrečių veiklos rezultatų (pvz., numatytas ūkio subjekto pelno per tą laikotarpį padidėjimas).
Teisių suteikimo laikotarpis	Laikotarpis, per kurį turi būti patenkinamos visos susitarime dėl mokėjimo akcijomis numatytos teisių suteikimo sąlygos .

B priedas

Taikymo nuorodos

Šis priedas yra neatskiriama šio standarto dalis.

Suteiktų nuosavybės priemonių tikrosios vertės vertinimas

- B1. Šio priedo B2–B41 straipsniuose aiškinamas suteiktų akcijų ir akcijų pasirinkimo sandorių tikrosios vertės nustatymas, akcentuojant konkrečias sąlygas kaip bendrus darbuotojams suteiktų akcijų ar akcijų pasirinkimo sandorių bruožus. Todėl šis priedas nėra labai išsamus. Be to, kadangi vertinimo dalykuose, aptariamuose toliau, sutelkiamas dėmesys į darbuotojams suteikiamas akcijas ir akcijų pasirinkimo sandorius, daroma prielaida, kad suteiktų akcijų ir akcijų pasirinkimo sandorių tikroji vertė nustatoma jų suteikimo datą. Tačiau dauguma toliau aptariamų vertinimo dalykų (pvz., laukiamo kintamumo nustatymas) taip pat taikomi kitoms šalims, o ne darbuotojams, suteikiamų akcijų ir akcijų pasirinkimo sandorių tikrosios vertės nustatymo tą datą, kai ūkio subjektas gauna prekes ar kai sandorio šalis suteikia paslaugas.

Akcijos

- B2. Akcijų, suteiktų darbuotojams, tikroji vertė turi būti vertinama ūkio subjekto akcijų rinkos kaina (arba įvertinta rinkos kaina, jei ūkio subjekto akcijomis nėra prekiaujama viešai), pakoreguota atsižvelgiant į sąlygas, kuriomis akcijos buvo suteiktos (išskyrus teisių suteikimo sąlygas, neįtraukiamas į tikrosios vertės vertinimą pagal 19–21 straipsnius).
- B3. Pavyzdžiui, jeigu darbuotojui nesuteikta teisė gauti dividendus per teisių suteikimo laikotarpį, į šį veiksnių turi būti atsižvelgiama nustatant suteiktų akcijų tikrąją vertę. Panašiai, jeigu akcijų perleidimas yra apribotas po teisių suteikimo, į šį veiksnių taip pat turi būti atsižvelgiama, tačiau tik tiek, kiek minėti apribojimai paveikia kainą, kurią nusimanantis, ketinantis pirkti rinkos dalyvis sumokėtų už tokią akciją. Pavyzdžiui, jeigu akcijomis yra aktyviai prekiaujama gilioje ir likvidžioje rinkoje, po teisių suteikimo esantys perleidimo apribojimai gali turėti mažą (jei iš viso turės kokią nors) įtaką kainai, kurią nusimanantis, ketinantis pirkti rinkos dalyvis sumokėtų už tokias akcijas. Į perleidimo ar kitokius apribojimus, egzistuojančius teisių suteikimo laikotarpiu, neturi būti atsižvelgiama vertinant suteiktų akcijų tikrąją vertę suteikimo datą, nes tokie apribojimai kyla dėl teisių suteikimo sąlygų, registruojamų pagal 19–21 straipsnius.

Akcijų pasirinkimo sandoriai

- B4. Daugeliu atvejų akcijų pasirinkimo sandorių, suteikiamų darbuotojams, rinkos kainos nėra žinomos, nes šie pasirinkimo sandoriai suteikiami sąlygomis, netaikomomis pasirinkimo sandoriams, kuriais prekiaujama rinkoje. Jeigu prekyboje nėra pasirinkimo sandorių su panašiomis sąlygomis, minėtų suteiktų pasirinkimo sandorių tikroji vertė turi būti nustatoma taikant pasirinkimo sandorio kainos nustatymo metodą.
- B5. Ūkio subjektas turi atsižvelgti į veiksnus, į kuriuos atsižvelgtų nusimanantis, ketinantis pirkti rinkos dalyviai pasirinkdami pasirinkimo sandorio kainos nustatymo metodą. Pavyzdžiui, dauguma darbuotojų pasirinkimo sandorių turi ilgą galiojimo laiką, jais dažniausiai yra pasinaudojama per laikotarpį tarp suteikimo datos ir pasirinkimo sandorio galiojimo laiko pabaigos datos; jais dažnai pasinaudojama iš anksto. Į šiuos veiksnus turi būti atsižvelgiama nustatant pasirinkimo sandorių tikrąją vertę suteikimo datą. Daugumai ūkio subjektų tai gali sukliudyti naudoti Black-Scholes-Merton formulę, pagal kurią nenumatoma galimybė pasinaudoti pasirinkimo sandoriu iki jo galiojimo laiko pabaigos. Ji negali adekvačiai atspindėti laukiamo išankstinio pasinaudojimo sandoriu poveikio. Ši formulė taip pat nenumato galimybes, kad laukiamas kintamumas ar kiti metodo įvesties duomenys galėtų keistis pasirinkimo sandorio gyvavimo metu. Tačiau prieš tai minėti veiksniai gali būti netaikomi pasirinkimo sandoriams, kurių sutartinis galiojimo laikas yra santykinai trumpas, arba pasirinkimo sandoriams, kuriais bus pasinaudojama per trumpą laiką po teisių suteikimo datos. Tokiais atvejais Black-Scholes-Merton formulė gali padėti nustatyti vertę, kuri iš esmės yra tokia pati kaip ir lankstesnis pasirinkimo sandorio kainos nustatymo metodas.
- B6. Visuose pasirinkimo sandorių kainos nustatymo metoduose atsižvelgiama bent į tokius toliau pateikiamus veiksnus:
- a) pasirinkimo sandorio vykdymo kainą;
 - b) pasirinkimo sandorio galiojimo laiką;
 - c) dabartinę esamų akcijų kainą;
 - d) laukiamą akcijų kainos kintamumą;
 - e) laukiamus akcijų dividendus (jei tinkama); ir
 - f) nerizikingą palūkanų normą pasirinkimo sandorio galiojimo trukmei.
- B7. Į kitus veiksnus, kuriuos nusimanantis, ketinantis pirkti rinkos dalyviai apsvarsto nustatydami kainą, taip pat turi būti atsižvelgiama (išskyrus teisių suteikimo sąlygas bei atnaujinimo savybes, neįtraukiamas į tikrosios vertės nustatymą pagal 19–22 straipsnius).
- B8. Pavyzdžiui, darbuotojui suteiktas akcijų pasirinkimo sandoris paprastai negali būti panaudojamas per numatytus laikotarpius (pvz., per teisių suteikimo laikotarpį arba laikotarpius, numatytus vertybinių popierių priežiūros institucijų). Į šiuos veiksnus turi būti atsižvelgiama, jei pasirinkimo sandoriui taikomas pasirinkimo sandorio kainos nustatymo metodas leistų šiuo sandoriu pasinaudoti bet kurio jo galiojimo laiku. Tačiau, jei ūkio subjektas naudoja pasirinkimo sandorių kainos nustatymo metodą, pagal kurį galimi panaudoti pasirinkimo sandoriai įvertinami tik jų galiojimo laiko pabaigoje, tai nereikalaujama daryti jokių koregavimų dėl to, kad pasirinkimo sandorio negalima panaudoti jo teisių suteikimo laikotarpiu (arba bet koku kitu laikotarpiu per pasirinkimo sandorio galiojimo laiką), nes toks metodas numato, jog per tuos laikotarpius pasirinkimo sandoriu pasinaudoti negalima.

- B9. Panašiai yra ir kito veiksnio, įprasto darbuotojų akcijų pasirinkimo sandoriams (pasirinkimo sandorio išankstinio panaudojimo galimybės) atveju, pvz., dėl to, kad pasirinkimo sandoris negali būti laisvai perleidžiamas arba darbuotojas privalo panaudoti visus pasirinkimo sandorius, į kuriuos teisė buvo suteikta, iki darbo šiam ūkio subjektui pabaigos. Į laukiamą poveikį dėl išankstinio panaudojimo turi būti atsižvelgiama taip, kaip numatyta B16–B21 straipsniuose.
- B10. Veiksniai, į kuriuos nusimanantys ir ketinantys pirkti rinkos dalyviai neatsižvelgia nustatydami akcijų pasirinkimo sandorio (ar nuosavybės priemonės) kainą, vertinant suteiktų akcijų pasirinkimo sandorių (ar nuosavybės priemonių) tikrąją vertę, nesvarstomi. Pavyzdžiui, darbuotojams suteiktų akcijų pasirinkimo sandorių veiksniai, darantys įtaką pasirinkimo sandorio vertei tik atskiro darbuotojo požiūriu, yra netinkami kainai, kurią nustatytų nusimanantys ir ketinantys pirkti rinkos dalyviai, įvertinti.

Pasirinkimo sandorio kainos nustatymo metodo įvesties duomenys

- B11. Laukiamo esamų akcijų kintamumo ir laukiamų dividendų vertinimo tikslas yra nustatyti vidutinius lūkesčius, atspindinčius dabartinėje rinkoje, arba susitarti dėl pasirinkimo sandorio apskaitimo kainos. Panašiai ir vertinant darbuotojo akcijų pasirinkimo sandorio išankstinio panaudojimo poveikį, kai tikslas yra nustatyti vidutinius lūkesčius, kuriuos išorės šalis, turinti išsamios informacijos apie darbuotojo pasirinkimo sandorio panaudojimo galimybę, suformuotų remdamasi informacija, prieinama pasirinkimo sandorių suteikimo datą.
- B12. Dažnai egzistuoja daugybė pagrįstų lūkesčių apie būsimąjį kintamumą, dividendus bei pasirinkimo sandorio panaudojimo galimybes. Tokiu atveju laukiama vertė turi būti apskaičiuojama įvertinant kiekvieną sumą ir susijusią tikimybę, kad tokia suma yra tikėtina.
- B13. Lūkesčiai dėl ateities paprastai būna paremti patirtimi ir keičiami, jei pagrįstai tikimasi, kad ateitis skirsis nuo praeities. Kai kuriomis aplinkybėmis identifikuojami veiksniai gali parodyti, kad nepakoreguota praeities patirtis yra santykinai prasta ateities prognozavimo priemonė. Pavyzdžiui, jeigu ūkio subjektas, turintis dvi skirtingas verslo linijas, atsisako veiklos su mažesne rizika, tai kintami praeities duomenys gali būti ne pati geriausia informacija, kuria būtų galima remtis vertinant ateities lūkesčius.
- B14. Kitomis aplinkybėmis praeities informacija gali būti neprieinama. Pavyzdžiui, ūkio subjektas, kurio vertybiniais popieriais pradėta prekiauti reguliuojamose rinkose, gali neturėti arba mažai turi, arba visai neturėti praeities duomenų apie akcijų kainos kintamumą. Ūkio subjektai, kurių vertybiniais popieriais neprekiuojama arba tik pradėta prekiauti reguliuojamose rinkose, bus aptariami vėliau.
- B15. Apibendrinant būtų galima pasakyti, kad kintamumo, panaudojimo galimybių ir dividendų ūkinis subjektas neturi vertinti pagal praeities duomenis, neapsvarstęs tikimybių, kad praeities patirtis leis pagrįstai prognozuoti ateities įvykius.

Laukiamas išankstinis pasinaudojimas

- B16. Dėl įvairių priežasčių darbuotojai dažnai iš anksto pasinaudoja akcijų pasirinkimo sandoriais. Pavyzdžiui, paprastai darbuotojų akcijų pasirinkimo sandoriai nėra perleidžiami. Dėl to darbuotojai dažnai pasinaudoja savo akcijų pasirinkimo sandoriais iš anksto, nes tai yra vienintelis jų būdas likviduoti savo išsipareigojimą. Be to, iš darbuotojų, nutraukiančių darbą šiam ūkio subjektui, dažniausiai reikalaujama pasinaudoti suteiktais pasirinkimo sandoriais per trumpą laikotarpį, nes kitu atveju jie netektų akcijų pasirinkimo sandorių. Šis veiksnys taip pat nulemia darbuotojų išankstinį pasinaudojimą akcijų pasirinkimo sandoriais. Kiti veiksniai, lemiantys išankstinį pasinaudojimą, yra rizikos baimė bei gerovės diversifikacijos stoka.
- B17. Priemonės, su kurių pagalba yra atsižvelgiama į laukiamo išankstinio pasinaudojimo poveikį, priklauso nuo taikomo pasirinkimo sandorio kainos nustatymo metodo. Pavyzdžiui, į laukiamą išankstinį pasinaudojimą gali būti atsižvelgiama naudojant pasirinkimo sandorio laukiamo galiojimo laiko įvertinimą (darbuotojo akcijų pasirinkimo sandorio atveju tai yra laikotarpis nuo suteikimo datos iki datos, kada turi įvykti tikėtinas pasinaudojimas pasirinkimo sandoriu) kaip vieną iš pasirinkimo sandorio kainos nustatymo metodo įvesties duomenų (pvz., Black-Scholes-Merton formulė). Kitu atveju laukiamas išankstinis pasinaudojimas galėtų būti įtraukiamas į dvinarį ar panašų pasirinkimo sandorio kainos nustatymo metodą, naudojant kaip vieną iš įvesties duomenų pasirinkimo sandorio sutartinį galiojimo laiką.
- B18. Veiksniai, į kuriuos reikia atsižvelgti, vertinant išankstinį pasinaudojimą, be kita ko, yra:
- a) teisių suteikimo laikotarpio trukmė, nes paprastai akcijų pasirinkimo sandoriu negalima pasinaudoti iki teisių suteikimo laikotarpio pabaigos. Taigi nustatant laukiamo išankstinio pasinaudojimo vertinimo reikšmę, remiamasi prielaida, kad teisė į pasirinkimo sandorius bus suteikta. Teisių suteikimo sąlygų reikšmė yra aptariama 19–21 straipsniuose;
 - b) vidutinė laiko trukmė, per kurią panašūs pasirinkimo sandoriai praityje išliko nepadengti;
 - c) dabartinių akcijų kaina. Patirtis gali rodyti, kad darbuotojai stengiasi pasinaudoti pasirinkimo sandoriais tada, kai akcijų kaina pasiekia konkretų lygį, viršijantį sandorio įvykdymo kainą;

- d) darbuotojų lygmuo organizacijoje. Pavyzdžiui, patirtis gali parodyti, kad aukštesnio lygmens darbuotojai stengiasi pasinaudoti pasirinkimo sandoriais vėliau negu žemesnio lygmens darbuotojai (tai aptariama B21 straipsnyje);
- e) laukiamas esamų akcijų kainų kintamumas. Vidutiniškai darbuotojai stengiasi įvykdyti anksčiau dažnai kintančių negu retai kintančių akcijų pasirinkimo sandoriais.
- B19. Kaip pažymima B17 straipsnyje, į išankstinio pasinaudojimo poveikį galėtų būti atsižvelgiama panaudojant pasirinkimo sandorio kainos nustatymo metodo vieno įvesties duomens – pasirinkimo sandorio laukiamo galiojimo laiko – įvertinimą. Vertindamas grupę darbuotojų suteiktų akcijų pasirinkimo sandorių laukiamą galiojimo trukmę, ūkio subjektas galėtų paremti tokį vertinimą atitinkamu svertiniu galiojimo trukmės vidurkiu visoje darbuotojų grupėje arba darbuotojų pogrupiuose, remdamasis išsamesniais duomenimis apie darbuotojų elgesį pasinaudojant pasirinkimo sandoriais (aptariama vėliau).
- B20. Tikėtina, kad suteiktų pasirinkimo sandorių skirstymas pagal santykinai vienodo elgesio darbuotojų grupes pasinaudojimo pasirinkimo sandoriais atžvilgiu yra svarbus. Pasirinkimo sandorio vertė nėra pasirinkimo sandorio trukmės tiesinė funkcija, nes trukmei ilgėjant, vertė didėja vis lėčiau. Pavyzdžiui, jei visos kitos prielaidos yra lygiavertės, tai dvejų metų pasirinkimo sandoris, nors ir yra vertingesnis už vienerių metų pasirinkimo sandorį, vis tiek nėra dvigubai vertingesnis. Tai reiškia, kad įvertintos pasirinkimo sandorio vertės skaičiavimo metu remiantis viena svertine vidutine trukme, apimančia daug skirtingų atskirų trukmių, suteiktų pasirinkimo sandorių bendra tikroji vertė bus pervertinta. Skirstant suteiktus pasirinkimo sandorius į keletą grupių, kurių kiekviena turi santykinai siaurą trukmių spektrą, apimančią svertinę vidutinę trukmę, šis tikrosios vertės pervertinimas sumažėja.
- B21. Panašiai būna ir naudojant dvinarius ar panašius metodus. Pavyzdžiui, ūkio subjekto, suteikiančio pasirinkimo sandorius bet kokio lygmens darbuotojams, patirtis gali rodyti, kad aukščiausio lygmens vykdomieji vadovai stengiasi ilgiau laikyti savo pasirinkimo sandorius negu vidutinio lygmens vadovai, o žemiausio lygmens darbuotojai stengiasi pasinaudoti savo pasirinkimo sandoriais anksčiau už bet kurią kitą grupę. Be to, darbuotojai, kurie yra skatinami (arba iš kurių reikalaujama) išlaikyti minimalų savo darbdavio nuosavybės priemonių (taip pat pasirinkimo sandorių) kiekį, gali šiais sandoriais pasinaudoti vėliau už darbuotojus, kuriems tokios sąlygos nenustatytos. Įvertinus situacijas, suskirsčius pasirinkimo sandorius pagal juos gavusiųjų santykinai vienodo elgesio darbuotojų grupes, galima tiksliau nustatyti visų suteiktų akcijų pasirinkimo sandorių tikrąją vertę.

Laukiamas kintamumas

- B22. Laukiamas kintamumas – įvertinta suma, kurios ribose, kaip tikimasi, kaina svyruos per laikotarpį. Kintamumo matas, naudojamas pasirinkimo sandorių kainos nustatymo metoduose, yra nuolat sudedamos akcijų grąžos normos per laikotarpį metinis standartinis nukrypimas. Kintamumas paprastai išreiškiamas metiniais terminais, palyginamais neatsižvelgiant į laikotarpius, naudojamus apskaičiavimams, pvz., savaitės ar mėnesio kainos stebėjimais.
- B23. Akcijų grąžos norma, galinti būti teigiama ar neigiama, per laikotarpį parodo, kiek akcininkas gauna naudos iš dividendų ir iš akcijų kainos padidėjimo (ar sumažėjimo).
- B24. Laukiamas akcijų metinis kintamumas yra spektras, kurio ribose nuolat sudedama metinė grąžos norma gali kristi apytikriai du trečdalius laiko. Pavyzdžiui, tarkime, kad akcijos, kurios laukiama nuolat sudedama grąžos norma yra 12 %, kintamumas – 30 %; tai reiškia apytiksliai dvejų trečiųjų tikimybę, kad akcijos grąžos norma per metus bus tarp –18 % (12 % – 30 %) ir 42 % (12 % + 30 %). Jeigu akcijos kaina metų pradžioje buvo 100 PV ir dividendai nebuvo mokami, tikėtina, kad metų gale akcijos kaina bus tarp 83,53 PV ($100 \text{ PV} \times e^{-0,18}$) ir 152,20 PV ($100 \text{ PV} \times e^{0,42}$) apytikriai dvi trečiąsias laiko.
- B25. Veiksniai, į kuriuos reikia atsižvelgti vertinant laukiamą kintamumą, be kita ko, yra:
- numanomas ūkio subjekto akcijoms prekyboje esančių akcijų pasirinkimo sandorių arba kitų ūkio subjekto priemonių, turinčių pasirinkimo sandorių savybių (pvz., konvertuojama skola), jeigu tokių yra, kintamumas;
 - akcijų kainos kintamumas per paskutinį laikotarpį, kuris paprastai yra proporcingas laukiamai pasirinkimo sandorio trukmei (atsižvelgiant į likusį pasirinkimo sandorio sutartinį galiojimo laiką ir išankstinio pasinaudojimo juo poveikį);
 - viešos prekybos ūkio subjekto akcijomis laikotarpio trukmė. Ūkio subjektui, kurio vertybiniais popieriais neseniai pradėta prekiauti reguliuojamose rinkose, būdingas didesnis kintamumas praeities atžvilgiu, palyginti su panašiais ūkio subjektais, kurių vertybiniais popieriais reguliuojamose rinkose prekiaujama ilgiau. Išsamesnės nuorodos dėl ūkio subjektų, kurių vertybiniais popieriais pradėta prekiauti reguliuojamose rinkose, yra pateikiamos toliau;
 - kintamumo tendencija sugrįžti į savo vidurkį, t. y. savo ilgalaikį vidutinį lygį ir kitus veiksnius, parodančius, kad laukiamas būsimas kintamumas gali skirtis nuo praeityje buvusiojo. Pavyzdžiui, jeigu ūkio subjekto akcijų kaina buvo išskirtinai kintanti tam tikrą laiko tarpą dėl nepavykusio siūlomo perėmimo arba svarbaus restruktūrizavimo, skaičiuojant praeities vidutinį metinį kintamumą į tą laikotarpį galėtų būti neatsižvelgiama;

- e) tinkami ir reguliarūs kainų stebėjimo intervalai. Kainų stebėjimo intervalai kiekvienu laikotarpiu turi sutapti. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali naudoti kiekvienos savaitės rinkos uždarymo kainą arba aukščiausią savaitės kainą, tačiau neturi kelias savaites naudoti rinkos uždarymo kainų, o kitas savaites – aukščiausių kainų. Be to, kainos stebėjimui turi būti išreikšiami tokia pačia valiuta kaip ir pasinaudojimo kaina.

Ūkio subjektai, kurių vertybiniais popieriais pradėta prekiauti reguliuojamose rinkose

- B26. Kaip pažymima B25 straipsnyje, ūkio subjektas turi atsižvelgti į akcijos kainos kintamumą per paskutinį laikotarpį, kuris paprastai yra proporcingas laukiamai pasirinkimo sandorio trukmei. Jeigu ūkio subjektas, kurio vertybiniais popieriais pradėta prekiauti reguliuojamose rinkose, neturi pakankamos informacijos apie kintamumą praeityje, nepaisant to, jis vis tiek turi apskaičiuoti kintamumą ilgiausiam laikotarpiui, per kurį buvo vykdoma prekybos veikla. Jis taip pat galėtų atsižvelgti į panašių ūkio subjektų kintamumą praeityje, remdamasis jų gyvavimo palyginamu laikotarpiu. Pavyzdžiui, ūkio subjektas, kurio vertybiniais popieriais reguliuojamose rinkose prekiaujama tik vienerius metus ir kuris suteikia pasirinkimo sandorius su vidutine laukiama penkerių metų gyvavimo trukme, galėtų apsvarstyti grafiką ir tokios pat pramonės šakos ūkio subjektų kintamumo praeityje lygį pirmais šešeriais metais, per kuriuos tų ūkio subjektų akcijomis buvo viešai prekiaujama.

Ūkio subjektai, kurių vertybiniais popieriais neprekiuojama reguliuojamose rinkose

- B27. Ūkio subjektai, kurių vertybiniais popieriais neprekiuojama reguliuojamose rinkose, neturi praeities informacijos, į kurią būtų galima atsižvelgti vertinant laukiamą kintamumą. Toliau pateikiami keli veiksniai, į kuriuos turėtų būti atsižvelgiama.
- B28. Kai kuriais atvejais ūkio subjektai, kurių vertybiniais popieriais neprekiuojama reguliuojamose rinkose ir kurie reguliariai išleidžia akcijas arba pasirinkimo sandorius savo darbuotojams (ar kitoms šalims), gali sukurti vidinę rinką savo akcijoms. Tada, vertinant laukiamą kintamumą, būtų galima atsižvelgti į tų akcijų kainų kintamumą.
- B29. Kitais atvejais, vertindamas laukiamą kintamumą, ūkio subjektas galėtų atsižvelgti į praeities arba numanomą panašių ūkio subjektų, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama reguliuojamose rinkose ir kurių akcijų ar akcijų pasirinkimo sandorių kainos yra prieinamos, kintamumą. Tai būtų tinkama, jeigu ūkio subjektas grįstų savo akcijų vertę panašių ūkio subjektų, kurių vertybiniais popieriais neprekiuojama reguliuojamose rinkose, akcijų kainomis.
- B30. Jeigu ūkio subjektas nepagrindė savo akcijų vertės vertinimo panašių ūkio subjektų, kurių vertybiniais popieriais neprekiuojama reguliuojamose rinkose, akcijų kainomis, o vietoj to naudojo kitoki savo akcijų vertinimo metodą, jis galėtų išvesti tą vertinimo metodą atitinkančią laukiamo kintamumo vertę. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali įvertinti savo akcijas grynojo turto ar pelno pagrindu. Jis galėtų atsižvelgti į šio grynojo turto vertės ar pelno laukiamą kintamumą.

Laukiami dividendai

- B31. Ar į laukiamus dividendus turi būti atsižvelgiama, vertinant suteiktų akcijų ar pasirinkimo sandorių tikrąją vertę, nulemia tai, ar kita sandorio šalis turi teisę į dividendus ar dividendų ekvivalentus.
- B32. Pavyzdžiui, jeigu darbuotojams suteikiami pasirinkimo sandoriai ir teisė į esamų akcijų dividendus ar jų ekvivalentus (kurie gali būti apmokami pinigais arba taikomi įvykdymo kainos sumažinimui) tarp suteikimo datos ir įvykdymo datos, tai suteiktieji pasirinkimo sandoriai turi būti įvertinami taip, tarsi dividendai už esamas akcijas nebūtų mokami, t. y. laukiamų dividendų įvesties duomenys būtų lygūs nuliui.
- B33. Panašiai, kai suteikimo datą nustatoma darbuotojams suteiktų akcijų tikroji vertė, dėl laukiamų dividendų nereikalaujama jokių pakoregavimų, jei darbuotojas turi teisę gauti dividendus, mokamus per teisių suteikimo laikotarpį.
- B34. Priešingu atveju, jeigu darbuotojai neturi teisės į dividendus ar dividendų ekvivalentus per teisių suteikimo laikotarpį (ar pasirinkimo sandorių atveju – prieš jų įvykdymą), tai suteikimo dieną, vertinant teises į akcijas ar pasirinkimo sandorius, reikia atsižvelgti į laukiamus dividendus. Galima teigti, kad kai nustatoma suteikto pasirinkimo sandorio tikroji vertė, taikant pasirinkimo sandorių kainos nustatymo metodą, turėtų būti atsižvelgiama į laukiamus dividendus. Kai vertinama suteiktų akcijų tikroji vertė, šio įvertinimo reikšmė turi būti sumažinama dividendų, kurių išmokėjimo tikimasi teisių suteikimo laikotarpiu, dabartine verte.
- B35. Pasirinkimo sandorio kainos nustatymo metodams paprastai reikalingas laukiamų dividendų pelningumas. Tačiau metodai gali būti modifikuojami taip, kad būtų naudojamas ne pelningumas, o tikėtinų dividendų suma. Ūkio subjektas gali naudoti arba laukiamą pelningumą, arba laukiamus dividendų mokėjimus. Jeigu ūkio subjektas naudoja pastaruosius, jis turi atsižvelgti į savo dividendų augimo praeities modelius. Pavyzdžiui, jeigu pagal ūkio subjekto politiką dividendai buvo didinami apytiksliai po 3 procentus per metus, jo įvertinta pasirinkimo sandorio vertė neturi atspindėti fiksuotos dividendų sumos per visą pasirinkimo sandorio gyvavimo laikotarpį – nebent būtų akivaizdžių argumentų, palaikančių šią prielaidą.

- B36. Paprastai prielaidos dėl laukiamų dividendų turi būti pagrįstos viešai pateikiama informacija. Ūkio subjektas, nemokantis dividendų ir neketinantis to daryti, daro prielaidą, kad laukiamas dividendų pelningumas yra lygus nuliui. Tačiau augantis ūkio subjektas, neturintis dividendų mokėjimo praeities, gali tikėtis pradėti mokėti dividendus per darbuotojų akcijų pasirinkimo sandorių laukiamą gyvavimo laikotarpį. Toks ūkio subjektas gali naudoti savo buvusių dividendų pelningumo vidurkį (nulį) ir atitinkamai palyginamos panašios grupės vidutinį dividendų pelningumą.

Nerizikinga palūkanų norma

- B37. Paprastai nerizikinga palūkanų norma yra valstybės, kurios valiuta yra išreikšta pasirinkimo sandorio įvykdymo kaina, vyriausybės išleistų nulinio kupono obligacijų numatomas pelningumas dabartiniu metu, kai likęs laikotarpis lygus laukiamam vertinamo pasirinkimo sandorio laikotarpiui (remiantis likusia pasirinkimo sandorio sutartine gyvavimo trukme ir atsižvelgiant į laukiamo išankstinio įvykdymo poveikį). Jeigu nėra tokių vyriausybės išleistų obligacijų arba aplinkybės rodo, kad numanoma vyriausybės išleistų nulinio kupono obligacijų norma neatspindi nerizikingos palūkanų normos (pavyzdžiui, didelės infliacijos ekonomikoje), gali tekti naudoti atitinkamą reikalingo duomenų pakaitalą. Taip pat nustatant pasirinkimo sandorio, kurio gyvavimo trukmė lygi vertinamo pasirinkimo sandorio laukiamai trukmei, tikrąją vertę, turi būti naudojami atitinkami reikalingų duomenų pakaitalai, jeigu rinkos dalyviai paprastai apibrėžia nerizikingą palūkanų normą naudodami šį pakaitalą, o ne numanomą vyriausybės išleistų nulinio kupono obligacijų normą.

Kapitalo struktūros poveikis

- B38. Paprastai ne ūkio subjektas, o trečiosios šalys parduoda prekyboje esančių akcijų pasirinkimo sandorius. Kai šie akcijų pasirinkimo sandoriai įvykdomi, pardavėjas pasirinkimo sandorio turėtojui pateikia akcijas. Tos akcijos įsigyjamos iš esančių akcininkų. Dėl to pasirinkimo sandorių akcijomis, kuriomis prekiaujama, įvykdymas neturi mažinančio poveikio.
- B39. Ir priešingai, jeigu akcijų pasirinkimo sandorius parduoda pats ūkio subjektas, kai šie akcijų pasirinkimo sandoriai yra įvykdomi, yra išleidžiamos naujos akcijos (išleidžiamos faktiškai arba teoriškai, jeigu akcijos anksčiau buvo supirktos ir laikomos kaip nuosavos). Darant prielaidą, kad akcijos bus išleistos įvykdymo kaina, o ne dabartine rinkos kaina įvykdymo datą, šis faktinis ar potencialus mažinantis poveikis („atskiedimas“) gali sumažinti akcijos kainą tiek, kad pasirinkimo sandorio turėtojas, įvykdęs pasirinkimo sandorį, neuždirbs tokio didelio pelno, kokį galėtų uždirbti įvykdęs kitą panašų pasirinkimo sandorį, neturintį mažinančio poveikio akcijos kainai.
- B40. Ar tai turi reikšmingą poveikį suteiktų akcijų pasirinkimo sandorių tikrajai vertei, nulemia įvairūs veiksniai, pvz., naujų akcijų, būsiančių išleistų pasirinkimo sandoriams įvykdyti, skaičius, palyginti jį su jau išleistų akcijų skaičiumi. Taip pat, jeigu rinka jau tikisi, kad įvyks pasirinkimo sandorių suteikimas, ji gali būti įtraukusi potencialų mažinantį poveikį į akcijos kainą suteikimo datą.
- B41. Tačiau ūkio subjektas turėtų atsižvelgti į tai, ar galimas būsimo suteiktų akcijų pasirinkimo sandorių įvykdymo mažinantis poveikis gali turėti įtakos įvertintai tų sandorių tikrajai vertei suteikimo datą. Pasirinkimo sandorių kainos nustatymo metodai gali būti pritaikyti taip, kad būtų atsižvelgiama į potencialiai mažinantį poveikį.

Susitarimų dėl mokėjimo akcijomis, kurie padengiami nuosavybės priemonėmis, pakeitimai

- B42. Pagal 27 straipsnį reikalaujama, kad, nepriklausomai nuo to, kokie nuosavybės priemonių suteikimo sąlygų pakeitimai arba šio nuosavybės priemonių suteikimo atšaukimai ar apmokėjimai buvo atlikti, ūkio subjektas turi pripažinti bent gautas paslaugas, įvertintas suteikimo dieną pagal suteiktų nuosavybės priemonių tikrąją vertę, išskyrus atvejį, kai teisės į šias nuosavybės priemones nesuteikiamos dėl neįvykdytų suteikimo datą nustatytų teisių suteikimo sąlygų (kitų nei rinkos sąlygos). Be to, ūkio subjektas turi pripažinti pakeitimų poveikį, dėl kurio padidėja susitarimų dėl mokėjimo akcijomis bendra tikroji vertė arba kuris yra kitaip naudingas darbuotojui.

- B43. Kad būtų įvykdyti 27 straipsnio reikalavimai:

- a) jeigu dėl pakeitimų padidėja suteiktų nuosavybės priemonių, įvertintų iš karto prieš pakeitimus ir po jų, tikroji vertė (pvz., sumažinant pasinaudojimo kainą), tai ūkio subjektas turi įtraukti padidintą suteiktą tikrąją vertę į sumos, pripažintos už gautas paslaugas, laikomas mokėjimais už suteiktas nuosavybės priemones, apskaičiavimą. Padidinta suteikta tikroji vertė yra skirtumas tarp modifikuotos nuosavybės priemonės tikrosios vertės ir pradinės nuosavybės priemonės tikrosios vertės, abi šias vertes įvertinus modifikavimo datą. Jeigu pakeitimai įvyksta teisių suteikimo laikotarpiu, tuomet suteikta padidinta tikroji vertė įtraukiama į sumos, pripažintos už gautas paslaugas per laikotarpį nuo pakeitimo datos iki pakeistos nuosavybės priemonės suteikimo datos, apskaičiavimą papildomai greta sumos, pagrįstos suteikimo datos pradinį nuosavybės priemonių tikrąją vertę, pripažįstama per pradinio teisių suteikimo laikotarpio likusią dalį. Jeigu pakeitimai įsigalioja po teisių suteikimo datos, suteikta padidinta tikroji vertė pripažįstama iš karto arba per teisių suteikimo laikotarpį, jei iš darbuotojo yra reikalaujama užbaigti papildomą tarnavimo laikotarpį iki to, kai jis įgauna besąlygišką teisę į šias modifikuotas nuosavybės priemones;

- b) taip pat, jeigu dėl pakeitimo padidėja suteiktų nuosavybės priemonių skaičius, ūkio subjektas turi įtraukti sumą, pripažintą už gautas paslaugas, laikomas atlygiu už suteiktas nuosavybės priemones, į papildomų suteiktų nuosavybės priemonių tikrąją vertę, nustatytą pakeitimo datą, atitinkamai anksčiau pateiktiems a punkto reikalavimams. Pavyzdžiui, jeigu pakeitimas įvyksta teisių suteikimo laikotarpiu, tada papildomų suteiktų nuosavybės priemonių tikroji vertė yra įtraukiama į sumą, pripažintą už paslaugas, gautas per laikotarpį nuo pakeitimo datos iki datos, kada suteikiamos teisės į papildomas nuosavybės priemones, apskaičiuojamą papildomai greta sumos, pagrįstos pradžioje suteiktų nuosavybės priemonių suteikimo datos tikrąja verte, pripažįstama per pradinio teisių suteikimo laikotarpio likusią dalį;
 - c) jeigu ūkio subjektas pakeičia teisių suteikimo sąlygas darbuotojui naudingu būdu, pavyzdžiui, sutrumpindamas teisių suteikimo laikotarpį arba pakeisdamas ar panaikindamas su rezultatais susijusias sąlygas (išskyrus rinkos sąlygas, kurių pakeitimai apskaitoje registruojami pagal a punktą), jis, vykdydamas 19–21 straipsnių reikalavimus, turi atsižvelgti į pakeistas teisių suteikimo sąlygas.
- B44. Be to, jeigu ūkio subjektas pakeičia savo suteikiamų nuosavybės priemonių sąlygas, sumažindamas bendrą susitarimo dėl mokėjimo akcijomis tikrąją vertę, arba kitu darbuotojui nenaudingu būdu, jis ir toliau apskaitoje gautas paslaugas registruoja kaip atlygį už suteiktas nuosavybės priemones, tarsi toks sąlygų pakeitimas nebūtų įvykęs (išskyrus dalies ar visų suteiktų nuosavybės priemonių atšaukimą, registruojamą pagal 28 straipsnį). Pavyzdžiui:
- a) jeigu dėl pakeitimo sumažėja suteiktų nuosavybės priemonių tikroji vertė, įvertinta prieš pakeitimą arba iškart po jo, ūkio subjektas neturi atsižvelgti į tokį tikrosios vertės sumažėjimą ir toliau vertinti sumą, pripažįstamą už gautas paslaugas, kaip atlygį už suteiktas nuosavybės priemones, remdamasis suteiktų nuosavybės priemonių suteikimo datos tikrąja verte;
 - b) jeigu dėl pakeitimo sumažėja darbuotojui suteiktų nuosavybės priemonių kiekis, toks sumažinimas turi būti apskaitoje registruojamas kaip dalies suteiktų priemonių atšaukimas pagal 28 straipsnio reikalavimus;
 - c) jeigu ūkio subjektas pakeičia teisių suteikimo sąlygas darbuotojui nenaudingu būdu, pavyzdžiui, pailgindamas teisių suteikimo laikotarpį ar pakeisdamas (papildydamas) su rezultatais susijusias sąlygas (išskyrus rinkos sąlygas, kurių pakeitimai registruojami pagal aukščiau pateiktą a punktą), jis, vykdydamas 19–21 straipsnių reikalavimus, neturi atsižvelgti į pakeistas teisių suteikimo sąlygas.

3-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS**„Verslo jungimai“****TIKSLAS**

- 1 Šio TFAS tikslas – nustatyti, kaip ūkio subjekto apskaitoje turi būti registruojamas verslo jungimas ir sudaroma finansinė atskaitomybė. Šiame standarte konkrečiai nustatoma, kad visi verslo jungimai turi būti apskaitomi taikant pirkimo metodą. Todėl įsigyjantis ūkio subjektas *įsigijimo dieną* pripažįsta įsigytojo ūkio subjekto identifikuojamą turtą, įsipareigojimus ir *neapibrėžtuosius įsipareigojimus* jų *tikrosiomis vertėmis*, taip pat pripažįsta prestižą, kurio amortizacija vėliau neskaičiuojama, o tikrinama (perskaiciuojama) dėl galimo vertės sumažėjimo.

TAIKYMAS

- 2 Išskyrus 3 straipsnyje nurodytas nuostatas, verslo jungimo apskaitai ūkio subjektas turi taikyti šį TFAS.
- 3 Šis TFAS netaikomas:
- a) verslo jungimams, kada atskiri ūkio subjektai arba verslai yra sujungiami į *bendrą įmonę*;
 - b) *bendro pavaldumo ūkio subjektų ar verslo jungimams*;
 - c) verslo jungimams, kurie sujungia du arba daugiau *kolektyvinio investavimo ūkio subjektų*;
 - d) verslo jungimams, kada atskiri ūkio subjektai arba verslai yra jungiami į atskaitas teikiantį *ūkio subjektą* remiantis vien sutartimi, nesuteikiant nuosavybės teisių (pavyzdžiui, jungimams, kada atskiri ūkio subjektai sujungiami remiantis vien sutartimi į įmonę, kuri listinguojama dviejose biržose).

Verslo jungimo identifikavimas

- 4 Verslo jungimas – atskirų ūkio subjektų arba verslų jungimas į vieną atskaitas teikiantį ūkio subjektą. Beveik visų verslo jungimų rezultatas yra tas, kad vienas ūkio subjektas, įsigyjantis ūkio subjektas, įgyja vieno arba daugiau verslų ar ūkio subjektų *kontrolę*. Jeigu ūkio subjektas pradeda kontroliuoti kitą arba kelis kitus ūkio subjektus, kurie nėra verslo įmonės, šių ūkio subjektų sujungimas nėra verslo jungimas. Kada ūkio subjektas įsigyja turtą arba turto grupę, kuri nesudaro verslo įmonės, jis turi paskirstyti tokios grupės vertę tarp atskirų identifikuojamų tos grupės turto ir įsipareigojimų straipsnių remdamasis jų santykinėmis tikrosiomis vertėmis įsigijimo dieną.
- 5 Verslo jungimas dėl teisinių, mokesčių ar kitų priežasčių gali būti grupuojamas įvairiais būdais. Jis gali apimti vieno ūkio subjekto vykdomą kito ūkio subjekto nuosavybės ar viso grynojo turto pirkimą, įsipareigojimų prisiėmimą ar dalies grynojo turto, kuris visas drauge suformuoja vieną arba kelis verslus, pirkimą. Tai gali būti atliekama išleidžiant nuosavybės priemones, perduodant pinigus, pinigų ekvivalentus arba kitą turtą, arba abu atvejai kartu. Sendoris gali būti sudaromas tarp besijungiančių ūkio subjektų akcininkų arba tarp vieno ūkio subjekto su kito ūkio subjekto akcininkais. Jis gali apimti naujo ūkio subjekto steigimą besijungiantiems ūkio subjektams arba perduotam turtui kontroliuoti, arba vieno ar daugiau besijungiančių ūkio subjektų restruktūrizavimą.
- 6 Verslo jungimo rezultatas gali būti patronuojančios ir dukterinės įmonių santykiai, kada įsigyjantis ūkio subjektas yra *patronuojanti įmonė*, o įsigyjamasis – jo *dukterinė įmonė*. Tokiomis aplinkybėmis įsigyjantis ūkio subjektas, sudarydamas konsoliduotas finansines atskaitas, taiko šį TFAS. Jam priklausančią įsigyjamo ūkio subjekto dalį įsigyjantis ūkio subjektas įtraukia į atskirąsias finansines atskaitas kaip investiciją į dukterinę įmonę (žr. 27-ąją TAS „Konsoliduotos ir atskiros finansinės atskaitos“).
- 7 Verslo jungimas gali būti kito ūkio subjekto grynojo turto ir viso prestižo pirkimas, užuot pirkus to kito ūkio subjekto nuosavybę. Taip jungiant verslą neatsiranda patronuojančios ir dukterinės įmonių santykių.
- 8 Verslo jungimo apibrėžimą atitinka, tai ir į šio standarto taikymo sritį patenka tokie verslo jungimai, kada vienas ūkio subjektas įgyja kito ūkio subjekto kontrolę, bet kontrolės įgijimo data (t. y. įsigijimo data) nesutampa su nuosavybės dalies įsigijimo data arba datomis (t. y. *mainų data arba datomis*). Tokia situacija gali susidaryti tada, kai, pavyzdžiui, investicijos objektas su kai kuriais savo investuotojais susitaria dėl akcijų išpirkimo, ir dėl to pasikeičia investicijos objekto kontrolė.
- 9 Šiame TFAS nenustatoma, kaip bendrų įmonių dalininkai turi tvarkyti dalių apskaitą (žr. 31-ąją TAS „Dalis bendroje įmonėje“).

Verslo jungimai, apimantys bendro pavaldumo ūkio subjektus

- 10 Bendro pavaldumo ūkio subjektų ar verslo jungimas – tai verslo jungimas, kada visus besijungiančius ūkio subjektus arba verslus prieš ir po verslo jungimo kontroliuoja ta pati šalis arba šalys, ir kurių kontrolė yra pastovi.
- 11 Asmenų grupė turi būti laikoma kontroliuojančia ūkio subjektą, kai pagal sutartimi įformintą susitarimą jie turi teisę kartu valdyti ūkio subjekto finansinę ir veiklos politiką, siekdami naudos iš jo veiklos. Todėl šis TFAS nėra taikomas verslo jungimui, kai ta pati asmenų grupė pagal sutartimi įformintą susitarimą turi bendrą teisę valdyti kiekvieno iš besijungiančių ūkio subjektų finansinę ir veiklos politiką, siekdami gauti naudos iš tų ūkio subjektų veiklos, ir tas bendras valdymas nėra laikinas.
- 12 Ūkio subjektą gali kontroliuoti asmuo arba pagal pasirašytą sutartį veikianti asmenų grupė, ir šis asmuo arba grupė gali nesilaikyti TFAS nustatytų finansinės atskaitomybės reikalavimų. Todėl besijungiantys ūkio subjektai nebūtinai turi būti įtraukiami į tas pačias konsoliduotas finansines ataskaitas, kad verslo jungimas būtų laikomas bendro pavaldumo ūkio subjektų sujungimu.
- 13 Kiekvieno iš besijungiančių ūkio subjektų *mažumos dalis* prieš ir po verslo jungimo nėra svarbi nustatant, ar jungiamus ūkio subjektus kontroliuoja ta pati šalis. Panašiai kaip ir faktas, kad vienas iš besijungiančių ūkio subjektų yra dukterinė įmonė, kuri nebuvo įtraukta į konsoliduotas ūkio subjektų grupės finansines ataskaitas pagal 27-ąją TAS, neturi lemiamos reikšmės nustatant, ar jungiami subjektai pavaldūs vienai šaliai.

APSKAITOS METODAS

- 14 Visi verslo jungimai turi būti apskaitomi taikant pirkimo metodą.
- 15 Taikant pirkimo metodą, į verslo jungimą žvelgiama iš besijungiančiojo ūkio subjekto, laikomo įsigyjančiu ūkio subjektu, pozicijos. Įsigyjantis ūkio subjektas perka grynąjį turtą, pripažįsta turtą, įsipareigojimus ir neapibrėžtuosius įsipareigojimus, kuriuos jis įgyja arba prisiima, taip pat ir tuos, kurių anksčiau nepripažino įsigyjamas ūkio subjektas. Šis sandoris neturi įtakos įsigyjančio ūkio subjekto turto ir įsipareigojimų vertinimui, o jį sudarius visas papildomas įsigyjančio ūkio subjekto turtas arba įsipareigojimai nėra pripažįstami sandorio rezultatais, nes jie nėra šio sandorio pagrindas.

PIRKIMO METODO TAIKYMAS

- 16 Taikant pirkimo metodą, reikia:
- a) identifikuoti įsigyjantį ūkio subjektą;
 - b) nustatyti verslo jungimo savikainą; ir
 - c) įsigijimo dieną verslo jungimo savikainą paskirstyti įsigytam turtui, prisiimtiems įsipareigojimams ir neapibrėžtiesiems įsipareigojimams.

Įsigyjančio ūkio subjekto identifikavimas

- 17 Įsigyjantis ūkio subjektas turi būti identifikuojamas visų verslo jungimų metu. Įsigyjantis ūkio subjektas yra besijungiantis ūkio subjektas, pradedantis kontroliuoti kitus besijungiančius ūkio subjektus arba verslus.
- 18 Kadangi, taikant pirkimo metodą, į verslo jungimą žiūrima iš įsigyjančio ūkio subjekto pozicijų, daroma prielaida, kad viena iš sandorio šalių gali būti laikoma įsigyjančiu ūkio subjektu.
- 19 Kontrolė yra teisė valdyti ūkio subjekto finansinę ir veiklos politiką, siekiant gauti naudos iš to ūkio subjekto veiklos. Manoma, kad vienas besijungiantis ūkio subjektas pradeda kontroliuoti kitą tada, kai pirmasis įgyja daugiau nei pusę kito ūkio subjekto balsavimo teisių, išskyrus tuos atvejus, kai galima aiškiai parodyti, jog šita nuosavybė nesuteikia teisės kontroliuoti. Net jeigu vienas besijungiančių ūkio subjektų neįgyja daugiau nei pusės kito ūkio subjekto balsavimo teisių, jis vis tiek gali pradėti kontroliuoti kitą ūkio subjektą, jeigu, sujungus verslą, jis įgauna bent vieną iš teisių:
- a) teisę valdyti daugiau nei pusę kito ūkio subjekto balsų, susitaręs su kitais investuotojais; arba

- b) teisę vadovauti kito ūkio subjekto finansinei veiklos politikai pagal įstatus arba sutartį; arba
 - c) teisę skirti arba atšaukti daugumą kito ūkio subjekto direktorių valdybos arba jai tolygaus valdymo organo narių; arba
 - d) teisę į balsų daugumą kito ūkio subjekto direktorių valdybos arba jai tolygaus valdymo organo susirinkimuose.
- 20 Nors kartais gali būti sunku nustatyti įsigyjantį ūkio subjektą, paprastai yra požymių, kad jis egzistuoja. Pavyzdžiui:
- a) jei vieno iš besijungiančių ūkio subjektų tikroji vertė yra daug didesnė už kito ūkio subjekto tikrąją vertę, tikėtina, kad įsigyjantis ūkio subjektas yra didesnę tikrąją vertę turintis ūkio subjektas;
 - b) jeigu verslo jungimas vykdomas keičiant pinigus arba kitą turtą į paprastąsias nuosavybės priemones, suteikiančias balsavimo teisę, įsigyjantis ūkio subjektas veikiausiai yra ūkio subjektas, atiduodantis pinigus arba kitą turtą; ir
 - c) jei sujungus verslą vieno ūkio subjekto vadovybei sudaromos sąlygos daryti didžiausią poveikį sudaromo jungtinio ūkio subjekto vadovų grupės atrankai, tikėtina, kad įsigyjantis ūkio subjektas yra ūkio subjektas, galintis daryti minėtą poveikį.
- 21 Jei verslo jungimas vykdomas pasikeičiant nuosavybės dalimis, įsigyjantis ūkio subjektas paprastai yra ūkio subjektas, išleidžiantis nuosavybės dalis. Tačiau nustatant, kuris iš besijungiančių ūkio subjektų turi teisę valdyti kito ūkio subjekto (ar subjektų) finansinę ir veiklos politiką, siekdamas naudoti iš ūkio subjekto (subjektų) veiklos, reikia atsižvelgti į visus su verslo jungimu susijusius faktus ir aplinkybes. Kai kuriais verslo jungimų atvejais, paprastai vadinamais atvirkštinio įsigijimu, įsigyjantis ūkio subjektas yra ūkio subjektas, kurio nuosavybės dalis buvo įsigyta, o įsigyjamas ūkio subjektas – nuosavybės dalis išleidžiantis ūkio subjektas. Taip gali būti tuo atveju, kai, pavyzdžiui, privatusis ūkio subjektas susitaria, kad mažesnis viešasis ūkio subjektas jį „įsigis“, ir šitaip jo vertybiniai popieriai bus įtraukti į biržos prekybos sąrašus. Nors akcinį kapitalą išleidžiantis viešasis ūkio subjektas teisiškai yra laikomas patronuojančia įmone, o privatusis ūkio subjektas – dukterine įmone, juridinė dukterinė įmonė iš tiesų yra įsigyjantis ūkio subjektas, jeigu ji, siekdama naudoti iš jos veiklos, turi teisę valdyti juridinės patronuojančios įmonės finansinę ir veiklos politiką. Įsigyjantis ūkio subjektas paprastai yra didesnis ūkio subjektas; tačiau verslo jungimo aplinkybės ir faktai kartais rodo, kad mažesnis ūkio subjektas įsigyja didesnę ūkio subjektą. Atvirkštinio įsigijimo apskaitos nuostatos pateikiamos B priedo B1–B15 straipsniuose.
- 22 Jei nuosavybės priemonėms, reikalingoms verslo jungimui įvykdyti, išleisti sudaromas naujas ūkio subjektas, tada vienas iš besijungiančių ūkio subjektų, egzistavusių prieš sujungiant verslą, remiantis turimais įrodymais identifikuojamas kaip įsigyjantis ūkio subjektas.
- 23 Ir panašiai, kai verslo jungimas apima daugiau negu du besijungiančius ūkio subjektus, vienas iš jų, veikusių prieš sujungiant verslą, turi būti, remiantis turimais įrodymais, identifikuojamas kaip įsigyjantis ūkio subjektas. Tokiais atvejais nustatant įsigyjantį ūkio subjektą, be kitų dalykų, taip pat atsižvelgiama į tai, kuris iš besijungiančių ūkio subjektų inicijavo verslo jungimą, ir į tai, ar vieno iš tų ūkio subjektų turtas ar pajamos daug didesnės už kito ūkio subjekto turtą arba pajamas.

Verslo jungimo savikaina

- 24 Įsigyjantis ūkio subjektas verslo jungimo savikainą apskaičiuoja kaip bendrą sumą, kurią sudaro:
- a) mainais už įsigyjamo ūkio subjekto kontrolę suteikto turto, prisiimtų įsipareigojimų ir įsigyjancio ūkio subjekto išleistų nuosavybės priemonių tikroji vertė mainų dieną; ir
 - b) bet kokios išlaidos, tiesiogiai priskirtinos verslo jungimui.
- 25 Įsigijimo data – data, kai įsigyjantis ūkio subjektas įgyja įsigyjamo ūkio subjekto kontrolę. Kai įsigijimas yra vienas mainų sandoris, mainų data sutampa su įsigijimo data. Tačiau įsigijimas gali būti susijęs daugiau nei su vienu mainų sandoriu, pavyzdžiui, tada, kai jis atliekamas keliais akcijų pirkimo etapais. Tokiu atveju:
- a) jungimo savikaina yra visų atskirų sandorių savikainų suma; ir
 - b) mainų data yra kiekvieno mainų sandorio data (t. y. data, kada kiekviena atskira investicija įtraukiama į įsigyjancio ūkio subjekto finansines ataskaitas), o įsigijimo data, kada įsigyjantis ūkio subjektas įgauna įsigyjamo ūkio subjekto kontrolę.

- 26 Mainais už įsigyjamo ūkio subjekto kontrolę atiduotą turtą ir prisiimtus įsipareigojimus įsigyjantis ūkio subjektas turi vertinti tikrąją vertę mainų dieną, kaip reikalaujama 24 straipsnyje. Todėl, jeigu visos arba dalies verslo jungimo savikainos apmokėjimas yra atidedamas, atidėtosios dalies tikroji vertė turi būti nustatoma mokėtinas sumas diskontuojant iki jų dabartinės vertės mainų dieną, atsižvelgiant į visas priemokas arba nuolaidas, kurios gali būti patiriamos atsiskaitymo metu.
- 27 Mainų datą kotiruojamos nuosavybės priemonės paskelbta kaina yra geriausias finansinės priemonės tikrosios vertės įrodymas ir turi būti naudojama, išskyrus retus atvejus. Į kitus įrodymus ir vertinimo metodus reikia atsižvelgti tik tais retais atvejais, kai įsigyjantis ūkio subjektas gali įrodyti, kad mainų dieną paskelbta kaina yra nepatikimas tikrosios vertės rodiklis ir kad kiti įrodymai ir vertinimo metodai padeda patikimiau įvertinti nuosavybės priemonės tikrąją vertę. Mainų dieną paskelbta kaina yra nepatikimas rodiklis tik tada, kai ją veikia pasyvi rinka. Jei mainų dieną paskelbta kaina yra nepatikimas rodiklis arba jeigu įsigyjancio ūkio subjekto išleidžiamų nuosavybės priemonių skelbiama kaina neegzistuoja, tada minėtų priemonių tikroji vertė, pavyzdžiui, gali būti apskaičiuojama remiantis jų proporcinga dalimi įsigyjancio ūkio subjekto tikrojoje vertėje arba remiantis proporcinga jų dalimi įsigyjamo ūkio subjekto tikrojoje vertėje – pagal tai, kuri iš jų aiškesnė. Piniginio turto, įsigyjamo ūkio subjekto nuosavybės turėtojams duodamo vietoje nuosavybės priemonių, tikroji vertė mainų dieną gali būti bendros tikrosios vertės, kurią įsigyjantis ūkio subjektas perduoda įsigyjamam ūkio subjektui už teisę jį kontroliuoti, įrodymas. Bet kuriuo atveju būtina atsižvelgti į visus jungimo aspektus, įskaitant ir deryboms įtakos turinčius reikšmingus veiksnius. Tolesni nuosavybės priemonių tikrosios vertės nustatymo nurodymai pateikiami 39-ajame TAS *Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas*.
- 28 Į verslo jungimo savikainą taip pat įtraukiami įsipareigojimai, kuriuos įsigyjantis ūkio subjektas prisiima už teisę kontroliuoti įsigyjamą ūkio subjektą. Būsimi nuostoliai arba kitos išlaidos, kurias tikimasi patirti dėl verslo jungimo, nėra įsipareigojimai, kuriuos įsigyjantis ūkio subjektas prisiima už teisę kontroliuoti įsigyjamą ūkio subjektą, todėl nėra įtraukiami į jungimo savikainą.
- 29 Verslo jungimo savikainai priskiriamos visos išlaidos, tiesiogiai susijusios su verslo jungimu, pavyzdžiui, vykdant jungimą mokami atlyginimai apskaitininkams, teisės patarėjams, vertintojams ir kitiems konsultantams. Bendrosios administravimo išlaidos, tarp kurių yra įsigijimui skirto padalinio išlaikymo išlaidos ir kitos išlaidos, kurių negalima tiesiogiai priskirti tam tikram jungimui, neįtraukiamos į jungimo savikainą – jos pripažįstamos sąnaudomis tada, kai patiriamos.
- 30 Išlaidos, susijusios su finansinių įsipareigojimų rengimu ir išleidimu, yra neatskiriama įsipareigojimų išleidimo sandorio dalis, o ne tiesiogiai jungimui priskirtinos išlaidos, net ir tuo atveju, kai įsipareigojimai išleidžiami siekiant paveikti verslo jungimą. Todėl ūkio subjektas neturi tokių išlaidų priskirti verslo jungimo savikainai. Pagal 39-ąją TAS tokias išlaidas reikia įtraukti atliekant pirminį įsipareigojimo vertinimą.
- 31 Panašiai išlaidos, susijusios su nuosavybės priemonių išleidimu, yra neatskiriama nuosavybės priemonių išleidimo sandorio dalis, o ne tiesiogiai jungimui priskirtinos išlaidos, net ir tuo atveju, kai nuosavybės priemonės išleidžiamos siekiant paveikti verslo jungimą. Todėl ūkio subjektas neturi tokių išlaidų priskirti verslo jungimo savikainai. Pagal 32-ąją TAS *Finansinės priemonės. Pateikimas* tokios išlaidos mažina įplaukas už išleidžiamus nuosavybės vertybinius popierius.

Verslo jungimo savikainos koregavimas dėl neapibrėžtų būsimųjų įvykių

- 32 Kai verslo jungimo sutartyje numatyta koreguoti verslo jungimo savikainą dėl neapibrėžtų būsimųjų įvykių, koregavimo sumą įsigyjantis ūkio subjektas turi įtraukti į verslo jungimo savikainą įgijimo dieną, jeigu koregavimas tikėtinas ir jo sumą galima patikimai nustatyti.
- 33 Pagal verslo jungimo sutartį, verslo jungimo savikainą galima koreguoti dėl vieno arba kelių neapibrėžtųjų būsimųjų įvykių. Koregavimas, pavyzdžiui, gali būti reikalingas dėl tam tikro neapibrėžto pelno lygio, kuris bus sukauptas arba uždirbtas būsimaisiais laikotarpiais, arba nuo išleistų priemonių rinkos kainos. Registruojant verslo jungimą apskaitoje paprastai įmanoma įvertinti kiekvieną tokio koregavimo sumą, nepakenkiant informacijos patikimumui, nors ir lieka tam tikrų abejonų. Jei tų įvykių ateityje nebūna arba įvertinimą reikia peržiūrėti, jungimo savikaina turi būti atitinkamai koreguojama.
- 34 Tačiau kai verslo jungimo sutartyje toks koregavimas yra numatytas, registruojant verslo jungimą apskaitoje jis nėra įtraukiamas į verslo jungimo savikainą, jeigu koregavimas nėra tikėtinas arba jo sumos negalima patikimai nustatyti. Jei tokio koregavimo tikimasi ir galima patikimai apskaičiuoti koregavimo sumą, gauta papildoma suma turi būti laikoma verslo jungimo savikainos koregavimu.

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

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

- 36 Įsigyjantis ūkio subjektas įsigijimo datą turi paskirstyti verslo sujungimo sąnaudas pripažindamas tikrąją vertę tą datą įgyjamo ūkio subjekto identifikuojamą turtą, įsipareigojimus ir neapibrėžtuosius įsipareigojimus, kurie atitinka 37 straipsnyje išdėstytus pripažinimo kriterijus, išskyrus ilgalaikį turtą (ar perleidžiamą turto grupę), skirtą parduoti pagal 5-ąją TFAS *Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla*, ir kuris turi būti apskaitomas tikrąją vertę atėmus pardavimo sąnaudas. Bet kokie skirtumai tarp verslo jungimo savikainos ir įsigyjančiam ūkio subjektui priklausančios identifikuojamo turto, įsipareigojimų ir neapibrėžtų įsipareigojimų grynosios tikrosios vertės dalies įtraukiami į apskaitą pagal 51–57 straipsnius.
- 37 Įsigyjantis ūkio subjektas įsigijimo dieną turi atskirai pripažinti įsigyjamo ūkio subjekto identifikuojamą turtą, įsipareigojimus ir neapibrėžtuosius įsipareigojimus tik tuo atveju, jeigu įsigijimo metu jie atitinka požymius:
- a) yra tikėtina, kad visa su šiuo turtu, išskyrus *nematerialųjį turtą*, susijusi būsimoji ekonominė nauda atiteks įsigyjančiam ūkio subjektui, o šio turto tikrąją vertę galima patikimai nustatyti;
 - b) įsipareigojimo, išskyrus neapibrėžtąjį įsipareigojimą, atveju tikėtina, kad ekonominę naudą teikiančių išteklių išmokų reikės įsipareigojimui padengti, o šio įsipareigojimo tikrąją vertę galima patikimai nustatyti;
 - c) nematerialiojo turto arba neapibrėžtojo įsipareigojimo atveju – kad jų tikrąsias vertes galima patikimai nustatyti.
- 38 Įsigyjamo ūkio subjekto pelną ir nuostolius, patiriamus po įsigijimo, įsigyjantis ūkio subjektas turi įtraukti į savo pelno (nuostolių) ataskaitą, įskaitant įsigyjamo ūkio subjekto pajamas ir sąnaudas, nustatytas pagal verslo jungimo išlaidas, kurias patyrė įsigyjantis ūkio subjektas. Pavyzdžiui, su įsigyjamo ūkio subjekto nudėvimuoju turtu susijusios nusidėvėjimo sąnaudos, po įsigijimo įtrauktos į įsigyjancio ūkio subjekto pelno (nuostolių) ataskaitą, turi būti nustatomos remiantis to nudėvimą turto tikrosiomis vertėmis įsigijimo dieną, t. y. jų savikaina, priklausančia įsigyjančiam ūkio subjektui.
- 39 Pirkimo metodas pradedamas taikyti nuo įsigijimo dienos, kai įsigyjančiam ūkio subjektui perduodama įsigyjamo ūkio subjekto kontrolė. Kadangi kontrolė yra galia valdyti ūkio subjekto arba verslo finansinę ir veiklos politiką, siekiant naudoti iš jo veiklos, prieš perduodant kontrolę įsigyjančiam ūkio subjektui teisiniu požiūriu nebūtina sanderį užbaigti. Nustatant datą, kada įsigyjantis ūkio subjektas perėmė kontrolę, reikia atsižvelgti į visus su verslo jungimu susijusius faktus ir aplinkybes.
- 40 Kadangi įsigyjantis ūkio subjektas pripažįsta įsigyjamo ūkio subjekto identifikuojamą turtą, įsipareigojimus ir neapibrėžtuosius įsipareigojimus, atitinkančius 37 straipsnyje pateiktus pripažinimo kriterijus, jų tikrąją vertę įsigijimo dieną, bet kokia mažumos dalis įsigyjamame ūkio subjekte nurodoma kaip mažumai priklausanti tų straipsnių grynosios tikrosios vertės proporcinga dalis. Nurodymai, kaip nustatyti įsigyjamo ūkio subjekto identifikuojamo turto, įsipareigojimų ir neapibrėžtųjų įsipareigojimų tikrąsias vertes siekiant paskirstyti verslo jungimo savikainą, pateikiami B priedo B16 ir B17 straipsniuose.

Įsigyjamo ūkio subjekto identifikuojamas turtas ir įsipareigojimai

- 41 Pagal 36 straipsnį įsigyjantis ūkio subjektas atskirai pripažįsta verslo jungimo savikainos paskirstymo dalimi tik tą įsigyjamo ūkio subjekto identifikuojamą turtą, įsipareigojimus ir neapibrėžtuosius įsipareigojimus, kurie jau egzistavo įsigijimo metu ir kurie atitinka 37 straipsnyje pateiktus pripažinimo reikalavimus. Todėl:
- a) įsipareigojimus dėl įsigyjamo ūkio subjekto veiklos nutraukimo arba apribojimo įsigyjantis ūkio subjektas turi pripažinti jungimo savikainos paskirstymo dalimi tik tada, kai įsigyjamas ūkio subjektas įsigijimo dieną turi restruktūrizavimo įsipareigojimą, pripažintą pagal 37-ąją TAS *Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas*; ir

- b) paskirstydamas verslo jungimo savikainą, įsigyjantis ūkio subjektas būsimųjų nuostolių arba kitų išlaidų, kurias tikimasi patirti dėl verslo jungimo, neturi pripažinti įsipareigojimų.

- 42 Atsiskaitymas, kurį pagal sutartį ūkio subjektas turi atlikti, pavyzdžiui, savo darbuotojams arba tiekėjams tuo atveju, jeigu jis būtų įsigijamas sujungiant verslą, yra ūkio subjekto dabartinis įsipareigojimas, laikomas neapibrėžtuju įsipareigojimu tol, kol tampa aišku, kad verslo jungimas bus įvykdytas. Sutartinį įsipareigojimą ūkio subjektas pripažįsta įsipareigojimu pagal 37-ąją TAS tada, kai tampa tikėtina, jog verslo jungimas bus įvykdytas, o įsipareigojimą bus galima patikimai įvertinti. Todėl, įvykdžius verslo jungimą, šį įsigijamo ūkio subjekto įsipareigojimą įsigyjantis ūkio subjektas pripažįsta jungimo savikainos paskirstymo dalimi.
- 43 Tačiau įsigijamo ūkio subjekto restruktūrizavimo planas, kuris įvykdomas tik tuo atveju, jeigu ūkio subjektas įsigijamas sujungiant verslą, iki verslo jungimo nėra dabartinis įsigijamo ūkio subjekto įsipareigojimas. Šis planas iki verslo sujungimo nėra įsigijamo ūkio subjekto neapibrėžtasis įsipareigojimas, nes tai nėra dėl praeities įvykio galinti atsirasti prievolė, kurios buvimą patvirtins tikrai vienas arba daugiau įvyksiančių (ar neįvyksiančių) įsigijamo ūkio subjekto nevisiškai kontroliuojamų neapibrėžtųjų būsimų įvykių. Todėl įsigyjantis ūkio subjektas tokių restruktūrizavimo planų įsipareigojimų nepripažįsta verslo jungimo savikainos paskirstymo dalimi.
- 44 Identifikuojamam turtui ir įsipareigojimams, pripažįstamiems pagal 36 straipsnį, priskiriamas visas įsigijamo ūkio subjekto turtas ir įsipareigojimai, kuriuos įsigyjantis ūkio subjektas perka arba prisiima, įskaitant visą jo finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus. Minėtam turtui ir įsipareigojimams taip pat priskiriamas turtas ir įsipareigojimai, kurie anksčiau nebuvo parodyti įsigijamo ūkio subjekto finansinėse ataskaitose todėl kad, pavyzdžiui, iki įsigijimo jie neatitiko pripažinimo reikalavimų. Pavyzdžiui, mokesčių nauda, kylanti iš įsigijamo ūkio subjekto mokesčių nuostolių, kurios šis ūkio subjektas iki verslo jungimo nepripažino, turi būti pripažinta apskaitytinu turtu pagal 36 straipsnį, jeigu tikėtina, kad įsigyjantis ūkio subjektas būsimaisiais laikotarpiais gaus apmokestinamąjį pelną, kurio atžvilgiu bus galima panaudoti nepripažintą mokesčių naudą.

Įsigijamo ūkio subjekto nematerialusis turtas

- 45 Pagal 37 straipsnį įsigyjantis ūkio subjektas atskirai pripažįsta įsigijamo ūkio subjekto nematerialųjį turtą įsigijimo datą tik tada, jeigu tas turtas atitinka 38-ajame TAS *Nematerialusis turtas* pateiktą nematerialiojo turto apibrėžimą ir jeigu jo tikrąją vertę galima patikimai nustatyti. Tai reiškia, kad įsigijamo ūkio subjekto vykdomus tyrimų ir plėtros darbus įsigyjantis ūkio subjektas pripažįsta turtu atskirai nuo prestižo, jeigu tas projektas atitinka nematerialiojo turto apibrėžimą, o jo tikrąją vertę galima patikimai nustatyti. 38-ajame TAS pateikiami nurodymai, kaip išsiaiškinti, ar jungiant verslą įsigyto nematerialiojo turto tikrąją vertę galima patikimai apskaičiuoti.
- 46 Nepiniginis turtas, neturintis fizinės formos, turi būti identifikuojamas dėl to, kad atitiktų nematerialiojo turto apibrėžimą. Pagal 38-ąją TAS turtas atitinka nematerialiojo turto apibrėžime pateiktus identifikavimo kriterijus tik tada, jeigu jis:
- a) gali būti išskirtas, t. y. gali būti atskirtas arba atidalintas nuo ūkio subjekto ir parduodamas, perleidžiamas, licencijuojamas, nuomojamas arba juo gali būti pasikeičiama tiek juo vienu, tiek ir kartu su susijusia sutartimi, turtu arba įsipareigojimu; arba
- b) atsiranda dėl sutartinių arba kitokių juridinių teisių, neatsižvelgiant į tai, ar tas teises galima perleisti arba atskirti nuo ūkio subjekto ar nuo kitų teisių ir įsipareigojimų.

Įsigijamo ūkio subjekto neapibrėžtieji įsipareigojimai

- 47 37 straipsnyje nurodoma, kad įsigyjantis ūkio subjektas atskirai pripažįsta verslo jungimo savikainos paskirstymo dalimi tik tą įsigijamo ūkio subjekto neapibrėžtąjį įsipareigojimą, kurio tikrąją vertę galima patikimai nustatyti. Jei jo tikrosios vertės patikimai nustatyti negalima:
- a) tai turi įtakos sumai, kuri pripažįstama prestižu arba apskaitoma pagal 56 straipsnį; ir
- b) įsigyjantis ūkio subjektas turi atskleisti informaciją apie tą neapibrėžtąjį įsipareigojimą, kurios reikalauja 37-asis TAS.

Nurodymai, kaip nustatyti neapibrėžtojo įsipareigojimo tikrąją vertę, pateikiami B priedo B16 straipsnio 1 punkte.

- 48 Po pirminio pripažinimo įsigyjantis ūkio subjektas turi vertinti neapibrėžtuosius įsipareigojimus, atskirai pripažintus pagal 36 straipsnį, didesniąją iš šių sumų:
- a) suma, kuri būtų pripažinta pagal 37-ąją TAS;

b) suma, iš pradžių pripažinta atėmus, jei būtina, sukauptos amortizacijos sumą, pripažįstama pagal 18-ąją TAS Pajamos.

49 48 straipsnyje pateiktas reikalavimas netaikomas sutartims, apskaitomoms pagal 39-ąją TAS. Tačiau paskolų išpareigojimai, neįtraukti pagal 39-ąją TAS ir kurie nėra išpareigojimai suteikti paskolas mažesnėmis palūkanomis negu rinkos palūkanų normos, į apskaitą yra įtraukiami kaip išigyjamo ūkio subjekto neapibrėžtieji išpareigojimai, jeigu išigyjimo datą nesitikiama, kad išpareigojimą reikės padengti ekonomine naudą teikiančiais ištekliais, arba jeigu išpareigojimo sumos negalima patikimai įvertinti. Pagal 37 straipsnį toks paskolos išpareigojimas pripažįstamas atskirai kaip verslo jungimo savikainos paskirstymo dalis tik tada, jeigu šio išpareigojimo tikrąją vertę galima patikimai nustatyti.

50 Neapibrėžtieji išpareigojimai, atskirai pripažinti kaip verslo jungimo savikainos paskirstymo dalis, nėra priskiriami 37-ojo TAS taikymo sričiai. Tačiau išgyjantis ūkio subjektas turi atskleisti informaciją apie šiuos neapibrėžtuosius išpareigojimus, kaip reikalauja 37-asis TAS, kiekvienos atidėjinių klasės atžvilgiu.

Prestižas

51 Išgyjantis ūkio subjektas išigyjimo dieną turi:

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

b) iš pradžių tą prestižą įvertinti jo savikaina, kuri yra skirtumas verslo jungimo savikainos ir išgyjančiam ūkio subjektui priklausančios identifikuojamo turto, išpareigojimų ir neapibrėžtųjų išpareigojimų, pripažintų pagal 36 straipsnį, grynosios tikrosios vertės skirtumas.

52 Prestižas, įgytas jungiant verslą, yra išgyjančio ūkio subjekto įnašas tikintis būsimos ekonominės naudos iš turto, kuris negali būti atskirtas ir atskirai pripažįstamas.

53 Jei išigyjamo ūkio subjekto identifikuojamas turtas, išpareigojimai arba neapibrėžtieji išpareigojimai neatitinka 37 straipsnyje pateiktų atskiros pripažinimo išigyjimo dieną kriterijų, tai turi įtakos sumai, kuri yra pripažįstama prestižu (arba apskaitoma pagal 56 straipsnį). Taip yra todėl, kad prestižas yra vertinamas kaip verslo jungimo likvidacinė vertė, pripažinus išigyjamo ūkio subjekto identifikuojamą turtą, išpareigojimus ir neapibrėžtuosius išpareigojimus.

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

55 Prestižas, įgytas jungiant verslą, neturi būti amortizuojamas. Šį prestižą išgyjantis ūkio subjektas turi tikrinti dėl vertės sumažėjimo kiekvienais metais arba dažniau, jeigu yra įvykių arba pokyčių, rodančių, kad prestižo vertė galėjo sumažėti pagal 36-ąją TAS *Turto vertės sumažėjimas*.

Suma, kuria išgyjančiam ūkio subjektui priklausanti išigyjamo ūkio subjekto identifikuojamo turto, išpareigojimų ir neapibrėžtųjų išpareigojimų grynosios tikrosios vertės dalis viršija verslo jungimo savikainą

56 Jei išgyjančiam ūkio subjektui priklausanti turto, išpareigojimų ir neapibrėžtųjų išpareigojimų, pripažintų pagal 36 straipsnį, grynosios tikrosios vertės dalis viršija verslo jungimo savikainą, išgyjantis ūkio subjektas:

a) iš naujo nustato ir įvertina išigyjamo ūkio subjekto turtą, išpareigojimus ir neapibrėžtuosius išpareigojimus, verslo jungimo savikainą; ir

b) po šio pakartotinio įvertinimo likusį skirtumą nedelsiant pripažįsta pelnu arba nuostoliu.

57 Pelną, pripažintą pagal 56 straipsnį, gali sudaryti vienas arba keli iš šių komponentų:

a) verslo jungimo savikainos arba išigyjamo ūkio subjekto turto, išpareigojimų arba neapibrėžtųjų išpareigojimų tikrosios vertės vertinimo klaidos. Išigyjamo ūkio subjekto patiriamos būsimosios išlaidos, kurios buvo klaidingai parodytos išigyjamo ūkio subjekto turto, išpareigojimų arba neapibrėžtųjų išpareigojimų tikrojoje vertėje, gali būti atsiradusios dėl tokių klaidų;

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

- c) pirkimas mažesne negu rinkos kaina.

Etapais vykdomas verslo jungimas

- 58 Verslo jungimas gali būti susijęs su daugiau negu vienu mainų sandoriu, pavyzdžiui, tada, kai jis atliekamas etapais vykdant akcijų pirkimus. Tokiu atveju, norint nustatyti su mainų sandoriu susijusio prestižo sumą, kiekvieną mainų sandorį išsigyjantis ūkio subjektas apskaito atskirai naudodamas sandorio savikainą ir tikrąją vertę kiekvieno mainų sandorio datą. Tai pasiekama nuosekliai lyginant kiekvieno etapo atskirų investicijų savikainą su išsigyjančiam ūkio subjektui priklausančia išsigyjamą ūkio subjekto identifikuojamo turto ir išpareigojimų bei neapibrėžtųjų išpareigojimų tikrųjų verčių dalimi.
- 59 Kai verslo jungimas yra susijęs su daugiau negu vienu mainų sandoriu, išsigyjamą ūkio subjekto identifikuojamo turto, išpareigojimų ir neapibrėžtųjų išpareigojimų tikrosios vertės gali skirtis kiekvieno mainų sandorio dieną. Kadangi:
- a) išsigyjamą ūkio subjekto identifikuojamas turtas, išpareigojimai ir neapibrėžtieji išpareigojimai perskaiciuojami į jų tikrąsias vertes kiekvieno mainų sandorio datą, siekiant nustatyti su kiekvienu mainų sandoriu susijusio prestižo sumą; ir
 - b) išsigyjamą ūkio subjekto identifikuojamą turtą, išpareigojimus ir neapibrėžtuosius išpareigojimus išsigyjantis ūkio subjektas turi pripažinti jų tikrosiomis vertėmis įsigijimo dieną,

kiekvienas minėtos tikrosios vertės pataisymas, susijęs su išsigyjančio ūkio subjekto anksčiau turėta dalimi, yra laikomas perkainojimu ir taip įtraukiamas į apskaitą. Tačiau, kadangi poreikis atlikti šį perkainojimą atsiranda, kai išsigyjantis ūkio subjektas pirmą kartą pripažįsta išsigyjamą ūkio subjekto turtą, išpareigojimus ir neapibrėžtuosius išpareigojimus, tai nereiškia, kad išsigyjantis ūkio subjektas nusprendė taikyti apskaitos politiką, pagal kurią minėti straipsniai būtų perkainojami po pirminio pripažinimo, pavyzdžiui, pagal 16-ąją TAS *Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai*.

- 60 Prieš sandorio pripažinimą verslo jungimu, jis gali atitikti investicijos į asocijuotąją įmonę kriterijus, jo apskaitai gali būti taikomas nuosavybės metodas ir 28-asis TAS *Investicijos į asocijuotąsias įmones*. Tokiu atveju investicijos objekto grynojo turto tikrosios vertės kiekvieno mainų sandorio dieną jau bus anksčiau nustatytos pagal nuosavybės metodą.

Laikina pirminė apskaita

- 61 Pirmą kartą verslo jungimą registruojant apskaitoje, išsigyjamą ūkio subjekto turtas, išpareigojimai ir neapibrėžtieji išpareigojimai įvertinami tikrosiomis vertėmis ir apskaičiuojama jungimo savikaina.
- 62 Verslo jungimo apskaita yra tik laikina ir tvarkoma kol baigsis jungimo vykdymo laikotarpis, išsigyjamą ūkio subjekto turtas, išpareigojimai arba neapibrėžtieji išpareigojimai įvertinti tikrosiomis vertėmis arba jungimo savikaina gali būti nustatyta tik laikinai, išsigyjantis ūkio subjektas jungimą apskaito naudodamas šias laikinas vertes. Bet kokius šių laikinųjų verčių koregavimus išsigyjantis ūkio subjektas daro užbaigdamas pirminę apskaitą:
- a) per dvyliką mėnesių nuo įsigijimo datos; ir
 - b) nuo įsigijimo datos. Todėl:
 - i) turto, išpareigojimo arba neapibrėžtojo išpareigojimo balansinė vertė, pripažinta arba pakoreguota užbaigiant pirminę apskaitą, turi būti skaičiuojama taip, tarsi jų tikroji vertė įsigijimo dieną būtų buvusi pripažinta šią dieną;
 - ii) prestižas ar bet koks pelnas, pripažintas pagal 56 straipsnį, nuo įsigijimo dienos turi būti koreguotas pagal sumą, lygią turto, išpareigojimo arba neapibrėžtojo išpareigojimo, kurie yra pripažinti arba koreguojami, tikrajai vertei įsigijimo dieną;
 - iii) lyginamoji informacija, pateikiama apie laikotarpius iki pirminės verslo jungimo apskaitos užbaigimo, turi būti pateikiama taip, tarsi pirminė apskaita būtų užbaigta įsigijimo dieną. Taip pat pateikiama informacija apie visą papildomą nusidėvėjimą, amortizaciją ar kitą pelno arba nuostolio poveikį, pripažintą užbaigiant pirminę apskaitą.

Koregavimai užbaigus pirmą apskaitą

- 63 Išskyrus 33, 34 ir 65 straipsnių nurodymus, pirminės verslo jungimo apskaitos koregavimai, užbaigus šią apskaitą, turi būti pripažįstami tik tuo atveju, kai reikia ištaisyti klaidą pagal 8-ąją TAS Apskaitos politiką, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos. Užbaigus pirmą verslo jungimo apskaitą, šios apskaitos pakoregavimai neturi būti pripažįstami kaip apskaitinių įvertinimų keitimų poveikiu. Remiantis 8-uoju TAS, apskaitinių įvertinimų keitimo poveikis turi būti pripažįstamas einamuoju ir būsima laikotarpiu.
- 64 8-ajame TAS reikalaujama, kad ūkio subjektas klaidos taisymą apskaitoje pateiktų retrospektyviai, ir, patikslinęs laikotarpį, kada buvo padaryta klaida, lyginamąją informaciją, finansines ataskaitas pateiktų taip, tarsi klaidos nebūtų buvę. Todėl įsigyjamo ūkio subjekto turto, įsipareigojimo arba neapibrėžtojo įsipareigojimo balansinė vertė, pripažinta arba koreguota taisant klaidą, turi būti skaičiuojama taip, tarsi jų tikroji vertė arba pakoreguota tikroji vertė įsigijimo datą būtų buvusi pripažinta nuo šios datos. Prestižas arba bet koks pelnas, pripažintas praėjusį laikotarpį pagal 56 straipsnį, turi būti retrospektyviai koreguojamas suma, lygia turto, įsipareigojimo arba neapibrėžtojo įsipareigojimo, kurie yra pripažįstami (ar koreguojami), tikrajai vertei (arba koreguotajai tikrajai vertei) įsigijimo datą.

Atidėtojo mokesčio turto pripažinimas po pirminės apskaitos užbaigimo

- 65 Jei tikėtina nauda dėl įsigyjamo ūkio subjekto pajamų mokesčių, perkeliama vėlesniems laikotarpiams, arba kito atidėtojo mokesčio turto neatitinka 37 straipsnyje pateiktų atskiros pripažinimo kriterijų tada, kai verslo jungimas pirmą kartą įtraukiamas į apskaitą, bet yra gaunama vėliau, įsigijantis ūkio subjektas turi šią naudą pripažinti pajamomis pagal 12-ąją TAS *Pelno mokesčiai*. Be to, įsigijantis ūkio subjektas turi:
- a) sumažinti prestižo balansinę vertę iki sumos, kuri būtų pripažinta, jeigu atidėtojo mokesčio turtas būtų buvęs pripažintas turtu nuo įsigijimo datos; ir
 - b) prestižo balansinės vertės sumažėjimą pripažinti sąnaudomis.

Tačiau dėl šios procedūros neturi atsirasti skirtumo, o taip pat negali padidėti bet koks pelnas, anksčiau pripažintas pagal 56 straipsnį.

ATSKLEIDIMAS

- 66 Įsigijantis ūkio subjektas turi pateikti informaciją, kuri leistų jo finansinių ataskaitų informacijos vartotojams įvertinti pobūdį bei finansinį poveikį verslo jungimų, kurie buvo įvykdyti:
- a) per ataskaitinį laikotarpį;
 - b) po balanso datos, bet iki datos, kai ūkio subjektas įgaliotas paskelbti finansines ataskaitas.
- 67 Laikydamasis 66 straipsnio a punkte pateikto principo, apie kiekvieną per ataskaitinį laikotarpį įvykdytą verslo jungimą įsigijantis ūkio subjektas turi atskleisti šią informaciją:
- a) besijungiančių ūkio subjektų arba verslų pavadinimus ir aprašymus;
 - b) įsigijimo datą;
 - c) įgytų nuosavybės priemonių, suteikiančių balsavimo teisę, procentinę dalį;
 - d) jungimo savikainą ir jos sudedamųjų dalių aprašymą, įskaitant bet kokias su jungimu susijusias išlaidas. Kai nuosavybės priemonės yra išleistos arba išleistinos kaip savikainos dalis, taip pat reikia atskleisti:
 - i) išleistų arba išleistinų nuosavybės priemonių skaičių; ir
 - ii) šių priemonių tikrąją vertę ir pagrindą jai nustatyti. Jei mainų datą nėra viešai paskelbtos nuosavybės priemonių kainos, turi būti nurodomos tikrajai vertei nustatyti panaudotos svarbios prielaidos. Jei mainų datą nuosavybės priemonių kaina buvo viešai paskelbta, tačiau nustatant verslo jungimo savikainą ja nebuvo remiamasi, tai būtina nurodyti kartu su: priežastimis, dėl kurių paskelbta kaina nebuvo naudojama; metodu ir svarbiomis prielaidomis, kuriomis remiantis buvo nustatyta nuosavybės priemonių vertė ir nuosavybės priemonių viešai paskelbtosios kainos ir šios priemonės nustatytos vertės skirtumo suma;
 - e) bet kokios veiklos, kurią ūkio subjektas, sujungęs verslą, yra nusprendęs perleisti, detales;

- f) įsigijimo datą pripažintas kiekvienos įsigyjamo ūkio subjekto turto, įsipareigojimų ir neapibrėžtųjų įsipareigojimų grupės sumas ir, jeigu įmanoma, kiekvienos iš šių grupių balansines vertes, nustatytas remiantis TFAS prieš pat verslo jungimą. Jei šito atskleisti neįmanoma, būtina nurodyti šį faktą, kartu pateikiant paaiškinimą, kodėl taip yra;
- g) bet kokio pelno arba nuostolio pagal 56 straipsnį sumos pasikeitimą ir pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnių eilutę, į kurią perviršis įtrauktas;
- h) savikainai turėjusių įtakos veiksnių, dėl kurių pripažintas prestižas, aprašymą – kiekvieno nematerialiojo turto straipsnio, kuris buvo pripažįstamas kartu su prestižu, aprašymą ir paaiškinimą, kodėl nebuvo galima patikimai nustatyti nematerialiojo turto tikrosios vertės – arba bet kokio sumų skirtumo, pripažinto pelnu arba nuostoliu pagal 56 straipsnį, pobūdžio aprašymą;
- i) įsigyjamo ūkio subjekto pelno arba nuostolio sumą nuo įsigijimo datos, įtrauktą į įsigyjančio ūkio subjekto ataskaitinio laikotarpio pelną arba nuostolį, jeigu ją atskleisti įmanoma. Jei šito atskleisti neįmanoma, būtina nurodyti šį faktą, kartu pateikiant paaiškinimą, kodėl taip yra.
- 68 Informacija, kurią reikalaujama atskleisti pagal 67 straipsnį, apie per ataskaitinį laikotarpį įvykdytus visus nereikšmingus verslo jungimus, pateikiama bendrai.
- 69 Jei ataskaitinį laikotarpį įvykdyto verslo jungimo pirminė apskaita buvo laikina, kaip nurodyta 62 straipsnyje, tai turi būti atskleidžiama kartu pateikiant paaiškinimą, kodėl šis atvejis yra būtent toks.
- 70 Laikydamasis 66 straipsnio a punkte pateikto principo, įsigyjantis ūkio subjektas turi atskleisti šią informaciją (išskyrus atvejus, kai to padaryti neįmanoma):
- a) sujungtojo ūkio subjekto pajamas, gautas per laikotarpį, taip, tarsi visų verslo jungimų, įvykdytų per laikotarpį, įsigijimų data būtų buvusi laikotarpio pradžios data;
- b) sujungtojo ūkio subjekto pelną arba nuostolį, gautą per laikotarpį, taip, tarsi visų verslo jungimų, įvykdytų per laikotarpį, įsigijimų data būtų buvusi laikotarpio pradžios data.
- Jei šios informacijos atskleisti neįmanoma, tai nurodoma paaiškinant, kodėl taip yra.
- 71 Laikydamasis 66 straipsnio b punkte pateikto principo, įsigyjantis ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, kurią pagal 67 straipsnį reikalaujama pateikti apie kiekvieną verslo jungimą, įvykdytą po balanso datos, bet prieš finansinių ataskaitų patvirtinimą, išskyrus atvejus, kai šios informacijos pateikti neįmanoma. Jei šios informacijos atskleisti būtų neįmanoma, būtina tai nurodoma paaiškinant, kodėl taip yra.
- 72 Įsigyjantis ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, kuri leistų jo finansinių ataskaitų vartotojams įvertinti pelno, nuostolių, klaidų taisymų ir kitų koregavimų, pripažįstamų dabartinį laikotarpį ir susijusių su verslo jungimais, įvykdytais dabartiniu arba praėjusiais ataskaitiniais laikotarpiais, finansinį poveikį.
- 73 Laikydamasis 72 straipsnyje pateikto principo, įsigyjantis ūkio subjektas turi atskleisti šią informaciją:
- a) sumą ir paaiškinimą viso per ataskaitinį laikotarpį gauto pelno arba pripažinto nuostolio, kuris:
- i) susijęs su ataskaitiniu arba praėjusiais ankstesniais laikotarpiais įvykdyto verslo jungimo metu pripažįstamu įsigytu turtu, prisiimtais įsipareigojimais arba neapibrėžtais įsipareigojimais; ir
- ii) ir kurio dydis, pobūdis arba dažnumas yra tokie, kad atskleidimas yra būtinas dėl to, kad būtų nustatyta sujungtojo ūkio subjekto finansinė padėtis;
- b) laikinųjų verčių koregavimų, pripažintų per ataskaitinį laikotarpį, sumas ir paaiškinimus, jeigu pirminė verslo jungimo, įvykdyto praėjusį laikotarpį, apskaita laikotarpio pabaigoje buvo tik laikina;
- c) informaciją apie klaidų taisymus, kurią pagal 8-ąjį TAS reikalaujama atskleisti apie bet koki įsigyjamo ūkio subjekto pripažįstamą turtą, įsipareigojimus arba neapibrėžtuosius įsipareigojimus, arba verčių, priskiriamų straipsniams, kuriuos įsigyjantis ūkio subjektas pripažįsta dabartinį ataskaitinį laikotarpį pagal 63 ir 64 straipsnius, pokyčius.
- 74 Ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, kuri leistų jo finansinių ataskaitų vartotojams įvertinti prestižo balansinės vertės pasikeitimus per laikotarpį.

- 75 Laikydamasis 74 straipsnyje pateikto principo, ūkio subjektas turi atskleisti prestižo balansinės vertės ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje sutikrinimą, atskirai parodydamas:
- a) bendrą sumą ir sukauptus nuostolius dėl vertės sumažėjimo laikotarpio pradžioje;
 - b) papildomą prestižą, pripažintą per ataskaitinį laikotarpį, išskyrus prestižą, įtrauktą į perleidžiamą grupę, kuri įsigijimo metu atitinka kriterijus, kad būtų laikoma turtu, skirtu parduoti pagal 5-ąją TFAS;
 - c) koregavimus, atsirandančius tą laikotarpį dėl atidėtojo mokesčio turto vėlesnio pripažinimo pagal 65 straipsnį;
 - d) prestižą, įtrauktą į perleidžiamą grupę, skirtą parduoti pagal 5-ąją TFAS, ir prestižą, nepripažintą per laikotarpį, ir neįtrauktą į perleidžiamą grupę, skirtą parduoti;
 - e) nuostolius dėl vertės sumažėjimo per tą laikotarpį pagal 36-ąją TAS;
 - f) grynuosius valiutų keitimo skirtumus, susidarancius per laikotarpį pagal 21-ąją TAS *Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka*;
 - g) bet kokius kitus balansinės vertės pokyčius per laikotarpį; ir
 - h) bendrą sumą ir sukauptus nuostolius dėl vertės sumažėjimo laikotarpio pabaigoje.
- 76 Be informacijos, kurią ūkio subjektas turi atskleisti pagal 75 straipsnio e punktą, jis turi atskleisti informaciją apie prestižo atsiperkamąją vertę ir jo vertės sumažėjimą pagal 36-ąją TAS.
- 77 Jei koku nors atveju informacija, kurią reikalaujama atskleisti pagal šį TFAS, neatitinka 66, 72 ir 74 straipsniuose nurodytų tikslų, ūkio subjektas turi pateikti tokią papildomą informaciją, kuri leistų pasiekti minėtus tikslus.

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS IR ĮSIGALIOJIMO DATA

- 78 Išskyrus 85 straipsnyje nurodytas išimtis, šis TFAS turi būti taikomas verslo jungimų, kurių sutarties data – 2004 m. kovo 31 d. arba vėlesnė, apskaitai. Šis TFAS taip pat taikomas:
- a) prestižo, atsirandančio dėl verslo jungimo, kurio sutarties data – 2004 m. kovo 31 d. ar vėlesnė, apskaitai; arba
 - b) bet kokios įsigyjančiam ūkio subjektui priklausančios įsigyjamą ūkio subjekto turto, įsipareigojimų ir neapibrėžtųjų įsipareigojimų grynosios tikrosios vertės dalies, viršijančios verslo jungimo, kurio sutarties data – 2004 m. kovo 31 d. arba vėlesnė, savikainą, apskaitai.

Pripažintas prestižas

- 79 Ūkio subjektas šį TFAS turi taikyti perspektyviai nuo ataskaitinio laikotarpio, prasidedančio 2004 m. kovo 31 d. arba vėliau, prestižui, įgytam verslo jungimo, kurio sutarties data – iki 2004 m. kovo 31 d., metu ir prestižui, atsirandančiam dėl dalies bendrai kontroliuojamoje įmonėje, kuri buvo įsigyta iki 2004 m. kovo 31 d. ir yra apskaitoma taikant proporcingo konsolidavimo metodą. Todėl ūkio subjektas turi:
- a) nuo ataskaitinio laikotarpio, prasidedančio 2004 m. kovo 31 d. arba vėliau, pradžios šio prestižo neamortizuoti;
 - b) ataskaitinio laikotarpio, prasidedančio 2004 m. kovo 31 d. arba vėliau, pradžioje eliminuoti susijusios sukauptos amortizacijos balansinę vertę kartu su atitinkamu prestižo sumažėjimu;
 - c) ir nuo ataskaitinio laikotarpio, prasidedančio 2004 m. kovo 31 d. arba vėliau, pradžios tikrinti galimą prestižo vertės sumažėjimą pagal 36-ąją TAS (persvarstytą 2004 m.).
- 80 Jei ūkio subjektas anksčiau pripažino prestižą kaip atskaitymą iš nuosavybės, jis neturi šio prestižo pripažinti pelnu arba nuostoliu, kai perleidžia verslo dalį arba visą verslą, su kuriuo tas prestižas siejamas, arba kai sumažėja pinigų kuriančio vieneto, su kuriuo prestižas siejamas, vertė.

Pripažintas neigiamas prestižas

- 81 Neigiamo prestižo balansinė vertė ataskaitinio laikotarpio, prasidedančio 2004 m. kovo 31 d. arba vėliau, pradžioje, atsiradusio dėl:
- verslo jungimo, kurio sutarties data – iki 2004 m. kovo 31 d.;
 - arba dalies bendrai kontroliuojamoje įmonėje, įsigytoje iki 2004 m. kovo 31 d. ir apskaitomoje taikant proporcingo konsolidavimo metodą,

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

Pripažintas nematerialusis turtas

- 82 Nematerialiojo turto straipsnio, kuris:
- buvo įsigytas verslo jungimo, kurio sutarties data iki 2004 m. kovo 31 d., metų;
 - arba atsiranda dėl dalies bendrai kontroliuojamoje įmonėje, kuri buvo įsigyta iki 2004 m. kovo 31 d. ir apskaitoma taikant proporcingo konsolidavimo metodą,

balansinė vertė turi būti perkeliama į prestižą ataskaitinio laikotarpio, prasidedančio 2004 m. kovo 31 d. arba vėliau, pradžioje, jeigu nematerialusis turtas tą datą neatitinka pripažinimo kriterijų, pateiktų 38-ajame TAS (persvarstyame 2004 m.).

Nuosavybės metodu apskaitomos investicijos

- 83 Investicijoms, įvertinamoms taikant nuosavybės metodą ir įsigytoms 2004 m. kovo 31 d. ar vėliau, ūkio subjektas turi taikyti šį TFAS, apskaičiuodamas:
- bet kokią įsigytą prestižą, kuris yra įtraukiamas į šios investicijos balansinę vertę. Todėl šio sąlyginio prestižo amortizacija neįtraukiama į ūkio subjektui priklausančią investavimo objekto pelno arba nuostolių dalį;
 - bet kurią ūkio subjektui priklausančią investavimo objekto pripažįstamo turto, išpareigojimų ir neapibrėžtųjų išpareigojimų dalį, kuri viršija investicijos vertę, ir kuri yra įtraukta į investicijos balansinę vertę. Todėl ūkio subjektas, įsigydamas investiciją nustato jam priklausančią investavimo objekto pelno arba nuostolių dalį ir įtraukia į pajamas sumą, viršijančią investicijos vertę.
- 84 Investicijoms, kurios apskaitomos taikant nuosavybės metodą ir įsigytos 2004 m. kovo 31 d. arba vėliau:
- ūkio subjektas taiko šį TFAS perspektyviai nuo ataskaitinio laikotarpio, prasidedančio 2004 m. kovo 31 d. arba vėliau, bet kokiam įgytam prestižui, įtrauktam į tos investicijos balansinę vertę. Todėl ūkio subjektas nuo tos datos šio prestižo amortizacijos neįtraukia į jam priklausančią investavimo objekto pelno arba nuostolių dalį;
 - ūkio subjektas turi nutraukti bet kokio neigiamo prestižo, įtraukto į tos investicijos ataskaitinio laikotarpio, prasidedančio 2004 m. kovo 31 d. arba vėliau, balansinę vertę, pripažinimą, atitinkamai pakoreguodamas nepaskirstytojo pelno pradinį likutį.

Ribotas retrospektyvus taikymas

- 85 Ūkio subjektas gali taikyti šio TFAS reikalavimus prestižui, turimam arba įgytam bet kada iki 78–84 straipsniuose nurodytų įsigaliojimo datų, taip pat verslo jungimams, įvykdytiems bet kurią datą iki straipsniuose nurodytų įsigaliojimo datų, jei:
- vertinimai ir kita informacija, reikalinga norint TFAS taikyti ankstesniems verslo jungimams, buvo gauta tuos jungimus pirmą kartą įtraukiant į apskaitą; ir
 - ūkio subjektas taip pat taiko 36-ąjį TAS (persvarstytą 2004 m.) ir 38-ąjį TAS (persvarstytą 2004 m.) perspektyviai nuo tos pačios datos, o vertinimus ir kitą informaciją, reikalingus norint šiuos standartus taikyti nuo tos datos, ūkio subjektas gavo anksčiau, todėl nereikia įvertinti iš naujo.

KITŲ NUTARIMŲ PANAIKINIMAS

- 86 Šis TFAS pakeičia 22-ąjį TAS *Verslo jungimai* (išleistas 1998 m.).

87 Šis TFAS pakeičia toliau išvardintus aiškinimus:

- a) NAK 9-ąjį aiškinimą *Verslo jungimai – klasifikavimas: įsigijimas arba interesų suvienijimas*;
- b) NAK 22-ąjį aiškinimą *Verslo jungimai – tikrųjų verčių ir pirmą kartą įtraukto į apskaitą prestižo vėlesnis patikslinimas*; ir
- c) NAK 28-ąjį aiškinimą *Verslo jungimai – nuosavybės vertybinių popierių „mainų data“ ir tikroji vertė*.

A priedas

Sąvokų apibrėžimai

Šis priedas yra neatskiriama šio standarto dalis.

Įsigijimo data	Data, kada įsigyjantis ūkio subjektas įgyja įsigyjamo ūkio subjekto kontrolę .
Sutarties data	Data, kada besijungiančios šalys pasiekia reikšmingą susitarimą, kuris, jeigu ūkio subjektas yra viešai listinguojamų įmonių sąraše, yra viešai paskelbiamas. Priverstinio perėmimo atveju anksčiausia data, kai pasiekiamas reikšmingas susitarimas tarp besijungiančių šalių, laikoma ta data, kada pakankamas įsigyjamo ūkio subjekto savininkų skaičius priima įsigyjancio ūkio subjekto pasiūlymą, pagal kurį jis perima įsigyjamo ūkio subjekto kontrolę .
Verslas	Integruotas vykdomos veiklos ir valdomo turto kompleksas su tikslu teikti: a) pelną investuotojams; arba b) mažesnes kainas ar kitą ekonominę naudą tiesiogiai ir proporcingai draudėjams arba dalininkams. Verslas paprastai susideda iš įnašų, šiems įnašams taikomų procesų ir gaunamos produkcijos, kuri yra arba bus naudojama pajamoms gauti. Jei perduodamas veiklos ir turto kompleksas turi prestižą , šis perduotas kompleksas turi būti laikomas verslu.
Verslo jungimas	Atskirų ūkio subjektų arba verslų sujungimas į vieną ataskaitas teikiantį ūkio subjektą .
Bendro pavaldumo ūkio subjektų ar verslo jungimas	Verslo jungimas , kada visus besijungiančius ūkio subjektus arba verslus tiek prieš verslo jungimą, tiek po jo kontroliuoja ta pati šalis arba šalys, ir ši kontrolė nėra laikina.
Neapibrėžtasis įsipareigojimas	Neapibrėžtasis įsipareigojimas, apibrėžtas 37-ajame TAS <i>Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas</i> , yra: a) dėl praeities įvykių galintis atsirasti įsipareigojimas, kurio buvimą patvirtins tik vienas arba daugiau įvyksiančių (arba neįvyksiančių) ne visiškai ūkio subjekto kontroliuojamų neapibrėžtų būsimųjų įvykių; arba b) dabartinis įsipareigojimas, atsirandantis dėl praeities įvykių, bet nepripažįstamas, nes: i) nėra tikėtina, kad šiam įsipareigojimui įvykdyti bus reikalingi ekonominę naudą teikiantys ištekliai; arba ii) įsipareigojimo suma negali būti pakankamai patikimai nustatyta.
Kontrolė	Teisė valdyti ūkio subjekto arba verslo finansinę ir veiklos politiką, siekiant gauti naudos iš šios veiklos.
Mainų data	Įsigijimo data , kada verslo jungimas įvykdomas vienu mainų sandoriu. Kada verslo jungimas apima daugiau negu vieną mainų sandorį, pavyzdžiui, kai įsigijimas atliekamas keliais akcijų pirkimo etapais, tada mainų data yra ta data, kai kiekviena atskira investicija yra įtraukiama į įsigyjancio ūkio subjekto finansines ataskaitas.

Tikroji vertė	Suma, už kurią gali būti apsieista turtu arba kuria gali būti užskaitytas tarpusavio išpareigojimas tarp nesusijusių šalių, ketinančių pirkti (parduoti) turtą arba užskaityti tarpusavio išpareigojimą.
Prestižas	Būsima ekonominė nauda, kurią tikimasi gauti iš turto, kurio neįmanoma atskirai identifikuoti ir atskirai pripažinti.
Nematerialusis turtas	Nematerialusis turtas, kaip apibrėžta 38-ajame TAS <i>Nematerialusis turtas</i> , yra atskiras nepiniginis turtas, neturintis fizinės formos.
Bendra įmonė	Įmonė, kaip apibrėžta 31-ajame TAS <i>Dalys bendrosė įmonėse</i> , kurios ekonominę veiklą pagal sutartį vykdo dvi arba daugiau šalių ir ta veikla yra bendrai kontroliuojama.
Mažumos dalis	Dukterinės įmonės veiklos rezultato arba grynojo turto dalis, priskirtina dalims, kurių patronuojanti įmonė nevaldo nei tiesiogiai, nei netiesiogiai per dukterines įmones .
Kolektyvinio investavimo ūkio subjektas	Ne investuotojų valdomas ūkio subjektas (įmonė), pvz., savidraudos draugija arba kooperatinis ūkio subjektas, kuris draudėjams arba dalyviams tiesiogiai ir proporcingai teikia mažesnes kainas arba kitą ekonominę naudą proporcingai jų turimoms dalims.
Patronuojanti įmonė	Įmonė, turinti vieną arba daugiau dukterinių įmonių .
Tikėtinas	Labiau galimas, negu negalimas.
Finansines ataskaitas teikiantis ūkio subjektas	Ūkio subjektas, kurio bendros paskirties finansinėse ataskaitose pateikta informacija vartotojai remiasi kaip jiems naudinga priimdami sprendimus dėl išteklių paskirstymo. Ataskaitas teikiančiu ūkio subjektu gali būti vienas ūkio subjektas arba grupė, kurią sudaro patronuojanti įmonė ir visos jos dukterinės įmonės .
Dukterinė įmonė	Ūkio subjektas (taip pat ir jungtinė įmonė, pvz., partnerystės principais valdoma organizacija), kontroliuojamas kito ūkio subjekto (patronuojančios įmonės).

B priedas

Papildomas taikymas

Šis priedas yra neatskiriama šio standarto dalis.

Atvirkštiniai įsigijimai

- B1. Kaip pažymėta 21 straipsnyje, kai kurių verslo jungimų, paprastai laikomų atvirkštiniais įsigijimais, įsigyjantis ūkio subjektas yra ūkio subjektas, kurio nuosavybės dalys buvo įsigytos, o nuosavybės priemonės išleidžiantysis ūkio subjektas yra įsigijamas ūkio subjektas. Taip gali būti tuo atveju, kai, pavyzdžiui, privatusis ūkio subjektas susitaria, kad mažesnis viešasis ūkio subjektas jį „įsigis“, ir šitaip jo vertybiniai popieriai bus įtraukti į biržos prekybos sąrašus. Nors akcinį kapitalą išleidžiantis viešasis ūkio subjektas teisiškai yra laikomas patronuojančia įmone, o privatusis ūkio subjektas – dukterine įmone, juridinė dukterinė įmonė iš tiesų yra įsigyjantis ūkio subjektas, jeigu ji, siekdama naudos iš jos veiklos, turi teisę valdyti juridinės patronuojančios įmonės finansinę ir veiklos politiką.
- B2. Atvirkštinio įsigijimo apskaitai ūkio subjektas turi taikyti B3–B15 straipsniuose pateiktus nurodymus.
- B3. Atvirkštinio įsigijimo apskaitoje nustatomas verslo jungimo savikainos paskirstymas įsigijimo datą, tačiau į šią apskaitą neįtraukiami po verslo jungimo sudaryti sandoriai.

Verslo jungimo savikaina

- B4. Kai nuosavybės priemonės yra išleidžiamos kaip verslo jungimo savikainos dalis, pagal 24 straipsnį reikalaujama, kad tų nuosavybės priemonių tikroji vertė mainų dieną būtų priskiriama verslo jungimo savikainai. 27 straipsnyje pažymima, kad tuo atveju, kai patikima nuosavybės priemonių kaina nėra viešai paskelbta, tikroji jų vertė gali būti nustatoma remiantis išsilyjančio ūkio subjekto arba išsilyjamo ūkio subjekto tikrąja verte, priklausomai nuo to, kuri iš jų žinoma.
- B5. Atvirkštinio išsigijimo atveju laikoma, kad su verslo jungimu susijusias išlaidas kaip nuosavybės priemones, kurias išleido juridinė patrunuojanti įmonė (apskaitoje tai yra išsilyjamas ūkio subjektas), patiria juridinė dukterinė įmonė (apskaitoje tai yra išsilyjantis ūkio subjektas). Jeigu verslo jungimo savikainai nustatyti naudojama juridinės dukterinės įmonės nuosavybės priemonių viešai paskelbta kaina, reikia nustatyti nuosavybės priemonių, kurias juridinė dukterinė įmonė būtų turėjusi išleisti, skaičių, kad juridinės patrunuojančios įmonės savininkams būtų suteikta tokio paties procentinio dydžio sujungtosios įmonės nuosavybės dalis, kokią jie turi atvirkštinio išsigijimo atveju. Taip apskaičiuoto nuosavybės priemonių skaičiaus tikroji vertė turi būti naudojama kaip verslo jungimo savikaina.
- B6. Jei kitu atveju juridinės dukterinės įmonės nuosavybės priemonių tikroji vertė nėra aiški, bendra visų juridinės dukterinės įmonės iki verslo jungimo išleistų nuosavybės priemonių tikroji vertė turi būti naudojama kaip pagrindas verslo jungimo savikainai nustatyti.

Konsoliduotų finansinių ataskaitų rengimas ir pateikimas

- B7. Po atvirkštinio išsigijimo parengtos konsoliduotos finansinės ataskaitos turi būti pateikiamos juridinės patrunuojančios įmonės vardu, tačiau aiškinamajame rašte apibūdinamos kaip juridinės dukterinės įmonės (apskaitoje tai yra išsilyjantis ūkio subjektas) finansinių ataskaitų tęsinys. Kadangi tokios konsoliduotos finansinės ataskaitos yra juridinės dukterinės įmonės finansinių ataskaitų tęsinys:
- a) juridinės dukterinės įmonės turtas ir išsipareigojimai tose konsoliduotose finansinėse ataskaitose turi būti pripažinti ir įvertinti jų balansine verte, kuri buvo iki jungimo;
 - b) į konsoliduotas finansines ataskaitas įtrauktas nepaskirstytasis pelnas ir kiti nuosavybės likučiai turi būti prieš pat verslo jungimą juridinės dukterinės įmonės turėtas nepaskirstytasis pelnas ir kiti nuosavybės likučiai;
 - c) į tas konsoliduotas finansines ataskaitas įtraukta suma, kaip išleistų nuosavybės priemonių kaina, turi būti nustatyta prie juridinės dukterinės įmonės prieš verslo jungimą išleisto akcinio kapitalo pridedant verslo jungimo savikainą, nustatytą pagal B4–B6 straipsnius. Tačiau nuosavybės struktūra, pateikta tose konsoliduotose finansinėse ataskaitose (t. y. išleistų nuosavybės priemonių skaičius ir tipas) turi atspindėti juridinės patrunuojančios įmonės nuosavybės struktūrą, įskaitant nuosavybės priemones, kurias juridinė patrunuojanti įmonė išleido verslo jungimui įvykdyti;
 - d) tose konsoliduotose finansinėse ataskaitose turi būti pateikiama juridinės dukterinės įmonės lyginamoji informacija.
- B8. Atvirkštinio išsigijimo apskaita taikoma tik konsoliduotose finansinėse ataskaitose. Todėl atskirose juridinės patrunuojančios įmonės finansinėse ataskaitose, jeigu tokios rengiamos, investicijos į teisėtą dukterinę įmonę apskaitai yra taikomi 27-ojo TAS investicijų atskirose investuotojo finansinėse ataskaitose apskaitos reikalavimai.
- B9. Po atvirkštinio išsigijimo parengtos konsoliduotos finansinės ataskaitos turi atspindėti juridinės patrunuojančios įmonės (apskaitoje tai yra išsilyjamas ūkio subjektas) turto, išsipareigojimų ir neapibrėžtųjų išsipareigojimų tikrąsias vertes. Todėl verslo jungimo savikaina turi būti paskirstyta įvertinant juridinės patrunuojančios įmonės identifikuojamą turtą, išsipareigojimus ir neapibrėžtuosius išsipareigojimus, atitinkančius 37 straipsnyje pateiktus pripažinimo kriterijus, jų tikrąja verte išsigijimo dieną. Bet kokia verslo jungimo savikainos dalis, viršijanti išsilyjančiam ūkio subjektui priklausančią minėtų straipsnių grynosios tikrosios vertės dalį, turi būti apskaitoma pagal 51–55 straipsnius. Bet kokia išsilyjančiam ūkio subjektui priklausanti minėtų straipsnių grynosios tikrosios vertės dalis, viršijanti verslo jungimo savikainą, turi būti apskaitoma pagal 56 straipsnį.

Mažumos dalis

- B10. Kartais atvirkštinio išsigijimo atvejais kai kurie iš juridinės dukterinės įmonės savininkų savo nuosavybės priemonių nekeičia į juridinės patrunuojančios įmonės nuosavybės priemones. Nors ūkio subjektas, kurio minėti savininkai turi nuosavybės priemones (juridinė dukterinė įmonė), yra išsigijęs kitą ūkio subjektą (juridinę patrunuojančią įmonę), po

atvirkštinio įsigijimo parengtose konsoliduotose finansinėse ataskaitose tokie savininkai turi būti laikomi mažumos dalimi. Taip yra todėl, kad juridinės dukterinės įmonės savininkai, kurie savo nuosavybės priemonių nekeičia į juridinės patronuojančios įmonės nuosavybės priemones, turi teisę tik į juridinės dukterinės įmonės, o ne sujungtosios įmonės veiklos rezultatus ir grynąjį turtą. Priešingai, visi juridinės patronuojančios įmonės savininkai nepaisant to, kad juridinė patronuojanti įmonė yra laikoma įsigyjamo ūkio subjektu, turi teisę į sujungtosios įmonės veiklos rezultatus ir grynąjį turtą.

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

Pelnas, tenkantis vienai akcijai

- B12. Kaip pažymėta B7 straipsnio c punkte, nuosavybės struktūra, pateikta konsoliduotose finansinėse ataskaitose, parengtose po atvirkštinio įsigijimo, turi atspindėti juridinės patronuojančios įmonės nuosavybės priemonių struktūrą, įskaitant nuosavybės priemones, kurias juridinė patronuojanti įmonė išleido verslo jungimui įvykdyti.
- B13. Skačiuojant per atvirkštinio įsigijimo laikotarpį išleistų paprastųjų akcijų skaičiaus svertinį vidurkį (daliklį):
- nuo to laikotarpio pradžios iki įsigijimo datos išleistų paprastųjų akcijų skaičius turi būti laikomas įteisintos patronuojančios įmonės išleistų paprastųjų akcijų, skirtų įteisintos dukterinės įmonės akcininkams, skaičiumi; ir
 - nuo įsigijimo datos iki to laikotarpio pabaigos išleistų paprastųjų akcijų skaičius turi būti faktinis per tą laikotarpį buvusių išleistų įteisintos patronuojančios įmonės paprastųjų akcijų skaičius.
- B14. Pagrindinis pelnas, tenkantis vienai akcijai, parodytas kiekviename lyginamajame laikotarpyje iki įsigijimo datos, pateiktas konsoliduotose finansinėse ataskaitose po atvirkštinio įsigijimo, turi būti apskaičiuojamas dalijant paprastųjų akcijų savininkams priklausančią juridinės dukterinės įmonės pelną arba nuostolį kiekvieną laikotarpį iš paprastųjų akcijų, kurias juridinė patronuojanti įmonė išleido juridinės dukterinės įmonės savininkams atvirkštinio įsigijimo metu, skaičiaus.
- B15. Atliekant B13 ir B14 straipsniuose nurodytus skaičiavimus daroma prielaida, kad juridinės dukterinės įmonės išleistų paprastųjų akcijų skaičius lyginamaisiais laikotarpiais ir nuo laikotarpio, kai buvo įvykdytas atvirkštinis įsigijimas, pradžios iki įsigijimo datos, nepasikeitė. Pelnas, tenkantis vienai akcijai turi būti atitinkamai perskačiuojamas, atsižvelgiant į juridinės dukterinės įmonės išleistų paprastųjų akcijų skaičiaus pasikeitimo per tuos laikotarpius poveikį.

Verslo jungimo savikainos paskirstymas

- B16. Pagal šį TFAS įsigyjantis ūkio subjektas turi pripažinti įsigyjamo ūkio subjekto identifikuojamą turtą, įsipareigojimus ir neapibrėžtuosius įsipareigojimus, atitinkančius pripažinimo kriterijus, tikrąją vertę įsigijimo datą. Paskirstydamas verslo jungimo savikainą įsigyjantis ūkio subjektas tikrosiomis vertėmis turi laikyti šiuos vertinimo matavimus:
- finansinėms priemonėms, kuriomis prekiaujama aktyviojoje rinkoje – dabartines rinkos vertes;
 - finansinėms priemonėms, kuriomis neprekaujama aktyviojoje rinkoje, vertes, kurios apskaičiuojamos pagal panašių ūkio subjektų palyginamų priemonių kainų ir pajamų koeficiento santykį, dividendų pelningumą ir laukiamus augimo tempus;
 - gautinoms sumoms, naudingoms sutartims ir kitam apskaitytinam turtui, dabartines gautinų sumų vertes, nustatomas taikant atitinkamas dabartines palūkanų normas atėmus sumažinimus dėl praradimo ir, jeigu reikia, išieškojimo išlaidoms. Tačiau diskontuoti trumpalaikių gautinų sumų, naudingų sutarčių arba kito turto nereikia, kai skirtumas tarp nominalios sumos ir diskontuotos sumos nėra reikšmingas;
 - atsargoms:
 - užbaigtų produktų ir prekių pardavimo kainas, atėmus: 1) perleidimo išlaidų; ir 2) pagrįstų pardavimo nuolaidų, remiantis pelnu iš panašių užbaigtų produktų, sumą;

- ii) nebaigtus gaminius išsigyjantis ūkio subjektas turėtų įvertinti gatavos produkcijos pardavimo kainomis, atėmus: 1) su užbaigimu susijusių išlaidų; 2) perleidimo išlaidų ir 3) pagrįsta užbaigimo ir pardavimo pelną užbaigtų produktų, sumą; ir
 - iii) žaliavų pakeitimo dabartinės sąnaudas;
- e) žemės ir pastatų rinkos vertės;
- f) įrangai ir įrenginiams rinkos vertės, paprastai nustatomas įvertinimo būdu. Jeigu rinkos duomenimis grįstų įrodymų apie tikrąją vertę nėra dėl įrangos ar įrenginių specifiškumo arba todėl, kad tokia įranga ir įrenginiai retai prekiaujama (išskyrus pardavimą kartu su visu veiklą tęsiančiu ūkio subjektu), išsigyjantiame ūkio subjektui gali tekti tikrąją vertę nustatyti remiantis pajamomis arba likutinės atkuriamosios vertės principu;
- g) nematerialiojo turto tikrąją vertę išsigyjantis ūkio subjektas turi nustatyti:
- i) pagal aktyviąją rinką, kaip numatyta 38-ajame TAS; arba
 - ii) jeigu nėra aktyviosios rinkos, pagrindu imama suma, kurią išsigyjantis ūkio subjektas būtų turėjęs sumokėti apsigėsdamas turtu tarp nusimanančių ir ketinančių dalyvauti atitinkamoje operacijoje nepriklausomų šalių, pagal geriausią turimą informaciją (tolėsi nurodymai, kaip nustatyti jungiant verslą išgyto nematerialiojo turto straipsnių tikrąsias vertes, pateikiami 38-ajame TAS);
- h) grynųjų išmokų darbuotojams turtui arba išipareigojimams pagal nustatytus išmokų planus apskaičiuotą dabartinę išmokų išipareigojimų vertę, atėmus bet kokio planui priklausančio turto tikrąją vertę. Tačiau pripažįstama tik tokia dalis turto, kuri tikėtina, kad išsigyjantis ūkio subjektas ją atgaus iš plano arba iš būsimųjų plano įmokų sumažėjimo;
- i) mokesčių turtui ir išipareigojimams mokesčių naudos sumą, atsirandančią iš mokesčių nuostolių arba mokesčių, mokėtinų nuo pelno arba nuostolių, sumą pagal 12-ąją TAS *Pelno mokesčiai*, vertinant sujungtosios įmonės, atsirandančios dėl jungimo, požiūriu. Mokesčių turtas arba išipareigojimas nustatomas prieš tai atsižvelgus į identifikuojamo turto, išipareigojimų ir neapibrėžtųjų išipareigojimų įvertinimo tikrosiomis vertėmis poveikį mokesčiams, ir nediskontuojamas;
 - j) mokėtinoms sumoms, vekseliams, ilgalaikiai skolai, išipareigojimams, sukauptosioms sumoms ir kitiems mokėjimo reikalavimams dabartinės vertės sumų, kurios turės būti sumokėtos padengiant nustatytą išipareigojimą, taikant atitinkamas dabartinės palūkanų normas. Tačiau nereikia diskontuoti trumpalaikių išipareigojimų, kai skirtumas tarp nominalios ir diskontuotos išipareigojimo verčių yra nereikšmingas;
 - k) nepelningoms sutartims ir kitiems išgyjamo ūkio subjekto išipareigojimams dabartinės vertės sumų, kurios turės būti sumokėtos vykdant nustatytą išipareigojimą, taikant atitinkamas dabartinės palūkanų normas;
 - l) išgyjamo ūkio subjekto neapibrėžtiesiems išipareigojimams sumas, kurias trečioji šalis nustatytų, prisiimdama šiuos neapibrėžtuosius išipareigojimus. Tokia suma turi atspindėti visas galimų būsimųjų pinigų srautų prognozes, o ne vieną labiausiai tikėtiną ar didžiausią arba mažiausią pinigų srautą.
- B17. Pagal kai kuriuos anksčiau pateiktus nurodymus tikrosios vertės turi būti nustatomos remiantis dabartinės vertės metodikomis. Dabartinės vertės metodikos gali būti taikomos tikrajai vertei apskaičiuoti, net jeigu nurodymai dėl tam tikro straipsnio nėra susiję su šiomis metodikomis.

4-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS**„Draudimo sutartys“****TIKSLAS**

- 1 Šiuo standartu siekiama apibrėžti *draudimo sutarčių* pateikimo atskaitomybėje tvarką, kurią turi taikyti bet kuris šių sutarčių sudarytojas (šiam standarte apibrėžiamas kaip *draudikas*) tol, kol Valdyba užbaigs savo projekto apie draudimo sutartis antrąjį etapą. Šiame standarte konkrečiai reikalaujama:
 - a) nežymiai patobulinti draudikų taikomą draudimo sutarčių apskaitą;
 - b) pateikti informaciją taip, kad būtų parodytos ir paaiškintos draudiko finansinėse ataskaitose dėl draudimo sutarčių atsirandančios sumos ir būtų padėta tokių finansinių ataskaitų informacijos vartotojams nustatyti draudimo sutarčių būsimųjų pinigų srautų sumas, periodiškumą ir neapibrėžtumą.

TAIKYMAS

- 2 Ūkio subjektas turi taikyti šį standartą :
 - a) savo sudaromoms draudimo sutartims (įskaitant *perdraudimo sutartis*) ir turimoms perdraudimo sutartims;
 - b) savo išleidžiamoms finansinėms priemonėms su *savarankišku dalyvavimo elementu* (žr. 35 straipsnį). 7 TFAS „*Finansinės priemonės. Atskleidimas*“ reikalaujama atskleisti informaciją apie finansinių priemonių pateikimą, įskaitant finansines priemones su šiuo elementu.
- 3 Šiame standarte nenagrinėjami kiti draudikų apskaitos aspektai, pvz., draudikų turimo finansinio turto ir išleidžiamų finansinių įsipareigojimų apskaita (žr. 32-ąjį TAS „*Finansinės priemonės. Pateikimas*“, 39-ąjį TAS „*Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas*“ ir 7-ąjį TFAS), neskaitant pereinamųjų nuostatų, išdėstytų 45 straipsnyje.
- 4 Ūkio subjektas šio standarto neturi taikyti:
 - a) gamintojo, tarpininko arba mažmeninės prekybos atstovo tiesiogiai suteikiamoms produktų garantinio aptarnavimo sutartims (žr. 18-ąjį TAS „*Pajamos*“ ir 37-ąjį TAS „*Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas*“);
 - b) darbdavių turtui ir įsipareigojimams pagal išmokų darbuotojams planus (žr. 19-ąjį TAS „*Išmokos darbuotojams*“ ir 2-ąjį TFAS „*Mokėjimas akcijomis*“), taip pat pensinio aprūpinimo įsipareigojimams, apskaitomiems pagal nustatytus pensinio aprūpinimo planus (žr. 26-ąjį TAS „*Planuojamų pensijų išmokų apskaita ir atskaitomybė*“);
 - c) sutartinėms teisėms arba sutartinėms prievolėms, neapibrėžtomis dėl būsimo nefinansinio straipsnio panaudojimo arba dėl teisės jį panaudoti (pavyzdžiui, kai kuriems licencijų mokesčiams, autoriniams atlyginimams, neapibrėžtiesiems nuomos mokesčiams ir panašioms straipsniams), be to, nuomininko likvidacinės vertės garantijai, įterptai į finansinės nuomos sutartį (žr. 17-ąjį TAS „*Nuoma*“, 18-ąjį TAS „*Pajamos*“ ir 38-ąjį TAS „*Nematerialusis turtas*“);
 - d) finansinių garantijų sutartims, išskyrus atvejus, kai jas suteikiantis ūkio subjektas anksčiau yra aiškiai nurodęs, kad tokias sutartis jis laiko draudimo sutartimis ir jas apskaito pagal draudimo sutartims taikomus apskaitos principus, o tokiu atveju šioms finansinių garantijų sutartims jis gali pasirinktinai taikyti arba 39-ąjį TAS, 32-ąjį TAS ir 7-ąjį TFAS, arba šį standartą. Sprendimas, kurį suteikėjas gali priimti dėl kiekvienos sutarties atskirai, yra neatšaukiamas;
 - e) neapibrėžtiesiems atsiskaitymams, mokėtiniams arba gautiniams dėl verslo jungimo (žr. 3-ąjį TFAS „*Verslo jungimai*“);
 - f) *tiesioginio draudimo sutartims*, turimoms šio ūkio subjekto (t. y. tiesioginio draudimo sutartims, pagal kurias šis ūkio subjektas yra *draudėjas*). Tačiau *perdraudėjas* turi taikyti šį standartą savo turimoms perdraudimo sutartims.
- 5 Paprastumo sumetimais šiame standarte bet kuris ūkio subjektas, sudarantis draudimo sutartį, apibūdinamas kaip draudikas, nepaisant to, ar toks išleidėjas teisiniu arba priežiūros požiūriu yra laikomas draudiku, arba ne.
- 6 Perdraudimo sutartis yra draudimo sutarties tipas. Dėl to visos šiame standarte esančios nuorodos į draudimo sutartis taip pat taikomos perdraudimo sutartims.

Įterptosios išvestinės finansinės priemonės

- 7 39-ajame TAS reikalaujama, kad ūkio subjektas kai kurias įterptąsias išvestines finansines priemones atskirtų nuo jų pagrindinės sutarties, vertintų jas *tikrąja verte* ir įtrauktų jų tikrosios vertės pokyčius į pelną arba nuostolį. Į draudimo sutartis įterptomoms išvestinėms finansinėms priemonėms taikomas 39-asis TAS, išskyrus atvejį, kai įterptoji išvestinė finansinė priemonė pati yra draudimo sutartis.
- 8 Išimtis iš 39-ojo TAS reikalavimų yra tai, kad draudikui nereikia atskirti ir tikrąja verte vertinti draudėjo pasirinkimo teisės nutraukti draudimo sutartį už fiksuotą sumą (arba sumą, pagrįstą fiksuota suma ir palūkanų norma), net jeigu pasinaudojimo šia teise kaina skiriasi nuo pagrindinio *draudimo įsipareigojimo* balansinės vertės. Tačiau 39-ojo TAS reikalavimai taikomi pasirinkimo sandoriui parduoti arba grynųjų pinigų grąžinimo pasirinkimo sandoriui, įterptam į draudimo sutartį, jeigu grąžinama suma priklauso nuo finansinio kintamojo (pvz., nuosavybės ar biržos prekių kainos arba indekso) arba nefinansinio kintamojo, nebūdingo sutarties šaliai pasikeitimo. Šis reikalavimas taip pat taikomas, jeigu turėtojo galimybę pasinaudoti pasirinkimo sandoriais parduoti arba grąžinti grynuosius pinigus sąlygoja minėto kintamojo pasikeitimas (pavyzdžiui, pasirinkimo parduoti sandoriu gali būti pasinaudota, jeigu akcijų biržos indeksas pasiekia nustatytą lygį).
- 9 8 straipsnis taip pat taikomas pasirinkimo sandoriui grąžinti finansinę priemonę su savarankišku dalyvavimo elementu.

Indėlio komponentų išskaidymas

- 10 Kai kurios draudimo sutartys apima draudimo komponentą ir *indėlio komponentą*. Reikalaujama arba leidžiama, kad draudikas *išskaidytų* komponentus šiais atvejais:
- a) išskaidymas reikalaujamas, jeigu tenkinamos abi šios sąlygos:
 - i) draudikas gali atskirai (t. y. neatsižvelgdamas į draudimo komponentą) įvertinti indėlio komponentą (įskaitant bet kokius įterptuosius grąžinimo pasirinkimo sandorius);
 - ii) tais atvejais, kai draudiko apskaitos politika nereikalauja, kad jis pripažintų visas prievoles ir teises, atsirandančias dėl indėlio komponento;
 - b) išskaidymas leidžiamas, bet jo nereikalaujama, jeigu draudikas gali atskirai vertinti indėlio komponentą pagal a punkto i papunktį, bet pagal jo apskaitos politiką reikalaujama pripažinti visas prievoles ir teises, atsirandančias dėl indėlio komponento, nežiūrint to, koks pagrindas naudojamas šioms teisėms ir prievolėms vertinti;
 - c) išskaidymas draudžiamas, jeigu draudikas negali atskirai vertinti indėlio komponento pagal a punkto i papunktį.
- 11 Toliau pateikiamas pavyzdinis atvejis, kada pagal draudiko apskaitos politiką iš jo nereikalaujama pripažinti visų prievolių, atsirandančių dėl indėlio komponento. Perdraudėjas iš *perdraudiko* gauna kompensaciją nuostoliams padengti, bet sutartis įpareigoja perdraudėją vėlesniais metais šią kompensaciją grąžinti. Ši prievolė atsiranda dėl indėlio komponento. Jeigu kitu atveju perdraudėjo apskaitos politika leistų jam kompensaciją pripažinti pajamomis nepripažįstant atsirandančios prievolės, būtų reikalaujama išskaidyti sutartį.
- 12 Kad išskaidytų sutartį, draudikas turi:
- a) taikyti šį standartą draudimo komponentui;
 - b) taikyti 39-ąjį TAS indėlio komponentui.

PRIPAŽINIMAS IR VERTINIMAS**Laikinos kai kurių kitų TFAS taikymo išimtys**

- 13 8-ojo TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“ 10–12 straipsniuose apibrėžiami kriterijai, pagal kuriuos ūkio subjektas turi pasirinkti apskaitos politiką, jeigu konkrečiam straipsniui negalima pritaikyti jokio TFAS. Tačiau šiuo standartu draudikas atleidžiamas nuo minėtų apskaitos politikos kriterijų taikymo:
- a) jo sudaromoms draudimo sutartims (įskaitant susijusias įsigijimo sąnaudas ir susijusį nematerialųjį turtą, aprašytą 31 ir 32 straipsniuose); ir
 - b) jo turimoms perdraudimo sutartims.

- 14 Nepaisant to, draudikas šiuo standartu neatleidžiamas nuo 8-ojo TAS 10–12 straipsnių kai kurių kriterijų taikymo. Draudikas:
- a) neturi pripažinti išpareigojimais jokių atidėjinių galimoms ateities išmokoms, jeigu tos išmokos atsiranda dėl draudimo sutarčių, kurios neegzistuoja finansinių ataskaitų dieną (pvz., atidėjinių katastrofoms ir nuostolių svyravimo išlyginimo atidėjinių);
 - b) turi atlikti 15–19 straipsniuose aprašytą *išpareigojimo pakankamumo testą*;
 - c) turi pašalinti draudimo išpareigojimą (arba draudimo išpareigojimo dalį) iš savo balanso tada ir tik tada, kuomet šis išnyksta – t. y. kai už sutartimi apibrėžtą prievolę yra atsiskaitoma, ji nutraukiama arba jos galiojimo laikas baigiasi;
 - d) tarpusavyje užskaityti neturi:
 - i) *perdraudimo turto* su susijusiais draudimo išpareigojimais; arba
 - ii) *perdraudimo sutarčių pajamų* ar *sąnaudų* su susijusių draudimo sutarčių pajamomis ar sąnaudomis;
 - e) turi įvertinti, ar nėra sumažėjusi jo perdraudimo turto vertė (žr. 20 straipsnį).

Išpareigojimo pakankamumo testas

- 15 Kiekvieną finansinių ataskaitų sudarymo dieną draudikas turi įvertinti, ar jo pripažįstami draudimo išpareigojimai yra pakankami, panaudodamas savo draudimo sutarčių būsimųjų pinigų srautų dabartinius įvertinimus. Jeigu toks įvertinimas parodo, kad jo draudimo išpareigojimų balansinė vertė (atėmus susijusias atidėtasias išigijimo sąnaudas ir 31 ir 32 straipsniuose aptariamą susijusių nematerialiųjų turtą) nėra pakankama įvertintų būsimųjų pinigų srautų atžvilgiu, rezultatas turi būti pripažįstamas pelno (nuostolio) ataskaitoje.
- 16 Jeigu draudikas taiko išpareigojimo pakankamumo testą, atitinkantį nustatytus minimalius reikalavimus, šiuo TFAS nekeliamą papildomų reikalavimų. Minimalūs reikalavimai yra šie:
- a) atliekant testą, reikia atsižvelgti į visų sutartinių pinigų srautų, su jais susijusių pinigų srautų (pvz., išmokų sureguliuavimo sąnaudų), dėl įterptųjų pasirinkimo sandorių ir garantijų atsirandančių pinigų srautų dabartinius įvertinimus;
 - b) jeigu testas parodo, kad išpareigojimas yra nepakankamas, rezultatas turi būti pripažįstamas pelnu arba nuostoliu.
- 17 Jeigu pagal draudiko apskaitos politiką nereikalaujama atlikti išpareigojimo pakankamumo testą, atitinkantį 16 straipsnyje nustatytus minimalius reikalavimus, draudikas turi:
- a) nustatyti aktualių draudimo išpareigojimų ⁽¹⁾ balansinę vertę, atėmęs šias balansines vertes:
 - i) bet kokių susijusių atidėtųjų išigijimo sąnaudų; ir
 - ii) bet kokio susijusio nematerialiojo turto, pvz., išgyto sujungus verslą arba perdavus sutarčių portfelį (žr. 31 ir 32 straipsnius). Tačiau į susijusių perdraudimo turtą neatsižvelgiama, nes draudikas jo apskaitą tvarko atskirai (žr. 20 straipsnį);
 - b) nustatyti, ar a punkte apibūdintoji suma yra mažesnė už balansinę vertę, kuri būtų reikalinga, jeigu aktualūs draudimo išpareigojimai patektų į 37-ojo TAS reguliavimo sritį. Jei ši suma yra mažesnė, draudikas turi visą skirtumą pripažinti pelnu arba nuostoliu ir sumažinti susijusių atidėtųjų išigijimo sąnaudų ar susijusio nematerialiojo turto balansines vertes arba padidinti aktualių draudimo išpareigojimų balansinę vertę.
- 18 Jeigu draudiko išpareigojimo pakankamumo testas atitinka minimalius 16 straipsnyje nurodytus reikalavimus, testas yra taikomas taip, kaip nustatyta minėtame straipsnyje. Jeigu išpareigojimo pakankamumo testas neatitinka tų minimalių reikalavimų, 17 straipsnyje aprašytas palyginimas turi būti atliekamas tų sutarčių, kurių objektas turi maždaug panašią riziką ir kurios turi būti valdomos kartu kaip vienas portfelis.
- 19 17 straipsnio b punkte apibūdintoji suma (t. y. 37-ojo TAS taikymo rezultatas) turi atspindėti būsimą investavimo pelną (žr. 27–29 straipsnius) tada ir tik tada, jeigu 17 straipsnio a punkte apibūdintoji suma taip pat atspindi šį pelną.

⁽¹⁾ Šiuo atveju draudimo išpareigojimai yra tokie (taip pat susijusios atidėtosios išigijimo sąnaudos ir susijęs nematerialusis turtas), kai pagal draudiko apskaitos politiką nebūtina atlikti išpareigojimo pakankamumo testo, jei jie atitinka 16 straipsnyje nurodytus minimalius reikalavimus.

Perdraudimo turto vertės sumažėjimas

- 20 Jeigu perdraudėjui priklausančio perdraudimo turto vertė sumažėja, perdraudėjas turi atitinkamai sumažinti to turto balansinę vertę ir pripažinti vertės sumažėjimo sumą pelnu arba nuostoliu. Perdraudimo turto vertė yra sumažėjusi tada ir tik tada, kai:
- a) dėl įvykio, įvykusio po perdraudimo turto pirminio pripažinimo, atsiranda objektyvių įrodymų, kad perdraudėjas gali neatgauti visų pagal sutarties sąlygas jam priklausančių sumų; ir
 - b) šio įvykio poveikį sumoms, kurias perdraudėjas gaus iš perdraudiko, galima patikimai įvertinti.

Apskaitos politikos keitimas

- 21 22–30 straipsniai taikomi tiek draudiko, jau taikančio TFAS, tiek draudiko, taikančio TFAS pirmą kartą, vykdomiems apskaitos politikos keitimams.
- 22 Draudikas draudimo sutarčių apskaitos politiką gali keisti tada ir tik tada, jeigu pakeitus ją finansinių ataskaitų informacija pasidaro tikslesnė – tai padeda vartotojui priimti ekonominius sprendimus, o jų patikimumas nesumažėja, arba jos tampa labiau patikimos. Draudikas gali įvertinti svarbumą ir patikimumą pagal 8-ajame TAS pateiktus kriterijus.
- 23 Draudimo sutarčių apskaitos politikos keitimams pateisinti draudikas turi parodyti, kad dėl keitimų jo finansinės ataskaitos geriau atitinka 8-ojo TAS kriterijus, nors dėl keitimo pasiekti visišką šių kriterijų atitikimo nebūtina. Toliau aptariamieji šie konkretūs klausimai:
- a) dabartinės palūkanų normos (24 straipsnis);
 - b) dabartinės praktikos tąsa (25 straipsnis);
 - c) atsargumas (26 straipsnis);
 - d) būsimasis investavimo pelningumas (27–29 straipsniai); ir
 - e) šešėlinė apskaita (30 straipsnis).

Dabartinės rinkos palūkanų normos

- 24 Draudikui leidžiama (tačiau iš jo nereikalaujama) pakeisti savo apskaitos politiką iš naujo įvertinant įvardytus draudimo išpareigojimus⁽¹⁾ taip, kad jie atspindėtų dabartinės rinkos palūkanų normas, ir pripažįstant šių išpareigojimų pokyčius pelno (nuostolių) ataskaitoje. Tuo pačiu metu jis gali įdiegti apskaitos politiką, kurią taikant įvardytiems išpareigojimams įvertinti reikėtų kitų įvertinimo metodų ir prielaidų. Šiame straipsnyje esantis pasirinkimas leidžia draudikui keisti įvardytų išpareigojimų apskaitos politiką nuosekliai netaikant jos visiems panašioms išpareigojimams, kaip kitu atveju būtų reikalaujama pagal 8-ąjį TAS. Jeigu draudikas įvardija išpareigojimus, priskiriamus šiai išimčiai, jis turi nuosekliai taikyti dabartinės rinkos palūkanų normas (ir kitus taikytinus dabartinius įvertinimus bei prielaidas) visiems šioms išpareigojimams visais atskaitiniais laikotarpiais tol, kol tie išpareigojimai išnyks.

Dabartinės praktikos tąsa

- 25 Draudikas gali tęsti toliau nurodytą praktiką, jei ją vykdė anksčiau, tačiau bet kurios iš šių praktikų įdiegimas neatitiktų 22 straipsnio reikalavimų:
- a) draudimo išpareigojimų vertinimo nediskontuotu pagrindu;
 - b) sutartinių teisių į būsimus investicijų valdymo atlygius vertinimo suma, viršijančia jų tikrąją vertę, palyginti šiuos atlygius su dabartiniais atlygiais, nustatytais už panašias paslaugas kitų rinkos dalyvių. Tikėtina, kad tų sutartinių teisių įsteigimo pradžios tikroji vertė yra lygi jų įsteigimo savikainai, išskyrus atvejį, kai būsimiems investicijos valdymo mokesčiams ir susijusioms išlaidoms rinkoje negalima rasti palyginamų pavyzdžių;

⁽¹⁾ Šiame straipsnyje draudimo išpareigojimai apima susijusių atidėtųjų įsigijimų sąnaudas ir susijusį nematerialųjį turtą, kurie yra minimi 31 ir 32 straipsniuose.

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

Atsargumas

- 26 Draudikas neturi keisti savo draudimo sutarčių apskaitos politikos dėl to, kad išvengtų pernelyg didelio atsargumo. Tačiau, jeigu draudikas savo draudimo sutartis vertina pakankamai atsargiai, papildomų atsargumo priemonių imtis nereikia.

Būsimasis investavimo pelningumas

- 27 Draudikas neturi keisti savo draudimo sutarčių apskaitos politikos tam, kad eliminuotų būsimąjį investavimo pelningumą. Tačiau egzistuoja ginčytina prielaida, kad draudiko finansinės ataskaitos taps mažiau svarbios ir patikimos, jeigu jis draudimo sutartims vertinti įdiegs apskaitos politiką, atspindinčią būsimąjį investavimo pelningumą, tuo atveju, kai šis pelningumas nedaro įtakos sutartiniais mokėjimams. Apskaitos politikos, atspindinčios tokį pelningumą, pavyzdžiai:

- a) diskonto normos, atspindinčios tikėtiną draudiko turto grąžą, naudojimas; arba
- b) šio turto atsiperkamumo planavimas pagal tikėtiną grąžos normą, diskontuojant planuojamąsias atsiperkamąsias sumas skirtinga norma ir įtraukiant rezultatą į išpareigojimo vertinimą.

- 28 Draudikas 27 straipsnyje apibūdintos ginčijamos prielaidos gali nepaisyti tada ir tik tada, jeigu kiti apskaitos politikos keitimo komponentai padidina jo finansinių ataskaitų tikslumą ir patikimumą tiek, kad atsvertų svarbumo ir patikimumo sumažėjimą įtraukus būsimąjį investavimo pelningumą. Pavyzdžiui, manykime, kad draudiko dabartinė draudimo sutarčių apskaitos politika susijusi su pernelyg dideliu atsargumu, taikomu nuo sutarties pradžios, ir priežiūros institucijos nustatyta diskonto norma, neturinčia tiesioginio ryšio su rinkos sąlygomis, bet nėra paremta tam tikrais įterptaisiais pasirinkimo sandoriais ir garantijomis. Draudikas gali paversti savo finansines ataskaitas svarbesnėmis ir ne ką mažiau patikimomis, taikydamas visapusišką investuotojams naudingą principą, kuris yra plačiai naudojamas ir apima:

- a) dabartinius įvertinimus ir prielaidas;
- b) pagrįstus (tačiau be pernelyg didelio atsargumo) koregavimus rizikai ir neapibrėžtumui atspindėti;
- c) vertinimus, atspindinčius tiek įterptųjų pasirinkimo sandorių ir garantijų vidinę vertę, tiek jų laiko vertę; ir
- d) dabartinę rinkos diskonto normą, net jeigu ji atspindi tikėtiną draudiko turto grąžą.

- 29 Pagal kai kurias vertinimo traktuotes diskonto norma naudojama būsimosios pelno normos dabatinei vertei nustatyti. Tokia pelno norma tada, panaudojant formulę, priskiriama atskiriems ataskaitiniams laikotarpiams. Remiantis šiomis nuostatomis, diskonto norma išpareigojimo vertinimą veikia tik netiesiogiai. Ypač mažiau tinkamos diskonto normos naudojimas turi ribotą poveikį arba iš viso neturi jokio poveikio išpareigojimo vertinimui jo įsteigimo metu. Tačiau vadovaujantis kitomis nuostatomis diskonto norma tiesiogiai veikia išpareigojimo vertinimą. Pastaruoju atveju, kadangi su turto susijusios diskonto normos įvedimas turi ryškesnį poveikį, nelabai tikėtina, kad draudikas galėtų nepaisyti ginčijamos prielaidos, apibūdintos 27 straipsnyje.

Šešėlinė apskaita

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

Draudimo sutartys, įgytos sujungus verslą arba perdavus (įsigijus) portfelį

- 31 Kad būtų vykdomi 3-iojo TFAS reikalavimai, draudikas privalo įsigijimo dieną tikrąja verte įvertinti prisiimtus draudimo įsipareigojimus ir verslo jungimo metu įgytą *draudimo turtą*. Tačiau draudikui leidžiama (bet iš jo nereikalaujama) naudoti išplėstą pateikimą, kai įsigytų draudimo sutarčių tikroji vertė dalijama į du komponentus:
- a) įsipareigojimą, vertinamą pagal draudiko apskaitos politiką, taikomą jo sudaromoms draudimo sutartims; ir
 - b) nematerialųjį turtą, perteikiantį skirtumą tarp: i) įsigytų sutartinių draudimo teisių ir prisiimtų draudimo įsipareigojimų tikrosios vertės ii) a punkte aprašytos sumos. Vėlesnis šio turto vertinimas turi būti suderintas su susijusio draudimo įsipareigojimo vertinimu.
- 32 Draudikas, įsigydamas draudimo sutarčių portfelį, gali naudoti 31 straipsnyje aprašytą išplėstą pateikimą.
- 33 31 ir 32 straipsniuose apibūdintas nematerialusis turtas 36-uju TAS „*Turto vertės sumažėjimas*“ ir 38-uju TAS neregamentuojamas. Tačiau 36-asis TAS ir 38-asis TAS taikomi klientų sąrašams ir klientų santykiams, atspindintiems būsimų sutarčių, kurios nėra sutartinių draudimo teisių dalis, lūkesčius, taip pat sutarčių draudimo įsipareigojimų, egzistavusių verslo jungimo arba portfelio perdavimo metu, įgyvendinimą.

Savarankiški dalyvavimo elementai*Draudimo sutarčių savarankiški dalyvavimo elementai*

- 34 Kai kuriose draudimo sutartyse yra savarankiškas dalyvavimo elementas drauge su *garantuotuoju elementu*. Tokios sutarties draudikas:
- a) gali, tačiau neprivalo, garantuotąjį elementą pripažinti atskirai nuo savarankiško dalyvavimo elemento. Jeigu išleidėjas šių elementų atskirai nepripažįsta, jis visą sutartį turi paskirti įsipareigojimams. Jeigu išleidėjas juos klasifikuoja atskirai, jis garantuotąjį elementą turi pripažinti įsipareigojimu;
 - b) jei savarankišką dalyvavimo elementą pripažįsta atskirai nuo garantuotojo elemento, tai privalo klasifikuoti savarankišką dalyvavimo elementą arba kaip įsipareigojimą, arba kaip atskirą nuosavybės vienetą. Šiame TFAS tiksliai nenurodoma, kaip išleidėjas turi nustatyti, ar šis elementas yra įsipareigojimas, ar nuosavybė. Išleidėjas, naudodamas atitinkamą apskaitos politiką, šį elementą gali padalinti į įsipareigojimo ir nuosavybės komponentus. Išleidėjas negali šio elemento palikti nepripažinto nei įsipareigojimu, nei nuosavybe;
 - c) gali visas gautas įmokas pripažinti pajamomis, neatskirdamas jokios dalies, siejamos su nuosavybės komponentu. Atsirandantys garantuotojo elemento ir savarankiško dalyvavimo elemento dalies, pripažintos įsipareigojimu, pokyčiai turi būti pripažįstami pelnu arba nuostoliu. Jeigu visas savarankiškas dalyvavimo elementas arba jo dalis yra laikomas nuosavybe, jam gali būti priskiriama pelno arba nuostolio dalis tokiu pačiu būdu, koku pelno arba nuostolio dalis gali būti priskiriama mažumos daliai. Bet kokiam savarankiško dalyvavimo elemento nuosavybės komponentui priskirtiną pelno arba nuostolio dalį išleidėjas turi pripažinti pelno arba nuostolio paskirstymu, o ne pajamomis ar sąnaudomis (žr. 1-ąjį TAS „*Finansinių ataskaitų pateikimas*“);
 - d) jeigu sutartis apima įterptąją išvestinę finansinę priemonę, priklausančią 39-ojo TAS reguliavimo sričiai, privalo šiai įterptajai priemonei taikyti 39-ąjį TAS;
 - e) visais atvejais, neaprašytais 14–20 straipsniuose ir 34 straipsnio a–d punktuose, jis turi tęsti savo dabartinę tokių sutarčių apskaitos politiką, jeigu jos nekeičia apskaitos politikos būdu, sutampančiu su 21–30 straipsnių reikalavimais.

Finansinių priemonių savarankiški dalyvavimo elementai

- 35 34 straipsnyje nustatyti reikalavimai taikomi taip pat finansinei priemonei, apimančiai savarankišką dalyvavimo elementą. Be to:
- a) jeigu išleidėjas visą savarankišką dalyvavimo elementą pripažįsta įsipareigojimu, jis visai sutarčiai (t. y. tiek garantuotajam elementui, tiek savarankiškam dalyvavimo elementui) turi taikyti 15–19 straipsniuose nurodytą įsipareigojimo pakankamumo testą. Išleidėjas neprivalo nustatyti sumos, kuri atsirastų, garantuotajam elementui taikant 39-ąjį TAS;
 - b) jeigu išleidėjas klasifikuoja visą šį elementą arba jo dalį kaip atskirą nuosavybės vienetą, tada visa sutarties suma, pripažįstama įsipareigojimu, neturi būti mažesnė už sumą, kuri atsirastų garantuotajam elementui

pritaikius 39-ąjį TAS. Toji suma turi apimti pasirinkimo sandorio nutraukti sutartį vidinę vertę, bet neįtraukti jo laiko vertės, jeigu 9 straipsnyje šio pasirinkimo sandorio leidžiama nevertinti tikrąja verte. Išleidėjas neprivalo pateikti sumos, kuri atsirastų, garantuotajam elementui pritaikius 39-ąjį TAS, ar jos atskirti. Be to, išleidėjas neprivalo nustatyti šios sumos, jeigu visas pripažintas įsipareigojimas yra akivaizdžiai didesnis;

- c) nors šios sutartys yra finansinės priemonės, išleidėjas gali ir toliau pagal šias sutartis gaunamas įmokas pripažinti pajamomis, o atsirandantį įsipareigojimo balansinės vertės padidėjimą – sąnaudomis;
- d) nors šios sutartys yra finansinės priemonės, išleidėjas, sutarčiai su savarankišku dalyvavimo elementu taikantis 7-ojo TFAS 20 straipsnio b punktą, visas palūkanų išlaidas turi pripažinti pelnu arba nuostoliu, bet tokių išlaidų skaičiavimui neturi taikyti faktinių palūkanų metodo.

ATSKLEIDIMAS

Pripažįstamų sumų paaiškinimas

- 36 Draudikas turi pateikti informaciją, kuria identifikuojamos ir paaiškinamos jo finansinėse ataskaitose esančios sumos, atsirandančios dėl draudimo sutarčių.
- 37 Vykdydamas 36 straipsnio reikalavimus, draudikas turi pateikti:
 - a) savo draudimo sutarčių ir susijusio turto, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų apskaitos politiką;
 - b) dėl draudimo sutarčių atsirandantį pripažintą turtą, įsipareigojimus, pajamas, sąnaudas ir, jeigu pateikiama pinigų srautų ataskaita naudojant tiesioginį metodą, pinigų srautus. Be to, jeigu draudikas yra ir perdraudėjas, jis turi pateikti:
 - i) perdraudimo pirkimo pelną ar nuostolį, pripažįstamą pelnu arba nuostoliu; ir
 - ii) jeigu perdraudėjas dėl perdraudimo pirkimo atsirandantį pelną arba nuostolį atideda ir amortizuoja – ataskaitinio laikotarpio amortizaciją ir sumas, likusias neamortizuotas laikotarpio pradžioje ir pabaigoje;
 - c) prielaidų, turinčių didžiausią poveikį b punkte aprašytų pripažintų sumų vertinimui, nustatymo procesą. Kada tai įmanoma, draudikas taip pat turi pateikti su šiomis prielaidomis susijusius skaičius;
 - d) prielaidų, naudojamų draudimo turtui ir draudimo įsipareigojimams vertinti, pokyčių poveikį, atskirai parodydamas kiekvieno finansinėms ataskaitoms reikšmingo pokyčio poveikį;
 - e) draudimo įsipareigojimų, perdraudimo turto ir (jeigu tokių yra) susijusių atidėtųjų išgijimo išlaidų pokyčių sutikrinimus.

Rizikos, atsirandančios dėl draudimo sutarčių, pobūdis ir mastas

- 38 Draudikas turi finansinių ataskaitų informacijos vartotojams pateikti informaciją, padedančią įvertinti draudimo sutarčių rizikos pobūdį ir mastą
- 39 Vykdydamas 38 straipsnio reikalavimus, draudikas turi pateikti:
 - a) savo tikslus, politiką ir procesus, susijusius su rizikos, atsirandančios dėl draudimo sutarčių, valdymu ir tokios rizikos valdymo būdus;
 - b) (panaikintas);
 - c) informaciją apie *draudimo riziką* iki perdraudimo (prieš sumažinant riziką perdraudimo būdu ir po to), įskaitant informaciją apie:
 - i) jautrumą draudimo rizikai (žr. 39A straipsnį);
 - ii) draudimo rizikos koncentraciją, įskaitant apibūdinimą, kaip vadovybė nustato koncentraciją, ir kiekvienai koncentracijai būdingo bendro požymio (pvz., draudžiamojo įvykio rūšies, geografinės teritorijos arba valiutos) apibūdinimą;

- iii) faktinius reikalavimus, lyginant su ankstesniais įvertinimais (t. y. reikalavimų kaitą). Duomenys, pateikiami atskleidžiant reikalavimų kaitą, turi apimti ankstesnį, tačiau ne daugiau kaip dešimties metų, ataskaitinį laikotarpį, per kurį buvo pateiktas ankstyviausias reikšmingas reikalavimas, kurio mastas ir išmokėjimo laikas tebėra neaiškūs. Kai reikalavimų mastas ir išmokėjimo laikas paprastai nustatomi per vienerius metus, draudikas neturi atskleisti minėtos informacijos;
 - d) informaciją apie kredito, likvidumo ir rinkos riziką, kurią reikėtų pateikti pagal 7-ąjį TFAS 31–42 straipsnius, jeigu draudimo sutartims būtų taikomas 7 TFAS. Tačiau:
 - i) nereikalaujama, kad draudikas pateiktų 7-ojo TFAS 39 straipsnio a punkte nurodytą terminų analizę, jeigu jis nurodo išmokėtų grynųjų pinigų sumų, susijusių su pripažintais draudimo išpareigojimais, apytikrius terminus. Tokius duomenis galima pateikti analizės forma, apskaičiuojant balanse pripažintų sumų apytikrius terminus;
 - ii) jeigu draudikas jautrumui rinkos sąlygoms valdyti taiko alternatyvų metodą, kaip, pavyzdžiui, įterptosios vertės analizę, jis gali taikyti tokią jautrumo analizę, kad atitiktų 7-ojo TFAS 40 straipsnio a punkto reikalavimus. Toks draudikas taip pat turi atskleisti 7-ojo TFAS 41 straipsnyje reikalaujamą informaciją;
 - e) informaciją apie rinkos rizikos, atsirandančios dėl pagrindinėje draudimo sutartyje įterptųjų išvestinių finansinių priemonių, poveikį, jeigu draudikui įterptųjų išvestinių finansinių priemonių nereikia apskaityti tikrąja verte, ir jis to nedaro.
- 39A. Vykdydamas 39 straipsnio b punkto i papunkčio reikalavimus, draudikas atskleidžia toliau pateiktuose a arba b punktuose nurodytą informaciją:
- a) jautrumo analizę, kuri parodo, kaip pasikeistų pelnas arba nuostolis ir nuosavybė atitinkamo rizikos kintamojo pokyčių, kurie pagrįstai galėjo įvykti balanso dieną, atveju; metodus ir prielaidas, kuriais remiantis buvo atlikta jautrumo analizė; ir prielaidas bei visus praėjusį ataskaitinį laikotarpį taikytų metodų bei prielaidų pasikeitimus. Tačiau, jeigu jautrumui rinkos sąlygoms valdyti draudikas taiko alternatyvų metodą, kaip antai įterptosios vertės analizę, minėtą reikalavimą jis gali įvykdyti, apibūdinamas tokią alternatyvią jautrumo analizę ir atskleisdamas 7-ojo TFAS 41 straipsnyje reikalaujamus duomenis;
 - b) kokybinius jautrumo duomenis ir informaciją apie tas draudimo sutarčių nuostatas ir sąlygas, kurios daro reikšmingą poveikį draudiko būsimų pinigų srautų dydžiui, terminams ir neapibrėžtumui.

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

- 40 Pereinamosios nuostatos, aprašomos 41–45 straipsniuose, taikomos tiek ūkio subjektui, jau taikančiam TFAS, kada jis pirmą kartą pritaiko TFAS, tiek subjektui, taikančiam TFAS pirmą kartą.
- 41 Šį TFAS ūkio subjektas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. ar vėliau. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jeigu ūkio subjektas taiko šį TFAS ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi nurodyti šį faktą.
- 41A. 2005 m. rugpjūčio mėn. paskelbtu dokumentu *Finansinių garantijų sutartys* (39-ojo TAS ir 4-ojo TFAS pakeitimai) buvo pakeistas 4 straipsnio d punktas, 18B straipsnio g punktas ir 19B straipsnio f punktas. Ūkio subjektas šiuos pakeitimus taiko 2006 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedantiems ataskaitiniams laikotarpiams. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Ūkio subjektas, kuris minėtus pakeitimus taiko ankstesniam laikotarpiui, turi tai nurodyti ir kartu taikyti susijusius 39-ojo TAS ir 32-ojo TAS ⁽¹⁾ pakeitimus.

Atskleidimas

- 42 Ūkio subjektas neprivalo taikyti šiame TFAS esančių pateikimo reikalavimų lyginamajai informacijai, susijusiai su metiniais ataskaitiniais laikotarpiais, prasidedančiais prieš 2005 m. sausio 1 d., išskyrus informaciją, kurios reikalaujama pagal 37 straipsnio a ir b punktus apie apskaitos politiką ir pripažintąjį turtą, išpareigojimus, pajamas ir sąnaudas (ir pinigų srautus, jeigu naudojamas tiesioginis metodas).
- 43 Jeigu specifinio 10–35 straipsnių reikalavimo lyginamajai informacijai, susijusiai su metiniais ataskaitiniais laikotarpiais, prasidedančiais prieš 2005 m. sausio 1 d., taikyti neįmanoma, ūkio subjektas turi nurodyti šį faktą. Įsipareigojimo pakankamumo testo (15–19 straipsniai) taikymas tokiai lyginamajai informacijai kai kada gali būti neįmanomas, tačiau mažai tikėtina, kad šiai informacijai būtų neįmanoma taikyti kitų 10–35 straipsniuose nustatytų reikalavimų. Sąvoka „neįmanoma“ paaiškinama 8-a jame TAS.

⁽¹⁾ Jeigu ūkio subjektas taiko 7-ąjį TFAS, nuoroda į 32-ąjį TAS keičiama nuoroda į 7-ąjį TFAS.

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

Finansinio turto pervardijimas

- 45 Kai draudikas keičia savo draudimo įsipareigojimų apskaitos politiką, jam leidžiama (bet iš jo nereikalaujama) dalį arba visą finansinį turtą perklasifikuoti tikrąją vertę per pelną arba nuostolį. Toks perklasifikavimas leidžiamas, jeigu draudikas keičia apskaitos politiką pirmą kartą taikydamas šį TFAS arba vykdo vėlesnį politikos keitimą, leidžiamą 22 straipsnyje. Perklasifikavimas yra apskaitos politikos keitimas, todėl jam taikomas 8-asis TAS.

A priedas

Sąvokų apibrėžimai

Šis priedas yra neatskiriama šio standarto dalis.

Perdraudėjas	Draudėjas pagal perdraudimo sutartį.
Indėlio komponentas	Sutarties komponentas, neapskaitomas kaip išvestinė finansinė priemonė pagal 39-ąjį TAS, tačiau galintis atsidurti 39-ojo TAS taikymo srityje, jeigu būtų atskira priemonė.
Tiesioginio draudimo sutartis	Draudimo sutartis , kuri nėra perdraudimo sutartis .
Savarankiškas dalyvavimo elementas	Sutartinė teisė gauti papildomą naudą kaip priedą prie garantuotosios naudos : a) naudą, kuri gali būti reikšminga visos sutartinės naudos dalis; b) naudą, kurios suma arba pasiskirstymas per laikotarpį pagal sutartį nustatoma draudiko nuožiūra; ir c) naudą, pagrįstą sutartimi dėl: i) konkretaus sutarčių junginio ar konkrečios sutarčių rūšies vykdymo; ii) realizuotos ir (arba) nerealizuotos investavimo grąžos išleidėjo turimo konkretaus turto junginio atžvilgiu; arba iii) bendrijos, fondo arba kito ūkio subjekto, sudarančio sutartį, pelno arba nuostolio.
Tikroji vertė	Suma, už kurią gali būti apsieista turtu arba kuria gali būti užskaitytas tarpusavio įsipareigojimas tarp nesusijusių šalių, ketinančių pirkti (parduoti) turtą arba užskaityti tarpusavio įsipareigojimą.
Finansinės garantijos sutartis	Sutartis, įpareigojanti suteikėją sumokėti nustatytas sumas kaip kompensaciją už nuostolius, kuriuos patiria skolos priemonės turėtojas dėl to, kad nurodytas skolininkas laiku nesumoka pinigų pagal skolos priemonės pradines arba pakeistas sąlygas.
Finansinė rizika	Vienos arba daugiau nustatytų palūkanų normų, finansinių priemonių kainų, biržos prekių kainų, užsienio valiutų keitimo kurso, kainų arba normų indeksų, kredito reitingo, kredito indeksų arba kitų kintamųjų galimų būsimų pasikeitimų rizika ar kita rizika, o ne finansinio kintamojo atveju – rizika, nebūdinga sutarties šaliai.
Garantuotoji nauda	Mokėjimai arba kitokia nauda, į kurią konkretus draudėjas arba investuotojas turi besąlygišką teisę, nepriklausomą nuo draudiko teisių.
Garantuotasis elementas	Įsipareigojimas mokėti garantuotosios naudos mokėjimus, įtrauktas į sutartį, kurioje taip pat yra savarankiškas dalyvavimo elementas .
Draudimo turtas	Grynosios draudiko teisės pagal draudimo sutartį .

Draudimo sutartis	Sutartis, pagal kurią viena šalis (draudikas) perima reikšmingą draudimo riziką iš kitos šalies (draudėjo), sutikdama kompensuoti draudėjui už apibrėžtą neužtikrintą būsimąjį įvykį (draudžiamąjį įvykį), kuris neigiamai paveiktų šį draudėją. (Žr. B priedą dėl detalesnių apibrėžimo nuorodų.)
Draudimo išsipareigojimai	Grynosios draudiko prievolės pagal draudimo sutartį .
Draudimo rizika	Kitokia nei finansinė rizika , sutarties turėtojo perduodama jos išleidėjui.
Draudžiamasis įvykis	Neužtikrintas būsimasis įvykis, numatomas draudimo sutartyje ir kuriantis draudimo riziką .
Draudikas	Šalis, pagal draudimo sutartį turinti išsipareigojimą mokėti kompensaciją draudėjui , jeigu įvyksta draudžiamasis įvykis .
Išsipareigojimo pakankamumo testas	Įvertinimas, ar draudimo išsipareigojimo balansinę vertę reikia padidinti (arba susijusių atidėtyjų įsigijimo išlaidų ar susijusio nematerialiojo turto balansinę vertę sumažinti), paremtas būsimųjų pinigų srautų patikrinimu.
Draudėjas	Šalis, turinti teisę į kompensaciją pagal draudimo sutartį , jeigu įvyksta draudžiamasis įvykis .
Perdraudimo turtas	Grynosios perdraudėjo teisės pagal perdraudimo sutartį .
Perdraudimo sutartis	Vieno draudiko (perdraudiko) išleidžiama draudimo sutartis , kad kompensuotų kito draudiko (perdraudėjo) patiriamus nuostolius dėl vienos arba daugiau perdraudėjo sudarytų sutarčių.
Perdraudikas	Šalis, pagal perdraudimo sutartį turinti išsipareigojimą mokėti kompensaciją perdraudėjui , jeigu įvyksta draudžiamasis įvykis .
Išskaidymas	Tokia sutarties komponentų apskaita, tarsi jie būtų atskiros sutartys.

B priedas

Draudimo sutarties apibrėžimas

Šis priedas yra neatskiriama šio standarto dalis.

B1. Šiame priede pateikiamos tolesnės draudimo sutarties, minimos A priede, apibrėžimo nuostatos. Aptariai šie dalykai:

- a) sąvoka „galimas būsimasis įvykis“ (B2–B4 straipsniai);
- b) mokėjimai natūra (B5–B7 straipsniai);
- c) draudimo rizika ir kitos rizikos rūšys (B8–B17 straipsniai);
- d) draudimo sutarčių pavyzdžiai (B18–B21 straipsniai);
- e) reikšminga draudimo rizika (B22–B28 straipsniai); ir
- f) draudimo rizikos lygio pakitimai (B29–B30 straipsniai).

Galimas būsimasis įvykis

B2. Rizikingumas yra draudimo sutarties esmė. Dėl to draudimo sutarties pasirašymo metu nežinomas yra bent vienas iš šių dalykų:

- a) tai, ar *draudžiamasis įvykis* įvyks;

- b) tai, kada jis įvyks; arba
- c) tai, kiek draudikas turės sumokėti, jeigu jis įvyks.
- B3. Kai kuriose draudimo sutartyse draudžiamuoju įvykiu yra nuostolio atsiradimas tą laikotarpį, kada galioja draudimo sutartis – net jeigu nuostolis atsiranda dėl įvykio, įvykusio dar iki sutarės pradžios. Kitose draudimo sutartyse draudžiamuoju įvykiu yra įvykis, įvykstantis sutarties galiojimo metu, net jeigu dėl jo atsiradęs nuostolis aptinkamas tik po sutarties galiojimo pabaigos.
- B4. Kai kurios draudimo sutartys apima įvykius, kurie jau yra įvykę, bet kurių finansinis poveikis iki šiol nėra aiškus. Pavyzdžiu gali būti perdraudimo sutartis, apsauganti tiesioginį draudiką nuo nuostolių dėl draudėjo jau praneštos žalos galimo nepalankaus didėjimo. Tokių sutarčių draudžiamasis įvykis yra žalos galutinės mokėjimo sumos nustatymas.

Mokėjimai natūra

- B5. Kai kuriose draudimo sutartyse reikalaujama arba leidžiama atlikti mokėjimus natūra. Pavyzdys: draudikas tiesiogiai pakeičia pavogtą daiktą, užuot sumokėjęs už jį draudėjui. Kitas pavyzdys: draudikas naudoja savo ligonines ir medicinos personalą tam, kad suteiktų pagal sutartis numatytas medicinines paslaugas.
- B6. Kai kurios fiksuoto mokesčio paslaugų sutartys, kuriose numatytų teikiamų paslaugų lygis priklauso nuo galimo įvykio, atitinka šio standarto draudimo sutarties apibrėžimą, bet ne visose valstybėse jos yra laikomos draudimo sutartimis. Pavyzdžiui gali būti priežiūros sutartis, pagal kurią paslaugų teikėjas sutinka suremontuoti tam tikrą įrenginį, jeigu šis sugestų. Fiksuotas paslaugų mokestis grindžiamas tikėtinu tokių gedimų skaičiumi, tačiau nėra žinoma, ar konkretus įrenginys suges. Įrenginio gedimas neigiamai veikia jo savininką, bet pagal draudimo sutartį savininkui sumokama kompensacija (natūra, o ne grynaisiais pinigais). Kitas pavyzdys: automobilių remonto paslaugų sutartis, pagal kurią paslaugų teikėjas sutinka už fiksuotą metinį atlygį teikti pagalbą kelyje arba nuvilkti automobilį iki artimiausių remonto dirbtuvių. Pastaroji sutartis galėtų atitikti draudimo sutarties apibrėžimą, jeigu paslaugų teikėjas net nesutiktų atlikti remonto darbų arba keisti detales.
- B7. Tikėtina, kad šio standarto pritaikymas sutartims, aprašytoms B6 straipsnyje, nebūtų sudėtingesnis negu kitų TFAS taikymas, jei šios sutartys patektų į kito TFAS taikymo sritį:
- a) nelabai tikėtina, kad yra reikšmingų išpareigojimų dėl jau įvykusių veikimo sutrikimų ir gedimų;
- b) jeigu būtų taikomas 18-asis TAS „Pajamos“, paslaugų teikėjas pripažintų pajamas, kai paslaugos suteiktos (ir remiantis kitais apibrėžtais kriterijais). Toks traktavimas priimtinas ir pagal šį TFAS, kuriame leidžiama paslaugų teikėjui: i) tęsti dabartinę šių sutarčių apskaitos politiką, jeigu ji neapima veiklos, draudžiamos pagal šio standarto 14 straipsnį; ir ii) patobulinti savo apskaitos politiką, jeigu tai leidžiama pagal 22–30 straipsnius;
- c) paslaugų teikėjas apsvarsto, ar išlaidos dėl jo sutartinio išpareigojimo teikti paslaugas viršija jo avansu gaunamas pajamas. Norėdamas tai padaryti, jis taiko išpareigojimo pakankamumo testą, apibūdintą šio standarto 15–19 straipsniuose. Jeigu šis standartas netiktų tokioms sutartims, paslaugų teikėjas taikytų 37-ąjį TAS tam, kad nustatytų, ar sutartys yra nuostolingos;
- d) šio standarto pateikimo reikalavimai tokioms sutartims veikiausiai reikšmingai nepapildytų kitų TFAS pateikimo reikalavimų.

Skirtumas tarp draudimo rizikos ir kitų rizikos rūšių

- B8. Draudimo sutarties apibrėžime minima draudimo rizika, kuri šiame standarte apibrėžiama kaip rizika, kitokia negu finansinė rizika, ir kurią sutarties turėtojas perduoda jos sudarytojui. Sutartis, suteikianti draudikui finansinę riziką be reikšmingos draudimo rizikos, nėra draudimo sutartis.
- B9. A priede finansinės rizikos apibrėžime pateikiamas finansinių ir nefinansinių kintamųjų sąrašas. Minėtame sąraše pateikti nefinansiniai kintamieji, nebūdingi sutarties šaliai, pvz., žemės drebėjimų konkrečiame regione nuostolių indeksas arba konkretaus miesto oro temperatūrų indeksas. Į sąrašą neįtraukti nefinansiniai kintamieji, būdingi sutarties šaliai, pvz., gaisras, pažeidžiantis arba sunaikinantis šios šalies turtą, arba jo nebuvimas. Be to, nefinansinio

turto tikrosios vertės pokyčių rizika nėra finansinė rizika, jeigu tikroji vertė atspindi ne tik tokio turto kainos pokyčius rinkoje (finansinį kintamąjį), bet ir sutarties šalies turimo specifinio nefinansinio turto būklę (nefinansinį kintamąjį). Pavyzdžiui, jeigu konkretaus automobilio likvidacinės vertės garantija sukelia garantuotojui automobilio fizinės būklės pasikeitimo riziką, tokia rizika yra draudimo rizika, o ne finansinė rizika.

- B10. Kai kurios sutartys sukelia jų leidėjui finansinę riziką kartu su reikšminga draudimo rizika. Pavyzdžiui, daug gyvybės draudimo sutarčių garantuoja draudėjui tiek minimalią grąžos normą (tuo sukurdamos finansinę riziką), tiek išmoką, kartais reikšmingai viršijančią draudėjo sąskaitos balansą, mirties atveju (sukurdamos mirtingumo rizikos formos draudimo riziką). Tokios sutartys yra draudimo sutartys.
- B11. Pagal kai kurias sutartis draudžiamasis įvykis sąlygoja sumos, susijusios su kainų indeksu, mokėjimą. Tokios sutartys yra draudimo sutartys, jeigu neapibrėžta išmoka, skiriama draudžiamajam įvykiui, gali būti reikšminga. Pavyzdžiui, anuitetas iki gyvenimo pabaigos, susijęs su pragyvenimo lygio indeksu, perduoda draudimo riziką, nes išmoką sąlygoja neapibrėžtas įvykis – anuiteto gavėjo gyvenimo trukmė. Ryšys su kainos indeksu yra įterptoji išvestinė finansinė priemonė, bet ji taip pat sukelia draudimo riziką. Jeigu atsirandanti draudimo rizika yra reikšminga, tada įterptoji išvestinė finansinė priemonė atitinka draudimo sutarties apibrėžimą. Tokiu atveju jos nereikia atskirti ir vertinti tikrąją vertę (žr. šio standarto 7 straipsnį).
- B12. Draudimo rizikos apibrėžimas taikomas rizikai, kurią draudikas perima iš draudėjo. Kitaip tariant, draudimo rizika yra draudėjo galimos rizikos perdavimas draudikui. Dėl to šia sutartimi sukuriamą naują riziką nėra draudimo rizika.
- B13. Draudimo sutarties apibrėžime minimas neigiamas poveikis draudėjui. Šis apibrėžimas nenurodo, kad draudiko išmokos suma būtų lygi neigiamo įvykio finansiniam poveikiui. Pavyzdžiui, šiuo apibrėžimu neatmetamas „seno nauju“ padengimas, kada draudėjui sumokama pakankamai, kad jis galėtų leisti sau sugadintą seną turtą pakeisti nauju. Panašiai apibrėžimu neapribojama išmoka pagal terminuotą gyvybės draudimo sutartį finansiniais nuostoliais, kuriuos patirtų mirusiojo išlaikytieji asmenys, neužkertamas kelias mokėti pagal sutartį iš anksto numatytą sumą, skirtą nuostoliui, patirtam dėl mirties arba nelaimingo atsitikimo, padengti.
- B14. Kai kuriose sutartyse reikalaujama išmokos, jeigu įvyksta tam tikras nenumatytas įvykis, tačiau išmokos dėl tokio įvykio neigiamo poveikio draudėjui numatyti išankstinių sąlygų sutartyje nereikalaujama. Tokia sutartis nėra draudimo sutartis net tada, jeigu turėtojas naudoja sutartį galimai rizikos grėsmei sumažinti. Pavyzdžiui, jeigu turėtojas naudoja išvestinę finansinę priemonę apdrausti pagrindiniam nefinansiniam kintamajam, susijusiam su šio turėtojo turto pinigų srautais, tokia išvestinė finansinė priemonė nėra draudimo sutartis, nes išmokos neparodo to, ar turėtoją neigiamai paveiks turto pinigų srautų sumažėjimas. Ir atvirkščiai, draudimo sutarties apibrėžime minimas konkretus įvykis, kurio neigiamas poveikis draudėjui yra išankstinė sutarties sąlyga mokėti išmoką. Dėl sutarties šios išankstinės sąlygos draudikas nebūtinai atlieka tyrimą, ar įvykis tikrai sukėlė neigiamą poveikį, tačiau turi teisę atsisakyti mokėti išmoką, jeigu įvykis nesukelia neigiamo poveikio.
- B15. Sutarties nutraukimo arba užtęsimo rizika (t. y. rizika, kad kita šalis sutartį nutrauks anksčiau arba vėliau, negu draudikas nustatydamas sutarties kainas to tikisi) nėra draudimo rizika, nes mokėjimas kitai šaliai dėl netikėto ateities įvykio, kuris neigiamai paveiktų kitą šalį, nėra neapibrėžtas. Taip pat draudimo rizika nėra ir sąnaudų rizika (t. y. netikėtai padidėjusių administracinių sąnaudų, susijusių su sutarties aptarnavimu, rizika, o ne sąnaudų, susijusių su draudžiamaisiais įvykiais, rizika), nes netikėtas sąnaudų padidėjimas kitai sutarties šaliai nesukelia neigiamų pasekmių.
- B16. Todėl sąlyga, sukelianti jos leidėjui nutraukimo, užtęsimo arba sąnaudų padidėjimo riziką, nėra draudimo sutarties objektas, jeigu ji draudikui taip pat nesukelia draudimo rizikos. Tačiau jeigu sutarties sudarytojas šią riziką sumažina pasinaudodamas kita sutartimi, kad dalį šios rizikos perduotų kitai šaliai, antroji sutartis sukuria tai kitai šaliai draudimo riziką.
- B17. Perimti reikšmingą draudimo riziką iš draudėjo draudikas gali tik tada, jeigu jis yra atskiras nuo draudėjo ūkio subjektas. Savidraudos draugijos atveju draudikas perima riziką iš visų draudėjų ir tą riziką kaupia. Nors draudėjai su tokia bendrai sukaupta rizika tvarkosi kolektyvinėmis savininkų teisėmis, savidraudos draugija vis viena turi perėmusi riziką, nustatytą draudimo sutartyje.

Draudimo sutarčių pavyzdžiai

B18. Toliau pateikiami draudimo sutarčių pavyzdžiai, kuriomis perduodama draudimo rizika yra reikšminga:

- a) nekilnojamojo turto draudimas nuo vagystės arba sugadinimo;
- b) išpareigojimo dėl produkto, profesinio išpareigojimo, pilietinio išpareigojimo arba teisinių išlaidų draudimas;
- c) gyvybės draudimas ir iš anksto apmokami laidojimo planai (nors mirtis yra užtikrintas įvykis, tačiau nėra aišku, kada ji įvyks; o kai kurių gyvybės draudimo tipų sutartyse – tai, ar mirtis išties perdraudimo sutarties galiojimo laikotarpį);
- d) anuitetas iki gyvenimo pabaigos, taip pat pensijos (t. y. sutartys, teikiančios kompensaciją už neapibrėžtą būsimąjį įvykį – anuiteto arba pensijos gavėjo gyvenimo trukmę dėl to, kad padėtų anuiteto arba pensijos gavėjui palaikyti normalų gyvenimo lygį, kuris kitaip jam sulaukus pensijos pasikeistų į neigiamą pusę);
- e) neįgalumas ir medicininė priežiūra;
- f) laidavimo, lojalumo, veiklos rezultatų ir siūlymo garantijos (t. y. sutartys, kompensuojančios kitos šalies sutartinių išpareigojimų nevykdymą – pavyzdžiui, išpareigojimo pastatyti pastatą);
- g) kredito draudimas, už nustatytus mokėjimus skirtas kompensuoti turėtojai jo patiriamą nuostolį dėl to, kad konkretus skolininkas pirminėmis arba pakeistomis sąlygomis laiku nemoka skolos. Šios sutartys gali būti įvairių teisinių formų, pvz., garantijos, akredityvai, kredito išvestinės finansinės priemonės išpareigojimų nevykdymo atveju arba draudimo sutartys. Tačiau, nors šios sutartys atitinka draudimo sutarties apibrėžimą, jos atitinka ir 39-ojo TAS finansinės garantijos sutarties apibrėžimą, todėl joms taikomi 32-asis TAS ⁽¹⁾ ir 39-asis TAS, o šis standartas netaikomas (žr. 4 straipsnio d punktą). Tačiau, jeigu finansinės garantijos sutarties išleidėjas prieš tai aiškiai pareiškia, kad ši sutartis yra draudimo sutartis ir jai gali būti taikomi draudimo sutarčių apskaitos metodai, išleidėjas gali pasirinkti tokioms finansinės garantijos sutartims taikyti 39-ąjį ir 32-ąjį TAS (36) arba šį standartą;
- h) produktų garantijos. Produktų garantijoms, suteikiamoms kitos šalies už gamintojo, tarpininko arba mažmeninio prekybininko parduotas prekes, taikomas šis standartas. Tačiau produktų garantijos, tiesiogiai suteiktos paties gamintojo, tarpininko arba prekybininko, nepatenka į šio standarto taikymo sritį, nes joms yra taikomi 18-asis TAS ir 37-asis TAS;
- i) turto nuosavybės teisės draudimas (t. y. draudimas nuo nuosavybės teisės į žemę trūkumų, nenumatytų tada, kai draudimo sutartis buvo pasirašoma, atsiradimo). Šiuo atveju draudžiamasis įvykis yra nuosavybės teisės trūkumo atsiradimas, o ne pats trūkumas;
- j) pagalba kelionėse (t. y. kompensacija draudėjui grynaisiais pinigais arba natūra už jo nuostolius, patiriamus keliaujant). B6 ir B7 straipsniuose svarstoma keletas tokios rūšies sutarčių;
- k) katastrofų obligacijos, leidžiančios sumažintus pagrindinės, palūkanų arba abiejų šių sumų mokėjimus, jeigu apibrėžtas įvykis neigiamai paveikia tokių obligacijų išleidėją (išskyrus tą atvejį, kai konkretus įvykis nesukuria reikšmingos draudimo rizikos, pvz., kai tai yra palūkanų normos arba užsienio valiutų keitimo kurso pokytis);
- l) apseiktimo draudimu ir kitos sutartys, pagal kurias reikia mokėti dėl klimato, geologinių arba kitų aplinkos pasikeitimų, būdingų sutarties šaliai;
- m) perdraudimo sutartys.

B19. Toliau pateikiami ne draudimo sutarčių pavyzdžiai:

- a) investicijų sutartys, turinčios draudimo sutarčių teisinę formą, bet nesuteikiančios draudikui reikšmingos draudimo rizikos, pavyzdžiui, gyvybės draudimo sutartys, kuriose draudikui nenumatyta reikšminga mirties atvejo rizika (tokios sutartys yra nedraudžiamosios finansinės priemonės arba aptarnavimo sutartys, žr. B20 ir B21 straipsnius);

⁽¹⁾ Jeigu ūkio subjektas taiko 7-ąjį TFAS, nuoroda į 32-ąjį TAS keičiama nuoroda į 7-ąjį TFAS.

- b) sutartys, turinčios teisinę draudimo formą, bet visą reikšmingą draudimo riziką grąžinančios draudėjui per nenutraukiamus ir privalomus mechanizmus, pakoreguojančius paties draudėjo būsimus mokėjimus dėl draudžiamųjų nuostolių, pavyzdžiui, kai kurios finansinio perdraudimo sutartys arba kai kurios grupinės sutartys. Tokios sutartys paprastai yra nedraudžiamosios finansinės priemonės arba aptarnavimo sutartys (žr. B20 ir B21 straipsnius);
 - c) savidrauda, kitaip tariant, rizikos, kuri galėjo būti apdrausta, pasilikimas (draudimo sutarties nėra, nes nėra jokio susitarimo su kita šalimi);
 - d) sutartys (pvz., lošimo sutartys), pagal kurias reikia mokėti, jeigu įvyksta specifinis nenumatytas ateities įvykis, tačiau nereikalaujama iš anksto nustatyti mokėjimo sąlygą sutartyje, kad įvykis neigiamai veiktų draudėją. Tačiau tai nedraudžia iš anksto apskaičiuoti tokią apibrėžtą išmoką, kuri padengtų nuostolį, sukiamą apibrėžto įvykio, pvz., mirties arba nelaimingo atsitikimo atveju (žr. taip pat B13 straipsnį);
 - e) išvestinės finansinės priemonės, vienai šaliai suteikiančios finansinę riziką, bet ne draudimo riziką, nes pagal jas reikalaujama, kad ši šalis atliktų mokėjimus, paremtus tikrai vienos arba daugiau nustatytų palūkanų normų, finansinių priemonių kainų, biržos prekių kainų, užsienio valiutų keitimo kurso, kainų arba normų indeksų, kredito reitingo arba kredito indekso ar kitų kintamųjų pokyčiais, su sąlyga, kad nefinansinis kintamasis nėra būdingas sutarties šaliai (žr. 39-ąjį TAS);
 - f) kreditas su garantija (arba akreditivas, kredito išvestinė finansinė priemonė išpareigojimų nevykdymo atveju, arba kredito draudimo sutartis), pagal kurią reikia mokėti, net jeigu jos turėtojas nepatyrė nuostolio dėl skolininko privalomų mokėjimų nevykdymo (žr. 39-ąjį TAS);
 - g) sutartys, pagal kurias reikia mokėti dėl klimato, geologinių arba kitų fizinių aplinkos kintamųjų, nebūdingų sutarties šaliai (dažnai apibūdinamos kaip oro rizikos išvestinės finansinės priemonės);
 - h) katastrofų obligacijos, teikiančios sumažintus pagrindinės, palūkanų sumos arba jų abiejų mokėjimus dėl klimato, geologinių arba kitų fizinių kintamųjų, nebūdingų sutarties šaliai.
- B20. Jeigu B19 straipsnyje apibūdintos sutartys kuria finansinį turtą arba finansinius išpareigojimus, joms taikomas 39-asis TAS. Be kitų dalykų, tai reiškia, kad sutarties šalys naudoja vadinamąją apskaitą depozitų metodu, apimančią šiuos punktus:
- a) viena šalis pripažįsta gautą atlygį kaip finansinį išpareigojimą, o ne kaip pajamas;
 - b) kita šalis pripažįsta savo sumokėtą atlygį kaip finansinį turtą, o ne kaip sąnaudas.
- B21. Jeigu B19 straipsnyje aprašytos sutartys nekuria finansinio turto arba finansinių išpareigojimų, joms taikomas 18-asis TAS. Pagal 18-ąjį TAS, pajamos, susijusios su paslaugų teikimo sandoriu, pripažįstamos atsižvelgiant į sandorio baigimo lygį, jeigu sandorio rezultatas gali būti patikimai įvertintas.

Reikšminga draudimo rizika

- B22. Sutartis yra draudimo sutartis tik tada, jei ja perduodama reikšminga draudimo rizika. B8–B21 straipsniuose aptariama draudimo rizika. Toliau pateikiamuose straipsniuose aptariamas draudimo rizikos reikšmingumo įvertinimas.
- B23. Draudimo rizika yra reikšminga tada ir tik tada, jeigu draudžiamasis įvykis galėtų priversti draudiką suteikti reikšmingą papildomą naudą bet kokiais atvejais, išskyrus atvejus, kuriems trūksta komercinio pagrindo (t. y. jie neturi pastebimo poveikio sandorio rentabilumui). Jeigu svarbi papildoma nauda būtų teikiama komercinį pagrindą turinčiais atvejais, tada ankstesniame sakinyje esanti sąlyga gali būti įvykdoma netgi tada, kai draudžiamasis įvykis yra ypatingai retas, arba tada, jeigu tikėtina (t. y. pasverta dėl visų tikimybių) neapibrėžtųjų pinigų srautų dabartinė vertė yra tik maža visų likusių sutartinių pinigų srautų tikėtinės dabartinės vertės dalis.
- B24. Papildoma nauda, apibūdinta B23 straipsnyje, reiškia sumas, viršijančias tas, kurios būtų mokamos, jeigu draudžiamasis įvykis nebūtų įvykęs (išskyrus atvejus, kuriems trūksta komercinio pagrindo). Šios papildomos sumos apima ieškinių nagrinėjimo ir įvertinimo išlaidas, bet išskyrus:
- a) galimybės apmokestinti draudėją už ateities paslaugas praradimą. Pavyzdžiui, su investavimu susijusios gyvybės draudimo sutarties atveju draudėjo mirtis reiškia, kad draudikas nebegalės atlikti investicijos valdymo paslaugų ir imti atlygio už tai. Tačiau šis draudiko ekonominis nuostolis neatspindi draudimo rizikos, taip pat,

pvz., kolektyvinio investavimo fondo valdytojas neprisiima draudimo rizikos, susijusios su galima kliento mirtimi. Todėl potencialus būsimas investicijos valdymo įmokų praradimas nėra reikšmingas vertinant, kiek draudimo rizikos yra perduodama pagal sutartį;

- b) mokesčių, kurie būtų mokami nutraukiant arba grąžinant sutartį, negavimą, mirus kitai sutarties šaliai. Kadangi tokios išmokos tapo galiojančiomis tik dėl sutarties, negalėjimas jų mokėti nekompensuoja ankstesnės draudėjo rizikos. Taigi jos nėra reikšmingos vertinant, kiek draudimo rizikos perduodama pagal sutartį;
 - c) mokėjimą dėl įvykio, nekuriančio reikšmingų nuostolių sutarties turėtoji. Įsivaizduokite sutartį, pagal kurią reikalaujama, kad išleidėjas sumokėtų milijoną valiutos vienetų, jeigu turtas patirtų fizinę žalą, o turto turėtoji ši žala sukuria tik nedidelius vieno valiutos vieneto ekonominius nuostolius. Tokios sutarties atveju turėtojas perduoda draudikui nereikšmingą vieno valiutos vieneto praradimo riziką. Tuo pačiu metu sutartis sukuria nedraudžiamąją riziką, kad išleidėjas turės sumokėti 999,999 valiutos vienetus, jeigu numatytasis įvykis ateityje įvyks. Kadangi išleidėjas iš turėtojo neperima reikšmingos draudimo rizikos, ši sutartis nėra draudimo sutartis;
 - d) galimus atgavimus dėl perdraudimo. Juos draudikas apskaitoje registruoja atskirai.
- B25. Draudimo rizikos svarbą draudikas turi įvertinti nuosekliai vertindamas kiekvieną sutartį, užuot rėmęsis jų reikšmingumo nuoroda finansinėms ataskaitoms ⁽¹⁾. Dėl to draudimo rizika gali būti reikšminga net ir tada, kai yra tik maža reikšmingų nuostolių tikimybė visų sutarčių atžvilgiu. Toks nuoseklus įvertinimas leidžia lengviau nustatyti draudimo sutartis. Tačiau, jeigu egzistuoja santykinai vienodų mažų sutarčių kompleksas, kurio sutartys, kaip žinoma, perleidžia draudimo riziką, draudikas neturi ištirti kiekvienos sutarties dėl to, kad atrastų vos kelias neišvestinių finansinių priemonių sutartis, kurių perleidžiama draudimo rizika yra nedidelė.
- B26. Iš B23–B25 straipsnių galima daryti išvadą, kad, jeigu mirties atveju pagal sutartį mokama išmoka viršija sumą, mokamą išgyvenimo atveju, tokia sutartis yra draudimo sutartis, išskyrus atvejį, kai papildoma išmoka mirties atveju yra nereikšminga (tai įvertinama remiantis šia konkrečia sutartimi, o ne visu sutarčių sąrašu). Kaip pažymima B24 straipsnio b punkte, sutarties nutraukimo arba grąžinimo mokesčių nesumokėjimas mirties atveju nėra įtraukiamas į vertinimą, jeigu toks neįvykdymas draudėjui neteikia kompensacijos už ankstesnę riziką. Panašiai ir anuiteto sutartis, pagal kurią mokamos reguliarios išmokos per visą likusį draudėjo gyvenimo laiką, yra draudimo sutartis, išskyrus atvejį, kai bendros išmokos, skirtos pragyvenimui, nėra reikšmingos.
- B27. B23 straipsnyje minima papildoma nauda. Tokia papildoma nauda galėtų apimti reikalavimą išmokėti išmokas anksčiau, jeigu draudžiamajam įvykiui atsitikus anksčiau, o išmokos nėra koreguojamos pagal pinigų laiko vertę. Pavyzdys yra viso gyvenimo gyvybės draudimas už fiksuotą sumą (kitais tariant, draudikas, išmoka fiksuotą išmoką mirties atveju, nepaisydamas to, kada draudėjas miršta, neturinčią galiojimo termino). Yra aišku, kad draudėjas mirs, tačiau nėra aiški mirties data. Draudikas patirs nuostolį dėl tokių atskirų sutarčių, kurių draudėjai mirs anksti, net jeigu ir nebus patirta bendro nuostolio pagal visą sutarčių sąrašą.
- B28. Jeigu draudimo sutartis išskaidoma į indėlio komponentą ir draudimo komponentą, draudimo rizikos perdavimo reikšmingumas įvertinamas remiantis draudimo komponentu. Draudimo rizikos reikšmingumas, perduodamas įterptąja išvestine finansine priemone, įvertinamas atsižvelgiant į šią įterptąją išvestinę finansinę priemonę.

Draudimo rizikos lygio pakitimai

- B29. Pagal kai kurias sutartis išleidėjui sutarties pradžioje jokia draudimo rizika neperduodama, nors ji perduodama vėliau. Įsivaizduokite, kad sutartis, pagal kurią mokami nustatyti investicijos grąžinimo mokėjimai, taip pat apima ir draudėjo pasirinkimo teisę panaudoti investavimo lėšas termino pabaigos dieną anuitetui iki gyvenimo pabaigos pirkti dabartinėmis anuiteto sąlygomis, nustatomomis draudiko kitiems naujiems anuiteto gavėjams tuo metu, kai draudėjas pasinaudoja šia pasirinkimo teise. Jokia draudimo rizika sutartimi išleidėjui neperduodama tol, kol nepasinaudojama pasirinkimo teise, o draudikas, įkainodamas anuitetą, įvertina jam tuo metu perduodamą draudimo riziką. Tačiau jeigu sutartimi yra nustatomos anuiteto normos (arba pagrindas anuiteto normoms nustatyti), šia sutartimi draudimo rizika perduodama išleidėjui nuo pat sutarties pasirašymo.
- B30. Sutartis, atitinkanti draudimo sutarties kriterijus, išlieka draudimo sutartis tol, kol visos teisės ir prievolės išnyksta arba jų galiojimo laikas baigiasi.

⁽¹⁾ Tuo tikslu sutartis, sudaryta su viena šalimi (arba sutartys, kurios yra atskiros), yra pripažįstama viena sutartimi.

5-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS

„Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“

TIKSLAS

- 1 Šio TFAS tikslas yra apibrėžti turto, skirto parduoti, apskaitos tvarką ir informacijos apie *nutrauktą veiklą* pateikimą. Konkrečiai šiuo TFAS reikalaujama, kad:
- a) turtas, kuris atitinka kriterijus, kad būtų apibrėžtas kaip turtas, skirtas parduoti, būtų į apskaitą įtraukiamas mažesniaja verte – balansine arba *tikrąja verte* atėmus *pardavimo išlaidas*, o tokio turto nusidėvėjimą būtų nustojama skaičiuoti; ir
 - b) turtas, kuris atitinka kriterijus, kad būtų klasifikuotas kaip turtas, skirtas parduoti, balanse būtų parodytas atskirai, o nutrauktos veiklos rezultatai būtų atskirai parodyti pelno (nuostolio) ataskaitoje.

TAIKYMAS

- 2 Šio TFAS reikalavimai, susiję su turto klasifikavimu ir pateikimu, yra taikomi visam pripažintam *ilgalaikiam turtui* ⁽¹⁾ ir visoms ūkio subjekto *perleidžiamoms grupėms*. Šio TFAS reikalavimai taikomi viso pripažinto ilgalaikio turto vertinimui ir perleidžiamoms grupėms (kaip nustatyta 4 straipsnyje), išskyrus turtą, išvardytą 5 straipsnyje, kuris ir toliau turi būti vertinamas pagal paminėtą standartą.
- 3 Turtas, pripažintas ilgalaikiu turtu pagal 1-ąjį TAS „*Finansinių ataskaitų pateikimas*“ (persvarstytą 2003 m.), neturi būti perkeliamas į *trumpalaikį turtą*, kol jis neatitinka kriterijų, kad būtų klasifikuotas kaip turtas, skirtas parduoti, pagal šį TFAS. Turtas, ūkio subjekto priskirtas ilgalaikio turto grupei ir kuris yra įsigytas turint tikslą jį perparduoti, nelaikomas trumpalaikiu turtu, nebent jis atitinka šiame TFAS nurodytus kriterijus, kad būtų klasifikuojamas kaip turtas, skirtas parduoti.
- 4 Kartais ūkio subjektas vienu sandoriu turto grupę perleidžia kartu su tiesiogiai susijusiais išpareigojimais. Tokia perleidžiama grupė gali būti *pinigus kuriančių vienetų* grupė, atskiras pinigus kuriantis vienetas arba pinigus kuriančio vieneto dalis ⁽²⁾. Grupė gali apimti bet koki ūkio subjekto turtą ar išpareigojimus, įskaitant trumpalaikį turtą, trumpalaikius išpareigojimus ir turtą, kuriam pagal 5 straipsnį nėra taikomi šio TFAS vertinimo reikalavimai. Jei ilgalaikis turtas, kuriam taikomi šio TFAS reikalavimai, yra perleidžiamos grupės dalis, šio TFAS vertinimo reikalavimai, susiję su jo vertinimu, taikomi visai grupei tokiu būdu, kad grupė būtų įvertinama mažesniaja verte iš jos apskaitinės vertės ir tikrosios vertės atėmus pardavimo išlaidas. Reikalavimai, susiję su atskiro turto vienetų ir išpareigojimų vertinimu perleidžiamos grupės viduje, yra nustatyti 18, 19 ir 23 straipsniuose.
- 5 Šio TFAS ⁽³⁾ nuostatos netaikomos vertinant toliau išvardytą turtą (tiek atskirą turtą, tiek perleidžiamos grupės dalį), kuris yra vertinamas pagal nurodytus standartus:
- a) atidėtųjų mokesčių turtas (12-asis TAS „*Pelno mokesčiai*“);
 - b) turtas, sukauptas darbuotojų išmokoms (19-asis TAS „*Išmokos darbuotojams*“);
 - c) finansinis turtas, kuriam taikomos 39-ojo TAS „*Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas*“ nuostatos;
 - d) ilgalaikis turtas, kuris apskaitoje yra įvertinamas tikrosios vertės metodu, pateiktu 40-ajame TAS „*Investicinis turtas*“;
 - e) ilgalaikis turtas, kuris yra vertinamas tikrąja verte atėmus apskaičiuotas pardavimo vietos sąnaudas pagal 41-ąjį TAS „*Žemės ūkis*“;
 - f) sutartinės teisės pagal draudimo sutartis, kaip apibrėžta 4-ajame TFAS „*Draudimo sutartys*“.

⁽¹⁾ Klasifikuojant turtą pagal jo likvidumą, ilgalaikiam turtui priskiriamas toks turtas, kurį sudaro sumos, kurias tikimasi padengti vėliau nei per dvyliką mėnesių nuo balanso datos. Tokio turto klasifikavimui taikomas 3 straipsnis.

⁽²⁾ Tačiau, kai tikimasi pinigų srautus gauti iš turto ar turto grupės pardavimo, o ne tęstinio naudojimo, jie tampa mažiau priklausomi nuo pinigų srautų iš kito turto ir perleidžiama grupė, kuri yra pinigus kuriančio vieneto dalis, tampa atskiru pinigų kuriančiu vienetu.

⁽³⁾ Kiti nei 18 ir 19 straipsniai, kuriais reikalaujama, kad tiriamas turtas būtų vertinamas pagal kitą TFAS.

ILGALAIKIO TURTO (AR PERLEIDŽIAMŲ GRUPIŲ) PRIPAŽINIMAS TURTO, SKIRTO PARDUOTI

- 6 Ūkio subjektas ilgalaikį turtą (ar perleidžiamą grupę) pripažįsta turtu, skirtu parduoti, jeigu jo balansinę vertę praktiškai padengs pardavimo sandorio suma, o ne tolesnis jo naudojimas.
- 7 Kad taip atsitiktų, turtą (arba perleidžiamą grupę) turi būti labai tikėtina galimybė greitai parduoti esant dabartinei jo būklei, įprastoms tokio turto (ar perleidžiamos grupės) pardavimo sąlygoms.
- 8 Kad pardavimas būtų labai tikėtinas, atitinkamo lygio vadovybė turi būti įsipareigojusi planuoti turto (ar perleidžiamos grupės) pardavimą, turi pradėti vykdyti to plano įgyvendinimą ir pirkėjo paieškas. Be to, turtu (ar perleidžiamą grupę) turi būti aktyviai prekiaujama rinkoje tokia kaina, kuri yra pagrįsta jo tikrąja verte. Kad atitiktų šio turto pripažinimo reikalavimus, pardavimas turėtų būti įvykdytas per metus nuo pripažinimo turto, skirtu parduoti, datos, išskyrus 9 straipsnyje numatytus atvejus, ir plano įvykdymui reikalingi veiksmai turi rodyti, kad nėra požymių, rodančių atliekamus reikšmingus plano pakeitimus arba kad plano bus atsisakyta.
- 9 Susidarę įvykiai ir aplinkybės gali užtęsti pardavimo įvykdymo laikotarpį ilgiau nei vienerius metus. Dėl laikotarpio, reikalingo pardavimui įvykdyti, pratęsimo nereikia parduoti skirto turto (ar perleidžiamos grupės) perklasifikuoti, jeigu pardavimo uždelsimą lėmė įvykiai ir aplinkybės, nepriklausantys nuo ūkio subjekto kontrolės, ir yra pakankamai akivaizdu, kad ūkio subjektas ketina įsipareigojimą įgyvendinti, t. y. savo turtą (ar perleidžiamą grupę) parduoti. Taip atsitiks tuo atveju, kai B priede nurodyti kriterijai bus įvykdyti.
- 10 Pardavimo sandoriai apima ilgalaikio turto mainus į kitokį ilgalaikį turtą, kai mainai yra komercinio turinio pagal 16-ąjį TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai“.
- 11 Kai ūkio subjektas įsigyja ilgalaikį turtą (ar perleidžiamą grupę) išskirtinai tikėdamasis vėliau jį parduoti, jis tokį ilgalaikį turtą (ar perleidžiamą grupę) registruoja įsigijimo datą kaip skirtą parduoti, jeigu bus įvykdytas 8 straipsnio vienerių metų reikalavimas (išskyrus 9 straipsnyje numatytus atvejus) ir labai tikėtina, kad bet koks kitas 7 ir 8 straipsnių reikalavimas, kuris nėra įvykdytas šią datą, bus įvykdytas per trumpą laikotarpį po įsigijimo (paprastai per tris mėnesius).
- 12 Jeigu 7 ir 8 straipsnių reikalavimai bus įvykdomi po balanso datos, ūkio subjektas sudaromose finansinėse ataskaitose ilgalaikio turto (ar perleidžiamos grupės) neparodo kaip skirto parduoti. Tačiau, kai šie reikalavimai yra įvykdomi po balanso datos, tačiau prieš finansinių ataskaitų patvirtinimą, ūkio subjektas aiškinamajame rašte turi pateikti 41 straipsnio a, b ir d punktuose apibrėžtą informaciją.

Ilgalaikis turtas, kurio bus atsisakoma

- 13 Ūkio subjektas ilgalaikio turto (ar perleidžiamos grupės), kurio bus atsisakoma, nepriskiria skirtam parduoti. Taip yra todėl, kad jo balansinė vertė bus padengta toliau jį naudojant. Tačiau, jeigu perleidžiama grupė, kurios bus atsisakoma, atitinka 32 straipsnio a–c punktų reikalavimus, ūkio subjektas turi pateikti perleidžiamos grupės rezultatus ir pinigų srautus kaip nutrauktą veiklą pagal 33 ir 34 straipsnius tą datą, kai nustojama ją naudoti. Ilgalaikis turtas (ar perleidžiamos grupės), kurio bus atsisakyta, apima ilgalaikį turtą (ar perleidžiamos grupės), kuris bus naudojamas iki jo ekonominio tarnavimo laiko pabaigos, ir ilgalaikį turtą (ar perleidžiamas grupes), kuris bus uždarytas, o ne parduotas.
- 14 Ilgalaikio turto, kuris laikinai buvo nenaudojamas, ūkio subjektas nelaiko turtu, kurio buvo atsisakyta.

ILGALAIKIO TURTO (AR PERLEIDŽIAMŲ GRUPIŲ), PRISKIRIAMO TURTUI, SKIRTAM PARDUOTI, VERTINIMAS

Ilgalaikio turto (ar perleidžiamos grupės) vertinimas

- 15 Ūkio subjektas ilgalaikį turtą (ar perleidžiamą grupę), priskirtą turtui, skirtam parduoti, vertina mažesniąja verte – balansine verte ar tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas.
- 16 Jeigu naujai įsigytas turtas (ar perleidžiama grupė) atitinka kriterijus, kad būtų laikomas turtu, skirtu parduoti (žr. 11 straipsnį), 15 straipsnio taikymas nulems, kad turtas (ar perleidžiama grupė) iš pradžių bus vertinamas balansine verte, jeigu jis nebūtų laikomas turtu, skirtu parduoti, ir būtų įvertintas, pavyzdžiui savikaina, arba tikrąja verte, atėmus pardavimo išlaidas – ta, kuri iš jų mažesnė. Jeigu turtas (ar perleidžiama grupė) yra įgyjamas kaip verslo sujungimo dalis, jis turi būti vertinamas tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas.

- 17 Kai tikimasi, kad bus parduota vėliau nei po metų, ūkio subjektas turi įvertinti pardavimo išlaidas jų dabartine verte. Bet koks pardavimo išlaidų dabartinės vertės padidėjimas, atsirandantis dėl laikotarpio pasikeitimo, įtraukiamas į pelną ar nuostolį kaip finansinės sąnaudos.
- 18 Iš karto prieš turto (ar perleidžiamos grupės) priskyrimą skirtam parduoti, turto (ar viso turto ir išipareigojimų grupėje) balansinė vertė nustatoma pagal taikomus TFAS.
- 19 Kitą kartą įvertinant perleidžiamą grupę, bet kokio turto ir išipareigojimų, kurie neatitinka šiame TFAS nurodytų vertinimo reikalavimų, tačiau yra įtraukti į perleidžiamą grupę, skirtą parduoti, balansinė vertė nustatoma iš naujo pagal taikomus TFAS prieš tai, kai iš naujo yra nustatoma perleidžiamos grupės tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas.

Vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimas ir vertės atkūrimas

- 20 Ūkio subjektas turi pripažinti bet kurį pradinį ar vėlesnį turto (ar perleidžiamos grupės) vertės sumažėjimo iki tikrosios vertės atėmus pardavimo išlaidas nuostolį, tačiau tik tada, kai nuostolis nebuvo pripažintas pagal 19 straipsnį.
- 21 Ūkio subjektas pripažįsta bet koki tolesnį turto tikrosios vertės atėmus pardavimo išlaidas padidėjimo pelną, bet neviršijantį sukaupto vertės sumažėjimo nuostolio, kuris buvo pripažintas pagal šį TFAS arba anksčiau pagal 36-ąjį TAS „Turto vertės sumažėjimas“.
- 22 Ūkio subjektas turės pripažinti bet koki tolimesnį perleidžiamos grupės tikrosios vertės atėmus pardavimo išlaidas padidėjimo pelną:
- a) iki lygio, kuris nebuvo pripažintas pagal 19 straipsnį; bet
 - b) neviršijant sukaupto vertės sumažėjimo nuostolio, kuris buvo pripažintas tiek pagal šį TFAS arba anksčiau pagal 36-ąjį TAS ilgalaikiam turtui, kuriam taikomi šio TFAS nustatyti vertinimo reikalavimai.
- 23 Vertės sumažėjimo nuostolis (arba bet koks paskesnis pelnas), pripažintas perleidžiamai grupei, sumažina (padidina) ilgalaikio turto, priklausančio tai grupei, kurios vertinimui taikomi šio TFAS vertinimo reikalavimai, balansinę vertę dėl paskirstymo, aprašyto 36-ojo TAS (persvarstyto 2004 m.) 104 straipsnio a ir b punktuose ir 122 straipsnyje.
- 24 Pelnas arba nuostolis, kuris iki ilgalaikio turto (ar perleidžiamos grupės) pardavimo datos nebuvo pripažintas, turi būti pripažintas to ilgalaikio turto (ar perleidžiamos grupės) pripažinimo nutraukimo datą. Reikalavimai, susiję su pripažinimo nutraukimu, yra išdėstyti:
- a) 16-ojo TAS (persvarstyto 2003 m.) 67–72 straipsniuose nekilnojamam turtui, įrangai ir įrengimams;
 - b) 38-ojo TAS „Nematerialus turtas“ (persvarstyto 2004 m.) 112–117 straipsniuose nematerialiajam turtui.
- 25 Ūkio subjektas neskaičiuoja ilgalaikio turto nusidėvėjimo (arba amortizacijos) tol, kol tas turtas yra laikomas skirtu parduoti, arba kol jis yra perleidžiamos grupės, skirtos parduoti, dalis. Palūkanos ir kitos sąnaudos, priskiriamos perleidžiamos grupės, skirtos parduoti, išipareigojimams, pripažįstamos ir toliau.

Pardavimo planų pokyčiai

- 26 Jeigu ūkio subjektas pripažino turtą (ar perleidžiamą grupę) skirtu parduoti, tačiau 7–9 straipsnių reikalavimai toliau nebuvo tenkinami, tai jis privalo tokio turto (ar perleidžiamos grupės) nelaikyti skirtu parduoti.
- 27 Ūkio subjektas ilgalaikį turtą, kurį nustoja laikyti skirtu parduoti (arba išbraukia iš perleidžiamos grupės, laikytos skirta parduoti), vertina mažesniąja iš verčių:
- a) balansinės vertės prieš tai, kai turtas (ar perleidžiama grupė) buvo skirtas parduoti, pakoreguotos dėl bet kokių nusidėvėjimo, amortizacijos ar perkainojimų, kurie būtų buvę pripažinti, jeigu turtas (ar perleidžiama grupė) nebūtų priskirtas skirtam parduoti;
 - b) atsipirkamosios vertės kiekvieną datą, kada dar kartą nusprendžiama jo neparduoti datą ⁽¹⁾.

⁽¹⁾ Jeigu ilgalaikis turtas yra pinigų kuriančio vieneto dalis, jo atsipirkamoji vertė yra balansinė vertė, kuri būtų buvusi pripažinta po bet kokio vertės sumažėjimo nuostolio, atsirandančio iš pinigų kuriančio vieneto pagal 36-ojo TAS, paskirstymo.

- 28 Ūkio subjektas įtraukia bet kuriuos reikalaujamus ilgalaikio turto, kuris nebelaikomas skirtu parduoti, balansinės vertės koregavimus į tęsiamos veiklos pajamas ⁽¹⁾ tą laikotarpį, kada turtas neatitiko 7–9 straipsnių reikalavimų. Ūkio subjektas šiuos koregavimus pateikia toje pačioje pelno (nuostolių) ataskaitos dalyje, naudojamoje pateikti pelną arba nuostolį, jei tokie yra, pripažinus pagal 37 straipsnio reikalavimus.
- 29 Jeigu ūkio subjektas išbraukia atskirą turtą ar įsipareigojimą iš perleidžiamos grupės, skirtos parduoti, likęs perleidžiamos grupės turtas ir įsipareigojimai, skirti parduoti, turi ir toliau būti vertinami kaip grupė, jeigu grupė atitinka 7–9 straipsniuose nurodytus kriterijus. Kitu atveju likęs grupės ilgalaikis turtas, kurio atskiri vienetai atitinka reikalavimus, kad būtų laikomi skirtais parduoti, vertinamas atskirai mažesniąja verte – balansine verte ar tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas. Bet kokio ilgalaikio turto, neatitinkančio šių reikalavimų, priskyrimas skirtam parduoti nutraukiamas pagal 26 straipsnį.

PATEIKIMAS IR ATSKLEIDIMAS

- 30 Ūkio subjektas turi pateikti ir atskleisti informaciją, kuri finansinių ataskaitų vartotojams padėtų įvertinti nutrauktos veiklos ir ilgalaikio turto (ar perleidžiamų grupių) finansinį poveikį.

Nutrauktos veiklos pateikimas

- 31 Ūkio subjekto komponentas apima veiklą ir pinigų srautus, kurie gali būti aiškiai atskirti veiklos ir finansinės atskaitomybės tikslais nuo likusios subjekto dalies. Kitaip tariant, ūkio subjekto komponentas turėtų būti pinigų kuriantis vienetas arba pinigų kuriančių vienetų grupė, kol jie naudojami.
- 32 Nutraukta veikla yra ūkio subjekto komponentas, kuris arba perleidžiamas, arba priskiriamas skirtam parduoti turtui:
- a) kuris atspindi atskirą verslo šaką ar geografinę veiklos sritį;
 - b) yra atskiros suderinto plano perleisti atskirą verslo šaką ar geografinę veiklos sritį dalis; arba
 - c) yra dukterinė įmonė, įsigyta išskirtinai su tikslu perparduoti.
- 33 Ūkio subjektas turėtų atskleisti:
- a) vieną sumą pelno (nuostolių) ataskaitoje, sudarytą iš:
 - i) nutrauktos veiklos pelno ar nuostolių po apmokestinimo;
 - ii) nutrauktą veiklą sudarančio turto ar perleidžiamos grupės pelno ar nuostolių po apmokestinimo, pripažinto įvertinus tikrąją vertę atėmus pardavimo išlaidas arba perleidus tą turtą;
 - b) atskiros sumos, pateiktos pagal a punkto reikalavimus, analizę:
 - i) iš nutrauktos veiklos gautas pajamas, sąnaudas ir pelną ar nuostolius prieš apmokestinimą;
 - ii) pelno mokesčio susijusias sąnaudas, kaip reikalaujama 12-ojo TAS 81 straipsnio h punkte;
 - iii) pelną ar nuostolius, pripažintus įvertinant turtą tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas arba perleidžiant turtą ar perleidžiamą grupę, sudarančią nutrauktą veiklą; ir
 - iv) susijusias pelno mokesčio sąnaudas, kaip reikalaujama pagal 12-ojo TAS 81 straipsnio h punktą.

Informacija gali būti pateikta aiškinamajame rašte arba pelno (nuostolių) ataskaitoje. Jeigu ji yra pateikta pelno (nuostolių) ataskaitoje, ji turi būti pateikiama nutrauktos veiklos skyriuje, t. y. atskirai nuo tęsiamos veiklos. Nereikalaujama pateikti informacijos apie perleidžiamas grupes, kurios yra naujai įsigytos dukterinės įmonės ir kurios įsigijimo metu atitiko priskyrimo parduoti skirtam turtui kriterijus (žr. 11 straipsnį);

⁽¹⁾ Nebent turtas yra nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai arba nematerialusis turtas, kuris buvo pervertintas pagal 16-ąjį TAS arba 38-ąjį TAS prieš pripažinimą skirtu parduoti – šiuo atveju koregavimas laikomas perkainojimo padidėjimu ar sumažėjimu.

- c) grynuosius pinigų srautus, priskirtus nutrauktos veiklos pagrindinei, investicinei ir finansinei veiklai. Ši informacija gali būti pateikta finansinėse ataskaitose arba aiškinamajame rašte. Nereikalaujama pateikti informacijos apie perleidžiamas grupes, kurios yra naujai įsigytos dukterinės įmonės ir kurios įsigijimo metu atitiko priskyrimo laikomoms parduoti reikalavimus (žr. 11 straipsnį).
- 34 Ūkio subjektas pagal 33 straipsnį praėjusių laikotarpių informaciją finansinėse ataskaitose pateikia taip, kad ji atspindėtų visą veiklą, kuri buvo nutraukta iki paskutinio pateikto ataskaitinio laikotarpio balanso datos.
- 35 Nutrauktos veiklos, kuri praėjusiu ataskaitiniu laikotarpiu buvo perleista, koregavimai einamuoju laikotarpiu parodomi atskirai nutrauktos veiklos dalyje. Atskleidžiamas tokių koregavimų pobūdis ir sumos. Toliau pateikiami aplinkybių, kurioms esant gali atsirasti tokie koregavimai, pavyzdžiai:
- a) kai paaiškėja perleidimo pirkėjui sąlygos, tokios kaip pirkimo kainos koregavimo detalizavimas ir kompensavimo pirkėjui klausimai;
- b) kai paaiškėja pardavėjo įsipareigojimai, tiesiogiai susiję su komponento veikla iki jo perleidimo, tokie kaip aplinkos apsauga ir gaminio garantija;
- c) įsipareigojimų pagal darbuotojų išmokų planą įvykdymas su sąlyga, kad toks įvykdymas yra tiesiogiai susijęs su perleidimo sandoriu.
- 36 Jeigu ūkio subjektas nustoja turtą ar jo dalį laikyti pardavimui, komponento veiklos rezultatai, anksčiau pateikti nutrauktos veiklos skiltyje pagal 33–35 straipsnius, perklasifikuojami ir įtraukiami į tęsiamos veiklos pajamas per visus pateiktus laikotarpius. Praėjusių laikotarpių sumos paaiškinamos kaip pateiktos iš naujo.

Pelnas ar nuostoliai, susiję su tęsiama veikla

- 37 Bet koks ilgalaikio turto (ar perleidžiamos grupės), skirto parduoti, ir nebeatitinkančio nutrauktos veiklos apibrėžimo, perkainojimo pelnas arba nuostolis, turi būti įtraukiamas į tęsiamos veiklos pelną ar nuostolį.

Ilgalaikio turto (ar perleidžiamų grupių), skirto parduoti, pateikimas

- 38 Ūkio subjektas ilgalaikį turtą ir perleidžiamą grupę, skirtą parduoti, balanse pateikia atskirai nuo kito turto. Perleidžiamos grupės, skirtos parduoti, įsipareigojimai balanse pateikiami atskirai nuo kitų įsipareigojimų. Šis turtas ir įsipareigojimai neturi būti užskaitomi tarpusavyje ir bendra suma nepateikiami. Parduoti skirtu turto ir įsipareigojimų klasės balanse arba aiškinamajame rašte atskleidžiamos atskirai, išskyrus 39 straipsnyje numatytą atvejį. Ūkio subjektas atskirai parodo bet kurias sukauptas pajamas ar sąnaudas, pripažįstamas tiesiogiai nuosavybėje, kurios susijusios su ilgalaikiu turtu (ar perleidžiama grupė), skirtu parduoti.
- 39 Jeigu perleidžiama grupė yra naujai įsigyta dukterinė įmonė, kuri įsigijimo metu atitinka parduoti skirtu turto kriterijus (žr. 11 straipsnį), tai atskleisti pagrindines turto ar įsipareigojimų klases nebūtina.
- 40 Ūkio subjektas neturi perklasifikuoti ar iš naujo pateikti sumų, susijusių su ilgalaikiu turtu arba perleidžiamomis grupėmis, klasifikuojamais kaip laikomi parduoti, arba turtu ir įsipareigojimais ankstesnių laikotarpių balansuose, kad atspindėtų paskutinio pateikto laikotarpio balanso klasifikaciją.

Papildomas atskleidimas

- 41 Ūkio subjektas, pateikdamas laikotarpio, per kurį ilgalaikis turtas (arba perleidžiama grupė) buvo klasifikuojamas kaip laikomas parduoti arba parduotas turtas, aiškinamajame rašte turi nurodyti:
- a) ilgalaikio turto (ar perleidžiamos grupės) aprašymą;
- b) faktų ar aplinkybių, susijusių su turto pardavimu ar tikėtinu jo perleidimu ir tikėtinu šio perleidimo būdu ir laiku, aprašymą;

- c) pelną ar nuostolį, pripažintą pagal 20–22 straipsnius ir, jeigu nėra atskirai pateikta pelno (nuostolių) ataskaitoje, pelno (nuostolių) ataskaitos dalį, kuri apima šį pelną ar nuostolį;
 - d) prireikus apskaitytiną segmentą, kuriame ilgalaikis turtas (ar perleidžiama grupė) pateikiamas pagal 8-ąjį TFAS „Veiklos segmentai“.
- 42 Jeigu yra taikomi 26 arba 29 straipsniai, ūkio subjektas atskleidžia laikotarpio, kada buvo priimtas sprendimas pakeisti ilgalaikio turto (perleidžiamų grupių) pardavimo planus, faktus ar aplinkybes, kurios lėmė tokį sprendimą, ir sprendimo poveikį laikotarpio ir bet kurio ankstesnio pateikto laikotarpio veiklos rezultatams.

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

- 43 Šis TFAS turi būti taikomas perspektyviniai ilgalaikiam turtui (ar perleidžiamoms grupėms), kuris atitinka kriterijus, kad būtų klasifikuojamas kaip laikomas parduoti, ir veiklai, kuri atitinka nutrauktos veiklos kriterijus, po šio TFAS įsigaliojimo datos. Ūkio subjektas gali taikyti TFAS reikalavimus visam ilgalaikiam turtui (perleidžiamoms grupėms), kuris atitinka kriterijus, kad būtų klasifikuojamas kaip laikomas parduoti, ir veiklai, kuri atitinka nutrauktos veiklos kriterijus, nuo bet kurios datos prieš šio TFAS įsigaliojimą, jeigu vertinimai ir kita informacija, reikalinga taikyti TFAS, buvo gauta tada, kai atsirado atitiktis šiems kriterijams.

ĮSIGALIOJIMO DATA

- 44 Šį TFAS ūkio subjektas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. ar vėliau. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jeigu ūkio subjektas taiko šį TFAS laikotarpiui, prasidedančiam iki 2005 m. sausio 1 d., jis turi nurodyti šį faktą.

35-OJO TAS PANAIKINIMAS

- 45 Šiuo TFAS pakeičiamas 35-asis TAS „Nutrauktoji veikla“.

A priedas

Sąvokų apibrėžimai

Šis priedas yra neatskiriama šio standarto dalis.

Pinigus kuriantis vienetas	Mažiausia identifikuojamą turto grupę, kurianti pinigų įplaukas, kurios didžiąja dalimi nepriklauso nuo pinigų įplaukų iš kito turto ar turto grupių.
Ūkio subjekto komponentas	Veikla ir pinigų srautai, kurie gali būti aiškiai atskirti veiklos ir finansinės atskaitomybės tikslais nuo likusios ūkio subjekto dalies.
Pardavimo išlaidos	Papildomos išlaidos, tiesiogiai priskirtinos turto (ar perleidžiamos grupės) perleidimui, išskyrus finansines ir pelno mokesčio sąnaudas.
Trumpalaikis turtas	Turtas, kuris atitinka vieną iš toliau pateiktų kriterijų: a) tikimasi jį realizuoti, ketinama parduoti arba sunaudoti per įprastinį ūkio subjekto veiklos ciklą; b) jis laikomas pirmiausiai pardavimo tikslais; c) tikimasi jį realizuoti per dvyliką mėnesių nuo balanso datos; arba d) tai yra gryniesi pinigai arba grynųjų pinigų ekvivalentai, išskyrus tą atvejį, kai mažiausiai dvyliką mėnesių nuo balanso datos yra apribotas jų keitimas ar naudojimas išipareigojimui padengti.

Nutrauktoji veikla	Ūkio subjekto komponentas, kuris arba buvo perleistas, arba yra pripažįstamas kaip skirtas parduoti, ir: a) kuris atspindi atskirą verslo šaką ar geografinę veiklos sritį; b) yra atskiro suderinto plano perleisti atskirą verslo šaką ar geografinę veiklos sritį dalis; arba c) yra dukterinė įmonė, įsigyta išskirtinai su tikslu perparduoti.
Perleidžiama grupė	Vienu sandoriu pardavimo ar kitokių būdų planuojama perleisti turto grupė ir išsipareigojimai, tiesiogiai susiję su turtu, kuris bus perleistas sandorio metu. Grupė apima ir verslo sujungimo metu įgytą prestižą, jeigu grupė yra pinigus kuriantis vienetas , kuriam prestižas buvo priskirtas pagal 36-ojo TAS „Turto vertės sumažėjimas“ (persvarstyto 2004 m.) 80–87 straipsnius, arba jeigu šiame pinigų kuriančiame vienete vyksta veikla.
Tikroji vertė	Suma, už kurią gali būti apsieista turtu arba kuria gali būti užskaitytas tarpusavio išsipareigojimas tarp nesusijusių šalių, ketinančių pirkti (parduoti) turtą arba užskaityti tarpusavio išsipareigojimą.
Tvirtas pasižadėjimas pirkti	Susitarimas su nesusijusia šalimi, įpareigojantis abi šalis ir paprastai teisiškai įvykdomas: a) kuriuo apibrėžiamos visos reikšmingos sąlygos, įskaitant sandorio kainą ir laiką; ir b) kuris apima priemones, kurios neskatina išsipareigojimo nevykdymo ir yra pakankamai brangios, kad išsipareigojimo įvykdymas taptų labai tikėtinas .
Labai tikėtinas	Daug labiau tikėtinas nei galimas.
Ilgalaikis turtas	Turtas, kuris neatitinka trumpalaikio turto apibrėžimo.
Tikėtinas	Labiau galimas, negu negalimas.
Atsiperkamoji vertė	Didesnioji vertė iš turto tikrosios vertės , atėmus pardavimo išlaidas , ar naudojimo vertės .
Naudojimo vertė	Dabartinė apskaičiuotų grynųjų būsimųjų pinigų srautų vertė, kurią tikimasi gauti nuolat naudojant turtą ir jį perleidžiant pasibaigus jo naudingo tarnavimo laikui.

B priedas

Papildomas taikymas

Šis priedas yra neatskiriama šio standarto dalis.

LAIKOTARPIO, REIKALINGO PARDAVIMUI ĮVYKDYTI, PRATĖSIMAS

B1. Kaip minėta 9 straipsnyje, laikotarpio, reikalingo pardavimui įvykdyti, pratęsimas netrukdo turto (ar perleidžiamos grupės) pripažinti turtu, skirtu parduoti, jeigu uždelsimas yra nulemtas įvykių ir aplinkybių, nepriklausančių nuo ūkio subjekto pastangų, ir yra pakankamai akivaizdu, kad ūkio subjektas yra išsipareigojęs įvykdyti savo turto (ar perleidžiamos grupės) pardavimo planą. Išimtis vienerių metų reikalavimui pagal 8 straipsnį turi būti taikoma toliau nurodytose situacijose, kuriose atsiranda šie įvykiai ar aplinkybės:

- a) tą datą, kai ūkio subjektas išsipareigoja įvykdyti ilgalaikio turto (ar perleidžiamos grupės) pardavimo planą, jis pagrįstai tikisi, kad kiti (ne pirkėjas) sudarys tokias turto (ar perleidžiamos grupės) perleidimo sąlygas, kurios pratęs laikotarpį, reikalingą pardavimui įvykdyti, ir:
 - i) veiksmams, reikalingi įvykdyti šias sąlygas, negali būti inicijuoti, kol *tvirtas pasižadėjimas pirkti* galioja;
 - ii) *tvirtas pasižadėjimas pirkti* yra labai tikėtinas vienerius metus;

- b) ūkio subjektas gauna tvirtą pasižadėjimą pirkti, todėl pirkėjas ar kiti netikėtai nustato ilgalaikio turto (perleidžiamos grupės), anksčiau priskirto skirtam parduoti, perleidimo sąlygas, kurios pratęs laikotarpį, reikalingą pardavimui įvykdyti, ir:
 - i) veiksmas, būtini įvykdyti sąlygoms, buvo atlikti;
 - ii) tikėtina palanki uždelsimo faktorių atomazga;
- c) per pirmą vienerių metų laikotarpį, atsiranda aplinkybių, kurios anksčiau buvo laikomos mažai tikėtinomis, todėl ilgalaikis turtas (ar perleidžiama grupė), anksčiau pripažintas skirtu parduoti, nėra parduodamas iki to laikotarpio pabaigos, ir:
 - i) per tų vienerių metų laikotarpį ūkio subjektas atlieka veiksmus, kurie tapo būtini pasikeitus aplinkybėms;
 - ii) ilgalaikiu turtu (ar perleidžiama grupe) yra aktyviai prekiaujama rinkoje pagrįsta kaina, įvertinus aplinkybių pasikeitimus;
 - iii) 7 ir 8 straipsniuose nurodyti kriterijai yra įvykdyti.

6-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS***„Mineralinių žaliavų išteklių tyrinėjimas ir vertinimas“*****TIKSLAS**

- 1 Šio standarto tikslas – nustatyti, kaip *mineralinių žaliavų išteklių tyrinėjimas ir vertinimas* turėtų būti pateikiamas finansinėse ataskaitose.
- 2 Konkrečiai šiuo TFAS reikalaujama:
 - a) nežymiai patobulinti esamą *tyrinėjimo ir vertinimo išlaidų* apskaitos praktiką;
 - b) kad ūkio subjektai, kurie pripažįsta *tyrinėjamą ir vertinamą turtą*, tokio turto vertės sumažėjimą vertintų pagal šį standartą, o bet kokią vertės sumažėjimą skaičiuotų pagal 36-ąjį TAS „*Turto vertės sumažėjimas*“;
 - c) atskleisti informaciją, kuri paaiškina ūkio subjekto finansinėse ataskaitose pateikiamas sumas, gautas atlikus mineralinių žaliavų išteklių tyrinėjimą ir vertinimą. Tokių sumų paaiškinimas padeda finansinių ataskaitų vartotojams suprasti būsimųjų pinigų srautų, gautų iš bet kokio pripažinto tyrinėjamo ir vertinamo turto, kiekį, laiką ir tikrumą.

TAIKYMAS

- 3 Ūkio subjektas turi taikyti šį standartą tyrinėjimo ir vertinimo išlaidoms.
- 4 TFAS netaikomas kitiems ūkio subjektų, vykdančių mineralinių žaliavų išteklių tyrinėjimą ir vertinimą, apskaitos aspektams.
- 5 Ūkio subjektas šio standarto reikalavimų neturi taikyti išlaidoms, kurios patiriamos:
 - a) prieš mineralinių žaliavų išteklių tyrinėjimą ir vertinimą, pavyzdžiui, išlaidoms, kurias ūkio subjektas patiria prieš gaudamas specialias juridines teises tyrinėti nustatytą vietovę;
 - b) po to, kai mineralinių žaliavų išteklių gavybos techninis pagrindimas ir komercinis naudingumas tampa akivaizdūs.

TYRINĖJAMO IR VERTINAMO TURTO PRIPAŽINIMAS**Laikina išlyga iš 8-ojo TAS 11 ir 12 straipsnių**

- 6 Ūkio subjektas, kuris pripažįsta tyrinėjamą ir vertinamą turtą, rengdamas savo apskaitos politiką turi taikyti 8-ojo TAS „*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*“ 10 straipsnį.
- 7 8-ojo TAS 11 ir 12 straipsniuose nustatyti griežti reikalavimai ir nurodymai, pagal kuriuos vadovybė turi nuspręsti formuoti atskirą apskaitos politiką straipsniui, kuriam nėra specialaus TFAS. Pagal toliau pateiktus 9 ir 10 straipsnius šis standartas atleidžia ūkio subjektą nuo tų straipsnių taikymo apskaitos politikai dėl tyrinėjamo ir vertinamo turto pripažinimo ir vertinimo.

TYRINĖJAMO IR VERTINAMO TURTO VERTINIMAS**Vertinimas pripažinimo metu**

- 8 Tyrinėjamas ir vertinamas turtas turi būti vertinamas savikaina.

Tyrinėjamo ir vertinamo turto savikainos elementai

- 9 Ūkio subjektas nustato politiką, apibrėžiančią, kokios išlaidos pripažįstamos tyrinėjamam ir vertinamam turtui, ir ją nuosekliai taiko. Tai nustatydamas ūkio subjektas apsvaisto, kiek išlaidų gali būti siejama su specifinių mineralinių žaliavų išteklių paieška. Toliau pateikiami išlaidų, kurios gali būti įtrauktos į pradinį tyrinėjamo ir vertinamo turto įvertinimą, pavyzdžiai (sąrašas nėra baigtinis):
 - a) tyrinėjimo teisių įsigijimas;
 - b) topografinės, geologinės, geocheminės ir geofizinės studijos;

- c) tiriamasis gręžimas;
 - d) griovių kasimas;
 - e) pavyzdžių ėmimas; ir
 - f) veikla, susijusi su mineralinių žaliavų išteklių gavybos techninio pagrindimo ir komercinio naudingumo vertinimu.
- 10 Išlaidos, susijusios su mineralinių žaliavų išteklių plėtra, nepripažįstamos tyrinėjamu ir vertinamu turtu. Pagrinduose ir 38-ajame TAS „*Nematerialusis turtas*“ nustatomi reikalavimai dėl turto, atsirandančio dėl plėtos, pripažinimo.
- 11 Pagal 37-ąją TAS „*Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas*“ ūkio subjektas pripažįsta visus pašalinimo ir atkūrimo įsipareigojimus, atsirandančius tam tikru laikotarpiu, kai įvykdomas mineralinių žaliavų išteklių tyrinėjimas ir vertinimas.

Vertinimas po pripažinimo

- 12 Atlikęs pripažinimą, tolesniam tyrinėjamo ir vertinamo turto vertinimui ūkio subjektas taiko arba savikainos metodą, arba perkainojimo metodą. Jei taikomas perkainojimo metodas (16-ajame TAS „*Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai*“ arba 38-ajame TAS nurodytas metodas), jis suderinamas su turto klasifikacija (žr. 15 straipsnį).

Apskaitos politikos keitimas

- 13 Ūkio subjektas gali keisti savo tyrinėjimo ir vertinimo išlaidų apskaitos politiką, jei dėl to finansinės atskaitos taps tinkamesnės ekonominius sprendimus priimančių vartotojų poreikiams tenkinti, bet nebus mažiau patikimos, arba taps patikimesnės ir ne mažiau tinkamos tiems poreikiams tenkinti. Ūkio subjektas svarbą ir patikimumą vertina pagal 8-ajame TAS pateiktus kriterijus.
- 14 Pateisindamas tyrinėjimo ir vertinimo išlaidų apskaitos politikos keitimą ūkio subjektas įrodo, kad pakeitus politiką finansinės atskaitos geriau atitinka 8-ojo TAS, nors ir ne visus, kriterijus.

PATEIKIMAS

Tyrinėjamo ir vertinamo turto klasifikacija

- 15 Ūkio subjektas tyrinėjamą ir vertinamą turtą klasifikuoja nuosekliai kaip materialųjį arba nematerialųjį turtą pagal įgyto turto pobūdį.
- 16 Tam tikras tyrinėjamas ir vertinamas turtas apskaitoje registruojamas kaip nematerialusis turtas (pvz., gręžimo teisės), o kitas – kaip materialusis (pvz., transporto priemonės ir gręžimo įranga). Jei materialiojo turto dalis sunaudojama plėtojant nematerialųjį turtą, tą sunaudojimą atspindinti suma yra nematerialiojo turto savikainos dalis. Dėl to, kad materialusis turtas naudojamas nematerialiojo turto plėtrai, materialusis turtas netampa nematerialiuoju turtu.

Tyrinėjamo ir vertinamo turto perklasifikavimas

- 17 Turtas neturi būti klasifikuojamas kaip tyrinėjamas ir vertinamas turtas, jei mineralinių žaliavų išteklių gavybos techninis pagrindimas ir komercinis naudingumas tampa akivaizdūs. Prieš perklasifikavimą turi būti įvertinamas tiriamo ir vertinamo turto vertės sumažėjimas ir pripažįstamas bet koks vertės sumažėjimo nuostolis.

VERTĖS SUMAŽĖJIMAS

Pripažinimas ir įvertinimas

- 18 Tyrinėjamo ir vertinamo turto vertės sumažėjimas nustatomas, kai informacija ir aplinkybės rodo, kad tyrinėjamo ir vertinamo turto balansinė vertė gali viršyti atsiperkamąją vertę. Kai faktai ir aplinkybės rodo, kad balansinė vertė viršija atsiperkamąją vertę, ūkio subjektas turi įvertinti, pateikti ir atskleisti bet kokią vertės sumažėjimo nuostolį pagal 36-ąją TAS, išskyrus 21 straipsnyje nurodytus atvejus.

- 19 Kai nustatomas tyrinėjamas ir vertinamas turtas, kurio vertė gali būti sumažėjusi, tyrinėjamo ir vertinamo turto apskaitai turi būti taikomas tik šio standarto 20 straipsnis, o ne 36-ojo TAS 8–17 straipsniai. 20 straipsnyje nurodytas terminas „turtas“ taip pat taikomas tiek atskiram tyrinėjamam ir vertinamam turtui, tiek ir pinigų kuriančiam vienetui apibrėžti.
- 20 Vienas arba daugiau toliau pateiktų faktų ir aplinkybių rodo, kad ūkio subjektas turėtų patikrinti, ar sumažėjo tiriamo ir vertinamo turto vertė (sąrašas nėra baigtinis):
- a) laikotarpis, kai ūkio subjektas turėjo teisę tyrinėti nurodytoje vietovėje, pasibaigė arba greitai pasibaigs ir nesitikima, kad bus pratęstas;
 - b) biudžete nėra numatomos ir neplanuojamos reikšmingos išlaidos tolesniam mineralinių žaliavų išteklių nurodytose vietovėse tyrinėjimui ir vertinimui;
 - c) atlikus mineralinių žaliavų išteklių nurodytoje vietovėje tyrinėjimą ir vertinimą nebuvo atrasta komerciškai naudingo mineralinių žaliavų išteklių kiekio, todėl ūkio subjektas nusprendė nutraukti tokią veiklą, vykdomą šioje vietovėje;
 - d) turima pakankamai duomenų, rodančių, kad, nors plėtra nurodytoje vietovėje tikriausiai bus tęsiama, mažai tikėtina, kad tyrinėjamo ir vertinamo turto balansinė vertė bus visiškai padengta iš sėkmingos plėtros arba pardavimo.

Bet koku tokiu atveju arba panašiais atvejais ūkio subjektas atlieka vertės sumažėjimo patikrinimą pagal 36-ąjį TAS. Bet koks vertės sumažėjimo nuostolis pripažįstamas pagal 36-ąjį TAS.

Lygio, kuriam esant skaičiuojamas tyrinėjamo ir vertinamo turto vertės sumažėjimas, nustatymas

- 21 Ūkio subjektas nustato apskaitos politiką, pagal kurią turtas, susijęs su gamtinių išteklių tyrinėjimu ir vertinimu, turi būti priskirtas pinigų kuriantiems vienetams arba pinigų kuriančių vienetų grupėms, siekiant įvertinti tokio turto vertės sumažėjimą. Kiekvienas pinigų kuriantis vienetas arba pinigų kuriančių vienetų grupė, kuriems priskiriamas turtas, susijęs su gamtinių išteklių tyrinėjimu ir vertinimu, neturi būti didesnis už veiklos segmentą, nustatytą pagal 8 TFAS „Veiklos segmentai“.
- 22 Ūkio subjekto nustatomas lygis, skirtas tyrinėjamo ir vertinamo turto vertės sumažėjimui įvertinti, gali apimti vieną arba daugiau pinigų kuriančių vienetų.

ATSKLEIDIMAS

- 23 Ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, kuria parodomos ir paaiškinamos pripažintos jo finansinėse ataskaitose sumos, kurios susidaro tyrinėjant ir vertinant mineralinių žaliavų išteklius.
- 24 Kad būtų tenkinami 23 straipsnio reikalavimai, ūkio subjektas turi atskleisti:
- a) tyrinėjimo ir vertinimo išlaidų apskaitos politiką, įskaitant tyrinėjamo ir vertinamo turto pripažinimą;
 - b) turto, išpareigojimų, pajamų ir sąnaudų sumas, pagrindinės ir investicinės veiklos pinigų srautus, susidarancius tyrinėjant ir vertinant mineralinių žaliavų išteklius.
- 25 Tyrinėjamą ir vertinamą turtą ūkio subjektas apskaitoje turi registruoti kaip atskirą turto grupę ir atskleisti informaciją, reikalaujamą 16-ojo TAS ar 38-ojo TAS, atsižvelgiant į tai, kaip turtas buvo suklasifikuotas.

ĮSIGALIOJIMO DATA

- 26 Šį TFAS ūkio subjektas turi taikyti metiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2006 m. sausio 1 d. ar vėliau. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jeigu ūkio subjektas taiko šį TFAS laikotarpiui, prasidedančiam iki 2006 m. sausio 1 d., jis turi nurodyti šį faktą.

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

- 27 Jei lyginamajai informacijai, susijusiai su metiniais laikotarpiais, prasidedančiais prieš 2006 m. sausio 1 d., neįmanoma taikyti kurio nors 18 straipsnio reikalavimo, ūkio subjektas turi atskleisti šį faktą. Sąvoka „neįmanoma“ paaiškinama 8-ajame TAS.

Priedas

Sąvokų apibrėžimai

Šis priedas yra neatskiriama šio standarto dalis.

Tyrinėjamas ir vertinamas turtas	Tyrinėjimo ir vertinimo išlaidos pripažintos turtu pagal ūkio subjekto apskaitos politiką.
Tyrinėjimo ir vertinimo išlaidos	Ūkio subjekto išlaidos, patirtos dėl mineralinių žaliavų išteklių tyrinėjimo ir vertinimo prieš tai, kai akivaizdžiai matomas mineralinių žaliavų išteklių gavybos techninis pagrįstumas ir komercinis naudingumas.
Mineralinių žaliavų išteklių tyrinėjimas ir vertinimas	Mineralinių žaliavų išteklių, įskaitant mineralus, naftą, gamtines dujas ir panašius neatsikuriančius išteklius, paieška po to, kai ūkio subjektas gavo juridines teises tyrinėti tam tikrą vietovę, taip pat mineralinių išteklių gavybos techninio pagrįstumo ir komercinio naudingumo nustatymas.

7-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS

„Finansinės priemonės. Atskleidimas“

TIKSLAS

- 1 Šio standarto tikslas – reikalauti, kad ūkio subjektai savo finansinėse ataskaitose atskleistų duomenis, kurie vartotojams leistų įvertinti:
 - a) finansinių priemonių svarbą ūkio subjekto finansinei būklei ir veiklos rezultatams; ir
 - b) per ataskaitinį laikotarpį ir finansinių ataskaitų datą ūkio subjekto patiriamos dėl finansinių priemonių kylančios rizikos pobūdį, mastą ir jos valdymo būdą.
- 2 Šio standarto principai papildo 32-ajame TAS „Finansinės priemonės. Pateikimas“ ir 39-ajame TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“ nustatytus finansinio turto ir finansinių išpareigojimų pripažinimo, vertinimo ir pateikimo principus.

TAIKYMAS

- 3 Šį standartą taiko visi ūkio subjektai visoms finansinėms priemonėms, išskyrus:
 - a) dalis dukterinėse, asocijuotosiose ir bendrose įmonėse, kurių apskaita tvarkoma pagal 27-ąjį TAS „Konsoliduotos ir atskiros finansinės ataskaitos“, 28-ąjį TAS „Investicijos į asocijuotąsias įmones“ ir 31-ąjį TAS „Dalybės bendrose įmonėse“. Tačiau kai kuriais atvejais 27-asis TAS, 28-asis TAS ar 31-asis TAS leidžia ūkio subjektui savo dalį dukterinėje, asocijuotojoje ar bendroje įmonėje įtraukti į apskaitą pagal 39-ąjį TAS. Tokiais atvejais ūkio subjektai, atskleisdami informaciją, be šio standarto reikalavimų, taiko dar ir 27-ojo TAS, 28-ojo TAS ar 31-ojo TAS reikalavimus. Jeigu išvestinė finansinė priemonė neatitinka 32-ajame TAS pateikto nuosavybės priemonės apibrėžimo, ūkio subjektai taip pat turėtų taikyti šį standartą visoms išvestinėms finansinėms priemonėms, susijusioms su dalimis dukterinėse, asocijuotosiose ar bendrose įmonėse;
 - b) darbdavių teises ir pareigas pagal išmokų darbuotojams planus, kuriems taikomas 19-asis TAS „Išmokos darbuotojams“;
 - c) sutartis dėl neapibrėžtojo atlygio verslo jungimo atveju (žr. 3-ąjį TFAS „Verslo jungimai“). Ši išimtis taikoma tik įsigyjančiajam ūkio subjektui;
 - d) draudimo sutartis, apibrėžtas 4-ajame TFAS „Draudimo sutartys“. Tačiau šis TFAS taikomas išvestinėms finansinėms priemonėms, įterptomoms į draudimo sutartis, jeigu pagal 39-ąjį TAS reikalaujama, kad ūkio subjektas jas apskaitoje parodytų atskirai. Be to, išleidėjas turi taikyti šį standartą finansinių garantijų sutartims, jeigu sutarčių pripažinimui ir vertinimui išleidėjas taiko 39-ąjį TAS, tačiau joms pripažinti ir įvertinti išleidėjas gali pasirinkti taikyti 4-ąjį TFAS pagal 4-ojo TFAS 4 straipsnio d punktą;
 - e) mokėjimo akcijomis sandorių finansines priemones, sutartis ir prievoles, kurioms taikomas 2-asis TFAS „Mokėjimas akcijomis“, išskyrus atvejus, kai šis standartas taikomas 39-ojo TAS 5–7 straipsniuose nurodytoms sutartims.
- 4 Šis standartas taikomas pripažintoms ir nepripažintoms finansinėms priemonėms. Pripažintos finansinės priemonės apima finansinį turtą ir finansinius išpareigojimus, kuriems taikomas 39-asis TAS. Nepripažintos finansinės priemonės apima kai kurias finansines priemones, kurioms, nors ir netaikomas 39-asis TAS, tačiau taikomas šis standartas (pvz., prievolės suteikti paskolas).
- 5 Šis standartas taikomas nefinansinių straipsnių, kuriems taikomas 39-asis TAS (žr. 39-ojo TAS 5–7 straipsnius), pirkimo ar pardavimo sutartims.

FINANSINIŲ PRIEMONIŲ KLASĖS IR JŲ ATSKLEIDIMO LAIPSNIS

- 6 Jeigu šis standartas reikalauja finansines priemones atskleisti pagal klases, ūkio subjektas, skirstydamas jas į grupes, atsižvelgia į atskleidžiamos informacijos pobūdį ir į tų finansinių priemonių požymius. Ūkio subjektas pateikia pakankamą informaciją, kad būtų galima sutikrinti ją su balanso straipsnių eilutėmis.

FINANSINIŲ PRIEMONIŲ SVARBA FINANSINEI BŪKLEI IR VEIKLOS REZULTATAMS

- 7 Ūkio subjektas atskleidžia informaciją, kuri jo finansinių ataskaitų vartotojams padeda suprasti finansinių priemonių svarbą ūkio subjekto finansinei būklei ir veiklos rezultatams.

Balansas*Finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų grupės*

- 8 Visų toliau nurodytų kategorijų, apibrėžtų 39-ajame TAS, balansinė vertė atskleidžiama balanse arba aiškinamajame rašte:
- a) finansinio turto, vertinamo tikrąja verte tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolių) ataskaitoje, atskirai nurodant: i) finansinį turtą, kuris taip registruojamas pirminio pripažinimo metu, ir ii) finansinį turtą, laikomą prekybai pagal 39-ąjį TAS;
 - b) investicijų, laikomų iki termino pabaigos;
 - c) paskolų ir gautinų sumų;
 - d) finansinio turto, galimo parduoti;
 - e) finansinių įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolių) ataskaitoje, atskirai nurodant: i) finansinius įsipareigojimus, kurie taip registruojami pirminio pripažinimo metu, ir ii) finansinius įsipareigojimus, laikomus prekybai pagal 39-ąjį TAS; ir
 - f) finansinių įsipareigojimų, vertinamų amortizuota savikaina.

Finansinis turtas arba finansiniai įsipareigojimai, vertinami tikrąja verte tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolių) ataskaitoje

- 9 Ūkio subjektas, kuris paskolą arba gautiną sumą (ar paskolų arba gautinų sumų grupę) pripažino tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pateikdamas pelno (nuostolių) ataskaitoje, atskleidžia:
- a) didžiausią paskolos arba gautinos sumos (ar paskolų arba gautinų sumų grupės) *kredito riziką* (žr. 36 straipsnio a punktą) finansinių ataskaitų datą;
 - b) sumą, kuria visos susijusios kredito išvestinės arba panašios priemonės sumažina didžiausią kredito riziką;
 - c) paskolos arba gautinos sumos (ar paskolų arba gautinų sumų grupės) tikrosios vertės pokyčio per ataskaitinį laikotarpį ir sukaupto pokyčio, kai toks pokytis priskiriamas finansinio turto kredito rizikos pokyčiams, sumą, kuri apskaičiuojama:
 - i) kaip jos tikrosios vertės pokyčio, nepriskiriamo rinkos sąlygų pokyčiams, dėl kurių atsiranda *rinkos rizika*, suma; arba
 - ii) taikant alternatyvų metodą, kuris, ūkio subjekto nuomone, padeda tiksliau nustatyti tikrosios vertės pasikeitimo, priskiriamo turto kredito rizikos pokyčiams, sumą.
- Rinkos sąlygų pokyčiai, dėl kurių atsiranda rinkos rizika, apima nustatytos (lyginamosios) palūkanų normos, biržos prekių kainos, užsienio valiutos keitimo kursų arba kainų ar tarifų indeksų pokyčius;
- d) visų susijusių kredito išvestinių arba panašių priemonių tikrosios vertės pokyčio per ataskaitinį laikotarpį ir pokyčio, sukaupto nuo tada, kai buvo nuspręsta pripažinti paskolą arba gautinas sumas, sumą.
- 10 Jei ūkio subjektas pagal 39-ojo TAS 9 straipsnį nusprendė finansinį įsipareigojimą pripažinti tikrąja verte tikrosios vertės pasikeitimą pateikdamas pelno (nuostolių) ataskaitoje, jis atskleidžia:
- a) finansinio įsipareigojimo tikrosios vertės pokyčio per ataskaitinį laikotarpį ir sukaupto pokyčio, priskiriamo to įsipareigojimo kredito rizikos pokyčiams, sumą, kuri apskaičiuojama:
 - i) kaip jo tikrosios vertės pokyčio, nepriskiriamo rinkos sąlygų pokyčiams, dėl kurių atsiranda rinkos rizika, suma (žr. B priedo B4 straipsnis); arba
 - ii) taikant alternatyvų metodą, kuris, ūkio subjekto nuomone, padeda tiksliau nustatyti tikrosios vertės pokyčio, priskiriamo įsipareigojimo kredito rizikos pokyčiams, sumą.

Rinkos sąlygų pokyčiai, dėl kurių atsiranda rinkos rizika, apima lyginamosios palūkanų normos, kito ūkio subjekto finansinės priemonės kainos, biržos prekių kainos, užsienio valiutos keitimo kursų arba kainų ar tarifų indeksų pokyčius. Sutartims, kurioms būdinga vienetų siejanti savybė, rinkos sąlygų pokyčiai apima susijusio vidaus arba išorės investicinio fondo veiklos rezultatų pokyčius;

- b) skirtumą tarp finansinio įsipareigojimo balansinės vertės ir sumos, kurią ūkio subjektas suėjus terminui pagal sutartį turėtų sumokėti prievolės turėtoji.

11 Ūkio subjektas atskleidžia:

- a) metodus, taikomus pagal 9 straipsnio c punkto ir 10 straipsnio a punkto reikalavimus;
- b) jo manymu, svarbius veiksnius ir priežastis, dėl kurių jis padarė išvadą, kad informacija, atskleista pagal 9 straipsnio c punkto ir 10 straipsnio a punkto reikalavimus, ne visai teisingai parodo finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo tikrosios vertės pokytį, priskiriamą jo kredito rizikos pokyčiams.

Perklasifikavimas

12 Jeigu ūkio subjektas finansinį turtą pergrupavo (pagal 39-ojo TAS 51–54 straipsnius) ir vertino:

- a) ne tikrąja verte, o savikaina arba amortizuota savikaina; arba
- b) ne savikaina arba amortizuota savikaina, o tikrąja verte,

jis atskleidžia kiekvieną sumą, perkeltą iš vienos kategorijos į kitą, nurodydamas tokio pergrupavimo priežastį.

12A Jei ūkio subjektas finansinį turtą išbraukė iš finansinio turto, pelno (nuostolių) ataskaitoje pateikiamo tikrąja verte, pagal 39-ojo TAS 50B arba 50D straipsnį arba iš galimo parduoti finansinio turto pagal 39-ojo TAS 50E straipsnį, jis atskleidžia:

- a) kiekvieną sumą, perkeltą iš vienos grupės į kitą;
- b) kiekvienu ataskaitiniu laikotarpiu iki pripažinimo nutraukimo – viso finansinio turto, kuris pergrupuotas einamuoju ataskaitiniu laikotarpiu ir ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais, balansines vertes ir tikrąsias vertes;
- c) jei finansinis turtas pergrupuotas pagal 50B straipsnį – retai pasitaikančią situaciją ir faktus bei aplinkybes, rodančias, kad situacija buvo retai pasitaikanti;
- d) ataskaitiniu laikotarpiu, kai finansinis turtas pergrupuotas – su tuo finansiniu turtu susijusio pelno ar nuostolių, pripažintų pelno (nuostolių) ataskaitoje arba kitose bendrosiose pajamose tuo ataskaitiniu laikotarpiu ir ankstesniu ataskaitiniu laikotarpiu, tikrąją vertę;
- e) kiekvienu ataskaitiniu laikotarpiu po pergrupavimo (įskaitant ataskaitinį laikotarpį, kuriuo finansinis turtas pergrupuotas) iki finansinio turto pripažinimo nutraukimo – pelno ar nuostolių, kurie būtų buvę pripažinti pelnu ar nuostoliais arba kitomis bendrosiomis pajamomis, jei finansinis turtas nebūtų buvęs pergrupuotas, tikrąją vertę, taip pat pelną, nuostolius, pajamas ir sąnaudas, pripažintus pelno (nuostolių) ataskaitoje; ir
- f) faktinių palūkanų normą ir įvertintas pinigų srautų sumas, kurias ūkio subjektas tikisi atgauti, finansinio turto pergrupavimo datą.

Pripažinimo nutraukimas

13 Ūkio subjektas gali būti perdavęs finansinį turtą taip, kad visas finansinis turtas arba jo dalis gali neatitikti pripažinimo nutraukimo kriterijų (žr. 39-ojo TAS 15–37 straipsnius). Apie kiekvieną tokio finansinio turto grupę ūkio subjektas atskleidžia šią informaciją:

- a) turto pobūdį;
- b) rizikos pobūdį ir naudą iš nuosavybės, kurią ūkio subjektas dar gali gauti;
- c) turto ir susijusių įsipareigojimų balansines vertes, kai ūkio subjektas ir toliau pripažįsta visą turtą; ir
- d) visą turto pradinę balansinę vertę, turto, kurį ūkio subjektas ir toliau pripažįsta, sumą ir susijusių įsipareigojimų balansinę vertę, kai ūkio subjektas ir toliau pripažįsta turtą, atsižvelgdamas į savo tolesnio ryšio su turtu laipsnį.

Užstatas

- 14 Ūkio subjektas turėtų atskleisti:
- a) finansinio turto, pateikto kaip įsipareigojimų arba neapibrėžtųjų įsipareigojimų užstatas, balansinę vertę, įskaitant sumas, kurios buvo perklasifikuotos pagal 39-ojo TAS 37 straipsnio a punktą; ir
 - b) įkeitimo terminus ir sąlygas.
- 15 Kai ūkio subjektas laiko užstatą (finansinį arba nefinansinį turtą), kurį leidžiama parduoti arba dar kartą įkeisti, jeigu nėra jokių įkeisto turto savininko įsipareigojimų nevykdymo požymių, jis atskleidžia:
- a) turimo užstato tikrąją vertę;
 - b) tokio parduoto arba dar kartą įkeisto užstato tikrąją vertę ir tai, ar šis ūkio subjektas yra įsipareigojęs jį susigrąžinti; ir
 - c) su užstato naudojimu susijusias sąlygas.

Sumažinimo sąskaita

- 16 Kai dėl kredito nuostolių sumažėja finansinio turto vertė ir ūkio subjektas šį sumažėjimą registruoja atskiroje sąskaitoje (pvz., sumažinimo sąskaitoje, naudojamoje atskiriems vertės sumažėjimams registruoti, arba panašioje sąskaitoje, naudojamoje bendram turto vertės sumažėjimui registruoti), užuot tiesiogiai sumažinęs turto balansinę vertę, jis turi atskleisti sutikrintus kiekvienos finansinio turto grupės ataskaitinio laikotarpio pokyčius, užregistruotus toje sąskaitoje.

Sudėtinės finansinės priemonės, apimančios įvairias įterptąsias išvestines finansines priemones

- 17 Jeigu ūkio subjektas išleidžia priemonę, susidedančią iš įsipareigojimo ir nuosavybės dalių (žr. 32-ojo TAS 28 straipsnį) ir apimančią įvairias įterptąsias išvestines finansines priemones, kurių vertės yra tarpusavyje susijusios (kaip antai išpirtina konvertuojamoji skolos priemonė), jis privalo parodyti tokius esamus požymius.

Įsipareigojimų nevykdymas ir pažeidimai

- 18 Ūkio subjektas apie *mokėtinas paskolas*, pripažintas finansinių ataskaitų datą, atskleidžia:
- a) duomenis apie bet kokių įsipareigojimų neįvykdymą, padarytą per pagrindinės paskolos sumos, palūkanų, skolų padengimo fondo laikotarpį, arba tokių mokėtinų paskolų grąžinimo sąlygas;
 - b) finansinių ataskaitų datą grąžintinų paskolų balansinę vertę, kai nevykdomi įsipareigojimai; ir
 - c) informaciją, ar anksčiau nevykdytas įsipareigojimas buvo įvykdytas, ar mokėtinos paskolos sąlygos buvo persvarstytos prieš skelbiant finansines ataskaitas.
- 19 Jeigu per ataskaitinį laikotarpį buvo pažeistos kitos nei 18 straipsnyje apibūdintos paskolos sutarties sąlygos, ūkio subjektas pateikia tokią pat informaciją, kokios reikalaujama pagal 18 straipsnį, jeigu dėl padarytų pažeidimų skoliniojas turėjo teisę reikalauti, kad paskola būtų grąžinta greičiau (išskyrus atvejus, kai pažeidimai buvo ištaisyti arba buvo persvarstytos paskolos sąlygos finansinių ataskaitų datą ar anksčiau).

Pelno (nuostolių) ataskaita ir nuosavybė*Pajamų, sąnaudų, pelno arba nuostolių straipsniai*

- 20 Ūkio subjektas finansinėse ataskaitose arba aiškinamajame rašte atskleidžia informaciją apie šiuos pajamų, sąnaudų, pelno arba nuostolių straipsnius:
- a) grynąjį pelną arba grynuosius nuostolius iš:
 - i) finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolių) ataskaitoje, atskirai nurodydamas grynąjį pelną arba nuostolį iš finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų, nuspręstų pripažinti pradinio pripažinimo metu, ir grynąjį pelną ar nuostolį iš finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų, kurie pagal 39-ąjį TAS laikomi prekybai;
 - ii) parduoti galimo finansinio turto, atskirai nurodydamas pelno arba nuostolio sumą, tiesiogiai priskirtą nuosavybei per ataskaitinį laikotarpį, ir sumą, perkeltą iš nuosavybės ir įrašytą į ataskaitinio laikotarpio pelną arba nuostolį;

- iii) iki termino laikomų investicijų;
 - iv) paskolų ir gautinų sumų; ir
 - v) finansinių įsipareigojimų, vertinamų amortizuota savikaina;
- b) finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų, nevertinamų tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolių) ataskaitoje, palūkanų pajamų ir sąnaudų (apskaičiuotų taikant faktinių palūkanų metodą) sumą;
- c) rinkliavų pajamų ir sąnaudų (kitos nei faktinių palūkanų normai apskaičiuoti naudojamos sumos), susidarantių iš:
- i) finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų, kurie nevertinami tikrąja verte jos pokyčius pripažįstant pelno (nuostolių) ataskaitoje; ir
 - ii) patikos ir kitos patikėjimo veiklos, sąlygojančios turto laikymą ar investavimą gyventojų, patikos fondų, pensijų išmokų planų ir kitų institucijų vardu;
- d) finansinio turto, kurio vertė sumažėjusi, palūkanų pajamas, sukauptas pagal 39-ojo TAS 93TN straipsnį; ir
- e) kiekvienos finansinio turto grupės vertės sumažėjimo nuostolių sumą.

Kita atskleidžiama informacija

Apskaitos politika

- 21 Pagal 1-ojo TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“ 108 straipsnį ūkio subjektas savo svarbios apskaitos politikos santraukoje nurodo vertinimo pagrindą, taikomą sudarant finansines ataskaitas, ir kitas naudojamas apskaitos politikos priemonės, svarbias finansinėms ataskaitoms supracuoti.

Apsidraudimo sandorių apskaita

- 22 Ūkio subjektas apie visų rūšių apsidraudimo sandorius, apibūdintus 39-ajame TAS (t. y. tikrosios vertės, pinigų srautų ir grynosios investicijos į užsienyje veikiančius ūkio subjektus apsidraudimo sandorius), pateikia:
- a) kiekvienos rūšies apsidraudimo aprašymą;
 - b) finansinių priemonių, nuspręstų pripažinti apsidraudimo priemonėmis, aprašymą ir jų tikrąsias vertes finansinių ataskaitų datą; ir
 - c) rizikos, nuo kurios apsidraudžiama, pobūdį.
- 23 Apie pinigų srautų apsidraudimo sandorius ūkio subjektas atskleidžia:
- a) numanomus pinigų srautų laikotarpius ir kada jų poveikio tikimasi pelnui ar nuostoliui;
 - b) kiekvieno prognozuojamo sandorio, kuriam anksčiau buvo taikyti apsidraudimo apskaitos principai, tačiau kurio ateityje nebesitikima, apibūdinimą;
 - c) sumą, kuri per ataskaitinį laikotarpį buvo pripažinta nuosavybėje;
 - d) sumą, kuri iš nuosavybės buvo perkelta į laikotarpio pelną arba nuostolį, nurodant kiekvienoje pelno (nuostolių) ataskaitos eilutėje įrašytą sumą; ir
 - e) sumą, kuri per ataskaitinį laikotarpį iš nuosavybės perkelta į nefinansinio turto arba nefinansinio įsipareigojimo, kurio įsigijimas arba prisiėmimas buvo laikomas labai tikėtinu prognozuojamu apsidraudimo sandoriu, įsigijimo savikainą pirminio pripažinimo metu arba kitą balansinę vertę.
- 24 Ūkio subjektas atskirai atskleidžia:
- a) tikrosios vertės apsidraudimo sandorių pelną arba nuostolį iš:
 - i) apsidraudimo priemonės; ir
 - ii) apdrausto straipsnio, priskiriamo apdraudžiamai rizikai;
 - b) neefektyvumą, pripažintą pelno (nuostolių) ataskaitoje, susidarantį iš pinigų srautų apsidraudimo sandorių; ir

- c) neefektyvumą, pripažintą pelno (nuostolių) ataskaitoje, susidarantį iš grynosios investicijos į užsienyje veikiančius ūkio subjektus apsidraudimo sandorių.

Tikroji vertė

- 25 Išskyrus 29 straipsnio reikalavimus, pateikdamas duomenis apie kiekvienos grupės finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus (žr. 6 straipsnį), ūkio subjektas atitinkamos turto ir įsipareigojimų grupės tikrąją vertę parodo taip, kad ją būtų galima palyginti su jų balansine verte.
- 26 Atskleisdamas tikrąsias vertes, ūkio subjektas finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus suskirsto į grupes, tačiau jas tarpusavyje užskaito tik tiek, kiek jų balansinės vertės balanse yra užskaitomos tarpusavyje.
- 27 Ūkio subjektas turėtų atskleisti:
- a) informaciją apie metodus, o kai taikomi vertinimo metodai – apie prielaidas, taikomas visų grupių finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų tikrosioms vėrtėms nustatyti. Pavyzdžiui, prirėikus ūkio subjektas atskleidžia informaciją apie prielaidas, susijusias su išankstinio mokėjimo normomis, apskaičiuotų kredito nuostolių normomis, palūkanų arba diskonto normomis;
 - b) ar tikrosios vėrtės visai arba iš dalies nustatomos pagal aktyvioje rinkoje skelbiamas kainas, ar apskaičiuojamos pagal vertinimo metodus (žr. 39-ojo TAS 71TN–79TN straipsnius);
 - c) ar finansinėse ataskaitose pripažįstamos arba atskleidžiamos tikrosios vėrtės nustatomos visai arba iš dalies taikant vertinimo metodą, pagrįstą prielaidomis, neatsižvelgiant į stebimų tuo metu rinkoje vykstančių sandorių, apimančių tokią pačią priemonę (t. y. nepakeitus jos sudėties arba struktūros), kainą ir nenaudojant prieinamų stebimos rinkos duomenų. Jeigu, pakeitus vieną ar kelias tokias prielaidas pagrįstai galimomis alternatyvomis prielaidomis, reikšmingai pasikeistų finansinėse ataskaitose pripažįstama tikroji vėrtė, ūkio subjektas turėtų nurodyti šį faktą ir atskleisti tokio pasikeitimo poveikį. Šiam tikslui reikšmingumas nustatomas pagal pelną arba nuostolį ir pagal visą turtą arba visus įsipareigojimus arba, kai tikrosios vėrtės pasikeitimai pripažįstami nuosavybėje – pagal visą nuosavybę;
 - d) jeigu taikomas c punktas, bendra tikrosios vėrtės pasikeitimo suma, apskaičiuota taikant tokį vertinimo metodą, kai toks pasikeitimas įtraukiamas į atskaitinio laikotarpio pelną arba nuostolį.
- 28 Jeigu finansinė priemonė neturi aktyvios rinkos, ūkio subjektas jos tikrąją vertę nustato taikydamas vertinimo metodus (žr. 39-ojo TAS 74TN–79TN straipsnius). Vis dėlto geriausias tikrosios vėrtės įrodymas pirminio pripažinimo metu yra sandorio kaina (t. y. sumokėto arba gauto atlygio tikroji vėrtė), išskyrus atvejus, kai įvykdomos 39-ojo TAS 76TN straipsnio sąlygos. Tai reiškia, kad tikroji vėrtė pirminio pripažinimo metu gali skirtis nuo sumos, kuri būtų nustatyta minėtą datą taikant vertinimo metodą. Jeigu toks skirtumas egzistuoja, ūkio subjektas apie kiekvieną finansinių priemonių grupę atskleidžia:
- a) apskaitos politiką, kurią jis taiko tą skirtumą pripažindamas pelno (nuostolių) ataskaitoje, siekdamas parodyti veiksmų (įskaitant laiką) pokyčius, į kuriuos rinkos dalyviai turėtų atsižvelgti, nustatydami kainą (žr. 39-ojo TAS 76ATN straipsnį); ir
 - b) bendrą skirtumą, kurį vis dėlto reikia įtraukti į pelną arba nuostolį atskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje, ir šio skirtumo likučių pokyčių sutikrinimą.
- 29 Tikrosios vėrtės atskleisti nereikia:
- a) kai balansinė vėrtė yra pagrįstai artima tikrajai vertei, pavyzdžiui, tokių finansinių priemonių, kaip trumpalaikės gautinos ir mokėtinos prekybos sumos;
 - b) kai investicija į nuosavybės priemones, neturinčias kotiruotos rinkos kainos aktyvioje rinkoje, arba išvestinės finansinės priemonės, susijusios su tokiomis nuosavybės priemonėmis, vertinamos savikaina pagal 39-ąjį TAS, nes tokių investicijų arba išvestinių finansinių priemonių tikrosios vėrtės neįmanoma patikimai nustatyti; arba
 - c) kai sutartis apima savarankiškus dalyvavimo elementus, (kaip nurodoma 4-ajame TFAS), jeigu tokio elemento tikrosios vėrtės neįmanoma patikimai nustatyti.
- 30 29 straipsnio b ir c punktuose apibūdintais atvejais ūkio subjektas turėtų atskleisti informaciją, padedančią finansinių ataskaitų vartotojams patiem susidaryti nuomonę apie galimų skirtumų tarp tokio finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų balansinių ir tikrųjų vėrtių, įskaitant:
- a) faktą, kad informacija apie šių priemonių tikrąją vertę nebuvo atskleista dėl to, kad jos neįmanoma patikimai nustatyti;

- b) finansinių priemonių apibūdinimą, jų balansinę vertę ir paaiškinimą, kodėl jų tikrosios vertės neįmanoma patikimai nustatyti;
- c) informaciją apie priemonių rinką;
- d) informaciją apie ūkio subjekto ketinimą perleisti finansines priemones ir kaip jis ketina tą padaryti; ir
- e) jei nutraukiamas finansinių priemonių, kurių tikrosios vertės anksčiau nebuvo įmanoma patikimai nustatyti, pripažinimas, pripažinimo nutraukimo faktą, jų balansinę vertę pripažinimo nutraukimo metu ir pripažintą pelno arba nuostolio sumą.

RIZIKOS, ATsirandančios dėl finansinių priemonių, pobūdis ir mastas

- 31 Ūkio subjektas pateikia informaciją, kuri finansinių ataskaitų vartotojams leidžia įvertinti rizikos, atsirandančios iš finansinių priemonių ir veikiančios ūkio subjektą finansinių ataskaitų datą, pobūdį ir mastą.
- 32 Ūkio subjektas pateikia 33–42 straipsniuose reikalaujamą informaciją apie finansinių priemonių riziką ir jos valdymo būdus. Ši rizika paprastai apima kredito riziką, *likvidumo riziką* ir rinkos riziką, tačiau jomis neapsiriboja.

Kokybės atskleidimas

- 33 Apie visų rūšių riziką, atsirandančią iš finansinių priemonių, ūkio subjektas atskleidžia:
 - a) galimą riziką ir jos atsiradimo būdą;
 - b) rizikos valdymo tikslus, politiką, procesus ir rizikos vertinimo būdus; ir
 - c) visus a arba b punkte pateikiamos informacijos pokyčius, palygindamas su praėjusiu laikotarpiu.

Kiekybės atskleidimas

- 34 Apie visų rūšių riziką, atsirandančią iš finansinių priemonių, ūkio subjektas atskleidžia:
 - a) kiekybinių duomenų santrauką apie galimą riziką finansinių ataskaitų datą. Šis atskleidimas turėtų būti pagrįstas vidine informacija, pateikiama ūkio subjekto pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams (kaip nurodoma 24-ajame TAS „Susijusių šalių atskleidimas“), pavyzdžiui, ūkio subjekto direktorių valdybai arba vyriausiam atsakingam pareigūnui;
 - b) 36–42 straipsniuose reikalaujamą informaciją, kuri nepateikta pagal a punktą, išskyrus atvejus, kai rizika yra nereikšminga (žr. 1-ojo TAS 29–31 straipsnius, kuriuose aptariamas reikšmingumas);
 - c) rizikos koncentraciją, jeigu tas nėra atskleista pagal a ir b punktus.
- 35 Jeigu kiekybiniai duomenys, atskleisti finansinių ataskaitų datą, neatspindi galimos ūkio subjekto rizikos per atskaitinį laikotarpį, ūkio subjektas turi pateikti papildomos informacijos.

Kredito rizika

- 36 Ūkio subjektas turi atskleisti kiekvienos finansinių priemonių grupės:
 - a) sumą, kuri geriausiai atspindi maksimalią kredito riziką finansinių ataskaitų datą, neatsižvelgiant į jokių turimus užstatus arba kitas kredito prievolių įvykdymo užtikrinimo priemones (pvz., užskaitos susitarimus, kurių negalima tarpusavyje užskaityti pagal 32-ąjį TAS);
 - b) atskleisdamas duomenis pagal a punktą, pateikti užstato, laikomo kaip užtikrinimo priemonė, ir kitų kredito prievolių įvykdymo užtikrinimo priemonių apibūdinimą;
 - c) informaciją apie finansinio turto, kuris buvo *apmokėtas laiku* ir kurio vertė nesumažėjusi, kredito kokybę; ir
 - d) finansinio turto, kurio sąlygos buvo iš naujo peržiūrėtos, kitaip jis būtų laiku neapmokėtas arba jo vertė sumažėjusi, balansinę vertę.

Finansinis turtas, kurio mokėjimų terminas yra praleistas arba vertė sumažėjusi

37 Apie kiekvieną finansinio turto grupę ūkio subjektas atskleidžia:

- a) finansinio turto, kuris laiku neapmokėtas finansinių ataskaitų datą, bet kurio vertė nesumažėjusi, gyvavimo laikotarpio analizę;
- b) finansinio turto, kuriam finansinių ataskaitų datą atskirai nustatomas vertės sumažėjimas, analizę, įskaitant veiksnius, į kuriuos ūkio subjektas atsižvelgė, nustatydamas tokio turto vertės sumažėjimą; ir
- c) pagal a ir b punktus pateikia užstato, laikomo kaip užtikrinimas, ir kitų prievolių įvykdymo užtikrinimo priemonių apibūdinimą ir, jei įmanoma, jų tikrosios vertės apskaičiavimą.

Gauti užstatai ir kitos kredito prievolių įvykdymo užtikrinimo priemonės

38 Jeigu ūkio subjektas per ataskaitinį laikotarpį finansinį arba nefinansinį turtą įgyja perimdamas teisę į užstatą, kurį jis laiko kaip užtikrinimą, arba kitas prievolių įvykdymo užtikrinimo priemones (pvz., garantijas), ir toks turtas atitinka kituose standartuose nustatytus pripažinimo kriterijus, ūkio subjektas atskleidžia:

- a) įgyto turto pobūdį ir balansinę vertę; ir
- b) turto perleidimo arba naudojimo savo veikloje politiką, kai jo negalima tiesiogiai konvertuoti į pinigus.

Likvidumo rizika

39 Ūkio subjektas turėtų atskleisti:

- a) finansinių įsipareigojimų analizę pagal terminus, kuri atspindėtų likusius sutartinius terminus; ir
- b) likvidumo rizikos, susijusios su a punktu, valdymo aprašymą.

Rinkos rizika

Jautrumo analizė

40 Jeigu ūkio subjektas nevykdo 41 straipsnio reikalavimų, jis privalo atskleisti:

- a) finansinių ataskaitų datą jį veikiančios visų rūšių rinkos rizikos jautrumo analizę, nurodydamas atitinkamų rizikos kintamųjų pokyčių, galėjusių atsirasti minėtą datą, poveikį pelnui arba nuostoliui ir nuosavybei;
- b) metodus ir prielaidas, kuriais remiantis buvo atlikta jautrumo analizė; ir
- c) metodų ir prielaidų pokyčius, palyginti su praėjusiais laikotarpiais, ir tokių pokyčių priežastis.

41 Jeigu ūkio subjektas atlieka jautrumo analizę, pavyzdžiui, atsižvelgdamas į riziką, atspindint ryšius tarp rizikos kintamųjų (pvz., palūkanų normų ir valiutos keitimo kursų), ir juo remiasi valdydamas finansinę riziką, jis gali naudoti tokią jautrumo analizę vietoj 40 straipsnyje nurodytos analizės. Be to, ūkio subjektas pateikia:

- a) metodo, kurį taikė tokiai jautrumo analizei atlikti, pagrindinių rodiklių ir prielaidų, kuriais paremti pateikti duomenys, paaiškinimą; ir
- b) taikyto metodo tikslo ir apribojimų, dėl kurių gali būti pateikta netiksli informacija apie susijusio turto ir įsipareigojimų tikrąją vertę, paaiškinimą.

Kitos rinkos rizikos informacijos atskleidimas

42 Kai jautrumo analizė, pateikta pagal 40 arba 41 straipsnį, neatspindi finansinei priemonei būdingos rizikos (pavyzdžiui, todėl, kad rizikos poveikis metų pabaigoje neatspindi rizikos poveikio per metus), ūkio subjektas nurodo šį faktą ir priežastį, dėl kurios, jo nuomone, jautrumo analizės yra nereprezentatyvios.

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

43 Šį TFAS ūkio subjektas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2007 m. sausio 1 d. ar vėliau. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jeigu ūkio subjektas taiko šį TFAS ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi nurodyti šį faktą.

- 44 Jeigu ūkio subjektas šį standartą taiko ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems iki 2006 m. sausio 1 d., jis neturi atskleisti 31–42 straipsniuose reikalaujamos palyginamosios informacijos apie rizikos, atsirandančios dėl finansinių priemonių, pobūdį ir mastą.
- 44E 2008 m. spalio mėn. paskelbtu dokumentu *Finansinio turto pergrupavimas* (39-ojo TAS ir 7-ojo TFAS pataisos) pataisytas 12 straipsnis ir įterptas 12A straipsnis. Šias pataisas ūkio subjektas taiko nuo 2008 m. liepos 1 d.

30-OJO TAS PANAIGINIMAS

- 45 Šiuo standartu pakeičiamas 30-asis TAS „*Bankų ir panašių finansinių institucijų informacijos atskleidimas finansinėse ataskaitose*“.

A priedas

Sąvokų apibrėžimai

Šis priedas yra neatskiriama šio standarto dalis.

Kredito rizika	Rizika, kad viena finansinės priemonės šalis patirs finansinį nuostolį, nes kita šalis neįvykdys savo prievolės.
Valiutos rizika	Rizika, kad finansinės priemonės tikroji vertė arba būsimi pinigų srantai svyruos dėl užsienio valiutos keitimo kurso pokyčių.
Palūkanų normos rizika	Rizika, kad finansinės priemonės tikroji vertė arba būsimi pinigų srantai svyruos dėl rinkos palūkanų normos pokyčių.
Likvidumo rizika	Rizika, kad ūkio subjektas patirs sunkumų, vykdydamas savo prievoles, susijusias su finansiniais įsipareigojimais.
Mokėtinos paskolos	Mokėtinos paskolos yra finansiniai įsipareigojimai, kiti nei trumpalaikės prekybos sumos, mokėtinos esant įprastoms kredito sąlygoms.
Rinkos rizika	Rizika, kad finansinės priemonės tikroji vertė arba būsimi pinigų srantai svyruos dėl rinkos kainų pokyčių. Rinkos rizika apima šias tris rizikos rūšis: valiutos riziką, palūkanų normos riziką ir kitą kainos riziką.
Kita kainos rizika	Rizika, kad finansinės priemonės tikroji vertė arba būsimi pinigų srantai svyruos dėl rinkos kainų pokyčių (kitų nei pokyčiai, atsirandantys dėl palūkanų normos rizikos arba valiutos rizikos), kai tokius pokyčius lemia veiksniai, būdingi atskirai finansinei priemonei ar jos išleidėjui, arba veiksniai, darantys įtaką visoms panašioms finansinėms priemonėms, kuriomis prekiaujama rinkoje.
Laiku neapmokėtas	Finansinis turtas laiku neapmokėtas, kai sutarties šalis sutartyje nustatytą dieną neatsiskaito.

Toliau išvardytų sąvokų apibrėžimai pateikti 32-ojo TAS 11 straipsnyje arba 39-ojo TAS 9 straipsnyje ir šiame standarte vartojami 32-ajame TAS ir 39-ajame TAS nurodyta reikšme.

- finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo amortizuota savikaina
- finansinis turtas, galimas parduoti
- pripažinimo nutraukimas
- išvestinė finansinė priemonė
- faktinių palūkanų metodas
- nuosavybės priemonė
- tikroji vertė
- finansinis turtas
- finansinė priemonė
- finansinis įsipareigojimas

- finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas, vertinami tikrąja verte tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolių) ataskaitoje
- finansinės garantijos sutartis
- finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas, laikomas prekybai
- prognozuojamas sandoris
- apsidraudimo priemonė
- iki termino laikoma investicija
- paskolos ir gautinos sumos
- įprastas pirkimas arba pardavimas

B priedas

Taikymo nuorodos

Šis priedas yra neatskiriama šio standarto dalis.

FINANSINIŲ PRIEMONIŲ KLASĖS IR JŲ ATSKLEIDIMO LAIPSNIS (6 STRAIPSNIS)

- B1. 6 straipsnyje reikalaujama, kad ūkio subjektas suskirstytų finansines priemones į klases, kurios atitiktų atskleidžiamos informacijos pobūdį ir būtų nustatomos, atsižvelgiant į tų finansinių priemonių požymius. Kadangi 6 straipsnyje apibūdintas klases nustato ūkio subjektas, jos skiriasi nuo finansinių priemonių grupių, nurodytų 39-ajame TAS (kur nustatoma, kaip turi būti vertinamos finansinės priemonės ir kur pripažįstami jų tikrosios vertės pokyčiai).
- B2. Ūkio subjektas, nustatydamas finansinių priemonių klases, bent jau:
- a) atskirai nurodo priemones, vertinamas amortizuota savikaina, nuo tų, kurios vertinamos tikrąja verte;
 - b) finansines priemones, kurioms šis standartas netaikomas, priskiria atskirai klasei arba klasėms.
- B3. Ūkio subjektas, atsižvelgdamas į aplinkybes, nusprendžia, kaip išsamiai jis turi atskleisti informaciją, kad įvykdytų šio standarto reikalavimus, kaip turi vertinti atskirus minėtų reikalavimų aspektus ir kaip apibendrinti informaciją, kad ji padėtų susidaryti bendrą vaizdą, neįtraukdamas informacijos, turinčios skirtingų požymių. Atskleidžiant duomenis, būtina pasiekti pusiausvyrą, kad finansinės ataskaitos nebūtų perkrautos pernelyg smulkia informacija, kuri jų vartotojams gali būti visai nenaudinga, ir kad per daug apibendrinta informacija neužgožtų svarbios informacijos. Pavyzdžiui, svarbi informacija neturėtų likti nepastebėta dėl to, kad ūkio subjektas ją pateikia kartu su pernelyg dideliu kiekiu nereikšmingos informacijos. Be to, ūkio subjektas neturi pernelyg apibendrinti informacijos, kuri neleistų pastebėti atskirų svarbių sandorių arba susijusios rizikos skirtumų.

FINANSINIŲ PRIEMONIŲ SVARBA FINANSINEI BŪKLEI IR VEIKLOS REZULTATAMS

Finansiniai įsipareigojimai, vertinami tikrąja verte tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolių) ataskaitoje (10 ir 11 straipsniai)

- B4. Jeigu ūkio subjektas finansinį įsipareigojimą nusprendžia pripažinti tikrąja verte ir tikrosios vertės pasikeitimą pateikti pelno (nuostolių) ataskaitoje, 10 straipsnio a punkte reikalaujama, kad jis atskleistų finansinio įsipareigojimo tikrosios vertės pokyčio, priskiriamo įsipareigojimo kredito rizikos pokyčiams, sumą. Pagal 10 straipsnio a punkto i papunktį ūkio subjektui šią sumą leidžiama prilyginti įsipareigojimo tikrosios vertės pokyčio, kuris nepriskiriamas rinkos riziką lemiantiems rinkos sąlygų pokyčiams, sumai. Jeigu vieninteliai įsipareigojimui svarbūs rinkos pokyčiai, yra nustatytos (lyginamosios) palūkanų normos pokyčiai, šią sumą galima apskaičiuoti toliau nurodyta tvarka:
- a) pirma, ūkio subjektas apskaičiuoja atskaitinio laikotarpio pradžios įsipareigojimo vidaus pelno normą, remdamasis įsipareigojimo stebima rinkos kaina ir jo sutartiniais pinigų srautais atskaitinio laikotarpio pradžioje. Iš šios pelno normos jis atima laikotarpio pradžios nustatytą (lyginamąją) palūkanų normą ir taip gauna finansinei priemonei būdingą vidaus pelno normos dalį;

- b) antra, ūkio subjektas apskaičiuoja su išipareigojimu susijusių pinigų srautų dabartinę vertę, remdamasis ataskaitinio laikotarpio pabaigos sutartyse numatytų išipareigojimų pinigų srautais ir diskonto norma, kuri lygi: i) laikotarpio pabaigos nustatytos (lyginamosios) palūkanų normos ir ii) pagal a punktą apskaičiuoto finansinei priemonei būdingo vidaus pelno normos dalies sumai;
- c) skirtumas tarp laikotarpio pabaigos išipareigojimo stebimos rinkos kainos ir pagal b punktą apskaičiuotos sumos yra tikrosios vertės pokytis, kuris nepriskiriamas nustatytos (lyginamosios) palūkanų normos pasikeitimams. Būtent šią sumą reikia paaiškinti.

Šis pavyzdys grindžiamas prielaida, kad tikrosios vertės pokyčiai, atsirandantys dėl kitų nei finansinės priemonės kredito rizikos arba palūkanų normos pokyčiai veiksniai, yra nereikšmingi. Jeigu pavyzdyje nurodyta finansinė priemonė apima įterptąją išvestinę finansinę priemonę, į pastarosios tikrosios vertės pasikeitimą nustatant sumą, kurią reikia parodyti pagal 10 straipsnio a punktą, neatsižvelgiama.

Kita atskleidžiama informacija – Apskaitos politika (21 straipsnis)

B5. 21 straipsnyje reikalaujama aprašyti vertinimo pagrindą, kuriuo remiantis rengiamos finansinės ataskaitos, ir kitą taikomą apskaitos politiką, padedančią suprasti finansines ataskaitas. Apie finansines priemones gali būti atskleidžiama tokia informacija:

- a) apie finansinį turtą arba finansinius išipareigojimus, vertinamus tikrąja verte tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolių) ataskaitoje, nurodoma:
 - i) finansinio turto arba finansinių išipareigojimų, kuriuos ūkio subjektas priskyrė vertinamiems tikrąja verte tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolių) ataskaitoje, pobūdis;
 - ii) kriterijai, kuriais remiantis toks finansinis turtas arba finansiniai išipareigojimai priskirti šiai grupei pirminio pripažinimo metu; ir
 - iii) kaip ūkio subjektas įvykdo tokio priskyrimo sąlygas, nustatytas 39-ojo TAS 9, A11 arba 12 straipsniuose. Apie finansines priemones, atitinkančias 39-ajame TAS pateikto finansinio turto arba finansinio išipareigojimo, vertinamo tikrąja verte tikrosios vertės pasikeitimą parodant pelno (nuostolių) ataskaitoje, apibrėžimo b punkto i papunktį, pateikiamas pagrindinių galimo vertinimo arba pripažinimo neatitikimo aplinkybių paaiškinimas. Apie finansines priemones, atitinkančias 39-ajame TAS pateikto finansinio turto arba finansinio išipareigojimo, vertinamo tikrąja verte tikrosios vertės pasikeitimą parodant pelno (nuostolių) ataskaitoje, apibrėžimo b punkto ii papunktį, pateikiamas paaiškinimas, kaip sprendimas priskirti vertinamam tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą parodant pelno (nuostolių) ataskaitoje, atitinka ūkio subjekto dokumentais pagrįstą rizikos valdymo arba investicijų strategiją;
- b) finansinio turto priskyrimo galimam parduoti kriterijai;
- c) ar įprastas finansinio turto pirkimas ir pardavimas registruojamas pardavimo arba atsiskaitymo dieną (žr. 39-ojo TAS 38 straipsnį);
- d) kai sumažinimo sąskaita naudojama sumažinti finansinio turto, kurio vertė sumažėjo dėl kredito nuostolių, balansinei vertei, nurodomi:
 - i) kriterijai, pagal kuriuos nustatoma, kada finansinio turto, kurio vertė sumažėja, balansinė vertė yra tiesiogiai sumažinama (arba tiesiogiai padidinama, kai panaikinamas nuvertėjimas) ir kada naudojama sumažinimo sąskaita; ir
 - ii) kriterijai, pagal kuriuos sumos perkeliamos į sumažinimo sąskaitą, sumažinant finansinio turto, kurio vertė sumažėjo, balansinę vertę (žr. 16 straipsnį);
- e) kaip nustatomas kiekvienos finansinių priemonių kategorijos grynasis pelnas arba grynasis nuostolis (žr. 20 straipsnio a punktą), pavyzdžiui, ar straipsnių, vertinamų tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą parodant pelno (nuostolių) ataskaitoje, grynasis pelnas arba grynasis nuostolis apima palūkanų ar dividendų pajamas;
- f) kriterijus, pagal kuriuos ūkio subjektas nustato, ar yra objektyvių įrodymų, kad dėl vertės sumažėjimo buvo patirtas nuostolis (žr. 20 straipsnio e punktą);
- g) finansinio turto, kurio sąlygos iš naujo persvarstomos, apskaitos politika (žr. 36 straipsnio d punktą), kai persvarstomos finansinio turto, neapmokėto laiku arba kurio vertė sumažėjusi, sąlygos.

Be to, 1-ojo TAS 113 straipsnyje reikalaujama, kad svarbių apskaitos politikos priemonių santraukoje arba kitose aiškinamojo rašto pastabose ūkio subjektai atskleistų vadovybės sprendimus, išskyrus sprendimus dėl įvertinimų, kurie priimami taikant ūkio subjekto apskaitos politiką ir kurie turi didžiausią poveikį finansinėse ataskaitose pripažintoms sumoms.

RIZIKOS, ATsirANDANČIOS DĖL finansinių PRIEMONIŲ, POBŪDIS IR MASTAS (31–42 STRAIPSniai)

- B6. 31–42 straipsniuose reikalaujama informacija atskleidžiama finansinėse ataskaitose arba pagal kryžminę nuorodą iš finansinių ataskaitų įtraukiama į kurią nors kitą ataskaitą, pavyzdžiui, į vadovybės pastabas ar rizikos ataskaitą, kuri pateikiama finansinių ataskaitų vartotojams tokiomis pat sąlygomis ir tuo pat metu kaip ir finansinės ataskaitos. Nepateikus pagal kryžminę nuorodą įtrauktos informacijos, finansinės ataskaitos laikomos neišsamios.

Kiekybės atskleidimas (34 straipsnis)

- B7. 34 straipsnio a punkte reikalaujama pateikti suvestinius duomenis apie galimą ūkio subjekto riziką, remiantis vidine informacija, kurią ūkio subjektas pateikia pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams. Kai ūkio subjektas taiko kelis galimos rizikos valdymo metodus, jis atskleidžia informaciją, remdamasis metodu ar metodais, kuriais užtikrinama, kad būtų pateikta reikšmingiausia ir patikimiausia informacija. Reikšmingumo ir patikimumo klausimai aptariami 8-ajame TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“.
- B8. 34 straipsnio c punkte reikalaujama atskleisti duomenis apie rizikos koncentraciją. Rizikos koncentracija atsiranda dėl finansinių priemonių, kurios turi panašių požymių ir yra panašiai veikiamos ekonominių ir kitų sąlygų pokyčių. Nustatant rizikos koncentraciją, sprendimas turi būti priimamas atsižvelgiant į ūkio subjekto aplinkybes. Rizikos koncentracijos atskleidimas apima:
- a) apibūdinimą, kaip vadovybė nustato šią koncentraciją;
 - b) bendro požymio (pvz., sandorio šalies, geografinės teritorijos, valiutos arba rinkos), pagal kurį nustatoma kiekviena koncentracija, apibūdinimą; ir
 - c) galimos rizikos, susijusios su visomis finansinėmis priemonėmis, kurias sieja toks bendras požymis, mastą.

Maksimali kredito rizika (36 straipsnio a punktas)

- B9. 36 straipsnio a punkte reikalaujama atskleisti sumą, kuri geriausiai parodo ūkio subjekto maksimalią kredito riziką. Kalbant apie finansinį turtą, paprastai tai yra bendra balansinė vertė, atėmus:
- a) visas sumas, užskaitytas pagal 32-ąjį TAS; ir
 - b) visus vertės sumažėjimo nuostolius, pripažintus pagal 39-ąjį TAS.
- B10. Toliau pateikiami veiklos rūšių, dėl kurių atsiranda kredito rizika, nurodant susijusią maksimalią kredito riziką, pavyzdžiai:
- a) paskolų, gautinų sumų teikimas klientams ir indėlių deponavimas kitose įstaigose. Šiais atvejais maksimali kredito rizika yra lygi susijusio finansinio turto balansinei vertei;
 - b) išvestinių finansinių priemonių sutarčių sudarymas, pvz., užsienio valiutos keitimo sutartys, palūkanų normos apsikeitimo sandoriai ir kredito išvestinės finansinės priemonės. Kai susidaręs turtas vertinamas tikrąja verte, maksimali kredito rizika finansinių ataskaitų datą yra lygi balansinei vertei;
 - c) finansinių garantijų teikimas. Šiuo atveju maksimali kredito rizika yra lygi maksimaliai sumai, kurią ūkio subjektui tektų sumokėti, jeigu būtų pareikalauta įvykdyti garantiją, kuri gali būti reikšmingai didesnė už sumą, pripažintą įsipareigojimu;

- d) kreditavimo įsipareigojimo arba įsipareigojimo suteikti paskolą, kuris yra neatšaukiamas per visą finansavimo priemonės terminą arba atsaukiamas tik įvykus dideliame neigiamame pokyčiui, prisiėmimas. Jeigu suteikėjas negali įvykdyti kreditavimo įsipareigojimo arba įsipareigojimo suteikti paskolą grynaisiais pinigais arba kita finansine priemone, maksimali kredito rizika yra lygi visai įsipareigojimo sumai. Taip yra dėl to, kad nėra žinoma, ar bet kurios neišmokėtos dalies suma bus išmokėta ateityje. Ši suma gali būti reikšmingai didesnė už sumą, kuri pripažinta įsipareigojimu.

Sutartinių terminų analizė (39 straipsnio a punktas)

- B11. Analizuodamas finansinių įsipareigojimų sutartinius terminus pagal 39 straipsnio a punkto reikalavimus, ūkio subjektas pats nustato tinkamą terminų intervalų skaičių. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali nuspręsti taikyti tokius terminų intervalus:
- a) ne ilgiau kaip vienas mėnuo;
 - b) nuo vieno mėnesio iki trijų mėnesių;
 - c) nuo trijų mėnesių iki vienerių metų; ir
 - d) nuo vienerių metų iki penkerių metų.
- B12. Kai sandorio šalis gali pasirinkti sumos mokėjimo laiką, įsipareigojimas įtraukiamas pagal anksčiausią datą, kurią gali būti pareikalauta, kad ūkio subjektas sumokėtų. Pavyzdžiui, finansiniai įsipareigojimai, kuriuos ūkio subjektui gali tekti įvykdyti, kai to bus pareikalauta (pvz., indėliai iki pareikalavimo), įtraukiami į ankstyviausią terminų intervalą.
- B13. Kai ūkio subjektas įsipareigoja sumas sumokėti dalimis, kiekviena dalis priskiriama anksčiausiam laikotarpiui, per kurį ūkio subjektui gali tekti ją sumokėti. Pavyzdžiui, neišmokėtas kreditavimo įsipareigojimas arba įsipareigojimas suteikti paskolą priskiriamas terminų intervalui, kuriam priskiriama anksčiau galimo išmokėjimo data.
- B14. Sumos, atskleistos terminų analizėje, yra sutartiniai nediskontuoti pinigų srautai, pavyzdžiui:
- a) bendros finansinės nuomos prievolės (prieš atskaitant finansines sąnaudas);
 - b) kainos, nurodytos išankstiniuose sandoriuose dėl finansinio turto pirkimo už grynuosius pinigus;
 - c) grynosios sumos už kintamos pirkimo (fiksotos pardavimo) palūkanų normos apskaitavimo sandorius, pagal kuriuos apskaitinama grynaisiais pinigų srautais;
 - d) sutartinės sumos, kurios turi būti keičiamos į išvestines finansines priemones (pvz., valiutų apskaitavimo sandoris), kai apskaitinama bendraisiais pinigų srautais; ir
 - e) bendrosios prievolės suteikti paskolą.

Tokie nediskontuoti pinigų srautai skiriasi nuo balanse parodytos sumos, nes pastaroji nustatoma pagal diskontuotus pinigų srautus.

- B15. Prireikus ūkio subjektas finansinių įsipareigojimų sutartinių terminų analizėje, kurią reikalaujama atlikti pagal 39 straipsnio a punktą, išvestines ir neišvestines finansines priemones parodo atskirai. Pavyzdžiui, išvestinių ir neišvestinių finansinių priemonių pinigų srautus reikėtų nurodyti atskirai, jeigu išvestinių finansinių priemonių pinigų srautai susidaro kaip bendra suma. Taip yra dėl to, kad bendros grynųjų pinigų išmokos gali susidaryti kartu su susijusiomis įplaukomis.
- B16. Kai mokėtina suma nėra fiksuota, suma, kurią reikia atskleisti, nustatoma atsižvelgiant į sąlygas, kurios egzistuoja finansinių ataskaitų datą. Pavyzdžiui, kai mokėtina suma kinta keičiantis indeksui, suma, kurią reikia atskleisti, gali būti nustatoma pagal indekso dydį finansinių ataskaitų datą.

Rinkos rizika – Jautrumo analizė (40 ir 41 straipsniai)

- B17. 40 straipsnio a punkte reikalaujama atlikti visų rūšių rinkos rizikos, kuri veikia ūkio subjektą, jautrumo analizę. Pagal B3 straipsnį ūkio subjektas nusprendžia, kaip apibendrinti informaciją, kad ji padėtų susidaryti bendrą vaizdą, neįtraukdamas skirtingų požymių turinčios informacijos apie galimą riziką labai nevienodoje ekonominėje aplinkoje. Pavyzdžiui:
- a) ūkio subjektas, kuris prekiauja finansinėmis priemonėmis, šią informaciją apie prekybai laikomas finansines priemones ir kitas, prekybai nelaikomas finansines priemones, turėtų pateikti atskirai;
 - b) ūkio subjektas informacijos apie rinkos rizikos poveikį didelės infliacijos sąlygomis neturėtų pateikti kartu su informacija apie tos pačios rinkos rizikos poveikį srityse, kurioms būdinga labai maža infliacija.

Ūkio subjektui, kurį veikia tik vienos rūšies rinkos rizika tik vienos rūšies ekonominėje aplinkoje, minėtos informacijos atskirai pateikti nereikia.

- B18. 40 straipsnio a punkte reikalaujama, kad jautrumo analizė parodytų atitinkamo rizikos kintamojo (pvz., vyraujančių rinkos palūkanų normų, valiutos kursų, akcijų arba biržos prekių kainų) pagrįstai tikėtinų pokyčių poveikį pelnui arba nuostoliui ir nuosavybei. Šiam tikslui:
- a) iš ūkio subjektų nereikalaujama nustatyti, koks būtų buvęs laikotarpio pelnas arba nuostolis, jeigu atitinkami rizikos kintamieji būtų buvę kitokie. Ūkio subjektai parodo poveikį pelnui arba nuostoliui ir nuosavybei balanso datą, remdamiesi prielaida, kad pagrįstai tikėtinas atitinkamo rizikos kintamojo pokytis įvyko balanso datą ir buvo priskirtas tada buvusiems rizikos poveikiams. Pavyzdžiui, jeigu metų pabaigoje ūkio subjektas turi kintamos normos įsipareigojimą, jis turėtų atskleisti einamųjų metų poveikį pelnui arba nuostoliui (t. y. palūkanų sąnaudoms), jeigu palūkanų normos svyravo nepažeisdamos pagrįstai tikėtinų sumų ribų;
 - b) iš ūkio subjektų nereikalaujama atskleisti poveikio pelnui arba nuostoliui ir nuosavybei, kurį daro kiekvienas atitinkamo rizikos kintamojo pokytis nepažeisdamas pagrįstai tikėtinų pokyčių ribų. Pakanka atskleisti pokyčių poveikį atsižvelgiant į pagrįstai tikėtiną ribą.
- B19. Kad nustatytų, koks yra atitinkamo rizikos kintamojo pagrįstai tikėtinas poveikis, ūkio subjektas turėtų atsižvelgti į:
- a) ekonomines sąlygas, kuriomis jis veikia. Pagrįstai tikėtinas pokytis neturėtų apimti nesusiųsių arba blogiausių atvejų scenarijų ar testavimo nepalankiausiomis sąlygomis. Be to, jeigu pagrindinio rizikos kintamojo pokyčio rodiklis yra stabilus, ūkio subjektui nereikia keisti pasirinkto rizikos kintamojo pagrįstai tikėtiną pokyčio. Sakykime, kad palūkanų normos yra 5 %, o ūkio subjektas nustato, kad jos pagrįstai gali svyruoti ± 50 bazinių punktų. Palūkanų normoms pasikeitus iki 4,5 % arba 5,5 %, ūkio subjektas turėtų atskleisti poveikį pelnui arba nuostoliui ir nuosavybei. Per kitą ataskaitinį laikotarpį palūkanų normos padidėja iki 5,5 %. Ūkio subjektas ir toliau tikisi, kad jos gali svyruoti ± 50 bazinių punktų (t. y. kad palūkanų normų pokyčio rodiklis yra stabilus). Ūkio subjektas turėtų atskleisti poveikį pelnui arba nuostoliui ir nuosavybei tuo atveju, jeigu palūkanų normos pasikeistų iki 5 % arba 6 %. Ūkio subjektui nereikės peržiūrėti savo įvertinimo dėl pagrįstai tikėtiną palūkanų normų svyravimo ± 50 bazinių punktų, jeigu neatsiras įrodymų, kad palūkanų normos ėmė reikšmingai svyruoti;
 - b) laikotarpį, kada atliekami vertinimai. Jautrumo analizė turėtų atspindėti poveikį pokyčių, kurie laikomi pagrįstai tikėtiniais per ataskaitinį laikotarpį iki kito šių duomenų atskleidimo, kuris paprastai būna kitą ūkio subjekto metinį ataskaitinį laikotarpį.
- B20. 41 straipsnyje numatyta, kad ūkio subjektas gali taikyti jautrumo analizę, atspindinčią rizikos kintamųjų tarpusavio ryšius, atsižvelgiant į riziką, jeigu tokią analizę jis taiko savo finansinei rizikai valdyti. Tas taikoma net ir tuo atveju, kai minėtas metodas padeda nustatyti tik galimą nuostolį, o galimo pelno nustatyti nepadeda. Toks ūkio subjektas gali vadovautis 41 straipsnio a punkto reikalavimais, atskleisdamas informaciją apie taikomo rizikos įvertinimo rūšį (pvz., ar jis paremtas Monte Karlo modeliu), pateikdamas paaiškinimą, kaip jis taikomas, ir išdėstydamas pagrindines prielaidas (pvz., laikymo laikotarpį ir patikimumo lygį). Ūkio subjektas taip pat gali atskleisti praėjusių ataskaitinių laikotarpių stebėjimo duomenis ir svorio koeficientus, taikytus tų laikotarpių stebėjimams, paaiškinti, kaip atliekant apskaičiavimus atsižvelgiama į galimybes, kokie svyravimai ir koreliacijos (arba, kitaip sakant, Monte Karlo tikimybės pasiskirstymo modelis) yra naudojami.
- B21. Ūkio subjektas pateikia visos savo veiklos jautrumo analizes, tačiau įvairių klasių finansinėms priemonėms jis gali pateikti skirtingų rūšių jautrumo analizes.
- Palūkanų normos rizika*
- B22. *Palūkanų normos rizika* atsiranda dėl balanse pripažįstamų palūkanų finansinių priemonių (pvz., paskolų, gautinų sumų ir išleidžiamų skolos priemonių) ir dėl kai kurių finansinių priemonių, kurios balanse nepripažįstamos (pvz., kai kurių kreditavimo įsipareigojimų arba įsipareigojimų suteikti paskolas).
- Valiutos rizika*
- B23. *Valiutos rizika* (arba užsienio valiutos kurso keitimo rizika) atsiranda dėl finansinių priemonių, išreikštų užsienio valiuta, t. y. kita nei jų funkcinė valiuta, kuria jos vertinamos. Pagal šį standartą valiutos rizika neatsiranda dėl finansinių priemonių, kurios priskiriamos nepiniginiais straipsniais arba išreikštos funkcinė valiuta.
- B24. Jautrumo analizė turi būti taikoma kiekvienai valiutai, kuri yra reikšminga ūkio subjektui.

Kita kainos rizika

- B25. *Kita kainos rizika* atsiranda dėl finansinių priemonių, pasikeitus, pavyzdžiui, biržos prekių arba akcijų kainoms. Kad atitiktų 40 straipsnio reikalavimus, ūkio subjektas galėtų atskleisti informaciją apie konkretaus vertybinių popierių biržos indekso, biržos prekės kainos arba kito rizikos kintamojo sumažėjimo poveikį. Pavyzdžiui, ūkio subjektas, pateikiantis likutinės vertės garantijas, kurios yra finansinės priemonės, atskleidžia turto, kuriam taikoma garantija, vertės padidėjimą arba sumažėjimą.
- B26. Du finansinių priemonių, dėl kurių atsiranda akcijų kainų rizika, pavyzdžiai yra turimos kito ūkio subjekto akcijos ir investicija į patikos fondą, kuris taip pat investuoja į nuosavybės priemones. Kiti pavyzdžiai apima išankstinius sandorius, pasirinkimo sandorius dėl nustatytų nuosavybės priemonių kiekių pirkimo arba pardavimo ir apsikaitimo sandorius, indeksuojamus pagal akcijų kainas. Tokių finansinių priemonių tikrosioms vertėms poveikį daro pagrindinių nuosavybės priemonių rinkos kainos pokyčiai.
- B27. Pagal 40 straipsnio a punktą pelno arba nuostolio jautrumas (atsirandantis, pavyzdžiui, dėl finansinių priemonių, vertinamų tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolių) ataskaitoje, ir dėl finansinio turto, galimo parduoti, vertės sumažėjimų) ir nuosavybės jautrumas (atsirandantis, pavyzdžiui, dėl priemonių, galimų parduoti) atskleidžiami atskirai.
- B28. Finansinių priemonių, kurias ūkio subjektas priskiria nuosavybės priemonėms, vertės iš naujo nustatyti nereikia. Šių priemonių nuosavybės kainos rizika neturės poveikio nei pelnui arba nuostoliui, nei nuosavybei. Dėl to jautrumo analizės atlikti nereikia.

8-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS**„Veiklos segmentai“****PAGRINDINIS PRINCIPAS**

- 1 Ūkio subjektas turi pateikti informaciją taip, kad jos finansinių ataskaitų vartotojai galėtų įvertinti ekonominės veiklos, kurią jis vykdo, pobūdį, finansinius rezultatus ir ekonominę aplinką, kurioje jis veikia.

TAIKYMAS

- 2 Šis TFAS yra taikomas:
- a) atskiroms ūkio subjekto finansinėms ataskaitoms:
 - i) kai tokio ūkio subjekto skolos arba nuosavybės priemonėmis yra prekiaujama viešojoje rinkoje (vietinėje ar užsienio vertybinių popierių biržoje ar užbiržinės prekybos rinkoje, įskaitant vietines ir regionines rinkas); arba
 - ii) kai toks ūkio subjektas savo finansines ataskaitas visada ar tuo metu teikia vertybinių popierių komisijai arba kitai priežiūros organizacijai, siekdamas išleisti bet kokios kategorijos finansines priemones viešojoje rinkoje; ir
 - b) grupės, turinčios patrunuojančią įmonę, konsoliduotoms finansinėms ataskaitoms:
 - i) kai tokio ūkio subjekto skolos arba nuosavybės priemonėmis yra prekiaujama viešojoje rinkoje (vietinėje ar užsienio vertybinių popierių biržoje ar užbiržinės prekybos rinkoje, įskaitant vietines ir regionines rinkas);
 - ii) kai toks ūkio subjektas savo konsoliduotas finansines ataskaitas visada ar tuo metu teikia vertybinių popierių komisijai ar kitai priežiūros organizacijai, siekdamas išleisti bet kokios kategorijos finansines priemones viešojoje rinkoje.
- 3 Jeigu TFAS taikyti neprivalantis ūkio subjektas nusprendžia apie segmentus pateikti informaciją, kuri neatitinka šio TFAS, tokios informacijos jis neturi apibūdinti kaip segmentų informacijos.
- 4 Jeigu finansines ataskaitas sudaro šiame TFAS numatytos patrunuojančios įmonės konsoliduotos finansinės ataskaitos ir tokios patrunuojančios įmonės atskiros finansinės ataskaitos, informaciją apie segmentus reikia pateikti tik konsoliduotose finansinėse ataskaitose.

VEIKLOS SEGMENTAI

- 5 Veiklos segmentas yra ūkio subjekto dalis:
- a) dalyvaujanti ekonominėje veikloje, iš kurios ji gali uždirbti pajamų ir patirti sąnaudų (įskaitant pajamas ir sąnaudas, susijusias su sandoriais, vykdomais su kitomis to paties ūkio subjekto dalimis);
 - b) kurios veiklos rezultatus reguliariai tikrina pagrindinis ūkio subjekto asmuo, priimdamas sprendimą dėl išteklių, kuriuos reikia paskirti segmentui, ir siekdamas įvertinti jo finansinius rezultatus; ir
 - c) kuri yra pateikusi atskirą finansinę informaciją.

Veiklos segmentas gali dalyvauti ekonominėje veikloje, iš kurios jis neuždirba pajamų, pavyzdžiui, veiklos segmentais gali būti naujai įsteigti, bet pajamų dar negavę skyriai.

- 6 Ne kiekviena ūkio subjekto dalis yra veiklos segmentas arba veiklos segmento dalis. Pavyzdžiui, ūkio subjekto centrinis skyrius ar kai kurie funkciniai departamentai gali neuždirbti pajamų ar uždirbti tik tokias pajamas, kurios yra atsitiktinės ūkio subjekto veikloje, ir dėl to nebus laikomi veiklos segmentais. Pagal šį TFAS ūkio subjekto išmokų išėjusiems į pensiją darbuotojams planai veiklos segmentams nepriskiriami.
- 7 Sąvoka „pagrindinis sprendimus priimančio asmens“ vartojama kalbant ne tik apie konkrečias pareigas einantį vadovą, bet ir apie funkciją. Tokia funkcija yra susijusi su išteklių paskirstymu ir ūkio subjekto veiklos segmentų veiklos rezultatų vertinimu. Pagrindinis sprendimus priimančio ūkio subjekto asmens dažnai būna ūkio subjekto direktorius ar skyriaus vadovas, bet, pavyzdžiui, jį gali sudaryti ir vykdomųjų direktorių ar kitų pareigūnų grupė.

- 8 Anksčiau pateiktame 5 straipsnyje apibūdintomis trimis veiklos segmentų ypatybėmis aiškiai apibrėžiami daugelio ūkio subjektų veiklos segmentai. Tačiau ūkio subjekto teikiamose ataskaitose jo ekonominė veikla gali būti pristatoma įvairiais būdais. Jeigu pagrindinis sprendimus priimančias asmuo naudoja daugiau kaip vieną segmentų grupę informacijai pateikti, kiti veiksniai gali nulemti atskirą padalinių grupę, priskiriamą ūkio subjekto veiklos segmentams, įskaitant kiekvieno padalinio ekonominės veiklos pobūdį, už juos paskirtus atsakingus vadovus ir direktorių valdybai teikiamą informaciją.
- 9 Apskritai veiklos segmentas turi savo vadovą, kuris yra tiesiogiai atskaitingas pagrindiniam sprendimus priimančiam asmeniui ir nuolat su pastaruoju aptaria segmento veiklą, finansinius rezultatus, prognozes ar planus. Sąvoka „segmento vadovas“ vartojama kalbant ne tik apie konkrečias pareigas einantį vadovą, bet ir apie funkciją. Pagrindinis sprendimus priimančias asmuo gali vadovauti ir kai kuriems veiklos segmentams. Atskiras vadovas gali vadovauti daugiau kaip vienam veiklos segmentui. Jeigu anksčiau pateiktame 5 straipsnyje apibūdintos ypatybės taikomos daugiau kaip vienai organizacijos padalinių grupei, tačiau segmentų vadovai yra laikomi atsakingais tik už vieną grupę, tokių padalinių grupę priskiriama veiklos segmentams.
- 10 Anksčiau pateiktame 5 straipsnyje apibūdintos charakteristikos gali būti taikomos dviem sutampančioms padalinių grupėms ar didesniai tokių grupių, už kurias yra atsakingi vadovai, skaičiui. Tokia struktūra kartais vadinama organizacijos matricos forma. Pavyzdžiui, kai kuriuose ūkio subjektuose vieni vadovai yra atsakingi už atskirų prekių asortimentą ir paslaugų rūšį visame pasaulyje, o kiti vadovai – tik už konkrečias geografines teritorijas. Pagrindinis sprendimus priimančias asmuo reguliariai tikrina abiejų padalinių grupių veiklos rezultatus, o finansinė informacija yra teikiama apie jas abi. Taip ūkio subjektas, vadovaudamasis pagrindiniu principu, nustato, kokia padalinių grupę priskiriama veiklos segmentams.

APSKAITYTINI SEGMENTAI

- 11 Ūkio subjektas atskirai pateikia informaciją apie kiekvieną veiklos segmentą, kuris:
- a) atitinka 5–10 straipsniuose pateiktą apibūdinimą arba pateikiamas sujungiant du tokius segmentus arba daugiau, kaip nurodyta 12 straipsnyje;
 - b) viršija 13 straipsnyje nustatytus kiekybinius reikalavimus.
- 14–19 straipsniuose yra apibūdinti kiti atskiros informacijos apie veiklos segmentą pateikimo atvejai.

Jungimo kriterijai

- 12 Veiklos segmentų ilgalaikės finansinės veiklos rezultatai dažnai būna panašūs, jeigu jų ekonominės charakteristikos yra vienodos. Pavyzdžiui, galima tikėtis, kad du veiklos segmentai, kurių ekonominės ypatybės yra vienodos, gaus vienodą ilgalaikį vidutinį bendrąjį pelną. Du veiklos segmentus arba daugiau galima sujungti į vieną atskirą veiklos segmentą, jeigu toks sujungimas atitinka pagrindinį šio TFAS principą, segmentai turi panašias ekonomines charakteristikas ir yra vienas į kitą panašūs toliau išvardytais atžvilgiais:
- a) produktų ir paslaugų pobūdžiu;
 - b) gamybos procesų pobūdžiu;
 - c) produktų ir paslaugų klientų rūšimi ar kategorija;
 - d) savo produktų platinimo arba paslaugų teikimo būdais; ir
 - e) prireikus teisinio reglamentavimo pobūdžiu, pavyzdžiui, bankininkystės, draudimo ar komunalinių paslaugų veiklos rūšyse.

Kiekybiniai reikalavimai

- 13 Ūkio subjektas atskirai pateikia informaciją apie veiklos segmentą, kuri turi atitikti toliau išvardytus kiekybės kriterijus:
- a) jo apskaitytos pajamos, įskaitant pajamas iš pardavimų išoriniams klientams ir pardavimus arba perdavimus tarp segmentų, sudaro 10 procentų ar daugiau visų veiklos segmentų bendrųjų vidinių ar išorinių pajamų;
 - b) jo apskaityto pelno arba nuostolių galutinė suma 10 ar daugiau procentų viršija toliau nurodytas galutines sumas: i) visų veiklos segmentų, kurių ataskaitose nebuvo parodyta nuostolių, bendrą apskaitytą pelną; ir ii) visų veiklos segmentų, kurių ataskaitose nuostoliai buvo nurodyti, bendrus apskaitytus nuostolius;

c) jo turtas sudaro 10 ar daugiau procentų visų veiklos segmentų bendrojo turto.

Veiklos segmentai, kurie neatitinka jokių toliau išvardytų kiekybės reikalavimų, gali būti laikomi apskaitytiniais ir parodomi atskirai, jeigu, vadovybės nuomone, tokia informacija apie segmentą galėtų būti vertinga finansinių ataskaitų vartotojams.

- 14 Ūkio subjektas, pateikdamas informaciją apie apskaitytiną segmentą, gali sujungti informaciją apie veiklos segmentus, kurie neatitinka kiekybės reikalavimų, su informacija apie kitus veiklos segmentus, kurie tokius kiekybės reikalavimus atitinka, tik tuo atveju, jeigu veiklos segmentai turi panašių ekonominių ypatybių ir jeigu beveik visi jiems taikomi jungimo kriterijai, išvardyti 12 straipsnyje, yra panašūs.
- 15 Jeigu veiklos segmentų apskaičiuotos bendros išorinės pajamos sudaro mažiau kaip 75 procentus ūkio subjekto pajamų, tai papildomi veiklos segmentai turės būti priskiriami apskaitytiniams (net jei jie neatitinka 13 straipsnyje nustatytų kriterijų), kol apskaitytinų segmentų pajamos sudarys ne mažiau kaip 75 procentus ūkio subjekto pajamų.
- 16 Informacija apie kitą ekonominę veiklą ir veiklos segmentus, kurie nėra apskaitytini, sujungiama ir pateikiama visų kitų segmentų kategorijoje atskirai nuo kitų pagal 28 straipsnio reikalavimus suderintų straipsnių. Reikia apibūdinti pajamų, įtrauktų į visų kitų segmentų kategoriją šaltinius.
- 17 Jeigu vadovybė nusprendžia, kad veiklos segmentas, per ankstesnį ataskaitinį laikotarpį nurodytas kaip apskaitytinas segmentas, ir toliau yra svarbus, tai per einamąjį ataskaitinį laikotarpį informaciją apie jį toliau reikia pateikti atskirai, net jei segmentas neatitinka 13 straipsnyje nustatyto kiekybės kriterijaus.
- 18 Jeigu per einamąjį ataskaitinį laikotarpį veiklos segmentas yra nurodomas kaip apskaitytinas pagal kiekybės reikalavimus, tokio segmento ankstesnio ataskaitinio laikotarpio duomenis, pateiktus palyginimo tikslais, reikia parodyti iš naujo, kad naujai apskaitomą segmentą būtų galima pateikti kaip atskirą segmentą, net jei per ankstesnį ataskaitinį laikotarpį jis neatitiko kiekybės kriterijų, nustatytų 13 straipsnyje.
- 19 Apskaitytinų segmentų, kuriuos ūkio subjektas apskaito atskirai, skaičiui gali būti taikoma praktinė riba, kurią viršijus, informacija, pateikiama apie segmentą, gali tapti per daug detali. Nors jokia tiksli riba nebuvo nustatyta, kai segmentų, kurie yra apskaitytini pagal 13–18 straipsnius, skaičius išauga, viršydamas dešimt segmentų, ūkio subjektas turėtų įvertinti, ar nustatyta praktinė riba buvo pasiekta.

ATSKLEIDIMAS

- 20 Ūkio subjektas turi pateikti informaciją taip, kad jos finansinių ataskaitų vartotojai galėtų įvertinti ekonominės veiklos, kurią jis vykdo, pobūdį, finansinius rezultatus ir ekonominę aplinką, kurioje jis veikia.
- 21 Ūkio subjektas, laikydamasis 20 straipsnyje nustatyto principo, apie kiekvieną laikotarpį, kurio pajamų ataskaitas teikia, turi pateikti šią informaciją:
 - a) 22 straipsnyje apibūdintą bendro pobūdžio informaciją;
 - b) informaciją apie segmento, kurio ataskaitos pateikiamos, pelną ar nuostolius, įskaitant nurodytas pajamas ir sąnaudas, įtrauktas į tokio segmento pelną ar nuostolius, segmento turtą, segmento išipareigojimus ir vertinimo pagrindą, kaip nurodyta 23–27 straipsniuose; ir
 - c) segmento pajamų sumos, apskaitytino segmento pelno ar nuostolių, segmento turto, segmento išipareigojimų ir kitų reikšmingų straipsnių suderinimą su atitinkamomis ūkio subjekto sumomis, kaip nurodyta 28 straipsnyje.

Apskaitytinų segmentų balanso sumų suderinimai su ūkio subjekto balanso sumomis turi būti atliekami kiekvieną kartą tą dieną, kai pateikiamas balansas. Ankstesnių ataskaitinių laikotarpių informacija turi būti tikslinama, kaip nurodyta 29 ir 30 straipsniuose.

Bendro pobūdžio informacija

- 22 Ūkio subjektas turi pateikti šią bendro pobūdžio informaciją:
 - a) požymius, naudojamus ūkio subjekto apskaitytiniams segmentams nustatyti, įskaitant organizavimo pagrindą (pavyzdžiui, ar vadovybė nusprendė ūkio subjekto veiklą organizuoti pagal skirtingus produktus ir paslaugas, geografines teritorijas, reglamentavimo sąlygas, ar įvairių veiksmų derinį, ir ar veiklos segmentai buvo sujungti);
 - b) produktų ir paslaugų, iš kurių apskaitytinas segmentas gauna savo pajamas, rūšis.

Informacija apie pelną ar nuostolius, turtą ir išipareigojimus

- 23 Ūkio subjektas turi parodyti kiekvieno apskaitytino segmento pelno ar nuostolių ir viso turto įvertinimą. Ūkio subjektas turi parodyti kiekvieno apskaitytino segmento išipareigojimų įvertinimą, jeigu tokia suma nuolat pateikiama pagrindiniam sprendimus priimančiam asmeniui. Be to, apie kiekvieną apskaitytiną segmentą ūkio subjektas turi pateikti toliau nurodytą informaciją, jeigu nurodytos sumos įtraukiamos į segmento pelno ar nuostolių apskaičiavimą, kurį tikrina pagrindinis sprendimus priimančias asmuo, ar kitaip reguliariai pateikiamos pagrindiniam sprendimus priimančiam asmeniui net ir tuo atveju, jeigu jos neįtraukiamos į tokį segmento pelno ir nuostolių įvertinimą:
- a) pajamas iš išorinių klientų;
 - b) pajamas iš operacijų su kitais veiklos to paties ūkio subjekto padaliniais;
 - c) palūkanų pajamas;
 - d) palūkanų sąnaudas;
 - e) nusidėvėjimą ir amortizaciją;
 - f) svarbius pajamų ir sąnaudų straipsnius, pateikiamus 1-ojo TAS „*Finansinių ataskaitų pateikimas*“ 86 straipsnyje nurodyta tvarka;
 - g) ūkio subjektui tenkančią susijusių ir bendro kapitalo įmonių pelno ar nuostolių dalį, apskaitomą nuosavybės metodu;
 - h) pajamų mokesčio sąnaudas arba pajamas; ir
 - i) svarbius nepiniginius straipsnius, kitus nei nusidėvėjimas ir amortizacija.

Ūkio subjektas atskirai parodo kiekvieno apskaitytino segmento palūkanų pajamas ir sąnaudas, jeigu didžiąją dalį savo pajamų segmentas gauna iš palūkanų, o pagrindinis sprendimus priimančias asmuo, vertindamas segmento veiklos rezultatus ir priimdamas sprendimus dėl išteklių paskyrimo segmentui, pirmiausia atsižvelgia į grynąsias palūkanų pajamas. Tokiu atveju ūkio subjektas gali parodyti minėto segmento palūkanų pajamas be palūkanų sąnaudų ir pateikti atitinkamą pastabą.

- 24 Ūkio subjektas apie kiekvieną apskaitytiną segmentą pateikia toliau reikalaujamą informaciją, jeigu nurodytos sumos įtraukiamos įvertinant segmento turto, kurį tikrina pagrindinis sprendimus priimančias asmuo, arba kitaip reguliariai pateikiamos pagrindiniam sprendimus priimančiam asmeniui net ir tada, jeigu jos neįtraukiamos vertinant segmento turtą:
- a) investicijų į susijusias ir bendro kapitalo įmones sumą, apskaitomą nuosavybės metodu;
 - b) ilgalaikio turto ⁽¹⁾, kito nei finansinis turtas, atidėtųjų mokesčių turto, išmokų išėjusiems į pensiją darbuotojams turto (žr. 19-ojo TAS „*Išmokos darbuotojams*“ 54–58 straipsnius) padidėjimo sumas ir teises, susijusias su draudimo sutartimis.

ĮVERTINIMAS

- 25 Kiekvieno segmento parodomo straipsnio suma turi būti ta, kuri pateikiama pagrindiniam sprendimus priimančiam asmeniui ir kurios pagrindu jis priima sprendimus dėl išteklių paskyrimo segmentui ir vertina jo veiklos rezultatus. Patikslinimai ir išbraukimai daromi rengiant ūkio subjekto finansines ataskaitas, paskirstant pajamas, sąnaudas, pelną ar nuostolius segmento, kurio ataskaitos pateikiamos, pelnui ir nuostoliams apskaičiuoti naudojamos tik tada, jeigu jos įtraukiamos skaičiuojant segmento pelno ar nuostolių sumą, kurią naudoja pagrindinis sprendimus priimančias asmuo. Atitinkamai vertinant segmento turtą ir išipareigojimus yra įtraukiamas tik tas turtas ir išipareigojimai, apie kuriuos informuojamas pagrindinis sprendimus priimančias asmuo. Segmento, kurio ataskaitos pateikiamos, pelnui ar nuostoliui ir turtui ar išipareigojimams tam tikros sumos turi būti priskiriamos pagrįstai.
- 26 Jeigu pagrindinis sprendimus priimančias asmuo, vertindamas segmento veiklos rezultatus ir priimdamas sprendimą, kaip paskirstyti išteklius, naudoja tik vieną veiklos segmento pelno ar nuostolių, segmento turto ar išipareigojimų sumą, tai ji turi būti nurodyta pateikiamoje informacijoje apie segmento pelną ar nuostolius, turtą ir išipareigojimus.

⁽¹⁾ Jeigu turtas klasifikuojamas pagal likvidumą, ilgalaikiam turtui priskiriamas turtas, apimantis sumas, kurias tikimasi susigrąžinti ilgiau nei per dvyliką mėnesių nuo balanso datos.

Jeigu pagrindinis sprendimas priimančias asmuo naudoja daugiau kaip vieną veiklos segmento pelno ar nuostolių, segmento turto ar segmento išipareigojimų sumą, reikia pateikti tas sumas, kurios, vadovybės nuomone, yra apskaičiuotos laikantis vertinimo principų, labiausiai atitinkančių tuos principus, kurie naudojami atitinkamoms sumoms ūkio subjekto finansinėse ataskaitose apskaičiuoti.

- 27 Ūkio subjektas turi pateikti kiekvieno apskaitytino segmento pelno ar nuostolių, turto ir išipareigojimų sumų paaiškinimą. Ūkio subjektas turi pateikti bent jau šią informaciją:
- a) visų sandorių tarp apskaitytinų segmentų apskaitos pagrindą;
 - b) visų skirtumų tarp apskaitytinų segmentų pelno ar nuostolių ir ūkio subjekto pelno ir nuostolių prieš patiriant pelno mokesčio sąnaudas ir nutraukiant veiklą sumų skirtumų pobūdį (jeigu jis neaiškus iš suderintų sumų, pateiktų pagal 28 straipsnį). Tokie skirtumai gali apimti apskaitos politiką ir patirtų išlaidų centralizuotą paskirstymo politiką, kurios padeda suprasti pateikiamą segmento informaciją;
 - c) visų tarp apskaitytino segmento turto ir ūkio subjekto turto sumų skirtumų pobūdį (jeigu jis neaiškus iš suderintų sumų, pateiktų pagal 28 straipsnį). Tokie skirtumai gali apimti apskaitos politiką ir bendrai naudojamo turto paskirstymo politiką, kurios padeda suprasti pateikiamą segmento informaciją;
 - d) visų skirtumų tarp apskaitytino segmento išipareigojimų ir ūkio subjekto išipareigojimų sumų pobūdį (jeigu jis neaiškus iš suderintų sumų, pateiktų pagal 28 straipsnį). Tokie skirtumai gali apimti apskaitos politiką ir bendrai naudojamų išipareigojimų paskirstymo politiką, kurios padeda suprasti pateikiamą segmento informaciją;
 - e) visų vertinimo metodų ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais naudotų segmento, kurio ataskaitos pateikiamos, pelnui ar nuostoliams apskaičiuoti, pakeitimus ir prireikus tokių pakeitimų poveikį segmento pelno ar nuostolių sumai;
 - f) visų apskaitytiniams segmentams asimetrinių paskirstytų sumų pobūdį ir poveikį. Pavyzdžiui, ūkio subjektas, nurodydamas segmento nusidėvėjimo sąnaudas, gali neparodyti su juo susijusio turto, kuriam skaičiuojamas nusidėvėjimas.

Suderinimas

- 28 Ūkio subjektas turi suderinti visus toliau išvardytus duomenis:
- a) apskaitytino segmento galutinę pajamų sumą, suderintą su ūkio subjekto pajamomis;
 - b) apskaitytino segmento galutinę pelno ar nuostolių sumą, suderintą su ūkio subjekto pelnu ar nuostoliais prieš mokesčių sąnaudas (mokesčių pajamas) ir veiklos nutraukimą. Tačiau, jeigu ūkio subjektas apskaitytiniams segmentams priskiria tokius straipsnius, kaip mokesčių sąnaudos (mokesčių pajamos), ūkio subjektas gali suderinti galutinę segmento pelno ar nuostolių sumas su ūkio subjekto pelnu ar nuostoliais po minėtų straipsnių;
 - c) apskaitytinų segmentų galutinę turto sumą su ūkio subjekto turtu;
 - d) apskaitytinų segmentų galutinę išipareigojimų sumą su ūkio subjekto išipareigojimais, jeigu segmento išipareigojimai apskaitomi pagal 23 straipsnį;
 - e) nurodytą apskaitytinų segmentų galutinę kiekvieno kito svarbaus informacijos straipsnio sumą, suderintą su atitinkama ūkio subjekto suma.

Visus svarbius suderintus straipsnius reikia parodyti atskirai ir pateikti jų apibūdinimą. Pavyzdžiui, turi būti atskirai pateikta ir apibūdinta kiekvieno svarbaus koregavimo, kurio reikia apskaitytino segmento pelnui ar nuostoliams suderinti su ūkio subjekto pelnu arba nuostoliais pagal įvairių rūšių apskaitos politiką, suma.

Ankstesnių ataskaitinių laikotarpių informacijos pateikimas

- 29 Jeigu ūkio subjektas savo vidaus struktūrą pakeičia taip, kad pasikeičia ir jos apskaitytinų segmentų struktūra, reikia naujai pateikti atitinkamą ankstesnių ataskaitinių laikotarpių informaciją, įskaitant tarpinius laikotarpius, nebent ūkio subjektas tokios informacijos neturėtų, o ją gauti kainuotų labai brangiai. Ar ūkio subjektas turi informaciją ir ar ją parengti labai brangiai kainuotų, sprendimas turi būti priimtas dėl kiekvieno pateikiamo straipsnio. Pasikeitus ūkio subjekto apskaitytinų segmentų struktūrai, ūkio subjektas nurodo, ar atitinkami ankstesnių ataskaitinių laikotarpių segmento informacijos straipsniai buvo pateikti naujai.

- 30 Jeigu ūkio subjektas savo vidaus struktūrą pakeičia taip, kad pasikeičia ir jos apskaitytinų segmentų struktūra, ir jeigu ankstesnių ataskaitinių laikotarpių segmentų informacija, įskaitant tarpinius laikotarpius, naujai nepateikiama pasikeitimui pailiustruoti, tai tais metais, kai toks pakeitimas įvyko, ūkio subjektas turi pateikti einamojo ataskaitinio laikotarpio informaciją apie segmentą senuoju ir naujuoju skirstymo į segmentus pagrindu, nebent ūkio subjektas tokios informacijos neturėtų, o ją gauti kainuotų labai brangiai.

INFORMACIJOS APIE VISĄ ŪKIO SUBJEKTĄ PATEIKIMAS

- 31 Šio standarto 32–34 straipsniai taikomi visiems ūkio subjektams, kurie laikosi šio TFAS, įskaitant tuos ūkio subjektus, kurie turi tik vieną apskaitytiną segmentą. Kai kurie ūkio subjektai savo ekonominės veiklos neskirsto pagal gaminamus produktus ir teikiamas paslaugas arba pagal geografines teritorijas, kuriose jie vykdo savo operacijas. Tokio ūkio subjekto apskaitytini segmentai gali apie savo pajamas pateikti duomenis, apimančius plačią įvairių rūšių iš esmės skirtingų produktų ir paslaugų sritį, arba keli tokio ūkio subjekto segmentai gali pateikti informaciją iš esmės apie tokius pačius produktus ir paslaugas. Atitinkamai ūkio subjekto apskaitytini segmentai gali turėti turto skirtingose geografinėse teritorijose ar keli jo apskaitytini segmentai gali veikti toje pačioje geografinėje teritorijoje. Informaciją, reikalaujamą 32–34 straipsniuose, reikia pateikti tik tuo atveju, jeigu ji nebuvo įtraukta į apskaitytino segmento informaciją, kurią reikia pateikti pagal šio TFAS reikalavimus.

Informacija apie produktus ir paslaugas

- 32 Ūkio subjektas turi pateikti informaciją apie pajamas iš išorinių klientų kiekvieno produkto ir paslaugos arba kiekvienos panašių produktų ir paslaugų grupės atskirai, nebent ūkio subjektas tokios informacijos neturėtų, o ją gauti jam kainuotų labai brangiai. Pastarąjį faktą reikia nurodyti. Pateikiamos pajamų sumos turi būti paremtos finansine informacija, kurią ūkio subjektas naudoja savo finansinėms ataskaitoms rengti.

Informacija apie geografines teritorijas

- 33 Ūkio subjektas turi pateikti toliau reikalaujamą informaciją apie geografines teritorijas, nebent jis tokios informacijos neturėtų, o ją gauti kainuotų labai brangiai:
- a) pajamas iš išorinių klientų: i) priskiriamas šaliai, kurioje yra ūkio subjekto nuolatinė buveinė; ir ii) bendrai priskiriamas visoms užsienio šalims, iš kurių ūkio subjektas gauna pajamų. Jeigu pajamos, priskiriamos atskirai užsienio šaliai, iš nepriklausomų klientų, yra didelės, jas reikėtų nurodyti atskirai. Ūkio subjektas turi nurodyti, kokių pagrindu pajamas iš išorinių klientų jis priskiria atskiroms šalims;
 - b) ilgalaikį turtą⁽¹⁾, kitą nei finansinės priemonės, atidėtųjų mokesčių turtą, išmokų darbuotojams turtą ir teises, susijusias su draudimo sutartimis: i) esantį šalyje, kurioje yra ūkio subjekto nuolatinė buveinė; ir ii) esantį visose užsienio šalyse, kuriose ūkio subjektas turi turto, kartu. Jeigu turtas atskiroje užsienio šalyje yra didelis, jį reikia nurodyti atskirai.

Pateikiamos sumos turi būti paremtos finansine informacija, kurią ūkio subjektas naudoja savo finansinėms ataskaitoms rengti. Jeigu ūkio subjektas reikiamos informacijos neturi, o ją gauti kainuotų labai brangiai, šį faktą reikia atskleisti. Kartu su informacija, kurią reikia pateikti pagal šį straipsnį, ūkio subjektas turi pateikti šalių grupių tarpines galutines sumas pagal geografines teritorijas.

Informacija apie pagrindinius klientus

- 34 Ūkio subjektas turi pateikti informaciją apie pajamas, kurias jis gauna iš savo pagrindinių klientų. Jeigu pajamos iš sandorių su vienu išoriniu klientu sudaro 10 ar daugiau procentų ūkio subjekto pajamų, ūkio subjektas turi nurodyti šį faktą, bendrą pajamų, gaunamų iš kiekvieno tokio kliento sumą segmentą arba segmentus, kurie teikia pajamų duomenis. Ūkio subjektas neturi nurodyti pagrindinio kliento pajamų sumos, gaunamos iš tokio kliento, kurią nurodo segmentas. Pagal šį TFAS ūkio subjektų grupė, kuri, atskaitas teikiančio ūkio subjekto žiniomis, yra bendrai kontroliuojama, yra laikoma vienu klientu. Valdžios (nacionalinės, valstijos, provincijos, teritorinės, vietinės arba užsienio) institucija ir ūkio subjektai, kurie, atskaitas teikiančio ūkio subjekto žiniomis, yra tokios institucijos bendrai kontroliuojami, taip pat yra laikomi vienu klientu.

⁽¹⁾ Jeigu turtas klasifikuojamas pagal likvidumą, ilgalaikiam turtui priskiriamas turtas, apimantis sumas, kurias tikimasi susigrąžinti ilgiau nei per dvyliką mėnesių nuo balanso datos.

PEREINAMASIS LAIKOTARPIS IR ĮSIGALIOJIMO DATA

- 35 Ūkio subjektas šį TFAS taiko savo metinėms finansinėms ataskaitoms, susijusioms su ataskaitiniais laikotarpiais, kurie prasideda 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau. Šį aiškinimą galima taikyti ir anksčiau. Ūkio subjektas, kuris šį TFAS taiko savo finansinėms ataskaitoms, susijusioms su laikotarpiu iki 2009 m. sausio 1 d., turi atskleisti šį faktą.
- 36 Laikantis šio TFAS reikalavimų, praėjusių metų informaciją, kuri pateikiama kaip lyginamoji pirmų standarto taikymo metų informacija apie segmentus, reikia nurodyti pakartotinai, jeigu ūkio subjektas reikiamos informacijos neturi, o ją gauti kainuotų labai brangiai.

14-OJO TAS PANAIKINIMAS

- 37 Šiuo TFAS panaikinamas 14-asis TAS „Segmento atskaitomybė“.

Priedas

Sąvokų apibrėžimai

Šis priedas yra neatskiriama šio standarto dalis.

Veiklos segmentas

yra ūkio subjekto dalis:

- a) dalyvaujanti ekonominėje veikloje, iš kurios ji gali uždirbti pajamas ir patirti išlaidas (įskaitant pajamas ir sąnaudas, susijusias su sandoriais, vykdomais su kitomis to paties ūkio subjekto dalimis);
- b) kurios veiklos rezultatus reguliariai tikrina pagrindinis ūkio subjekto asmuo, priimdamas sprendimą dėl išteklių, kuriuos reikia paskirti segmentui, ir siekdamas įvertinti jo finansinius rezultatus; ir
- c) kuri yra pateikusi atskirą finansinę informaciją.

TFAAK 1-ASIS AIŠKINIMAS

„Veiklos nutraukimo, atnaujinimo ir panašių įsipareigojimų pokyčiai“

NUORODOS

- — 1-asis TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“ (peržiūrėtas 2003 m.)
- — 8-asis TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“
- — 16-asis TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“ (peržiūrėtas 2003 m.)
- — 23-iasis TAS „Skolinimosi išlaidos“
- — 36-asis TAS „Turto vertės sumažėjimas“ (peržiūrėtas 2004 m.)
- — 37-asis TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

- 1 Dauguma ūkio subjektų turi įsipareigojimų išmontuoti, likviduoti ar atnaujinti nekilnojamąjį turtą, įrangą ir įrengimus. Šiame aiškinyje tokie įsipareigojimai vadinami veiklos nutraukimo, atnaujinimo ir panašiais įsipareigojimais. Remdamasis 16-uju TAS, ūkio subjektas į nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų savikainą įtraukia tokio turto išmontavimo, likvidavimo ir jo buvimo vietos sutvarkymo išlaidas, įvertintas pirminio pripažinimo būdu, kurių įsipareigojimą ūkio subjektas prisiima tada, kai turtą įsigyja, ar po jo tam tikro laiko tarpo naudojimo ne atsargoms gaminti, o kitiems tikslams. 37-ajame TAS išdėstyti reikalavimai, kaip reikia vertinti veiklos nutraukimo, atnaujinimo ir panašių įsipareigojimus. Šiame aiškinyje teikiamos nuorodos, kaip apskaityti veiklos nutraukimo, atnaujinimo ir panašių įsipareigojimų vertinimo pokyčių įtaką.

TAIKYMAS

- 2 Šis aiškinimas taikomas tų veiklos nutraukimo, atnaujinimo ar panašių įsipareigojimų pokyčiams įvertinti, kurie:
 - a) remiantis 16-uju TAS pripažįstami nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų savikainos dalimi; ir
 - b) remiantis 37-uju TAS pripažįstami įsipareigojimais.

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

SVARSTOMI KLAUSIMAI

- 3 Šiame aiškinyje aptariama, kaip turėtų būti apskaitomas toliau nurodytų įvykių, keičiančių veiklos nutraukimo, atnaujinimo ar panašaus įsipareigojimo vertinimą, poveikis:
 - a) ekonominę naudą teikiančių įvertintų išteklių, pavyzdžiui, pinigų srautų, išmokų, reikalingų įsipareigojimui padengti, pasikeitimas;
 - b) dabartinės rinkos duomenimis grindžiamos diskonto normos pokytis, kaip tai apibrėžiama 37-ojo TAS 47 straipsnyje (tai apima pinigų laiko vertės pokyčius, įsipareigojimui būdingos rizikos pasikeitimą); ir
 - c) padidėjimas per laikotarpį dėl diskontavimo.

BENDRA NUOMONĖ

- 4 Veiklos nutraukimo, atnaujinimo ir panašių įsipareigojimų vertinimo pokyčiai, atsirandantys dėl įvertinto laiko veiksnio, dėl ekonominę naudą teikiančių išteklių išmokų, reikalingų įsipareigojimui padengti, periodiško išsidėstymo per tam tikrą laiką dydžių ar diskonto normos pasikeitimo, turi būti apskaitomi pagal toliau pateikiamus 5–7 straipsnius.
- 5 Jei susijusio turto apskaitai taikomas savikainos modelis, tada:
 - a) laikantis b punkte nurodytų sąlygų, įsipareigojimo vertės pokyčiai turi būti pridedami ar atimami iš atitinkamo ataskaitinio laikotarpio turto savikainos;

- b) suma, atimama iš turto savikainos, neturi viršyti turto balansinės vertės. Jei išipareigojimo vertės sumažėjimas viršija to turto balansinę vertę, perviršis turi būti iškart pripažįstamas pelnu arba nuostoliu;
 - c) jei koreguojant padidėja turto savikaina, ūkio subjektas turi patikrinti, ar tai nėra požymis, kad naujoji turto balansinė vertė gali būti ne visai padengiama. Jei toks požymis yra, ūkio subjektas turi patikrinti, ar turto vertė nesumažėjusi, įvertindamas jo atsiperkamąją vertę, o bet kokią vertės sumažėjimo nuostolį apskaityti pagal 36-ąją TAS.
- 6 Jei turto apskaitai taikomas perkainojimo metodas, tada:
- a) anksčiau šiam turtui pripažintą pelną ar nuostolį dėl perkainojimo išipareigojimo pokyčiai keičia taip, kad:
 - i) išipareigojimo sumažėjimo suma, laikantis b punkte nurodytų sąlygų, didinamas tiesiogiai nuosavybei dėl perkainojimo priskirtas pelnas, išskyrus tai, kad jis turi būti pripažįstamas pelnu arba nuostoliu tiek, kiek panaikina anksčiau pripažintą turto nuostolį dėl perkainojimo;
 - ii) išipareigojimo padidėjimo suma turi būti pripažįstama pelno (nuostolių) ataskaitoje, išskyrus tai, kad šia suma tiesiogiai nuosavybei priskirtas perkainojimo pelnas mažinamas dydžiu, lygiu pelno likučiui dėl turto perkainojimo;
 - b) tuo atveju, kai išipareigojimo sumažėjimas viršija balansinę vertę, kuri būtų pripažįstama, jei turtas būtų vertinamas savikainos metodu, perviršis turi būti iš karto pripažįstamas pelnu arba nuostoliu;
 - c) išipareigojimo pokytis rodo, kad gali tekti perkainoti turtą siekiant užtikrinti, kad turto balansinė vertė reikšmingai nesiskirtų nuo turto tikrosios vertės balanso sudarymo datą. Į tokių perkainojimų turi būti atsižvelgiama nustatant sumas, kurios pagal a punktą turi būti įtraukiamos į pelną ar nuostolį arba į nuosavybę. Jei perkainojimas yra būtinas, perkainoti reikia visą tos klasės turtą;
 - d) 1-ajame TAS reikalaujama nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje atskleisti kiekvieną pajamų ar sąnaudų straipsnį, tiesiogiai pripažįstamą nuosavybe. Vykdam šį reikalavimą, pelno dėl perkainojimo pokytis, atsirandantis dėl išipareigojimo pokyčio, turi būti nustatomas ir pateikiamas atskirai.
- 7 Pakoreguota nudėvimoji turto suma yra nudėvima per turto naudingo tarnavimo laiką. Dėl to, pasibaigus susijusio turto naudingo tarnavimo laikui, visi vėliau įvykstantys išipareigojimo pokyčiai turi būti pripažįstami pelnu arba nuostoliu tada, kada jie įvyksta. Tokia tvarka taikoma naudojant tiek savikainos, tiek perkainojimo metodą.
- 8 Periodiškas diskonto taikymas turi būti pripažįstamas pelno (nuostolių) ataskaitoje kaip finansinės veiklos sąnaudos tą laikotarpį, kai jis taikomas. Pagal 23-ąją TAS leistinas alternatyvusis kapitalizavimo būdas draudžiamas.

ĮSIGALIOJIMO DATA

- 9 Ūkio subjektas šį aiškinimą turi taikyti sudarydamas 2004 m. rugsėjo 1 d. ar vėliau prasidedančių atskaitinių laikotarpių finansines ataskaitas. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jeigu ūkio subjektas taiko šį aiškinimą tą laikotarpį, kuris prasideda prieš 2004 m. rugsėjo 1 d., jis nurodo šį faktą.

PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

- 10 Apskaitos politikos keitimas turi būti apskaitomas vadovaujantis 8-uoju TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“ ⁽¹⁾ reikalavimais.

⁽¹⁾ Jei ūkio subjektas šį aiškinimą taiko iki 2005 m. sausio 1 d., tada jis turi taikyti ankstesnę 8-ojo TAS standarto versiją „Laikotarpio grynas pelnas ar nuostoliai, esminės klaidos ir apskaitos politikos keitimai“, išskyrus atvejį, jei ūkio subjektas jau taiko ankstesnę šio standarto versiją.

TFAAK 2-ASIS AIŠKINIMAS

„Dalininkų turimos kooperatinių ūkio subjektų akcijos ir panašios priemonės“

NUORODOS

- 32-asis TAS „Finansinės priemonės. Atskleidimas ir pateikimas“ (persvarstytas 2003 m.) ⁽¹⁾
- 39-asis TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“ (persvarstytas 2003 m.)

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

- 1 Kooperatinius ir kitus panašius ūkio subjektus sukuria asmenų grupės bendriems ekonominiams ir socialiniams poreikiams tenkinti. Nacionalinė teisė kooperatinius ūkio subjektus paprastai apibrėžia kaip organizacijas, siekiančias paremti savo dalininkų ekonominę vystymąsi (savitarpio pagalbos principu vykdančias bendras operacijas). Dalininkų turinės teisės kooperatiniame ūkio subjekte dažnai apibūdinamos kaip dalininkų akcijos, vienetai ar panašiai, toliau – dalininkų akcijos.
- 2 32-ajame TAS nustatomi finansinių priemonių priskyrimo finansiniams įsipareigojimams ar nuosavybei principai. Iš esmės šie principai taikomi grupuojant dokumentus su ilgalaikio padengimo ar pardavimo teise, kurie sudaro turėtojų sąlygas pateikti šiuos dokumentus leidėjui, mainais į grynuosius pinigus ar kitą finansinę priemonę. Šių principų pritaikymas dalininkų turimoms kooperatinių ūkio subjektų akcijoms ir panašioms priemonėms yra sudėtingas. Kai kurie Tarptautinių apskaitos standartų valdybos nariai paprašė pateikti paaiškinimą, kaip 32-ojo TAS principai taikomi dalininkų turimoms akcijoms ir panašioms priemonėms, turinčioms tam tikrų ypatybių, ir nurodyti aplinkybes, kuriomis šios ypatybės daro poveikį įsipareigojimų ar nuosavybės grupavimui.

TAIKYMAS

- 3 Šis aiškinimas taikomas finansinėms priemonėms, kurioms taikomas 32-asis TAS, įskaitant kooperatinių ūkio subjektų dalininkams išleistas finansines priemones, kurios parodo dalininkų turimą ūkio subjekto nuosavybės dalį. Šis aiškinimas netaikomas finansinėms priemonėms, kurios bus ar gali būti vykdomos naudojant ūkio subjekto nuosavybės priemones.

SVARSTOMI KLAUSIMAI

- 4 Daug finansinių priemonių, įskaitant dalininkų akcijas, turi nuosavybės ypatybių, įskaitant balsavimo teises ir teises dalyvauti skirstant dividendus. Kai kurios finansinės priemonės suteikia jų turėtojų teisę reikalauti išpirkimo grynaisiais pinigais ar kitu finansiniu turtu, tačiau jos gali turėti ir apribojimų arba tokie apribojimai gali būti taikomi dėl finansinių priemonių susigrąžinimo. Kaip šios išpirkimo sąlygos turėtų būti vertinamos nustatant, ar finansinės priemonės turėtų būti priskiriamos įsipareigojimams, ar nuosavybei?

BENDRA NUOMONĖ

- 5 Finansinės priemonės turėtojo sutartinė teisė, įskaitant dalininkų turimas kooperatinių ūkio subjektų akcijas, reikalauja išpirkimo, pati iš esmės nereikalauja, kad finansinė priemonė būtų priskirta finansiniam įsipareigojimui. Ūkio subjektas, finansinę priemonę priskirdamas finansiniam įsipareigojimui ar nuosavybei, turi apsvarstyti visas grupavimo sąlygas ir aplinkybes. Šios sąlygos ir aplinkybės apima susijusius vietos įstatymus, taisykles ir ūkio subjekto valdymo įstatus, galiojančius grupavimo dieną, tačiau nesitikint tų įstatymų, taisyklių ar įstatų būsimų pataisų.
- 6 Dalininkų akcijos, kurios būtų priskiriamos nuosavybei, jei dalininkai neturėtų teisės reikalauti išpirkimo, yra nuosavybė, jei yra bent kuri nors sąlyga, aprašyta 7 ir 8 straipsniuose. Tačiau indėlių iki pareikalavimo sutartys, iš jų ir einamųjų sąskaitų, indėlių sąskaitų ir panašios sutartys, kai dalininkai yra ir klientai, yra ūkio subjekto finansiniai įsipareigojimai.
- 7 Dalininkų akcijos yra nuosavybė, jei ūkio subjektas turi besąlygišką teisę atimesti dalininkų akcijų išpirkimą.
- 8 Vietos įstatymuose, taisyklėse ar ūkio subjekto įstatuose dėl dalininkų akcijų išpirkimo gali būti numatyti įvairūs draudimų tipai, pvz., besąlygiški draudimai ar likvidumo kriterijais pagrįsti draudimai. Jei išpirkimą besąlygiškai draudžia vietos įstatymai, taisyklės ar ūkio subjekto įstatai, dalininkų akcijos yra nuosavybė. Tačiau vietos įstatymų, taisyklių ar ūkio subjektų įstatų nuostatos, draudžiančios išpirkimą tik tuomet, jei laikomasi (arba nesilaikoma) sąlygų, pvz., likvidumo apribojimų, nelemia, kad dalininkų akcijos būtų nuosavybė.

⁽¹⁾ 2005 m. rugpjūčio mėn. 32-asis TAS buvo pakeistas 32-uju TAS „Finansinės priemonės. Pateikimas“.

- 9 Besąlygiškas draudimas gali būti absoliutus – visi išpirkimai uždrausti. Besąlygiškas draudimas gali būti dalinis – draudžiamas dalininkų akcijų išpirkimas, jei dėl to dalininkų akcijų skaičius ar iš dalininkų akcijų apmokėtas kapitalas sumažėtų iki mažesnio nei nustatytas lygis. Dalininkų akcijos, kurios viršija draudžiamas išpirkti akcijas, yra įsipareigojimai, išskyrus atvejus, kai ūkio subjektas turi besąlygišką teisę atmesti išpirkimą, kaip aprašyta 7 straipsnyje. Kai kuriais atvejais akcijų skaičius ar apmokėto kapitalo dalis, kuriai taikomas išpirkimo draudimas, ilgainiui gali keistis. Pasikeitus tokiam išpirkimo draudimui, gali būti atliekami pervedimai tarp finansinių įsipareigojimų ir nuosavybės.
- 10 Pripažindamas pirmą kartą savo išperkamą finansinį įsipareigojimą ūkio subjektas turi įvertinti tikrąją vertę. Kai dalininkų akcijoms būdinga išpirkimo ypatybė, ūkio subjektas išperkamo finansinio įsipareigojimo tikrąją vertę nustato ne mažesnę kaip maksimali suma, mokėtina pagal jo įstatų ar taikomų įstatymų išpirkimo nuostatas ir diskontuojama nuo pirmos dienos, kai gali būti reikalaujama sumokėti sumą (žr. 3 pavyzdį).
- 11 Kaip reikalaujama 32-ojo TAS 35 straipsnyje, nuosavybės priemonių paskirstymas turėtojams pripažįstamas tiesiogiai nuosavybėje, atėmus visus pelno mokesčius. Palūkanos, dividendai ir kita su finansinėmis priemonėmis, priskiriamomis finansiniams įsipareigojimams, susijusi grąža yra sąnaudos, nepaisant to, ar šios mokamos sumos teisiškai apibūdinamos kaip dividendai, palūkanos ar kitaip.
- 12 Priede, kuris yra neatskiriama šio aiškinimo dalis, pateikiami šios bendros nuomonės taikymo pavyzdžiai.

ATSKLEIDIMAS

- 13 Kai dėl išpirkimo draudimo pasikeitimo atliekami pervedimai tarp finansinių įsipareigojimų ir nuosavybės, ūkio subjektas turi atskirai atskleisti pervedamą sumą, parinktą laiką ir priežastį.

ĮSIGALIOJIMO DATA

- 14 Šio aiškinimo įsigaliojimo data ir jo taikymo pradžios reikalavimai yra tokie pat kaip taikomi 32-ajame TAS (persvarstytame 2003 m.). Ūkio subjektas šį aiškinimą turi taikyti sudarydamas 2005 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansines ataskaitas. Ūkio subjektas, kuris šį aiškinimą pradeda taikyti anksčiau negu 2005 m. sausio 1 d., turi tai nurodyti. Šis aiškinimas turi būti taikomas retrospektyviai.

Priedas

Bendros nuomonės taikymo pavyzdžiai

Šis priedas yra neatskiriama aiškinimo dalis.

- A1. Šiame priede aprašomi septyni TFAAK susitarimo taikymo pavyzdžiai. Tai nėra baigtinis pavyzdžių sąrašas, galimi ir kiti modeliai. Kiekviename pavyzdyje daroma prielaida, kad nėra kitų sąlygų negu pateiktosios pavyzdyje, kurios reikalautų, kad finansinė priemonė būtų priskiriama finansiniams įsipareigojimui.

BESĄLYGIŠKA TEISĖ ATMESTI IŠPIRKIMĄ (7 straipsnis)

1 pavyzdys

Faktai

- A2. Ūkio subjekto įstatuose tvirtinama, kad išpirkimas atliekamas išskirtinai ūkio subjekto nuožiūra. Įstatuose išsamesnės informacijos ar taikomų apribojimų apie tai daugiau nepateikta. Praeityje ūkio subjektas niekada neatsisakė išpirkti dalininkų akcijų, nors valdyba turi teisę tai daryti.

Grupavimas

- A3. Ūkio subjektas turi besąlygišką teisę atmesti išpirkimą, kai dalininkų akcijos yra nuosavybė. 32-ajame TAS nustatyti grupavimo principai, kurie pagrįsti finansinių priemonių sąlygomis, ir pažymima, kad atlikti ar ketinami atlikti savarankiški mokėjimai nedaro poveikio įsipareigojimų grupavimui. 32-ojo TAS 26TN straipsnyje pažymima:

Kai privilegijuotosios akcijos negali būti išpirktos, kaip jas tinkamai klasifikuoti, nustatoma pagal kitas jų teises. Grupavimas yra pagrįstas sutarčių turinio įvertinimu ir finansinio išsipareigojimo bei nuosavybės priemonės apibrėžimais. Kai išleidėjas paskirsto privilegijuotųjų akcijų su kaupiamaisiais arba nekaupiamaisiais dividendais turėtojams dividendus savo nuožiūra, tokios akcijos yra nuosavybės priemonės. Privilegijuotųjų akcijų perkėlimas į nuosavybės priemones ar finansinius išsipareigojimus nėra veikiamas, pavyzdžiui:

- a) praityje įvykdytų paskirstymų;
- b) ketinimo atlikti paskirstymus ateityje;
- c) galimo neigiamo poveikio išleidėjo paprastųjų akcijų kainai, jeigu paskirstymas nevykdomas (dėl dividendų mokėjimų už paprastas akcijas apribojimų, jeigu dividendai nemokami už privilegijuotąsias akcijas);
- d) išleidėjo rezervų dydžio;
- e) išleidėjo pelno ar nuostolių lūkesčių tam laikotarpiui; arba
- f) išleidėjo gebėjimo ar nesugebėjimo paveikti savo pelno ar nuostolių dydį per ataskaitinį laikotarpį.

2 pavyzdys

Faktai

- A4. Ūkio subjekto įstatuose tvirtinama, kad išpirkimas atliekamas išskirtinai ūkio subjekto nuožiūra. Tačiau įstatuose toliau pažymima, kad išpirkimo reikalavimo patvirtinimas yra automatinis, išskyrus atvejus, kai ūkio subjektas negali atlikti išmokėjimo nepažeisdamas vietos taisyklių dėl likvidumo ar rezervų.

Grupavimas

- A5. Ūkio subjektas neturi besąlygiškos teisės atmesti išpirkimą, o dalininkų akcijos yra finansinis išsipareigojimas. Anksčiau aprašyti draudimai, pagrįsti ūkio subjekto gebėjimu įvykdyti savo išsipareigojimus. Jais apriojamas išpirkimas tik tada, jei likvidumas ar privalomas rezervas yra nepakankamas ir tik iki tada, kol jų dydis tampa pakankamas. Taigi, jie, remiantis 32-ajame TAS nustatytais principais, nelemia finansinės priemonės priskyrimo nuosavybei. 32-ojo TAS 25TN straipsnyje pažymima:

Privilegijuotosios akcijos gali būti išleidžiamos kartu su įvairiomis teisėmis. Nustatydamas, ar privilegijuotoji akcija yra finansinis išsipareigojimas, ar nuosavybės priemonė, išleidėjas įvertina su akcijomis siejamas teises, kad nustatytų, ar jos turi pagrindines finansinio išsipareigojimo ypatybes. Pavyzdžiui, privilegijuotoji akcija, kurios išpirkimo data yra konkreti arba paremta turėtojo pasirinkimo sandoriu, apima finansinį išsipareigojimą, nes išleidėjas turi prievolę pervesti finansinį turtą akcijos turėtojui. *Jeigu dėl lėšų stokos, teisės aktų apribojimų ar kitų priežasčių išleidėjas negali įvykdyti prievolės privilegijuotajai akcijai atpirkti, kai to reikalauja sutartis, tai nereiškia, kad prievolė panaikinama.* (Išskyrimas pridėtas)

DRAUDIMAS IŠPIRKTI (8 ir 9 straipsniai)

3 pavyzdys

Faktai

- A6. Kooperatinis ūkio subjektas savo dalininkams skirtingu laiku ir už skirtingas sumas yra išleidęs akcijų:
- a) 20X1 m. sausio 1 d. 100 000 akcijų po 10 PV (1 000 000 PV);
 - b) 20X2 m. sausio 1 d. 100 000 po 20 PV (toliau 2 000 000 PV; iš viso išleista 3 000 000 PV).

Pareikalavus akcijos išperkamos mokant tą sumą, už kurią jos išleistos.

- A7. Ūkio subjekto įstatuose pažymima, kad sukaupti išpirkimai negali viršyti 20 procentų didžiausio kada nors narių padengtų akcijų skaičiaus. 20X2 m. gruodžio 31 d. ūkio subjektas turėjo 200 000 apyvartoje esančių akcijų, tai – didžiausias kada nors dalininkų turėtų akcijų skaičius, ir praeityje nebuvo išpirkta jokių akcijų. 20X3 m. sausio 1 d. ūkio subjektas pakeitė savo įstatus ir padidino leidžiamą sukauptų išpirkimų lygį iki 25 procentų, didžiausio kada nors narių turėtų akcijų skaičiaus.

Grupavimas

Kol nepakeisti įstatatai

- A8. Dalininkų akcijos, viršijančios draudimą išpirkti, yra finansiniai įsipareigojimai. Kooperatinis ūkio subjektas savo finansinį įsipareigojimą pirminio pripažinimo metu vertina tikrąja verte. Kadangi šios akcijos išperkamos pareikalavus, kooperatinis ūkio subjektas nustato tokių finansinių įsipareigojimų tikrąją vertę, kaip reikalaujama 39-ojo TAS 49 straipsnyje, kuriame pažymėta: „Finansinio įsipareigojimo, turinčio reikalavimo ypatybę (pvz., indėlio iki pareikalavimo) tikroji vertė yra ne mažesnė už mokėtiną sumą pareikalavus ...“. Todėl pagal pareikalavimą mokėtiną sumą, remdamasis išpirkimo nuostatomis, kooperatinis ūkio subjektas priskiria finansiniam įsipareigojimui.
- A9. Pagal išpirkimo nuostatas 20X1 m. sausio 1 d. maksimali mokėtina suma yra 200 000 PV (20 000 akcijų po 10 PV už vieną) ir atitinkamai ūkio subjektas 200 000 PV priskiria finansiniam įsipareigojimui, o 800 000 PV – nuosavybei. Tačiau 20X2 m. sausio 1 d. dėl naujo akcijų išleidimo po 20 PV už vieną, pagal išpirkimo nuostatas maksimali mokėtina suma padidėja iki 400 000 PV (40 000 akcijų po 20 PV už vieną). Papildomų akcijų išleidimas po 20 PV už vieną sukuria naujus įsipareigojimus, kurie pirminio pripažinimo metu įvertinami tikrąja verte. Išleidus šias akcijas, įsipareigojimai yra 20 procentų nuo viso išleistų akcijų skaičiaus (200 000), įvertinto po 20 PV už vieną, arba 800 000 PV. Todėl reikia papildomai pripažinti 600 000 PV įsipareigojimą. Šiame pavyzdyje nepripažįstamas joks pelnas ar nuostoliai. Taigi, ūkio subjektas 800 000 PV dabar priskiria finansiniam įsipareigojimui, o 2 200 000 PV – nuosavybei. Šiame pavyzdyje laikoma, kad šios sumos nepasikeitė nuo 20X1 sausio 1 d. iki 20X2 m. gruodžio 31 d.

Po to, kai pakeičiami įstatatai

- A10. Po įstatų pakeitimo gali būti reikalaujama, kad kooperatinis ūkio subjektas išpirktų 25 procentus savo išleistų akcijų arba maksimalų 50 000 akcijų skaičių po 20 PV už vieną. Taigi, 20X3 m. sausio 1 d. kooperatinis ūkio subjektas finansiniams įsipareigojimams priskiria 1 000 000 PV – maksimalią pagal išpirkimo nuostatas pareikalautą mokėti sumą, kaip nustatyta pagal 39-ojo TAS 49 straipsnį. Todėl 20X3 m. sausio 1 d. 200 000 PV perkėlus iš nuosavybės į finansinius įsipareigojimus, nuosavybėje lieka 2 000 000 PV. Šiame pavyzdyje ūkio subjektas nepripažįsta pelno ar nuostolių iš tokio perkėlimo.

4 pavyzdys

Faktai

- A11. Vietos įstatymai, reglamentuojantys kooperatinių ūkio subjektų veiklą ar ūkio subjekto įstatų sąlygas, draudžia ūkio subjektui išpirkti dalininkų akcijas, jeigu toks išpirkimas dalininkų apmokėtą kapitalą sumažintų daugiau kaip 75 procentais lyginant didžiausią dalininkų apmokėto kapitalo sumą. Didžiausia tam tikro kooperatinio ūkio subjekto kapitalo suma yra 1 000 000 PV. Balanso datą apmokėto kapitalo balansas yra 900 000 PV.

Grupavimas

- A12. Šiuo atveju 750 000 PV būtų priskiriama nuosavybei, o 150 000 PV – finansiniams įsipareigojimams. Greta jau pateiktų straipsnių 32-ojo TAS 18 straipsnio b punkte iš dalies pažymima:

„...finansinė priemonė, suteikianti turėtojų teisę perparduoti ją išleidėjui už grynuosius pinigus ar kitą finansinį turtą (dokumentą su ilgalaikio padengimo ar pardavimo teise), yra finansinis įsipareigojimas. Taip yra net ir tuo atveju, kai pinigų arba kito finansinio turto suma yra nustatoma pagal indeksus ar kitus straipsnius, kurie gali ir kilti, ir kristi, arba kai minėtos padengiamosios priemonės teisinė forma suteikia jos turėtojų teisę į išleidėjo turto likutinę dalį. Priemonės turėtojo pasirinkimo sandorio perparduoti priemonę atgal išleidėjui už pinigus ar kitą finansinį turtą egzistavimas reiškia, kad priemonė atitinka finansinio įsipareigojimo apibrėžimą“.

- A13. Išpirkimo draudimas, aprašytas šiame pavyzdyje, skiriasi nuo apribojimų, aprašytų 32-ojo TAS 19 ir 25TN straipsniuose. Šie apribojimai, taikomi ūkio subjekto gebėjimui mokėti sumą kaip finansinį įsipareigojimą,

t. y. draudžiama apmokėti pagal įsipareigojimą tik tuomet, jei susidaro apibrėžtos sąlygos. Priešingai, šiame pavyzdyje aprašomas besąlygiškas išpirkimo draudimas ne už nustatytą sumą, nepaisant ūkio subjekto gebėjimo išpirkti narių akcijas (pvz., turint grynųjų pinigų išteklių, pelno ar paskirstomųjų rezervų). Iš esmės draudimas išpirkti užkerta kelią ūkio subjektui prisiimti bet kokius finansinius įsipareigojimus ir išpirkti daugiau, nei nustatyta apmokėto kapitalo suma. Todėl akcijų dalis, kuriai taikomas draudimas išpirkti, nėra finansinis įsipareigojimas. Jei kiekvieno dalininko akcijos gali būti išperkamos individualiai, bendra neapmokėtų akcijų dalis negali būti išperkama jokiomis sąlygomis, išskyrus ūkio subjekto likvidavimą.

5 pavyzdys

Faktai

- A14. Šio pavyzdžio duomenys pateikti 4 pavyzdyje. Be to, balanso datą likvidumo reikalavimai, kurie nustatyti vietinėje jurisdikcijoje, neleidžia ūkio subjektui išpirkti nė vieno dalininko akcijų, išskyrus atvejus, kai jo grynųjų pinigų atsargos ir trumpalaikės investicijos yra didesnės nei nustatyta suma. Šių likvidumo reikalavimų poveikis balanso datą yra tas, kad ūkio subjektas negali mokėti daugiau kaip 50 000 PV dalininkų akcijoms išpirkti.

Grupavimas

- A15. Kaip ir 4 pavyzdyje, ūkio subjektas 750 000 PV pripažįsta nuosavybę, o 150 000 PV – finansiniu įsipareigojimu. Taip yra, nes suma, priskiriama įsipareigojimui, yra pagrįsta besąlygine ūkio subjekto teise atmesti išpirkimą, bet ne sąlyginiu apribojimu, kuris neleidžia išpirkti tik tuomet, jei likvidumo ar kitos sąlygos nėra vykdomos, ir tik iki to laiko, kol jos bus įvykdytos. Šiuo atveju taikomos 32-ojo TAS 19 ir 25TN straipsnių nuostatos.

6 pavyzdys

Faktai

- A16. Ūkio subjekto įstatai draudžia išpirkti akcijas iš dalininkų, išskyrus atvejus, kai tam naudojamos įplaukos, gautos už išleistas papildomas akcijas naujiems ar esamiems dalininkams per ankstesnius trejus metus. Už išleistas akcijas iš dalininkų gautos įplaukos turi būti naudojamos išpirkti akcijas, kurias dalininkai reikalauja išpirkti. Per praėjusius trejus metus už išleistas akcijas iš dalininkų pajamos sudarė 12 000 PV, ir dalininkų akcijos nebuvo išpirktos.

Grupavimas

- A17. Ūkio subjektas 12 000 PV už dalininkų akcijas priskiria finansiniam įsipareigojimui. Pagal 4 pavyzdyje aprašytas išvadas dalininkų akcijos, kurioms taikomas besąlygiškas draudimas išpirkti, nelaikomos finansiniais įsipareigojimais. Toks besąlygiškas draudimas taikomas įplaukoms, gautoms už akcijas, išleistas prieš ankstesnius trejus metus ir atitinkamai ši suma priskiriama nuosavybei. Tačiau įplaukoms, gautoms už bet kokiais akcijas, išleistas per ankstesnius trejus metus, besąlygiškas draudimas išpirkti nėra taikomas. Atitinkamai dėl įplaukų, gautų už išleistas akcijas dalininkams per ankstesnius trejus metus, atsiranda finansinis įsipareigojimas, kol jos bus reikalingos dalininkų akcijoms išpirkti. Dėl to ūkio subjektas turi finansinį įsipareigojimą, lygų įplaukoms, gautoms už akcijas, išleistas per ankstesnius trejus metus, net jei per tą laikotarpį nėra išpirkimų.

7 pavyzdys

Faktai

- A18. Ūkio subjektas yra kooperatinis bankas. Vietos įstatymuose, reglamentuojančiuose kooperatinių bankų veiklą, teigiama, kad mažiausiai 50 procentų visų ūkio subjekto turimų įsipareigojimų (taisyklėse apibrėžtas terminas, apimantis dalininkų akcijų sąskaitas) turi būti pateikta kaip dalininkų apmokėtas kapitalas. Taisyklė taikoma taip, kad jei visi turimi kooperatinio ūkio subjekto įsipareigojimai yra dalininkų akcijos, jis gali jas visas išpirkti. 20X1 m. gruodžio 31 d. ūkio subjektas turi įsipareigojimų už 200 000 PV, iš kurių 125 000 PV yra dalininkų akcijos. Pagal dalininkų akcijų sąskaitų sąlygas leidžiama išpirkti jas pagal pareikalavimą ir tokio išpirkimo apribojimai ūkio subjekto įstatuose nenurodomi.

Grupavimas

- A19. Šiame pavyzdyje dalininkų akcijos priskiriamos finansiniams įsipareigojimams. Išpirkimo draudimas panašus į apribojimus, aprašytus 32-ojo TAS 19 ir 25TN straipsniuose. Apribojimas yra sąlyginis ūkio subjekto galėjimo išmokėti sumą, privalomą pagal finansinį įsipareigojimą, suvaržymas, t. y. jie neleidžia mokėti pagal įsipareigojimą tik tuomet, jei vykdomos apibrėžtos sąlygos. Tiksliau kalbant, iš ūkio subjekto gali būti reikalaujama išpirkti visas dalininkų akcijas (125 000 PV), jei jis apmokėjo visus kitus savo įsipareigojimus (75 000 PV). Todėl draudimas išpirkti neužkerta kelio ūkio subjektui prisiimti finansinį įsipareigojimą išpirkti daugiau akcijų, viršijančių nustatytą dalininkų akcijų skaičių arba apmokėto kapitalo dalį. Tai leidžia ūkio subjektui atidėti išpirkimą, kol bus įvykdyta sąlyga, t. y. bus apmokėti kiti įsipareigojimai. Šiame pavyzdyje dalininkų akcijoms netaikomas besąlygiškas draudimas išpirkti, todėl tokios akcijos priskiriamos finansiniams įsipareigojimams.

TFAAK 4-ASIS AIŠKINIMAS**„Sutarties patikrinimas, ar ji yra nuomos sutartis“****NUORODOS**

- 8-asis TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“
- 16-asis TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“ (peržiūrėtas 2003 m.)
- 17-asis TAS „Nuoma“ (peržiūrėtas 2003 m.)
- 38-asis TAS „Nematerialusis turtas“ (peržiūrėtas 2004 m.)

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

- 1 Ūkio subjektas gali sudaryti sutartį, sudarytą iš sandorių ar grupės susijusių sandorių, kurie teisiškai nėra nuoma, tačiau perduoda teisę naudoti turtą (pvz., nekilnojamojo turto, įrangos ar įrengimų vienetą) mainais už mokestį ar mokesčių grupę. Sutartys, pagal kurias vienas ūkio subjektas (tiekėjas) gali perduoti teisę naudoti turtą kitam ūkio subjektui (pirkėjui), dažnai kartu su susijusiomis paslaugomis, apima:
 - susitarimus dėl užsakomų paslaugų (pvz., ūkio subjekto duomenų apdorojimo funkcijos perdavimas),
 - susitarimus telekomunikacijų pramonėje, kai tinklo paslaugų teikėjai sudaro sutartis su pirkėjais dėl teisių naudotis tinklu,
 - „imk arba mokėk“ ir panašios sutartys, pagal kurias pirkėjai turi atlikti nustatytus mokėjimus, nepaisant to, ar jie priima gaminius ar paslaugas, dėl kurių pasirašyta sutartis (pvz., „imk arba mokėk“ sutartis dėl viso energijos tiekėjo generatoriaus įsigijimo).
- 2 Šis aiškinimas pateikia patarimų, kaip nustatyti, ar tokios sutartys yra nuomos sutartys arba apima nuomą, kuri apskaitoje turėtų būti registruojama pagal 17-ąjį TAS. Jame nėra patarimų kaip nustatyti, kaip tokia nuoma turėtų būti grupuojama pagal tą standartą.
- 3 Kai kuriose sutartyse valdomas turtas, kuris yra nuomos objektas (nuomojamas), sudaro didesnio turto dalį. Šiame aiškinyje neaptariama, kaip nustatyti, kada didesnė turto dalis yra valdomas turtas, kuriam taikomas 17-asis TAS. Nepaisant to, sutartims, kuriuose įvardytas valdomas turtas būtų apskaitos vienetas pagal 16-ąjį TAS ar 38-ąjį TAS, taikomas šis aiškinimas.

TAIKYMAS

- 4 Šis aiškinimas netaikomas sutartims, kuriose įvardyta ar įtraukta tokia nuoma, kuriai netaikomas 17-asis TAS.

KLAUSIMAI

- 5 Šiame aiškinyje analizuojami toliau išvardyti klausimai:
 - a) kaip nustatyti, ar sutartis yra nuoma arba apima nuomą, kaip apibrėžta 17-ajame TAS;
 - b) kada turi būti atliktas įvertinimas ar perversinimas, kad sutartis yra nuoma arba ją apima; ir
 - c) kaip turėtų būti atskirtos nuomos įmokos nuo įmokų už bet kokius kitus sutarties elementus, jei sutartis yra nuomos sutartis arba apima ją.

BENDRA NUOMONĖ**Sutarties patikrinimas, ar ji yra nuomos sutartis arba apima ją**

- 6 Nustatant, ar sutartis yra tikroji nuoma ar apima ją, turi būti remiamasi sutarties turiniu ir atliktu įvertinimu, ar:
 - a) sutarties įvykdymas priklauso nuo atitinkamo turto ar kelių turto vienetų (konkreto turto) naudojimo; ir

- b) sutartimi perduodama teisė naudotis turtu.

Sutarties įvykdymas priklauso nuo atitinkamo turto naudojimo

- 7 Nors atitinkamas turtas sutartyje gali būti aiškiai nurodytas, jis nėra nuomos objektas, jei sutarties įvykdymas nepriklauso nuo nurodyto turto naudojimo. Pavyzdžiui, jei tiekėjas įpareigotas pristatyti tam tikrą prekių ar paslaugų kiekį, turi teisę ir gali pateikti šias prekes ar paslaugas naudodamas kitą sutartyje neapibrėžtą turtą, tada sutarties įvykdymas nepriklauso nuo apibrėžto turto ir sutartis nuomos neapima. Kai garantinio aptarnavimo sutarties įsipareigojimas leidžia ar reikalauja turtą pakeisti tokiu pačiu ar panašiu turtu, jei apibrėžtas turtas netinkamas naudoti, nedraudžiama taikyti nuomos apskaitos. Be to, sutartinė nuostata (neapibrėžta ar kitokia), leidžianti ar reikalaujanti, kad tiekėjas nustatytą datą ar vėliau pakeistų kitą turtą dėl kokios nors priežasties, nedraudžia taikyti nuomos apskaitos iki pakeitimo datos.
- 8 Turtas gali būti apibrėžiamas besąlygiškai, jei, pavyzdžiui, tiekėjas valdo ar nuomoja tik vieną turto vienetą, kad būtų įvykdytas įsipareigojimas ir jam ekonomiškai yra neįmanoma ar nenaudinga įsipareigojimui vykdyti naudoti kitą turtą.

Sutartimi perduodama teisė naudotis turtu

- 9 Sutartis suteikia teisę naudotis turtu, jei sutartimi pirkėjui (nuomininkui) perduodama teisė kontroliuoti valdomo turto naudojimą. Teisė kontroliuoti valdomo turto naudojimą perduodama, jei atitinkama nors viena iš šių sąlygų:
- a) Pirkėjas gali ar turi teisę naudoti turtą ar nurodyti kitiems valdyti turtą tokiu būdu, kuris nustatomas tada, kai įgyjama ar valdoma didesnė turto sukurtos produkcijos ar kitos naudos dalis.
- b) Pirkėjas gali ar turi teisę fiziškai kontroliuoti valdomą turtą, kai įgyjama ar valdoma didesnė turto sukurtos produkcijos ar kitos naudos dalis.
- c) Faktai ir aplinkybės rodo mažą tikimybę, kad viena ar kelios šalys, kurios nėra pirkėjai, naudos reikšmingą produkcijos ar kitokios naudos, kurią turtas sukurs per sutarties galiojimo laiką, dalį. Produkcijos vieneto kaina, kurią pirkėjas turės mokėti už produkciją, sutartyje nenustatyta ir ji nėra lygi dabartinei produkcijos vieneto rinkos kainai produkcijos pristatymo metu.

Pakartotinis sutarties įvertinimas ar peržiūrėjimas, ar ji yra nuomos sutartis arba apima ją

- 10 Įvertinimas, ar sutartis apims nuomą, turi būti atliktas sutarties pradžioje, anksčiau už sutarties sudarymo datą ir įsipareigojimo datą. Šalys, remdamosi visa informacija ir aplinkybėmis, susitaria dėl pagrindinių sąlygų. Patikrinimas, ar sutartis apima nuomą po sutarties įsigaliojimo, turi būti atliktas tik tuo atveju, jei atitinkama nors viena iš šių sąlygų:
- a) Keičiasi sutartinės nuostatos, išskyrus atvejus, kai pakeitimu tik atnaujinama ar išplečiama sutartis.
- b) Šalys nusprendžia atnaujinti ar išplėsti sutartį, išskyrus atvejus, kai atnaujinimo ar išplėtimo sąlyga iš pradžių buvo įtraukta į nuomos sąlygas pagal 17-ojo TAS 4 straipsnį. Sutarties atnaujinimas ar išplėtimas, dėl kurio jokios pirminės sutarties sąlygos nekeičiamos iki pradinės sutarties galiojimo pabaigos, turi būti vertinamas pagal 6–9 straipsnius, tačiau tik atsižvelgiant į atnaujinimo ar išplėtimo laikotarpį.
- c) Keičiasi nuostata dėl to, ar įvykdymas priklauso nuo nurodyto turto.
- d) Turtas reikšmingai pasikeitė, pavyzdžiui, įvyko esminis fizinis nekilnojamojo turto ar įrangos pokytis.
- 11 Sutarties peržiūrėjimas iš naujo turi būti pagrįstas informacija ir aplinkybėmis, buvusiomis to peržiūrėjimo datą ir likusį sutarties galiojimo laiką. Pakeitus įvertinimą (pavyzdžiui, įvertintas produkcijos kiekis, kuris bus pristatytas pirkėjui ar kitiems potencialiems pirkėjams), peržiūrėjimas iš naujo neturi būti atliekamas. Jei sutartį peržiūrint iš naujo nustatoma, kad ji apima nuomą (arba neapima), turi būti taikoma nuomos apskaita (ar taikymas nutraukiamas):
- a) 10 straipsnio a, c ar d punkte nurodytais atvejais, kai keičiasi aplinkybės, verčiančios atlikti peržiūrėjimą iš naujo;

b) 10 straipsnio b punkto atveju – nuo atnaujinimo ar laikotarpio pratęsimo pradžios.

Nuomos įmokų atskyrimas nuo kitų įmokų

- 12 Jei sutartis apima nuomą, nuomos elementui jos šalys turi taikyti 17-ojo TAS reikalavimus, išskyrus atvejus, kai nuo tokių reikalavimų atleista pagal 17-ojo TAS 2 straipsnį. Todėl jei sutartis apima nuomą, ji turi būti priskiriama finansinei nuomai ar veiklos nuomai pagal 17-ojo TAS 7–19 straipsnius. Kiti sutarties elementai, kuriems 17-asis TAS netaikomas, apskaitoje turi būti parodomi pagal kitus standartus.
- 13 Taikant 17-ojo TAS reikalavimus, įmokos ir kitos aplinkybės, kurios apibrėžtos sutartyje, sutarties vykdymo pradžioje ar ją peržiūrint, turi būti suskirstytos į įmokas už nuomą ir už kitus elementus, remiantis jų santykyne tikrąja verte. Minimalios nuomos įmokos, kaip apibrėžta 17-ojo TAS 4 straipsnyje, apima tik nuomos įmokas (t. y. teisę naudoti turtą), o įmokos už kitus sutarties elementus (pvz., už paslaugas ir išlaidos už įdėtas pastangas) neištraukiamos.
- 14 Kai kuriais atvejais, atskyrus nuomos įmokas nuo įmokų už kitus sutarties elementus, pirkėjas privalės naudoti įvertinimo metodus. Pavyzdžiui, pirkėjas gali įvertinti nuomos įmokas remdamasis panašaus turto, kuris neturi kitų elementų, nuomos sutartimi, ar įvertinti įmokas už kitus sutarties elementus remdamasis panašiomis sutartimis ir atimti tokias įmokas iš bendros pagal sutartį mokamų įmokų sumos.
- 15 Jei pirkėjas nusprendžia, kad neįmanoma patikimai atskirti įmokų, jis turi:
- a) finansinės nuomos atveju – turtą ir įsipareigojimus pripažinti verte, kuri lygi valdomo turto, pripažįstamo pagal 7 ir 8 straipsnius nuomos objektu, tikrajai vertei. Vėliau įsipareigojimais turi būti sumažinti tada, kai atliekami mokėjimai, ir pripažintam įsipareigojimui finansinės išlaidas priskirti taikant padidintą pirkėjo skolinimosi palūkanų normą ⁽¹⁾;
 - b) veiklos nuomos atveju – visus pagal sutartį atliekamus mokėjimus apskaitoje registruoti kaip nuomos įmokas, kad būtų laikomasi 17-ojo TAS atskleidimo reikalavimų:
 - i) šias įmokas atskleisti atskirai nuo minimalių įmokų pagal kitas nuomos sutartis, neapimančias įmokų už nuomai nepriskiriamus elementus;
 - ii) pažymėti, kad atskleistos įmokos taip pat apima įmokas už sutartyje nurodytus nuomai nepriskiriamus elementus.

ĮSIGALIOJIMO DATA

- 16 Ūkio subjektas šį aiškinimą turi taikyti sudarydamas 2006 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansines ataskaitas. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jei ūkio subjektas šį aiškinimą taiko ataskaitiniam laikotarpiui, prasidedančiam iki 2006 m. sausio 1 d., jis turi atskleisti šį faktą.

PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

- 17 8-ajame TAS apibrėžiama, kaip ūkio subjektas taiko apskaitos politikos pakeitimus, atliekamus dėl aiškinimo taikymo pirmą kartą. Iš ūkio subjekto nereikalaujama laikytis šių reikalavimų pirmą kartą taikant šį aiškinimą. Ūkio subjektas, taikantis šią išlygą, sutartims, turimoms anksčiausio ataskaitinio laikotarpio pradžioje, turi taikyti aiškinimo 6–9 straipsnius. Minėtų laikotarpių lyginamoji informacija, parengta pagal TFAS, pateikiama remiantis informacija ir aplinkybėmis, esančiomis to laikotarpio pradžioje.

⁽¹⁾ T. y. padidintą pirkėjo palūkanų normą, kuri apibrėžta 17-ojo TAS 4 straipsnyje.

TFAAK 5-ASIS AIŠKINIMAS

„Teisė į fondo, sudaryto veiklos nutraukimui, atnaujinimui ir aplinkos sutvarkymui, dalį“

NUORODOS

- 8-asis TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“
- 27-asis TAS „Konsoliduotos ir atskiros finansinės ataskaitos“
- 28-asis TAS „Investicijos į asocijuotąsias įmones“
- 31-asis TAS „Dalys bendrose įmonėse“
- 37-asis TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“
- 39-asis TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“ (persvarstytas 2003 m.)
- NAK 12-asis aiškinimas „Konsolidavimas. Specialiosios paskirties ūkio subjektai“ (persvarstytas 2004 m.)

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

- 1 Veiklos nutraukimo, atnaujinimo ir aplinkos sutvarkymo fondų, toliau – veiklos nutraukimo fondai arba fondai, paskirtis yra atskirti turtą, kad būtų galima finansuoti kai kurias ar visas ūkio subjekto (pvz., branduolinės elektrinės) ar tam tikros įrangos (pvz., automobilių) veiklos nutraukimo ar aplinkos sutvarkymo (pvz., užteršto vandens valymo ar vietovės, kur buvo kasyklos, sutvarkymo), kai tokie veiksmai bendrai vadinami veiklos nutraukimu, išlaidas.
- 2 Įnašai į šiuos fondus gali būti savanoriški ar reglamentuojami įstatymų. Fondų struktūra gali būti dviejų rūšių:
 - a) fondai, kuriuos sudaro atskiras įnešėjas, siekdamas finansuoti veiklos konkrečioje vietoje ar keliose geografiškai nutolusiose vietovėse, nutraukimą;
 - b) fondai, kuriuos įsteigia ne vienas įnešėjas savo individualiems ar bendriems veiklos nutraukimo įsipareigojimams finansuoti, kai įnešėjas turi teisę gauti kompensaciją, kuri lygi įnašų sumai, už veiklos nutraukimo sąnaudas, pridėjus visas faktines pajamas iš tokių kompensacijų ir atėmus įnešėjo išlaidų, skirtų fondui administruoti, dalį. Įnešėjas gali turėti įsipareigojimą įnešti papildomą įnašą, pavyzdžiui, kito įnešėjo bankroto atveju;
 - c) fondai, kuriuos įkūrė keli įnešėjai savo individualiems ar bendriems veiklos nutraukimo įsipareigojimams finansuoti, kai reikalingas įnašų lygis pagrįstas dabartine įnešėjo veikla, o to įnešėjo gaunama nauda yra pagrįsta jo praeities veikla. Tokiais atvejais yra potencialus įnašų, kuriuos atlieka įnešėjas (remiamasi dabartine veikla) ir fondo suteikiamos naudos (remiamasi praeities veikla) neatitikimas.
- 3 Tokiems fondams paprastai būdingos šios ypatybės:
 - a) fondą atskirai administruoja nepriklausomi patikėtiniai;
 - b) ūkio subjektai (įnešėjai) į fondą moka įnašus, kurie investuojami į įvairų turtą, kuris gali apimti tiek skolas, tiek nuosavybės vertybinius popierius ir gali padėti investuotojams padengti veiklos nutraukimo išlaidas. Patikėtiniai, atsižvelgdami į fondų veiklą, reglamentuojančiuose dokumentuose, visuose taikomuose įstatymuose ir kituose teisės aktuose nurodytus apribojimus, nustato, kaip įnašai turi būti investuojami;
 - c) įnešėjai turi įsipareigojimą padengti veiklos nutraukimo išlaidas. Tačiau įnešėjai gali gauti kompensaciją iš fondo dėl patirtų veiklos nutraukimo išlaidų, kai tokia kompensacija neviršija mažiausių veiklos nutraukimo išlaidų ir fonde turimo turto dalies;
 - d) įnešėjai gali turėti ribotą teisę, ar visai jos neturėti, gauti iš fondo bet kokią turto perviršį, kuris viršija sumą, reikalingą veiklos nutraukimo išlaidoms padengti.

TAIKYMAS

- 4 Šis aiškinimas taikomas įnešėjo finansinėse ataskaitose pateikiamoms fondų dalims, susidarančioms iš veiklos nutraukimo, kurioms būdingos tokios savybės:
- a) turtas administruojamas atskirai (tą daro atskiras juridinis asmuo ar kaip atskirtą turtą administruoja kitas ūkio subjektas); ir
 - b) įnešėjo teisė į turtą yra apribota.
- 5 Likusi fondo dalis, kuri negali būti kompensuojama, pvz., sutartinė teisė į paskirstomas sumas, kai veiklos nutraukimas baigtas ar fondas likviduojamas, gali būti nuosavybės priemonė, kuriai taikomas 39-asis TAS, tačiau netaikomas šis aiškinimas.

KLAUSIMAI

- 6 Šiame aiškinyje analizuojami toliau išvardyti klausimai:
- a) kaip įnešėjas turėtų registruoti apskaitoje savo dalį, turimą fonde;
 - b) kai įnešėjas yra įsipareigojęs įnešti papildomus įnašus, pavyzdžiui, kito įnešėjo bankroto atveju, kaip toks įsipareigojimas turėtų būti registruojamas apskaitoje.

BENDRA NUOMONĖ

Turimos fondo dalies apskaita

- 7 Įnešėjas savo įsipareigojimą mokėti veiklos nutraukimo išlaidas ir turimą fondo dalį turi pripažinti atskirai, išskyrus atvejus, kai įnešėjas nėra įpareigotas mokėti veiklos nutraukimo išlaidų, net jei fondas yra nemokus.
- 8 Įnešėjas turi nustatyti, ar jis kontroliuoja, bendrai kontroliuoja fondą ar daro reikšmingą įtaką jo veiklai pagal 27-ąjį TAS, 28-ąjį TAS, 31-ąjį TAS ir 12-ąjį NAK aiškinimą. Jei taip, įnešėjas savo turimą fondo dalį apskaitoje registruoja pagal šiuos standartus.
- 9 Jei įnešėjas nekontroliuoja, bendrai nekontroliuoja fondo ir nedaro reikšmingos įtakos jo veiklai, jis teisę gauti iš fondo kompensaciją turi pripažinti pagal 37-ąjį TAS. Ši kompensacija turi būti įvertinama mažesniąja iš šių verčių:
- a) veiklos nutraukimo pripažinto įsipareigojimo vertė; ir
 - b) įnešėjams priskiriamos fondo grynojo turto dalies tikrąja vertė.

Teisės gauti kompensaciją balansinės vertės pokyčiai, išskyrus įnašus ir mokėjimus iš fondo, turėtų būti pripažįstami pelno (nuostolių) ataskaitoje tą ataskaitinį laikotarpį, kai tokie pokyčiai atsiranda.

Įsipareigojimų mokėti papildomus įnašus apskaita

- 10 Kai įnešėjas turi įsipareigojimą įnešti galimus papildomus įnašus, pavyzdžiui, kito įnešėjo bankroto atveju ar jei fondo valdomo investicinio turto vertė sumažėja tiek, kad neįmanoma įvykdyti įsipareigojimų teikti kompensacijas iš fondo, šis įsipareigojimas apibrėžiamas kaip neapibrėžtasis įsipareigojimas, kuriam taikomas 37-asis TAS. Įnešėjas turi pripažinti įsipareigojimą tik tuomet, jei tikėtina, kad papildomi įnašai bus įnešti.

Atskleidimas

- 11 Įnešėjas turi atskleisti savo turimos fondo dalies pobūdį ir visus teisių į fondo turtą apribojimus.
- 12 Kai įnešėjas turi įnešti papildomus įnašus ir tai nepripažįstama įsipareigojimu (žr. 10 straipsnį), jis turi atskleisti informaciją, nurodytą 37-ojo TAS 86 straipsnyje.
- 13 Kai įnešėjas savo dalį, turimą fonde, apskaitoje registruoja pagal 9 straipsnį, jis turi atskleisti informaciją, nurodytą 37-ojo TAS 85 straipsnio c punkte.

ĮSIGALIOJIMO DATA

- 14 Ūkio subjektas šį aiškinimą turi taikyti sudarydamas 2006 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansines ataskaitas. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jeigu ūkio subjektas taiko šį aiškinimą ataskaitiniam laikotarpiui, prasidedančiam prieš 2006 m. sausio 1 d., jis atskleidžia šį faktą.

PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

- 15 Apskaitos politikos pokyčiai apskaitoje turi būti registruojami pagal 8-ojo TAS reikalavimus.

TFAAK 6-ASIS AIŠKINIMAS

„Įsipareigojimai, atsirandantys iš dalyvavimo specialioje rinkoje. Tarša elektros ir elektroninės įrangos atliekomis“

NUORODOS

- 8-asis TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“;
- 37-asis TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

- 1 37-ojo TAS 17 straipsnyje nurodoma, kad įsipareigojantis įvykis yra praeities įvykis, iš kurio atsiranda dabartinis įsipareigojimas, o ūkio subjektas neturi kitokio pasirinkimo, kaip tik padengti dėl to įvykio atsiradusį įsipareigojimą.
- 2 37-ojo TAS 19 straipsnyje nurodoma, kad atidėjiniai pripažįstami tik tiems „įsipareigojimams, kurie atsiranda dėl praeities įvykių ir kurie nepriklauso nuo ūkio subjekto veiksmų ateityje“.
- 3 Europos Sąjungos direktyva dėl elektros ir elektroninės įrangos atliekų, kuria reglamentuojamas įrangos atliekų surinkimas, apdorojimas, utilizavimas ir jų šalinimas be žalos aplinkai, iškelti klausimai dėl to, kada turėtų būti pripažintas įsipareigojimas, susijęs su elektros ir elektroninės įrangos atliekų eksploatavimo nutraukimu. Šioje direktyvoje skiriamos naujos ir istorinės atliekos ir atliekos iš privačių namų ūkių ir iš kitų šaltinių. Naujos atliekos yra susijusios su produktais, parduotais po 2005 m. rugpjūčio 13 d. Direktyvoje laikoma, kad visa namų ūkių įranga, parduota iki minėtos dienos, sukuria istorines atliekas.
- 4 Direktyvoje nustatyta, kad namų ūkių istorinių atliekų tvarkymo išlaidas turėtų padengti to tipo įrangos gamintojai, veikę rinkoje tą laikotarpį, kuris turi būti nurodytas kiekvienos valstybės narės taikytinuose teisės aktuose (vertinimo laikotarpis). Direktyvoje nustatyta, kad valstybės narės sukuria mechanizmą, užtikrinantį, kad gamintojai išlaidas padengtų proporcingai, „pavyzdžiui, proporcingai jų užimamai tam tikros įrangos rūšies rinkos daliai“.
- 5 Keli aiškinimuose vartoti terminai, kaip antai „rinkos dalis“ ir „vertinimo laikotarpis“, gali būti labai skirtingai apibrėžiami atskirų valstybių narių taikytinuose teisės aktuose. Pavyzdžiui, vertinimo laikotarpio trukmė gali būti vieneri metai ar tik vienas mėnuo. Analogiškai rinkos dalies vertinimas ir įsipareigojimo apskaičiavimo formulės skirtinguose nacionaliniuose teisės aktuose gali būti skirtingi. Tačiau visi šie pavyzdžiai turi įtakos tik įsipareigojimo vertinimui, kuris nėra šio aiškinimo objektas.

TAIKYMAS

- 6 Šis aiškinimas pateikia rekomendacijas dėl įsipareigojimų, susijusių su atliekų tvarkymu pagal minėtą Europos Sąjungos direktyvą dėl elektros ir elektroninės įrangos atliekų, susijusių su namų ūkių istorinės įrangos pardavimu, pripažinimo gamintojų finansinėse ataskaitose.
- 7 Šis aiškinimas neapima nei naujų atliekų, nei istorinių atliekų iš kitų nei privatūs namų ūkiai šaltinių. Įsipareigojimai, susiję su tokių atliekų tvarkymu, pakankamai aprašomi 37-ajame TAS. Tačiau jei nacionaliniuose teisės aktuose naujos atliekos iš privačių namų ūkių traktuojamos panašiai kaip istorinės atliekos iš privačių namų ūkių, aiškinimo principai taikomi darant nuorodą į 8-ojo TAS 10–12 straipsniuose nurodytą hierarchiją. 8-ojo TAS hierarchija taip pat taikytina kitiems reglamentuojantiems aktams, numatantiems įsipareigojimus tokiu būdu, kuris primena ES direktyvoje nurodytą išlaidų priskyrimo metodą.

SVARSTOMI KLAUSIMAI

- 8 TFAAK buvo paprašyta nuspręsti elektros ir elektroninės įrangos atliekų eksploatavimo prasme, kuris iš šių teiginių pagal 37-ojo TAS 14 straipsnio a punktą, sudaro pagrindą, kad būtų galima pripažinti atidėjinį atliekų tvarkymo išlaidoms:
 - istorinės namų ūkių įrangos gamyba ir pardavimas?
 - dalyvavimas rinkoje vertinimo laikotarpiu?
 - patiriama išlaidų vykdant atliekų tvarkymo veiklą?

BENDRA NUOMONĖ

- 9 Dalyvavimas rinkoje vertinimo laikotarpiu yra įpareigojantis įvykis pagal 37-ojo TAS 14 straipsnio a punktą. Taigi išipareigojimas, susijęs su namų ūkių įrangos istorinių atliekų tvarkymo išlaidoms, neatsiranda, kai produktai pagaminami ir parduodami. Kadangi išipareigojimas, susijęs su istorine namų ūkių įranga, yra labiau susijęs su dalyvavimu rinkoje per vertinimo laikotarpį, o ne su pardavimui skirtų prekių gamyba ir pardavimu, tą išipareigojimą turi tol, kol turi rinkos dalį, kitu atveju išipareigojimo nėra. Įpareigojančio įvykio laikas taip pat gali nepriklausyti nuo konkretaus laikotarpio, kada vykdoma atliekų tvarkymo veikla ir patiriamos susijusios išlaidos.

ĮSIGALIOJIMO DATA

- 10 Ūkio subjektas šį aiškinimą turi taikyti sudarydamas 2005 m. gruodžio 1 d. ar vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansines ataskaitas. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jeigu ūkio subjektas taiko šį aiškinimą tą laikotarpį, kuris prasideda prieš 2005 m. gruodžio 1 d., jis nurodo šį faktą.

PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

- 11 Apskaitos politikos pokyčiai turi būti registruojami remiantis 8-uoju TAS.

TFAAK 7-ASIS AIŠKINIMAS

„Perskaičiavimo metodo taikymas pagal 29-ąją TAS Finansinė atskaitomybė hiperinfliacijos sąlygomis“

NUORODOS

- 12-asis TAS „Pelno mokesčiai“
- 29-asis TAS „Finansinė atskaitomybė hiperinfliacijos sąlygomis“

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

- 1 Šiame aiškinyje pateikiamos nuorodos, kaip taikyti 29-ąją TAS reikalavimus tuo ataskaitiniu laikotarpiu, kuriame ūkio subjektas nustato ⁽¹⁾, kad jo funkcinė valiuta šalies ekonomikoje yra hiperinfliacinė, nors per praėjusį laikotarpį toje šalyje hiperinfliacijos nebuvo. Todėl ūkio subjektas, remdamasis 29-uju TAS, perskaičiuoja savo finansines ataskaitas.

KLAUSIMAI

- 2 Šiame aiškinyje aptariami šie klausimai:
- a) kaip turi būti aiškinamas 29-ojo TAS 8 straipsnyje pateiktas reikalavimas „...turi būti išreikšta balanso datos vertinimo vienetu“, kai ūkio subjektas taiko šį standartą?
 - b) kaip perskaičiuotose finansinėse ataskaitose ūkio subjektas turėtų parodyti laikotarpio pradžios atidėtųjų mokesčių straipsnius?

BENDRA NUOMONĖ

- 3 Tą ataskaitinį laikotarpį, kada ūkio subjektas nustato, kad šalyje, kurios valiutą jis naudoja kaip savo funkcinę, vyksta ekonomikos hiperinfliacija, nors praėjusį laikotarpį toje šalyje hiperinfliacijos nebuvo, ūkio subjektas turi taikyti 29-ojo TAS reikalavimus taip, lyg ekonomika visada būtų buvusi hiperinfliacijos sąlygomis. Todėl, kalbant apie įsigijimo savikaina vertinamą nepiniginį turtą, anksčiausio finansinėse ataskaitose pateikiamo laikotarpio pradžioje ūkio subjektas turi perskaičiuoti pradinio balanso duomenis, kad būtų atspindėtas infliacijos poveikis nuo tos dienos, kai buvo įsigytas turtas, patirti ar prisiimti įsipareigojimai, iki ataskaitinio laikotarpio pabaigos balanso datos. Nepiniginio turto pradiniai likučiai pateikiami balanse sumomis, galiojančiomis kitą datą, o ne tą, kai jis buvo įsigytas ar patirtas, apskaitinės vertės perskaičiavimas turi atspindėti infliacijos poveikį nuo apskaitinės vertės nustatymo datos iki ataskaitinio laikotarpio pabaigos balanso datos.
- 4 Ataskaitinio laikotarpio balanso datą atidėtieji mokesčiai pripažįstami ir vertinami pagal 12-ąją TAS, tačiau atidėtųjų mokesčių sumos ataskaitinio laikotarpio pradžioje balanse nustatomos taip:
- a) ataskaitinio laikotarpio pradiname balanse perskaičiavęs savo nepiniginį straipsnių nominaliąsias apskaitines vertes taikydamas tos datos vertinimo vienetus, ūkio subjektas perskaičiuoja atidėtųjų mokesčių straipsnius pagal 12-ąją TAS;
 - b) pagal a punktą iš naujo įvertinti atidėtieji mokesčiai perskaičiuojami pagal matavimo vienetų pokytį nuo ataskaitinio laikotarpio pradinio balanso datos iki to laikotarpio pabaigos balanso datos.

Ūkio subjektas a ir b punktų principus taiko perskaičiuodamas bet kurių lyginamųjų laikotarpių balanse pateikiamus atidėtųjų mokesčių likučius, kai tokie lyginamieji laikotarpiai pateikiami ataskaitinio laikotarpio, kada taikomas 29-asis TAS, perskaičiuotose finansinėse ataskaitose.

⁽¹⁾ Ūkio subjektas nustato esant hiperinfliaciją vadovaudamasis 29-ojo TAS 3 straipsnyje išvardytais kriterijais.

- 5 Kai ūkio subjektas perskaičiuoja savo finansines ataskaitas, visi atitinkami vėlesnio ataskaitinio laikotarpio ataskaitų duomenys, įskaitant atidėtuosius mokesčius, yra perskaičiuojami taikant to vėlesnio ataskaitinio laikotarpio vertinimo vienetų pokyčius tik perskaičiuotoms ankstesnio ataskaitinio laikotarpio finansinėms ataskaitoms.

ĮSIGALIOJIMO DATA

- 6 Ūkio subjektas šį aiškinimą turi taikyti sudarydamas 2006 m. kovo 1 d. ar vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansines ataskaitas. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jei ūkio subjektas šį aiškinimą taiko laikotarpiui, kuris prasideda anksčiau nei 2006 m. kovo 1 d., jis turėtų atskleisti šį faktą.

TFAAK 8-ASIS AIŠKINIMAS**„2-ojo TFAS taikymo sritis“**

NUORODOS

- 8-asis TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“;
- 2-asis TFAS „Mokėjimas akcijomis“

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

- 1 2-asis TFAS taikomas mokėjimo akcijomis sandoriams, kai ūkio subjektas gauna ar įsigyja prekes ar paslaugas. Prekės – atsargos, medžiagos, nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai, nematerialusis turtas ir kitas nefinansinis turtas (2-ojo TFAS 5 straipsnis). Taigi, išskyrus tam tikrus sandorius, kuriems netaikomas 2-asis TFAS, šis standartas taikomas visiems sandoriams, kai ūkio subjektas gauna nefinansinį turtą ar paslaugas kaip atlygį už jo išleistas nuosavybės priemones. 2-asis TFAS taip pat taikomas sandoriams, kai ūkio subjektas prisiima išipareigojimus už įsigytas prekes ar paslaugas, kurie pagrįsti ūkio subjekto akcijų ar kitų nuosavybės priemonių kaina arba verte.
- 2 Tačiau tam tikrais atvejais gali būti sunku įrodyti, kad prekės ar paslaugos buvo (ar bus) gautos. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali suteikti akcijų labdaringai organizacijai, už tai negaudamas jokio atlygio. Paprastai neįmanoma nustatyti konkrečių prekių ar paslaugų, gautų už tokių sandorį. Panaši situacija gali susiklostyti atliekant sandorius su kitomis šalimis.
- 3 2-ajame TFAS reikalaujama, kad sandoriai, kai mokėjimai darbuotojams atliekami akcijomis, būtų įvertinti mokėjimo akcijomis tikrąja verte (tokio mokėjimo) paramos suteikimo dieną (2-ojo TFAS 11 straipsnis) ⁽¹⁾. Vadinasi, ūkio subjektas iš darbuotojų gautų (jam darbuotojo suteiktų) paslaugų tikrosios vertės neprivalo nustatyti tiesiogiai.
- 4 2-ajame TFAS nustatyta, kad sandoriams, kai mokama akcijomis ne darbuotojams, o kitoms šalims, taikoma abejotina prielaida, kad galima patikimai įvertinti gautų prekių ar paslaugų tikrąją vertę. Tokiais atvejais, kaip reikalaujama pagal 2-ąjį TFAS, sandoris turi būti įvertintas prekių ar paslaugų tikrąja verte, nustatyta tą dieną, kai ūkio subjektas gauna prekes ar kita sandorio šalis suteikia paslaugas (2-ojo TFAS 13 straipsnis). Taigi remiamasi prielaida, kad ūkio subjektas gali nustatyti (pripažinti) prekes ar paslaugas, gautas iš kitų nei darbuotojai šalių. Dėl to kyla klausimas, ar TFAS taikomas tada, kai nėra aiškiai identifikuojamų prekių ar paslaugų. O tai savo ruožtu kelia tolesnį klausimą: jeigu ūkio subjektas atliko mokėjimą akcijomis ir pasirodo, kad gautas pripažįstamas atlygis (jeigu toks buvo gautas) yra mažesnis už mokėjimo akcijomis tikrąją vertę, ar tokia situacija reiškia, kad prekės arba paslaugos, kurios nėra aiškiai nustatytos, buvo gautos ir kad šiuo atveju taikomas 2-asis TFAS?
- 5 Reikėtų atkreipti dėmesį į tai, kad terminas „mokėjimo akcijomis tikroji vertė“ reiškia konkretaus susijusio mokėjimo akcijomis tikrąją vertę. Pavyzdžiui, pagal teisės aktus gali būti reikalaujama, kad ūkio subjektas tam tikrą dalį savo akcijų išleistų tam tikros šalies piliečiams ir kad tos akcijos galėtų būti perleidžiamos kitiems tik tos šalies piliečiams. Toks perleidimo apribojimas gali turėti įtakos tų akcijų tikrajai vertei ir todėl jų tikroji vertė gali būti mažesnė už kitais aspektais joms lygiaverčių akcijų, kurioms netaikomi tokie apribojimai, tikrąją vertę. Tokiu atveju, jeigu 4 straipsnyje pateikiamas klausimas būtų keliamas dėl akcijų, kurioms taikomi apribojimai, terminas „mokėjimo akcijomis tikroji vertė“ reikštų akcijų, kurioms taikomi apribojimai, tikrąją vertę, o ne kitų akcijų, kurioms netaikomi apribojimai, tikrąją vertę.

TAIKYMAS

- 6 2-asis TFAS taikomas sandoriams, kai ūkio subjektas ar jo akcininkai suteikė nuosavybės priemonių ⁽²⁾ ar prisiėmė išipareigojamą perleisti pinigų ar kitokį turtą už tokią sumą, kuri pagrįsta ūkio subjekto akcijų ar kitų nuosavybės priemonių kaina (arba verte). Šis aiškinimas taikomas tokiems sandoriams, kai pasirodo, kad ūkio subjekto gautas (ar gautinas) realus atlygis, įskaitant pinigų ir nustatytą nepiniginio atlygio (jeigu toks gaunamas) tikrąją vertę, yra mažesnis už ūkio subjektui suteiktų nuosavybės priemonių ar prisiimtų išipareigojimų tikrąją vertę. Tačiau šis aiškinimas netaikomas sandoriams, kurie nepatenka į 2-ojo TFAS taikymo sritį pagal jo 3–6 straipsnius.

⁽¹⁾ Pagal 2-ąjį TFAS darbuotojams taip pat priskiriami ir kiti asmenys, teikiantys panašias paslaugas.

⁽²⁾ Jos apima ūkio subjekto, ūkio subjekto patronuojančiosios įmonės ir kitų tai ūkio subjektų grupę, kuriai priklauso ir tas ūkio subjektas, priklausančių ūkio subjektų nuosavybės priemones.

SVARSTOMI KLAUSIMAI

- 7 Šiame aiškinyje keliamas klausimas, ar 2-asis TFAS taikomas sandoriams, kai ūkio subjektas negali aiškiai nustatyti kai kurių ar visų gautų prekių ar paslaugų.

BENDRA NUOMONĖ

- 8 2-asis TFAS taikomas tam tikriems sandoriams, kai gaunamos prekės ar paslaugos, pavyzdžiui, sandoriams, kai ūkio subjektas gauna prekes ar paslaugas kaip atlygį už ūkio subjekto išleistas nuosavybės priemones, įskaitant sandorius, kai ūkio subjektas negali aiškiai nustatyti kai kurių arba visų gautų prekių ar paslaugų.
- 9 Jeigu nėra aiškiai identifikuojamų prekių ar paslaugų, galima remtis kitomis aplinkybėmis, įrodančiomis, kad prekės ar paslaugos buvo (ar bus) gautos, o tokiu atveju taikomas 2-asis TFAS. Kalbant konkrečiau, jeigu pasirodo, kad gautas pripažįstamas atlygis (jeigu toks gaunamas) yra mažesnis už suteiktų nuosavybės priemonių ar prisiimto išipareigojimo tikrąją vertę, paprastai tokios aplinkybės reiškia, kad buvo (arba bus) gautas kitoks atlygis (t. y. nepripažįstamos prekės arba paslaugos).
- 10 Ūkio subjektas pripažindamas gautas prekes ar paslaugas vertina pagal 2-ojo TFAS reikalavimus.
- 11 Ūkio subjektas nenustatytas gautas (ar gautinas) prekes ar paslaugas vertina kaip mokėjimo akcijomis tikrosios vertės ir bet kurių nustatytų gautų (ar gautinų) prekių ar paslaugų tikrosios vertės skirtumą.
- 12 Ūkio subjektas gautas nenustatytas prekes ar paslaugas vertina jų suteikimo datą. Tačiau esant sandoriams, kai atsiskaitoma pinigais, išipareigojimas iš naujo vertinamas kiekvieną finansinių ataskaitų datą, kol už jį atsiskaitoma galutinai.

ĮSIGALIOJIMO DATA

- 13 Ūkio subjektas šį aiškinimą turi taikyti sudarydamas 2006 m. gegužės 1 d. ar vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansines ataskaitas. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jeigu ūkio subjektas taiko šį aiškinimą ataskaitiniam laikotarpiui, prasidedančiam prieš 2006 m. gegužės 1 d., jis atskleidžia šį faktą.

PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

- 14 Ūkio subjektas šį aiškinimą taiko retrospektyviai pagal 8-ojo TAS reikalavimus ir atsižvelgdamas į 2-ojo TFAS pereinamąsias nuostatas.

TFAAK 9-ASIS AIŠKINIMAS

„Įterptųjų išvestinių finansinių priemonių kartotinis įvertinimas“

NUORODOS

- 39-asis TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“
- 1-asis TFAS „Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų taikymas pirmą kartą“
- 3-iasis TFAS „Verslo jungimai“

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

- 1 39-ojo TAS 10 straipsnyje įterptoji išvestinė finansinė priemonė apibūdinama kaip „mišrios (sudėtinės) priemonės sudedamoji dalis, kuri taip pat apima neišvestinę pagrindinę sutartį, todėl kai kurie mišrios priemonės ir atskiros išvestinės priemonės pinigų srautai kinta panašiai.“
- 2 39-ojo TAS 11 straipsnyje reikalaujama įterptąją išvestinę finansinę priemonę atskirti nuo pagrindinės sutarties ir apskaityti kaip išvestinę priemonę tada, ir tik tada, jeigu:
 - a) šios įterptosios išvestinės finansinės priemonės ekonominiai požymiai ir rizikos rūšys nėra glaudžiai susiję su pagrindinės sutarties ekonominiais požymiais ir rizikos rūšimis;
 - b) atskira priemonė, turinti tokias pačias nuostatas, kaip ir įterptoji išvestinė finansinė priemonė, atitiktų išvestinės finansinės priemonės apibrėžimą; ir
 - c) mišri (sudėtinė) priemonė nėra vertinama tikrąja verte, o jos pokyčiai nepripažįstami pelno (nuostolių) ataskaitoje (t. y. išvestinė finansinė priemonė, įterpta į finansinį turtą arba finansinį įsipareigojimą, pelno (nuostolių) ataskaitoje vertinama tikrąja verte, nėra atskiriama).

TAIKYMAS

- 3 Kaip nurodoma toliau pateiktuose 4 ir 5 straipsniuose, šis aiškinimas taikomas visoms įterptosioms išvestinėms finansinėms priemonėms, kurios priskiriamos 39-ojo TAS taikymo sričiai.
- 4 Šiame aiškinyje neanalizuojami kartotinio įvertinimo klausimai, susiję su kartotiniu įterptųjų priemonių įvertinimu.
- 5 Šis aiškinimas netaikomas verslo jungimo sutarčių, apimančių įterptąsias išvestines finansines priemones, įsigijimui ir jų galimam kartotiniam įvertinimui įsigijimo datą.

KLAUSIMAI

- 6 39-ajame TAS reikalaujama, kad ūkio subjektas, pirmą kartą sudarydamas sutartį, įvertintų, ar ji apima kokias nors įterptąsias išvestines finansines priemones, kurias reikėtų atskirti nuo pagrindinės sutarties ir apskaityti kaip išvestines finansines priemones pagal šį standartą. Šiame aiškinyje analizuojami tokie klausimai:
 - a) Ar 39-ojo TAS reikalavimai atlikti tokį įvertinimą taikomi tik ūkio subjekto pirmą kartą sudaromai sutarčiai, ar per visą tos sutarties vykdymo laikotarpį?
 - b) Ar tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus pirmą kartą taikantis ūkio subjektas, atlikdamas tokį įvertinimą, turėtų atsižvelgti į sąlygas, egzistavusias sudarant sutartį, ar esančias tuo metu, kai ūkio subjektas pradeda taikyti tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus?

BENDRA NUOMONĖ

- 7 Pirmą kartą sudarydamas sutartį, ūkio subjektas turi įvertinti, ar įterptąją išvestinę finansinę priemonę reikia atskirti nuo pagrindinės sutarties ir apskaityti kaip išvestinę finansinę priemonę. Vėlesnis kartotinis įvertinimas yra draudžiamas, išskyrus sutarties sąlygų pasikeitimą, iš esmės pakeičiantį pinigų srautus, kurie turėtų būti gauti iš sutarties, reikalaujantį atlikti kartotinį įvertinimą. Ar pinigų srautų pasikeitimas yra reikšmingas, ūkio subjektas nustato įvertindamas, kaip pasikeitė planuojami būsimi pinigų srautai, susiję su įterptąja išvestine finansine priemone, pagrindine sutartimi ar jomis abiomis, ir ar toks pasikeitimas yra reikšmingas atsižvelgiant į anksčiau iš sutarties planuotus gauti pinigų srautus.

- 8 Tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus pirmą kartą taikantis ūkio subjektas įvertina, ar įterptąją išvestinę finansinę priemonę reikia atskirti nuo pagrindinės sutarties ir apskaityti kaip išvestinę finansinę priemonę, ar atsižvelgti į sąlygas, egzistavusias sutarties sudarymo datą arba 7 straipsnyje reikalaujamo kartotinio įvertinimo datą, atsižvelgiant į tai, kuri iš šių datų yra vėlesnė.

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

- 9 Ūkio subjektas šį aiškinimą turi taikyti sudarydamas 2006 m. birželio 1 d. ar vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansines ataskaitas. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jeigu ūkio subjektas taiko šį aiškinimą tą laikotarpį, kuris prasideda prieš 2006 m. birželio 1 d., jis nurodo šį faktą. Šis aiškinimas taikomas retrospektyviai.

TFAAK 10-ASIS AIŠKINIMAS

„Tarpinė finansinė atskaitomybė ir vertės sumažėjimas“

NUORODOS

- 34-asis TAS „Tarpinė finansinė atskaitomybė“
- 36-asis TAS „Turto vertės sumažėjimas“
- 39-asis TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

- 1 Reikalaujama, kad kiekvieną finansinių ataskaitų datą ūkio subjektas įvertintų, ar nesumažėjo prestižo vertė, kiekvieną balanso datą nustatytų, ar nesumažėjo investicijų į nuosavybės priemones ir į finansinį turtą, kuris parodomas savikaina, vertė, ir, prireikus, pripažintų vertės sumažėjimo nuostolius nurodytą datą pagal 36-ąjį TAS ir 39-ąjį TAS. Tačiau vėlesnio ataskaitinio laikotarpio pabaigos ar balanso datą sąlygos gali būti taip pasikeitusios, kad vertės sumažėjimo nuostoliai būtų buvę mažesni ar jo būtų išvengta, jeigu galimo vertės sumažėjimo įvertinimas būtų atliktas tik tą datą. Šiame aiškinime pateiktos gairės, ar reikėtų panaikinti tokius vertės sumažėjimo nuostolius.
- 2 Šiame aiškinyje nagrinėjami 34-ojo TAS reikalavimų, prestižo vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimo pagal 36-ąjį TAS, tam tikro finansinio turto vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimo pagal 39-ąjį TAS sąveika ir tos sąveikos poveikis tolesnėms tarpinėms ir metinėms finansinėms ataskaitoms.

SVARSTOMI KLAUSIMAI

- 3 34-ojo TAS 28 straipsnyje nurodyta, kad tarpinėms finansinėms ataskaitoms ūkio subjektas turi taikyti tą pačią apskaitos politiką, kaip ir savo metinėms finansinėms ataskaitoms. Jame taip pat teigiama, kad „ūkio subjekto finansinių ataskaitų pateikimo dažnumas (kas metai, kas pusė metų, kas ketvirtis) nedaro įtakos jo metinių rezultatų įvertinimui. Siekiant šio tikslo, tarpinėse ataskaitose pateikiami reikalingi vertinimai atliekami einamųjų finansinių metų rezultatų pagrindu.“
- 4 36-ojo TAS 124 straipsnyje nurodyta, kad „pripažinti prestižo vertės sumažėjimo nuostoliai negali būti panaikinti vėlesniu ataskaitiniu laikotarpiu.“
- 5 39-ojo TAS 69 straipsnyje teigiama, kad „pelno (nuostolių) ataskaitoje parodomas investicijos į nuosavybės priemonę, kuri klasifikuojama kaip galima parduoti, vertės sumažėjimo nuostoliai neturi būti panaikinami per pelno (nuostolių) ataskaitą.“
- 6 39-ojo TAS 66 straipsnyje nurodyta, kad finansinio turto, registruojamo apskaitoje savikaina, (pavyzdžiui, nekotiruotos nuosavybės priemonės, neapskaitomos tikrąja verte, nes jos tikrosios vertės neįmanoma patikimai nustatyti), vertės sumažėjimo nuostoliai neturi būti panaikinami.
- 7 Šis aiškinimas susijęs su tokiu klausimu:

Ar ūkio subjektas turėtų panaikinti prestižo, investicijų į nuosavybės priemones ir finansinį turtą, kuris apskaitomas savikaina, vertės sumažėjimo nuostolius, pripažintus tarpinių ataskaitinių laikotarpių datomis, jeigu nuostoliai nebūtų pripažinti ar būtų pripažinti mažesni, kai vertės sumažėjimo įvertinimas būtų atliekamas tik vėlesnio balanso datą?

BENDRA NUOMONĖ

- 8 Ūkio subjektas neturi panaikinti prestižo ar investicijų į nuosavybės priemonę ar finansinį turtą, kuris apskaitomas savikaina, vertės sumažėjimo nuostolių, pripažintų ankstesnį tarpinį laikotarpį.
- 9 Ūkio subjektas analogiškai netaiko šios bendros nuomonės kitoms sritims, kuriose gali kilti prieštaravimų tarp 34-ojo TAS ir kitų standartų.

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

- 10 Ūkio subjektas šį aiškinimą taiko metinių ataskaitinių laikotarpių, prasidedančių 2006 m. lapkričio 1 d. ar vėliau, finansinėms ataskaitoms. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jeigu ūkio subjektas taiko šį aiškinimą tą laikotarpį, kuris prasideda prieš 2006 m. lapkričio 1 d., jis atskleidžia šį faktą. Ūkio subjektas šį aiškinimą perspektyviai taiko prestižui nuo tos datos, kada pirmą kartą pradėjo taikyti 36-ąjį TAS. Šį aiškinimą jis taiko investicijoms į nuosavybės priemones ar finansinį turtą, kuris apskaitoje registruojamas savikaina, nuo tos datos, kurią pirmą kartą buvo pradėti taikyti 39-ajame TAS nustatyti vertinimo kriterijai.

TFAAK 11-ASIS AIŠKINIMAS

„2-asis TFAS. Grupės ir nuosavų akcijų sandoriai“

NUORODOS

- 8-asis TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“
- 32-asis TAS „Finansinės priemonės. Pateikimas“
- 2-asis TFAS „Mokėjimas akcijomis“

KLAUSIMAI

- 1 Šiame aiškinyje nagrinėjami du klausimai. Pirmasis klausimas yra ar reikėtų toliau nurodytus sandorius apskaityti kaip mokėjimo akcijomis sandorius, kurie padengiami nuosavybės priemonėmis, ar kaip mokėjimo akcijomis sandorius, kurie padengiami grynaisiais pinigais pagal 2-ojo TFAS reikalavimus:
 - a) ūkio subjektas suteikia savo darbuotojams teises į ūkio subjekto nuosavybės priemones (pvz., akcijų pasirinkimo sandorius) ir savo nuožiūra nusprendžia, ar privalo nusipirkti nuosavybės priemones (t. y. nuosavas akcijas) iš kitos šalies, kad įvykdytų savo įsipareigojimus darbuotojams; ir
 - b) pats ūkio subjektas ar jo akcininkai suteikia ūkio subjekto darbuotojams teises į ūkio subjekto nuosavybės priemones (pvz., akcijų pasirinkimo sandorius), o ūkio subjekto akcininkai pateikia reikiamas nuosavybės priemones.
- 2 Antrasis klausimas yra mokėjimo akcijomis susitarimai, kuriuose dalyvauja du tos pačios grupės ūkio subjektai ar daugiau tos pačios grupės ūkio subjektų. Pavyzdžiui, dukterinės įmonės darbuotojams suteikiamos teisės į jos patronuojančio ūkio subjekto nuosavybės priemones kaip mokestis už dukterinei įmonei suteiktas paslaugas. 2-ojo TFAS 3 straipsnyje nurodoma, kad:

Pagal šį TFAS ūkio subjekto nuosavybės priemonių perleidimai, kuriuos akcininkai atlieka toms šalims (įskaitant darbuotojus), kurios ūkio subjektui teikia prekes ar paslaugas, yra mokėjimo akcijomis sandoriai, išskyrus atvejį, kai perleidimas yra atliekamas kitu aiškiu tikslu, o ne kaip mokėjimas už ūkio subjektui suteiktas prekes ar paslaugas. *Tai taip pat taikoma, kai patronuojančios įmonės perleidžia nuosavybės priemones arba kai kitas ūkio subjektas toje pačioje ūkio subjektų grupėje perleidžia nuosavybės priemones toms šalims, kurios ūkio subjektui teikia prekes ar paslaugas.* (Pridėtas išskyrimas)

Tačiau 2-ajame TFAS nenurodoma, kaip tokie sandoriai turi būti apskaitomi kiekvieno grupei priklausančio ūkio subjekto individualiose ar atskirose finansinėse ataskaitose.
- 3 Todėl antrasis klausimas apima šiuos mokėjimo akcijomis susitarimus:
 - a) patronuojantis ūkio subjektas savo dukterinės įmonės darbuotojams tiesiogiai suteikia teises į savo nuosavybės priemones: patronuojantis ūkio subjektas (ne dukterinė įmonė) įsipareigoja dukterinės įmonės darbuotojams suteikti reikiamas nuosavybės priemones; ir
 - b) dukterinė įmonė suteikia savo darbuotojams teises į ją patronuojančio ūkio subjekto nuosavybės priemones: dukterinė įmonė įsipareigoja savo darbuotojams suteikti reikiamas nuosavybės priemones.
- 4 Šiame aiškinyje nurodoma, kaip 3 straipsnyje apibūdintus mokėjimo akcijomis susitarimus reikėtų apskaityti dukterinės įmonės, kuriai darbuotojai teikia paslaugas, finansinėse ataskaitose.
- 5 Patronuojantis ūkio subjektas ir jo dukterinė įmonė gali būti sudarę susitarimą, pagal kurį reikalaujama, kad dukterinė įmonė sumokėtų patronuojančiam ūkio subjektui už darbuotojams suteiktas nuosavybės priemones. Šiame aiškinyje nenurodoma, kaip reikia apskaityti tokį grupės vidaus mokėjimo susitarimą.
- 6 Nors šiame aiškinyje kalbama apie sandorius su darbuotojais, jis taip pat taikomas panašioms mokėjimo akcijomis sandoriams su kitais nei darbuotojai prekių ar paslaugų teikėjais.

BENDRA NUOMONĖ

Mokėjimo akcijomis susitarimai, susiję su paties ūkio subjekto nuosavybės priemonėmis (1 straipsnis)

- 7 Mokėjimo akcijomis sandoriai, pagal kuriuos ūkio subjektas gauna paslaugas kaip mokėstį už savo paties nuosavybės priemones, apskaitomi kaip mokėjimo akcijomis sandoriai, kurie padengiami nuosavybės priemonėmis. Ši nuostata taikoma nežiūrint to, ar ūkio subjektas pats nusprendžia ar privalo nusipirkti tas nuosavybės priemones iš kitos šalies, kad įvykdytų išpareigojimus savo darbuotojams pagal mokėjimo akcijomis susitarimą. Be to, taikant šią nuostatą, neatsižvelgiama į tai, ar:
- a) darbuotojui teisės į ūkio subjekto nuosavybės priemones suteikė pats ūkio subjektas, ar jo akcininkas (akcininkai); arba
 - b) susitarimą dėl mokėjimo akcijomis apmokėjo pats ūkio subjektas, ar jo akcininkas (akcininkai).

Mokėjimo akcijomis susitarimai, susiję su patronuojančio ūkio subjekto nuosavybės priemonėmis

Patronuojantis ūkio subjektas suteikia savo dukterinės įmonės darbuotojams teises į savo nuosavybės priemones (3 straipsnio a punktas)

- 8 Jeigu patronuojančio ūkio subjekto konsoliduotose finansinėse ataskaitose mokėjimo akcijomis susitarimas yra apskaitomas kaip mokėjimo akcijomis sandoris, kuris padengiamas nuosavybės priemonėmis, tai dukterinė įmonė paslaugas, gautas iš savo darbuotojų, vertina pagal reikalavimus, taikomus mokėjimo akcijomis sandoriams, kurie padengiami nuosavybės priemonėmis, nuosavybėje pripažindama atitinkamą padidėjimą kaip patronuojančio ūkio subjekto įnašą.
- 9 Patronuojantis ūkio subjektas teises į savo nuosavybės priemones savo dukterinių įmonių darbuotojams gali suteikti su sąlyga, kad jie įmonių grupėje dirbs nustatytą laiką. Vienos dukterinės įmonės darbuotojas gali pereiti dirbti į kitą dukterinę įmonę per nustatytą teisių suteikimo laikotarpį, tačiau darbuotojo teisės į patronuojančio ūkio subjekto nuosavybės priemones pagal pradinį mokėjimo akcijomis susitarimą tai nedaro jokio poveikio. Kiekviena dukterinė įmonė darbuotojo jai suteiktų paslaugų tikrąją vertę vertina pagal nuosavybės priemonių tikrąją vertę tą datą, kurią patronuojantis ūkio subjektas tokias nuosavybės priemones iš pradžių buvo suteikęs darbuotojui, kaip nurodyta 2-ojo TFAS A priede, ir atsižvelgdama į teisių įgijimo laikotarpio, kurį darbuotojas dirbo kiekvienoje dukterinėje įmonėje, dalį.
- 10 Toks darbuotojas, po perėjimo dirbti į kitą grupės ūkio subjektą, gali neįvykdyti teisių suteikimo sąlygos, kitos nei rinkos sąlyga, kaip nurodyta 2-ojo TFAS A priede, pvz., darbuotojas gali išeiti iš grupės nepasibaigus nustatytam jo tarnybos laikotarpiui. Tokiu atveju kiekviena dukterinė įmonė tikslina anksčiau pripažintą mokesčio sumą už tokio darbuotojo suteiktas paslaugas pagal 2-ojo TFAS 19 straipsnyje nustatytus kriterijus. Vadinasi, jeigu patronuojančio ūkio subjekto suteiktos teisės į nuosavybės priemones teisėtai neįgyjamos dėl to, kad darbuotojas neįvykdo teisių suteikimo sąlygos, kitos nei rinkos sąlyga, jokia dukterinė įmonė savo finansinėse ataskaitose nepripažįsta jokios bendros suteiktų paslaugų sumos.

Dukterinė įmonė suteikia savo darbuotojams teises į ją patronuojančio ūkio subjekto nuosavybės priemones (3 straipsnio b punktas)

- 11 Dukterinė įmonė sandorius su darbuotojais apskaito kaip mokėjimo akcijomis sandorius, kurie padengiami grynaisiais pinigais. Šis reikalavimas taikomas nežiūrint to, kaip dukterinė įmonė gauna nuosavybės priemones, reikalingas įvykdyti jos išpareigojimus darbuotojams.

[SIGALIOJIMO DATA]

- 12 Ūkio subjektas šį aiškinimą taiko sudarydamas 2007 m. kovo 1 d. ar vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansines ataskaitas. Ankstesnis taikymas yra leidžiamas. Ūkio subjektas, kuris šį aiškinimą pradeda taikyti anksčiau, kaip 2007 m. kovo 1 d., turi tai atskleisti.

PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

- 13 Ūkio subjektas šį aiškinimą taiko retrospektyviai, kaip reikalaujama 8-ajame TAS, laikydamasis 2-ajame TFAS nustatytų pereinamojo laikotarpio nuostatų.

NAK 7-ASIS AIŠKINIMAS

„Euro įvedimas“

NUORODOS

- 8-asis TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“
- 10-asis TAS „Įvykiai po balanso datos“ (peržiūrėtas 2003 m.)
- 21-asis TAS „Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka“ (peržiūrėtas 2003 m.)

SVARSTOMI KLAUSIMAI

- 1 1999 m. sausio 1 d. pradėjus realiai veikti Ekonominėi ir pinigų sąjungai (EPS), euras taps visaverte valiuta, o euro ir nacionalinių valiutų konvertavimo kursas bus galutinai nustatytas, t. y. nuo tos datos vėlesnių valiutos kurso skirtumų rizika panaikinama.
- 2 Šiame aiškinyje nagrinėjamas 21-ojo TAS taikymas pereinant nuo Europos Sąjungos valstybių narių nacionalinių valiutų prie euro.

BENDRA NUOMONĖ

- 3 21-ojo TAS reikalavimai, keliami sandoriams užsienio valiuta ir užsienyje veikiančių ūkio subjektų finansinėms ataskaitoms, turi būti griežtai taikomi perėjimo laikotarpiu. Tas pats principas taikomas nustatant valiutos keitimo kursą, kai šalys į EPS įstoja vėliau.
- 4 Konkrečiai tai reiškia, kad:
 - a) dėl sandorių atsirandantis piniginis turtas ir įsipareigojimai užsienio valiuta ir toliau turi būti perskaičiuojami į funkcinę valiutą dienos pabaigos valiutų keitimo kursu. Visi atsirandantys valiutos keitimo skirtumai turi būti nedelsiant pripažįstami pajamomis arba sąnaudomis, išskyrus tą atvejį, kai ūkio subjektas toliau taiko savo apskaitos politiką valiutų keitimo pelnui ir nuostoliams, susijusiems su apsidraudimu nuo numatomo sandorio valiutos rizikos;
 - b) sukaupti valiutos keitimo skirtumai, susiję su užsienyje veikiančių ūkio subjektų finansinių ataskaitų perskaičiavimu, ir toliau turi būti pateikiami kaip nuosavybė, o pajamomis ar sąnaudomis pripažįstami tik perleidus grynąją investiciją į užsienyje veikiančių ūkio subjektą; ir
 - c) valiutos keitimo skirtumai, susidarę dėl įsipareigojimų, įvertintų nacionaline valiuta, perskaičiavimo, neturi būti įtraukiami į susijusio turto balansinę vertę.

BENDROS NUOMONĖS DATA

1997 m. spalio mėn.

ĮSIGALIOJIMO DATA

Šis aiškinimas įsigalioja nuo 1998 m. birželio 1 d. Apskaitos politikos keitimai apskaitoje turi būti registruojami pagal 8-ojo TAS reikalavimus.

NAK 10-ASIS AIŠKINIMAS

„Valstybės parama, neturinti jokio tiesioginio ryšio su pagrindine ūkio subjekto veikla“

NUORODOS

- 8-asis TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“
- 20-asis TAS „Valstybės dotacijų apskaita ir informacijos apie valstybės paramą atskleidimas“

SVARSTOMI KLAUSIMAI

- 1 Kai kuriose šalyse valstybės parama ūkio subjektams gali būti teikiama siekiant paskatinti ar ilgą laiką paremti tam tikrų regionų ar pramonės sektorių verslą. Sąlygos tokiai paramai gauti gali būti tiesiogiai nesusijusios su pagrindine ūkio subjekto veikla. Tokios paramos pavyzdžiai yra valstybės išteklių perdavimas ūkio subjektams, kurie:
 - a) veikia tam tikroje pramonės šakoje;
 - b) tęsia veiklą neseniai privatizuotose pramonės įmonėse; arba
 - c) pradeda ar tęsia mažai išplėtotą verslą.
- 2 Klausimas, ar tokia valstybės parama gali būti laikoma *valstybės dotacija* pagal 20-ąjį TAS ir apskaitoje turėtų būti registruojama pagal šį standartą.

BENDRA NUOMONĖ

- 3 Valstybės parama ūkio subjektams atitinka 20-ojo TAS pateikiamą valstybės dotacijų apibrėžimą, net jei nėra kitų sąlygų, tiesiogiai susijusių su ūkio subjekto veikla, išskyrus reikalavimą veikti konkrečiame regione ar pramonės sektoriuje. Todėl tokios dotacijos neturi būti įrašomos tiesiogiai į nuosavybę.

BENDROS NUOMONĖS DATA

1998 m. sausio mėn.

ĮSIGALIOJIMO DATA

Šis aiškinimas įsigalioja nuo 1998 m. rugpjūčio 1 d. Apskaitos politikos pakeitimai turi būti registruojami remiantis 8-uoju TAS.

NAK 12-ASIS AIŠKINIMAS

„Konsolidavimas. Specialiosios paskirties ūkio subjektai“

NUORODOS

- 8-asis TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“
- 19-asis TAS „Išmokos darbuotojams“
- 27-asis TAS „Konsoliduotos ir atskiros finansinės ataskaitos“
- 32-asis TAS „Finansinės priemonės. Pateikimas“
- 2-asis TFAS „Mokėjimas akcijomis“

SVARSTOMI KLAUSIMAI

- 1 Ūkio subjektas gali būti įsteigtas tam, kad siektų siauro ir tiksliai apibrėžto tikslo (pvz., nuomotų, atliktų tyrimo ir plėtros darbus arba į vertybinius popierius konvertuotų finansinį turtą). Toks specialiosios paskirties ūkio subjektas (SPŪS) gali būti korporacija, patikos fondas, bendrija arba jungtinė įmonė. Dažniausiai, steigiant SPŪS, nustatomos teisinės sąlygos, kurios griežtai, o kartais ir pastoviai riboja jų valdymo organo, patikėtinių ar vadovybės galią priimti sprendimus dėl SPŪS veiklos. Dažnai šios atsargumo priemonės reiškia, kad SPŪS einamosios veiklos valdymo politika negali būti keičiama, nebent tada, kai tą gali atlikti rėmėjas ar steigėjas (t. y. jie „automatiškai“ valdomi).
- 2 Rėmėjas (arba ūkio subjektas, kurio vardu įsteigtas SPŪS) dažnai perveda turtą SPŪS, įgyja teisę naudotis SPŪS turimu turtu arba teikia SPŪS paslaugas, o tuo tarpu kitos šalys (kapitalo teikėjos) gali finansuoti SPŪS. Ūkio subjektas, kuris sudaro sandorius su SPŪS (dažnai – steigėjas arba rėmėjas) gali iš esmės kontroliuoti SPŪS.
- 3 Realus dalyvavimas SPŪS gali būti, pavyzdžiui, skolos priemonė, nuosavybės priemonė, dalyvavimo teisė, teisė gauti likučio dalį ar nuoma. Kai kurie naudingo dalyvavimo būdai turėtoji gali tiesiog suteikti fiksuotą ar patvirtintą pelno normą, tuo tarpu kiti leidžia turėtoji gauti arba naudotis kita būsima ekonomine nauda iš SPŪS veiklos. Daugeliu atvejų steigėjas ar rėmėjas (arba ūkio subjektas, kurio vardu įsteigtas SPŪS) išlaiko didelę dalį naudingos SPŪS veiklos, net jei jis turi mažą nuosavybės dalį ar jos neturi.
- 4 27-asis TAS reikalauja konsoliduoti ataskaitas teikiančio ūkio subjekto kontroliuojamus ūkio subjektus. Tačiau standartas nepateikia aiškių SPŪS konsolidavimo nurodymų.
- 5 Kokiomis aplinkybėmis ūkio subjektas turi konsoliduoti SPŪS.
- 6 Šis aiškinimas netaikomas išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, planams ar kitiems ilgalaikiams išmokų darbuotojams planams, kuriems taikomas 19-asis TAS.
- 7 Ūkio subjekto turto perdavimas SPŪS gali būti pripažįstamas ūkio subjekto turto pardavimu. Net jei perdavimas laikomas pardavimu, 27-ojo TAS sąlygos ir šis aiškinimas gali reikšti, kad ūkio subjektas turi konsoliduoti SPŪS. Šis aiškinimas nenagrinėja aplinkybių, kada ūkio subjektas turi taikyti pardavimo metodą ar panaikinti tokio pardavimo padarinius konsoliduodamas.

BENDRA NUOMONĖ

- 8 SPŪS turi būti konsoliduojamas, jei ūkio subjekto ir SPŪS ryšiai rodo, kad šis ūkio subjektas kontroliuoja SPŪS.
- 9 Su SPŪS susijusi kontrolė gali atsirasti dėl iš anksto nustatyto vadinamo automatiško SPŪS veiklos valdymo arba kitu būdu. 27-ojo TAS 13 straipsnyje nurodomos kelios aplinkybės, kurioms esant kontrolė yra net tada, kai ūkio subjektas valdo pusę ar mažiau kito ūkio subjekto balsavimo teisių. Panašiai kontrolė gali būti net ir tuo atveju, kai ūkio subjektui priklauso mažą SPŪS nuosavybės dalis ar visai nepriklauso. Kiekvienu atveju, taikant kontrolės prielaidą, reikia vadovautis profesine patirtimi ir atsižvelgti į visus svarbius veiksnius.

- 10 Be 27-ojo TAS 13 straipsnyje aprašytų situacijų, toliau nurodytos aplinkybės taip pat gali, pvz., rodyti santykius, kuriems esant ūkio subjektas kontroliuoja SPŪS, ir dėl to turėtų konsoliduoti SPŪS (papildomi nurodymai pateikiami šio aiškinimo priede):
- a) visa SPŪS veikla vykdoma ūkio subjekto vardu pagal konkrečius jo verslo poreikius taip, kad šis ūkio subjektas gautų naudos iš SPŪS veiklos;
 - b) ūkio subjektas turi teisę priimti sprendimus, kad gautų didžiausią naudą iš SPŪS veiklos, arba, panaudodamas „automatiško“ valdymo mechanizmą, yra perdavęs šią sprendimų priėmimo teisę;
 - c) ūkio subjektas turi teisę gauti didžiausią naudos dalį iš SPŪS ir todėl gali patirti su SPŪS veikla susijusią riziką; arba
 - d) ūkio subjektas išlaiko didžiąją likutinės arba nuosavybės rizikos, susijusios su SPŪS ar jo turtu, dalį dėl to, kad gautų naudos iš jo veiklos.
- 11 (Panaikinta)

BENDROS NUOMONĖS DATA

1998 m. birželio mėn.

ĮSIGALIOJIMO DATA

Šis aiškinimas galioja metiniams finansiniams laikotarpiams, prasidedantiems 1999 m. liepos 1 d. arba vėliau. Skatinamas ankstesnis jo taikymas. Apskaitos politikos keitimai turi būti apskaitomi pagal 8-ąją TAS.

Ūkio subjektas 6 straipsnio pakeitimą turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. ar vėliau. Jei ūkio subjektas 2-ąją TFAS pradeda taikyti ankstesniems laikotarpiams, šie pakeitimai turi būti taikomi tiems ankstesniems laikotarpiams.

NAK 13-ASIS AIŠKINIMAS

„Nepiniginiai dalininkų įnašai į bendrai kontroliuojamas įmones“

NUORODOS

- 8-asis TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“
- 16-asis TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“
- 18-asis TAS „Pajamos“
- 31-asis TAS „Dalys bendrose įmonėse“

SVARSTOMI KLAUSIMAI

- 1 31-ojo TAS 48 straipsnio įnašai ir pardavimai, įvykę tarp dalininko ir bendros įmonės, nurodomi taip: „Kai dalininkas įneša turtą ar parduoda jį bendrai įmonei, dėl sandorio susidariusio pelno ar nuostolių bet kokios dalies pripažinimas turi parodyti sandorio esmę.“ Be to, 31-ojo TAS 24 straipsnyje teigiama, kad „bendrai kontroliuojama įmonė yra tokia bendra įmonė, kuri apima korporacijos, partnerystės principais valdomos įmonės ar kito ūkio subjekto, kuriame kiekvienas dalininkas turi savo dalį, įsteigimą.“ Šiame standarte nėra aiškių nurodymų, kaip pripažinti pelną ir nuostolius, susidarancius dėl nepiniginio turto įnašų į bendrai kontroliuojamas įmones (BKĮ).
- 2 Įnašai į BKĮ yra įmonės dalininkų turto įnašai mainais į BKĮ nuosavo kapitalo dalį. Šie įnašai gali būti įvairios formos. Dalininkas juos gali daryti steigdamas įmonę ar vėliau. Kompensacija, gauta dalininko 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 pelno ar nuostolių, susidarancių iš įnašų nepiniginiu turtu į BKĮ mainais į BKĮ nuosavo kapitalo dalį, dalis turi būti pripažįstama dalininko pelno (nuostolių) ataskaitoje;
 - b) kaip įmonės dalininkas turi apskaitoje parodyti papildomą atlygį; ir
 - c) kaip visas nerealizuotas pelnas ar nuostoliai turi būti pripažįstami įmonės dalininko finansinėse ataskaitose.
- 4 Šis aiškinimas nagrinėja nepiniginio turto įnašų į BKĮ, teikiamų mainais į BKĮ nuosavo kapitalo dalį, apskaitą, dalininko atliekamą nuosavybės ar proporcingo konsolidavimo metodu.

BENDRA NUOMONĖ

- 5 Taikydamas 31-ojo TAS 48 straipsnį nepiniginiais įnašais į BKĮ, teikiamiems mainais į BKĮ nuosavybės dalį, dalininkas pripažįsta laikotarpio pelnu arba nuostoliais dalį pelno arba nuostolių, priskirtinų kitų dalininkų nuosavybės daliai, išskyrus atvejus, kai:
 - a) reikšminga su įnešto nepiniginio turto nuosavybe susijusi rizika ir atlygis nebuvo perkelti į BKĮ; arba
 - b) pelnas arba nuostoliai dėl nepiniginio turto įnašų negali būti patikimai įvertinti; arba
 - c) įnašo sandoris neturi komercinio pagrindo, remiantis šio termino apibrėžimu 16-ajame TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“.

Jeigu taikoma a, b arba c išimtis, pelnas arba nuostoliai laikomi nerealizuotais ir todėl nėra pripažįstami pelnu arba nuostoliais, išskyrus tą atvejį, kai tinka ir 6 straipsnis.

- 6 Jeigu, be gaunamos BKĮ nuosavybės dalies dalininkas gauna ir piniginį ar nepiniginį turtą, tai jis pripažįsta atitinkamą sandorio pelno arba nuostolių dalį pelnu arba nuostoliais.

- 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 nuostoliai neturi būti pateikiami konsoliduotame dalininko balanse kaip atidėtas pelnas arba nuostoliai.

8–13 (Netaikoma tik aiškinimui)

BENDROS NUOMONĖS DATA

1998 m. birželio mėn.

ĮSIGALIOJIMO DATA

Šis aiškinimas galioja metiniams finansiniams laikotarpiams, prasidedantiems 1999 m. sausio 1 d. arba vėliau. Skatinamas ankstesnis jo taikymas. Apskaitos politikos pakeitimai turi būti registruojami remiantis 8-uoju TAS.

- 14 Nepiniginių įnašų sandorių apskaitos pataisos, nurodytos 5 straipsnyje, turi būti taikomos perspektyviai būsimiems sandoriams.
- 15 Ūkio subjektas turi taikyti šio aiškinimo teikiamas pataisas, atliktas pagal 16-ąjį TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“, metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. ar vėliau. Jeigu ūkio subjektas taiko minėtą standartą ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis taip pat turi taikyti ankstesniajam laikotarpiui ir šias pataisas.

NAK 15-ASIS AIŠKINIMAS***„Veiklos nuomos skatinimas“*****NUORODOS**

- 1-asis TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“ (peržiūrėtas 2003 m.)
- 8-asis TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“
- 17-asis TAS „Nuoma“ (peržiūrėtas 2003 m.)

SVARSTOMI KLAUSIMAI

- 1 Derantis dėl naujų ar pratęsimų veiklos nuomos sutarčių, nuomotojas gali paskatinti nuomininką sudaryti sutartį. Tokių paskatų pavyzdžiai gali būti avansinės išmokos ar nuomininko išlaidų, tokių kaip persikėlimo, išnuomojamo turto pagerinimo ir su ankstesniais nuomininko įsipareigojimais susijusių išlaidų, kompensavimas. Alternatyva: gali būti sumažintas nuomos mokestis ar nuoma be mokesčio nuomos pradžioje.
- 2 Skatinimo pripažinimas nuomotojo ir nuomininko finansinėse ataskaitose.

BENDRA NUOMONĖ

- 3 Visi skatinimai, susiję su nauja arba pratęsiama nuomos sutartimi, turi būti pripažįstami kaip neatsiejama grynojo atsiskaitymo už nuomojamo turto naudojimą dalis, neatsižvelgiant į skatinimo pobūdį ir formą ar mokėjimų laiką.
- 4 Nuomotojas turi pripažinti sukauptas skatinimo išlaidas tiesiogiai proporcingu būdu mažindamas nuomos pajamas per nuomos laikotarpį, nebent labiau tiktų taikyti kitą apskaitos būdą, galintį parodyti naudos iš išnuomoto turto sumažėjimą.
- 5 Nuomininkas turi pripažinti sukauptą skatinimo naudą tiesiogiai proporcingai mažindamas nuomos sąnaudas per nuomos laikotarpį, nebent labiau tiktų taikyti kitą apskaitos būdą, galintį parodyti naudą iš išnuomoto turto naudojimo.
- 6 Nuomininko patirtos išlaidos, įskaitant išlaidas, susijusias su ankstesne nuoma (pavyzdžiui, jos nutraukimo, perkėlimo ar turto pagerinimo išlaidas), apskaitoje turi būti registruojamos pagal tarptautinius apskaitos standartus, taikomus šioms išlaidoms, įskaitant tas, kurios iš esmės padengiamos remiantis paskatinimo sutartimi.

BENDRO SPRENDIMO PRIĖMIMAS

1998 m. birželio mėn.

ĮSIGALIOJIMO DATA

Šis aiškinimas nuomos sutartims įsigalioja nuo 1999 m. sausio 1 d. ar vėliau.

NAK 21-ASIS AIŠKINIMAS

„Pelno mokesčiai. Perkainoto turto, kuriam netaikomi nusidėvėjimo atskaitymai, atkūrimas“

NUORODOS

- 8-asis TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“
- 12-asis TAS „Pelno mokesčiai“
- 16-asis TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“ (peržiūrėtas 2003 m.)
- 40-asis TAS „Investicinis turtas“ (peržiūrėtas 2003 m.)

SVARSTOMI KLAUSIMAI

- 1 Pagal 12-ojo TAS 51 straipsnį atidėtojo mokesčio įsipareigojimų ir turto vertinimas turėtų atspindėti mokesčius, kurie priklauso nuo to, kaip balanso datą ūkio subjektas tikisi atgauti arba sumokėti laikinojo pobūdžio skirtumus nulėmusio turto ir įsipareigojimų balansinę vertę.
- 2 12-ojo TAS 20 straipsnyje nurodoma, kad turto perkainojimas ne visada daro poveikį apmokestinamajam pelnui (mokesčių nuostoliui) perkainojimo laikotarpiu ir kad turto mokesčių bazė dėl perkainojimo negali būti tikslinama. Jeigu balansinė vertė, kuri bus atgauta ateityje, būtų apmokestinama, bet koks perkainoto turto balansinės vertės ir jo mokesčių bazės skirtumas būtų laikinojo pobūdžio ir dėl to atsirastų atidėtojo mokesčio įsipareigojimas arba turtas.
- 3 Reikia nuspręsti, kaip turi būti aiškinama „atkūrimo“ sąvoka, kalbant apie turtą, kuris nėra nudėvimas (nenudėvimasis turtas) ir kuris perkainojamas pagal 16-ojo TAS 31 straipsnį.
- 4 Šis aiškinimas taip pat taikomas investiciniam turtui, kuris apskaitomas jo perkainojimo sumomis pagal 40-ojo TAS 33 straipsnį, bet būtų laikomas nenudėvimuoju, jeigu jam būtų taikomas 16-asis TAS.

BENDRA NUOMONĖ

- 5 Atidėtojo mokesčio įsipareigojimas arba turtas, atsiradęs perkainojus nenudėvimąjį turtą pagal 16-ojo TAS 31 straipsnį, turi būti vertinamas pagal tuos mokesčių padarinius, kurie susidarytų, kai šį turtą pardavus būtų atkuriamas jo balansinė vertė, neatsižvelgiant į minėto turto balansinės vertės nustatymo pagrindą. Atitinkamai, jeigu mokesčių įstatyme nustatytas mokesčio tarifas, taikytinas apmokestinamai sumai, gautai pardavus turtą, skiriasi nuo mokesčio tarifo, taikytino apmokestinamai sumai, gautai naudojant turtą, tai vertinant atidėtojo mokesčio įsipareigojimą ar su nenudėvimuoju turtu siejamą turtą taikomas pirmasis tarifas.

BENDROS NUOMONĖS DATA

1999 m. rugpjūčio mėn.

ĮSIGALIOJIMO DATA

Šis aiškinimas įsigalioja 2000 m. liepos 15 d. Apskaitos politikos pakeitimai turi būti registruojami remiantis 8-uoju TAS.

NAK 25-ASIS AIŠKINIMAS

„Pelno mokesčiai. Ūkio subjekto arba jo akcininkų apmokestinimo statuso pasikeitimai“

NUORODOS

- 8-asis TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“
- 12-asis TAS „Pelno mokesčiai“

SVARSTOMI KLAUSIMAI

- 1 Pasikeitus ūkio subjekto ar jo akcininkų apmokestinimo statusui, gali padidėti arba sumažėti ūkio subjekto mokesčių įsipareigojimai ar turtas. Taip, pavyzdžiui, gali atsitikti, kai ūkio subjekto nuosavybės priemonės yra oficialiai užregistruotos biržoje ar kai pertvarkoma ūkio subjekto nuosavybė. Tai gali įvykti, kai kontrolinį akcijų paketą turintys akcininkai persikelia į užsienio šalį. Po tokio įvykio ūkio subjektui gali būti taikomi kitokie mokesčiai, pavyzdžiui, jam gali būti taikomos ar panaikinamos mokesčių nuolaidos ar ateityje taikomas kitoks mokesčio tarifas.
- 2 Ūkio subjekto ar jo akcininkų apmokestinimo statuso pasikeitimas gali turėti neatidėliotiną poveikį ūkio subjekto einamiesiems mokesčių įsipareigojimams ar turtui. Dėl minėto pasikeitimo taip pat gali padidėti ar sumažėti ūkio subjekto pripažįstami atidėtojo mokesčio įsipareigojimai ir turtas, atsižvelgiant į apmokestinimo statuso pasikeitimo poveikį mokesčiams, kurie bus susiję su ūkio subjekto turto ir įsipareigojimų balansinės vertės atkūrimu ar sumokėjimu.
- 3 Reikia atsakyti į klausimą, kaip ūkio subjektas apskaitoje turėtų registruoti savo ar savo akcininkų apmokestinimo statuso pasikeitimo poveikį mokesčiams.

BENDRA NUOMONĖ

- 4 Ūkio subjekto ar jo akcininkų apmokestinimo statuso pasikeitimas nesumažina ir nepadidina sumų, tiesiogiai pripažįstamų nuosavybėje. Einamieji ar atidėtieji mokesčiai, atsirandantys pasikeitus apmokestinimo statusui, turėtų būti įtraukiami į ataskaitinio laikotarpio pelną ar nuostolį, išskyrus tuos atvejus, kai minėtieji mokesčiai atsiranda dėl sandorių ir įvykių, kurie per tą patį ar kitą ataskaitinį laikotarpį iš karto kredituojami ar įtraukiami į pripažintą nuosavybės sumą. Mokesčiai, susiję su to paties ar kito ataskaitinio laikotarpio pripažintos nuosavybės sumos pasikeitimais (neįtrauktais į pelną ar nuostolį), turėtų būti iš karto įtraukiami arba kredituojami į nuosavybę.

BENDROS NUOMONĖS DATA

1999 m. rugpjūčio mėn.

ĮSIGALIOJIMO DATA

Šis aiškinimas įsigalioja 2000 m. liepos 15 d. Apskaitos politikos pakeitimai turi būti registruojami remiantis 8-uoju TAS.

NAK 27-ASIS AIŠKINIMAS

„Sandorių, susijusių su nuoma, esmės įvertinimas“

NUORODOS

- 8-asis TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“
- 11-asis TAS „Statybų sutartys“
- 17-asis TAS „Nuoma“ (peržiūrėtas 2003 m.)
- 18-asis TAS „Pajamos“
- 37-asis TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“
- 39-asis TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“ (peržiūrėtas 2003 m.)
- 4-asis TFAS „Draudimo sutartys“

SVARSTOMI KLAUSIMAI

- 1 Ūkio subjektas gali sudaryti sandorį ar kelių sandorių grupę su nesusijusia šalimi arba šalimis (investuotoju), kurias sieja nuomos sutartis. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali vėl išsinuomoti investuotojui išnuomotą ar teisėtu būdu parduotą turtą. Kiekvieno tokio sandorio forma ir sąlygos gali būti labai įvairios. Nuomos ir atgalinės nuomos atveju gali būti, kad tokios sutarties tikslas – užtikrinti investuotojui mokesčio naudą, kuria bendrai naudojamosi su ūkio subjektu apsieičiant mokėjimais, ir neperleisti teisės naudoti turtą.
- 2 Kai su investuotoju susitariama dėl nuomos, reikia atsakyti į šiuos klausimus:
 - a) kaip nustatyti, ar sandoriai yra susiję tarpusavyje ir ar jie apskaitoje turėtų būti parodomi kaip vienas sandoris;
 - b) ar susitarimas atitinka 17-ajame TAS pateiktą apibrėžimą; o jei ne,
 - i) ar atskira investicinė sąskaita ir nuomos mokėjimo įsipareigojimai, kurie gali būti, yra ūkio subjekto turtas ir įsipareigojimai (pvz., atsižvelgiant į A priedo 2 straipsnio a punkte apibūdintą atvejį);
 - ii) kaip ūkio subjektas apskaitoje turėtų registruoti kitus įsipareigojimus, susijusius su minėtu susitarimu; ir
 - iii) kaip ūkio subjektas apskaitoje turėtų registruoti mokesčių, kurių jis gali gauti iš investuotojo.

BENDRA NUOMONĖ

- 3 Grupė sandorių, susijusių su nuoma, yra susiję tarpusavyje ir apskaitoje turėtų būti registruojami kaip vienas sandoris, kai bendrą ekonominį poveikį galima suprasti tik atsižvelgiant į visą sandorių grupę. Taip yra tada, kai, pavyzdžiui, keli sandoriai yra glaudžiai susiję tarpusavyje, kai dėl jų tariamasi kaip dėl vieno sandorio ir kai jie vykdomi vienu metu arba vienas po kito (A priede pateikiami šio aiškinimo taikymo pavyzdžiai).
- 4 Apskaitoje turėtų atsispindėti sutarties esmė. Norint ją nustatyti, sutartį reikėtų įvertinti visapusiškai, ypač atsižvelgiant į tuos dalykus, kurie turi ekonominį poveikį.
- 5 17-asis TAS taikomas tada, kai sutarties esmę sudaro teisės suteikimas naudoti turtą sutartą laikotarpį. Toliau išvardijami atskiri požymiai, rodantys, kad sutartis iš esmės gali nebūti susijusi su 17-ajame TAS aprašyta nuoma (B priede pateikiami šio aiškinimo taikymo pavyzdžiai):
 - a) ūkio subjektas lieka prisiėmęs visą riziką, gauna visą pelną iš pagrindinio turto ir naudojami iš esmės tomis pačiomis turto naudojimo teisėmis kaip iki sutarties sudarymo;

- b) pagrindinė sutarties priežastis – ne turto naudojimo teisės suteikimas, o konkretus mokestis; ir
- c) sutartyje numatytas pasirinkimo sandoris, kurio sąlygos beveik užtikrina jo įvykdymą (pvz., pasirinkimo parduoti sandoris sudaromas už gerokai didesnę kainą nei laukiama šio sandorio tikroji vertė tuo metu, kai jį reikia vykdyti).
- 6 Pagrindų 49–64 straipsniuose pateikti apibrėžimai ir nurodymai turėtų būti taikomi nustatant, ar atskira investicija ir nuomos mokesčio įsipareigojimai sudaro ūkio subjekto turtą ir įsipareigojimus. Požymiai, kurie visi kartu rodo, kad atskira investicija ir nuomos mokesčio įsipareigojimai neatitinka turto ir įsipareigojimo apibrėžimo ir ūkio subjektas neturėtų jų pripažinti, yra šie:
- a) ūkio subjektas, siekdamas savų tikslų, negali kontroliuoti investicijos ir neprivalo mokėti nuomos mokesčio. Tai būna, pavyzdžiui, tada, kai iš anksto sumokėta suma įskaitoma į atskirą investicinę sąskaitą, kuri skirta investuotojui apsaugoti ir naudojama tik jam skirtoms išmokoms, ir investuotojas sutinka, kad nuomos mokesčio įsipareigojimai būtų vykdomi iš jo investicinės sąskaitos lėšų, o ūkio subjektas neturi jokios galimybės sustabdyti mokėjimų investuotojui iš investicinės sąskaitos;
- b) ūkio subjektas prisiėmęs tik nedidelę riziką kompensuoti visą bet kurio iš investuotojo gauto mokesčio sumą ir, galbūt, sumokėti tam tikrą papildomą sumą arba, negavęs mokesčio, tik nedidelę riziką sumokėti kitų įsipareigojimų (pvz., garantijos) sumą. Tik nedidelė mokėjimo rizika yra tuo atveju, kai, pavyzdžiui, pagal sutarties sąlygas reikalaujama iš anksto sumokėtą sumą investuoti į su rizika nesusijusį turtą, iš kurio tikimasi gauti pakankamus pinigų srautus nuomos mokesčio įsipareigojimams įvykdyti; ir
- c) išskyrus pradinį pinigų srautą sutarties pradžioje, vieninteliai pinigų srautai, kurių tikimasi iš sutarties, yra nuomos mokesčiai, mokami tik iš lėšų, esančių atskiroje investicinėje sąskaitoje, suformuotoje iš pradinių pinigų srautų.
- 7 Kitos sutartinės prievolės, įskaitant bet kokią pirmalaikio sutarties nutraukimo atveju suteikiamas garantijas ir priimamas prievolės, turėtų būti apskaitomos pagal 37-ąją TAS, 39-ąją TAS ar 4-ąją TFAS, atsižvelgiant į sutarties sąlygas.
- 8 Nustatant, kada mokestį reikėtų pripažinti pajamomis, kurias gali gauti ūkio subjektas, kiekvienos sutarties faktams ir sąlygoms reikėtų taikyti 18-ojo TAS 20 straipsnyje 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 sutarties pradžioje, negali būti pripažįstamas pajamomis, yra šie:
- a) gautas mokestis gali būti uždirbtas tik įsipareigojus vykdyti ar nevykdyti tam tikrą svarbią veiklą ir dėl to juridškai privalomos sutarties įvykdymas yra svarbiausias sutartyje numatytas veiksmas;
- b) pagrindinio turto naudojimui taikomi apribojimai, sumažinantys ar gerokai pakeičiantys ūkio subjekto turto naudojimo galimybes (pvz., sunaudoti, parduoti ar naudoti kaip įkaitą);
- c) didelė galimybė grąžinti bet kurią mokesčio sumą ir galbūt sumokėti tam tikrą papildomą sumą. Taip atsitinka tada, kai, pavyzdžiui:
- i) pagrindinis turtas nėra ūkio subjekto veiklai reikalingas specialus turtas ir dėl to yra tikimybė, kad ūkio subjektas gali įvykdyti sandorį iš anksto sumokėdamas jo sumą; arba
- ii) pagal sutarties sąlygas ūkio subjektas privalo arba turi tam tikrą teisę arba visas teises savo nuožiūra iš anksto sumokėtą sumą investuoti į turtą, susijusį su didesne nei nereikšminga rizika (pvz., valiutos, palūkanų normų arba kredito rizika). Tokiomis aplinkybėmis rizika, kad investicijos vertė yra nepakankama nuomos mokesčio įsipareigojimams įvykdyti, yra didelė ir dėl to tikėtina, kad ūkio subjektui gali tekti sumokėti tam tikrą sumą.
- 9 Mokestis turėtų būti nurodomas pelno (nuostolių) ataskaitoje, atsižvelgiant į jo esmę ir pobūdį.

ATSKLEIDIMAS

- 10 Nustatant, kuriuos duomenis reikia nurodyti, norint suprasti sutartį ir taikomą apskaitos tvarką, reikia atsižvelgti į visus sutarties, kuri iš esmės nėra susijusi su 17-ajame TAS aprašyta nuoma, požymius. Kiekvieną laikotarpį, kai yra sudaroma sutartis, ūkio subjektas turėtų pateikti šią informaciją:
- a) sutarties apibūdinimą, įskaitant:
 - i) pagrindinį turtą ir visus jo naudojimo apribojimus;
 - ii) sutarties terminą ir svarbias sąlygas;
 - iii) susijusius sandorius, įskaitant visus pasirinkimo sandorius; ir
 - b) kiekvieno gauto mokesčio apskaitos tvarką, laikotarpio pajamų sumą ir pelno (nuostolių) ataskaitos eilutę, į kurią minėta suma įrašyta.
- 11 Šio aiškinimo 10 straipsnyje kiekvienos sutarties nurodytą informaciją reikėtų pateikti atskirai arba kiekvienos klasės sutartis bendrai. Klasė – grupė, apjungianti panašaus pobūdžio pagrindinio turto sutartis (pvz., elektrinių).

BENDROS NUOMONĖS DATA

2000 m. vasario mėn.

ĮSIGALIOJIMO DATA

Šis aiškinimas įsigalioja nuo 2001 m. gruodžio 31 d. Apskaitos politikos pakeitimai turi būti registruojami remiantis 8-uoju TAS.

NAK 29-ASIS AIŠKINIMAS

„Atskleidimas. Koncesijos sutartys dėl paslaugų“

NUORODOS

- 1-asis TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“ (peržiūrėtas 2003 m.)
- 16-asis TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“ (peržiūrėtas 2003 m.)
- 17-asis TAS „Nuoma“ (peržiūrėtas 2003 m.)
- 37-asis TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji išpareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“
- 38-asis TAS „Nematerialusis turtas“ (peržiūrėtas 2004 m.)

SVARSTOMI KLAUSIMAI

- 1 Įmonė (teikėja) gali susitarti su kita įmone (vykdytoja) teikti paslaugas, susijusias su gyventojų pagrindinių ekonominių ir socialinių poreikių tenkinimu. Koncesijos teikėja gali būti valstybinė arba privataus sektoriaus įmonė, įskaitant vyriausybės instituciją. Tokių koncesijos sutarčių dėl paslaugų pavyzdžiai gali būti susitarimai dėl vandens valymo ir tiekimo, greitkelių, automobilių stovėjimo aikštelių, tunelių, tiltų, oro uostų ir telekomunikacijų tinklų. Paslaugų koncesijos sutartims nepriskiriami susitarimai dėl užsakomųjų paslaugų, kuriomis naudojasi įmonė savo vidaus reikmėms (pvz., kavinė darbuotojams, pastato priežiūra, apskaitos ir informacinių technologijų sritys).
- 2 Paslaugų koncesijos sutartis paprastai reiškia, kad koncesijos teikėjas koncesijos vykdytojui per paslaugos teikimo laikotarpį suteikia:
 - a) teisę teikti paslaugas, sudarančias galimybę patenkinti ekonominius ir socialinius gyventojų poreikius;
 - b) kai kuriais atvejais – teisę naudoti nurodytą materialųjį, nematerialųjį ar finansinį turtą,už kurią koncesijos vykdytojas:
 - c) išpareigoja suteikti paslaugas pagal tam tikras nuostatas ir sąlygas per suteiktų teisių galiojimo laikotarpį;
 - d) prirėkęs išpareigoja suteiktų teisių galiojimo laikotarpio pabaigoje grąžinti visas teises, įgytas minėto laikotarpio pradžioje ir (ar) per minėtą laikotarpį.
- 3 Visoms paslaugų koncesijos sutartims būdinga tai, kad koncesijos vykdytojas įgyja teisę ir prisiima išpareigojimą teikti viešąsias paslaugas.
- 4 Reikia atsakyti į klausimą, kokią informaciją savo finansinėse ataskaitose turėtų pateikti koncesijos vykdytojas ir koncesijos teikėjas.
- 5 Tam tikri paslaugų koncesijos sutarčių aspektai ir informacija, kurią reikia nurodyti, jau numatyti galiojančiuose tarptautiniuose finansinės atskaitomybės standartuose (pvz., 16-asis TAS taikomas nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų įsigijimui, 17-asis TAS – turto nuomai, o 38-asis TAS – nematerialiojo turto įsigijimui). Tačiau paslaugų koncesijos sutartis gali būti susijusi su tarptautiniuose finansinės atskaitomybės standartuose nenumatytais vykdytinomis sutartimis, išskyrus nuostolingas sutartis, kurioms taikomas 37-asis TAS. Taigi šiame aiškinime nurodoma papildoma informacija, kurią reikia pateikti apie koncesijos sutartis dėl paslaugų.

BENDRA NUOMONĖ

- 6 Nustatant, kokią informaciją reikia pateikti aiškinamajame rašte, reikia išnagrinėti visus paslaugų koncesijos sutarties požymius. Koncesijos vykdytojas ir teikėjas kiekvieno laikotarpio finansinėje atskaitomybėje turėtų pateikti šią informaciją:
 - a) sutarties apibūdinimą;
 - b) svarbias sutarties sąlygas, nuo kurių gali priklausyti būsimųjų pinigų srautų dydis, jų gavimo laikas ir tikimybė (pvz., teisės suteikimo laikotarpis, pakartotinio kainų nustatymo datos, naujų kainų nustatymo ar naujų derybų pagrindas);

- c) pobūdį ir apimtį (pvz., prireikus kiekį, laikotarpį ar sumą), susijusius su:
 - i) nurodyto turto naudojimo teisėmis;
 - ii) įsipareigojimais teikti paslaugas ar teisėmis naudotis tokiomis paslaugomis;
 - iii) įsipareigojimais įsigyti ar statyti nekilnojamąjį turtą, įrangą ir įrengimus;
 - iv) įsipareigojimais teisių suteikimo laikotarpio pabaigoje perduoti ar priimti nurodytą turtą;
 - v) atnaujinimo ar nutraukimo galimybėmis; ir
 - vi) kitomis teisėmis ir įsipareigojimais (pvz., susijusiais su kapitaliniu remontu); ir
 - d) per ataskaitinį laikotarpį padarytus sutarties pakeitimus.
- 7 Informaciją, kurią reikalaujama nurodyti pagal šio aiškinimo 6 straipsnį, reikėtų pateikti apie kiekvieną paslaugų koncesijos sutartį atskirai ar apibendrintai apie kiekvieną sutarčių klasę. Klasė – grupė, apjungianti panašaus pobūdžio paslaugų sutartis (pvz., mokesčių surinkimo, telekomunikacijų ir vandens valymo).

BENDROS NUOMONĖS DATA

2001 m. gegužės mėn.

ĮSIGALIOJIMO DATA

Šis aiškinimas įsigalioja 2001 m. gruodžio 31 d.

NAK 31-ASIS AIŠKINIMAS

„Natūrinių mainų sandorių, susijusių su reklamos paslaugomis, pajamos“

NUORODOS

- 8-asis TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“
- 18-asis TAS „Pajamos“

SVARSTOMI KLAUSIMAI

- 1 Ūkio subjektas (pardavėjas) gali sudaryti natūrinių mainų sandorį dėl reklamos paslaugų teikimo mainais į jo kliento teikiamas reklamos paslaugas. Reklamos skelbimai gali būti pateikiami internete ar reklamai skirtose vietose, skelbiami per televiziją ar radiją, spausdinami žurnaluose ar kitose informacijos platinimo priemonėse.
- 2 Kai kuriais atvejais ūkio subjektai nemoka vieni kitiems grynųjų pinigų ar kitokio atlygio, o kartais jie sumoka vienodas ar beveik vienodas sumas grynaisiais pinigais ar kitoki atlygi.
- 3 Pardavėjas, kuris reklamos paslaugas teikia vykdydamas savo įprastinę veiklą, pajamas iš natūrinių mainų sandorio, susijusio su reklama, pripažįsta pagal 18-ojo TAS nuostatas, kai keičiamasi nevienodomis paslaugomis (18-ojo TAS 12 straipsnis), kai pajamų sumą galima patikimai apskaičiuoti (18-ojo TAS 20 straipsnio a punktas) ir kai paslaugos atitinka kitus tam tikrus kriterijus. Šis aiškinimas taikomas tik tais atvejais, kai paslaugos, kuriomis keičiamasi, yra skirtingos. Keitimasis panašiomis reklamos paslaugomis pagal 18-ąjį TAS nepriskiriamas sandoriui, iš kurio gaunamos pajamos.
- 4 Reikia atsakyti į klausimą, kokiomis aplinkybėmis pardavėjas gali patikimai įvertinti reklamos paslaugų, gautų ar suteiktų vykdant natūrinių mainų sandorį, pajamas tikrąja verte.

BENDRA NUOMONĖ

- 5 Natūrinių mainų sandorio, susijusio su reklamos paslaugų teikimu, pajamų negalima patikimai įvertinti gautų reklamos paslaugų tikrąja verte. Tačiau pardavėjas gali patikimai įvertinti reklamos paslaugų, kurias jis suteikia vykdydamas natūrinių mainų sandorį, pajamas tikrąja verte, atsižvelgdamas tik į tokius nenatūrinių mainų sandorius:
 - a) kuriuos vykdant teikiamos reklamos paslaugos yra panašios į pagal natūrinių mainų sandorį teikiamas reklamos paslaugas;
 - b) kurie vykdomi dažnai;
 - c) kurie sudaro didelę visų sandorių dalį ir didelę dalį visos sumos, kai juos vykdant teikiamos reklamos paslaugos yra panašios į reklamos paslaugas, teikiamas vykdant natūrinių mainų sandorį;
 - d) už kuriuos atsiskaitoma grynaisiais pinigais ir (ar) mokamas kitos formos atlygis (pvz., apyvartūs vertybiniai popieriai, nepiniginis turtas ir kitos paslaugos), kurio tikrąją vertę galima patikimai nustatyti; ir
 - e) kuriuose dalyvaujanti kita šalis nėra natūrinių mainų sandorio šalis.

BENDROS NUOMONĖS DATA

2001 m. gegužės mėn.

ĮSIGALIOJIMO DATA

Šis aiškinimas įsigalioja 2001 m. gruodžio 31 d. Apskaitos politikos pakeitimai turi būti registruojami remiantis 8-uoju TAS.

NAK 32-ASIS AIŠKINIMAS

„Nematerialusis turtas. Tinklalapio kūrimo išlaidos“

NUORODOS

- 1-asis TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“ (peržiūrėtas 2003 m.)
- 2-asis TAS „Atsargos“ (peržiūrėtas 2003 m.)
- 11-asis TAS „Statybų sutartys“
- 16-asis TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“ (peržiūrėtas 2003 m.)
- 17-asis TAS „Nuoma“ (peržiūrėtas 2003 m.)
- 36-asis TAS „Turto vertės sumažėjimas“ (peržiūrėtas 2004 m.)
- 38-asis TAS „Nematerialusis turtas“ (peržiūrėtas 2004 m.)
- 3-iasis TFAS „Verslo jungimai“

SVARSTOMI KLAUSIMAI

- 1 Ūkio subjektas gali patirti papildomų išlaidų, susijusių su savo tinklalapio plėtra ir vidiniu ar išoriniu jo naudojimu. Išoriniam prisijungimui skirtas tinklalapis gali būti naudojamas įvairiems tikslams, tokiems kaip propaguoti ir reklamuoti ūkio subjekto produkciją ir paslaugas, teikti elektronines paslaugas, realizuoti produktus ir paslaugas. Vidiniam prisijungimui skirtas tinklalapis gali būti naudojamas įvairiems tikslams, tokiems kaip informacijos apie ūkio subjekto veiklos strategiją ir klientus saugojimui bei svarbios informacijos paieškai.
- 2 Tinklalapio kūrimo etapus galima apibūdinti taip:
 - a) planavimas – galimybių tyrimas, tikslų, technologinių charakteristikų, prioritetų nustatymas, alternatyvių galimybių įvertinimas;
 - b) taikomųjų programų ir infrastruktūros plėtra – serverio aptarnaujamos tinklo srities pavadinimo gavimas, aparatinės ir programinės įrangos pirkimas ir kūrimas, sukurtų taikomųjų programų instaliavimas ir testavimas nepalankiausiomis sąlygomis;
 - c) grafinis dizainas – tinklalapių išorinis dizainas;
 - d) turinio kūrimas – teksto ar grafinės informacijos kūrimas, pirkimas, ruošimas ir patalpinimas tinklalapyje prieš baigiant jį kurti. Informacija gali būti saugoma į tinklalapį integruotose (arba per jį prieinamose) atskirose duomenų bazėse ar užkoduojama tiesiogiai tinklalapyje.
- 3 Sukūrus tinklalapį prasideda jo naudojimo etapas. Šiame etape ūkio subjektas vykdo techninę taikomųjų programų, infrastruktūros, grafinio dizaino ir tinklalapio turinio priežiūrą ir juos atnaujiną.
- 4 Pagrindinės problemos, susijusios su ūkio subjekto tinklalapio, skirto vidaus ar išorės prisijungimui, kūrimo ir naudojimo vidaus išlaidų apskaita, yra šios:
 - a) ar tinklalapis yra ūkio subjekto sukurtas nematerialusis turtas, kuriam taikomi 38-ojo TAS reikalavimai; ir
 - b) kaip į apskaitą įtraukiamos tokios išlaidos.
- 5 Šis aiškinimas netaikomas tinklalapio aparatinės įrangos (pvz., tinklo serverių, instaliavimo ir generavimo serverių ir interneto prijungimo) pirkimo, plėtojimo ir naudojimo išlaidoms. Tokios išlaidos apskaitomos pagal 16-ąjį TAS. Be to, kai ūkio subjektas patiria išlaidų, susijusių su tinklalapį priimančiu interneto paslaugos tiekėju, jos pripažįstamos sąnaudomis pagal 1-ojo TAS 78 straipsnį ir „Pagrindus“, kai tokios paslaugos gaunamos.

- 6 38-asis TAS netaikomas ūkio subjekto nematerialiajam turtui, kurį jis ketina parduoti, vykdydamas įprastą veiklą (žr. 2-ąjį TAS „*Atsargos*“ ir 11-ąjį TAS „*Statybos sutartys*“), ar nuomai, kuriai taikomas 17-asis TAS „*Nuoma*“. Šis aiškinimas taip pat netaikomas tinklalapio (arba tinklalapio programinės įrangos) kūrimo ir naudojimo išlaidoms, kai tokį tinklalapį ketinama parduoti kitam ūkio subjektui. 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.

BENDRA NUOMONĖ

- 7 Ūkio subjekto sukurtas tinklalapis, skirtas vidaus ar išorės prisijungimui, yra ūkio subjekto sukurtas nematerialusis turtas, kuriam taikomi 38-ojo TAS reikalavimai.
- 8 Sukurtas tinklalapis turi būti pripažįstamas nematerialiuoju turtu tada ir tik tada, jeigu ūkio subjektas įvykdo ne tik bendruosius pripažinimo ir pirminio įvertinimo reikalavimus, nurodytus 38-ojo TAS 21 straipsnyje, bet ir nustatytus 38-ojo TAS 57 straipsnyje. Visų pirma, ūkio subjektas turi gebėti pateikti įrodymų, patvirtinančių, kad jo tinklalapis ateityje duos ekonominės naudos pagal 38-ojo TAS 57 straipsnio d punktą, kai, pavyzdžiui, tinklalapis geba duoti pajamų, įskaitant tiesiogines pajamas dėl suteiktos galimybės pateikti užsakymus. Ūkio subjektas negali parodyti, kaip jo sukurtas tinklalapis, kurio vienintelė ar pagrindinė paskirtis – ūkio subjekto produktų, paslaugų propagavimas ir reklama, duos ekonominės naudos ateityje. Dėl to visas išlaidas, susijusias su tokio tinklalapio kūrimu, reikėtų apskaityti kaip sąnaudas tada, kai jos patiriamos.
- 9 Visos išlaidos, susijusios su ūkio subjekto tinklalapio kūrimu ir naudojimu, apskaitoje turi būti parodomos pagal 38-ojo TAS reikalavimus. Reikėtų atsižvelgti į visas veiklos rūšis, dėl kurių patiriamos išlaidos (pvz., darbuotojų mokymą ir tinklalapio techninę priežiūrą), tinklalapio kūrimo ir vėlesnį etapą siekiant nustatyti tinkamą apskaitos būdą (papildomi nurodymai pateikiami šio aiškinimo priede). Pavyzdžiui:
- a) planavimo etapas savo pobūdžiu panašus į tyrimo etapą, kaip nurodoma 38-ojo TAS 54–56 straipsniuose. Šiame etape patirtas išlaidas reikia pripažinti sąnaudomis tada, kai jos patiriamos;
 - b) taikomųjų programų ir infrastruktūros plėtros etapas, grafinio dizaino ir turinio kūrimo etapas, jeigu turinys kuriamas kitiems nei ūkio subjekto produktų ir paslaugų propagavimas ir reklama tikslams, savo pobūdžiu yra panašus į plėtros etapą, apibūdintą 38-ojo TAS 57–64 straipsniuose. Šiuose etapuose patirtos išlaidos turi būti įskaitomos į tinklalapio, kuris pripažįstamas nematerialiuoju turtu pagal šio aiškinimo 8 straipsnį, savikainą, kai šios išlaidos gali būti tiesiogiai priskiriamos ir kai jos yra būtinos tinklalapio kūrimui, gamybai ar paruošimui naudoti vadovybės numatytu būdu. Pavyzdžiui, specialiai tinklalapiui skirtu turinio pirkimo ar kūrimo išlaidos (išskyrus turinį, kuriuo ūkio subjektas reklamuoja ar propaguoja savo produktus ir paslaugas) ar išlaidos, kad tuo turiniu būtų galima naudotis tinklalapyje (pvz., atgaminimo licencijos įsigijimo mokestis), turi būti įskaitomos į plėtros išlaidas, kai ši sąlyga įvykdoma. Tačiau pagal 38-ojo TAS 71 straipsnio reikalavimus nematerialiojo turto išlaidos, kurios iš pradžių arba ankstesnėse finansinėse ataskaitose buvo įtrauktos į sąnaudas, vėliau neturi būti pripažįstamos nematerialiojo turto savikainos dalimi (pvz., visiškai amortizavus autoriaus teisių išlaidas ir po to turinį patalpinus tinklalapyje);
 - c) išlaidos, patirtos turinio plėtros etape, jeigu turinys kuriamas ūkio subjekto paslaugoms ir produktams propaguoti ir reklamuoti (pvz., produktų skaitmeninės nuotraukos), turi būti pripažįstamos sąnaudomis tada, kai jos patiriamos, kaip nustatyta 38-ojo TAS 69 straipsnio c punkte. Pavyzdžiui, apskaitant išlaidas profesionalioms paslaugoms, susijusioms su ūkio subjekto produktų skaitmeninių nuotraukų gamyba ir jų demonstravimo skatinimu, jos turi būti pripažįstamos sąnaudomis tada, kai suteikiamos minėtos profesionalios paslaugos, o ne tada, kai skaitmeninės nuotraukos patalpinamos tinklalapyje;
 - d) naudojimo etapas prasideda tada, kai tinklalapio kūrimas užbaigtas. Šiame etape patirtas išlaidas reikia pripažinti sąnaudomis tada, kai jos patiriamos, išskyrus tą atvejį, jei jos atitinka 38-ojo TAS 18 straipsnyje nustatytus pripažinimo kriterijus.
- 10 Tinklalapis, pagal šio aiškinimo 8 straipsnį pripažįstamas nematerialiuoju turtu, turi būti po pirminio pripažinimo vertinamas pagal 38-ojo TAS 72–87 straipsnių reikalavimus. Tinklalapio naudingo tarnavimo laiko geriausias įvertinimas turi būti trumpas.

BENDROS NUOMONĖS DATA

2001 m. gegužės mėn.

ĮSIGALIOJIMO DATA

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