

II

(Ne teisėkūros procedūra priimami aktai)

REGLAMENTAI

KOMISIJOS REGLAMENTAS (ES) 2023/1803

2023 m. rugpjūčio 13 d.

kuriuo pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1606/2002 priimami tam tikri tarptautiniai apskaitos standartai

(Tekstas svarbus EEE)

EUROPOS KOMISIJA,

atsižvelgdama į Sutartį dėl Europos Sąjungos veikimo,

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) Reglamento (EB) Nr. 1606/2002 4 straipsnyje reikalaujama, kad bendrovės, kurių akcijomis prekiaujama viešai ir kurių veiklą reglamentuoja valstybės narės teisė, kiekvienų finansinių metų, prasidedančių 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau, konsoliduotąsias finansines ataskaitas rengtų laikydamosi to reglamento 2 straipsnyje apibrėžtų tarptautinių apskaitos standartų, kurie turi būti priimti Komisijos reglamentu;
- (2) Komisijos reglamentu (EB) Nr. 1126/2008 ⁽²⁾ buvo priimti tarptautiniai apskaitos standartai ir susiję aiškinimai, Tarptautinių apskaitos standartų valdybos (TASV) paskelbti arba priimti iki 2008 m. spalio 15 d. Tas reglamentas buvo iš dalies keičiamas siekiant įtraukti standartus ir susijusius aiškinimus, kuriuos TASV paskelbė arba priėmė ir kuriuos Komisija priėmė iki 2022 m. rugsėjo 8 d. pagal Reglamentą (EB) Nr. 1606/2002;
- (3) 2017 m. gegužės 18 d. TASV paskelbė 17-ąjį tarptautinį finansinės atskaitomybės standartą (TFAS) „Draudimo sutartys“ (toliau – 17-asis TFAS), o 2020 m. birželio 25 d. – to 17-ojo TFAS pataisas;
- (4) 17-ajame TFAS nustatytas išsamus draudimo sutarčių apskaitos metodas. 17-ojo TFAS tikslas yra užtikrinti, kad bendrovė savo finansinėse ataskaitose pateiktų svarbią informaciją, kuri teisingai parodytų draudimo sutartis. Ta informacija suteikia finansinių ataskaitų vartotojams tvirtą pagrindą įvertinti, kokią poveikį draudimo sutartys turi bendrovės finansinei būklei, finansiniams veiklos rezultatams ir pinigų srautams;

⁽¹⁾ OL L 243, 2002 9 11, p. 1.

⁽²⁾ 2008 m. lapkričio 3 d. Komisijos reglamentas (EB) Nr. 1126/2008, priimančias tam tikrus tarptautinius apskaitos standartus pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1606/2002 (OL L 320, 2008 11 29, p. 1).

- (5) 17-asis TFAS taikomas draudimo sutartims, perdraudimo sutartims, taip pat investicinėms sutartims su diskrecinio dalyvavimo elementais. Sąjungoje yra daug įvairių gyvybės draudimo ir kaupiamojo gyvybės draudimo sutarčių, kurių bendra apytikslė geriausio išipareigojimų įverčio suma sudaro 5,9 trln. EUR (neįskaitant su investiciniais vienetais susietų sutarčių). Keliose valstybėse narėse kai kurios iš tų sutarčių turi tiesioginio dalyvavimo ir diskrecinių elementų, kurie leidžia skirtingų kartų draudėjams pasidalyti riziką;
- (6) kai kuriose valstybėse narėse gyvybės draudimo sutartys taip pat valdomos iš kartos į kartą, siekiant sumažinti palūkanų normos ir ilgaamžiškumo riziką, ir turi specialią turto, kuriuo grindžiamas draudimo išipareigojimas, grupę, tačiau tos sutartys neturi tiesioginio dalyvavimo elementų, kaip apibrėžta 17-ajame TFAS. Kai kurioms iš tų sutarčių, atitinkančių Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos 2009/138/EB ⁽³⁾ reikalavimus, gavus draudimo priežiūros institucijų pritarimą, gali būti taikoma suderinimo korekcija jų „Mokumo II“ koeficientui apskaičiuoti;
- (7) Europos finansinės atskaitomybės patariamiosios grupės (EFRAG) nuomonėje dėl tvirtinimo padaryta išvada, kad 17-asis TFAS atitinka Reglamento (EB) Nr. 1606/2002 3 straipsnio 2 dalyje išdėstytus priėmimo kriterijus. Tačiau EFRAG nepasiekė bendro sutarimo dėl to, ar bendrų kelių skirtingų kartų sudarytų sutarčių ir sutarčių su suderintais pinigų srautais grupavimas į metines kohortas atitinka techninius patvirtinimo kriterijus ir ar jis prisidėtų prie Europos visuomenės gerovės. Tai atitinka suinteresuotųjų subjektų pareikštas nuomones dėl EFRAG nuomonės dėl tvirtinimo ir Apskaitos reguliavimo komitete dalyvaujančių valstybių narių ekspertų nuomones;
- (8) Sąjungos bendrovės turėtų galėti taikyti TASV paskelbtą 17-ąjį TFAS, kad palengvintų įtraukimą į biržos sąrašus trečiojoje valstybėje arba patenkintų pasaulinių investuotojų lūkesčius;
- (9) tačiau metinių kohortų kaip draudimo ir investicinių sutarčių grupių apskaitos vieneto reikalavimas ne visada atspindi verslo modelį, taip pat teises ir sutartines 5 ir 6 konstatuojamosiose dalyse nurodytų bendrų kelių skirtingų kartų sudarytų sutarčių ir sutarčių su suderintais pinigų srautais ypatybes. Tos sutartys sudaro daugiau kaip 70 % visų gyvybės draudimo išipareigojimų Sąjungoje. Metinių kohortų reikalavimo taikymo tokioms sutartims sąnaudų ir naudos santykis ne visada yra palankus;
- (10) atsižvelgiant į tai, kad TFAS taikomi pasaulinėje kapitalo rinkoje, nukrypimai nuo TFAS turėtų būti galimi tik išskirtinėmis aplinkybėmis, o jų taikymo sritis turėtų būti siaura;
- (11) todėl, nepaisant šio reglamento priedo 17-ojo TFAS A priedėlyje pateiktos draudimo sutarčių grupės apibrėžties, Sąjungos bendrovėms turėtų būti suteikta galimybė 17-ajame TFAS nustatyto metinių kohortų reikalavimo netaikyti bendroms kelių skirtingų kartų sudarytoms sutartims ir sutartims su suderintais pinigų srautais;
- (12) investuotojai turėtų galėti suprasti, ar bendrovė sutarčių grupėms taikė metinių kohortų reikalavimo išimtį. Todėl pagal 1-ąjį tarptautinį apskaitos standartą „Finansinių ataskaitų pateikimas“ bendrovė savo finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte turėtų kaip svarbią apskaitos politikos priemonę atskleisti šios išimties taikymą ir pateikti kitą aiškinamąją informaciją, pvz., apie tai, kuriems portfeliams ji taikė išimtį. Tai neturėtų reikšti, kad turi būti atliktas kiekybinis neprivalomo metinių kohortų reikalavimo netaikymo poveikio vertinimas;
- (13) Komisija iki 2027 m. gruodžio 31 d. turėtų peržiūrėti metinių kohortų reikalavimo taikymo bendroms kelių skirtingų kartų sudarytoms sutartims ir sutartims su suderintais pinigų srautais išimtį, atsižvelgdama į TASV atliktą 17-ojo TFAS peržiūrą po įgyvendinimo;
- (14) autorių teisės, duomenų bazės gamintojo teisės ir visos kitos intelektinės nuosavybės teisės į TFAS ir susijusius Tarptautinio finansinės atskaitomybės aiškinimo komiteto aiškinimus priklauso TFAS fondui. Todėl į šio reglamento priedą turėtų būti įtrauktas pranešimas apie autorių teisių apsaugą;

⁽³⁾ 2009 m. lapkričio 25 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2009/138/EB dėl draudimo ir perdraudimo veiklos pradėjimo ir jos vykdymo (Mokumas II) (OL L 335, 2009 12 17, p. 1).

(15) Reglamentas (EB) Nr. 1126/2008 buvo daug kartų iš dalies pakeistas. Siekiant supaprastinti Sąjungos teisės aktus dėl tarptautinių apskaitos standartų, aiškumo ir skaidrumo sumetimais tą reglamentą reikėtų pakeisti. Todėl Reglamentas (EB) Nr. 1126/2008 turėtų būti panaikintas;

(16) šiame reglamente nustatytos priemonės atitinka Apskaitos reguliavimo komiteto nuomonę,

PRIĖMĖ ŠĮ REGLAMENTĄ:

1 straipsnis

Šio reglamento priede pateikiami tarptautiniai apskaitos standartai yra patvirtinti.

2 straipsnis

Bendrovė gali pasirinkti šio reglamento priede pateikto 17-ojo tarptautinio finansinės atskaitomybės standarto „Draudimo sutartys“ (toliau – 17-asis TFAS) 22 straipsnyje nustatyto reikalavimo netaikyti:

- (a) draudimo sutarčių su tiesioginio dalyvavimo elementais ir investicinių sutarčių su diskrecinio dalyvavimo elementais, kaip apibrėžta šio reglamento priede pateikto 17-ojo TFAS A priedėlyje, ir sutarčių, kurių pinigų srautai daro poveikį kitų sutarčių draudėjams mokamiems pinigų srautams arba kurių pinigų srautams daro poveikį kitų sutarčių draudėjams mokami pinigų srautai, kaip nustatyta šio reglamento priede pateikto 17-ojo TFAS B priedėlio B67 ir B68 straipsniuose, grupėms;
- (b) draudimo sutarčių, kurios valdomos skirtingų kartų draudėjų ir atitinka Direktyvos 2009/138/EB 77b straipsnyje nustatytas sąlygas ir kurioms priežiūros institucijos leido taikyti suderinimo korekciją, grupėms.

Kai bendrovė netaiko šio reglamento priede pateikto 17-ojo TFAS 22 straipsnyje nustatyto reikalavimo pagal a arba b punktą, pagal 1-ąją tarptautinį apskaitos standartą „Finansinių ataskaitų pateikimas“ aiškinamajame rašte ji turi tai atskleisti kaip svarbią apskaitos politikos priemonę ir pateikti kitą aiškinamąją informaciją, pvz., apie tai, kuriems portfeliams bendrovė taikė šią išimtį.

3 straipsnis

Komisija iki 2027 m. gruodžio 31 d. peržiūrės 2 straipsnyje nustatytą galimybę ir prireikus pasiūlys ją iš dalies pakeisti arba panaikinti.

4 straipsnis

Reglamentas (EB) Nr. 1126/2008 panaikinamas.

Nuorodos į panaikintą reglamentą laikomos nuorodomis į šį reglamentą.

5 straipsnis

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

Šis reglamentas privalomas visas ir tiesiogiai taikomas visose valstybėse narėse.

Priimta Briuselyje 2023 m. rugpjūčio 13 d.

Komisijos vardu

Pirmininkė

Ursula VON DER LEYEN

PRIEDAS

TARPTAUTINIAI APSKAITOS STANDARTAI

1-asis TAS	Finansinių ataskaitų pateikimas
2-asis TAS	Atsargos
7-asis TAS	Pinigų srautų ataskaita
8-asis TAS	Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos
10-asis TAS	Įvykiai po ataskaitinio laikotarpio
12-asis TAS	Pelno mokesčiai
16-asis TAS	Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai
19-asis TAS	Išmokos darbuotojams
20-asis TAS	Valstybės dotacijų apskaita ir informacijos apie valstybės paramą atskleidimas
21-asis TAS	Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka
23-iasis TAS	Skolinimosi išlaidos
24-asis TAS	Susijusių šalių atskleidimas
26-asis TAS	Pensijų išmokų planų apskaita ir atskaitomybė
27-asis TAS	Atskiros finansinės ataskaitos
28-asis TAS	Investicijos į asocijuotąsias įmones ir bendrąsias įmones
29-asis TAS	Finansinė atskaitomybė hiperinfliacijos sąlygomis
32-asis TAS	Finansinės priemonės. Pateikimas
33-iasis TAS	Pelnas, tenkantis vienai akcijai
34-asis TAS	Tarpinė finansinė atskaitomybė
36-asis TAS	Turto vertės sumažėjimas
37-asis TAS	Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas
38-asis TAS	Nematerialusis turtas
39-asis TAS	Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas

40-asis TAS	Investicinis turtas
41-asis TAS	Žemės ūkis
1-asis TFAS	Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų taikymas pirmą kartą
2-asis TFAS	Akcijų verte pagrįstas mokėjimas
3-iasis TFAS	Verslo jungimai
5-asis TFAS	Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla
6-asis TFAS	Mineralinių išteklių žvalgyba ir vertinimas
7-asis TFAS	Finansinės priemonės. Atskleidimas
8-asis TFAS	Veiklos segmentai
9-asis TFAS	Finansinės priemonės
10-asis TFAS	Konsoliduotosios finansinės ataskaitos
11-asis TFAS	Jungtinė veikla
12-asis TFAS	Informacijos apie dalis kituose subjektuose atskleidimas
13-asis TFAS	Tikrosios vertės nustatymas
15-asis TFAS	Pajamos pagal sutartis su klientais
16-asis TFAS	Nuoma
17-asis TFAS	Draudimo sutartys
TFAAK 1-asis	AIŠKINIMAS Esamų veiklos nutraukimo, atnaujinimo ir panašių įsipareigojimų pokyčiai
TFAAK 2-asis	AIŠKINIMAS Dalininkų turimos kooperatinių subjektų akcijos ir panašios priemonės
TFAAK 5-asis	AIŠKINIMAS Teisė į fondo, sudaryto veiklos nutraukimui, atnaujinimui ir aplinkos sutvarkymui, dalį
TFAAK 6-asis	AIŠKINIMAS Su veikla specialioje rinkoje susiję įsipareigojimai. Elektros ir elektroninės įrangos atliekos
TFAAK 7-asis	AIŠKINIMAS Taisymo metodo taikymas pagal 29-ąją TAS „Finansinė atskaitomybė hiperinfliacijos sąlygomis“
TFAAK 10-asis	AIŠKINIMAS Tarpinė finansinė atskaitomybė ir vertės sumažėjimas

TFAAK 12-asis	AIŠKINIMAS Paslaugų koncesijos susitarimai
TFAAK 14-asis	AIŠKINIMAS 19-asis TAS. Apibrėžtų išmokų turto apribojimas, minimalaus finansavimo reikalavimai ir jų sąveika
TFAAK 16-asis	AIŠKINIMAS Gryniosios investicijos į užsienyje veikiantį subjektą apsidraudimo sandoriai
TFAAK 17-asis	AIŠKINIMAS Nepiniginio turto paskirstymas savininkams
TFAAK 19-asis	AIŠKINIMAS Finansinių įsipareigojimų panaikinimas nuosavybės priemonėmis
TFAAK 20-asis	AIŠKINIMAS Atvirosios kasybos gamybos etapo nuodangos darbų sąnaudos
TFAAK 21-asis	AIŠKINIMAS Mokesčiai
TFAAK 22-asis	AIŠKINIMAS Sandoriai užsienio valiuta ir išankstinis atlygis
TFAAK 23-iasis	AIŠKINIMAS Neaiškumas dėl pelno apmokestinimo tvarkos
NAK 7-asis	AIŠKINIMAS Euro įvedimas
NAK 10-asis	AIŠKINIMAS Valstybės parama, neturinti jokio tiesioginio ryšio su pagrindine subjekto veikla
NAK 25-asis	AIŠKINIMAS Pelno mokesčiai. Subjekto arba jo akcininkų apmokestinimo statuso pasikeitimai
NAK 29-asis	AIŠKINIMAS Paslaugų koncesijos susitarimai. Atskleidimas
NAK 32-asis	AIŠKINIMAS Nematerialusis turtas. Tinklalapio kūrimo išlaidos

Leidžiama atgaminti Europos ekonominėje erdvėje. Už Europos ekonominės erdvės ribų visos teisės, išskyrus teisę atgaminti asmeniniais ar kitokio tinkamo naudojimo tikslais, saugomos. Daugiau informacijos galima rasti TASV svetainėje www.iasb.org.

1-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS***Finansinių ataskaitų pateikimas***

TIKSLAS

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

TAIKYMO SRITIS

2. **Subjektas šį standartą turi taikyti rengdamas ir pateikdamas bendrosios paskirties finansines ataskaitas, atitinkančias tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus (TFAS).**
3. Kituose TFAS nurodomi tam tikrų sandorių ir kitų įvykių pripažinimo, vertinimo ir atskleidimo reikalavimai.
4. Šis standartas netaikomas sutrumpintų tarpinių finansinių ataskaitų, rengiamų pagal 34-ąją TAS „Tarpinė finansinė atskaitomybė“, struktūrai ir turiniui. Tačiau 15–35 straipsniai šioms ataskaitoms yra taikomi. Šis standartas vienodai taikomas visiems subjektams, taip pat tiems, kurie teikia konsoliduotąsias finansines ataskaitas pagal 10-ąją TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“, ir tiems, kurie teikia atskiras finansines ataskaitas pagal 27-ąją TAS „Atskiros finansinės ataskaitos“.
5. Šiame standarte vartojama terminologija tinka pelno siekiančioms įmonėms, tarp jų ir viešojo sektoriaus verslo įmonėms. Pelno nesiekiančioms privačiojo ar viešojo sektoriaus įmonėms, norinčioms taikyti šį standartą, gali tekti pakoreguoti aprašymus, naudojamus tam tikroms finansinių ataskaitų straipsnių eilutėms ir pačioms finansinėms ataskaitoms.
6. Taip pat ir tiems subjektams, kurie neturi nuosavybės, kaip apibūdinta 32-ajame TAS „Finansinės priemonės. Pateikimas“ (pvz., kai kuriems investiciniams fondams), ir tiems, kurių akcinis kapitalas nėra nuosavybė (pvz., kai kuriems kooperatiniams subjektams), gali tekti pritaikyti narių arba dalininkų dalių pateikimą finansinėse ataskaitose.

APIBRĖŽTYS

7. **Šiame standarte vartojamų terminų apibrėžtys:**

Apskaitos politika apibrėžta 8-ojo TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“ 5 straipsnyje, ir šiame standarte terminas vartojamas ta pačia reikšme.

Bendrosios paskirties finansinės ataskaitos (toliau – finansinės ataskaitos) – ataskaitos, skirtos patenkinti poreikiams tų vartotojų, kurie dėl savo padėties negali pareikalausiti iš subjekto parengti konkrečioms jų informacijos poreikiams pritaikytų ataskaitų.

Neįmanoma – reikalavimo taikyti neįmanoma, kai subjektas negali jo taikyti net dėdamas visas įmanomas pastangas.

Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai (TFAS) – Tarptautinių apskaitos standartų valdybos (TASV) paskelbti standartai ir jų aiškinimai. Juos sudaro:

a) tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai;

b) tarptautiniai apskaitos standartai;

c) Tarptautinio finansinės atskaitomybės aiškinimo komiteto (TFAAK) aiškinimai ir**d) Nuolatinio aiškinimo komiteto (NAK) aiškinimai ⁽¹⁾.****Reikšminga informacija –**

informacija, kurios nepateikimas arba klaidingas ar neaiškus pateikimas, pagrįstai tikėtina, gali paveikti pagrindinių bendrosios paskirties finansinių ataskaitų vartotojų sprendimus, priimamus remiantis tomis finansinėmis ataskaitomis, kuriose pateikiama finansinė informacija apie konkretų ataskaitas teikiantį subjektą.

Reikšmingumas priklauso nuo informacijos pobūdžio arba apimtys, arba šių abiejų dalykų. Subjektas įvertina, ar informacija atskirai arba kartu su kita informacija yra reikšminga, atsižvelgdamas į visas savo finansines ataskaitas.

Informacija pateikiama neaiškiai, jeigu ji pateikiama tokiu būdu, kuris turėtų panašų poveikį pagrindiniams finansinių ataskaitų vartotojams kaip tos informacijos nepateikimas ar klaidingas pateikimas. Toliau pateikiama aplinkybių, dėl kurių reikšminga informacija gali būti pateikta neaiškiai, pavyzdžių:

- a) informacija apie reikšmingą straipsnį, sandorį ar kitą įvykį finansinėse ataskaitose yra atskleista, tačiau suformuluota neapibrėžtai ar neaiškiai;
- b) informacija apie reikšmingą straipsnį, sandorį ar kitą įvykį yra išbarstyta po visas finansines ataskaitas;
- c) nepanašūs straipsniai, sandoriai ar kiti įvykiai yra netinkamai agreguoti;
- d) panašūs straipsniai, sandoriai ar kiti įvykiai yra netinkamai išskaidyti ir
- e) finansinių ataskaitų suprantamumas sumažėja dėl to, kad nereikšminga informacija užgožia reikšmingą informaciją tokiu mastu, kad pagrindinis vartotojas negali nustatyti, kuri informacija yra reikšminga.

Vertindamas, ar pagrįstai tikėtina, kad informacija gali paveikti sprendimus, kuriuos priima konkretaus ataskaitas teikiančio subjekto bendrosios paskirties finansinių ataskaitų pagrindiniai vartotojai, subjektas turi atsižvelgti į tų vartotojų ypatybes ir į savo paties aplinkybes.

Daug esamų ir potencialių investuotojų, skolintojų ir kitų kreditorių negali reikalauti, kad ataskaitas teikiantys subjektai jiems informaciją teiktų tiesiogiai, ir norėdami gauti daugumą jiems reikalingos finansinės informacijos turi kliautis bendrosios paskirties finansinėmis ataskaitomis. Taigi, būtent jie yra pagrindiniai vartotojai ir bendrosios paskirties finansinės ataskaitos yra pirmiausia skirtos jiems. Finansinės ataskaitos yra rengiamos vartotojams, kurie turi pakankamai žinių apie verslą ir ekonominę veiklą ir kruopščiai tikrina bei analizuoja informaciją. Kartais net gerai informuotiems ir kruopštiems vartotojams gali reikėti konsultanto pagalbos, kad suprastų informaciją apie sudėtingus ekonominius reiškinius.

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

Kitos bendrosios pajamos – pajamos ir sąnaudos (įskaitant perklasifikuotas sumas), kurios nėra pripažįstamos pelnu arba nuostoliais, kaip reikalaujama arba leidžiama kituose TFAS.

⁽¹⁾ TFAS apibrėžtis iš dalies pakeista po to, kai 2010 m. peržiūrėtais TFAS fondo įstatais padaryta pavadinimų pakeitimų.

Kitų bendrųjų pajamų komponentai:

- a) perkainojimo rezervo pokyčiai (žr. 16-ąją TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai“ ir 38-ąją TAS „Nematerialusis turtas“);
- b) apibrėžtų išmokų planų pakartotiniai vertinimai (žr. 19-ąją TAS „Išmokos darbuotojams“);
- c) pelnas ir nuostoliai, atsirandantys dėl užsienyje veikiančio subjekto finansinių ataskaitų duomenų perskaičiavimo (žr. 21-ąją TAS „Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka“);
- d) investicijų į nuosavybės priemones, priskirtas prie vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, pagal 9-ojo TFAS „Finansinės priemonės“ 5.7.5 straipsnį, pelnas ir nuostoliai;
- da) finansinio turto, pagal 9-ojo TFAS 4.1.2A straipsnį vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, pelnas ir nuostoliai;
- e) pinigų srautų apsidraudimo sandorio apsidraudimo priemonių pelno ir nuostolių, taip pat apsidraudimo priemonių, kuriomis apdraudžiamos investicijos į nuosavybės priemones, vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, pagal 9-ojo TFAS 5.7.5 straipsnį, pelno ir nuostolių veiksmingoji dalis (žr. 9-ojo TFAS 6 skyrių);
- f) tam tikrų įsipareigojimų, priskirtų prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, tikrosios vertės pasikeitimo suma, sietina su įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimais (žr. 9-ojo TFAS 5.7.7 straipsnį);
- g) pasirinkimo sandorių laiko vertės pasikeitimai, jei atskiriama pasirinkimo sandorio vidinė vertė ir laiko vertė, o apsidraudimo priemone laikomi tik vidinės vertės pasikeitimai (žr. 9-ojo TFAS 6 skyrių);
- h) išankstinių sandorių išankstinių elementų vertės pasikeitimai, jei atskiriami išankstinio sandorio išankstinis elementas ir momentinis elementas, o apsidraudimo priemone laikomi tik momentinio elemento pasikeitimai, ir finansinės priemonės užsienio valiutos bazės skirtumo vertės pasikeitimai, jei šis skirtumas neįtraukiamas, kai ta finansinė priemonė priskiriama prie apsidraudimo priemonių (žr. 9-ojo TFAS 6 skyrių);
- i) draudimo finansinės pajamos ir sąnaudos pagal išleistas sutartis, kurioms taikomas 17-asis TFAS „Draudimo sutartys“ ir kurios nėra įtraukiamos į pelną arba nuostolius, kai bendros draudimo finansinės pajamos arba sąnaudos yra skaidomos taip, kad į pelną ar nuostolius būtų įtraukta suma, nustatyta taikant sistemiško paskirstymo metodą pagal 17-ojo TFAS 88 straipsnio b punktą, arba suma, kuria panaikinami apskaitos neatitikimai su finansinėmis pajamomis arba sąnaudomis, susidaranciomis pagal pagrindinius objektus pagal 17-ojo TFAS 89 straipsnio b punktą, ir
- j) finansinės pajamos ir sąnaudos pagal turimas perdraudimo sutartis, kurios neįtraukiamos į pelną arba nuostolius, kai bendros perdraudimo finansinės pajamos arba sąnaudos yra skaidomos taip, kad į pelną ar nuostolius būtų įtraukta suma, nustatyta taikant sistemiško paskirstymo metodą pagal 17-ojo TFAS 88 straipsnio b punktą.

Savininkai – nuosavybei priskiriamų priemonių turėtojai.

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

Perklasifikuotos sumos – sumos, kurios einamuoju ar ankstesniais laikotarpiais buvo pripažintos kitomis bendrosiomis pajamomis, einamuoju laikotarpiu perklasifikuotos į pelną ar nuostolius.

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

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

8. Nors šiame standarte vartojami terminai „kitos bendrosios pajamos“, „pelnas ar nuostoliai“ ir „visos bendrosios pajamos“, subjektas gali vartoti kitus terminus bendriems elementams apibūdinti, jei jų reikšmė yra aiški. Pavyzdžiui, pelnui ar nuostoliams apibūdinti subjektas gali vartoti terminą „grynosios pajamos“.
- 8A. Šie terminai yra apibrėžti 32-ajame TAS „Finansinės priemonės. Pateikimas“ ir šiame standarte vartojami 32-ajame TAS apibrėžta prasme:
- a) padengiamoji finansinė priemonė, klasifikuojama kaip nuosavybės priemonė (apibrėžta 32-ojo TAS 16A ir 16B straipsniuose);
 - b) priemonė, pagal kurią subjektui tenka prievolė tik likvidavimo metu perleisti kitai šaliai subjekto grynojo turto dalį, proporcingą turimoms akcijoms, ir kuri klasifikuojama kaip nuosavybės priemonė (apibrėžta 32-ojo TAS 16C ir 16D straipsniuose).

FINANSINĖS ATASKAITOS

Finansinių ataskaitų tikslas

9. Finansinės ataskaitos yra subjekto finansinės būklės ir finansinės veiklos struktūrizuotas pateikimas. Finansinių ataskaitų tikslas yra pateikti informaciją apie subjekto finansinę būklę, finansinius rezultatus ir pinigų srautus, kurie daugeliui finansinių ataskaitų vartotojų padeda priimti ekonominius sprendimus. Finansinės ataskaitos taip pat parodo vadovybei patikėtų išteklių tvarkymo rezultatus. Kad būtų pasiektas šis tikslas, finansinėse ataskaitose pateikiama informacija apie subjekto:
- a) turtą;
 - b) įsipareigojimus;
 - c) nuosavybę;
 - d) pajamas ir sąnaudas, įskaitant pelną ir nuostolius;
 - e) savininkų įmokas ir paskirstymą savininkams kaip nuosavybės valdytojams ir
 - f) pinigų srautus.

Šie duomenys kartu su kita aiškinamajame rašte pateikiama informacija padeda finansinių ataskaitų vartotojams numatyti būsimuosius subjekto pinigų srautus ir ypač jų laiką ir tikrumą dėl jų.

Visas finansinių ataskaitų rinkinys

10. Visą finansinių ataskaitų rinkinį sudaro:
- a) laikotarpio pabaigos finansinės būklės ataskaita;
 - b) laikotarpio pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaita;
 - c) laikotarpio nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita;
 - d) laikotarpio pinigų srautų ataskaita;
 - e) aiškinamasis raštas, kurį sudaro reikšminga apskaitos politikos informacija ir kita aiškinamoji informacija;
 - ea) praėjusio laikotarpio lyginamoji informacija, kaip nurodyta 38 ir 38A straipsniuose, ir

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

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

- 10A. Subjektas gali pateikti vieną pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitą, kurioje pelnas arba nuostoliai ir kitos bendrosios pajamos pateikiamos dviejuose skyriuose. Tie skyriai turi būti pateikiami kartu: pelno (nuostolių) skyrius pateikiamas pirmas, o po jo iškart pateikiamas kitų bendrųjų pajamų skyrius. Pelno (nuostolių) skyrių subjektas gali pateikti atskiroje pelno (nuostolių) ataskaitoje. Tokiu atveju atskira pelno (nuostolių) ataskaita turi būti pateikiama iškart prieš ataskaitą, kurioje pateikiamos bendrosios pajamos ir kurios pradžioje pateikiamas pelnas arba nuostoliai.
11. Subjektas turi vienodai aiškiai pateikti visas finansinių ataskaitų rinkinio ataskaitas.
12. [Išbraukta]
13. Daug subjektų be finansinių ataskaitų teikia vadovybės parengtą finansinę apžvalgą, kurioje apibūdinami ir paaiškinami pagrindiniai šio subjekto finansinės veiklos ir finansinės būklės bruožai, taip pat pagrindiniai neapibrėžtumai, su kuriais tenka susidurti. Tokioje ataskaitoje gali būti nurodomi:
- a) pagrindiniai šio subjekto finansinius rezultatus nulemiantys veiksniai ir įtaka, tarp jų – aplinkos, kurioje šis subjektas veikia, pokyčiai, subjekto atsakas į tuos pokyčius ir jų poveikis; subjekto investicinė politika, siekiant išlaikyti ir gerinti finansinius rezultatus, įskaitant jo dividendų politiką;
 - b) subjekto finansavimo šaltiniai, jo numatomas išsipareigojimų ir nuosavybės santykis ir
 - c) subjekto ištekliai, nepripažinti finansinės būklės ataskaitoje, vadovaujantis TFAS.
14. Daugelis subjektų be finansinių ataskaitų teikia ir kitokias ataskaitas ir pranešimus, pvz., aplinkos apsaugos ataskaitas arba pridėtinės vertės ataskaitas. Jas rengia tų pramonės šakų įmonės, kurioms aplinkos apsaugos veiksniai yra reikšmingi arba kuriose darbuotojai laikomi svarbia vartotojų grupe. Pranešimams ir ataskaitoms, kurios nėra finansinių ataskaitų dalis, TFAS nėra taikomi.

Bendrosios ypatybės

Teisingas pateikimas ir TFAS atitikimas

15. Finansinėse ataskaitose turi būti teisingai pateikiama subjekto finansinė būklė, finansinis rezultatas ir pinigų srautai. Siekiant teisingai pateikti, būtina tiksliai nurodyti sandorių, kitų įvykių ir sąlygų poveikį pagal „Konceptualiuosiuose finansinės atskaitomybės pagrinduose“ („Konceptualieji pagrindai“) nustatytas turto, išsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų apibrėžtis ir pripažinimo kriterijus. TFAS taikymas ir, kai būtina, papildomų duomenų atskleidimas leidžia tikėtis, kad gautas rezultatas ir bus teisingos finansinės ataskaitos.
16. Subjektas, kurio finansinės ataskaitos atitinka TFAS, aiškiai ir be išlygų turi nurodyti šį atitikimą aiškinamajame rašte. Subjektas finansines ataskaitas gali apibūdinti kaip atitinkančias TFAS tik tada, jei jos atitinka visus TFAS reikalavimus.
17. Beveik visomis aplinkybėmis subjektas turi teisingai pateikti informaciją laikydamasis taikomų TFAS. Kad informacija būtų pateikiama teisingai, taip pat reikia, kad subjektas:
- a) pasirinktų ir taikytų apskaitos politiką pagal 8-ąją TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“. 8-ajame TAS pateikiama patikimų nurodymų hierarchija, į kurią vadovybė turi atsižvelgti, nesant TFAS, kuris konkrečiai taikomas tam tikram straipsniui;

- b) pateiktų informaciją, įskaitant apskaitos politiką, tokiu būdu, kuris garantuotų šios informacijos svarbumą, patikimumą, palyginimą ir aiškumą;
 - c) atskleistų papildomą informaciją tada, kai konkrečių TFAS reikalavimų atitikimo nepakanka, kad vartotojai galėtų suvokti konkrečių sandorių, kitų įvykių ir sąlygų poveikį subjekto finansinei būklei ir finansiniam rezultatui.
- 18. Subjektas negali ištaisyti netinkamos apskaitos politikos nei atskleisdamas duomenis apie taikytus apskaitos politikos principus, nei pateikdamas aiškinamąjį raštą ar aiškinamąjį medžiagą.**
- 19. Ypač retomis aplinkybėmis, kai vadovybė padaro išvadą, kad tam tikro TFAS reikalavimo laikymasis taip klaidintų, kad būtų prieštaraujama „Konceptualiuosiuose pagrinduose“ apibrėžtam finansinių ataskaitų tikslui, subjektas turi nukrypti nuo to reikalavimo 20 straipsnyje nurodytu būdu, jeigu tokio nukrypimo reikalauja (arba nedraudžia) atitinkami reglamentuojantys pagrindai.**
- 20. Kai subjektas nukrypsta nuo TFAS reikalavimo pagal 19 straipsnį, jis turi atskleisti:**
- a) vadovybės išvadą, kad finansinės ataskaitos teisingai parodo subjekto finansinę būklę, finansinius rezultatus ir pinigų srautus;
 - b) kad buvo laikomasi taikomų TFAS, išskyrus tą vieną konkretų reikalavimą, nuo kurio buvo nukrypta siekiant teisingo pateikimo;
 - c) TFAS, nuo kurio buvo nukrypta, pavadinimą, nukrypimo pobūdį, įskaitant tą apskaitos tvarką, kurios reikėtų pagal minėtą TFAS, priešastį, dėl kurios tokia apskaitos tvarka būtų tokia klaidinanti esamomis aplinkybėmis, kad prieštarautų „Konceptualiuosiuose pagrinduose“ apibrėžtam finansinių ataskaitų tikslui, ir pasirinktą apskaitos tvarką, ir
 - d) finansinį nukrypimo poveikį kiekvieno pateikiamo ataskaitinio laikotarpio kiekvienam finansinių ataskaitų straipsniui, kuris būtų buvęs pateiktas laikantis reikalavimo.
- 21. Jeigu subjektas nuo TFAS reikalavimo nukrypo ankstesnį ataskaitinį laikotarpį ir tas nukrypimas daro įtaką einamojo laikotarpio finansinių ataskaitų sumoms, jis turi atskleisti informaciją, nurodytą 20 straipsnio c ir d punktuose.**
- 22. 21 straipsnis taikomas, pavyzdžiui, kai subjektas, vertindamas turtą ir išipareigojimus, ankstesnį laikotarpį buvo nukrypęs nuo TFAS, ir toks nukrypimas turi įtakos turto ir išipareigojimų, pripažįstamų einamojo laikotarpio finansinėse ataskaitose, pokyčių vertinimui.**
- 23. Ypač retomis aplinkybėmis, kai vadovybė padaro išvadą, kad tam tikro TFAS reikalavimo laikymasis taip klaidintų, kad būtų prieštaraujama „Konceptualiuosiuose pagrinduose“ apibrėžtam finansinių ataskaitų tikslui, tačiau susiję reglamentuojantys pagrindai draudžia nesilaikyti šio reikalavimo, subjektas turi, kiek tai įmanoma, maksimaliai sumažinti dėl reikalavimo laikymosi pastebėtus klaidinančius aspektus, atskleisdamas šią informaciją:**
- a) atitinkamo TFAS pavadinimą, reikalavimo pobūdį, priešastį, kodėl vadovybė nutarė, kad minėto reikalavimo laikymasis šiomis aplinkybėmis yra toks klaidinantis, kad prieštarauja „Konceptualiuosiuose pagrinduose“ apibrėžtam finansinių ataskaitų tikslui, ir
 - b) kiekvieno pateikto ataskaitinio laikotarpio kiekvieno finansinių ataskaitų straipsnio koregavimus, kurie, vadovybės manymu, yra būtini siekiant teisingo pateikimo.

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

- a) kodėl finansinių ataskaitų tikslas nėra pasiekiamas šiomis išskirtinėmis aplinkybėmis ir
- b) kuo šio subjekto aplinkybės skiriasi nuo kitų subjektų, vykdančių minėtą reikalavimą, aplinkybių. Jeigu kiti subjektai panašiomis aplinkybėmis reikalavimo laikosi, daroma galima atmesti prielaida, kad ir šio subjekto atveju tokio reikalavimo laikymasis neturėtų būti toks klaidinantis, kad prieštarautų „Konceptualiuosiuose pagrinduose“ apibrėžtam finansinių ataskaitų tikslui.

Veiklos tęstinumas

25. **Sudarydama finansines ataskaitas vadovybė turi įvertinti subjekto pajėgumą tęsti veiklą. Subjektas turi parengti finansines ataskaitas laikydamasis veiklos tęstinumo prielaidos, išskyrus tą atvejį, kai šio subjekto vadovybė ketina jį likviduoti, sustabdyti veiklą ar yra priversta tą padaryti, neturėdama kito realaus pasirinkimo. Jeigu, atlikdama tokį įvertinimą, vadovybė žino apie reikšmingus neapibrėžtumus, siejamus su įvykiais arba sąlygomis, kurie gali sukelti žymių abejonių dėl subjekto sugebėjimo tęsti veiklą, subjektas tuos neapibrėžtumus turi atskleisti. Jeigu subjektas finansines ataskaitas rengia nesi- laikydamas veiklos tęstinumo prielaidos, jis turi atskleisti tą faktą drauge nurodydamas pagrindą, kuriuo remdamasis sudarė šias finansines ataskaitas, ir priežastį, dėl kurios subjektas nelaikomas veikiančiu pagal veiklos tęstinumo prielaidą.**
26. Vertindama, ar subjektui taikytina tęstinumo prielaida, vadovybė turi atsižvelgti į bet kokią turimą informaciją mažiausiai (bet neapsiribojant) apie dvylikos ateinančių mėnesių laikotarpį nuo ataskaitinio laikotarpio pabaigos datos. Kiekvienu atveju svarstant reikia atsižvelgti į faktus. Jeigu subjektas veiklą vykdo pelningai ir gali laisvai naudotis finansavimo šaltiniais, tada jis ir be detalios analizės gali daryti išvadą, kad apskaitai taikytina veiklos tęstinumo prielaida. Kitais atvejais, prieš padarant išvadą, kad veiklos tęstinumo prielaida tinka, vadovybei gali tekti įvertinti daug įvairių su esamu ir prognozuojamu pelningumu susijusių veiksnių, numatyti skolų grąžinimo grafikus ir galimus alternatyvius finansavimo šaltinius.

Kaupimo principo taikymas apskaitoje

27. **Subjekto finansinės ataskaitos (išskyrus informaciją apie pinigų srautus) turi būti sudaromos taikant kaupimo principą.**
28. Kai apskaitai taikomas kaupimo principas, subjektas turtą, įsipareigojimus, nuosavybę, pajamas ir sąnaudas pripažįsta finansinių ataskaitų elementais tada, kai jie atitinka tokių elementų apibrėžtis ir pripažinimo kriterijus, nurodytus „Konceptualiuosiuose pagrinduose“.

Reikšmingumas ir sujungimas

29. **Subjektas turi atskirai pateikti kiekvieną reikšmingą panašių straipsnių klasę. Subjektas turi atskirai pateikti nepanašaus pobūdžio arba paskirties straipsnius, 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 klases. Galutinė jungimo ir klasifikavimo pakopa – apibendrintų ir suklasifikuotų duomenų, kurie įrašomi į finansinių ataskaitų straipsnių eilutes, pateikimas. Jeigu ataskaitos straipsnio eilutė atskirai nėra reikšminga, šiose ataskaitose arba aiškinamajame rašte ji sujungiama su kitais straipsniais. Tačiau straipsnį, kuris nėra pakankamai reikšmingas, kad būtų privaloma jį atskirai pateikti minėtose ataskaitose, gali reikėti atskirai pateikti aiškinamajame rašte.
- 30A. Taikydamas šį ir kitus TFAS, subjektas, atsižvelgdamas į visus svarbius faktus ir aplinkybes, turi nuspręsti, kaip sujungti informaciją finansinėse ataskaitose, kurios apima aiškinamąjį raštą. Subjektas turi užtikrinti, kad nereikšminga informacija neužgožtų reikšmingos informacijos arba kad nebūtų jungiami reikšmingi straipsniai, kurių pobūdis ar paskirtis skiriasi, ir dėl to nesumažėtų jo finansinių ataskaitų suprantamumas.

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

Užskaita

32. **Subjektas neturi užskaityti turto ir įsipareigojimų arba pajamų ir sąnaudų, išskyrus tą atvejį, jeigu to reikalauja arba leidžia TFAS.**
33. Subjektas atskirai pateikia duomenis apie turtą ir įsipareigojimus, pajamas ir sąnaudas. Užskaita pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ar finansinės būklės ataskaitoje (-ose) sumažina vartotojų galimybes tiek suprasti įvykusius sandorius, kitus įvykius ir sąlygas, tiek įvertinti būsimuosius subjekto pinigų srautus, išskyrus tą atvejį, kai užskaita perteikia sandorio arba kito įvykio esmę. Turto vertinimas atimant vertės sumažėjimą, pavyzdžiui, pasenusių atsargų vertės sumažėjimą arba gautinų sumų vertės sumažėjimą abejotinomis skolomis, nėra užskaita.
34. 15-uoju TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“ reikalaujama, kad subjektas pajamas pagal sutartis su klientais vertintų atlygio suma, į kurią subjektas tikisi turėti teisę mainais už perduotas pažadėtas prekes ar paslaugas. Pavyzdžiui, pripažinta pajamų suma atspindi bet kokių subjekto leidžiamų prekybos nuolaidų ir kiekio lengvatų sumas. Vykdydamas savo įprastinę veiklą, subjektas sudaro ir tokių sandorių, kurie nekuria pajamų, bet yra susiję su pagrindine pajamas kuriančia veikla. Subjektas tokių sandorių rezultatus pateikia, kai toks pateikimas atitinka sandorio ar kito įvykio esmę, iš pajamų atimdamas to paties sandorio atitinkamas sąnaudas. Pavyzdžiui:
- a) subjektas pateikia ilgalaikio turto, įskaitant investicijas ir veiklai naudojamą turtą, perleidimo pelną ir nuostolius iš perleidimo atlygio sumos atimdamas turto balansinę vertę ir susijusias pardavimo sąnaudas ir
 - b) subjektas gali grynąsias sąnaudas, susijusias su atidėjiniu, pripažįstamu pagal 37-ąjį TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“, ir grąžinamas pagal sutartimi įformintą susitarimą su trečiąja šalimi (pavyzdžiui, tiekėjo garantijos susitarimą), atimti iš atitinkamos kompensacijos.
35. Be to, subjektas kaip grynąjį pelną ar grynuosius nuostolius pateikia pelną arba nuostolius, atsirandančius dėl panašių sandorių grupės, pavyzdžiui, užsienio valiutos keitimo pelnas ar nuostoliai arba dėl prekybos laikomų finansinių priemonių atsirandantis pelnas arba nuostoliai. Tačiau subjektas tokį pelną ar nuostolius pateikia atskirai, jeigu jie yra reikšmingi.

Ataskaitų teikimo dažnumas

36. **Subjektas turi pateikti visą finansinių ataskaitų rinkinį (įskaitant lyginamąją informaciją) bent kartą per metus. Kai subjektas pakeičia savo ataskaitinio laikotarpio pabaigą ir pateikia ilgesnio ar trumpesnio negu vienų metų laikotarpio finansines ataskaitas, jis kartu su ataskaitų apimamu laikotarpiu turi atskleisti:**
- a) priežastį, dėl kurios naudojamas ilgesnis arba trumpesnis laikotarpis, ir
 - b) faktą, kad finansinėse ataskaitose pateikiamos sumos negali būti visiškai palyginamos su kitomis.
37. Paprastai subjektas sudaro vienų metų laikotarpį apimančias finansines ataskaitas. Tačiau praktiniais sumetimais kai kurie subjektai pasirenka teikti, pavyzdžiui, 52 savaitių finansines ataskaitas. Šis standartas to nedraudžia.

*Lyginamoji informacija**Minimali lyginamoji informacija*

- 38. Išskyrus tą atvejį, kai pagal TFAS leidžiama ar reikalaujama kitaip, subjektas turi pateikti praėjusio laikotarpio ir visų einamojo laikotarpio finansinėse ataskaitose nurodytų sumų lyginamąją informaciją. Subjektas turi pateikti lyginamąją informaciją, susijusią su aprašomąja informacija, jei ji svarbi einamojo laikotarpio finansinėms ataskaitoms suprasti.**
- 38A. Subjektas turi pateikti bent dvi finansinės būklės ataskaitas, dvi pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitas, dvi atskiras pelno (nuostolių) ataskaitas (jei teikiamos), dvi pinigų srautų ataskaitas ir dvi nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitas bei susijusius aiškinamuosius raštus.**
- 38B. Kai kuriais atvejais finansinėse ataskaitose pateikta aprašomoji praėjusio (-ių) laikotarpio (-ių) informacija tebėra svarbi einamąjį laikotarpį. Pavyzdžiui, subjektas einamąjį laikotarpį atskleidžia teismo ginčą, kurio baigtis praėjusio laikotarpio pabaigoje buvo neaiški ir kuris dar turi būti sprendžiamas, detales. Vartotojams gali būti naudinga atskleista informacija apie tai, kad praėjusio laikotarpio pabaigoje buvo tam tikro neapibrėžtumo, ir apie veiksmus, kurių per laikotarpį buvo imtasi neapibrėžtumui pašalinti.

Papildoma lyginamoji informacija

- 38C. Be minimalių lyginamųjų finansinių ataskaitų, kurias pateikti reikalaujama TFAS, subjektas gali pateikti papildomos lyginamosios informacijos, jei ta informacija parengta pagal TFAS. Šią lyginamąją informaciją gali sudaryti viena ar daugiau ataskaitų, nurodytų 10 straipsnyje, tačiau tai neturi būti visas finansinių ataskaitų rinkinys. Tokiu atveju subjektas kartu su tomis papildomomis ataskaitomis turi pateikti susijusią aiškinamojo rašto informaciją.
- 38D. Pavyzdžiui, subjektas gali pateikti trečią pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitą (ir taip pateikti einamojo laikotarpio, praėjusio laikotarpio ir vieno papildomo lyginamojo laikotarpio informaciją). Tačiau nereikalaujama, kad subjektas pateiktų trečią finansinės būklės ataskaitą, trečią pinigų srautų ataskaitą ar trečią nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitą (t. y. papildomą lyginamąją finansinę ataskaitą). Reikalaujama, kad subjektas finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte pateiktų lyginamąją informaciją, susijusią su ta papildoma pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaita.
- 39–40. [Išbraukta]

Apskaitos politikos pakeitimai, retrospektyvinis taisymas arba perklasifikavimas

- 40A. Be minimalių lyginamųjų finansinių ataskaitų, kurias pateikti reikalaujama 38A straipsnyje, subjektas turi pateikti trečią praėjusio laikotarpio pradžios finansinės būklės ataskaitą, jeigu:**
- a) jis retrospektyviai taiko apskaitos politiką, savo finansinėse ataskaitose retrospektyviai taiso straipsnius arba perklasifikuoja savo finansinių ataskaitų straipsnius ir**
 - b) retrospektyvinis taikymas, retrospektyvinis taisymas arba perklasifikavimas turi reikšmingą poveikį informacijai praėjusio laikotarpio pradžios finansinės būklės ataskaitoje.**
- 40B. 40A straipsnyje aprašytais aplinkybėmis subjektas turi pateikti tris toliau nurodytų laikotarpių finansinės būklės ataskaitas:
- a) einamojo laikotarpio pabaigos;
 - b) praėjusio laikotarpio pabaigos ir
 - c) praėjusio laikotarpio pradžios.

- 40C. Kai reikalaujama, kad subjektas pateiktų papildomą finansinės būklės ataskaitą pagal 40A straipsnį, subjektas privalo atskleisti informaciją, kurios reikalaujama pagal 41–44 straipsnius ir 8-ąjį TAS. Tačiau kartu su praėjusio laikotarpio pradžios pradine finansinės būklės ataskaita jis neturi pateikti susijusio aiškinamojo rašto.
- 40D. Tos pradinės finansinės būklės ataskaitos data turi būti praėjusio laikotarpio pradžios data, nepriklausomai nuo to, ar subjekto finansinėse ataskaitose pateikiama ankstesnių laikotarpių lyginamoji informacija (kaip leidžiama 38C straipsnyje).
41. **Jei subjektas pakeičia finansinių ataskaitų straipsnių pateikimo arba klasifikavimo tvarką, jis turi perklasifikuoti lyginamąsias sumas, išskyrus atvejį, kai perklasifikuoti neįmanoma. Kai subjektas perklasifikuoja lyginamąsias sumas, jis turi atskleisti (įskaitant duomenis praėjusio laikotarpio pradžioje):**
- a) **perklasifikavimo pobūdį;**
 - b) **kiekvieno perklasifikuojamo straipsnio arba straipsnių klasės sumą ir**
 - c) **perklasifikavimo priežastį.**
42. **Kai lyginamųjų sumų perklasifikuoti neįmanoma, subjektas turi atskleisti:**
- a) **priežastį, kodėl sumos nebuvo perklasifikuotos, ir**
 - b) **koregavimų, kurie būtų buvę atlikti, jeigu sumos būtų buvusios perklasifikuotos, pobūdį.**
43. Atskirų laikotarpių informacijos palyginimo galimybių padidinimas padeda vartotojams priimti ekonominius sprendimus, ypač suteikdamas jiems galimybę įvertinti finansinės informacijos tendencijas prognozuojant. Tam tikromis aplinkybėmis perklasifikuoti konkretaus ankstesnio laikotarpio lyginamąją informaciją, siekiant ją palyginti su einamojo laikotarpio informacija, yra neįmanoma. Pavyzdžiui, ankstesnio laikotarpio duomenys buvo kaupiami ne tokiu būdu, kad juos būtų galima perklasifikuoti, todėl reikiamos informacijos atkurti gali būti neįmanoma.
44. 8-ajame TAS nurodyti lyginamosios informacijos koregavimai būtini tada, kai subjektas keičia apskaitos politiką arba ištaiso klaidą.
- Pateikimo pastovumas*
45. **Subjektas turi išlaikyti tą pačią finansinių ataskaitų straipsnių pateikimo ir klasifikavimo tvarką nuo vieno atskaitinio laikotarpio iki kito, išskyrus šiuos atvejus:**
- a) **kai po reikšmingo subjekto veiklos pobūdžio pasikeitimo arba jo finansinių ataskaitų peržiūrėjimo yra akivaizdu, kad atsižvelgiant į 8-ojo TAS apskaitos politikos pasirinkimo ir taikymo kriterijus kitoks pateikimas arba klasifikavimas būtų tinkamesnis, arba**
 - b) **TFAS reikalaujama, kad būtų pakeista pateikimo tvarka.**
46. Pavyzdžiui, reikšmingas įsigijimas ar perleidimas arba finansinių ataskaitų pateikimo peržiūrėjimas gali versti manyti, kad finansines ataskaitas reikia pateikti kitaip. Subjektas keičia finansinių ataskaitų pateikimo tvarką tik tada, jeigu pagal pakeistą tvarką finansinių ataskaitų vartotojams teikiama patikima ir svarbesnė informacija, o pataisyta pateikimo struktūra gali būti naudojama ir toliau, kad nenukentėtų palyginimo galimybė. Atlikdamas tokius pateikimo keitimus, subjektas pagal 41 ir 42 straipsnius perklasifikuoja ir savo lyginamąją informaciją.

STRUKTŪRA IR TURINYS

Ižanga

47. Šis standartas nustato finansinės būklės ataskaitos arba pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitos (-ų), arba nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitos straipsnių atskleidimo reikalavimus, o kitų straipsnių atskiras eilutes reikalauja atskleisti tose ataskaitose arba aiškinamajame rašte. 7-ajame TAS „Pinigų srautų ataskaita“ nurodomi pinigų srautų informacijos pateikimo reikalavimai.
48. Šiame standarte terminas „atskleidimas“ kartais vartojamas plačiąja prasme ir apima finansinėse ataskaitose pateiktus straipsnius. Pagal kitus TFAS taip pat reikalaujama informacijos atskleidimo. Jeigu šiame standarte ar kituose TFAS nenurodoma kitaip, tokia informacija gali būti atskleista finansinėse ataskaitose.

Finansinių ataskaitų identifikavimas

49. **Subjektas turi aiškiai identifikuoti finansines ataskaitas ir atskirti jas nuo kitos tame pačiame dokumente pateikiamos informacijos.**
50. TFAS taikomi tik finansinėms ataskaitoms ir jų nebūtina taikyti kitai informacijai, pateikiamai metiniame pranešime, reguliavimo institucijai teikiamoje formoje ar kitame dokumente. Todėl svarbu, kad vartotojai galėtų atskirti pagal TFAS parengtą informaciją nuo kitos informacijos, kuri jiems gali būti naudinga, bet nėra pateikta pagal šiuos reikalavimus.
51. **Subjektas turi aiškiai identifikuoti kiekvieną finansinę ataskaitą ir aiškinamąjį raštą. Be to, subjektas turi aiškiai pateikti ir, kai tai būtina deramam pateiktos informacijos supratimui, pakartoti šią informaciją:**
- a) **ataskaitas teikiančio subjekto pavadinimą ar kitą jo identifikavimo būdą ir bet kokius tokios informacijos pasikeitimus nuo praėjusio ataskaitinio laikotarpio pabaigos;**
 - b) **ar šios finansinės ataskaitos yra atskiro subjekto ar subjektų grupės;**
 - c) **ataskaitinio laikotarpio pabaigos datą ar finansinių ataskaitų ir aiškinamojo rašto apimamo laikotarpio datas;**
 - d) **pateikimo valiutą, kaip nurodyta 21-ajame TAS, ir**
 - e) **apvalinimo lygį, naudojamą finansinėse ataskaitose pateikiant sumas.**
52. Subjektas įvykdo 51 straipsnio reikalavimus, jei pateikia atitinkamų puslapių, ataskaitų, aiškinamųjų raštų, stulpelių ir pan. antraštes. Reikia nuspręsti, koks būdas tokiai informacijai pateikti yra geriausias. Pavyzdžiui, kai subjektas finansines ataskaitas teikia elektroniniu būdu, ne visada naudojami atskiri puslapiai; tada subjektas pateikia anksčiau minėtus duomenis, užtikrindamas, kad į finansines ataskaitas įtraukta informacija būtų suprata.
53. Subjektas dažnai finansines ataskaitas padaro suprantamesnes, pateikdamas informaciją tūkstančiais arba milijonais pateikimo valiutos vienetų. Tai priimtina, jei subjektas nurodo apvalinimo lygį ir dėl to neprarandama reikšmingos informacijos.

Finansinės būklės ataskaita

Finansinės būklės ataskaitoje pateikiama informacija

54. **Finansinės būklės ataskaitoje turi būti pateiktos šių straipsnių eilučių sumos:**
- a) **nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių;**
 - b) **investicinio turto;**
 - c) **nematerialiojo turto;**

- d) finansinio turto (išskyrus e, h ir i punktuose nurodytas sumas);
 - da) sutarčių, patenkančių į 17-ojo TFAS taikymo sritį, portfelių, kurie yra turtas ir yra skaidomi, kaip to reikalaujama 17-ojo TFAS 78 straipsnyje;
 - e) nuosavybės metodu apskaičiuotų investicijų;
 - f) biologinio turto, kuriam taikomas 41-asis TAS „Žemės ūkis“;
 - g) atsargų;
 - h) prekybos ir kitų gautinų sumų;
 - i) pinigų ir pinigų ekvivalentų;
 - j) viso turto, kuris klasifikuojamas kaip skirtas parduoti, ir turto, įtraukiamo į perleidžiamą grupę, klasifikuojamą kaip skirtą parduoti pagal 5-ąjį TFAS „Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“;
 - k) prekybos ir kitų mokėtinų sumų;
 - l) atidėjinių;
 - m) finansinių įsipareigojimų (išskyrus k ir l punktuose nurodytas sumas);
 - ma) sutarčių, patenkančių į 17-ojo TFAS taikymo sritį, portfelių, kurie yra įsipareigojimai ir yra skaidomi, kaip to reikalaujama 17-ojo TFAS 78 straipsnyje;
 - n) ataskaitinio laikotarpio mokesčių įsipareigojimų ir turto, kaip apibrėžta 12-ajame TAS „Pelno mokesčiai“;
 - o) atidėtojo mokesčio įsipareigojimų ir atidėtojo mokesčio turto, kaip apibrėžta 12-ajame TAS;
 - p) įsipareigojimų, įtrauktų į perleidžiamą grupę, klasifikuojamą kaip skirtą parduoti pagal 5-ąjį TFAS;
 - q) nekontroliuojamų dalių, pateikiamų nuosavybės dalyje, ir
 - r) išleisto kapitalo ir rezervų, priskirtinų patronuojančiosios įmonės savininkams.
55. Subjektas finansinės būklės ataskaitoje turi pateikti papildomas straipsnių eilutes (taip pat išskaidydamos 54 straipsnyje išvardytas straipsnių eilutes), antraštes ir tarpines sumas, kai toks pateikimas svarbus subjekto finansinei būklei suprasti.
- 55A. Kai subjektas pateikia tarpines sumas pagal 55 straipsnį, tos tarpinės sumos:
- a) turi būti sudarytos iš straipsnių eilučių, kuriose pateiktos pagal TFAS pripažintos ir įvertintos sumos;
 - b) turi būti pateiktos ir pažymėtos taip, kad tarpinę sumą sudarančios straipsnių eilutės būtų aiškios ir suprantamos;
 - c) turi būti nuoseklios visais ataskaitiniais laikotarpiais pagal 45 straipsnį ir
 - d) neturi būti aiškiau išskirtos nei tarpinės sumos ir bendros sumos, kurias pagal TFAS reikalaujama pateikti finansinės būklės ataskaitoje.

56. **Kai subjektas savo finansinės būklės ataskaitoje atskirai pateikia trumpalaikį ir ilgalaikį turtą ir trumpalaikius ir ilgalaikius įsipareigojimus, jis neturi klasifikuoti atidėtojo mokesčio turto (įsipareigojimų) kaip trumpalaikio turto (įsipareigojimų).**
57. Šis standartas nenurodo tvarkos ar formos, pagal kurias subjektas turi pateikti straipsnius. 54 straipsnyje tiesiog išvardyti straipsniai, kurie yra pakankamai skirtingo pobūdžio ar paskirties, kad finansinės būklės ataskaitoje būtų pateikiami atskirai. Be to:
- a) atskiros straipsnių eilutės įtraukiamos tada, kai duomenų ar panašių duomenų grupės dydis, pobūdis ar paskirtis yra tokie, kad atskiras pateikimas svarbus subjekto finansinei būklei suprasti, ir
 - b) straipsnių ar panašių straipsnių grupės aprašymai ir eilės tvarka gali būti koreguojami atsižvelgiant į subjekto ir jo sandorių pobūdį, kad būtų pateikiama subjekto finansinei būklei suprasti svarbi informacija. Pavyzdžiui, finansų įstaiga gali pakeisti anksčiau nurodytus aprašymus, kad būtų pateikta finansų įstaigos veiklai svarbi informacija.
58. Subjektas sprendžia, ar pateikti papildomus straipsnius atskirai, įvertinęs:
- a) turto pobūdį ir likvidumą;
 - b) turto paskirtį šiame subjekte ir
 - c) įsipareigojimų sumas, pobūdį ir laiką.
59. Skirtingoms turto klasėms taikomi skirtingi vertinimo pagrindai leidžia daryti prielaidą, kad skiriasi šių klasių pobūdis arba paskirtis ir dėl to subjektas jų sumas turėtų pateikti atskirose straipsnių eilutėse. Pavyzdžiui, pagal 16-ąją TAS skirtingos nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių klasės apskaitoje gali būtų registruojamos savikaina arba perkainota verte.
- Sąvokų „trumpalaikis“ ir „ilgalaikis“ atskyrimas*
60. Subjektas finansinės būklės ataskaitoje turi išskirti į atskiras klases trumpalaikį ir ilgalaikį turtą ir trumpalaikius ir ilgalaikius įsipareigojimus pagal 66–76 straipsnius, išskyrus tą atvejį, kai pagal likvidumo principą pateikta informacija yra patikima ir svarbesnė. Kai taikoma ši išimtis, subjektas turi išsamiai pateikti visą turtą ir įsipareigojimus nuosekliai pagal jų likvidumą.
61. **Nesvarbu, kuris pateikimo būdas būtų pasirinktas, subjektas turi atskleisti sumą, kurią tikimasi atgauti ar padengti praėjus daugiau kaip dvylikai mėnesių pagal kiekvieną turto ir įsipareigojimų eilutę, apimančią sumas, kurias tikimasi atgauti ar padengti:**
- a) **ne vėliau kaip per dvyliką mėnesių nuo ataskaitinio laikotarpio pabaigos ir**
 - b) **praėjus daugiau kaip dvylikai mėnesių nuo ataskaitinio laikotarpio pabaigos.**
62. Kai subjektas tiekia prekes ar teikia paslaugas per aiškiai identifikuojamą veiklos ciklą, atskiras trumpalaikio ir ilgalaikio turto ir įsipareigojimų klasifikavimas finansinės būklės ataskaitoje suteikia naudingos informacijos, nes atskiriamas grynasis turtas, nuolat cirkuliuojantis kaip apyvartinis kapitalas, nuo turto, naudojamo subjekto ilgalaikiai veiklai. Taip klasifikuojant taip pat atskiriamas turtas, kurį tikimasi realizuoti dabartinio veiklos ciklo metu, ir įsipareigojimai, kuriuos reikia įvykdyti per tą patį laikotarpį.
63. Kai kurie subjektai, pvz., finansų įstaigos, pateikdamos turtą ir įsipareigojimus didėjančio arba mažėjančio likvidumo tvarka, gauna patikimą ir svarbesnę informaciją, negu būtų pateikiama atskiriant trumpalaikį ir ilgalaikį turtą, nes toks subjektas netiekia prekių ar netiekia paslaugų per aiškiai identifikuojamą veiklos ciklą.

64. Taikant 60 straipsnį, subjektui yra leidžiama pateikti dalį savo turto ir įsipareigojimų klasifikuojant juos į trumpalaikius ir ilgalaikius, o kitą dalį – likvidumo tvarka, kai šitaip pateikiama informacija yra patikima ir svarbesnė. Mišraus pateikimo poreikis gali iškilti, kai subjekto veikla yra labai įvairi.
65. Informacija apie numatomas turto ir įsipareigojimų realizavimo datas yra naudinga įvertinant subjekto likvidumą ir mokumą. 7-ajame TFAS „Finansinės priemonės. Atskleidimas“ reikalaujama atskleisti finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų terminų datas. Finansinis turtas apima prekybos ir kitas gautinas sumas, o finansiniai įsipareigojimai – atitinkamas prekybos ir kitas mokėtinas sumas. Taip pat naudinga informacija apie numatomą nepiniginio turto, pvz., atsargų, atgavimo datą ir numatomą įsipareigojimų, pvz., atidėjinių, padengimo datą, neatsižvelgiant į tai, ar šis turtas ir įsipareigojimai klasifikuojami kaip trumpalaikiai ar ilgalaikiai. Pavyzdžiui, subjektas atskleidžia atsargų vertę, kuri, kaip tikimasi, bus atgauta praėjus daugiau kaip dvylikai mėnesių nuo ataskaitinio laikotarpio pabaigos.

Trumpalaikis turtas

66. Subjektas turtą turi klasifikuoti kaip trumpalaikį, jeigu:

- a) jis tikisi realizuoti turtą, ketina jį parduoti ar sunaudoti per įprastinį veiklos ciklą;
- b) jis laiko turtą visų pirma prekybai;
- c) jis tikisi realizuoti turtą per 12 mėnesių po ataskaitinio laikotarpio arba
- d) turtas yra pinigai ar pinigų ekvivalentai (kaip nurodyta 7-ajame TAS), išskyrus tuos atvejus, kai mažiausiai dvylika mėnesių nuo ataskaitinio laikotarpio yra apribotas jų keitimas arba naudojimas įsipareigojimui įvykdyti.

Subjektas visą kitą turtą turi klasifikuoti kaip ilgalaikį.

67. Šiame standarte vartojamas terminas „ilgalaikis“ apima materialųjį, nematerialųjį ir finansinį ilgalaikį turtą. Nedraudžiama vartoti kitokius apibūdinimus, jei prasmė lieka aiški.
68. Subjekto veiklos ciklas – laikotarpis nuo medžiagų, skirtų perdirbti, įsigijimo iki jų perleidimo už pinigus arba pinigų ekvivalentus. Kai subjekto įprastinis veiklos ciklas nėra aiškiai identifikuojamas, laikoma, kad jo trukmė yra dvylika mėnesių. Prie trumpalaikio turto priskiriamas turtas (pvz., atsargos ir gautinos prekybos sumos), kuris yra parduodamas, suvartojamas arba realizuojamas kaip įprastinio veiklos ciklo dalis netgi tada, jei nesitikima jo realizuoti per dvylika mėnesių nuo ataskaitinio laikotarpio pabaigos. Prie trumpalaikio turto taip pat priskiriamas visų pirma prekybai laikomas turtas (pvz., tam tikras finansinis turtas, atitinkantis 9-ajame TFAS pateiktą laikomo prekybos apibrėžtį) ir einamoji ilgalaikio finansinio turto dalis.

Trumpalaikiai įsipareigojimai

69. Subjektas įsipareigojimą turi klasifikuoti kaip trumpalaikį, kai:

- a) jis tikisi įvykdyti įsipareigojimą per įprastinį savo veiklos ciklą;
- b) jis laiko įsipareigojimą visų pirma prekybai;
- c) įsipareigojimas turi būti įvykdytas per dvylika mėnesių po ataskaitinio laikotarpio arba
- d) jis neturi besąlygiškos teisės atidėti įsipareigojimo vykdymą bent dvylika mėnesių po ataskaitinio laikotarpio (žr. 73 straipsnį). Įsipareigojimo sąlygos, kurios sutarties šalies pasirinkimu galėtų lemti jo vykdymą išleidžiant nuosavybės priemones, neturi poveikio jo klasifikavimui.

Visus kitus įsipareigojimus subjektas turi klasifikuoti kaip ilgalaikius.

70. Kai kurie trumpalaikiai įsipareigojimai, pvz., prekybos mokėtinos sumos, kai kurios kaupimo sumos darbuotojams ir kitos veiklos sąnaudos, yra įprastinio subjekto veiklos ciklo metu naudojamo apyvartinio kapitalo dalis. Subjektas tokius veiklos įsipareigojimus klasifikuoja kaip trumpalaikius įsipareigojimus, net jei jie turi būti įvykdyti vėliau nei per dvylika mėnesių nuo ataskaitinio laikotarpio pabaigos. Tas pats įprastinis subjekto veiklos ciklas taikomas tiek subjekto turtui, tiek įsipareigojimams klasifikuoti. Kai subjekto įprastinis veiklos ciklas nėra aiškiai identifikuojamas, laikoma, kad jo trukmė yra dvylika mėnesių.
71. Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai nėra įvykdomi kaip įprastinio veiklos ciklo dalis, tačiau turi būti įvykdyti per dvylika mėnesių nuo ataskaitinio laikotarpio arba yra visų pirma laikomi prekybai. Kaip pavyzdžius būtų galima nurodyti tam tikrus finansinius įsipareigojimus, atitinkančius 9-ajame TFAS pateiktą laikomų prekybai apibrėžtį, banko sąskaitos kreditus, taip pat einamąsias ilgalaikių finansinių įsipareigojimų dalis, mokėtinus dividendus, pelno mokesčius ir kitas mokėtinas ne prekybos sumas. Finansiniai įsipareigojimai, pagal kuriuos teikiamas ilgalaikis finansavimas (t. y. kurie nėra apyvartinio kapitalo, naudojamo per įprastinį subjekto veiklos ciklą, dalis) ir kurių neprivaloma įvykdyti per dvylika mėnesių nuo ataskaitinio laikotarpio pabaigos, yra ilgalaikiai įsipareigojimai, kuriems taikomi 74 ir 75 straipsniai.
72. Subjektas savo įsipareigojimus klasifikuoja kaip trumpalaikius, kai jie turi būti įvykdyti per dvylika mėnesių nuo ataskaitinio laikotarpio pabaigos, netgi tais atvejais, jei:
- a) pradinis terminas buvo ilgesnis negu dvylika mėnesių ir
 - b) susitarimas refinansuoti ar pertvarkyti mokėjimų grafiką yra užbaigiamas vykdyti ataskaitiniam laikotarpiui pasibaigus ir prieš įgaliojimą paskelbti finansines ataskaitas.
73. Jeigu subjektas tikisi ir turi galimybę refinansuoti ar perkelti prievolės vykdymą mažiausiai dvylikai mėnesių nuo ataskaitinio laikotarpio pagal esamą paskolos susitarimą, jis klasifikuoja prievolę kaip ilgalaikę, net jeigu kitu atveju ši turėtų būti padengiama per trumpesnį laikotarpį. Tačiau, kai subjektas neturi refinansavimo arba prievolės perkėlimo galimybės (pavyzdžiui, nėra susitarimo dėl refinansavimo), tada subjektas nesvarsto šios prievolės refinansavimo galimybės ir prievolė klasifikuojama kaip trumpalaikė.
74. Kai subjektas dar nesibaigus ataskaitiniam laikotarpiui arba jo pabaigos dieną pažeidžia ilgalaikės paskolos susitarimo nuostatą ir dėl to įsipareigojimas turės būti įvykdytas skolintojui pareikalavus, tada įsipareigojimas klasifikuojamas kaip trumpalaikis netgi tuo atveju, kai skolintojas yra sutikęs ataskaitiniam laikotarpiui pasibaigus ir iki įgaliojimo paskelbti finansines ataskaitas nereikalauti nedelsiant mokėti dėl šio pažeidimo. Subjektas įsipareigojimą klasifikuoja kaip trumpalaikį, nes ataskaitinio laikotarpio pabaigoje jis neturi besąlyginės teisės atidėti jo įvykdymą mažiausiai dvylikai mėnesių nuo tos datos.
75. Tačiau subjektas klasifikuoja įsipareigojimą kaip ilgalaikį, jeigu skolintojas iki ataskaitinio laikotarpio pabaigos sutiko pratęsti laikotarpį, kuris baigsis ne anksčiau kaip po dvylikos mėnesių nuo ataskaitinio laikotarpio pabaigos, per kurį subjektas gali ištaisyti pažeidimą ir kurio metu skolintojas negali reikalauti nedelsiant grąžinti paskolą.
76. Jeigu laikotarpiu nuo ataskaitinio laikotarpio pabaigos iki įgaliojimo paskelbti finansines ataskaitas dienos atsiranda toliau minimi įvykiai, susiję su paskolomis, klasifikuojamomis kaip trumpalaikiai įsipareigojimai, šiuos įvykius reikia atskleisti kaip nekoreguojančius, vadovaujantis 10-uoju TAS „Įvykiai po balanso datos“:
- a) ilgalaikis refinansavimas;
 - b) ilgalaikės paskolos susitarimo pažeidimo ištaisyimas ir
 - c) skolintojo pratęstas laikotarpis, kad būtų galima ištaisyti ilgalaikės paskolos susitarimo, kuris baigsis ne anksčiau negu po dvylikos mėnesių nuo ataskaitinio laikotarpio pabaigos, pažeidimą.

Finansinės būklės ataskaitoje arba aiškinamajame rašte pateikiama informacija

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

78. Poklasiuose pateikiami elementai priklauso nuo TFAS reikalavimų ir nuo susijusių sumų dydžio, pobūdžio ir paskirties. Subjektas naudoja ir 58 straipsnyje nurodytus veiksnius, kad galėtų pasirinkti smulkesnio klasifikavimo pagrindą. Informacija atskleidžiama atsižvelgiant į kiekvieną straipsnį, pavyzdžiui:
- a) nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objektai suskirstomi į klases pagal 16-ąją TAS;
 - b) gautinos sumos skirstomos į verslo klientų mokėtinas sumas, iš susijusių šalių gautinas sumas, išankstinius mokėjimus ir kitas sumas;
 - c) atsargos pagal 2-ąją TAS „Atsargos“ skirstomos į tokias klases: prekės, skirtos parduoti, gamybos medžiagos, žaliavos, nebaigta gaminti produkcija ir pagaminta produkcija;
 - d) atidėjiniai skirstomi į išmokoms darbuotojams skirtus atidėjinius ir kitus atidėjinius, ir
 - e) nuosavas kapitalas ir rezervai skirstomi į įvairias klases, pvz., apmokėtą kapitalą, akcijų priedus ir rezervus.
79. Finansinės būklės ataskaitoje arba nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje, arba aiškinamajame rašte subjektas turi atskleisti:
- a) kiekvienos akcinio kapitalo klasės:
 - i) pasirašytų akcijų skaičių;
 - ii) išleistų ir visiškai apmokėtų akcijų skaičių ir išleistų, bet nevisiškai apmokėtų akcijų skaičių;
 - iii) akcijos nominaliąją vertę arba tai, kad akcijos jos neturi;
 - iv) neapmokėtų akcijų skaičiaus laikotarpio pradžioje ir pabaigoje sutikrinimą;
 - v) klasei priskirtinas teises, privilegijas ir apribojimus, įskaitant dividendų paskirstymo apribojimus ir kapitalo apmokėjimą;
 - vi) subjekto ar jo patronuojamųjų įmonių arba asocijuotųjų įmonių turimas šio subjekto akcijas ir
 - vii) akcijas, rezervuotas išleidimui pagal pasirinkimo sandorius ir akcijų pardavimo sutartis, nurodant atitinkamus terminus ir sumas, ir
 - b) kiekvieno rezervo pobūdžio ir paskirties nuosavybės dalyje aprašymą.
80. Akcinio kapitalo neturintis subjektas, pvz., bendrija ar fondas, turi atskleisti informaciją, lygiavertę reikalaujamai 79 straipsnio a punkte, parodydamas kiekvienos nuosavybės dalies kategorijos pokyčius per ataskaitinį laikotarpį, taip pat kiekvienai nuosavybės dalies kategorijai priskiriamas teises, privilegijas ir apribojimus.
- 80A. Jei subjektas perklasifikavo
- a) padengiamąją finansinę priemonę, klasifikuojamą kaip nuosavybės priemonę, arba
 - b) priemonę, pagal kurią subjektui tenka prievolė tik likvidavimo metu perleisti kitai šaliai subjekto grynojo turto dalį, proporcingą turimoms akcijoms, ir kuri klasifikuojama kaip nuosavybės priemonė,
- tarp finansinių įsipareigojimų ir nuosavybės, šis subjektas turi atskleisti sumą, perklasifikuotą į kiekvieną kategoriją (finansinių įsipareigojimų arba nuosavybės) ar iš jos, ir tokio perklasifikavimo laiką ir priežastį.

Pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaita

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

- a) pelnas arba nuostoliai;
- b) visos kitos bendrosios pajamos;
- c) laikotarpio bendrosios pajamos, t. y. pelno arba nuostolių ir kitų bendrųjų pajamų bendra suma.

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

81B. Subjektas, be pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų skyrių, kaip laikotarpio pelno arba nuostolių ir kitų bendrųjų pajamų dalį turi pateikti šiuos straipsnius:

a) ataskaitinio laikotarpio pelną arba nuostolius, priskirtinus:

- i) nekontroliuojamoms dalims ir
- ii) patronuojančiosios įmonės savininkams;

b) ataskaitinio laikotarpio bendrąsias pajamas, priskirtinas:

- i) nekontroliuojamoms dalims ir
- ii) patronuojančiosios įmonės savininkams.

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

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

81. [Išbraukta]

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

a) pajamos, atskirai nurodant:

- i) palūkanų pajamas, apskaičiuotas taikant efektyviųjų palūkanų metodą, ir
- ii) draudimo pajamas (žr. 17-ąjį TFAS);

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

ab) draudimo paslaugos sąnaudos pagal išleistas sutartis, kurioms taikomas 17-asis TFAS (žr. 17-ąjį TFAS);

ac) pajamos arba sąnaudos pagal turimas perdraudimo sutartis (žr. 17-ąjį TFAS);

b) finansinės išlaidos;

- ba) vertės sumažėjimo nuostoliai (įskaitant vertės sumažėjimo nuostolių arba vertės sumažėjimo pelno panaikinimą), nustatyti pagal 9-ojo TFAS 5.5 skirsnį;
- bb) draudimo finansinės pajamos arba sąnaudos pagal išleistą sutartį, kurioms taikomas 17-asis TFAS (žr. 17-ąjį TFAS);
- bc) finansinės pajamos arba sąnaudos pagal turimas perdraudimo sutartis (žr. 17-ąjį TFAS);
- c) asocijuotųjų įmonių ir bendrųjų įmonių, apskaitomų taikant nuosavybės metodą, pelno arba nuostolių dalis;
- ca) jei finansinis turtas perklasifikuojamas iš vertinimo amortizuota savikaina kategorijos į vertinimo tikrąją vertę, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, kategoriją, – visas pelnas arba nuostoliai, susidarantys dėl finansinio turto ankstesnės amortizuotos savikainos ir jo tikrosios vertės perklasifikavimo datą skirtumo (kaip apibrėžta 9-ajame TFAS);
- cb) jei finansinis turtas perklasifikuojamas iš vertinimo tikrąją vertę, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, kategorijos į vertinimo tikrąją vertę, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, kategoriją, – visas pirmiau kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje pripažintas sukauptas pelnas arba nuostoliai, kurie perklasifikuojami į pelną arba nuostolius;
- d) mokesčių sąnaudos;
- e) [Išbraukta]
- ea) atskira bendra nutrauktos veiklos suma (žr. 5-ąjį TFAS).
- f-i) [Išbraukta]

Kitų bendrųjų pajamų skyriuje pateikiama informacija

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

- a) kitų bendrųjų pajamų straipsnių (išskyrus b punkte nurodytas sumas), klasifikuojamų pagal pobūdį ir sugrupuotų taip, kad pagal kitus TFAS jie:
 - i) vėliau nebus perklasifikuoti į pelną arba nuostolius ir
 - ii) vėliau bus perklasifikuoti į pelną arba nuostolius, kai bus įvykdytos tam tikros sąlygos;
- b) asocijuotųjų ir bendrųjų įmonių kitų bendrųjų pajamų dalies, apskaitomos taikant nuosavybės metodą, suskirstytos pagal straipsnius taip, kad pagal kitus TFAS jie:
 - i) vėliau nebus perklasifikuoti į pelną arba nuostolius ir
 - ii) vėliau bus perklasifikuoti į pelną arba nuostolius, kai bus įvykdytos tam tikros sąlygos.

83–84. [Išbraukta]

85. Subjektas ataskaitoje (-ose), kurioje (-iose) pateikiamas pelnas arba nuostoliai ir kitos bendrosios pajamos, turi pateikti papildomas straipsnių eilutes (taip pat išskaidydamas 82 straipsnyje išvardytas straipsnių eilutes), antraštes ir tarpines sumas, kai toks pateikimas svarbus subjekto finansiniam rezultatui suprasti.

- 85A. Kai subjektas pateikia tarpinės sumas pagal 85 straipsnį, tos tarpinės sumos:
- a) turi būti sudarytos iš straipsnių eilučių, kuriose pateiktos pagal TFAS pripažintos ir įvertintos sumos;
 - b) turi būti pateiktos ir pažymėtos taip, kad tarpinę sumą sudarančios straipsnių eilutės būtų aiškos ir suprantamos;
 - c) turi būti nuoseklios visais ataskaitiniais laikotarpiais pagal 45 straipsnį ir
 - d) neturi būti aiškiau išskirtos nei tarpinės sumos ar bendros sumos, kurias pagal TFAS reikalaujama pateikti ataskaitoje (-ose), kurioje (-iose) pateikiamas pelnas arba nuostoliai ir kitos bendrosios pajamos.

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

86. Kadangi įvairios subjekto veiklos, įvairių sandorių ir kitų įvykių rezultatai skiriasi savo dažnumu, tikimybe gauti pelną arba nuostolius ir galimybe numatyti, finansinio rezultato elementų atskleidimas padeda vartotojams suprasti pasiektą finansinį rezultatą ir numatyti būsimus rezultatus. Subjektas į ataskaitą (-as), kurioje (-iose) pateikiamas pelnas arba nuostoliai ir kitos bendrosios pajamos, įtraukia papildomas straipsnių eilutes ir pakeičia naudojamus aprašymus ir jų pateikimo tvarką, kai tai būtina finansinės veiklos rezultatų elementams paaiškinti. Subjektas atsižvelgia į tokius veiksnius: reikšmingumą, taip pat pajamų ir sąnaudų straipsnių pobūdį ir paskirtį. Pavyzdžiui, finansų įstaiga gali pakeisti aprašymus, kad būtų pateikta finansų įstaigos veiklai svarbi informacija. Subjektas neužskaito tarpusavyje pajamų ir sąnaudų, išskyrus tą atvejį, kai atitinkami 32 straipsnio kriterijai.

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

Ataskaitinio laikotarpio pelnas arba nuostoliai

88. **Subjektas turi pripažinti visas ataskaitinio laikotarpio pajamas ir sąnaudas pelnu arba nuostoliais, išskyrus tą atvejį, kai TFAS reikalaujama arba leidžiama kitaip.**

89. Kai kuriuose TFAS nurodomos aplinkybės, kada subjektas tam tikrų pajamų ir sąnaudų neįtraukia, apskaičiuodamas einamojo laikotarpio pelną ar nuostolius. 8-ajame TAS nurodomos dvi tokios aplinkybės: klaidų ištaisymas ir apskaitos politikos keitimo poveikis. Kituose TFAS reikalaujama ar leidžiama kitų bendrųjų pajamų komponentų, kurie atitinka „Konceptualiuosiuose pagrinduose“ pateiktą pajamų ar sąnaudų apibrėžtį, neįtraukti skaičiuojant pelną ar nuostolius (žr. 7 straipsnį).

Kitos bendrosios ataskaitinio laikotarpio pajamos

90. **Subjektas pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje arba aiškinamajame rašte turi atskleisti pelno mokesčio, susijusio su kiekvienu kitų bendrųjų pajamų straipsniu, sumą, įskaitant perklasifikuotas sumas.**

91. Subjektas gali pateikti kitų bendrųjų pajamų straipsnius:

- a) atskaičius susijusius mokesčius arba
- b) prieš atskaitant susijusius mokesčius nurodydamas bendrą pelno mokesčio, susijusio su tais straipsniais, sumą.

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

92. **Subjektas turi atskleisti perklasifikuotas sumas, susijusias su kitų bendrųjų pajamų komponentais.**

93. Kituose TFAS nurodyta, ar pirmiau kitomis bendrosiomis pajamomis pripažintos sumos perklasifikuojamos į pelną arba nuostolius ir kada jos taip perklasifikuojamos. Taip perklasifikuojamos sumos šiame standarte vadinamos perklasifikuotomis sumomis. Perklasifikuota suma yra įtraukiama į susijusį ataskaitinio laikotarpio, kuriuo suma perklasifikuota į pelną arba nuostolius, kitų bendrųjų pajamų komponentą. Šios sumos einamuoju arba ankstesniais laikotarpiais galėjo būti pripažintos kitų bendrųjų pajamų dalyje kaip nerealizuotas pelnas. Nerealizuotas pelnas, kad nebūtų du kartus įtrauktas į visas bendrąsias pajamas, turi būti atimtas iš kitų bendrųjų pajamų tuo laikotarpiu, kuriuo realizuotas pelnas perklasifikuojamas į pelną arba nuostolius.
94. Subjektas gali pateikti perklasifikuotas sumas pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje (-ose) arba aiškinamajame rašte. Perklasifikuotas sumas pateikdamas aiškinamajame rašte, subjektas nurodo kitų bendrųjų pajamų straipsnius atlikęs bet kokią susijusį perklasifikavimą.
95. Perklasifikuotos sumos susidaro, pvz., dėl užsienyje veikiančio subjekto perleidimo (žr. 21-ąją TAS) ir jei kai kurie apdraustieji prognozuojami pinigų srautai turi įtakos pelnui arba nuostoliams (žr. 9-ojo TFAS 6.5.11 straipsnio d punktą dėl pinigų srautų apsidraudimo sandorių).
96. Perklasifikuotų sumų nesusidaro dėl perkainojimo rezervo pokyčių, pripažįstamų pagal 16-ąją TAS arba 38-ąją TAS, arba dėl apibrėžtų išmokų planų pakartotinių vertinimų, pripažįstamų pagal 19-ąją TAS. Šie komponentai pripažįstami kitose bendrosiose pajamose ir nėra perklasifikuojami į vėlesnių laikotarpių pelną arba nuostolius. Perkainojimo rezervo pokyčiai vėlesniais laikotarpiais gali būti perkelti į nepaskirstytąjį pelną naudojant turtą arba kai jo pripažinimas nutraukiamas (žr. 16-ąją TAS ir 38-ąją TAS). Pagal 9-ąją TFAS perklasifikuotų sumų nesusidaro, jei dėl pinigų srautų apsidraudimo sandorio arba pasirinkimo sandorio laiko vertės (arba išankstinio sandorio išankstinio elemento arba finansinės priemonės užsienio valiutos bazės skirtumo) apskaitos susidaro sumos, perkeliama atitinkamai iš pinigų srautų apsidraudimo rezervo arba atskiros nuosavybės komponento ir įtraukiamos tiesiogiai į turto arba įsipareigojimo įsigijimo savikainą arba kitą balansinę vertę. Šios sumos tiesiogiai perkeliama į turtą arba įsipareigojimus.

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

97. **Kai pajamos ar sąnaudos yra reikšmingos, subjektas jų pobūdį ir sumas turi atskleisti atskirai.**
98. Aplinkybės, dėl kurių pajamos ir sąnaudas reikėtų atskleisti atskirai, yra šios:
- a) atsargų nukainojimas iki jų grynosios galimo realizavimo vertės, o nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių – iki jo atsiperkamosios vertės, taip pat tokių nukainojimų panaikinimas;
 - b) subjekto veiklos restruktūrizavimas ir bet kokių atidėjinių restruktūrizavimo išlaidoms padengti panaikinimas;
 - c) nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objektų perleidimas;
 - d) investicijų perleidimas;
 - e) veiklos nutraukimas;
 - f) teisminių ginčų sprendimai ir
 - g) kiti atidėjinių panaikinimai.
99. **Subjektas turi pateikti sąnaudų, pripažįstamų pelnu arba nuostoliais, analizę klasifikuodamas sąnaudas pagal pobūdį ar paskirtį subjekte, atsižvelgdamas į tai, kuris sąnaudų klasifikavimo būdas lemia patikimą ir svarbesnę informaciją.**
100. Subjektai 99 straipsnyje nurodytas analizės raginami pateikti ataskaitoje (-ose), kurioje (-iose) pateikiamas pelnas arba nuostoliai ir kitos bendrosios pajamos.
101. Sąnaudos išsamiau klasifikuojamos dėl to, kad būtų išryškinti finansinio rezultato elementai, kurie gali skirtis savo dažnumu, pelno arba nuostolių galimybėmis ir nuspėjamumu. Ši analizė pateikiama viena iš dviejų formų.

102. Pirmoji analizės forma yra sąnaudų pobūdžio metodas. Subjektas sąnaudas, pripažintas pelnu arba nuostoliais, sujungia pagal jų pobūdį (pvz., nusidėvėjimas, medžiagų pirkimai, transporto išlaidos, išmokos darbuotojams ir sąnaudos reklamai) ir neperskirsto jų pagal paskirtį subjekte. Šį metodą taikyti gali būti paprasta, nes nėra būtina sąnaudas klasifikuoti pagal paskirtį. Toliau pateikiamas sąnaudų klasifikavimo taikant sąnaudų pobūdžio metodą pavyzdys:

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

103. Antrasis analizės būdas pagrįstas sąnaudų paskirties arba pardavimo savikainos metodu, kai sąnaudos klasifikuojamos pagal paskirtį kaip pardavimo savikaina ar, pavyzdžiui, gaminių paskirstymo arba administracinės veiklos sąnaudos. Naudodamas šį metodą, subjektas pateikia bent pardavimo savikainą atskirai nuo kitų sąnaudų. Šis būdas gali suteikti vartotojams svarbesnės informacijos negu sąnaudų klasifikavimas pagal jų pobūdį, bet sąnaudų priskyrimas tam tikrai paskirčiai gali pareikalaus pasirinktinio priskyrimo, todėl būtina nuspręsti, ar šis būdas tinkamas. Toliau pateikiamas sąnaudų klasifikavimo taikant sąnaudų paskirties metodą pavyzdys:

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

104. **Subjektas, klasifikuojantis sąnaudas pagal jų paskirtį, turi atskleisti papildomą informaciją apie sąnaudų pobūdį, įskaitant nusidėvėjimo ir amortizacijos sąnaudas, taip pat išmokų darbuotojams sąnaudas.**

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

Nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita

Informacija, kuri turi būti pateikta nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje

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

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

b) kiekvieno nuosavybės komponento atžvilgiu retrospektyvinio taikymo arba retrospektyvinio taisymo poveikis, pripažįstamas pagal 8-ąją TAS, ir

c) [Išbraukta]

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

i) pelno arba nuostolių;

ii) kitų bendrųjų pajamų ir

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

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

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

107. Nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje arba aiškinamajame rašte subjektas turi pateikti dividendų, pripažintų kaip paskirstymai savininkams per ataskaitinį laikotarpį, sumas ir atitinkamą vienai akcijai tenkančią sumą.

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

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

110. 8-ajame TAS reikalaujama retrospektyvinių koregavimų, atliekamų pakeitus apskaitos politiką, kiek tai įmanoma, išskyrus tuos atvejus, kai pagal pereinamąsias nuostatas kitame TFAS reikalaujama kitaip. 8-ajame TAS taip pat reikalaujama, kad klaidų ištaisymai, kiek įmanoma, būtų atliekami retrospektyviai. Retrospektyviniai koregavimai ir retrospektyviniai taisymai nėra laikomi nuosavybės pokyčiais, o nepaskirstytojo pelno pradinio likučio koregavimais, išskyrus tuos atvejus, kai TFAS reikalaujama kito nuosavybės komponento retrospektyvinio koregavimo. Pagal 106 straipsnio b punktą reikalaujama nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje atskleisti bendrą kiekvieno nuosavybės komponento koregavimą, atsiradusį dėl apskaitos politikos keitimo, ir atskirai nurodyti koregavimus dėl klaidų taisymo. Šie koregavimai atskleidžiami dėl kiekvieno ankstesnio laikotarpio ir laikotarpio pradžios.

Pinigų srautų ataskaita

111. Informacija apie pinigų srautus leidžia finansinių ataskaitų vartotojams įvertinti subjekto gebėjimą gauti pinigus ir pinigų ekvivalentus, taip pat subjekto poreikį šiuos pinigų srautus panaudoti. 7-ajame TAS nurodomi pinigų srautų informacijos pateikimo ir atskleidimo reikalavimai.

Aiškinamasis raštas

Struktūra

112. Aiškinamajame rašte privalu:

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

- b) atskleisti niekur kitur finansinėse ataskaitose nepateiktą TFAS reikalaujamą informaciją ir
- c) pateikti niekur kitur finansinėse ataskaitose nenurodytą informaciją, kuri yra svarbi finansinių ataskaitų duomenims suprasti.
113. Subjektas aiškinamąjį raštą turi pateikti kaip galima sistemingiau. Nustatydamas, koks būdas yra sistemingas, subjektas turi atsižvelgti į poveikį savo finansinių ataskaitų suprantamumui ir palyginamumui. Kiekvienam finansinės būklės ataskaitos, pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitos, nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitos ir pinigų srautų ataskaitos straipsniui subjektas turi pateikti visas nuorodas į bet kokią su juo susijusią aiškinamojo rašto informaciją.
114. Sistemingo aiškinamojo rašto išdėstymo ar grupavimo pavyzdys:
- a) ypatingas dėmesys skiriamas veiklos sritims, kurios, subjekto nuomone, yra svarbiausios siekiant suprasti jo finansinį rezultatą ir finansinę būklę, pavyzdžiui, grupuojama informacija apie konkrečią pagrindinę veiklą;
- b) grupuojama informacija apie panašiai vertinamus straipsnius, tokius kaip tikrąja verte vertinamas turtas, arba
- c) laikomasi tokios pat straipsnių eilučių tvarkos kaip pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje (-ose) ir finansinės būklės ataskaitoje, pvz.:
- i) pareiškimas dėl atitikimo TFAS (žr. 16 straipsnį);
- ii) reikšminga apskaitos politikos informacija (žr. 117 straipsnį);
- iii) papildoma finansinės būklės ataskaitos, pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitos, nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitos ir pinigų srautų ataskaitos atskirų straipsnių informacija nurodoma tokia tvarka, kokia pateikta ataskaita ir straipsnių eilutės, ir
- iv) kita atskleidžiama informacija, įskaitant:
- 1) neapibrėžtuosius išpareigojimus (žr. 37-ąjį TAS) ir nepripažintus sutartinius išpareigojimus ir
- 2) nefinansinę informaciją, pvz., subjekto finansinės rizikos valdymo tikslus ir politiką (žr. 7-ąjį TFAS).
115. [Išbraukta]
116. Subjektas kaip atskirą finansinių ataskaitų komponentą gali pateikti aiškinamąjį raštą, kuriame būtų pateikta informacija apie finansinių ataskaitų sudarymo pagrindą ir konkrečias apskaitos politikos priemones.
- Informacijos apie apskaitos politiką atskleidimas*
117. Subjektas turi atskleisti reikšmingą apskaitos politikos informaciją (žr. 7 straipsnį). Apskaitos politikos informacija laikoma reikšminga, jei galima pagrįstai tikėtis, kad, vertinant kartu su kita subjekto finansinėse ataskaitose pateikta informacija, ji turės įtakos sprendimams, kuriuos bendrosios paskirties finansinių ataskaitų pirminiai vartotojai priima remdamiesi tomis finansinėmis ataskaitomis.

- 117A. Apskaitos politikos informacija, susijusi su nereikšmingais sandoriais, kitais įvykiais ar sąlygomis, yra nereikšminga ir jos atskleisti nereikia. Vis dėlto apskaitos politikos informacija gali būti reikšminga dėl susijusių sandorių, kitų įvykių ar sąlygų pobūdžio, net jei sumos yra nereikšmingos. Tačiau ne visa su reikšmingais sandoriais, kitais įvykiais ar sąlygomis susijusi apskaitos politikos informacija pati savaime yra reikšminga.
- 117B. Tikėtina, kad apskaitos politikos informacija yra reikšminga, jei subjekto finansinių ataskaitų vartotojams jos reikėtų tam, kad galėtų suprasti kitą reikšmingą informaciją finansinėse ataskaitose. Pavyzdžiui, subjektas greičiausiai laikys apskaitos politikos informaciją reikšminga savo finansinėms ataskaitoms, jei ta informacija yra susijusi su reikšmingais sandoriais, kitais įvykiais ar sąlygomis ir:
- a) per ataskaitinį laikotarpį subjektas pakeitė savo apskaitos politiką ir dėl šio pakeitimo reikšmingai pasikeitė finansinėse ataskaitose pateikta informacija;
 - b) subjektas pasirinko apskaitos politiką iš vieno ar daugiau TFAS leidžiamų variantų – tokia padėtis galėtų susidaryti, jei subjektas nuspręstų investicinį turtą vertinti ne tikrąja verte, o įsigijimo savikaina;
 - c) apskaitos politika buvo parengta pagal 8-ąją TAS, nes nebuvo konkrečiai taikytino TFAS;
 - d) apskaitos politika yra susijusi su sritimi, kurioje subjektas, taikydamas apskaitos politiką, privalo priimti svarbius sprendimus ar daryti prielaidas, ir subjektas atskleidžia tuos sprendimus ar prielaidas pagal 122 ir 125 straipsnius arba
 - e) reikalinga jų apskaita yra sudėtinga, o subjekto finansinių ataskaitų vartotojai kitaip nesuprastų tų reikšmingų sandorių, kitų įvykių ar sąlygų – tokia padėtis galėtų susidaryti, jei subjektas reikšmingų sandorių klasei taiko daugiau nei vieną TFAS.
- 117C. Apskaitos politikos informacija, daugiausia susijusi su tuo, kaip subjektas taikė TFAS reikalavimus savo aplinkybėms, suteikia žinių apie konkretų subjektą, kurios finansinių ataskaitų vartotojams yra naudingesnės nei standartizuota informacija arba informacija, kuri tik dubliuoja ar apibendrina TFAS reikalavimus.
- 117D. Jei subjektas atskleidžia nereikšmingą apskaitos politikos informaciją, tokia informacija neturi užgožti reikšmingos apskaitos politikos informacijos.
- 117E. Subjekto išvada, kad apskaitos politikos informacija yra nereikšminga, neturi įtakos susijusiems informacijos atskleidimo reikalavimams, nustatytiems kituose TFAS.
118. [Išbraukta]
119. [Išbraukta]
120. [Išbraukta]
121. [Išbraukta]
122. **Kartu su reikšminga apskaitos politikos informacija ar kitomis aiškinamojo rašto pastabomis subjektas turi atskleisti informaciją apie tuos vadovybės priimtus sprendimus, išskyrus siejamus su įvertinimais (žr. 125 straipsnį), kurie taikant subjekto apskaitos politiką turėjo didžiausią poveikį finansinėse ataskaitose pripažįstamoms sumoms.**

123. Taikydama subjekto apskaitos politiką, vadovybė priima įvairius sprendimus (išskyrus tuos, kuriems reikalingi įvertinimai), kurie gali turėti reikšmingą įtaką sumoms, pripažįstamoms finansinėse ataskaitose. Pavyzdžiui, vadovybė priima sprendimus nustatydamas:
- a) [Išbraukta]
 - b) kada iš esmės visa svarbi finansinio turto ir, nuomotojų požiūriu, nuomai naudojamo turto nuosavybės rizika ir nauda perduodama kitiems subjektams;
 - c) ar konkretūs prekių pardavimai iš esmės yra finansavimo susitarimai ir dėl to nedidina pajamų, ir
 - d) ar dėl finansinio turto sutarties sąlygose nustatytais datomis gali atsirasti pinigų srautų, kurie yra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai.
124. Kai kurią pagal 122 straipsnį atskleidžiamą informaciją reikalaujama atskleisti pagal kitus TFAS. Pavyzdžiui, 12-ajame TFAS „Informacijos apie dalis kituose subjektuose atskleidimas“ reikalaujama, kad subjektas atskleistų savo sprendimus, priimtus nustatant, ar jis kontroliuoja kitą subjektą. 40-ajame TAS „Investicinis turtas“ reikalaujama atskleisti subjekto susikurtus kriterijus, pagal kuriuos jis skiria investicinį turtą nuo savininko reikmėms naudojamo ilgalaikio materialiojo turto ir turto, skirto parduoti įprastinės veiklos metu, kada klasifikuoti tokį turtą yra sunku.

Įvertinimo neapibrėžtumo šaltiniai

125. **Subjektas aiškinamajame rašte turi atskleisti informaciją apie su ateitimi susijusias prielaidas ir kitus pagrindinius įvertinimo neapibrėžtumo šaltinius ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, keliančius žymią riziką, kad ateinančiais finansiniais metais gali tapti reikšmingai koreguoti turto ir įsipareigojimų balansines vertes. Nustatant šį turtą ir įsipareigojimus, į aiškinamąjį raštą turi būti įtraukta tokia informacija:**
- a) jų pobūdis ir
 - b) jų balansinė vertė ataskaitinio laikotarpio pabaigoje.
126. Nustatant tam tikro turto ir įsipareigojimų balansines vertes, ataskaitinio laikotarpio pabaigoje reikia įvertinti neapibrėžtų būsimų įvykių galimą įtaką šiam turtui ir įsipareigojimams. Pavyzdžiui, jeigu nėra informacijos apie stebimas naujausias nustatytas rinkos kainas, tada būtini tam tikri į ateitį orientuoti įverčiai, kurių tikslas – nustatyti nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių klasių atsiperkamąsias vertes, technologinio senėjimo įtaką atsargoms, atidėjiniams, priklausomus nuo dabartinių teisminių ginčų būsimos baigties, taip pat ilgalaikius išmokų darbuotojams įsipareigojimus (pvz., pensijų įsipareigojimus). Šie įverčiai apima prielaidas apie tokius straipsnius, kaip, pvz., pinigų srautų arba diskonto normų koregavimas atsižvelgiant į riziką, būsimi atlyginimų už darbą pokyčiai ir būsimi kainų pokyčiai, darantys įtaką kitoms išlaidoms.
127. Prielaidos ir kiti įvertinimo neapibrėžtumo šaltiniai, atskleidžiami pagal 125 straipsnį, siejasi su tais įverčiais, dėl kurių vadovybė turi priimti sunkiausius, subjektyviausius arba sudėtingiausius sprendimus. Didėjant kintamųjų ir prielaidų, turinčių įtakos galimam neapibrėžtumui panaikinimui ateityje, skaičiui, tokie sprendimai tampa vis subjektyvesni ir sudėtingesni, o dėl to kylančių turto ir įsipareigojimų balansinių verčių reikšmingų koregavimų tikimybė paprastai išauga.
128. Nereikalaujama atskleisti 125 straipsnyje nurodytos informacijos apie turtą ir įsipareigojimus, kuriems būdinga reikšminga rizika, kad jų balansinės vertės būsimaisiais finansiniais metais gali reikšmingai keistis, jeigu ataskaitinio laikotarpio pabaigoje jie vertinami tikrąja verte, pagrįsta tokio paties turto arba įsipareigojimo kotiruojama kaina aktyviojoje rinkoje. Tokios tikrosios vertės gali reikšmingai keistis būsimaisiais finansiniais metais, tačiau šie pokyčiai nėra susiję su prielaidomis ar kitais įvertinimo neapibrėžtumo šaltiniais ataskaitinio laikotarpio pabaigoje.

129. Pagal 125 straipsnio reikalavimus subjektas informaciją pateikia tokiu būdu, kuris padėtų finansinių ataskaitų vartotojams suprasti vadovybės priimamus sprendimus dėl ateities ir dėl kitų įvertinimo neapibrėžtumo šaltinių. Pateikiamos informacijos pobūdis ir mastas kinta atsižvelgiant į tam tikros prielaidos pobūdį ir kitas aplinkybes. Subjekto atskleidžiamos informacijos tipų pavyzdžiai:
- a) prielaidos arba kito įvertinimo neapibrėžtumo pobūdis;
 - b) balansinių sumų pokyčiai dėl metodų, prielaidų ir įverčių, kuriais grindžiamas jų skaičiavimas, nurodant tokio kitimo priežastis;
 - c) numatomas neapibrėžtumo panaikinimas ir pagrįstai įmanomi jo poveikio padariniai paveikto turto ir išpareigojimų balansinėms vertėms kitais finansiniais metais ir
 - d) ankstesnių prielaidų keitimo dėl šio turto ir išpareigojimų paaiškinimas, jeigu neapibrėžtumas lieka nepaaiškintas.
130. Šiame standarte nereikalaujama, kad subjektas, atskleisdamas 125 straipsnyje nurodytą informaciją, pateiktų ir biudžeto informaciją ar prognozes.
131. Kartais ataskaitinio laikotarpio pabaigoje neįmanoma atskleisti prielaidos ar kito įvertinimo neapibrėžtumo šaltinio galimų padarinių dydžio. Tokiais atvejais subjektas atskleidžia, kad, remiantis turimomis žiniomis dėl būsimųjų finansinių metų rezultatų, kurie skiriasi nuo prielaidų, gali tekti reikšmingai pakoreguoti paveiktojo turto ir išpareigojimų balansines vertes. Visais atvejais subjektas atskleidžia konkretaus turto ar išpareigojimo (arba turto ar išpareigojimų klasės) balansinę sumą, kurią veikia prielaida.
132. Konkrečių vadovybės priimtų sprendimų taikant subjekto apskaitos politiką atskleidimas pagal 122 straipsnį nėra susijęs su įvertinimo neapibrėžtumo šaltinių atskleidimu pagal 125 straipsnį.
133. Kituose TFAS reikalaujama atskleisti kai kurias prielaidas, kurių kitu atveju būtų reikalaujama pagal 125 straipsnį. Pavyzdžiui, pagal 37-ąją TAS reikalaujama tam tikromis aplinkybėmis atskleisti pagrindines prielaidas dėl būsimų įvykių, paveiksiančių atidėjinių klases. 13-ajame TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“ reikalaujama atskleisti reikšmingas prielaidas (įskaitant vertinimo metodiką (-as) ir duomenis), kuriomis subjektas remiasi nustatydamas tikrąją vertę apskaitoje registruojamo turto ir išpareigojimų tikrąją vertę.

Kapitalas

134. **Subjektas turi atskleisti informaciją, kuri leistų finansinių ataskaitų vartotojams įvertinti jo kapitalo valdymo tikslus, strategiją ir procesą.**
135. Kad įvykdytų 134 straipsnio reikalavimus, subjektas atskleidžia:
- a) kokybinę informaciją apie savo kapitalo valdymo tikslus, strategiją ir procesus, įskaitant:
 - i) aprašymą, ką jis valdo kaip kapitalą;
 - ii) kai subjektui taikomi išorėje nustatyti kapitalo reikalavimai, tų reikalavimų pobūdį ir kaip jais naudojasi valdydamas kapitalą, ir
 - iii) kaip, valdydamas savo kapitalą, jis siekia tikslų;
 - b) kiekybinių duomenų apie tai, ką jis valdo kaip kapitalą, santrauką. Kai kurie subjektai kai kuriuos finansinius išpareigojimus (pvz., tam tikrų formų subordinuotąją skolą) laiko kapitalo dalimi. Dar kiti subjektai iš kapitalo išskiria kai kuriuos nuosavybės komponentus (pvz., komponentus, susijusius su pinigų srautų apsidraudimo sandoriais);

- c) bet kokius a ir b punktų pokyčius, palyginti su ankstesniu laikotarpiu;
- d) ar per ataskaitinį laikotarpį jis įvykdė kokius nors išorėje nustatytus kapitalo reikalavimus, kurie jam taikomi;
- e) jei jis neįvykdė tokių išorėje nustatytų kapitalo reikalavimų, nurodo tokio neįvykdymo padarinius.

Subjektas, atskleisdamas šiuos duomenis, remiasi vidaus informacija, pateikta pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams.

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

Padengiamosios finansinės priemonės, klasifikuojamos kaip nuosavybė

- 136A. Apie padengiamąsias finansines priemones, klasifikuojamas kaip nuosavybės priemonės, subjektas turi atskleisti (tiek, kiek neatskleista kitur):**

- a) kiekybinių duomenų apie sumą, klasifikuojamą kaip nuosavybę, santrauką;
- b) savo prievolės atpirkti arba išpirkti priemones, kai to pareikalautų priemonės turėtojai, valdymo tikslus, politiką ir procesus, įskaitant bet kokius ankstesnio laikotarpio pokyčius;
- c) tikėtinas pinigų išmokas išperkant arba atperkant tos klasės finansines priemones ir
- d) informaciją apie tai, kaip buvo nustatytos tikėtinų pinigų išmokos išperkant ar atperkant tos klasės finansines priemones.

Kita atskleidžiama informacija

- 137. Aiškinamajame rašte subjektas turi atskleisti:**

- a) dividendų, pasiūlytų arba deklaruotų iki įgaliojimo paskelbti finansines ataskaitas, tačiau per laikotarpį nepripažintų kaip paskirstymas savininkams, sumą ir susijusių vienai akcijai tenkančią sumą ir
- b) bet kokių nepripažintų sukauptų privilegijuotųjų akcijų dividendų sumą.

- 138. Jeigu subjektas to neatskleidė kitose finansinėse ataskaitose, jis turi atskleisti šiuos dalykus:**

- a) subjekto buvimo vietą ir teisinę formą, registracijos šalį ir registruotos buveinės adresą (arba pagrindinę verslo vietą, jeigu subjekto adresas skiriasi nuo registruotos buveinės adreso);
- b) savo veiklos pobūdžio ir pagrindinės veiklos aprašą;
- c) patronuojančiosios įmonės pavadinimą ir pagrindinę patronuojančiąją grupės įmonę ir
- d) jei tai riboto veikimo laiko subjektas – informaciją apie jo veikimo trukmę.

PEREINAMASIS LAIKOTARPIS IR ĮSIGALIOJIMO DATA

139. Subjektas šį standartą turi taikyti 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas šį standartą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą.
- 139A. 27-uju TAS (pataisytu 2008 m.) pataisytas 106 straipsnis. Subjektas tą pataisą turi taikyti 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Jei subjektas taiko 27-ąjį TAS (pataisytą 2008 m.) ankstesniam laikotarpiui, pataisa turi būti taikoma ir tam ankstesniam laikotarpiui. Pataisa turi būti taikoma retrospektyviai.
- 139B. 2008 m. vasario mėn. paskelbtu dokumentu „Padengiamosios finansinės priemonės ir prievolės, atsirandančios likvidavimo metu“ (32-ojo TAS ir 1-ojo TAS pataisos) pataisytas 138 straipsnis ir įterpti 8A, 80A ir 136A straipsniai. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis tą faktą turi atskleisti ir tam ankstesniam laikotarpiui taikyti susijusias 32-ojo TAS, 39-ojo TAS, 7-ojo TFAS ir TFAAK 2-ojo aiškinimo „Dalininkų turimos kooperatinių subjektų akcijos ir panašios priemonės“ pataisas.
- 139C. 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „TFAS patobulinimas“ pataisyti 68 ir 71 straipsniai. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas pataisas taiko ankstesniam laikotarpiui, jis tą faktą turi atskleisti.
- 139D. 2009 m. balandžio mėn. paskelbtu dokumentu „TFAS patobulinimas“ pataisytas 69 straipsnis. Subjektas tą pataisą turi taikyti 2010 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą.
- 139E. [Išbraukta]
- 139F. 2010 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „TFAS patobulinimas“ pataisyti 106 ir 107 straipsniai ir įterptas 106A straipsnis. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2011 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau.
- 139G. [Išbraukta]
- 139H. 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 10-uju TFAS ir 12-uju TFAS pataisyti 4, 119, 123 ir 124 straipsniai. Taikydamas 10-ąjį TFAS ir 12-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.
- 139I. 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uju TFAS pataisyti 128 ir 133 straipsniai. Taikydamas 13-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.
- 139J. 2011 m. birželio mėn. paskelbtu dokumentu „Kitų bendrųjų pajamų straipsnių pateikimas“ (1-ojo TAS pataisos) pataisyti 7, 10, 82, 85–87, 90, 91, 94, 100 ir 115 straipsniai, įterpti 10A, 81A, 81B ir 82A straipsniai ir išbraukti 12, 81, 83 ir 84 straipsniai. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2012 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas pataisas taiko ankstesniam laikotarpiui, jis tą faktą turi atskleisti.
- 139K. 19-uju TAS „Išmokos darbuotojams“ (pataisytu 2011 m. birželio mėn.) pataisyta „kitų bendrųjų pajamų“ apibrėžtis 7 straipsnyje ir 96 straipsnis. Subjektas tas pataisas turi taikyti, kai taiko 19-ąjį TAS (pataisytą 2011 m. birželio mėn.).
- 139L. 2012 m. gegužės mėn. paskelbtais „2009–2011 m. ciklo metiniais patobulinimais“ pataisyti 10, 38 ir 41 straipsniai, išbraukti 39–40 straipsniai ir įterpti 38A–38D ir 40A–40D straipsniai. Subjektas turi taikyti tą pataisą retrospektyviai pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“ metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2013 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas tą pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi tą faktą atskleisti.
- 139M. [Išbraukta]

- 139N. 2014 m. gegužės mėn. paskelbtu 15-uju TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“ pataisytas 34 straipsnis. Taikydamas 15-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tą pataisą.
- 139O. 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uju TFAS pataisyti 7, 68, 71, 82, 93, 95, 96, 106 ir 123 straipsniai ir išbraukti 139E, 139G ir 139M straipsniai. Taikydamas 9-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.
- 139P. 2014 m. gruodžio mėn. paskelbtu dokumentu „Atskleidimo iniciatyva“ (1-ojo TAS pataisos) pataisyti 10, 31, 54–55, 82A, 85, 113–114, 117, 119 ir 122 straipsniai, įterpti 30A, 55A ir 85A–85B straipsniai ir išbraukti 115 ir 120 straipsniai. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2016 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Kiek tai susiję su šiomis pataisomis, subjektai neprivalo atskleisti informacijos, kurios reikalaujama pagal 8-ojo TAS 28–30 straipsnius.
- 139Q. 2016 m. sausio mėn. paskelbtu 16-uju TFAS „Nuoma“ pataisytas 123 straipsnis. Taikydamas 16-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tą pataisą.
- 139R. 2017 m. gegužės mėn. paskelbtu 17-uju TFAS pataisyti 7, 54 ir 82 straipsniai. 2020 m. birželio mėn. paskelbtu dokumentu „17-ojo TFAS pataisos“ dar kartą pataisytas 54 straipsnis. Taikydamas 17-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.
- 139S. 2018 m. paskelbtomis „TFAS pateikiamų nuorodų į Konceptualiuosius pagrindus pataisomis“ pataisyti 7, 15, 19–20, 23–24, 28 ir 89 straipsniai. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2020 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau, jeigu tuo pat metu subjektas taip pat taiko visas kitas dokumentu „TFAS pateikiamų nuorodų į Konceptualiuosius pagrindus pataisos“ padarytas pataisas. Subjektas 1-ojo TAS pataisas turi taikyti retrospektyviai pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“. Tačiau, jeigu subjektas nustato, kad retrospektyvinis taikymas būtų neįmanomas arba susijęs su per didelėmis išlaidomis ar pastangomis, 1-ojo TAS pataisas jis turi taikyti atsižvelgdamas į 8-ojo TAS 23–28, 50–53 ir 54F straipsnius.
- 139T. 2018 m. spalio mėn. paskelbtu dokumentu „Sąvokos „reikšminga“ apibrėžtis“ (1-ojo TAS ir 8-ojo TAS pataisos) pataisytas 1-ojo TAS 7 straipsnis ir 8-ojo TAS 5 straipsnis ir išbrauktas 8-ojo TAS 6 straipsnis. Subjektas tas pataisas turi taikyti perspektyviai 2020 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas tas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi tą faktą atskleisti.
- 139V. Dokumentu „Informacijos apie apskaitos politiką atskleidimas“, paskelbtu 2021 m. vasario mėn., pataisyti 7, 10, 114, 117 ir 122 straipsniai, įterpti 117A–117E straipsniai ir išbraukti 118, 119 ir 121 straipsniai. Juo taip pat pataisytas 2-asis TFAS pareiškimas apie taikomą praktiką „Sprendimų dėl reikšmingumo priėmimas“ (angl. *Making Materiality Judgements*). Subjektas 1-ojo TAS pataisas turi taikyti 2023 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas tas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi tą faktą atskleisti.
- 1-OJO TAS (PERSVARSTYTO 2003 M.) PANAIKINIMAS
140. Šis standartas pakeičia 1-ąjį TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“ (persvarstytą 2003 m.) su 2005 m. pakeitimais.

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.

TAIKYMO SRITIS**2. Šis standartas taikomas visoms atsargoms, išskyrus:**

- a) [Išbraukta]
- b) finansines priemones (žr. 32-ąją TAS „Finansinės priemonės. Pateikimas“ ir 9-ąją TFAS „Finansinės priemonės“) 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, tikrosios vertės atėmus pardavimo išlaidas pokyčiai 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 išankstinis sandoris ar vyriausybės garantija, arba kai egzistuoja aktyvioji rinka 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, įsigijamos 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.

APIBRĖŽTYS

6. Šiame standarte vartojamų terminų apibrėžtys:

Atsargos – turtas, kuris:

- a) laikomas parduoti įprastinės veiklos metu,
- b) šiuo metu gaminamas, numatant jį parduoti, arba

c) yra žaliavos ar medžiagos, kurios bus sunaudotos gamybos proceso metu arba teikiant paslaugas.

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

Tikroji vertė – kaina, už kurią vertinimo dieną gali būti parduotas turtas arba perleistas išipareigojimas, rinkos dalyvių sandorį vykdant įprastomis rinkos sąlygomis (žr. 13-ąją TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“).

7. Grynoji galimo realizavimo vertė rodo grynąją sumą, kurią subjektas, pardavęs atsargas, tikisi gauti įprastinėje savo veikloje. Tikroji vertė atitinka kainą, už kurią tos pačios atsargos vertinimo dieną būtų parduotos, rinkos dalyvių sandorį vykdant įprastomis rinkos sąlygomis pagrindinėje (arba palankiausioje) tų atsargų rinkoje. Pirmoji vertė yra priskiriama konkrečiam 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 laikomas prekes, taip pat žemę ir kitą nekilnojamąjį turtą, laikomą perparduoti. Atsargos taip pat apima subjekto pagamintą arba nebaigtą gaminti produkciją, be to, žaliavas ir medžiagas, laikomas ketinant jas panaudoti gamybos procese. Išlaidos, patirtos vykdant sutartį su klientu, dėl kurių nesusidaro atsargų (arba turto, kuriam taikomas kitas standartas), apskaitomos pagal 15-ąją TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“.

ATSARGŲ VERTINIMAS

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

Atsargų savikaina

10. **Atsargų savikaina turi apimti visas įsigijimo, perdirbimo ir kitas išlaidas, patiriamas 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 subjektas galės atgauti iš mokesčių institucijų, taip pat transporto, tvarkymo ir kitas išlaidas, tiesiogiai priskirtinas pagamintos produkcijos, medžiagų ir paslaugų įsigijimui. Nustatant įsigijimo savikainą atskaitomos prekybos nuolaidos, kitos lengvatos ir panašūs veiksniai.

Perdirbimo išlaidos

12. Atsargų perdirbimo išlaidos apima tokias tiesiogiai su produkcijos vienetais susijusias išlaidas kaip tiesioginės darbo išlaidas. Joms taip pat priskiriamas sistemingas pastovių ir kintamų pridėtinųjų gamybos išlaidų, patiriamų perdirbant žaliavas į pagamintą produkciją, paskirstymas. Pastovios pridėtinės gamybos išlaidos yra tos netiesioginės gamybos išlaidos, kurios yra santykinai pastovios nepriklausomai nuo gamybos apimtys (tai gamyklos pastatų, įrenginių ir naudojimo teise valdomo turto nusidėvėjimo ir techninės priežiūros, taip pat gamyklos valdymo ir administravimo išlaidos). Kintamos pridėtinės gamybos išlaidos yra tos netiesioginės gamybos išlaidos, kurias tiesiogiai arba beveik tiesiogiai lemia gamybos apimtys, pvz., netiesioginės išlaidos medžiagoms arba netiesioginės darbo išlaidos.
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 išlaidų suma, priskiriama kiekvienam produkcijos vienetui, dėl žemo gamybos lygio ar nenaudojamo įrenginio nedidėja. Nepriskirtos pridėtinės išlaidos pripažįstamos sąnaudomis tą ataskaitinį laikotarpį, kai jos patiriamos. Neįprastai aukšto gamybos lygio laikotarpiais pastovios pridėtinės 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 perdirbimo išlaidos negali būti nustatytos atskirai, jos racionaliai ir tolygiai paskirstomos visiems gaminiams. Toks skirstymas gali būti pagrįstas, pavyzdžiui, santykinę kiekvieno gaminio pardavimo vertę tiek gamybai vykstant, kai tik gaminiai tampa atskirai identifikuojami, tiek ir gamybai pasibaigus. Daugelis šalutinių gaminių savo pobūdžiu yra nereikšmingi. Tokiu atveju jie dažnai vertinami grynąja galimo realizavimo verte, o ši vertė atimama iš pagrindinio gaminio savikainos. Tą atlikus, pagrindinio gaminio balansinė vertė reikšmingai nesiskiria nuo jo savikainos.

Kitos išlaidos

15. Į atsargų savikainą kitų išlaidų įtraukiama tik tiek, kiek jų patiriama gabenant atsargas į jų dabartinę vietą ir suteikiant joms dabartinę būklę. Pavyzdžiui, galima būtų į atsargų savikainą įtraukti negamybines pridėtines išlaidas arba gaminių pritaikymo konkrečioms klientams išlaidas.
16. Išlaidų, neištrauktų į atsargų savikainą ir pripažįstamų to atskaitinio laikotarpio, kurio metu jos patiriamos, sąnaudomis, pavyzdžiai:
- a) neiįprastai didelės medžiagų, darbo ar kitų gamybos išlaidų sumos;
 - b) sandėliavimo išlaidos, išskyrus tą atvejį, kai jos yra būtinos gamybos procese prieš tolesnį gamybos etapą;
 - c) administracinės pridėtinės išlaidos, nesusijusios su atsargų atgabenimu į dabartinę vietą 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. Subjektas gali įsigyti atsargas atidėto atsiskaitymo sąlygomis. Kai toks sandoris faktiškai apima finansavimo elementą, tada toks elementas (pavyzdžiui, skirtumas tarp įsigijimo kainos esant normaliam kredito terminui ir faktinės sumokėtos sumos) pripažįstamas kaip palūkanų sąnaudos finansavimo laikotarpi.
19. [Išbraukta]

Žemės ūkio produkcijos, gautos iš biologinio turto, savikaina

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

Savikainos vertinimo metodai

21. Atsargų savikainos vertinimo metodai, pvz., standartinės savikainos metodas arba mažmeninių kainų metodas, gali būti pasirenkami taikyti atsižvelgiant į tai, kuris iš jų yra patogesnis, jei būtų gaunami savikainai artimi rezultatai. Nustatant standartinę savikainą, atsižvelgiama į normalius žaliavų, medžiagų, darbo, efektyvumo ir pajėgumų sunaudojimo lygius. Jie reguliariai peržiūrimi ir, jeigu būtina, taisomi atsižvelgiant į dabartines sąlygas.
22. Mažmeninių kainų metodas dažnai taikomas mažmeninės prekybos sektoriuje vertinant didelius kiekius greitai keičiamo asortimento atsargų, kurių maržos panašios ir kurioms kitų savikainos nustatymo būdų pritaikyti neįmanoma. Atsargų savikaina nustatoma mažinant atsargų pardavimo kainą tam tikru bendrosios maržos procentu. Nustatant procentų dydį, atsižvelgiama į tas atsargas, kurios buvo nukainotos žemiau už jų pradinę pardavimo kainą. Dažnai taikomas vidutinis kiekvieno mažmeninės prekybos skyriaus procentas.

Savikainos formulės

23. **Atsargų, kurios paprastai vienos kitomis nekeičiamos, prekių ar paslaugų, gaminamų ir skiriamų konkrečioms projektams, savikaina turi būti nustatoma naudojant specialų jų individualios savikainos nustatymo metodą.**
24. Specialus savikainos nustatymo metodas – kai kuriems atskiriems atsargų objektams priskiriama tam tikra jų savikaina. Šis metodas tinka atsargoms, skiriamoms konkrečiam projektui, nežiūrint to, ar jos buvo nupirktos, ar pagamintos. Tačiau specialus savikainos nustatymo metodas netinka, kai yra daug atsargų objektų, kurie paprastai gali būti keičiami vieni kitais. Tokiomis aplinkybėmis galėtų būti taikomas objektų, kurie lieka atsargose, pasirinkimo metodas, kad būtų galima nustatyti galimą poveikį pelnui ar nuostoliams.
25. Atsargų, nepamintų 23 straipsnyje, savikaina turi būti nustatoma taikant principą FIFO („pirmas į, pirmas iš“) arba savikainos svertinio vidurkio formulę. Subjektas turi taikyti tą pačią savikainos formulę visoms atsargoms, kurių pobūdis ir panaudojimas yra panašūs. Skirtingo pobūdžio ar skirtingo panaudojimo 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 atsargų objektai, kurie buvo įsigyti arba pagaminti pirmiausiai, parduodami pirmiausiai, todėl objektai, kurie lieka atsargose ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, buvo vėliausiai pirkti ar pagaminti. Naudojant savikainos svertinio vidurkio formulę kiekvieno objekto savikaina nustatoma pagal panašių objektų savikainos ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir panašių objektų, įsigytų ar pagamintų per visą ataskaitinį laikotarpį, savikainos svertinį vidurkį. Vidurkis gali būti skaičiuojamas periodiškai arba gavus kiekvieną papildomą atsargų partiją, atsižvelgiant į konkrečias subjekto aplinkybes.

Grynoji galimo realizavimo vertė

28. Atsargų savikaina gali būti neatgaunama, jeigu tos atsargos yra apgadintos, visiškai ar iš dalies paseno arba sumažėjo jų pardavimo kaina. Atsargų savikaina taip pat gali būti neatgaunama, jeigu padidėjo įvertintos jų gamybos užbaigimo išlaidos arba įvertintos pardavimo išlaidos. Atsargų nukainojimo iki žemesnės už jų savikainą grynosios galimo realizavimo vertės praktika atitinka požiūrį, kad turto vertinimo sumos neturėtų viršyti sumų, kurias tikimasi gauti jų pardavus arba panaudojus.
29. Atsargos paprastai nukainojamos iki jų grynosios galimo realizavimo vertės pagal kiekvieną objektą. Tačiau kai kuriomis aplinkybėmis panašius arba susijusius objektus gali būti naudinga sugrupuoti. Taip gali būti tuo atveju, kai atsargų objektai yra susiję su tos pačios linijos 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 linijos objektų. Atsargos neturėtų būti nukainojamos remiantis atsargų klasifikavimu, pavyzdžiui, kaip pagaminta produkcija arba kaip visos konkretaus veiklos segmento atsargos.
30. Grynosios galimo realizavimo vertės įverčiai grindžiami patikimiausiais vertinimo metu turimais įrodymais, kokią atsargų kiekį tikimasi realizuoti. Šie įverčiai nustatomi 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 įverčiams turi įtakos ir tikslas, kuriam atsargos yra laikomos. Pavyzdžiui, atsargų kiekio, reikalingo pardavimo ar paslaugų sutartims įvykdyti, 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 išigijimo sutarčių. Tokie atidėjiniai svarstomi 37-ajame TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji išipareigojimai 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 atkuriamoji vertė 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. panaikinama tik 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 objektas, apskaitoje registruojamas grynąja galimo realizavimo verte (nes jo pardavimo kaina kritė), 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 kokio 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 kokio atsargų nukainojimo panaikinimo, daromo dėl grynosios galimo realizavimo vertės padidėjimo, suma turi būti pripažįstama atsargų sumos, pripažintos sąnaudomis tuo laikotarpiu, kuriuo atliekamas panaikinimas, sumažinimu.**
35. Kai kurios atsargos apskaitoje gali būti priskiriamos kitiems turto straipsniams, pavyzdžiui, atsargos, kurios panaudotos nekilnojamajam turtui, įrangai ir įrenginiams pasigaminti ir tapusios jų 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 klases, taikomas šio subjekto;**
- c) **atsargų, apskaitoje registruojamų jų tikrąją verte atėmus pardavimo išlaidas, 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 suma, pripažįstama kaip atsargų sumos, pripažintos ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis, sumažinimas pagal 34 straipsnį;**

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

h) atsargų, įkeistų įsipareigojimų įvykdymui garantuoti, balansinė vertė.

37. Informacija apie skirtingų klasių atsargų balansines vertes ir atitinkamų turto straipsnių pokyčių mastą yra naudinga finansinių ataskaitų vartotojams. Įprastinės atsargų klasės yra prekės, gamybos žaliavos, medžiagos, nebaigta gaminti produkcija ir pagaminta produkcija.
38. Atsargų suma, pripažįstama sąnaudomis per ataskaitinį laikotarpį ir dažnai nurodoma kaip pardavimo savikaina, apima išlaidas, kurios anksčiau buvo įtrauktos į parduotų atsargų vertę, taip pat nepaskirstytąsias pridėtines gamybos išlaidas ir neįprastai dideles atsargų gamybos išlaidas. Dėl specifinių subjekto aplinkybių taip pat gali būti įtraukiamos ir kitos sumos, pavyzdžiui, paskirstymo išlaidos.
39. Kai kurie subjektai naudoja skirtingą pelno arba nuostolių ataskaitų formą, todėl gali būti pateiktos kitokios negu atsargų savikaina sumos, pripažintos ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis. Pagal tokią formą, subjektas pateikia sąnaudų analizę, pagrįstą sąnaudų klasifikavimu pagal pobūdį. Šiuo atveju subjektas pateikia sąnaudomis pripažintas žaliavų, kitų sunaudotų medžiagų išlaidas, darbo ir kitas išlaidas kartu su grynojo atsargų pokyčio per ataskaitinį laikotarpį suma.

ĮSIGALIOJIMO DATA

40. Subjektas šį standartą turi taikyti 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Skatinama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas šį standartą taiko laikotarpiui, prasidedančiam prieš 2005 m. sausio 1 d., jis tą faktą turi atskleisti.
- 40A. [Išbraukta]
- 40B. [Išbraukta]
- 40C. 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uju TFAS pakeista tikrosios vertės apibrėžtis, pateikta 6 straipsnyje, ir pataisytas 7 straipsnis. Taikydamas 13-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.
- 40D. [Išbraukta]
- 40E. 2014 m. gegužės mėn. paskelbtu 15-uju TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“ pataisyti 2, 8, 29 ir 37 straipsniai ir išbrauktas 19 straipsnis. Taikydamas 15-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.
- 40F. 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uju TFAS pataisytas 2 straipsnis ir išbraukti 40A, 40B ir 40D straipsniai. Taikydamas 9-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.
- 40G. 2016 m. sausio mėn. paskelbtu 16-uju TFAS „Nuoma“ pataisytas 12 straipsnis. Taikydamas 16-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tą pataisą.

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 ataskaita ⁽²⁾

TIKSLAS

Informacija apie subjekto pinigų srautus yra naudinga finansinių ataskaitų vartotojams, nes leidžia įvertinti subjekto gebėjimą gauti pinigus ar pinigų ekvivalentus ir subjekto poreikius tuos pinigų srautus panaudoti. Kad vartotojai galėtų priimti ekonominius sprendimus, jie turėtų įvertinti subjekto gebėjimą gauti pinigus ir pinigų ekvivalentus, jų gavimo laiką bei tikrumą dėl jų.

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

TAIKYMO SRITIS

1. **Subjektas turi sudaryti pinigų srautų ataskaitą remdamasis šio standarto reikalavimais ir turi pateikti ją kaip savo finansinių ataskaitų sudedamąją dalį kiekvieną ataskaitinį laikotarpį, kurio finansinės ataskaitos yra pateikiamos.**
2. Šis standartas pakeičia 7-ąją TAS „Finansinės būklės pokyčių ataskaita“, patvirtintą 1977 m. liepos mėn.
3. Subjekto finansinių ataskaitų vartotojams svarbu žinoti, kaip subjektas gauna ir naudoja pinigus ir pinigų ekvivalentus, nepriklausomai nuo subjekto veiklos pobūdžio ir to, ar galima pinigus laikyti subjekto veiklos produktu, kaip tai gali būti finansų įstaigoje. Subjektams pinigai reikalingi iš esmės dėl tų pačių priežasčių, kad ir kokia skirtinga būtų pagrindinė pajamų duodanti jų veikla. Pinigų jiems reikia savo veiklai vykdyti, išpareigojimams apmokėti ir grąžai savo investuotojams teikti. Todėl šis standartas reikalauja, kad visi subjektai pateiktų pinigų srautų ataskaitas.

PINIGŲ SRAUTŲ INFORMACIJOS TEIKIAMA NAUDA

4. Pinigų srautų ataskaita, naudojama kartu su kitomis finansinėmis ataskaitomis, suteikia informacijos, kuri leidžia vartotojams įvertinti subjekto grynojo turto pasikeitimus, finansinę struktūrą (taip pat jo likvidumą ir mokumą) ir gebėjimą daryti poveikį pinigų srautų kiekiui ir pasiskirstymui per laikotarpį, siekiant prisitaikyti prie besikeičiančių aplinkybių ir galimybių. Informacija apie pinigų srautus yra naudinga vertinant subjekto gebėjimą gauti pinigus ir pinigų ekvivalentus. Ji suteikia vartotojui galimybę sukurti skirtingų subjektų būsimųjų pinigų srautų dabartinės vertės įvertinimo ir palyginimo metodus. Ji taip pat padidina skirtingų subjektų apskaitytų veiklos rezultatų palyginamumą, nes pašalinamas skirtingos apskaitos tvarkos taikymo tiems patiems sandoriams ir įvykiams poveikis.
5. Informacija apie ankstesnių laikotarpių pinigų srautus dažnai naudojama kaip būsimųjų pinigų srautų dydžio, laiko ir tikrumo dėl jų rodiklis. Ji taip pat naudinga tikrinant anksčiau atlikto būsimųjų pinigų srautų įvertinimo tikslumą ir nagrinėjant ryšį tarp pelningumo, grynojo pinigų srauto ir besikeičiančių kainų poveikio.

APIBRĖŽTYS

6. Šiame standarte vartojamų terminų apibrėžtys:

Pinigai – gryniesi pinigai ir indėliai iki pareikalavimo.

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

Pinigų srautai – pinigų ir pinigų ekvivalentų įplaukos ir išmokos.

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

⁽²⁾ 2007 m. rugsėjo mėn. TASV pakeitė 7-ojo TAS pavadinimą iš „Pinigų srautų ataskaitos“ į „Pinigų srautų ataskaita“, atsižvelgdama 2007 m. persvarstytą 1-ąją TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“.

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

Finansinė veikla – veikla, kuri lemia subjekto įnešto nuosavo kapitalo ir skolintų lėšų dydžio ir sudėties pokyčius.

Pinigai ir pinigų ekvivalentai

7. Pinigų ekvivalentai yra skirti labiau trumpalaikiams piniginiams įsipareigojimams įvykdyti, nei 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 jos terminas yra trumpas, 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 sąskaitos kreditas, kuris padengiamas pagal pareikalavimą, sudaro neatskiriamą subjekto pinigų valdymo dalį. Tokiomis aplinkybėmis banko sąskaitos kreditas yra pinigų ir pinigų ekvivalentų komponentas. Tokių bankinių susitarimų bendra ypatybė ta, kad banko sąskaitos likutis dažnai svyruoja nuo teigiamo iki neigiamo.
9. Pinigų srautams nepriskiriamas judėjimas tarp pinigų ar pinigų ekvivalentų straipsnių, kadangi šie komponentai yra 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 turi būti pateikiami tam tikro laikotarpio pinigų srautai, suklasifikuoti pagal subjekto pagrindinę, investicinę ir finansinę veiklą.**
11. Pagrindinės, investicinės ir finansinės veiklos pinigų srautus subjektas pateikia taip, kaip yra tinkamiausia pagal jo veiklą. Klasifikavimas pagal veiklą suteikia informacijos, kuri leidžia vartotojams įvertinti tos veiklos įtaką subjekto finansinei būklei, jo pinigų ir pinigų ekvivalentų sumai. Ši informacija taip pat gali būti naudojama ryšiui tarp tų veiklų įvertinti.
12. To paties sandorio pinigų srautai gali būti klasifikuojami skirtingai. Pavyzdžiui, kai grąžinant paskolą grąžinamos ir paskolos palūkanos, ir paskolos suma, tai palūkanos gali būti priskirtos prie pagrindinės veiklos, o paskola – prie finansinės veiklos.

Pagrindinė veikla

13. Pinigų srautų iš pagrindinės veiklos suma yra pagrindinis rodiklis, parodantis, kiek subjekto veikla sukūrė pinigų srautų, kurių pakaktų, nenaudojant išorės finansavimo šaltinių, paskoloms grąžinti, subjekto gamybiniais 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 būsimuosius pagrindinės veiklos pinigų srautus.
14. Pagrindinės veiklos pinigų srautai visų pirma gaunami iš pagrindinės pajamas uždirbančios 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 tiekėjams ir paslaugų teikėjams;
 - d) pinigų išmokos darbuotojams ir jų vardu;

- e) [Išbraukta]
- f) pinigų išmokos ar grąžinimai, susiję su pelno mokesčiais, išskyrus tuos, kurie gali būti priskirti konkrečiai finansinei ar investicinei veiklai, ir
- g) pinigų įplaukos ir išmokos, susijusios su parduoti ar perparduoti skirtomis sutartimis.

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

15. Subjektas gali turėti vertybinių popierių ar paskolų perparduoti ar parduoti, kurie šiuo atveju yra panašūs į atsargas, specialiai įsigytas perparduoti. Todėl pinigų srautai, susidarantys įsigyjant ir parduodant vertybinius popierius, klasifikuojami kaip pagrindinės veiklos pinigų srautai. Finansų įstaigų išankstiniai pinigų mokėjimai ir paskolos paprastai taip pat klasifikuojami kaip pagrindinė veikla, kadangi jie yra susiję su pagrindine subjekto pajamas uždirbančia veikla.

Investicinė veikla

16. Pinigų srautus iš investicinės veiklos nurodyti atskirai yra svarbu dėl to, kad šie pinigų srautai parodo išlaidų šaltinius, skirtiems būsimų laikotarpių pajamoms uždirbti ir pinigų srautams atsirasti, dydį. Kaip investicinę veiklą galima klasifikuoti tik tas išlaidas, kurios yra pripažintos turtu finansinės būklės ataskaitoje. Investicinės veiklos pinigų srautų pavyzdžiai:
- a) pinigų išmokos įsigyjant nekilnojamąjį turtą, įrangą ir įrenginius, nematerialųjį turtą ir kitą ilgalaikį turtą. Šios išmokos apima ir tas, kurios yra susijusios su kapitalizuota plėtros darbų savikaina ir savos gamybos nekilnojamojo turto, įranga ir įrenginiais;
 - b) pinigų įplaukos, gautos pardavus nekilnojamąjį turtą, įrangą ir įrenginius, nematerialųjį turtą ir kitą ilgalaikį turtą;
 - c) pinigų išmokos įsigyjant kitų subjektų nuosavybės ar skolos priemones ir dalį bendrosiose įmonėse, išskyrus išmokas už tokias priemones, kurios yra pinigų ekvivalentai arba kurios yra skirtos parduoti ar perparduoti;
 - d) pinigų įplaukos, gautos pardavus kitų subjektų nuosavybės ar skolos priemones ir dalį bendrosiose įmonėse, išskyrus įplaukas už tas priemones, kurios yra pinigų ekvivalentai, ir tas, kurios yra skirtos parduoti ar perparduoti;
 - e) išankstiniai pinigų mokėjimai ir paskolos kitoms šalims, išskyrus finansų įstaigos atliktus išankstinius mokėjimus ir suteiktas paskolas;
 - f) pinigų įplaukos, susijusios su išankstinių mokėjimų ir paskolų kitoms šalims grąžinimu, išskyrus finansų įstaigos išankstinius mokėjimus ir paskolas;
 - g) pinigų išmokos už ateities, išankstinius, pasirinkimo ir apsiskeitimo sandorius, išskyrus atvejus, kai šios sutartys laikomos parduoti ar perparduoti arba kai šios išmokos yra klasifikuojamos kaip finansinė veikla, ir
 - h) pinigų įplaukos už ateities, išankstinius, pasirinkimo ir apsiskeitimo sandorius, išskyrus atvejus, kai šios sutartys laikomos parduoti ar perparduoti arba kai šios įplaukos yra klasifikuojamos kaip finansinė veikla.

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

Finansinė veikla

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

PAGRINDINĖS VEIKLOS PINIGŲ SRAUTŲ PATEIKIMAS**18. Subjektas turi pateikti pagrindinės veiklos pinigų srautus vienu iš šių metodų:**

- a) **tiesioginiu metodu, kuriuo atskleidžiamos pagrindinės bendrųjų pinigų įplaukų ir bendrųjų pinigų išmokų klasės, arba**
 - b) netiesioginiu metodu, kuriuo pelnas arba nuostolis koreguojamas nepiniginio pobūdžio sandorių rezultatais, visomis praeities ar būsimų laikotarpių pagrindinės veiklos pinigų įplaukų ar išmokų atidėtomis ar sukauptomis sumomis ir pajamų ar sąnaudų, susijusių su investicinės ar finansinės veiklos pinigų srautais, straipsniais.
19. Subjektams rekomenduojama pagrindinės veiklos pinigų srautus pateikti tiesioginiu metodu. Tiesioginis metodas suteikia informacijos, kuri gali būti naudinga įvertinant būsimuosius pinigų srautus, o netiesioginis metodas tokios informacijos nesuteikia. Taikant tiesioginį metodą, informacija apie pagrindines bendrųjų pinigų įplaukų ir bendrųjų pinigų išmokų klases gali būti gaunama:
- a) iš subjekto apskaitos įrašų arba
 - b) koreguojant pardavimo pajamų sumas, pardavimo savikainą (finansų įstaigai – palūkanų ir panašias pajamas bei palūkanų ir panašias sąnaudas) ir kitus bendrųjų pajamų ataskaitos straipsnius atsižvelgiant į:
 - i) atsargų ir pagrindinės veiklos gautinų ir mokėtinų sumų pasikeitimą per laikotarpį;
 - ii) kitus nepiniginius straipsnius ir
 - iii) kitus straipsnius, pagal kuriuos pinigų poveikis laikomas investicinės ar finansinės veiklos pinigų srautais.
20. Netiesioginiu metodu pagrindinės veiklos grynieji pinigų srautai nustatomi koreguojant pelną ar nuostolį, atsižvelgiant į šių veiksmų poveikį:
- a) atsargų ir pagrindinės veiklos gautinų ir mokėtinų sumų pasikeitimą per laikotarpį;
 - b) nepiniginių straipsnių, tokių kaip nusidėvėjimas, atidėjiniai, atidėtieji mokesčiai, nerealizuotas užsienio valiutos kurso pasikeitimo pelnas ir nuostoliai ir nepaskirstytasis asocijuotųjų įmonių pelnas, ir
 - c) visų kitų straipsnių, pagal kuriuos pinigų poveikis laikomas investicinės ar finansinės veiklos pinigų srautais.

Pagal netiesioginį metodą pagrindinės veiklos grynųjų pinigų srautai gali būti pateikti ir kitaip, parodant pajamas ir sąnaudas, įtrauktas į bendrųjų pajamų ataskaitą, ir atsargų bei pagrindinės veiklos gautinų ir mokėtinų sumų pasikeitimą per laikotarpį.

INVESTICINĖS IR FINANSINĖS VEIKLOS PINIGŲ SRAUTŲ PATEIKIMAS

- 21. Pagrindinės bendrųjų pinigų įplaukų ir bendrųjų pinigų išmokų, atsirandančių iš investicinės ir finansinės veiklos, klasės subjektas turi 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) pinigų įplaukos ir išmokos klientų vardu, kai tokie pinigų srautai parodo kliento, o ne subjekto veiklą, ir
 - b) pinigų įplaukos ir išmokos tokių straipsnių, kurių greita apyvarta, didelės sumos ir trumpi terminai.
23. Pinigų įplaukų ir išmokų, nurodytų 22 straipsnio a punkte, pavyzdžiai:
- a) indėlio iki pareikalavimo banke priėmimas ir išmokėjimas;
 - b) investiciniame subjekte laikomos klientų lėšos ir
 - c) nuomos mokesčiai, surenkami turto savininkų vardu ir jiems perduodami.
- 23A. Pinigų įplaukų ir išmokų, nurodytų 22 straipsnio b punkte, pavyzdžiai yra toliau nurodyti išankstiniai mokėjimai ar grąžinimai:
- a) pagrindinės sumos, susijusios su kredito 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 finansų įstaigos veiklos sričių, gali būti pateikti grynąja verte:**
- a) pinigų įplaukos ir išmokos, susijusios su indėlių, kurių terminas fiksuotas, priėmimu ir išmokėjimu;
 - b) indėlių padėjimas į kitas finansų įstaigas ar jų atsiėmimas iš kitų finansų įstaigų ir
 - c) išankstiniai pinigų mokėjimai ir paskolos klientams, tokių išankstinių mokėjimų ir paskolų grąžinimas.

PINIGŲ SRAUTAI UŽSIENIO VALIUTA

- 25. Pinigų srautai, atsirandantys iš sandorių užsienio valiuta, turi būti registruojami apskaitoje subjekto funkcinė valiuta, sumai užsienio valiuta taikant pinigų srautų dienos funkcinės ir užsienio valiutų kursą.**
- 26. Užsienio patronuojamosios įmonės pinigų srautai turi būti perskaičiuojami taikant pinigų srautų dienos funkcinės ir užsienio valiutų kursą.**

27. Pinigų srautai užsienio valiuta pateikiami remiantis 21-uju TAS „Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka“. Jis leidžia taikyti valiutos kursą, kuris yra artimas faktiniam kursui. Pavyzdžiui, vidutinis svertinis to laikotarpio valiutų kursas gali būti naudojamas sandoriams užsienio valiuta registruoti ar užsienio patronuojamosios įmonės pinigų srautams perskaičiuoti. Vis dėlto 21-asis TAS neleidžia taikyti ataskaitinio laikotarpio pabaigos valiutos kurso perskaičiuojant užsienio patronuojamosios įmonės pinigų srautus.
28. Nerealizuotas pelnas ir nuostoliai, atsirandantys dėl užsienio valiutos kurso pokyčių, nėra pinigų srautai. Tačiau valiutos kurso pasikeitimo poveikis pinigams ir pinigų ekvivalentams, laikomiems ar mokėtiniems užsienio valiuta, parodomas pinigų srautų ataskaitoje dėl to, kad būtų galima sutikrinti pinigus ir pinigų ekvivalentus laikotarpio pradžioje ir pabaigoje. Ši suma pateikiama atskirai nuo pagrindinės, investicinės ir finansinės veiklos pinigų srautų ir apima skirtumus, jei tokių yra, palyginti su padėtimi, jei tie pinigų srautai būtų buvę parodyti taikant laikotarpio pabaigos valiutų kursus.
29. [Išbraukta]
30. [Išbraukta]

PALŪKANOS IR DIVIDENDAI

31. **Visi pinigų srautai iš gautų ar sumokėtų palūkanų ir dividendų turi būti pateikiami atskirai. Kiekvienas toks srautas turi būti visais ataskaitiniais laikotarpiais nuosekliai klasifikuojamas kaip atsirandantis iš pagrindinės, investicinės ar finansinės veiklos.**
32. Bendra per laikotarpį sumokėtų palūkanų suma atskleidžiama pinigų srautų ataskaitoje, nepaisant to, ar ji buvo pripažinta sąnaudomis įtraukiant į pelną arba nuostolius, ar kapitalizuota pagal 23-įjį TAS „Skolinimosi išlaidos“.
33. Finansų įstaigoje sumokėtos palūkanos ir gautos palūkanos ir dividendai paprastai klasifikuojami kaip pagrindinės veiklos pinigų srautai. Tačiau nėra vieningos nuomonės, kaip klasifikuoti šiuos pinigų srautus kituose subjektuose. Sumokėtos palūkanos ir gautos palūkanos ir dividendai gali būti klasifikuojami kaip pagrindinės veiklos pinigų srautai, kadangi jie yra tarp tų veiksmų, kurie lemia pelną ar nuostolį. Kita vertus, sumokėtos palūkanos ir gautos palūkanos ir dividendai pagal aplinkybes gali būti atitinkamai klasifikuojami kaip finansiniai ir investiciniai pinigų srautai, kadangi jie yra finansinių išteklių gavimo savikaina arba investicijų grąža.
34. Sumokėti dividendai gali būti klasifikuojami kaip finansiniai pinigų srautai, kadangi jie yra finansinių išteklių gavimo savikaina. Kita vertus, sumokėti dividendai gali būti klasifikuojami kaip pagrindinės veiklos pinigų srautų komponentas, siekiant padėti vartotojams įvertinti subjekto gebėjimą išmokėti dividendus iš pagrindinės veiklos pinigų srautų.

PELNO MOKESČIAI

35. **Pinigų srautai, atsirandantys iš pelno mokesčių, turi būti atskleidžiami atskirai ir klasifikuojami kaip subjekto pagrindinės veiklos pinigų srautai, išskyrus atvejus, kai galima konkrečiai nustatyti, kad jie priklauso investicinei ar finansinei veiklai.**
36. Pelno mokesčiai atsiranda iš sandorių, kurie sukuria pinigų srautus, pinigų srautų ataskaitoje klasifikuojamus kaip pagrindinę, investicinę ar finansinę veiklą. Nors mokesčių sąnaudos gali būti aiškiai tapatinamos su investicine ar finansine veikla, susijusių mokesčių pinigų srautų dažnai neįmanoma identifikuoti, be to, jie gali atsirasti kitą laikotarpį, nei buvo sudarytas sandoris, sukūręs pinigų srautus. Todėl sumokėti mokesčiai paprastai klasifikuojami kaip pagrindinės veiklos pinigų srautai. Tačiau tuo atveju, kai įmanoma susieti mokesčių pinigų srautus su konkrečiu sandoriu, sukūrusiu pinigų srautus, kurie klasifikuojami kaip investicinės ar finansinės veiklos pinigų srautai, tada mokesčių pinigų srautai gali būti klasifikuojami kaip investicinės ar finansinės veiklos pinigų srautai. Jeigu mokesčių pinigų srautai priskiriami daugiau kaip vienai veiklos klasei, atskleidžiama bendra sumokėtų mokesčių suma.

INVESTICIJOS Į PATRONUOJAMĄSIAS, ASOCIJUOTĄSIAS IR BENDRĄSIAS ĮMONES

37. Kai investicijų į asocijuotąsias įmones, bendrąsias įmones ar patronuojamąsias įmones apskaita tvarkoma taikant nuosavybės arba savikainos metodą, investuotojas savo pinigų srautų ataskaitoje pateikia tik savo ir subjekto, į kurį investuota, tarpusavio pinigų srautus, pavyzdžiui, dividendus ir išankstinius mokėjimus.

38. Subjektas, kuris parodo savo dalį asocijuotojoje ar bendrojoje įmonėje taikdamas nuosavybės metodą, į savo pinigų srautų ataskaitą įtraukia pinigų srautus, susidariusius dėl savo investicijų į asocijuotąją ar bendrąją įmonę, taip pat paskirstymus ir kitus jo ir asocijuotosios ar bendrosios įmonės tarpusavio mokėjimus ar įplaukas.

NUOSAVYBĖS DALIŲ PATRONUOJAMOSIOSE ĮMONĖSE IR KITUOSE VERSLO VIENETUOSE POKYČIAI

39. **Agreguoti pinigų srautai, atsirandantys dėl patronuojamųjų įmonių arba kitų verslo vienetų kontrolės įgijimo arba praradimo, turi būti pateikti atskirai ir klasifikuojami kaip investicinė veikla.**

40. **Subjektas turi atskleisti, atsižvelgdamas į patronuojamųjų įmonių ir kitų verslo vienetų kontrolės įgijimą ir praradimą per atskaitinį laikotarpį, kiekvieną iš šių agreguotų sumų:**

- a) **bendrą sumokėtą arba gautą atlygį;**
- b) **atlygio, kurį sudaro pinigai ir pinigų ekvivalentai, dalį;**
- c) **pinigų ir pinigų ekvivalentų patronuojamosiose įmonėse arba kituose verslo vienetuose, kurių kontrolę įgijo arba prarado, sumą ir**
- d) **turto ir išpareigojimų sumas, į kurias neįtraukti pinigai arba pinigų ekvivalentai patronuojamosiose įmonėse arba kituose verslo vienetuose, kurių kontrolę įgyta arba prarasta, apibendrintas pagal pagrindines kategorijas.**

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

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

42. Bendra kaip atlygis sumokėtų arba gautų pinigų suma už patronuojamųjų įmonių arba kitų verslo vienetų kontrolės įgijimą arba praradimą pateikiama pinigų srautų ataskaitoje atėmus pinigus ir pinigų ekvivalentus, įgytus arba perleistus sudarius tokius sandorius, įvykus tokiems įvykiams ar pasikeitus aplinkybėms.

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

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

NEPINIGINIAI SANDORIAI

43. **Investiciniai ir finansiniai sandoriai, kuriems nereikia naudoti pinigų ar pinigų ekvivalentų, neturi būti įtraukiami į pinigų srautų ataskaitą. Tokie sandoriai turi būti atskleidžiami kurioje nors kitoje finansinių ataskaitų dalyje taip, kad būtų pateikta visa svarbi informacija apie šią investicinę ir finansinę veiklą.**

44. Daug investicinės ir finansinės veiklos operacijų neturi tiesioginės įtakos einamiesiems pinigų srautams, nors jos veikia subjekto kapitalo ir turto struktūrą. Nepiniginių sandorių neįtraukimas į pinigų srautų ataskaitą atitinka pinigų srautų ataskaitos tikslą, kadangi šie sandoriai nedaro įtakos einamojo laikotarpio pinigų srautams. Nepiniginių sandorių pavyzdžiai:

- a) turto įsigijimas prisiimant tiesiogiai susijusius įsipareigojimus arba nuomos būdu;
- b) subjekto įsigijimas išleidžiant nuosavybės vertybinius popierius ir
- c) skolos konvertavimas į nuosavybę.

ĮSIPAREIGOJIMŲ, ATsirANDANČIŲ DĖL FINANSINĖS VEIKLOS, POKYČIAI

44A. Subjektas turi atskleisti informaciją, kuri leidžia finansinių ataskaitų vartotojams įvertinti įsipareigojimų, atsirandančių dėl finansinės veiklos, pokyčius, įskaitant pokyčius, atsirandančius dėl pinigų srautų, ir su pinigų srautais nesusijusius pokyčius.

44B. Siekdamas įvykdyti 44A straipsnyje nustatytą reikalavimą, subjektas turi atskleisti šiuos įsipareigojimų, atsirandančių dėl finansinės veiklos, pokyčius:

- a) pokyčius dėl finansinės veiklos pinigų srautų;
- b) pokyčius, atsirandančius dėl patronuojamųjų įmonių ar kitų verslo vienetų kontrolės gavimo arba praradimo;
- c) užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaką;
- d) tikrosios vertės pokyčius ir
- e) kitus pokyčius.

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

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

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

PINIGŲ IR PINIGŲ EKVIVALENTŲ KOMPONENTAI

45. Subjektas turi atskleisti pinigų ir pinigų ekvivalentų komponentus ir pateikti į pinigų srautų ataskaitą įtrauktų sumų sutikrinimą su atitinkamais finansinės būklės ataskaitos straipsniais.

46. Atsižvelgdamas į pinigų valdymo praktikos ir bankinės tvarkos įvairovę pasaulyje ir siekdamas, kad apskaita atitiktų 1-ąją TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“, subjektas atskleidžia, 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 subjekto investicijų portfelio, klasifikavimo pasikeitimas, parodoma pagal 8-ąją TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“.

KITA ATSKLEIDŽIAMA INFORMACIJA

- 48. Kartu su vadovybės pastabomis subjektas turi atskleisti turimą reikšmingą pinigų ir pinigų ekvivalentų likučių sumą, kurios negali naudoti subjektų grupė.**

49. Yra įvairių aplinkybių, dėl kurių subjekto turimų pinigų ir pinigų ekvivalentų likučių negali naudoti grupė. Pavyzdžiui, pinigų ir pinigų ekvivalentų likučiai gali būti laikomi patronuojamojoje įmonėje, kuri veikia šalyje, kontroliuojančioje valiutų keitimą ar taikančioje kitus teisinius apribojimus, todėl tokių likučių negali bendrai naudoti patronuojančioji įmonė ar kitos patronuojamosios įmonės.

50. Vartotojams, norintiems suprasti subjekto finansinę būklę ir jo likvidumą, gali būti svarbi papildoma informacija. Rekomenduojama šią informaciją atskleisti kartu su vadovybės pastabomis ir ji gali apimti:

- a) nepanaudotų skolinimosi priemonių sumą, kuri gali būti naudojama pagrindinei veiklai ateityje ir kapitalo išipareigojimams padengti, nurodant visus šių priemonių naudojimo apribojimus;
- b) bendrą pinigų srautų sumą, kuri parodo pagrindinės veiklos pajėgumo padidėjimą, atskirai nuo tų pinigų srautų, kurie būtini pagrindinės veiklos pajėgumui išlaikyti, ir
- c) kiekvieno atskiro ataskaitose pateiktino segmento pinigų srautų, susidarančių iš pagrindinės, investicinės ir finansinės veiklos, sumą (žr. 8-ąją TFAS „Veiklos segmentai“).

51. Atskirai pateikti pinigų srautus, parodančius pagrindinės veiklos pajėgumo padidėjimą, ir pinigų srautus, reikalingus pagrindinės veiklos pajėgumui išlaikyti, yra naudinga, kadangi tai leidžia vartotojams spręsti, ar subjektas tinkamai investuoja, siekdamas palaikyti savo pagrindinės veiklos pajėgumą. Subjektas, kuris netinkamai investuoja, kad palaikytų savo pagrindinės veiklos pajėgumą, galėtų pakenkti ateities pelningumui siekdamas užtikrinti dabartinį likvidumą ir paskirstymus savininkams.

52. Atskleidžiant segmentų pinigų srautus, vartotojams suteikiama galimybė geriau suprasti santykį tarp viso verslo ir jo sudedamųjų dalių pinigų srautų, segmentų pinigų srautų prieinamumą ir jų kintamumą.

ISIGALIOJIMO DATA

53. Šis standartas taikomas 1994 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansinėms ataskaitoms.
54. 27-uju TAS (pataisytu 2008 m.) pataisyti 39–42 straipsniai ir įtraukti 42A ir 42B straipsniai. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Jeigu subjektas 27-ąją TAS (pataisytą 2008 m.) taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui. Pataisos turi būti taikomos retrospektyviai.
55. 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „TFAS patobulinimas“ pataisytas 14 straipsnis. Subjektas tą pataisą turi taikyti 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą ir kartu taikyti 16-ojo TAS 68A straipsnį.
56. 2009 m. balandžio mėn. paskelbtu dokumentu „TFAS patobulinimas“ pataisytas 16 straipsnis. Subjektas tą pataisą turi taikyti 2010 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą.

57. 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 10-uju TFAS ir 11-uju TFAS „Jungtinė veikla“ pataisyti 37, 38 ir 42B straipsniai ir išbrauktas 50 straipsnio b punktas. Taikydamas 10-ąjį TFAS ir 11-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.
58. 2012 m. spalio mėn. paskelbtu dokumentu „Investiciniai subjektai“ (10-ojo TFAS, 12-ojo TFAS ir 27-ojo TAS pataisos) pataisyti 42A ir 42B straipsniai ir įterptas 40A straipsnis. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2014 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Dokumentą „Investiciniai subjektai“ leidžiama taikyti anksčiau. Jei subjektas tas pataisas taiko anksčiau, visas pataisas, įtrauktas į dokumentą „Investiciniai subjektai“, jis turi taikyti tuo pačiu metu.
59. 2016 m. sausio mėn. paskelbtu 16-uju TFAS „Nuoma“ pataisyti 17 ir 44 straipsniai. Taikydamas 16-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.
60. 2016 m. sausio mėn. paskelbtu dokumentu „Atskleidimo iniciatyva“ (7-ojo TAS pataisos) įterpti 44A–44E straipsniai. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2017 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Kai subjektas tas pataisas taiko pirmą kartą, ankstesnių laikotarpių lyginamosios informacijos pateikti nereikalaujama.
61. 2017 m. gegužės mėn. paskelbtu 17-uju TFAS „Draudimo sutartys“ pataisytas 14 straipsnis. Taikydamas 17-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tą pataisą.

8-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS***Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos*****TIKSLAS**

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

TAIKYMO SRITIS

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

APIBRĖŽTYS

5. **Šiame standarte vartojamų terminų apibrėžtys:**

Apskaitos politika – principai, pagrindai, formalumai, taisyklės ir praktika, kuriais subjektas vadovaujasi sudarydamas ir pateikdamas finansines ataskaitas.

Apskaitiniai įverčiai yra finansinėse ataskaitose pateikiamos piniginės sumos, kurioms būdingas vertinimo neapibrėžtumas.

Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai (TFAS) – Tarptautinių apskaitos standartų valdybos (TASV) paskelbti standartai ir jų aiškinimai. Juos sudaro:

- a) **tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai;**
- b) **tarptautiniai apskaitos standartai;**
- c) **Tarptautinio finansinės atskaitomybės aiškinimo komiteto (TFAAK) aiškinimai ir**
- d) **Nuolatinio aiškinimo komiteto (NAK) aiškinimai ⁽³⁾.**

Sąvoka *reikšminga* apibrėžta 1-ojo TAS 7 straipsnyje ir šiame standarte vartojama ta pačia reikšme.

Ankstesnio ataskaitinio laikotarpio klaidos – duomenų nepateikimas ar neteisingas pateikimas subjekto vieno ar daugiau ankstesnių ataskaitinių laikotarpių finansinėse ataskaitose dėl to, kad nepasinaudota ar netinkamai pasinaudota patikima informacija, kuri:

- a) **buvo turima, kai buvo suteiktas įgaliojimas paskelbti tų laikotarpių finansines ataskaitas, ir**

⁽³⁾ TFAS apibrėžtis iš dalies pakeista po to, kai 2010 m. peržiūrėtais TFAS fondo įstatais padaryta pavadinimų pakeitimų.

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

Tokioms klaidoms priskiriami skaičiavimo klaidų, neteisingo apskaitos politikos taikymo, apsirikimo, netinkamo faktų interpretavimo ar klastotės padariniai.

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

Retrospektyvinis taisymas – finansinių ataskaitų elementų sumų pripažinimo, įvertinimo ir atskleidimo taisymas taip, tarsi ankstesnio ataskaitinio laikotarpio klaidos nebūtų buvę.

Neįmanoma – reikalavimo taikyti neįmanoma, kai subjektas negali jo taikyti net dėdamas visas įmanomas pastangas. Tam tikro ankstesnio ataskaitinio laikotarpio apskaitos politikos keitimo retrospektyviai taikyti arba klaidos retrospektyviai ištaisyti neįmanoma, jeigu:

- a) retrospektyvinio taikymo ar retrospektyvinio taisymo padarinių neįmanoma nustatyti;
- b) retrospektyviniam taikymui ar retrospektyviniam taisymui reikalingos prielaidos, kokie tą ataskaitinį laikotarpį būtų buvę vadovybės tikslai, arba
- c) retrospektyviniam taikymui ar retrospektyviniam taisymui reikalingi reikšmingi sumų įverčiai ir neįmanoma objektyviai atskirti informacijos apie tuos įverčius, kuri:
- i) teikia įrodymų apie aplinkybes, egzistavusias tą dieną (tomis dienomis), kuria (-iomis) remiantis šios sumos turi būti pripažįstamos, vertinamos ar atskleidžiamos, ir
- ii) būtų buvusi turima tuo metu, kai to ankstesnio ataskaitinio laikotarpio finansines ataskaitas vadovybė buvo įgaliota paskelbti,

nuo kitos informacijos.

Apskaitos politikos keitimo ir apskaitinio įverčio keitimo poveikio pripažinimo *perspektyvinis taikymas* atitinkamai yra:

- a) **naujos apskaitos politikos taikymas sandoriams, kitiems įvykiams ir sąlygoms, atsiradusiems (-ioms) po politikos pakeitimo datos, ir**
- b) **apskaitinio įverčio keitimo poveikio einamajam ir būsimiesiems ataskaitiniams laikotarpiams, kuriems turi įtakos šis pakeitimas, pripažinimas.**

6. [Išbraukta]

APSKAITOS POLITIKA

Apskaitos politikos pasirinkimas ir taikymas

7. **Kai TFAS konkrečiai taikomas sandoriui, kitam įvykiui ar sąlygai, jiems taikoma apskaitos politika ar politikos priemonės turi būti nustatomos taikant tą TFAS.**
8. TFAS pateikiamos apskaitos politikos priemonės, kurias taikant, remiantis TASV išvadomis, finansinėse ataskaitose pateikiama svarbi ir patikima informacija apie sandorius, kitus įvykius ir sąlygas. Šių politikos priemonių nereikia taikyti, jeigu jų taikymo poveikis yra nereikšmingas. Tačiau nedera nukrypti nuo TFAS ar palikti neištaisytus nereikšmingus nukrypimus, siekiant pateikti tam tikrą subjekto finansinę būklę, finansinį rezultatą ar pinigų srautus.

9. TFAS pateikiami kartu su nurodymais, kurie turėtų padėti subjektams taikyti TFAS reikalavimus. Visuose tokiuose nurodymuose nurodyta, ar jie yra neatskiriama TFAS dalis. Nurodymai, kurie yra neatskiriama TFAS dalis, yra privalomi. Nurodymuose, kurie nėra neatskiriama TFAS dalis, nepateikiami finansinėms ataskaitoms taikomi reikalavimai.
10. **Jeigu nėra TFAS, konkrečiai taikomo tam tikram sandoriui, kitam įvykiui ar sąlygai, vadovybė turi priimti sprendimus dėl apskaitos politikos rengimo ir taikymo, jeigu tokiu būdu gaunama informacija yra:**
- a) svarbi vartotojų poreikiams priimant ekonominius sprendimus ir
 - b) patikima – tuo, kad finansinės ataskaitos:
 - i) teisingai parodo 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) yra neutralios, t. y. nešališkos;
 - iv) yra parengtos apdairiai ir
 - v) visais reikšmingais atžvilgiais išsamios.
11. **Priimdama 10 straipsnyje nurodytą sprendimą, vadovybė turi remtis toliau nurodytais šaltiniais ir apsvairstyti galimybę juos taikyti tokia tvarka:**
- a) TFAS pateikti reikalavimai panašiams ir susijusiems klausimams spręsti ir
 - b) turto, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų apibrėžtys, pripažinimo kriterijai ir vertinimo principai, pateikti „Konceptualiuosiuose finansinės atskaitomybės pagrinduose“ („Konceptualieji pagrindai“) ⁽⁴⁾.
12. Be to, priimdama sprendimą, apibūdintą 10 straipsnyje, vadovybė gali taip pat apsvairstyti naujausius kitų standartus nustatančių institucijų, naudojančių panašius konceptualiuosius pagrindus apskaitos standartams rengti, nutarimus, taip pat kitą literatūrą apie apskaitą ir taikomą veiklos praktiką – tiek, kiek visa tai neprieštarauja 11 straipsnyje nurodytiems šaltiniams.

Apskaitos politikos nuoseklumas

13. Subjektas turi pasirinkti ir nuosekliai taikyti tą pačią apskaitos politiką panašiams sandoriams, kitiems įvykiams ir sąlygoms, išskyrus tą atvejį, kai pagal TFAS išskirtinai reikalaujama ar leidžiama skirstyti į kategorijas straipsnius, kuriems gali būti tinkama taikyti kitokią apskaitos politiką. Jeigu pagal TFAS reikalaujamas ar leidžiamas toks skirstymas į kategorijas, tai kiekvienai kategorijai turi būti parinkta ir nuosekliai taikoma tinkama apskaitos politika.

Apskaitos politikos keitimas

14. Subjektas turi keisti apskaitos politiką tik jeigu keitimas:
- a) atitinka TFAS arba
 - b) leidžia parengti finansines ataskaitas, teikiančias patikimą ir svarbesnę informaciją apie sandorių, kitų įvykių ar sąlygų poveikį subjekto finansinei būklei, finansiniam rezultatui ar pinigų srautams.

⁽⁴⁾ 54G straipsnyje paaiškinta, kaip šis reikalavimas taikomas reguliuojamų sąskaitų likučių atveju.

15. Finansinių ataskaitų vartotojai turi turėti galimybę palyginti 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 taikymas sandoriams, kitiems įvykiams ar sąlygoms, savo esme besiskiriantiems nuo ankstesnių sandorių, įvykių ar sąlygų; ir**
 - b) **naujos apskaitos politikos taikymas sandoriams, kitiems įvykiams ar sąlygoms, kurių iki šiol nebuvo pasitaikę ar jie buvo nereikšmingi.**
17. Apskaitos politikos taikymas 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-uju TAS ar 38-uju TAS, o ne šiuo standartu.
18. 19–31 straipsniai netaikomi apskaitos politikos keitimui, apibūdintam 17 straipsnyje.

Apskaitos politikos keitimų taikymas

19. Taikydamas 23 straipsnį:

- a) subjektas turi apskaityti apskaitos politikos keitimą dėl TFAS taikymo pirmą kartą, remdamasis konkrečiomis pereinamojo laikotarpio nuostatomis (jei tokių yra), esančiomis tame TFAS, ir
 - b) **jeigu subjektas, pirmą kartą taikydamas TFAS, kuriame nėra konkrečių pereinamojo laikotarpio 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 TFAS taikymas nelaikomas savanorišku apskaitos politikos pakeitimu.
21. Kai nėra TFAS, konkrečiai taikomo tam tikram sandoriui, kitam įvykiui ar sąlygai, tada vadovybė gali pagal 12 straipsnį taikyti apskaitos politiką, remdamasi naujausiais kitų standartus nustatančių institucijų, naudojančių panašius konceptualiuosius pagrindus apskaitos standartams rengti, nutarimais. Jeigu vadovaudamasis tokio nutarimo pataisa subjektas nusprendžia keisti apskaitos politiką, šis pakeitimas apskaitomas ir pateikiamas kaip apskaitos politikos keitimas savo noru.

Retrospektyvinis taikymas

22. **Taikydamas 23 straipsnį, kai apskaitos politikos keitimas taikomas retrospektyviai pagal 19 straipsnio a ar b punktą, subjektas turi pakoreguoti anksčiausio pateikto ataskaitinio laikotarpio pradinį kiekvieno paveikto nuosavybės komponento likutį, taip pat kiekvieno pateikto ankstesnio ataskaitinio laikotarpio atskleistas lyginamąsias sumas taip, tarsi naujoji apskaitos politika būtų buvusi taikoma visada.**

Retrospektyvinio taikymo a pribojimai

23. Kai retrospektyvinio taikymo reikalaujama pagal 19 straipsnio a ar b punktą, tada apskaitos politikos keitimas turi būti taikomas retrospektyviai, išskyrus taikymą tai daliai, kiek neįmanoma nustatyti pakeitimo 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, subjektas turi taikyti naują apskaitos politiką turto ir išpareigojimų balansinėms vertėms, buvusioms anksčiausio ataskaitinio laikotarpio, kuriam galimas retrospektyvinis taikymas, pradžioje (tai gali būti ir einamasis ataskaitinis laikotarpis) ir atitinkamai pakoreguoti kiekvieno paveikto nuosavybės komponento to ataskaitinio laikotarpio pradinį likutį.

25. Kai einamojo ataskaitinio laikotarpio pradžioje neįmanoma nustatyti sukaupto naujos apskaitos politikos taikymo poveikio visiems ankstesniems ataskaitiniams laikotarpiams, subjektas turi pakoreguoti lyginamąją informaciją, kad perspektyviai galėtų taikyti naują apskaitos politiką nuo ankščiau įmanomos datos.
26. Kai subjektas taiko naują apskaitos politiką retrospektyviai, jis turi taikyti šią politiką ankstesnių ataskaitinių laikotarpių lyginamajai informacijai nuo ankščiau įmanomos datos. Retrospektyvinis taikymas ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui įmanomas tik tada, jeigu įmanoma nustatyti sukaupimą poveikį to ataskaitinio laikotarpio sumoms tiek pradžios, tiek pabaigos finansinės būklės ataskaitose. Gauta koregavimo suma, susijusia su ataskaitiniais laikotarpiais, ankstesniais už pateiktuosius finansinėse ataskaitose, turi būti koreguojamas ankščiau pateikiamo ataskaitinio laikotarpio kiekvieno paveikto nuosavybės komponento pradinis likutis. Dažniausiai koreguojamas nepaskirstytasis pelnas. Tačiau gali būti koreguojamas ir kitas nuosavybės komponentas (pavyzdžiui, siekiant laikytis TFAS). Bet kokia kita informacija apie ankstesnius ataskaitinius laikotarpius, pvz., finansinių duomenų istorinė santrauka, taip pat turi būti koreguojama nuo ankščiau įmanomos datos.
27. Kai subjektas negali retrospektyviai taikyti naujos apskaitos politikos, nes neįmanoma nustatyti šios politikos taikymo sukaupto poveikio visiems ankstesniems ataskaitiniams laikotarpiams, jis pagal 25 straipsnį taiko naują politiką perspektyviai nuo ankščiau įmanomo ataskaitinio laikotarpio pradžios. Dėl to jis neatsižvelgia į prieš šią datą buvusių sukaupimų turto, išsipareigojimų ir nuosavybės koregavimų dalį. Apskaitos politikos keitimas leidžiamas, 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 TFAS taikymas pirmą kartą turi poveikį einamajam ar bet kuriam ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, kai jis turėtų tokį poveikį, tik neįmanoma nustatyti koregavimo sumos, ar kai jis galėtų turėti poveikį būsimiesiems ataskaitiniams laikotarpiams, subjektas turi atskleisti:
- a) to TFAS pavadinimą;
 - b) kai taikoma, kad apskaitos politikos keitimas yra suderintas su to TFAS pereinamojo laikotarpio nuostatomis;
 - c) apskaitos politikos keitimo pobūdį;
 - d) kai taikoma, pereinamojo laikotarpio nuostatų apibūdinimą;
 - e) kai taikoma, pereinamojo laikotarpio nuostatas, galinčias turėti poveikį būsimiesiems ataskaitiniams laikotarpiams;
 - f) kiek tai įmanoma – einamojo ataskaitinio laikotarpio ir kiekvieno pateikto ankstesnio ataskaitinio laikotarpio koregavimo sumą kaip:
 - i) kiekvienos paveiktos finansinės ataskaitos straipsnio eilutės sumą ir
 - ii) jeigu subjektui taikomas 33-iasis TAS „Pelnas, tenkantis vienai akcijai“ – pagrindinio ir sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, sumą;
 - g) kiek tai įmanoma – koregavimo sumą, susijusią su ataskaitiniais laikotarpiais, ankstesniais už pateiktuosius, ir
 - h) jeigu retrospektyvinis taikymas, kurio reikalaujama pagal 19 straipsnio a ar b punktą, yra neįmanomas konkrečiam ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui ar laikotarpiams, buvusiems anksčiau 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 atskleisti nereikia.

29. Kai apskaitos politikos savanoriškas keitimas turi poveikį einamajam ar bet kuriam ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, kai jis turėtų tokį poveikį, tik neįmanoma nustatyti koregavimo sumos, ar kai jis galėtų turėti poveikį būsimiesiems ataskaitiniams laikotarpiams, subjektas turi atskleisti:

- a) apskaitos politikos keitimo pobūdį;
- b) priežastis, kodėl taikant naują apskaitos politiką gaunama patikima ir svarbesnė informacija;
- c) kiek tai įmanoma – einamojo ataskaitinio laikotarpio ir kiekvieno pateikto ankstesnio ataskaitinio laikotarpio koregavimo sumą kaip:
 - i) kiekvienos paveiktos finansinės ataskaitos straipsnio eilutės sumą ir
 - ii) jeigu subjektui taikomas 33-iasis TAS – pagrindinio ir sumažinto pelno vienai akcijai sumą;
- d) kiek tai įmanoma – koregavimo sumą, susijusią su ataskaitiniais laikotarpiais, ankstesniais už pateiktuosius, ir
- e) jeigu retrospektyvinis taikymas yra neįmanomas konkrečiam ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui ar laikotarpiams, buvusiems anksčiau 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 atskleisti nereikia.

30. Jeigu subjektas netaikė naujo TFAS, kuris jau yra paskelbtas, tačiau dar neįsigaliojo, jis turi atskleisti:

- a) šį faktą ir
- b) žinomą ar pagrįstai galimą įvertinti informaciją, kuri yra svarbi vertinant galimą poveikį, kurį tas naujo TFAS taikymas turės subjekto finansinėms ataskaitoms taikymo pirmą kartą ataskaitiniu laikotarpiu.

31. Laikydamasis 30 straipsnio subjektas svarsto galimybę atskleisti:

- a) naujojo TFAS pavadinimą;
- b) numatomą būsimo apskaitos politikos pakeitimo ar pakeitimų pobūdį;
- c) datą, nuo kurios privaloma taikyti naująjį TFAS;
- d) datą, nuo kurios subjektas planuoja pirmą kartą taikyti šį TFAS, ir
- e) arba:
 - i) tikėtinos įtakos, pradėjus TFAS taikyti pirmą kartą, subjekto finansinėms ataskaitoms įvertinimą, arba
 - ii) jeigu tas poveikis nėra žinomas ar pagrįstai galimas įvertinti, – pastabą apie tai.

APSKAITINIAI ĮVERČIAI

32. Pagal apskaitos politiką gali būti reikalaujama, kad finansinių ataskaitų straipsniai būtų vertinami tokiu būdu, kuris yra susijęs su vertinimo neapibrėžtumu, t. y. pagal apskaitos politiką gali būti reikalaujama, kad tokie straipsniai būtų vertinami piniginėmis sumomis, kurių negalima tiesiogiai stebėti ir jos turi būti apytiksliai įvertintos. Tokiu atveju, kad pasiektų apskaitos politikoje nustatytą tikslą, subjektas parengia apskaitinį įvertį. Rengiant apskaitinius įverčius naudojami sprendimai arba prielaidos, grindžiami naujausia turima patikima informacija. Apskaitinių įverčių pavyzdžiai:
- a) nuostolių atskaitymai dėl tikėtinų kredito nuostolių, taikant 9-ąjį TFAS „Finansinės priemonės“;
 - b) atsargų objekto grynoji galimo realizavimo vertė, taikant 2-ąjį TAS „Atsargos“;
 - c) turto arba įsipareigojimo tikroji vertė, taikant 13-ąjį TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“;
 - d) nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objekto nusidėvėjimo sąnaudos, taikant 16-ąjį TAS, ir
 - e) atidėjinyms garantiniams įsipareigojimams, taikant 37-ąjį TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“.
- 32A. Subjektas apskaitiniam įverčiui parengti naudoja vertinimo metodus ir duomenis. Vertinimo metodai apima įvertinimo metodus (pavyzdžiui, metodus, naudojamus nuostolių atskaitymams dėl tikėtinų kredito nuostolių įvertinti taikant 9-ąjį TFAS) ir vertinimo metodikas (pavyzdžiui, metodus, naudojamus turto ar įsipareigojimo tikrajai vertei nustatyti taikant 13-ąjį TFAS).
- 32B. Terminas „įvertis“ tarptautiniuose finansinės atskaitomybės standartuose kartais reiškia įvertį, kuris nėra apskaitinis įvertis, kaip apibrėžta šiame standarte. Pavyzdžiui, kartais jis reiškia duomenis, naudojamus rengiant apskaitinius įverčius.
33. Pagrįstų įverčių naudojimas yra esminė finansinių ataskaitų sudarymo dalis ir nemažina jų patikimumo.

Apskaitinių įverčių keitimas

34. Subjektui gali reikėti pakeisti apskaitinį įvertį, jeigu pasikeičia aplinkybės, kuriomis buvo grindžiamas apskaitinis įvertis, arba dėl naujos informacijos, naujų įvykių ar įgytos didesnės patirties. Apskaitinio įverčio keitimas dėl savo pobūdžio nėra siejamas su ankstesniais atskaitiniais laikotarpiais ir nėra klaidos taisymas.
- 34A. Duomenų arba vertinimo metodo pakeitimo poveikis apskaitiniam įverčiui yra apskaitinių įverčių keitimas, nebent jis susijęs su ankstesnio laikotarpio klaidų ištaisymu.
35. Taikomo vertinimo pagrindo keitimas yra apskaitos politikos, o ne apskaitinio įverčio keitimas. Kai sunku atskirti apskaitos politikos keitimą nuo apskaitinio įverčio keitimo, keitimas laikomas apskaitinio įverčio keitimu.

Apskaitinių įverčių keitimų taikymas

36. **Apskaitinio įverčio keitimo, išskyrus keitimą, kuriam taikomas 37 straipsnis, poveikis turi būti pripažįstamas perspektyviai įtraukiant jį į pelną arba nuostolius:**
- a) keitimo laikotarpiu, jeigu keitimas turi įtakos tik vienam atskaitiniam laikotarpiui, arba
 - b) keitimo laikotarpiu ir būsimaisiais atskaitiniais laikotarpiais, jeigu keitimas veikia ir juos.

37. Tiek, kiek dėl apskaitinio įverčio keitimo pasikeičia turtas ir įsipareigojimai ar kiek jis yra susijęs su nuosavybės straipsniu, jis turi būti pripažįstamas koreguojant atitinkamo turto, įsipareigojimo ar nuosavybės straipsnio balansinę vertę to keitimo laikotarpiu.
38. Perspektyvinis apskaitinio įverčio keitimo poveikio pripažinimas reiškia, kad keitimas taikomas sandoriams, kitiems įvykiams ir sąlygoms pradedant to pakeitimo data. Apskaitinio įverčio keitimas gali turėti poveikį arba tik einamojo laikotarpio pelnui ar nuostoliams, arba tiek einamojo, tiek būsimųjų laikotarpių pelnui ar nuostoliams. Pavyzdžiui, nuostolių atskaitymų dėl tikėtinų kredito nuostolių keitimas daro poveikį tik einamojo laikotarpio pelnui ar nuostoliams, todėl jis pripažįstamas einamuoju laikotarpiu. Tačiau nudėvimojo turto įvertinto naudingo tarnavimo laiko ar numatomo jo teikiamos būsimos ekonominės naudos suvartojimo modelio keitimas daro poveikį nusidėvėjimo sąnaudoms einamuoju ataskaitiniu laikotarpiu ir visais būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais per likusį turto naudingo tarnavimo laiką. Abiem atvejais keitimo poveikis einamajam ataskaitiniam laikotarpiui pripažįstamas šio laikotarpio pajamomis ar sąnaudomis. Jeigu keitimas veikia būsimuosius ataskaitinius laikotarpius, toks poveikis pripažįstamas būsimųjų ataskaitinių laikotarpių pajamomis ar sąnaudomis.

Atskleidimas

39. Subjektas turi atskleisti apskaitinio įverčio keitimo, turinčio poveikį einamajam ataskaitiniam laikotarpiui ar, tikėtina, turėsiančio poveikį būsimiesiems ataskaitiniams laikotarpiams, pobūdį ir sumas, išskyrus tą atvejį, kai poveikis būsimiesiems ataskaitiniams laikotarpiams neatskleidžiamas todėl, kad jo įvertinti neįmanoma.
40. Jeigu poveikio būsimiesiems ataskaitiniams laikotarpiams suma neatskleidžiama dėl to, kad įvertinimas neįmanomas, subjektas turi atskleisti tą faktą.

KLAIDOS

41. Klaidų gali būti padaryta pripažįstant, vertinant, pateikiant ar atskleidžiant finansinių ataskaitų elementus. Finansinės ataskaitos neatitinka TFAS, jeigu jose yra reikšmingų ar nereikšmingų klaidų, sąmoningai padarytų siekiant pateikti tam tikrą subjekto finansinę būklę, finansinį rezultatą ar pinigų srautus. Galimos einamojo ataskaitinio laikotarpio klaidos, aptiktos laikotarpiui nepasibaigus, turi būti ištaisomos iki įgaliojimo paskelbti finansines ataskaitas. Nepaisant to, reikšmingos klaidos kartais aptinkamos tik vėlesnį ataskaitinį laikotarpį. Šios ankstesnio ataskaitinio laikotarpio klaidos turi būti ištaisomos lyginamojoje informacijoje, pateikiamoje to vėlesnio ataskaitinio laikotarpio finansinėse ataskaitose (žr. 42–47 straipsnius).
42. Atsižvelgdamas į 43 straipsnį, subjektas pirmose po klaidų aptikimo finansinėse ataskaitose, kurias paskelbti suteiktas įgaliojimas, turi retrospektyviai ištaisyti reikšmingas ankstesnių ataskaitinių laikotarpių klaidas šiais būdais:
- a) taisydamas ankstesnio pateikto ataskaitinio laikotarpio (-ių), kada buvo padaryta klaida, lyginamąsias sumas; arba
 - b) jeigu klaida buvo padaryta dar prieš anksčiausią pateikiamą ataskaitinį laikotarpį – taisydamas anksčiausio pateikto ataskaitinio laikotarpio pradinį turto, įsipareigojimų ir nuosavybės likučius.

Retrospektyvinio taisymo apribojimai

43. Ankstesnių ataskaitinių laikotarpių klaida turi būti ištaisyta retrospektyvinio 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, subjektas turi taisyti anksčiausio ataskaitinio laikotarpio, kurio atžvilgiu retrospektyvinį taisymą jau galima atlikti (tai gali būti ir einamasis ataskaitiniais laikotarpis), turto, įsipareigojimų ir nuosavybės pradinius likučius.
45. Kai einamojo ataskaitinio laikotarpio pradžioje nustatyti sukaupą klaidos poveikį visiems ankstesniems ataskaitiniams laikotarpiams neįmanoma, 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 kokias finansinių duomenų istorines santraukas), taip pat turi būti taisoma pradedant anksčiausia įmanoma data.
47. Kai klaidos (pvz., apskaitos politikos taikymo klaidos) dydžio visų ankstesnių ataskaitinių laikotarpių atžvilgiu nustatyti neįmanoma, subjektas pagal 45 straipsnį taiso lyginamąją informaciją perspektyviai pradedant anksčiausia įmanoma data. Dėl to jis neatsižvelgia į prieš šią datą buvusių sukaupytų turto, išipareigojimų ir nuosavybės taisymų dalį. 50–53 straipsniuose pateikiami nurodymai, kada neįmanoma ištaisyti vieno ar kelių ankstesnių ataskaitinių laikotarpių klaidų.
48. Klaidų taisymas skiriasi nuo apskaitinių įverčių keitimo. Apskaitiniai įverčiai pagal pobūdį yra apytikslės sumos, kurias gali tekti pakeisti, 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, subjektas turi atskleisti:

- 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 subjektui taikomas 33-iasis TAS – pagrindinio ir sumažinto pelno vienai akcijai sumą;
- c) taisymų sumą anksčiausio pateikto ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir
- d) jeigu retrospektyvinis konkretaus ankstesnio ataskaitinio laikotarpio taisymas neįmanomas – aplinkybės, dėl kurių susiklostė ši padėtis, ir aprašymą, kaip ir kada klaida ištaisyta.

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

NEĮMANOMAS RETROSPEKTYVINIS TAIKYMAS IR RETROSPEKTYVINIS TAIŠYMAS

50. Tam tikromis aplinkybėmis pakoreguoti vieno ar kelių ankstesnių ataskaitinių laikotarpių lyginamąją informaciją, siekiant ją palyginti su einamojo ataskaitinio laikotarpio informacija, yra neįmanoma. Pavyzdžiui, ankstesnio ataskaitinio laikotarpio (-ių) 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 retrospektyvinį ankstesnio ataskaitinio laikotarpio klaidos ištaisymą, o tokios informacijos atkurti gali būti neįmanoma.
51. Finansinių ataskaitų elementams, pripažįstamiems ar atskleidžiamiems atsižvelgiant į tam tikrus sandorius, kitus įvykius ar sąlygas, taikant apskaitos politiką dažnai būtini įverčiai. Įvertinimui iš esmės būdingas subjektyvumas, o įverčiai gali būti rengiami ir po ataskaitinio laikotarpio. Parengti įverčius gali būti sunkiau retrospektyviai taikant apskaitos politiką ar retrospektyviai taisant ankstesnio ataskaitinio laikotarpio klaidą, nes gali būti praėjęs ilgesnis laiko tarpas nuo paveikto sandorio sudarymo, kito įvykio ar sąlygos atsiradimo. Tačiau įverčių, susietų su ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais, tikslas išlieka toks pats, kaip ir einamojo ataskaitinio laikotarpio įverčių, t. y., įvertis 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 reikalaujama atskirti informaciją, kuri:

- a) teikia įrodymų apie aplinkybes, buvusias tą dieną (tomis dienomis), kai buvo sudarytas sandoris, atsitiko kitas įvykis arba atsirado kita sąlyga, ir
- b) būtų buvusi turima tuo metu, kai to ankstesnio ataskaitinio laikotarpio finansines ataskaitas vadovybė buvo įgaliota paskelbti,

nuo kitos informacijos. Dėl tam tikros rūšies įverčių (pavyzdžiui, tikrosios vertės nustatymo naudojant reikšmingus nestebimus duomenis) šių informacijos rūšių atskirti neįmanoma. Kai dėl retrospektyvinio taikymo ar retrospektyvinio taisymo reikėtų nustatyti reikšmingą įvertį ir atskirti šių dviejų informacijos rūšių neįmanoma, tada retrospektyvinis naujos apskaitos politikos taikymas ar retrospektyvinis ankstesnio ataskaitinio laikotarpio klaidos ištaisymas yra neįmanomas.

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

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

54. Subjektas šį standartą turi taikyti 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Skatinama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas šį standartą taiko laikotarpiui, prasidedančiam prieš 2005 m. sausio 1 d., jis tą faktą turi atskleisti.

54A. [Išbraukta]

54B. [Išbraukta]

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

54D. [Išbraukta]

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

54F. 2018 m. paskelbtomis „TFAS pateikiamų nuorodų į Konceptualiuosius pagrindus pataisomis“ pataisytas 6 straipsnis ir 11 straipsnio b punktas. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2020 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau, jeigu tuo pat metu subjektas taip pat taiko visas kitas dokumentu „TFAS pateikiamų nuorodų į Konceptualiuosius pagrindus pataisas“ padarytas pataisas. Subjektas turi taikyti 6 straipsnio ir 11 straipsnio b punkto pataisas retrospektyviai laikydamasis šio standarto. Tačiau, jeigu subjektas nustato, kad retrospektyvinis taikymas būtų neįmanomas arba susijęs su per didelėmis išlaidomis ar pastangomis, 6 straipsnio ir 11 straipsnio b punkto pataisas jis turi taikyti atsižvelgdamas į šio standarto 23–28 straipsnius. Jeigu bet kurių dokumente „TFAS pateikiamų nuorodų į Konceptualiuosius pagrindus pataisas“ nustatytų pataisų retrospektyvinis taikymas būtų susijęs su per didelėmis išlaidomis ar pastangomis, subjektas, taikydamas šio standarto 23–28 straipsnius, turi suprasti bet kurią nuorodą, išskyrus nuorodą paskutiniame 27 straipsnio sakinyje, į „neįmanoma“ kaip „susiję su per didelėmis išlaidomis ar pastangomis“, o bet kurią nuorodą į „įmanoma“ – kaip „galima be per didelių išlaidų ar pastangų“.

- 54G. Jeigu subjektas netaiko 14-ojo TFAS „Reguliuojamo atidėjimo sąskaitos“, taikydamas 11 straipsnio b punktą reguliuojamų sąskaitų likučiams, jis turi toliau remtis apibrėžtimis, pripažinimo kriterijais ir vertinimo principais, pateiktais „Finansinių ataskaitų sudarymo ir pateikimo pagrinduose“ ⁽⁵⁾, o ne „Konceptualiuosiuose pagrinduose“, ir apsvastyti galimybę juos taikyti. Reguliuojamos sąskaitos likutis yra bet kurios sąnaudų (arba pajamų) sąskaitos likutis, kuris nėra pripažįstamas turtu arba išpareigojimu pagal kitus taikomus TFAS, tačiau yra įtraukiamas (arba tikimasi, kad bus įtraukiamas) tarifų reguliavimo institucijai nustatant tarifą (-us), kuris (kurie) gali būti taikomas (-i) klientams. Tarifų reguliavimo institucija – institucija, pagal įstatus arba reglamentus įgaliota nustatyti subjektams privalomą tarifą arba tarifų intervalą. Tarifų reguliavimo institucija gali būti trečiosios šalies institucija arba su subjektu susijusi šalis, įskaitant paties subjekto valdybą, jeigu pagal įstatus arba reglamentus ta institucija yra įpareigota nustatyti tarifus, tiek atitinkančius vartotojų interesus, tiek užtikrinančius bendrą subjekto finansinį gyvybingumą.
- 54H. 2018 m. spalio mėn. paskelbtu dokumentu „Sąvokos „reikšminga“ apibrėžtis“ (1-ojo TAS ir 8-ojo TAS pataisos) pataisytas 1-ojo TAS 7 straipsnis ir 8-ojo TAS 5 straipsnis ir išbrauktas 8-ojo TAS 6 straipsnis. Subjektas tas pataisas turi taikyti perspektyviai 2020 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiais. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas tas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi tą faktą atskleisti.
- 54I. Dokumentu „Apskaitinių įverčių apibrėžtis“, paskelbtu 2021 m. vasario mėn., pataisyti 5, 32, 34, 38 ir 48 straipsniai ir įterpti 32A, 32B ir 34A straipsniai. Subjektas šias pataisas turi taikyti 2023 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiais. Leidžiama taikyti anksčiau. Subjektas turi taikyti pataisas apskaitinių įverčių pakeitimams ir apskaitos politikos pakeitimams, padarytiems pirmojo metinio ataskaitinio laikotarpio, kuriuo jis taiko pataisas, pradžioje arba vėliau.

KITŲ NUTARIMŲ PANAIKINIMAS

55. Šis standartas pakeičia 8-ąjį TAS „Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas ar nuostolis, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai“ (persvarstytą 1993 m.).
56. Šis standartas pakeičia šiuos aiškinimus:
- NAK 2-ąjį aiškinimą „Pastovumas – skolinimosi išlaidų kapitalizavimas“ ir
 - NAK 18-ąjį aiškinimą „Pastovumas – alternatyvūs metodai“.

⁽⁵⁾ Nuoroda į TASK „Finansinių ataskaitų sudarymo ir pateikimo pagrindus“, kuriuos valdyba priėmė 2001 m. [Rengėjo pastaba: Ištrauka iš TASK „Finansinių ataskaitų sudarymo ir pateikimo pagrindų“, kuriuos valdyba priėmė 2001 m., pateikiama fondo interneto svetainės 8-ajam TAS skirtame puslapyje „Supporting Implementation“ dalyje („Supporting Implementation by IFRS Standard“).]

10-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

Įvykiai po ataskaitinio laikotarpio

TIKSLAS

1. Šio standarto tikslas – nustatyti:

- a) kada subjektas turėtų koreguoti savo finansines ataskaitas dėl įvykių po ataskaitinio laikotarpio ir
- b) kokią informaciją subjektas turėtų atskleisti apie datą, kada finansines ataskaitas buvo įgaliotas paskelbti, taip pat apie įvykius po ataskaitinio laikotarpio.

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

TAIKYMO SRITIS

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

APIBRĖŽTYS

3. Šiame standarte vartojamų terminų apibrėžtys:

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

- a) *įvykiai, suteikiantys įrodymų apie ataskaitinio laikotarpio pabaigoje egzistavusias sąlygas (koreguojantys įvykiai po ataskaitinio laikotarpio), ir*
- b) *įvykiai, parodantys jau po ataskaitinio laikotarpio atsiradusias sąlygas (nekoreguojantys įvykiai po ataskaitinio laikotarpio).*

4. Įgaliojimo paskelbti finansines ataskaitas procesas gali skirtis dėl vadovybės struktūros, įstatų reikalavimų ir procedūrų, kurių laikomasi sudarant ir užbaigiant finansines ataskaitas.
5. Kai kuriais atvejais subjektas savo finansines ataskaitas turi pateikti savo akcininkams patvirtinti po to, kai jos yra jau paskelbtos. Tokiais atvejais laikoma, kad įgaliojimas paskelbti finansines ataskaitas suteiktas jų paskelbimo dieną, o ne tada, kai jas patvirtina akcininkai.

Pavyzdys

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. subjektas praneša apie savo pelną, taip pat kitą finansinę informaciją. 20X2 m. balandžio 1 d. finansinės ataskaitos tampa prieinamos akcininkams ir kitiems vartotojams. 20X2 m. gegužės 15 d. akcininkai metiniame susirinkime patvirtina finansines ataskaitas ir patvirtintas finansines ataskaitas 20X2 m. gegužės 17 d. pateikia reguliavimo institucijai.

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

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

Pavyzdys

20X2 m. kovo 18 d. subjekto vadovybė patvirtina finansinių ataskaitų perdavimą savo stebėtojų tarybai. Stebėtojų taryba yra sudaryta tik iš nepriklausančių šio subjekto vykdomajai valdžiai atstovų. Jos nariais gali tapti 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. akcininkai metiniame susirinkime patvirtina finansines ataskaitas ir 20X2 m. gegužės 17 d. pateikia jas reguliavimo institucijai.

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

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

PRIPAŽINIMAS IR VERTINIMAS**Koreguojantys įvykiai po ataskaitinio laikotarpio**

8. **Subjektas turi koreguoti savo finansinėse ataskaitose pripažintas sumas, kad galėtų įtraukti po ataskaitinio laikotarpio įvykusius koreguojančius įvykius.**
9. Toliau pateikiami koreguojančių įvykių po ataskaitinio laikotarpio, dėl kurių reikia koreguoti subjekto finansinėse ataskaitose pripažintas sumas arba pripažinti anksčiau nepripažintus straipsnius, pavyzdžiai:
- a) po ataskaitinio laikotarpio priimamas teismo sprendimas, patvirtinantis, kad subjektas ataskaitinio laikotarpio pabaigoje turėjo dabartinį išipareigojimą. Subjektas koreguoja bet kokią anksčiau pripažintą atidėjinį, susijusį su šia teismo byla, pagal 37-ąją TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji išipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“ arba pripažįsta naują atidėjinį. Subjektas to negali parodyti kaip neapibrėžtojo išipareigojimo, nes teismo sprendimas pateikia papildomų įrodymų, kurie turėtų būti vertinami remiantis 37-ojo TAS 16 straipsniu;
 - b) po ataskaitinio laikotarpio gaunama informacijos, iš kurios matyti, kad ataskaitinio laikotarpio pabaigoje turto vertė buvo sumažėjusi arba kad anksčiau pripažinti šio turto vertės sumažėjimo nuostoliai turi būti koreguojami. Pavyzdžiui:
 - i) kliento bankrotas, įvykęs po ataskaitinio laikotarpio, paprastai patvirtina, kad ataskaitinio laikotarpio pabaigoje su klientu susijusio turto vertė buvo sumažėjusi dėl kredito rizikos, ir
 - ii) atsargų pardavimas po ataskaitinio laikotarpio gali suteikti įrodymų apie jų grynąją galimo realizavimo vertę ataskaitinio laikotarpio pabaigoje;
 - c) po ataskaitinio laikotarpio nustatoma prieš ataskaitinio laikotarpio pabaigą įsigyto turto savikaina arba įplaukos už prieš ataskaitinio laikotarpio pabaigą parduotą turtą;
 - d) po ataskaitinio laikotarpio nustatomos paskirstomo pelno ar premijų išmokų sumos, jeigu subjektas ataskaitinio laikotarpio pabaigoje turėjo dabartinę teisinę ar konstruktyvią prievolę atlikti šiuos mokėjimus dėl prieš ataskaitinio laikotarpio pabaigą įvykusių įvykių (žr. 19-ąją TAS „Išmokos darbuotojams“);
 - e) nustatoma apgaulė arba klaidos, rodančios, kad finansinės ataskaitos yra neteisingos.

Nekoreguojantys įvykiai po ataskaitinio laikotarpio

10. Subjektas neturi koreguoti finansinėse ataskaitose pripažintų sumų dėl to, kad parodytų nekoreguojančius įvykius po ataskaitinio laikotarpio.

11. Nekoreguojančio įvykio po ataskaitinio laikotarpio pavyzdžiu galėtų būti investicijų tikrosios vertės sumažėjimas per laikotarpį nuo ataskaitinio laikotarpio pabaigos iki datos, kai vadovybė buvo įgaliota paskelbti finansines ataskaitas. Tikrosios vertės sumažėjimas paprastai nėra susijęs su investavimo sąlygomis ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, tik atspindi aplinkybes, kurios atsiranda vėlesniu laikotarpiu. Todėl subjektas nekoreguoja sumų, pripažintų savo finansinėse ataskaitose, investicijų atžvilgiu. Panašiai subjektas neatnauja ataskaitinio laikotarpio pabaigoje 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. Pateikimas“) dividendai paskelbiami po ataskaitinio laikotarpio, subjektas neturi pripažinti šių dividendų kaip išipareigojimo ataskaitinio laikotarpio pabaigoje.
13. Jeigu apie dividendus paskelbiama pasibaigus ataskaitiniam laikotarpiui, bet prieš gaunant įgaliojimą paskelbti finansines ataskaitas, dividendai nėra pripažįstami išipareigojimu ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, nes tuo metu nėra jokio išipareigojimo. Tokie dividendai atskleidžiami aiškinamajame rašte, remiantis 1-uju TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“.

VEIKLOS TĘSTINUMAS

14. **Subjektas neturi rengti finansinių ataskaitų vadovaudamasis veiklos tęstinumo principu, jeigu vadovybė po ataskaitinio laikotarpio numato arba likviduoti šį subjektą, arba sustabdyti veiklą, arba nemato jokio kito realaus pasirinkimo, tik vieną iš šių.**
15. Dėl veiklos rezultatų ir finansinės būklės pablogėjimo po ataskaitinio laikotarpio gali tekti apsvarstyti, ar veiklos tęstinumo prielaida vis dar tinka subjektui. Jei nustatoma, kad negalima taikyti veiklos tęstinumo prielaidos, 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 atskleisti, jeigu:
 - a) finansinės ataskaitos nėra rengiamos remiantis veiklos tęstinumo principu arba
 - b) vadovybė žino apie reikšmingus neapibrėžtumus, siejamus su įvykiais arba sąlygomis, kurie gali sukelti rimtų abejonių dėl šio subjekto sugebėjimo tęsti veiklą. Įvykiai ar aplinkybės, kuriuos būtina atskleisti, gali atsirasti jau po ataskaitinio laikotarpio.

ATSKLEIDIMAS

Igaliojimo paskelbti finansines ataskaitas data

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

Atskleistos informacijos apie sąlygas, buvusias ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, atnaujinimas

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

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

Nekoreguojantys įvykiai po ataskaitinio laikotarpio

21. Jeigu nekoreguojantys įvykiai po ataskaitinio laikotarpio yra reikšmingi, pagrįstai tikėtina, kad jų neatskleidimas gali daryti įtaką sprendimams, kuriuos pagrindiniai bendrosios paskirties finansinių ataskaitų vartotojai priima remdamiesi tomis finansinėmis ataskaitomis, kuriose pateikiama finansinė informacija apie konkretų ataskaitas teikiantį subjektą. Atitinkamai subjektas apie kiekvieną reikšmingos kategorijos nekoreguojantį įvykį po ataskaitinio laikotarpio turi atskleisti tokią informaciją:

a) įvykio pobūdį ir

b) šio įvykio finansinio poveikio įvertį arba pareiškimą, kad tokio įverčio nustatyti neįmanoma.

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

- a) svarbaus verslo jungimas po ataskaitinio laikotarpio (remiantis 3-uoju TFAS „Verslo jungimai“, tokiais atvejais reikia papildomo tam tikros informacijos atskleidimo) arba svarbios patronuojamosios įmonės perleidimas;
- b) plano nutraukti veiklą paskelbimas;
- c) svarbūs turto įsigijimai, turto klasifikavimas kaip skirtas parduoti pagal 5-ąjį TFAS „Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“, kiti turto perleidimai ar vyriausybės atliekamas svarbaus turto nusavinimas;
- d) svarbios gamybinės įrangos sunaikinimas per gaisrą, įvykusį po ataskaitinio laikotarpio;
- e) svarbaus restruktūrizavimo plano paskelbimas ar vykdymo pradžia (žr. 37-ąjį TAS);
- f) svarbūs paprastųjų akcijų sandoriai ir potencialių paprastųjų akcijų sandoriai po ataskaitinio laikotarpio (pagal 33-ąjį TAS „Pelnas, tenkantis vienai akcijai“ reikalaujama, kad subjektas pateiktų tokių sandorių aprašymą, išskyrus kapitalizavimą ar papildomų akcijų išleidimą, akcijų skaidymą ar akcijų jungimą, ir jie visi turi būti koreguojami pagal 33-ąjį TAS);
- g) neįprastai dideli turto kainų ar užsienio valiutos kursų pasikeitimai po ataskaitinio laikotarpio;
- h) mokesčių tarifų ar mokesčių įstatymų pakeitimas, priimtas arba paskelbtas po ataskaitinio laikotarpio ir turintis reikšmingos įtakos ataskaitinio laikotarpio ir atidėtojo mokesčio turtui ir išpareigojimams (žr. 12-ąjį TAS „Pelno mokesčiai“);
- i) reikšmingų išpareigojimų arba neapibrėžtųjų išpareigojimų prisiėmimas, pavyzdžiui, suteikiant reikšmingas garantijas, ir
- j) svarbios teismo bylos dėl įvykių, įvykusių jau po ataskaitinio laikotarpio, pradžia.

ĮSIGALIOJIMO DATA

23. Subjektas šį standartą turi taikyti 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Skatinama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas šį standartą taiko laikotarpiui, prasidedančiam prieš 2005 m. sausio 1 d., jis tą faktą turi atskleisti.
- 23A. 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uoju TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“ pataisytas 11 straipsnis. Taikydamas 13-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tą pataisą.
- 23B. 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uoju TFAS „Finansinės priemonės“ pataisytas 9 straipsnis. Taikydamas 9-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tą pataisą.
- 23C. 2018 m. spalio mėn. paskelbtu dokumentu „Sąvokos „reikšminga“ apibrėžtis“ (1-ojo TAS ir 8-ojo TAS pataisos) pataisytas 21 straipsnis. Subjektas tas pataisas turi taikyti perspektyviai 2020 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas tas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi tą faktą atskleisti. Tas pataisas subjektas turi taikyti, kai jis taiko pataisas, susijusias su sąvokos „reikšminga“ apibrėžtimi 1-ojo TAS 7 straipsnyje ir 8-ojo TAS 5 ir 6 straipsniuose.

10-OJO TAS (PERSVARSTYTO 1999 M.) PANAIKINIMAS

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

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), pripažinto (-ų) subjekto finansinės būklės ataskaitoje, balansinės vertės būsimo atgavimo (padengimo) ir
- b) sandorių ir kitų einamojo laikotarpio įvykių, pripažintų subjekto finansinėse ataskaitose, einamojo laikotarpio ir būsimo mokestinius padarinius.

Turto ar įsipareigojimo pripažinimui būdinga tai, kad finansines ataskaitas teikiantis subjektas tikisi atgauti ar padengti to turto ar įsipareigojimo balansinę vertę. Jei tikėtina, kad dėl tos balansinės vertės atgavimo ar padengimo būsimo mokesčių mokėjimai taps didesni (mažesni), palyginti su tais, kokie būtų, jeigu toks atgavimas ar padengimas neturėtų mokestinių padarinių, šis standartas reikalauja, kad subjektas pripažintų, su tam tikromis ribotomis išimtimis, atidėtojo mokesčio įsipareigojimą (atidėtojo mokesčio turta).

Šiame standarte reikalaujama, kad subjektas apskaitytų sandorių ir kitų įvykių mokestinius padarinius taip pat, kaip apskaito pačių sandorių ir kitų įvykių rezultatus. Taigi, bet koks sandorių ir kitų įvykių rezultatų, pripažįstamų pelnu ar nuostoliais, susijęs poveikis mokesčiams taip pat pripažįstamas pelnu ar nuostoliais. Sandorių ir kitų įvykių rezultatų, nepripažintų pelnu arba nuostoliais (pripažintų kitų bendrųjų pajamų dalimi arba tiesiogiai nuosavybe), atveju bet koks susijęs poveikis mokesčiams taip pat nepripažįstamas pelnu arba nuostoliais (atitinkamai – kitų bendrųjų pajamų dalimi arba tiesiogiai nuosavybe). Panašiai atidėtojo mokesčio turto ir įsipareigojimų pripažinimas verslo jungime daro įtaką prestižui, kuris atsiranda dėl to verslo jungimo, sumai arba pripažintai pelno, gauto perkant pigiau nei rinkos kaina, sumai.

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

TAIKYMO SRITIS**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 tokius mokesčius kaip išskaičiuojamieji mokesčiai, kuriuos moka patrunuojamoji įmonė, asocijuotoji įmonė ar jungtinės veiklos dalyvis nuo dalies, paskirstomos ataskaitas teikiančiam subjektui.
3. [Išbraukta]
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.

APIBRĖŽTYS**5. Šiame standarte vartojamų terminų apibrėžtys:**

Apskaitinis pelnas – ataskaitinio laikotarpio grynas 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 išipareigojimai – pelno mokesčių sumos, mokėtinos būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais nuo apmokestinamųjų laikinųjų skirtumų.

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

a) atskaitomuosius laikinuosius skirtumus;

b) nepanaudotų mokesčių nuostolių perkėlimą ir

c) nepanaudotų mokesčių kreditų perkėlimą.

Laikinieji skirtumai – turto ar išipareigojimo balansinės vertės finansinės būklės ataskaitoje ir to turto ar išipareigojimo mokesčių bazės skirtumai. Laikinieji skirtumai gali būti:

a) apmokestinamieji laikinieji skirtumai – laikinieji skirtumai, nulemiantys apmokestinamas sumas, nustatant būsimųjų ataskaitinių laikotarpių apmokestinamąjį pelną (mokesčių nuostolį), kai turto ar išipareigojimo balansinė vertė atgaunama ar padengiama, arba

b) atskaitomieji laikinieji skirtumai – laikinieji skirtumai, nulemiantys atskaitomas sumas, nustatant būsimųjų ataskaitinių laikotarpių apmokestinamąjį pelną (mokesčių nuostolį), kai turto ar išipareigojimo balansinė vertė atgaunama ar padengiama.

Turto ar išipareigojimo *mokesčio bazė* yra suma, kuri priskiriama tam turtui ar išipareigojimui mokesčių tikslais.

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 tikslais bus atskaitoma iš bet kokios apmokestinamos ekonominės naudos, kurią gaus subjektas, atgavęs 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 atskaitytas 30 PV nusidėvėjimas, o likusi suma bus atskaityta būsimaisiais laikotarpiais kaip nusidėvėjimas ar turtą pardavus. Mechanizmą naudojant gautos pajamos apmokestinamos, visas pelnas iš mechanizmo pardavimo bus apmokestinamas, o visas pardavimo nuostolis bus atskaitomas mokesčių tikslais. *Mechanizmo mokesčių bazė yra 70 PV.*
2. Gautinų palūkanų balansinė vertė yra 100 PV. Susijusios palūkanų pajamos bus apmokestinamos pinigų pagrindu. *Gautinų palūkanų mokesčių bazė lygi nuliui.*
3. Gautinų prekybos sumų balansinė vertė yra 100 PV. Susijusios pajamos jau įtrauktos skaičiuojant apmokestinamąjį pelną (mokesčių nuostolį). *Gautinų prekybos sumų mokesčių bazė yra 100 PV.*
4. Iš patronuojamosios įmonės gautinų dividendų balansinė vertė yra 100 PV. Dividendai neapmokestinami. Iš esmės visa turto balansinė vertė atskaitoma iš ekonominės naudos. Taigi gautinų dividendų mokesčių bazė yra 100 ^(a).

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

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

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

Pavyzdžiai

1. Trumpalaikiai įsipareigojimai apima sukauptas sąnaudas, kurių balansinė vertė – 100 PV. Susijusios sąnaudos bus atskaitytos mokesčių tikslais pinigų pagrindu. *Sukauptų sąnaudų mokesčio bazė yra nulis.*
2. Trumpalaikiai įsipareigojimai apima iš anksto gautas palūkanų pajamas, kurių balansinė vertė – 100 PV. Susijusios palūkanų pajamos buvo apmokestintos pinigų pagrindu. *Iš anksto gautų palūkanų mokesčio bazė yra nulis.*
3. Trumpalaikiai įsipareigojimai apima sukauptas sąnaudas, kurių balansinė vertė – 100 PV. Susijusios sąnaudos jau buvo atskaitytos mokesčių tikslais. *Sukauptų sąnaudų mokesčio bazė yra 100 PV.*
4. Trumpalaikiai įsipareigojimai apima sukauptas baudas ir delspinigius, kurių balansinė vertė – 100 PV. Baudos ir delspinigiai neatskaitomi mokesčių tikslais. *Sukauptų baudų ir delspinigių mokesčio bazė yra 100 PV ^(a).*
5. Mokėtinos paskolos balansinė vertė yra 100 PV. Paskolos grąžinimas mokestinių padarinių neturės. *Paskolos mokesčio bazė yra 100 PV.*

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

9. Kai kurie straipsniai turi mokesčių bazę, tačiau finansinės būklės ataskaitoje nėra pripažįstami kaip turtas ir įsipareigojimai. Pavyzdžiui, mokslinių tyrimų išlaidos pripažįstamos sąnaudomis nustatant apskaitinį pelną tą ataskaitinį laikotarpį, kada jos buvo patirtos, tačiau gali būti neleidžiama jų atskaityti nustatant apmokestinamąjį pelną (mokesčių nuostolį) iki vėlesnio laikotarpio. Mokslinių tyrimų išlaidų mokesčių bazės ir nulinės balansinės vertės skirtumas, kurį mokesčių institucijos leis atskaityti būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais, yra atskaitomasis laikinasis skirtumas, dėl kurio atsiranda atidėtojo mokesčio turtas.
10. Jei turto ar įsipareigojimo mokesčio bazė nėra iš karto aiški, pravartu prisiminti esminį principą, kuriuo grindžiamas šis standartas: subjektas turi, su tam tikromis ribotomis išimtimis, pripažinti atidėtojo mokesčio įsipareigojimą (turtą), jeigu dėl turto ar įsipareigojimo balansinės vertės atgavimo ar padengimo būsimi mokesčių mokėjimai taptų didesni (mažesni), palyginti su tais, kokie būtų, jei toks atgavimas ar padengimas neturėtų mokestinių padarinių. C pavyzdyje, kuris pateiktas po 51A straipsnio, iliustruojamos aplinkybės, kurioms susiklosčius gali būti pravartu atsižvelgti į šį esminį principą, pavyzdžiui, kai turto ar įsipareigojimo mokesčio bazė priklauso nuo numatomo atgavimo ar padengimo būdo.
11. Konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose laikinieji skirtumai nustatomi lyginant šiose ataskaitose nurodyto turto ir įsipareigojimų balansines vertes su atitinkama mokesčių baze. Mokesčių bazė nustatoma remiantis konsoliduotąja mokesčių deklaracija tose jurisdikcijose, kuriose tokia deklaracija pildoma. Kitose jurisdikcijose mokesčių bazė nustatoma pagal kiekvieno grupės subjekto mokesčių deklaracijas.

ATASKAITINIO LAIKOTARPIO MOKESČIŲ ĮSIPAREIGOJIMŲ IR ATASKAITINIO LAIKOTARPIO MOKESČIŲ TURTO PRIPAŽINIMAS

12. **Ataskaitinio laikotarpio mokestis už ataskaitinį ir ankstesnius laikotarpius turi būti pripažintas įsipareigojimu tiek, kiek jis neapmokėtas. Jei suma, kuri jau sumokėta už ataskaitinį ir ankstesnius laikotarpius, viršija už tuos laikotarpius apskaičiuotą sumą, perviršis turi būti pripažintas kaip turtas.**
13. **Nauda, susijusi su mokesčių nuostoliu, kurį galima perkelti atgal ankstesnio ataskaitinio laikotarpio mokesčiui atgauti, turi būti parodyta kaip turtas.**
14. Kai mokesčių nuostolis naudojamas ataskaitinio laikotarpio mokesčiui iš ankstesnio laikotarpio atgauti, subjektas pripažįsta naudą kaip turtą tą laikotarpį, kai atsirado mokesčių nuostolis, nes tikėtina, kad bus gaunama ekonominė nauda ir ji gali būti patikimai įvertinta.

ATIDĖTOJO MOKESČIO ĮSIPAREIGOJIMŲ IR ATIDĖTOJO MOKESČIO TURTO PRIPAŽINIMAS

APMOKESTINAMIEJI LAIKINIEJI SKIRTUMAI

15. **Visiems apmokestinamiesiems laikiniams skirtumams turi būti pripažintas atidėtojo mokesčio įsipareigojimas, nebent atidėtojo mokesčio įsipareigojimas kiltų dėl:**

a) pirmą kartą pripažinto prestižo arba

b) turto ar įsipareigojimo pirminio pripažinimo sandoryje, kuris:

i) nėra verslo jungimas;

ii) sandorio metu nedaro poveikio nei apskaitiniam, nei apmokestinamajam pelnui (mokesčių nuostoliui) ir

iii) sandorio metu dėl jo neatsiranda vienodų apmokestinamųjų ir atskaitomųjų laikinųjų skirtumų.

Tačiau, kai apmokestinamieji laikinieji skirtumai susiję su investicijomis į patronuojamąsias įmones, filialus, asocijuotąsias įmones ir dalimis jungtinės veiklos susitarimuose, atidėtojo mokesčio įsipareigojimas turi būti pripažintas pagal 39 straipsnio reikalavimus.

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

Pavyzdys

Turto, kainavusio 150 PV, balansinė vertė yra 100 PV. Sukauptas nusidėvėjimas mokesčių tikslais yra 90 PV, o mokesčio tarifas – 25 %.

Turto mokesčių bazė yra 60 (iš 150 PV atėmus 90 PV sukaupą nusidėvėjimą mokesčių tikslais). Norėdamas atgauti 100 PV balansinę vertę, subjektas turi uždirbti 100 PV apmokestinamųjų pajamų, tačiau jis galės atskaityti tik 60 PV nusidėvėjimą mokesčių tikslais. Taigi subjektas, atgavęs balansinę turto vertę, mokės 10 PV pelno mokestį (40 PV, esant 25 % mokesčio tarifui). 100 PV balansinės vertės ir 60 PV mokesčių bazės skirtumas yra 40 PV apmokestinamasis laikinasis skirtumas. Todėl subjektas pripažįsta 10 PV atidėtojo mokesčio įsipareigojimą (40 PV, esant 25 % mokesčio tarifui), kuris išreiškia pelno mokesčius, subjekto mokėtinus tada, kai jis atgaus turto balansinę vertę.

17. Kai kurie laikinieji skirtumai atsiranda tada, kai pajamos ar sąnaudos įtraukiamos į vieno laikotarpio apskaitinį pelną ir į kito laikotarpio apmokestinamąjį pelną. Tokie laikinieji skirtumai dažnai apibūdinami kaip laiko skirtumai. Toliau pateikiama šios rūšies laikinųjų skirtumų, kurie yra apmokestinami ir dėl kurių atsiranda atidėtojo mokesčio įsipareigojimų, pavyzdžių:
- a) palūkanų pajamos įtraukiamos į apskaitinį pelną proporcingai per tam tikrą laiką, tačiau kai kuriose jurisdikcijose jos gali būti įtraukiamos į apmokestinamąjį pelną tada, kai gaunami pinigai. Bet kurių finansinės būklės ataskaitoje parodytų gautinų sumų, susijusių su šiomis pajamomis, mokesčių bazė lygi nuliui, nes, kol pinigai negaunami, šios pajamos neturi įtakos apmokestinamajam pelnui;
 - b) nusidėvėjimas, naudojamas nustatant apmokestinamąjį pelną (mokesčių nuostolį), gali skirtis nuo to, kuris naudojamas nustatant apskaitinį pelną. Laikinis skirtumas yra skirtumas tarp turto balansinės vertės ir jo mokesčių bazės, kuri yra turto pirminė kaina atėmus visus mokesčių institucijų leidžiamus atskaitymus, nustatant einamojo ir ankstesnių laikotarpių apmokestinamąjį pelną. Apmokestinamas laikinis skirtumas atsiranda ir sudaro sąlygas atsirasti atidėtojo mokesčio įsipareigojimui tada, kai mokesčių tikslais taikomas pagreitintas nusidėvėjimas (jei mokesčių tikslais taikomas nusidėvėjimas yra ne toks spartus kaip apskaitos pelnui apskaičiuoti taikomas nusidėvėjimas, atsiranda atskaitomasis laikinis skirtumas, kuris leidžia atsirasti atidėtojo mokesčio turtui), ir
 - c) nustatant apskaitinį pelną, plėtos išlaidos gali būti kapitalizuojamos ir amortizuojamos per būsimuosius laikotarpius, tačiau jos turi būti atskaitytos, nustatant to laikotarpio, per kurį jos patiriamos, apmokestinamąjį pelną. Tokių plėtos išlaidų mokesčių bazė yra nulis, kadangi jos jau buvo atskaitytos iš apmokestinamojo pelno. Laikinis skirtumas yra plėtos išlaidų balansinės vertės ir nulinės jų mokesčių bazės skirtumas.
18. Laikinųjų skirtumų atsiranda ir tada, kai:
- a) identifikuojamas verslo jungimo metu įsigytas turtas ir prisiimti įsipareigojimai pripažįstami jų tikrosiomis vertėmis pagal 3-įjį TFAS „Verslo jungimai“, bet lygiavertis koregavimas mokesčių tikslais neatliekamas (žr. 19 straipsnį);
 - b) turtas perkainojamas, lygiavertis koregavimas mokesčių tikslais neatliekamas (žr. 20 straipsnį);
 - c) sujungus verslą atsiranda prestižas (žr. 21 straipsnį);
 - d) turto ar įsipareigojimo mokesčių bazė pirmą kartą pripažįstant skiriasi nuo jo pradinės balansinės vertės, pavyzdžiui, kai subjektas naudoja neapmokestinamomis valstybės dotacijomis, susijusiomis su turtu (žr. 22 ir 33 straipsnius), arba
 - e) investicijų į patronuojamąsias įmones, filialus ir asocijuotąsias įmones ar dalių jungtinės veiklos susitarimuose balansinė vertė ima skirtis nuo investicijos ar dalies mokesčių bazės (žr. 38–45 straipsnius).

Verslo jungimai

19. Taikant ribotas išimtis, identifikuojamas verslo jungimo metu įsigytas turtas ir prisiimti įsipareigojimai pripažįstami jų tikrosiomis vertėmis įsigijimo datą. Laikinųjų skirtumų atsiranda tada, kai įsigyto identifikuojamo turto ir prisiimtų įsipareigojimų mokesčių bazės neveikia verslo jungimas ar jas veikia skirtingai. Pavyzdžiui, kai turto balansinė vertė išauga iki tikrosios vertės, o turto mokesčių bazė lieka ankstesniojo savininko nurodyta savikaina, atsiranda apmokestinamasis laikinis skirtumas, kuris lemia atidėtojo mokesčio įsipareigojimo atsiradimą. Atsirandantis atidėtojo mokesčio įsipareigojimas daro įtaką prestižui (žr. 66 straipsnį).

Tikrąja verte apskaitoje registruojamas turtas

20. Pagal TFAS leidžiama arba reikalaujama tam tikrą turtą apskaitoje registruoti tikrąja verte arba perkainoti (žr., pavyzdžiui, 16-ąjį TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai“, 38-ąjį TAS „Nematerialusis turtas“, 40-ąjį TAS „Investicinis turtas“, 9-ąjį TFAS „Finansinės priemonės“ ir 16-ąjį TFAS „Nuoma“). Kai kuriose jurisdikcijose turto perkainojimas ar kitoks jo taisymas siekiant vertinti tikrąja verte turi įtakos einamojo laikotarpio apmokestinamajam pelnui (mokesčių nuostoliui). Dėl to koreguojama turto mokesčių bazė ir neatsiranda laikinojo skirtumo. Pagal kitų jurisdikcijų reikalavimus turto perkainojimas ar taisymas įtakos apmokestinamajam pelnui perkainojimo ar taisymo laikotarpiu neturi ir todėl to turto mokesčių bazė nekoreguojama. Vis dėlto dėl vėlesnio balansinės vertės atgavimo didės subjekto apmokestinamasis ekonominės naudos srautas ir suma,

atskaitoma mokesčių tikslais, skirsis nuo tos ekonominės naudos sumos. Perkainoto turto balansinės vertės ir jo mokesčių bazės skirtumas yra laikinasis skirtumas, dėl kurio atsiranda atidėtojo mokesčio įsipareigojimas ar turtas. Taip yra netgi tada, kai:

- a) subjektas neketina to turto parduoti. Tokiais atvejais perkainoto turto balansinė vertė bus atgauta jį naudojant, ir tai sukurs apmokestinamąsias pajamas, viršijančias nusidėvėjimą, kurį būsimaisiais laikotarpiais bus leidžiama taikyti mokesčių tikslais, arba
- b) mokestis nuo kapitalo prieaugio yra atidėtas, jei turto perleidimo įplaukos investuojamos į panašų turtą. Tokiais atvejais mokestis bus mokėtinas tik pardavus ar panaudojus tą panašų turtą.

Prestižas

21. Prestižas, atsirandantis verslo jungimo metu, įvertinamas kaip a) perviršis b) atžvilgiu, kaip pateikta toliau:

- a) nurodytų verčių agreguota suma:

- i) perleistas atlygis, įvertintas pagal 3-įjį TFAS, kuriame paprastai reikalaujama įsigijimo datą buvusios tikrosios vertės;
- ii) bet kokios nekontroliuojamos dalies įsigytajame subjekte suma, pripažinta pagal 3-įjį TFAS, ir
- iii) kai verslo jungimas atliekamas etapais, įsigijusiojo subjekto nuosavybės dalies įsigytajame subjekte tikroji vertė įsigijimo datą;

- b) identifikuojamo įsigyto turto ir prisiimtų įsipareigojimų, įvertintų pagal 3-įjį TFAS, grynosios sumos įsigijimo datą.

Daugelis mokesčių institucijų, nustatant apmokestinamąjį pelną, neleidžia sumažinti prestižo balansinės vertės atskaitomomis sąnaudomis. Be to, tokiose jurisdikcijose prestižo kaina dažnai neatskaitoma, kai patronuojamoji įmonė parduoda savo pagrindinį verslą. Tokiose jurisdikcijose prestižo mokesčių bazė lygi nuliui. Bet koks skirtumas tarp prestižo balansinės vertės ir nulinės jo mokesčių bazės yra apmokestinamas laikinasis skirtumas. Tačiau šiame standarte neleidžiama pripažinti atsirandančio atidėtojo mokesčio įsipareigojimo, nes prestižas vertinamas likutine verte, o atidėtojo mokesčio įsipareigojimo pripažinimas padidintų prestižo balansinę vertę.

- 21A. Atidėtojo mokesčio įsipareigojimo, kuris nėra pripažintas, nes atsirado pirmą kartą pripažįstant prestižą, vėlesni sumažėjimai taip pat laikomi atsiradusiais pirmą kartą pripažįstant prestižą, todėl nėra pripažįstami pagal 15 straipsnio a) punktą. Pavyzdžiui, jeigu verslo jungimo metu subjektas pripažįsta prestižą, kurio kaina yra 100 PV, o mokesčių bazė lygi nuliui, pagal 15 straipsnio a) punktą subjektui draudžiama pripažinti atsirandantį atidėtojo mokesčio įsipareigojimą. Jeigu subjektas vėliau priskiria prestižui vertės sumažėjimo nuostolius, lygius 20 PV, tuomet su prestižu susijusio apmokestinamo laikinojo skirtumo suma sumažinama nuo 100 iki 80 PV, kartu sumažėja ir nepripažinto atidėtojo mokesčio įsipareigojimo vertė. Šis nepripažinto atidėtojo mokesčio įsipareigojimo vertės sumažėjimas taip pat laikomas susijusiu su prestižo pripažinimu pirmą kartą, todėl jį draudžiama pripažinti pagal 15 straipsnio a) punktą.
- 21B. Tačiau su prestižu susijusiems apmokestinamiesiems laikiniams skirtumams atidėtojo mokesčio įsipareigojimai yra pripažįstami tiek, kiek jie atsiranda ne pirmą kartą pripažįstant prestižą. Pavyzdžiui, jeigu verslo jungimo metu subjektas pripažįsta prestižą, kurio kaina yra 100 PV, iš kurios kasmet, pradedant nuo įsigijimo metų, 20 % yra atskaitoma mokesčių tikslais, tai prestižo mokesčių bazė pirminio pripažinimo metu yra lygi 100 PV, o įsigijimo metų pabaigoje – 80 PV. Jeigu prestižo balansinė vertė įsigijimo metų pabaigoje išlieka nepakitusi (100 PV), tada tų metų pabaigoje atsiranda apmokestinamas laikinasis skirtumas, lygus 20 PV. 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 atskaitoma mokesčių tikslais. Tokio laikinojo skirtumo apskaitos metodas priklauso nuo sandorio, lėmusio pirminį turto ar įsipareigojimo pripažinimą, pobūdžio:
- a) verslo jungimo metu subjektas pripažįsta bet koki atidėtojo mokesčio įsipareigojimą arba turtą, ir tai daro įtaką prestižo arba pelno perkant pigiau nei rinkos kaina pripažinimo sumai (žr. 19 straipsnį);
 - b) jei sandoris veikia apskaitinį pelną ar apmokestinamąjį pelną arba dėl jo atsiranda vienodų apmokestinamųjų ir atskaitomųjų laikinųjų skirtumų, subjektas pripažįsta visus atidėtojo mokesčio įsipareigojimus ar turtą, o atsirandančias atidėtojo mokesčio sąnaudas ar pajamas pripažįsta pelnu arba nuostoliais (žr. 59 straipsnį);
 - c) jei sandoris nėra verslo jungimas, nedaro poveikio nei apskaitiniam, nei apmokestinamajam pelnui ir nėra 15 ir 24 straipsniuose numatytų išlygų, subjektas turėtų pripažinti atsirandantį atidėtojo mokesčio įsipareigojimą ar turtą ir ta pačia suma koreguoti to turto ar įsipareigojimo balansinę vertę. Dėl tokių korekcijų finansinės atskaitos būtų ne tokios skaidrios. Todėl šis standartas neleidžia subjektui pirmą kartą pripažįstant ar vėliau parodyti atsirandančio atidėtojo mokesčio įsipareigojimo ar turto (žr. toliau pateikiamą pavyzdį). Be to, subjektas nepripažįsta vėlesnių nepripažinto atidėtojo mokesčio įsipareigojimo ar turto pokyčių, kai turtas nudėvimas.

22 straipsnio c punkto taikymo pavyzdys

Subjektas ketina naudoti turtą, kuris kainavo 1 000 PV, per visą penkerių metų naudingo tarnavimo laiką, tada parduoti jį, nustačius nulinę likvidacinę vertę. Mokesčio tarifas yra 40 %. Turto nusidėvėjimas mokesčių tikslais neatskaitomas. Pardavus turtą, kapitalo prieaugis nebūtų apmokestinamas ir kapitalo nuostoliai nebūtų atskaitomi.

Atgavęs turto balansinę vertę, subjektas gaus 1 000 PV apmokestinamųjų pajamų ir sumokės 400 PV mokesť. 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 apmokestinamųjų pajamų, subjektas moka 320 PV mokesť. Subjektas neparodo atsirandančio 320 PV atidėtojo mokesčio įsipareigojimo, nes jis atsirado iš turto pradinio pripažinimo.

- 22A. Sandoris, kuris nėra verslo jungimas, gali lemti pirminį turto arba įsipareigojimo pripažinimą ir sandorio metu nedaro poveikio nei apskaitiniam, nei apmokestinamajam pelnui. Pavyzdžiui, nuomos pradžios datą nuomininkas paprastai pripažįsta nuomos įsipareigojimą ir atitinkamą sumą kaip dalį naudojimo teise valdomo turto savikainos. Priklausomai nuo taikomos mokesčių teisės, pirmą kartą pripažįstant turtą ir įsipareigojimą tokia sando-ryje gali atsirasti vienodų apmokestinamųjų ir atskaitomųjų laikinųjų skirtumų. 15 ir 24 straipsniuose nustatytos išlygos tokiems laikiniams skirtumams netaikomos, ir subjektas pripažįsta bet koki atsirandantį atidėtojo mokesčio įsipareigojimą ir turtą.
23. Pagal 32-ąją TAS „Finansinės priemonės. Pateikimas“ sudėtinės finansinės priemonės (pavyzdžiui, konvertuojamosios obligacijos) emitentas klasifikuoja priemonės įsipareigojimų komponentą kaip įsipareigojimą, o nuosavybės komponentą – kaip nuosavybę. Pagal kai kurių jurisdikcijų reikalavimus įsipareigojimo komponento mokesčių bazė pirmą kartą jį pripažįstant yra lygi įsipareigojimo ir nuosavybės komponentų sumos pradinei balansinei vertei. Apmokestinamojo laikinojo skirtumo atsiradimą lemia tai, kad pirmą kartą pripažįstant nuosavybės komponentas atskiriamas nuo įsipareigojimo komponento. Todėl 15 straipsnio b punkte nurodyta išimtis netaikoma. Taigi, subjektas pripažįsta atsirandantį atidėtojo mokesčio įsipareigojimą. Pagal 61A straipsnį atidė-tasis mokestis tiesiogiai priskiriamas nuosavybės komponento balansinei vertei. Pagal 58 straipsnį vėlesni atidė-tojo mokesčio įsipareigojimo pokyčiai apskaičiuojant pelną arba nuostolius pripažįstami atidėtojo mokesčio sąnaudomis (pajamomis).

Atskaitomieji laikinieji skirtumai

24. Atidėtojo mokesčio turtas, susijęs su visais atskaitomaisiais laikinaisiais skirtumais, turi būti pripažintas tiek, kiek yra tikėtina, kad bus gauta apmokestinamojo pelno, kuriam bus galima panaudoti atskaitomąjį laikinąjį skirtumą, išskyrus atvejį, kai atidėtojo mokesčio turtas atsiranda turtą ar įsipareigojimą pirmą kartą pripažinus sandoryje, kuris:

- a) nėra verslo jungimas;
- b) sandorio metu nedaro poveikio nei apskaitiniam, nei apmokestinamajam pelnui (mokesčių nuostoliui) ir
- c) sandorio metu dėl jo neatsiranda vienodų apmokestinamųjų ir atskaitomųjų laikinųjų skirtumų.

Tačiau, kai atskaitomieji laikinieji skirtumai susiję su investicijomis į patronuojamąsias įmones, filialus, asocijuotąsias įmones ir dalimis jungtinės veiklos susitarimuose, atidėtojo mokesčio turtas turi būti pripažintas pagal 44 straipsnį.

25. Įsipareigojimo pripažinimui būdinga, kad balansinė vertė bus padengta būsimaisiais laikotarpiais, naudojant subjekto išteklius, teikiančius ekonominę naudą. Subjektui naudojant išteklius, visos jų sumos ar jų dalis gali būti atskaityta 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 atgauti būsimaisiais laikotarpiais, atžvilgiu atsiranda atidėtojo mokesčio turtas, kai nustatant apmokestinamąjį pelną tą įsipareigojimo dalį leidžiama atskaityti. Panašiai ir tuo atveju, kai turto balansinė vertė yra mažesnė už jo mokesčių bazę, dėl šio skirtumo atsiranda atidėtojo mokesčio turtas tų pelno mokesčių, kurie bus atgauti būsimaisiais laikotarpiais, atžvilgiu.

Pavyzdys

Subjektas pripažįsta 100 PV įsipareigojimą už sukauptas produktų garantijos sąnaudas. Mokesčių tikslais produktų garantijos sąnaudos nebus atskaitomos tol, kol subjektas apmokės pretenzijas. Mokesčio tarifas yra 25 %.

Įsipareigojimo mokesčių bazė yra nulis (iš 100 PV balansinės vertės atimama suma, kuri būsimaisiais laikotarpiais bus atskaitoma iš to įsipareigojimo mokesčių tikslais). Vykdydamas įsipareigojimą jo balansine verte, 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 skirtumas yra atskaitomas laikinasis skirtumas, lygus 100 PV. Todėl subjektas pripažįsta 25 PV atidėtojo mokesčio turtą (100 PV taikant 25 % mokesčių tarifą), jei tikėtina, kad subjektas būsimaisiais laikotarpiais gaus pakankamai apmokestinamojo pelno, kad jam būtų naudinga sumažinti mokamus mokesčius.

26. Toliau pateikiami atskaitomųjų laikinųjų skirtumų, dėl kurių atsiranda atidėtojo mokesčio turtas, pavyzdžiai:

- a) pensijų išmokų išlaidos gali būti atskaitomos apskaičiuojant apskaitinį pelną, nes darbuotojas teikia paslaugas, tačiau jos atskaitomos nustatant apmokestinamąjį pelną tada, kai 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 atskaitomas laikinasis skirtumas lemia atidėtojo mokesčio turtą, nes atskaitos iš apmokestinamojo turto ekonominę naudą subjektas gaus tada, kai bus mokami įnašai ar pensijų išmokos;
- b) mokslinių tyrimų išlaidos pripažįstamos sąnaudomis nustatant apskaitinį pelną tą atskaitinį laikotarpį, kada jos buvo patirtos, tačiau gali būti neleidžiama jų atskaityti nustatant apmokestinamąjį pelną (mokesčių nuostolį) iki vėlesnio laikotarpio. Mokslinių tyrimų išlaidų mokesčių bazės ir nulinės balansinės vertės skirtumas, kurį mokesčių institucijos leis atskaityti būsimaisiais laikotarpiais, yra atskaitomas laikinasis skirtumas, dėl kurio atsiranda atidėtojo mokesčio turtas;

- c) taikydamas ribotas išimtis, subjektas pripažįsta identifikuojamą verslo jungimo metu įsigytą turtą ir prisiimtus išpareigojimus jų tikrosiomis vertėmis įsigijimo datą. Kai įsigijimo datą pripažįstamas prisiimtas išpareigojimas, tačiau susijusios išlaidos nėra atskaitomos apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną iki vėlesnio ataskaitinio laikotarpio, susidaro atskaitomasis laikinasis skirtumas, dėl kurio atsiranda atidėtojo mokesčio turtas. 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); ir
- d) tam tikras turtas gali būti apskaitoje registruojamas tikrąja verte ar perkainotas neatliekant lygiavėrio koregavimo mokesčių tikslais (žr. 20 straipsnį). Atskaitomasis laikinasis skirtumas atsiranda tada, jei turto mokesčių bazė viršija jo balansinę vertę.

26 straipsnio d punkto taikymo pavyzdys

Atskaitomojo laikinojo skirtumo identifikavimas 2 metų pabaigoje:

1 metų pradžioje subjektas A už 1 000 PV perka skolos priemonę, kurios nominali vertė yra 1 000 PV, mokėtina suėjus terminui po 5 metų, o 2 % palūkanų norma mokėtina kiekvienų metų pabaigoje. Efektyviųjų palūkanų norma – 2 %. Skolos priemonė vertinama tikrąja verte.

2 metų pabaigoje skolos priemonės tikroji vertė sumažėjo iki 918 PV dėl rinkos palūkanų normų padidėjimo iki 5 %. Tikėtina, kad subjektas A surinks visus sutartyje numatytus pinigų srautus, jei jis išlaikys skolos priemonę.

Bet koks pelnas (nuostolis) dėl skolos priemonės yra apmokestinamas (atskaitomas) tik tuomet, kai jis realizuojamas. Pelnas (nuostolis), atsirandantis pardavus skolos priemonę ar suėjus jos terminui, mokesčių tikslais apskaičiuojamas kaip skirtumas tarp gautos sumos ir pradinės skolos priemonės kainos.

Atitinkamai skolos priemonės mokesčio bazė yra jos pradinė kaina.

Skirtumas tarp skolos priemonės 918 PV balansinės vertės subjekto A finansinės būklės ataskaitoje ir jos 1 000 PV mokesčio bazės 2 metų pabaigoje lemia 82 PV dydžio atskaitomąjį laikinąjį skirtumą (žr. 20 straipsnį ir 26 straipsnio d punktą), nepriklausomai nuo to, ar subjektas A tikisi atgauti skolos priemonės balansinę vertę tą priemonę parduodamas ar ją naudodamas, t. y. išlaikydamas ją ir rinkdamas sutartyje numatytus pinigų srautus, ar abiem būdais.

Taip yra todėl, kad atskaitomieji laikinieji skirtumai yra skirtumai tarp turto arba išpareigojimo balansinės vertės finansinės būklės ataskaitoje ir jo mokesčio bazės, ir dėl jų susidarys sumos, kurios bus atskaitomos nustatant būsimųjų laikotarpių apmokestinamąjį pelną (mokesčių nuostolį), kai turto arba išpareigojimo balansinė vertė bus atgauta ar padengta (žr. 5 straipsnį). Subjektas A gauna teisę atskaityti sumą, lygią turto mokesčio bazei (1 000 PV), kai nustatomas apmokestinamasis pelnas (mokesčių nuostolis) pardavus turtą arba suėjus terminui.

27. Atskaitomųjų laikinųjų skirtumų išnykimas lemia atskaitas nustatant būsimųjų laikotarpių apmokestinamąjį pelną. Tačiau ekonominę naudą iš mokesčių sumažinimo subjektas gaus tik tada, jei jis uždirbs pakankamai apmokestinamojo pelno, kurio atžvilgiu bus galima atskaitas užskaityti. Todėl subjektas pripažįsta atidėtojo mokesčio turtą tik tada, kai tikėtina, kad bus gauta apmokestinamojo pelno, kurio atžvilgiu galima panaudoti atskaitomuosius laikinuosius skirtumus.
- 27A. Kai subjektas vertina, ar bus gauta apmokestinamojo pelno, kurio atžvilgiu jis gali panaudoti atskaitomąjį laikinąjį skirtumą, jis apsveria, ar mokesčių teisė riboja apmokestinamojo pelno, kuriam jis gali taikyti atskaitas išnykus tam atskaitomajam laikinajam skirtumui, šaltinius. Jei mokesčių teisėje tokių apribojimų nenustatyta, subjektas įvertina atskaitomąjį laikinąjį skirtumą kartu su visais kitais savo atskaitomaisiais laikiniais skirtumais. Tačiau, jei mokesčių teisė riboja galimybę nuostolius atskaityti iš konkrečios rūšies pajamų, atskaitomasis laikinasis skirtumas vertinamas tik kartu su kitais atitinkamos rūšies atskaitomaisiais laikiniais skirtumais.

28. Tikėtina, kad bus gautas apmokestinamasis pelnas, kurio atžvilgiu galima panaudoti atskaitomąjį laikinąjį skirtumą, kai yra pakankamai apmokestinamųjų laikinųjų skirtumų, susijusių su ta pačia mokesčių institucija ir tuo pačiu apmokestinamu subjektu, ir kurių panaikinimo laukiama:

- a) tą patį laikotarpį, kada laukiama, kad išnyks atskaitomasis laikinasis skirtumas, arba
- b) praėjusiais ar būsimais laikotarpiais, į kuriuos gali būti perkeltas mokesčių nuostolis, atsirandantis dėl atidėtojo mokesčio turto.

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

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

- a) tikėtina, kad subjektas turės pakankamai apmokestinamojo pelno, susijusio su ta pačia mokesčių institucija ir tuo pačiu apmokestinamu subjektu, tą patį laikotarpį, kada išnyks ir atskaitomasis laikinasis skirtumas (ar praėjusiais ar būsimais laikotarpiais, į kuriuos gali būti perkeltas mokesčių nuostolis, atsirandantis dėl atidėtojo mokesčio turto). Vertindamas, ar būsimaisiais laikotarpiais turės pakankamai apmokestinamojo pelno, subjektas:
 - i) palygina atskaitomuosius laikinuosius skirtumus su būsimu apmokestinamuoju pelnu, kuris neapima mokesčių atskaitos dėl tų atskaitomųjų laikinųjų skirtumų išnykimo. Šis palyginimas parodo, kiek būsimas apmokestinamasis pelnas yra pakankamas, kad subjektas galėtų atskaityti sumas, atsirandančias dėl tų atskaitomųjų laikinųjų skirtumų išnykimo, ir
 - ii) ignoruoja apmokestinamas sumas, atsirandančias dėl atskaitomųjų laikinųjų skirtumų, kurių laukiama būsimaisiais laikotarpiais, nes atidėtojo mokesčio turtas, atsirandantis dėl šių atskaitomųjų laikinųjų skirtumų, pats reikalaus apmokestinamojo pelno būsimais laikotarpiais tam, kad galėtų būti panaudotas, arba
- b) subjektas gali planuoti mokesčius taip, kad atitinkamais laikotarpiais gautų apmokestinamojo pelno.

- 29A. Tikėtino būsimą apmokestinamojo pelno įvertis gali apimti tam tikro subjekto turto atgavimą didesne verte nei balansinė vertė, jei yra pakankamai įrodymų, kad tikėtina, jog subjektas tai pasieks. Pavyzdžiui, kai turtas vertinamas tikrąja verte, subjektas turi apsvastyti, ar yra pakankamai įrodymų, leidžiančių daryti išvadą, kad tikėtina, jog subjektas atgaus turtą didesne verte nei balansinė vertė. Taip gali būti, pavyzdžiui, kai subjektas tikisi išlaikyti fiksuotosios normos skolos priemonę ir rinkti sutartyje numatytus pinigų srautus.

30. Galimybė planuoti mokesčius yra veiksmai, kurių subjektas imtųsi, kad sukurtų ar padidintų apmokestinamąsias pajamas per tam tikrą laikotarpį prieš baigiant galioti mokesčių nuostolio ar mokesčių kredito perkėlimui. 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 atskaitas 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 galimybių 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 atsirasantys laikinieji skirtumai.

31. Jei subjektas neseniai turėjo nuostolių, jis atsižvelgia į 35 ir 36 straipsniuose pateiktus nurodymus.

32. [Išbraukta]

Prestižas

32A. Jei prestižo, atsirandančio verslo jungimo metu, balansinė vertė yra mažesnė nei jo mokesčių bazė, dėl skirtumo atsiranda atidėtojo mokesčio turtas. Atidėtojo mokesčio turtas, atsirandantis per pirminį prestižo pripažinimą, turi būti pripažintas kaip verslo jungimo apskaitos dalis tiek, kiek yra tikėtina, jog bus apmokestinamo pelno, kurio atžvilgiu bus galima panaudoti atskaitomąjį laikinąjį skirtumą.

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 atskaitoma apskaičiuojant turto balansinę vertę, tačiau mokesčių tikslais nėra atskaitoma iš turto nudėvimosios sumos (kitais tariant, jo mokesčių bazės); turto balansinė vertė yra mažesnė už jo mokesčių bazę ir todėl atsiranda atskaitomasis laikinasis skirtumas. Valstybės dotacijos gali būti pripažįstamos ir kaip atidėtosios pajamos. Tuo atveju atidėtųjų pajamų ir nulinės jų mokesčių bazės skirtumas yra atskaitomasis laikinasis skirtumas. Kad ir kurį pateikimo metodą subjektas pasirinktų, dėl 22 straipsnyje nurodytos priežasties atidėtojo mokesčio turtas nepripažįstamas.

Nepanaudoti mokesčių nuostoliai ir nepanaudoti mokesčių kreditai

34. **Atidėtojo mokesčio turtas turi būti pripažįstamas perkeliant nepanaudotus mokesčių nuostolius ir nepanaudotus mokesčių kreditus tiek, kiek tikėtina 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 atskaitomųjų laikinųjų skirtumų. Tačiau nepanaudotų mokesčių nuostolių buvimas yra pagrįstas įrodymas, kad ateityje apmokestinamojo pelno gali nebūti. Todėl, jeigu subjektas neseniai turėjo nuostolių, jis pripažįsta atidėtojo mokesčio turtą, atsirandantį iš nepanaudotų mokesčių nuostolių ir mokesčių kreditų tik tiek, kiek jis turi pakankamų apmokestinamųjų laikinųjų skirtumų arba yra kitų įtikinamų įrodymų, kad bus gauta pakankamai apmokestinamojo pelno, iš kurio subjektas galės atimti nepanaudotus mokesčių nuostolius ar mokesčių kreditus. Dėl tokių aplinkybių 82 straipsnis reikalauja atskleisti atidėtojo mokesčio turto sumą ir įrodymų, kuriais grindžiamas jo pripažinimas, pobūdį.

36. Subjektas, vertindamas tikimybę gauti apmokestinamojo pelno, kurio atžvilgiu jis galės panaudoti nepanaudotus mokesčių nuostolius ar mokesčių kreditus, atsižvelgia į šiuos kriterijus:

a) ar jis turi pakankamai apmokestinamųjų laikinųjų skirtumų, susijusių su ta pačia mokesčių institucija ir tuo pačiu apmokestinamu 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 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.

Jeigu nėra tikėtina, kad bus gauta apmokestinamojo pelno, kurio atžvilgiu galima būtų panaudoti nepanaudotus mokesčių nuostolius ar mokesčių kreditus, atidėtojo mokesčio turtas nepripažįstamas.

Pakartotinis nepripažinto atidėtojo mokesčio turto įvertinimas

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

Investicijos į patrunuojamąsias įmones, filialus, asocijuotąsias įmones ir dalys jungtinės veiklos susitarimuose

38. Laikiniųjų skirtumų atsiranda tada, kai investicijų į patrunuojamąsias įmones, filialus, asocijuotąsias įmones ar dalių jungtinės veiklos susitarimuose (būtent patrunuojančiai įmonei ar investuotojui priklausančios patrunuojamosios įmonės, filialo, asocijuotosios įmonės ar subjekto, į kurį investuojama, grynojo turto dalies, įskaitant prestižo balansinę vertę) balansinė vertė ima skirtis nuo investicijos ar dalies mokesčių bazės, kuri dažnai yra savikaina. Tokių skirtumų gali atsirasti skirtingomis aplinkybėmis, pavyzdžiui:

- a) patrunuojamosiose įmonėse, filialuose, asocijuotosiose įmonėse ir jungtinės veiklos susitarimuose yra nepaskirstytojo pelno;
- b) užsienio valiutos kursų pokyčiai, kai patrunuojančiosios ir patrunuojamosios įmonės buveinės yra skirtingose šalyse, ir
- c) investicijos į asocijuotąją įmonę balansinė vertė sumažėja iki jos atsiperkamosios vertės.

Konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose laikinasis skirtumas gali skirtis nuo laikinojo skirtumo, susijusio su ta investicija atskirose patrunuojančiosios įmonės finansinėse ataskaitose, jei patrunuojančioji įmonė apskaito investiciją savo atskirose finansinėse ataskaitose savikaina ar perkainota verte.

39. **Subjektas turi pripažinti atidėtojo mokesčio išsipareigojimą visiems apmokestinamiems laikiniams skirtumams, susijusiems su investicijomis į patrunuojamąsias įmones, filialus, asocijuotąsias įmones ir dalimis jungtinės veiklos susitarimuose, išskyrus tuos atvejus, kai įvykdytos šios dvi sąlygos:**

- a) **patrunuojančioji įmonė, investuotojas, bendrosios įmonės dalininkas ar bendros veiklos vykdytojas geba kontroliuoti laikinojo skirtumo išnykimo laiką ir**
- b) **tikėtina, kad laikinasis skirtumas neišnyks artimiausioje ateityje.**

40. Kadangi patrunuojančioji įmonė kontroliuoja patrunuojamosios įmonės dividendų politiką, ji gali kontroliuoti laikiniųjų skirtumų, susijusių su ta investicija, išnykimo laiką (įskaitant laikiniųjų 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, sumos. Todėl patrunuojančioji įmonė, nustatiusi, kad tas pelnas artimiausioje ateityje nebus paskirstytas, nepripažįsta atidėtojo mokesčio išsipareigojimo. Tas pats taikytina investicijoms į filialus.

41. Subjekto nepiniginis turtas ir išsipareigojimai vertinami jo funkcinė valiuta (žr. 21-ąją TAS „Užsienio valiutos kursų pasikeitimo įtaka“). Jeigu subjekto apmokestinamasis pelnas arba mokesčių nuostolis (taigi ir jo nepiniginio turto ir išsipareigojimų mokesčių bazė) nustatomi kita valiuta, tada valiutos kurso pasikeitimai lemia laikiniųjų skirtumų atsiradimą, o dėl šių skirtumų atsiranda pripažintas atidėtojo mokesčio išsipareigojimas 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 išsipareigojimą, atsirandantį iš apmokestinamųjų laikiniųjų 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 išsipareigojimo dydis matuojamas šia suma.

43. Jungtinę veiklą vykdančių šalių susitarime paprastai numatomas pelno paskirstymas ir nustatoma, ar šių klausimų sprendimams reikalingas visų šalių arba tam tikros šalių grupės sutikimas. Jei bendrosios įmonės dalininkas arba bendros veiklos vykdytojas gali kontroliuoti savo pelno dalies paskirstymo laiką vykdamas jungtinę veiklą ir yra tikėtina, kad jo pelno dalis nebus paskirstyta artimiausioje ateityje, atidėtas mokesčių įsipareigojimas nepripažįstamas.

44. **Subjektas turi pripažinti visų atskaitomųjų laikinųjų skirtumų, atsirandančių iš investicijų į patrunuojamąsias įmones, filialus, asocijuotąsias įmones ir iš dalių jungtinės veiklos susitarimuose, atidėtojo mokesčio turto tik tiek, kiek tikėtina, kad:**

a) laikinasis skirtumas išnyks artimiausioje ateityje ir

b) bus gauta apmokestinamojo pelno, kurio atžvilgiu galima panaudoti laikinąjį skirtumą.

45. Spręsdamas, ar reikia pripažinti atidėtojo mokesčio turtą atskaitomiesiems laikiniams skirtumams, susijusiems su subjekto investicijomis į patrunuojamąsias įmones, filialus, asocijuotąsias įmones ir su jo dalimis jungtinės veiklos susitarimuose, subjektas atsižvelgia į nurodymus, pateiktus 28–31 straipsniuose.

VERTINIMAS

46. Ataskaitinio laikotarpio mokesčių įsipareigojimai (turtas) už einamąjį ir ankstesnius 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 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje.

47. Atidėtojo mokesčio turtas ir įsipareigojimai turi būti apskaičiuojami taikant mokesčių tarifą, kuris, kaip tikimasi, bus taikomas tą ataskaitinį laikotarpį, per kurį bus realizuojamas atidėtojo mokesčio turtas ar padengiamas įsipareigojimas, remiantis mokesčių tarifais (ir mokesčių įstatymais), kurie galiojo ataskaitinio laikotarpio pabaigoje.

48. Ataskaitinio laikotarpio ir atidėtojo mokesčio turtas ir įsipareigojimai paprastai apskaičiuojami taikant priimtus mokesčių tarifus (ir mokesčių įstatymus). Tačiau kai kuriose jurisdikcijose vyriausybės paskelbti mokesčių tarifai (ir mokesčių įstatymai) iš esmės reiškia faktinį priėmimą, o tarp paskelbimo ir faktinio priėmimo gali būti kelių mėnesių tarpas. Tokiomis aplinkybėmis mokesčių turtas ir įsipareigojimai apskaičiuojami taikant paskelbtus mokesčių tarifus (ir mokesčių įstatymus).

49. Jei įvairiems apmokestinamųjų pajamų lygiams taikomi skirtingi mokesčių tarifai, atidėtojo mokesčio turtas ir įsipareigojimai apskaičiuojami pagal vidutinius apmokestinamojo pelno (mokesčių nuostolių) tarifus, kuriuos numatoma taikyti laikotarpiams, kada laukiama laikinųjų skirtumų panaikinimo.

50. [Išbraukta]

51. **Atidėtojo mokesčio įsipareigojimų ir atidėtojo mokesčio turto vertinimas turi parodyti mokesčius padarinius, priklausančius nuo būdo, kuriuo subjektas iki ataskaitinio laikotarpio pabaigos numato atgauti ar padengti savo turto ir įsipareigojimų balansinę vertę.**

51A. Tai, koku būdu subjektas atgauna (padengia) turto (įsipareigojimo) balansinę vertę, kai kuriose jurisdikcijose gali turėti įtakos:

a) mokesčių tarifui, taikomam tada, kai subjektas atgauna (padengia) turto (įsipareigojimo) balansinę vertę, ir

b) turto (įsipareigojimo) mokesčio bazei ar abiem šiems dalykams.

Tokiais atvejais atidėtojo mokesčio įsipareigojimus ir atidėtojo mokesčio turtą subjektas apskaičiuoja taikydamas mokesčio tarifą ir mokesčio bazę, kurie atitinka numatytą atgavimo ar padengimo būdą.

A pavyzdys

Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objekto balansinė vertė yra 100 PV, o mokesčių bazė – 60 PV. Parduodant objektą, būtų taikomas 20 % mokesčių tarifas, o kitoms pajamoms būtų taikomas 30 % mokesčių tarifas.

Subjektas pripažįsta 8 PV atidėtojo mokesčio įsipareigojimą (40 PV, taikant 20 % tarifą), jei jis numato objekto toliau nenaudoti ir jį parduoti, arba 12 PV atidėtojo mokesčio įsipareigojimą (40 PV, taikant 30 % tarifą), jei numato pasilikti objektą ir atgauti jo balansinę vertę jį naudodamas.

B pavyzdys

Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objektas, kurio įsigijimo savikaina yra 100 PV, o balansinė vertė – 80 PV, perkainojamas iki 150 PV. Lygiavertis koregavimas mokesčių tikslais neatliekamas. Suktas nusidėvėjimas mokesčių tikslais yra 30 PV, o mokesčio tarifas – 30 %. Jei objektas parduodamas už didesnę nei įsigijimo kainą, apskaičiuojant apmokestinamąsias pajamas bus įtrauktas 30 PV dydžio suktas nusidėvėjimas, tačiau įsigijimo savikainą viršijančios pardavimo įplaukos nebus įtrauktos.

Objekto mokesčių bazė yra 70 PV ir yra 80 PV apmokestinamas laikinasis skirtumas. Jei subjektas numato atgauti balansinę vertę tą objektą naudodamas, jis turi gauti 150 PV apmokestinamųjų pajamų, tačiau galės atskaityti tik 70 PV nusidėvėjimą. Todėl atidėtojo mokesčio įsipareigojimas lygus 24 PV (80 PV, taikant 30 % tarifą). Jei subjektas numato balansinę vertę atgauti nedelsiant parduodamas objektą ir gaudamas 150 PV įplaukų, atidėtojo mokesčio įsipareigojimas skaičiuojamas taip:

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

(Pastaba. Pagal 61A straipsnį papildomas atidėtasis mokeskis, atsirandantis po perkainojimo, pripažįstamas kitų bendrųjų pajamų dalimi.)

C pavyzdys

Duomenys tokie pat kaip ir B pavyzdyje, tačiau tuo atveju, kai objektas parduodamas už didesnę nei įsigijimo kainą, apskaičiuojant apmokestinamąsias pajamas (kurioms taikomas 30 % dydžio tarifas), bus įtrauktas suktas nusidėvėjimas, o pardavimo įplaukoms bus taikomas 40 % mokesčio tarifas, atskaičius 110 PV kainą, pakoreguotą dėl infliacijos.

Jei subjektas numato atgauti balansinę vertę tą objektą naudodamas, jis turi gauti 150 PV apmokestinamųjų pajamų, tačiau galės atskaityti tik 70 PV nusidėvėjimą. Taigi mokesčių bazė yra 70 PV, apmokestinamas laikinasis skirtumas – 80 PV, o atidėtojo mokesčio įsipareigojimas – 24 PV (80 PV, taikant 30 % tarifą), kaip B pavyzdyje.

Jei subjektas numato atgauti objekto balansinę vertę nedelsiant parduodamas objektą už 150 PV, subjektas galės atskaityti indeksuotą kainą – 110 PV. Grynosios 40 PV įplaukos bus apmokestintos 40 % mokesčių tarifu. Be to, apmokestinamasis pelnas, įtraukus 30 PV suktą nusidėvėjimą, bus apmokestintas 30 % mokesčių tarifu. Taigi mokesčių bazė yra 80 PV (iš 110 PV atėmus 30 PV), apmokestinamas laikinasis skirtumas – 70 PV, o atidėtojo mokesčio įsipareigojimas – 25 PV (40 PV, taikant 40 % tarifą, pridėjus 30 PV, taikant 30 % tarifą). Jei šiame pavyzdyje mokesčių bazė nėra iš karto aiški, būtų pravartu atsižvelgti į 10 straipsnyje išdėstytą esminį principą.

(Pastaba. Pagal 61A straipsnį papildomas atidėtojo mokesčio, atsirandantis po perkainojimo, pripažįstamas kitų bendrųjų pajamų dalimi.)

- 51B. Jei atidėtojo mokesčio įsipareigojimas arba atidėtojo mokesčio turtas atsiranda dėl nenudėvimojo turto, vertinamo taikant 16-ajame TAS numatytą perkainojimo metodą, vertinant atidėtojo mokesčio įsipareigojimą arba atidėtojo mokesčio turtą turi būti atsižvelgiama į mokesčius padarinius, kurių atsirastų, kai nenudėvimojo turto balansinė vertė būtų atgaunama jį parduodant, neatsižvelgiant į minėto turto balansinės vertės nustatymo pagrindą. Atitinkamai, jeigu mokesčių įstatyme nustatytas mokesčio tarifas, taikytinas apmokestinamai sumai, gautai pardavus turtą, skiriasi nuo mokesčio tarifo, taikytino apmokestinamai sumai, gautai naudojant turtą, tai vertinant atidėtojo mokesčio įsipareigojimą ar turtą, siejamą su nenudėvimojo turto, taikomas pirmasis tarifas.
- 51C. Jei atidėtojo mokesčio įsipareigojimas arba turtas atsiranda dėl investicinio turto, vertinamo taikant 40-ajame TAS numatytą tikrosios vertės metodą, egzistuoja galima atmeti prielaida, kad investicinio turto balansinė vertė bus atgauta jį pardavus. Todėl, jei prielaida neatmetama, vertinant atidėtojo mokesčio įsipareigojimą arba atidėtojo mokesčio turtą turi būti atsižvelgiama į mokesčius padarinius, kurių atsirastų, jei investicinio turto balansinė vertė būtų atgaunama vien parduodant turtą. Ši prielaida atmetama, jei investicinis turtas yra nudėvimasis ir yra laikomas pagal verslo modelį, kurio tikslas – iš esmės laikui bėgant sunaudoti visą su investiciniu turtu susijusią ekonominę naudą, o ne tą turtą parduoti. Jei prielaida atmetama, turi būti laikomasi 51 ir 51A straipsnių reikalavimų.

51C straipsnio taikymo pavyzdys

Investicinio turto įsigijimo savikaina – 100 PV, o tikroji vertė – 150 PV. Jis vertinamas taikant 40-ajame TAS numatytą tikrosios vertės metodą. Turtą sudaro žemė, kurios savikaina – 40 PV, o tikroji vertė – 60 PV, ir pastatas, kurio savikaina – 60 PV, o tikroji vertė – 90 PV. Žemės naudingo tarnavimo laikas neribotas.

Pastato sukauptas nusidėvėjimas mokesčių tikslais yra 30 PV. Nerealizuoti investicinio turto tikrosios vertės pokyčiai neturi įtakos apmokestinamajam pelnui. Jei investicinis turtas parduodamas už didesnę nei įsigijimo kainą, 30 PV sukaupto nusidėvėjimo mokesčių tikslais panaikinimas bus įtrauktas apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną ir bus apmokestinamas taikant įprastą 30 % tarifą. Dėl įsigijimo savikainą viršijančių pardavimo pajamų mokesčių įstatyme nurodytas 25 % mokesčių tarifas mažiau nei dvejus metus laikomo turto atveju ir 20 % mokesčių tarifas dvejus metus ar ilgiau laikomo turto atveju.

Kadangi investicinis turtas vertinamas taikant 40-ajame TAS numatytą tikrosios vertės metodą, egzistuoja galima atmeti prielaida, kad subjektas atgaus investicinio turto balansinę vertę vien parduodamas tą turtą. Jei prielaida neatmetama, apskaičiuojant atidėtojo mokesčio atsižvelgiama į mokesčius padarinius, kurių atsirastų, jei balansinė vertė būtų atgaunama vien parduodant turtą, net jei subjektas prieš pardavimą numato gauti pajamų iš turto nuomos.

Jei žemė parduodama, jos mokesčių bazė yra 40 PV ir yra 20 PV (60 - 40 PV) apmokestinamas laikinasis skirtumas. Jei parduodamas pastatas, jo mokesčių bazė yra 30 PV (60 - 30 PV) ir yra 60 PV (90 - 30 PV) apmokestinamas laikinasis skirtumas. Todėl bendras su investiciniu turtu susijęs apmokestinamas laikinasis skirtumas yra 80 PV (20 + 60 PV).

Pagal 47 straipsnį mokesčių tarifas yra tarifas, kurį numatoma taikyti tą ataskaitinį laikotarpį, per kurį investicinis turtas realizuojamas. Taigi, jei subjektas numato parduoti turtą palaikęs jį ilgiau nei dvejus metus, atitinkamas atidėtojo mokesčio įsipareigojimas apskaičiuojamas taip:

	Apmokestinamas laikinasis skirtumas	Mokesčio tarifas	Atidėtojo mokesčio įsipareigojimas
Sukauptas nusidėvėjimas mokesčių tikslais	30	30 %	9
Suma, kuria įplaukos viršija savikainą	50	20 %	10
Iš viso:	80		19

Jei subjektas numato parduoti turtą palaikęs jį mažiau nei dvejus metus, šis skaičiavimo būdas būtų keičiamas, kad savikainą viršijančioms įplaukoms būtų taikomas ne 20 %, o 25 % mokesčio tarifas.

Jei subjektas turi pastatą pagal verslo modelį, kurio tikslas – iš esmės laikui bėgant sunaudoti visą su pastatu susijusią ekonominę naudą, o ne tą pastatą parduoti, ši prielaida pastato atveju būtų atmesta. Tačiau žemė nenudevima. Todėl žemės atveju vertės atgavimo parduodant prielaida nebūtų atmesta. Tai reiškia, kad apskaičiuojant atidėtojo mokesčio įsipareigojimą būtų atsižvelgiama į mokesčius padarinius, kurių atsirastų, jei pastato balansinė vertė būtų atgaunama jį naudojant, o žemės balansinė vertė būtų atgaunama ją pardavus.

Jei pastatas naudojamas, jo mokesčių bazė yra 30 PV (60 - 30 PV) ir yra 60 PV (90 - 30 PV) apmokestinamas laikinasis skirtumas, todėl atsiranda 18 PV atidėtojo mokesčio įsipareigojimas (60 PV, taikant 30 % tarifą).

Jei žemė parduodama, jos mokesčių bazė yra 40 PV ir yra 20 PV (60 - 40 PV) apmokestinamas laikinasis skirtumas, todėl atsiranda 4 PV atidėtojo mokesčio įsipareigojimas (20 PV, taikant 20 % tarifą).

Todėl, jei pastato vertės atgavimo jį parduodant prielaida atmetama, su investiciniu turtu susijęs atidėtojo mokesčio įsipareigojimas yra 22 PV (18 + 4 PV).

- 51D. 51C straipsnyje numatyta galima atmesti prielaida taip pat taikoma, kai atidėtojo mokesčio įsipareigojimas arba atidėtojo mokesčio turtas atsiranda dėl investicinio turto vertinimo jungiant verslą, jei vėliau vertindamas tą investicinį turtą subjektas taikys tikrosios vertės metodą.
- 51E. 51B–51D straipsniai nepakeičia reikalavimų pripažįstant ir vertinant atidėtojo mokesčio turtą taikyti šio standarto 24–33 straipsnių (atskaitomieji laikinieji skirtumai) ir 34–36 straipsnių (nepanaudoti mokesčių nuostoliai ir nepanaudoti mokesčių kreditai) principus.
52. [perkeltas ir pernumeruotas kaip 51A]
- 52A. Kai kuriose jurisdikcijose mokami didesnio ar mažesnio tarifo pelno mokesčiai, kai 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 subjekto akcininkams dividendų forma išmokamas visas grynasis pelnas arba nepaskirstytasis pelnas ar jo dalis. Tokiais atvejais ataskaitinio laikotarpio ir atidėtojo mokesčio turtas ir įsipareigojimai skaičiuojami pagal nepaskirstytajam pelnui taikomą mokesčio tarifą.
- 52B. [Išbraukta]

52A ir 57A straipsnių taikymo pavyzdys

Šiame pavyzdyje apibūdinama, kaip jurisdikcijoje, kurioje nepaskirstytajam pelnui taikomi didesni pelno mokesčio tarifai (50 %), o tam tikra suma paskirsčius pelną yra susigrąžinama, veikiantis subjektas skaičiuoja ataskaitinio laikotarpio ir atidėtojo mokesčio turtą ir įsipareigojimus. Paskirstytojo pelno mokesčio tarifas yra 35 %. Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, 20X1 m. gruodžio 31 d., subjektas nepripažįsta įsipareigojimo, susijusio su dividendais, pasiūlytais ar paskelbtais po ataskaitinio laikotarpio. Dėl to 20X1 m. jokie dividendai apskaitoje nepripažįstami. Apmokestinamos 20X1 m. pajamos yra 100 000 PV. Grynasis laikinasis apmokestinamasis skirtumas 20X1 m. yra 40 000 PV.

Subjektas pripažįsta 50 000 PV sumą kaip ataskaitinio laikotarpio mokesčio įsipareigojimą ir ataskaitinio laikotarpio pelno mokesčio sąnaudas. Nepripažįstama jokia turto suma, kurią potencialiai galima susigrąžinti dėl būsimų dividendų. Subjektas taip pat pripažįsta 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 subjektas turės sumokėti, atgavęs ar padengęs savo turto ir įsipareigojimų balansines vertes pagal nepaskirstytajam pelnui taikomą mokesčio tarifą.

Vėliau subjektas 20X2 m. kovo 15 d. iš ankstesnio laikotarpio veiklos pelno 10 000 PV dividendų sumą pripažįsta įsipareigojimu.

20X2 m. kovo 15 d. 1 500 PV susigrąžintą pelno mokesčių sumą (15 % dividendų, pripažintų įsipareigojimu) subjektas pripažįsta kaip 20X2 m. ataskaitinio laikotarpio mokesčių turtą 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 išnykimo laiką. Daugeliu atvejų to suplanuoti neįmanoma ar labai sudėtinga. Todėl reikalauti diskontuoti atidėtojo mokesčio turtą ir įsipareigojimus netinkama. Jei diskontavimas būtų leidžiamas, bet ne reikalaujamas, įvairių subjektų atidėtojo mokesčio turto ir įsipareigojimų nebūtų galima palyginti. Todėl šis standartas nereikalauja ar 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, pensijų išmokų prievolių atveju (žr. 19-ąjį TAS „Išmokos darbuotojams“).
56. **Atidėtojo mokesčio turto balansinė vertė turi būti peržiūrima kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje. Subjektas turi sumažinti atidėtojo mokesčio turto balansinę vertę tiek, kiek nebėra tikėtina gauti pakankamai apmokestinamojo pelno, kuris leistų padengti visą atidėtojo mokesčio turtą ar jo dalį. Visi tokie sumažinimai turi būti panaikinami, jei tampa tikėtina, kad bus gauta pakankamai apmokestinamojo pelno.**

ATASKAITINIO LAIKOTARPIO IR ATIDĖTOJO MOKESČIO PRIPAŽINIMAS

57. Sandorio ar kito įvykio poveikio ataskaitinio laikotarpio ar atidėtiesiems mokesčiams apskaita atitinka paties sandorio ar įvykio apskaitą. Šis principas įgyvendinamas 58–68C straipsniais.
- 57A. Subjektas dividendų, kaip apibrėžta 9-ajame TFAS, pelno mokesčio padarinius turi pripažinti tada, kai jis pripažįsta įsipareigojimą sumokėti dividendus. Dividendų pelno mokesčio padariniai tiesiogiai labiau susiję su ankstesniais sandoriais ar įvykiais, dėl kurių susidarė paskirstytinas pelnas, nei su paskirstymais savininkams. Todėl subjektas dividendų pelno mokesčio padarinius turi pripažinti pelnu arba nuostoliais, kitomis bendrosiomis pajamomis arba nuosavybe atsižvelgdamas į tai, kaip tie ankstesni sandoriai ar įvykiai buvo iš pradžių pripažinti.

Sumos, pripažįstamos pelnu arba nuostoliais

58. **Ataskaitinio laikotarpio ir atidėtieji mokesčiai turi būti pripažinti pajamomis arba sąnaudomis ir įtraukti į laikotarpio pelną arba nuostolius, išskyrus atvejus, kai mokestis atsiranda iš:**
- a) sandorio ar įvykio, kuris nepripažįstamas tą patį ar kitą laikotarpį pelnu arba nuostoliais, o pripažįstamas kitų bendrųjų pajamų dalimi arba tiesiogiai nuosavybe (žr. 61A–65 straipsnius), arba
- b) verslo jungimo (išskyrus atvejus, kai investicinis subjektas, kaip apibrėžta 10-ajame TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“, įsigyja patronuojamąją įmonę, kuri turi būti vertinama tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pripažįstant pelnu ar nuostoliais) (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 apskaitinį pelną, bet ir į kito laikotarpio apmokestinamąjį pelną (mokesčių nuostolį). Atsirandantis atidėtas mokestis pripažįstamas pelnu arba nuostoliais. Pavyzdžiui, kai:
- a) palūkanų, mokesčių už licencijas, patentus ir pan. ar dividendų įplaukos gaunamos pavėluotai ir įtraukiamos į apskaitinį pelną pagal atitinkamai 15-ąjį TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“, 39-ąjį TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“ arba 9-ąjį TFAS „Finansinės priemonės“, tačiau į apmokestinamąjį pelną (mokesčių nuostolį) įtraukiamos pinigų pagrindu, ir

b) nematerialiojo turto išlaidos buvo kapitalizuotos pagal 38-ąją TAS ir amortizacija parodoma kaip pelnas ar nuostoliai, tačiau mokesčių tikslais buvo atskaitytos 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 atgavimo galimybę arba

c) pakeitus numatytą turto atgavimo būdą.

Atsiradęs atidėtasis mokestis pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, išskyrus atvejus, kai jis susijęs su sumomis, kurios anksčiau nebuvo pripažintos pelnu arba nuostoliais (žr. 63 straipsnį).

Sumos, nepripažįstamos pelnu arba nuostoliais

61. [Išbraukta]

61A. **Ataskaitinio laikotarpio mokesčiai ir atidėtieji mokesčiai neturi būti pripažįstami pelnu arba nuostoliais, jei mokesčiai yra susiję su sumomis, kurios tą patį ar kitą laikotarpį nepripažįstamos pelnu arba nuostoliais. Todėl ataskaitinio laikotarpio ir atidėtieji mokesčiai, susiję su sumomis, kurios yra pripažįstamos to paties ar kito laikotarpio:**

a) kitų bendrųjų pajamų dalimi, turi būti pripažįstami kitomis bendrosiomis pajamomis (žr. 62 straipsnį);

b) tiesiogiai nuosavybe, turi būti pripažįstami tiesiogiai nuosavybės dalyje (žr. 62A straipsnį).

62. Tarptautiniuose finansinės atskaitomybės standartuose reikalaujama arba leidžiama pripažinti tam tikras sumas kitų bendrųjų pajamų dalimi. Tokių sumų pavyzdžiai:

a) balansinės vertės pokytis, atsirandantis dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių (žr. 16-ąją TAS) perkainojimo, ir

b) [Išbraukta]

c) valiutos kursų skirtumai, susidarantys perskaičiuojant užsienyje veikiančio subjekto finansinių ataskaitų duomenis (žr. 21-ąją TAS).

d) [Išbraukta]

62A. Tarptautiniuose finansinės atskaitomybės standartuose reikalaujama arba leidžiama tam tikras sumas kredituoti arba tiesiogiai įrašyti į nuosavybę. Tokių sumų pavyzdžiai:

a) nepaskirstytojo pelno pradinio likučio koregavimas, atliktas dėl retrospektyviai taikomo apskaitos politikos keitimo arba dėl klaidos taisymo (žr. 8-ąją TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“), ir

b) sumos, atsirandančios pirmą kartą pripažinus nuosavybės komponentą sudėtinėje finansinėje priemonėje (žr. 23 straipsnį).

63. Išskirtinėmis aplinkybėmis gali būti sunku nustatyti ataskaitinio laikotarpio ir atidėtųjų mokesčių, susijusių su sumomis, nepripažįstamomis pelnu arba nuostoliais (pripažįstamų kitų bendrųjų pajamų dalimi ar tiesiogiai nuosavybėje), sumą. Taip gali būti, pavyzdžiui, kai:

a) pasikeičia pelno mokesčio 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, kurios anksčiau buvo nepripažintos pelnu arba nuostoliais, arba

c) subjektas nustato, kad visas atidėtojo mokesčio turtas turėtų būti pripažįstamas ar nebeturėtų būti pripažįstamas, ir atidėtojo mokesčio turtas (visas ar jo dalis) yra susijęs su suma, kuri anksčiau buvo nepripažinta pelnu arba nuostoliais.

Tokiais atvejais ataskaitinio laikotarpio ir atidėtieji mokesčiai, susiję su sumomis, kurios nepripažįstamos pelnu arba nuostoliais, remiasi pagrįstu proporcingu atitinkamos mokesčių jurisdikcijos subjekto ataskaitinio laikotarpio ir atidėtųjų mokesčių paskirstymu arba kitu metodu, pagal kurį tam tikromis aplinkybėmis galima tinkamiau paskirstyti.

64. 16-ajame TAS nenurodyta, ar subjektas turi kasmet perkelti iš perkainojimo rezervo į nepaskirstytąjį pelną sumą, lygią perkainoto turto nusidėvėjimo ar amortizacijos ir to turto savikaina pagrįsto nusidėvėjimo ar amortizacijos skirtumui. Jei subjektas atlieka tokį pervedimą, šiai sumai netaikomi jokie susiję atidėtieji mokesčiai. Panašios nuostatos taikomos pervedimams, atliekamiems pardavus nekilnojamojo turto, įrangos ar įrenginių objektą.
65. Jei turtas perkainojamas mokesčių tikslais ir tas perkainojimas yra susijęs su apskaitiniu ankstesnio laikotarpio perkainojimu ar numatomu atlikti būsimąjo laikotarpio perkainojimu, tada ir turto perkainojimo, ir mokesčių bazės korekcijos poveikio mokesčiams suma pripažįstama kitų bendrųjų pajamų dalimi tą laikotarpį, kada ji atsiranda. Tačiau, jei perkainojimas mokesčių tikslais nėra susijęs su ankstesnio laikotarpio apskaitiniu perkainojimu arba numatomu atlikti perkainojimu būsimąjį laikotarpį, mokesčio bazės korekcijos poveikio mokesčiams suma pripažįstama pelnu arba nuostoliais.
- 65A. Subjektui, išmokančiam savo akcininkams dividendus, dalį dividendų gali tekti akcininkų vardu sumokėti mokesčių institucijoms. Daugelyje jurisdikcijų ši suma vadinama išskaičiuojamuoju mokesčiu. Tokia mokesčių institucijoms sumokėta ar mokėtina suma įrašoma į nuosavybę kaip dividendų dalis.

Iš verslo jungimo atsirandantis atidėtasis mokeskis

66. Kaip paaiškinta 19 straipsnyje ir 26 straipsnio c punkte, jungiant verslą gali atsirasti laikinųjų skirtumų. Pagal 3-iąją TFAS subjektas pripažįsta visą atsirandantį atidėtojo mokesčio turtą (tiek, kiek jis atitinka 24 straipsnyje išdėstytus pripažinimo kriterijus) ar atidėtojo mokesčio išipareigojimus kaip įsigijimo datą identifikuojamą turtą ir išipareigojimus. Vadinas, tas atidėtojo mokesčio turtas ir atidėtojo mokesčio išipareigojimai daro poveikį prestižo arba pelno, gauto perkant pigiau nei rinkos kaina, kurį pripažįsta subjektas, sumai. Tačiau, remiantis 15 straipsnio a punktu, subjektas nepripažįsta atidėtojo mokesčio išipareigojimų, atsirandančių pripažįstant prestižą pirmą kartą.
67. Dėl verslo jungimo gali pasikeisti tikimybė, kad įsigijusysis subjektas realizuos prieš įsigijimą buvusį atidėtojo mokesčio turtą. Įsigijusysis subjektas gali manyti, kad yra tikėtina, jog jis atgaus savo atidėtojo mokesčio turtą, kuris nebuvo pripažintas prieš verslo jungimą. Pavyzdžiui, įsigijusysis subjektas gali panaudoti savo nepanaudotus mokesčių nuostolius įsigytojo subjekto būsimo apmokestinamojo pelno užskaitai. Arba dėl verslo jungimo gali tapti mažai tikėtina, kad būsimas apmokestinamasis pelnas leis atgauti atidėtojo mokesčio turtą. Tokiais atvejais įsigijusysis subjektas pripažįsta atidėtojo mokesčio turto pokytį verslo jungimo laikotarpiu, bet neįtraukia jo kaip verslo jungimo apskaitos dalies. Todėl įsigijusysis subjektas į jį neatsižvelgia vertindamas prestižą arba pelną, gautą perkant mažesne nei rinkos kaina, pripažįstamą verslo jungimo metu.
68. Galima įsigytojo subjekto pelno mokesčio nuostolių perkėlimų į būsimą laikotarpį arba kito atidėtojo mokesčio turto nauda gali neatitikti atskiros pripažinimo kriterijų, kai verslo jungimas iš pradžių apskaitomas, bet gali būti realizuotas vėliau.

Subjektas turi pripažinti gautą atidėtųjų mokesčių naudą, kuri realizuojama po verslo jungimo, tokiu būdu:

- a) gauta atidėtųjų mokesčių nauda, pripažinta vertinimo laikotarpiu ir sąlygota naujos informacijos apie faktus ir aplinkybes, kurios egzistavo įsigijimo datą, turi būti taikoma siekiant sumažinti bet kokio su tuo įsigijimu siejamo prestižo balansinę vertę. Jeigu to prestižo balansinė vertė yra nulis, visa likusi atidėtųjų mokesčių nauda turi būti pripažinta pelnu ar nuostoliais;
- b) visa kita realizuota gauta atidėtųjų mokesčių nauda turi būti pripažinta pelnu ar nuostoliais (arba, jeigu šiame standarte taip reikalaujama, nepripažinta pelnu ar nuostoliais).

Dabartiniai ir atidėtieji mokesčiai, atsirandantys dėl akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandorių

- 68A. Kai kuriose mokesčių jurisdikcijose subjektui leidžiama taikyti mokesčio atskaitą (t. y. atimti tam tikrą sumą nustatant apmokestinamąjį pelną), susijusią su atlyginimu, mokamu akcijomis, akcijų pasirinkimo sandoriais ar kitomis subjekto nuosavybės priemonėmis. Tos mokesčio atskaitos suma gali skirtis nuo susijusių kaupiamų atlyginimo sąnaudų ir atsirasti per vėlesnį ataskaitinį laikotarpį. Pavyzdžiui, kai kuriose jurisdikcijose subjektas gali pripažinti sąnaudas, susijusias su pasinaudojimu darbuotojų paslaugomis, gautomis atsilyginant už jiems suteiktus akcijų pasirinkimo sandorius, pagal 2-ąją TFAS „Akcijų verte pagrįstas mokėjimas“. Jam gali būti neleidžiama taikyti mokesčių atskaitos tol, kol nebus pasinaudota akcijų pasirinkimo sandoriais, mokesčių atskaitos dydį vertinant remiantis subjekto akcijos kaina pasinaudojimo datą.
- 68B. Kaip ir mokslinių tyrimų išlaidų, aptartų šio standarto 9 straipsnyje ir 26 straipsnio b punkte, atveju, gautų iki tos datos darbuotojų paslaugų (suma, kurią mokesčių institucijos leis atskaityti būsimaisiais laikotarpiais) apmokestinimo bazės ir balansinės sumos, lygios nuliui, skirtumas yra atskaitomasis laikinasis skirtumas, dėl kurio atsiranda atidėtojo mokesčio turtas. Jeigu laikotarpio pabaigoje suma, kurią mokesčių institucijos leis atskaityti būsimaisiais laikotarpiais, nėra žinoma, ji turi būti įvertinta pagal laikotarpio pabaigoje žinomą informaciją. Pavyzdžiui, jeigu suma, kurią mokesčių institucijos leis atskaityti būsimaisiais laikotarpiais, priklauso nuo subjekto akcijos kainos ateities datą, tai išskaitomųjų laikinųjų skirtumų vertinimas turi būti grindžiamas laikotarpio pabaigos subjekto akcijos kaina.
- 68C. Kaip nurodyta 68A straipsnyje, mokesčių atskaitos (arba įvertintos būsimos mokesčių atskaitos, nustatytos pagal 68B straipsnį) suma gali skirtis nuo susijusių sukauptų atlyginimo išlaidų. Pagal standarto 58 straipsnį reikalaujama, kad ataskaitinio laikotarpio ir atidėtieji mokesčiai būtų pripažinti pajamomis arba sąnaudomis ir įtraukti į laikotarpio pelną arba nuostolius, išskyrus atvejus, kai mokeskis atsiranda iš: a) sandorio ar įvykio, kuris nepripažįstamas to paties ar kito laikotarpio pelnu arba nuostoliais, arba b) verslo jungimo (išskyrus atvejus, kai investicinis subjektas išgyja patronuojamąją įmonę, kuri turi būti vertinama tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pripažįstant pelnu ar nuostoliais). Jei mokesčių atskaitos (arba įvertintos būsimos mokesčių atskaitos) suma viršija susijusias sukauptas atlyginimo išlaidas, tai parodo, kad mokesčių atskaita yra susijusi ne tik su atlyginimo išlaidomis, bet ir su nuosavybe. Tokiu atveju susijusių ataskaitinio laikotarpio ar atidėtųjų mokesčių perviršis turi būti tiesiogiai pripažintas nuosavybe.

PATEIKIMAS**Mokesčių turtas ir mokesčių įsipareigojimai**

69. [Išbraukta]

70. [Išbraukta]

Užskaita

71. **Subjektas turi užskaityti ataskaitinio laikotarpio mokesčių turtą ir ataskaitinio laikotarpio mokesčių įsipareigojimus, jeigu ir tik jeigu jis:**

a) turi teisiškai įgyvendinamą teisę užskaityti pripažintas sumas ir

b) ketina atsiskaityti grynąją verte arba tuo pačiu metu realizuoti turtą ir įvykdyti įsipareigojimą.

72. Nors ataskaitinio laikotarpio mokesčių turtas ir įsipareigojimai pripažįstami ir įvertinami atskirai, finansinės būklės ataskaitoje jie užskaitomi taikant kriterijus, panašius į tuos, kurie 32-ajame TAS nustatyti finansinėms priemonėms. Subjektas paprastai turi teisiškai 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 subjektui atlikti ar gauti vieną grynąjį mokėjimą.

73. Konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose vieno grupei priklausančio subjekto ataskaitinio laikotarpio turtas užskaitomas kito grupei priklausančio subjekto ataskaitinio laikotarpio įsipareigojimu, jeigu ir tik jeigu atitinkami subjektai turi teisiškai įgyvendinamą teisę atlikti ar gauti vieną grynąjį mokėjimą ir jie ketina atlikti ar gauti tokį mokėjimą ar atgauti turtą ir padengti įsipareigojimą vienu metu.

74. **Subjektas turi užskaityti atidėtojo mokesčio turtą ir atidėtojo mokesčio įsipareigojimus, jeigu ir tik jeigu:**

a) subjektas turi teisiškai įgyvendinamą teisę užskaityti ataskaitinio laikotarpio mokesčių turtą ataskaitinio laikotarpio mokesčių įsipareigojimais ir

b) atidėtojo mokesčio turtas ir atidėtojo mokesčio įsipareigojimai yra susiję su pelno mokesčiais, nustatytais tos pačios mokesčių institucijos:

i) tam pačiam apmokestinamam subjektui arba

ii) skirtingiems apmokestinamiems subjektams, kurie ketina padengti ataskaitinio laikotarpio mokesčių įsipareigojimus ir turtą grynąja verte 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 išnykimo laiko, šis standartas reikalauja, kad subjektas užskaitytų atidėtojo mokesčio turtą to paties apmokestinamo subjekto atidėtojo mokesčio įsipareigojimu, jeigu ir tik jeigu jie susiję su tos pačios mokesčių institucijos nustatytais pelno mokesčiais ir subjektas turi teisiškai įgyvendinamą teisę užskaityti ataskaitinio laikotarpio mokesčių turtą ataskaitinio laikotarpio mokesčių įsipareigojimais.
76. Retais atvejais subjektas gali turėti teisiškai įgyvendinamą užskaitos teisę ir ketinimą atsiskaityti grynąja verte tik tam tikrais laikotarpiais. Tokiais retais atvejais gali reikėti detalai suplanuoti laiką, kad būtų galima patikimai nustatyti, ar vieno apmokestinamo subjekto atidėtojo mokesčio įsipareigojimas nulems didesnius mokesčių mokėjimus tą patį laikotarpį, kurį kito apmokestinamo subjekto atidėtojo mokesčio turtas nulems mažesnius to antrojo subjekto mokesčių mokėjimus.

Mokesčių sąnaudos

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

77. **Mokesčių sąnaudos (pajamos), susijusios su įprastinės veiklos pelnu arba nuostoliais, turi būti pateiktos kaip pelno arba nuostolių dalis pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje (-ose).**

77A. [Išbraukta]

Valiutos kursų skirtumų poveikis atidėtojo užsienio mokesčio įsipareigojimams ar turtui

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

ATSKLEIDIMAS

79. **Svarbūs mokesčių sąnaudų (pajamų) komponentai turi būti atskleisti atskirai.**

80. Mokesčių sąnaudų (pajamų) komponentai gali būti:

- a) ataskaitinio laikotarpio mokesčių sąnaudos (pajamos);
- b) visi ankstesnių 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 ankstesnio laikotarpio mokesčių nuostolio, mokesčių kredito ar laikinojo skirtumo, kuriuo mažinamos ataskaitinio laikotarpio mokesčių sąnaudos;
- f) nauda, atsirandanti iš anksčiau nepripažinto ankstesnio laikotarpio mokesčių nuostolio, mokesčių kredito ar laikinojo skirtumo, kuriuo mažinamos atidėtojo mokesčio sąnaudos;

- g) atidėtojo mokesčio sąnaudos, atsirandančios iš atidėtojo mokesčio turto nukainojimo ar ankstesnio nukainojimo panaikinimo pagal 56 straipsnį, ir
- h) mokesčių sąnaudų (pajamų) suma, susijusi su tais apskaitos politikos keitimais ir klaidomis, kurie įtraukiami į pelną ar nuostolius pagal 8-ąjį TAS, nes negali būti apskaitomi retrospektyviai.

81. Atskirai turi būti atskleista ir tai:

- a) **bendri ataskaitinio laikotarpio ir atidėtieji mokesčiai, susiję su sumomis, kurios tiesiogiai įrašomos į nuosavybę arba kuriomis kredituojama nuosavybė (žr. 62A straipsnį);**
- ab) **pelno mokesčių, susijusių su kiekvienu kitų bendrųjų pajamų komponentu, suma (žr. 62 straipsnį ir 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.);**
- b) [išbraukta];
- c) **mokesčių sąnaudų (pajamų) ir apskaitinio pelno santykio paaiškinimas viena iš šių formų ar abiem:**
 - i) **kiekybinis mokesčių sąnaudų (pajamų) ir apskaitinio pelno, padauginto iš taikomo mokesčio tarifo, sutikrinimas, atskleidžiant ir taikomo mokesčio tarifo skaičiavimo pagrindą, arba**
 - ii) **kiekybinis vidutinio efektyviojo mokesčio tarifo ir taikomo mokesčio tarifo sutikrinimas, atskleidžiant ir taikomo mokesčio tarifo skaičiavimo pagrindą;**
- d) **taikomo mokesčio tarifo (tarifų) pakeitimų, lyginant su praėjusiu ataskaitiniu laikotarpiu, paaiškinimas;**
- e) **atskaitomųjų laikinųjų skirtumų, nepanaudotų mokesčių nuostolių ir nepanaudotų mokesčių kreditų, kurių atžvilgiu finansinės būklės ataskaitoje nepripažintas atidėtojo mokesčio turtas, suma (ir pasibaigimo terminas, jei toks yra);**
- f) **laikinųjų skirtumų, susijusių su investicijomis į patronuojamąsias įmones, filialus, asocijuotąsias įmones ir dalimis jungtinės veiklos susitarimuose, kurių atžvilgiu nepripažinti atidėtojo mokesčio įsipareigojimai, bendra suma (žr. 39 straipsnį);**
- g) **kiekvienai laikinojo skirtumo rūšiai ir kiekvienai nepanaudotų mokesčių nuostolių ir nepanaudotų mokesčių kreditų rūšiai:**
 - i) **atidėtojo mokesčio turto ir įsipareigojimų suma, pripažinta kiekvieno pateikiamo laikotarpio finansinės būklės ataskaitoje;**
 - ii) **atidėtojo mokesčio pajamų ar sąnaudų suma, pripažinta pelnu arba nuostoliais, jei ji nėra matoma iš finansinės būklės ataskaitoje pripažintų sumų pokyčių;**
- h) **nutraukiamos veiklos mokesčių sąnaudos, susijusios su:**
 - i) **pelnu ar nuostoliais nutraukus veiklą ir**
 - ii) **veiklą nutraukusio subjekto įprastinės veiklos pelnu arba nuostoliais per ataskaitinį laikotarpį kartu su kiekvieno pateikto ankstesnio laikotarpio atitinkamomis sumomis;**
- i) **pelno mokesčio suma už subjekto akcininkams išmokėtus dividendus, kurie buvo pasiūlyti ar paskelbti prieš įgaliojant paskelbti finansines ataskaitas, tačiau nepripažinti kaip įsipareigojimas finansinėse ataskaitose;**

- j) jeigu verslo jungimas, kuriame subjektas yra įsigijusysis subjektas, sąlygoja sumos, pripažintos jo atidėtojo mokesčio turtui prieš įsigijimą (žr. 67 straipsnį), pokytį, to pokyčio suma ir
- k) jei atidėtųjų mokesčių nauda, gauta verslo jungimo metu, nėra pripažinta įsigijimo datą, bet pripažįstama po įsigijimo datos (žr. 68 straipsnį), įvykio arba aplinkybių pokyčio, kuris lėmė, kad atidėtųjų mokesčių nauda turi būti pripažinta, aprašymas.
82. Subjektas turi atskleisti atidėtojo mokesčio turto sumą ir jos pripažinimą pagrindžiančių duomenų pobūdį, jei:
- a) atidėtojo mokesčio turto panaudojimas priklauso nuo to, koks bus būsimo apmokestinamojo pelno perviršis lyginant su pelnu, atsirandančiu dėl esamų apmokestinamų laikinųjų skirtumų išnykimo, ir
- b) subjektas patyrė nuostolių per ataskaitinį ar praėjusį laikotarpį toje mokesčių jurisdikcijoje, su kuria susijęs atidėtojo mokesčio turtas.
- 82A. 52A straipsnyje nurodytais atvejais subjektas turi atskleisti galimų pelno mokesčio už jo akcininkams išmokėtus dividendus padarinių pobūdį. Be to, subjektas turi atskleisti galimų pelno mokesčio padarinių sumas, kurias praktiškai galima nustatyti, ir tai, ar yra galimų pelno mokesčio padarinių, kurių praktiškai nustatyti neįmanoma.
83. [Išbraukta]
84. 81 straipsnio c punkte reikalaujama atskleisti informacija leidžia finansinių ataskaitų vartotojams suprasti, ar santykis tarp mokesčių sąnaudų (pajamų) ir apskaitinio pelno yra neįprastas, ir suvokti reikšmingus veiksnius, galinčius ateityje turėti įtakos šiam santykiui. Santykiui tarp mokesčių sąnaudų (pajamų) ir apskaitinio pelno gali turėti įtakos tokie veiksniai kaip neapmokestinamos pajamos, sąnaudos, kurios nėra atskaitomos nustatant apmokestinamąjį pelną (mokesčių nuostolį), mokesčių nuostolių poveikis ir užsienio mokesčių tarifų poveikis.
85. Aiškindamas santykį tarp mokesčių sąnaudų (pajamų) ir apskaitinio pelno, subjektas naudoja taikytiną mokesčio tarifą, teikiantį prasmingiausią informaciją subjekto finansinių ataskaitų vartotojams. Dažnai prasmingiausias mokesčių tarifas yra šalies, kurioje yra subjekto buveinė, mokesčių tarifas, sujungiantis nacionalinių mokesčių ir esamų vietinių mokesčių tarifus, apskaičiuojamus remiantis iš esmės vienodu apmokestinamojo pelno (mokesčių nuostolio) dydžiu. Tačiau jei subjektas veikia keliose jurisdikcijose, gali būti prasmingiau sumuoti atskiras sutikrinimo sumas, parengtas taikant kiekvienos jurisdikcijos vidaus tarifą. Toliau pateiktas pavyzdys iliustruoja, kaip taikomo mokesčių tarifo parinkimas veikia kiekybinio sutikrinimo pateikimą.

85 straipsnio taikymo pavyzdys

19X2 metais subjekto apskaitinis 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 atskaitomos mokesčių tikslais.

Sutikrinimo su vidaus mokesčio tarifu pavyzdys

	19X1	19X2
Apskaitinis pelnas	2 500	3 000
Mokesčio suma, 30 % vidaus tarifas	750	900
Sąnaudų, kurios nėra atskaitomos mokesčių tikslais, poveikis mokesčiams	60	30
Mažesnių mokesčio tarifų B šalyje poveikis	(50)	(150)
Mokesčių sąnaudos	760	780

Toliau pateikiamas sutikrinimo, parengto sumuojant atskiras kiekvienos nacionalinės jurisdikcijos sutikrinimo sumas, pavyzdys. Taikant šį metodą skirtumų tarp ataskaitas teikiančio subjekto šalies vidaus mokesčio tarifo ir kitų jurisdikcijų vidaus mokesčio tarifo poveikis atliekant sutikrinimą atskiru straipsniu nepateikiamas. 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 reikalaujama 81 straipsnio d punkte.

Apskaitinis pelnas	2 500	3 000
Mokesčio suma, pelnui taikant vidaus tarifus atitinkamoje šalyje	700	750
Sąnaudų, kurios nėra atskaitomos mokesčių tikslais, poveikis mokesčiams	60	30
Mokesčių sąnaudos	760	780

86. Vidutinis efektyvusis mokesčių tarifas yra mokesčių sąnaudos (pajamos), padalytos iš apskaitinio pelno.
87. Dažnai būtų neįmanoma apskaičiuoti nepripažintų atidėtojo mokesčio išsipareigojimų, atsirandančių iš investicijų į patronuojamąsias įmones, filialus, asocijuotąsias įmones ir iš dalių jungtinės veiklos susitarimuose, sumą (žr. 39 straipsnį). Todėl šis standartas reikalauja, kad subjektas atskleistų bendrą pagrindinių laikinųjų skirtumų sumą, bet nereikalauja atskleisti atidėtojo mokesčio išsipareigojimų. Vis dėlto, kai įmanoma, subjektai skatinami atskleisti nepripažintų atidėtojo mokesčio išsipareigojimų sumas, nes tokia informacija gali būti naudinga finansinių ataskaitų vartotojams.
- 87A. Pagal 82A straipsnį subjektas turi atskleisti galimų pelno mokesčio, susijusio su jo akcininkams išmokėtais dividendais, padarinių pobūdį. Subjektas nurodo svarbius pelno mokesčio sistemos ypatumus ir veiksnius, nuo kurių priklauso galimų pelno mokesčio už dividendus padarinių suma.
- 87B. Kartais visos galimų pelno mokesčio padarinių, kurių atsirastų išmokėjus akcininkams dividendus, sumos apskaičiuoti neįmanoma. Taip gali būti, pavyzdžiui, tuo atveju, kai subjektas turi daug patronuojamųjų įmonių užsienyje. Tačiau net ir tokiose aplinkybėse kai kurias bendros sumos dalis galima nesunkiai nustatyti. Pavyzdžiui, patronuojančioji konsoliduotosios grupės įmonė ir kai kurios jos patronuojamosios įmonės gali būti sumokėjusios pelno mokesčius už nepaskirstytąjį pelną pagal didesnę mokesčių tarifą ir žinoti sumą, kurią bus galima susigrąžinti ateityje iš konsoliduoto nepaskirstytojo pelno akcininkams išmokėjus dividendus. Šiuo atveju atskleidžiama suma, kurią galima susigrąžinti. Tam tikrais atvejais subjektas taip pat atskleidžia, kad yra papildomų galimų pelno mokesčio padarinių, kurių apskaičiuoti neįmanoma. Jeigu patronuojančioji įmonė sudaro atskiras finansines ataskaitas, atskleidžiami galimi pelno mokesčio padariniai patronuojančiosios įmonės nepaskirstytajam pelnui.
- 87C. Subjektui, kuris turi atskleisti 82A straipsnyje nurodytus duomenis, taip pat gali tekti atskleisti laikinuosius skirtumus, susijusius su investicijomis į patronuojamąsias įmones, filialus, asocijuotąsias įmones ar su dalimis jungtinės veiklos susitarimuose. Tokiais atvejais subjektas į tai atsižvelgia, nustatydamas 82A straipsnyje reikalaujamą atskleisti informaciją. Pavyzdžiui, subjektas turi atskleisti laikinųjų skirtumų, susijusių su investicijomis į patronuojamąsias įmones, kurių atžvilgiu finansinės būklės ataskaitoje nepripažinti atidėtojo mokesčio išsipareigojimai, bendrą sumą (žr. 81 straipsnio f punktą). Jeigu nepripažintų atidėtojo mokesčio išsipareigojimų sumos apskaičiuoti neįmanoma (žr. 87 straipsnį), gali būti neįmanoma nustatyti ir galimų pelno mokesčių už dividendus padarinių sumų, susijusių su šiomis patronuojamosiomis įmonėmis.
88. Subjektas atskleidžia visus su mokesčiais susijusius neapibrėžtuosius išsipareigojimus ir neapibrėžtąjį turtą pagal 37-ąją TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji išsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“. Pavyzdžiui, neapibrėžtieji išsipareigojimai 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 ataskaitinio laikotarpio, subjektas atskleidžia reikšmingą šių pakeitimų poveikį savo ataskaitinio laikotarpio ir atidėtojo mokesčio turtui ir išsipareigojimams (žr. 10-ąją TAS „Įvykiai po ataskaitinio laikotarpio“).

ĮSIGALIOJIMO DATA

89. Šis standartas taikomas 1998 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansinėms ataskaitoms, išskyrus atvejus, nurodytus 91 straipsnyje. Jei subjektas taiko šį standartą finansinėms ataskaitoms, apimančioms laikotarpius, prasidedančius prieš 1998 m. sausio 1 d., subjektas turi atskleisti, kad jis taikė šį standartą vietoj 12-ojo TAS „Pelno mokesčių apskaita“, patvirtinto 1979 m.
90. Šis standartas pakeičia 12-ąjį TAS „Pelno mokesčių apskaita“, patvirtintą 1979 m.
91. 52A, 52B, 65A straipsniai, 81 straipsnio i punktą, 82A, 87A, 87B, 87C straipsniai taikomi metinėms finansinėms ataskaitoms, o 3 ir 50 straipsniai netaikomi metinėms finansinėms ataskaitoms ⁽⁶⁾, apimančioms ataskaitinius laikotarpius, prasidedančius 2001 m. sausio 1 d. arba vėliau. Skatinama minėtus reikalavimus taikyti anksčiau. Jeigu ankstesnis taikymas keičia finansines ataskaitas, subjektas turi atskleisti tą faktą.
92. 1-uuoju TAS (persvarstyto 2007 m.) pataisyta visuose TFAS vartojama terminija. Taip pat pataisyti 23, 52, 58, 60, 62, 63, 65, 68C, 77 ir 81 straipsniai, panaikintas 61 straipsnis ir pridėti 61A, 62A ir 77A straipsniai. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Jei subjektas 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.
93. 68 straipsnis turi būti taikomas perspektyviai nuo 3-iojo TFAS (persvarstyto 2008 m.) įsigaliojimo datos iki atidėtojo mokesčio turto, įgyto verslo jungimo metu, pripažinimo.
94. Todėl subjektai neturi koreguoti ankstesnių verslo jungimų apskaitos, jeigu mokesčių nauda neatitiko atskiro pripažinimo kriterijų įsigijimo datą ir pripažįstama po įsigijimo datos, nebent nauda pripažįstama per vertinimo laikotarpį ir atsiranda dėl naujos informacijos apie faktus ir aplinkybes, kurios egzistavo įsigijimo datą. Kita pripažinta mokesčių nauda turi būti pripažįstama pelnu arba nuostoliais (arba, jeigu šiame standarte taip reikalaujama, nepripažįstama pelnu arba nuostoliais).
95. 3-iuoju TFAS (persvarstyto 2008 m.) pataisyti 21 ir 67 straipsniai, ištrauktas 32A straipsnis ir 81 straipsnio j ir k punktai. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Jeigu subjektas taiko 3-įjį TFAS (persvarstytą 2008 m.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.
96. [Išbraukta]
97. [Išbraukta]
98. 2010 m. gruodžio mėn. paskelbtu dokumentu „Atidėtasis mokestis. Pagrindinio turto vertės atgavimas“ 52 straipsnis penumeruotas kaip 51A straipsnis, pataisytas 10 straipsnis ir po 51A straipsnio pateikti pavyzdžiai, taip pat įterpti 51B bei 51C straipsniai, pavyzdys po jų ir 51D, 51E ir 99 straipsniai. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2012 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis tą faktą turi atskleisti.
- 98A. 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 11-uuoju TFAS „Jungtinė veikla“ pataisyti 2 ir 15 straipsniai, 18 straipsnio e punktą, 24, 38, 39, 43–45 straipsniai, 81 straipsnio f punktą, 87 ir 87C straipsniai. Taikydamas 11-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.
- 98B. 2011 m. birželio mėn. paskelbtu dokumentu „Kitų bendrųjų pajamų straipsnių pateikimas“ (1-ojo TAS pataisos) pataisytas 77 straipsnis ir išbrauktas 77A straipsnis. Taikydamas 2011 m. birželio mėn. pataisytą 1-ąjį TAS subjektas turi taikyti tas pataisas.
- 98C. 2012 m. spalio mėn. paskelbtu dokumentu „Investiciniai subjektai“ (10-ojo TFAS, 12-ojo TFAS ir 27-ojo TAS pataisos) pataisyti 58 ir 68C straipsniai. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2014 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Dokumentą „Investiciniai subjektai“ leidžiama taikyti anksčiau. Jei subjektas tas pataisas taiko anksčiau, visas pataisas, įtrauktas į dokumentą „Investiciniai subjektai“, jis turi taikyti tuo pačiu metu.
- 98D. [Išbraukta]
- 98E. 2014 m. gegužės mėn. paskelbtu 15-uuoju TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“ pataisytas 59 straipsnis. Taikydamas 15-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tą pataisą.

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

- 98F. 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uju TFAS pataisytas 20 straipsnis ir išbraukti 96, 97 ir 98D straipsniai. Taikydamas 9-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.
- 98G. 2016 m. sausio mėn. paskelbtu 16-uju TFAS pataisytas 20 straipsnis. Taikydamas 16-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tą pataisą.
- 98H. 2016 m. sausio mėn. paskelbtu dokumentu „Atidėtojo mokesčio turto pripažinimas dėl nerealizuotų nuostolių“ (12-ojo TAS pataisos) pataisytas 29 straipsnis ir įterpti 27A, 29A straipsniai ir pavyzdys po 26 straipsnio. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2017 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas tas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi tą faktą atskleisti. Subjektas tas pataisas turi taikyti retrospektyviai pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“. Tačiau pirmą kartą taikant pataisą anksčiausio lyginamojo laikotarpio pradžios nuosavybės pokytis gali būti pripažintas kaip pradinis nepaskirstytasis pelnas (arba atitinkamai kitas nuosavybės komponentas), nepriskiriant pokyčio pradiniam nepaskirstytajam pelnui ir kitiems nuosavybės komponentams. Jeigu subjektas taiko šią lengvatą, jis turi atskleisti tą faktą.
- 98I. 2017 m. gruodžio mėn. paskelbtais „2015–2017 m. ciklo TFAS metiniais patobulinimais“ įterptas 57A straipsnis ir išbrauktas 52B straipsnis. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2019 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas tas pataisas taiko anksčiau, jis turi tą faktą atskleisti. Kai subjektas tas pataisas taiko pirmą kartą, jis turi jas taikyti dividendų pelno mokesčiams, pripažintiems anksčiausio lyginamojo laikotarpio pradžioje arba vėliau.
- 98J. 2021 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „Atidėtasis mokestis, susijęs su turtu ir įsipareigojimais, atsirandantis dėl vieno sandorio“ pataisyti 15, 22 ir 24 straipsniai ir įterptas 22A straipsnis. Šias pataisas subjektas turi taikyti pagal 98K–98L straipsnius metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2023 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis tą faktą turi atskleisti.
- 98K. Subjektas turi taikyti dokumentą „Atidėtasis mokestis, susijęs su turtu ir įsipareigojimais, atsirandantis dėl vieno sandorio“ sandoriams, sudarytiems anksčiausio pateikto lyginamojo laikotarpio pradžioje arba vėliau.
- 98L. Subjektas, kuris taiko dokumentą „Atidėtasis mokestis, susijęs su turtu ir įsipareigojimais, atsirandantis dėl vieno sandorio“, anksčiausio pateikto lyginamojo laikotarpio pradžioje taip pat turi:
- a) pripažinti atidėtojo mokesčio turtą tiek, kiek yra tikėtina, kad bus gauta apmokestinamojo pelno, kuriam bus galima panaudoti atskaitomąjį laikinąjį skirtumą, ir atidėtojo mokesčio įsipareigojimą visiems atskaitomiesiems ir apmokestinamiems laikiniams skirtumams, susijusiems su:
 - i) naudojimo teise valdomu turtu ir nuomos įsipareigojimais ir
 - ii) veiklos nutraukimo, atnaujinimo ir panašiais įsipareigojimais ir atitinkamomis sumomis, pripažįstamomis susijusio turto savikainos dalimi, ir
 - b) pripažinti sukaupą pataisų taikymo pirmą kartą poveikį kaip nepaskirstytojo pelno (ar atitinkamai kito nuosavybės komponento) pradinio likučio taikymo tą datą koregavimą.

NAK 21-OJO AIŠKINIMO PANAIKINIMAS

99. 2010 m. gruodžio mėn. paskelbtu dokumentu „Atidėtasis mokestis. Pagrindinio turto vertės atgavimas“ pakeičiamas NAK 21-asis aiškinimas „Pelno mokesčiai. Perkainoto turto, kuriam netaikomi nusidėvėjimo atskaitymai, atkūrimas“.

16-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai

TIKSLAS

1. Šio standarto tikslas – nustatyti, kokia turėtų būti nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių apskaitos tvarka, kad finansinių ataskaitų vartotojai galėtų atskirti informaciją apie subjekto investicijas į nekilnojamąjį turtą, įrangą ir įrenginius ir šių investicijų pokyčius. Pagrindiniai nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių apskaitos klausimai yra turto pripažinimas, su juo siejamų balansinių verčių ir nusidėvėjimo sumų, taip pat vertės sumažėjimo nuostolių nustatymas.

TAIKYMO SRITIS

2. **Šis standartas turi būti taikomas nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių apskaitai, išskyrus tuos atvejus, kai kitame standarte reikalaujama arba leidžiama minėtą turtą apskaitoje pateikti kitaip.**
3. Šis standartas netaikomas:
 - a) nekilnojamajam turtui, įrangai ir įrenginiams, kurie pagal 5-ąją TFAS „Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“ yra klasifikuojami kaip skirti parduoti;
 - b) su žemės ūkio veikla susijusiam biologiniam turtui, išskyrus derlinius augalus (žr. 41-ąją TAS „Žemės ūkis“). Šis standartas taikomas derliniams augalams, tačiau netaikomas ant derlinių augalų augančiai produkcijai;
 - c) žvalgybos ir vertinimo turto pripažinimui ir įvertinimui (žr. 6-ąją TFAS „Mineralinių išteklių žvalgyba ir vertinimas“);
 - d) teisėms į mineralinius išteklius (naftą, gamtines dujas ir panašius neatsinaujinančiuosius išteklius) bei jų atsargoms.Tačiau šis standartas taikomas nekilnojamajam turtui, įrangai ir įrenginiams, naudojamiems b–d punktuose aprašytam turtui plėtoti ar eksploatuoti.
4. [Išbraukta]
5. Subjektas, taikantis savikainos modelį investiciniam turtui pagal 40-ąją TAS „Investicinis turtas“, nuosavam investiciniam turtui turi taikyti savikainos modelį, pateikiamą šiame standarte.

APIBRĖŽTYS

6. **Šiame standarte vartojamų terminų apibrėžtys:**

Derlinis augalas – gyvas augalas:

- a) kuris yra naudojamas žemės ūkio produkcijai gauti,
- b) kuris turėtų duoti derlių ilgiau nei vieną ataskaitinį laikotarpį ir
- c) kurio pardavimo kaip žemės ūkio produkto, nebent jis būtų parduodamas kaip atliekos, tikėtumas yra mažas.

(Derlinio augalo apibrėžtis detaliau aiškinama 41-ojo TAS 5A–5B straipsniuose).

Balansinė vertė – suma, kuria turtas pripažįstamas atėmus bet kokią sukauptą nusidėvėjimo sumą ir sukauptus vertės sumažėjimo nuostolius.

Savikaina – sumokėta (mokėtina) pinigų ar pinigų ekvivalentų suma arba kito atlygio, suteikto išsigyjant turtą jo išsigijimo ar statybos metu, tikroji vertė; arba tam tikrais atvejais suma, minėtam turtui priskiriama jį pirmą kartą pripažįstant pagal konkrečius kitų TFAS reikalavimus, pvz., 2-ojo TFAS „Akcijų verte pagristas mokėjimas“.

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

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

Konkrečiam subjektui priskiriama vertė – dabartinė vertė tų pinigų srautų, kurių subjektas tikisi dėl nuolatinio turto naudojimo ir jo perleidimo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje ar dėl būsimo išsipareigojimo įvykdymo.

Tikroji vertė – kaina, už kurią vertinimo dieną gali būti parduotas turtas arba perleistas išsipareigojimas, rinkos dalyvių sandorį vykdant įprastomis rinkos sąlygomis (žr. 13-ąjį TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“).

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

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

a) laikomas prekėms gaminti ar tiekti arba paslaugoms kurti ar teikti, nuomoti kitiems ar administraciniams tikslams ir

b) numatomas naudoti ilgiau negu vieną ataskaitinį laikotarpį.

Atsiperkamoji vertė – didesnioji iš šių verčių: turto tikroji vertė, atėmus perleidimo išlaidas, arba jo naudojimo vertė.

Turto likvidacinė vertė – įvertinta suma, kurią subjektas šiuo metu gautų perleidęs turtą, atėmus įvertintas perleidimo išlaidas, jeigu turtas jau būtų to amžiaus ir tos būklės, kokių tikimasi jo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje.

Naudingo tarnavimo laikas yra:

a) laikotarpis, kuriuo subjektas tikisi naudoti turtą, arba

b) produkcijos ar panašių vienetų, kuriuos subjektas tikisi gauti naudodamas šį turtą, skaičius.

PRIPAŽINIMAS

7. Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objekto savikaina turi būti pripažįstama turtu, jeigu ir tik jeigu:

a) tikėtina, kad subjektas iš to turto gaus būsimos ekonominės naudos, ir

b) turto savikaina gali būti patikimai įvertinta.

8. Tokie objektai kaip atsarginės dalys, atsarginiai įrenginiai ir priežiūros įrenginiai pripažįstami pagal šį TFAS, kai jie atitinka nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių apibrėžtį. Kitais atvejais tokie objektai klasifikuojami kaip atsargos.

9. Šiame standarte vertinimo matas pripažinimo tikslu, t. y. kas priskiriama nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objektui, nenurodytas. Todėl būtina priimti sprendimą dėl pripažinimo kriterijų taikymo šiam subjektui būdingomis aplinkybėmis. Gali būti tikslinga sujungti atskirai nereikšmingus objektus, pvz., liejimo formas, įrankius ir štampus, ir pripažinimo kriterijus taikyti jų bendrai vertei.

10. Pagal šį pripažinimo principą subjektas visas su nekilnojamuoju turtu, įranga ir įrenginiais susijusias išlaidas pripažįsta tą atskaitinį laikotarpį, kai jos patiriamos. Šios išlaidos apima pirmines nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objekto įsigijimo arba statybos išlaidas, taip pat vėliau patirtas jo papildymo, dalies pakeitimo ar priežiūros išlaidas. Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objekto savikaina gali apimti patirtas išlaidas, susijusias su turto, naudojamo nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objekto statybai, papildymui, jo dalies pakeitimui ar priežiūrai, nuoma, kaip antai naudojimo teise valdomo turto nusidėvėjimo išlaidas.

Pirminės išlaidos

11. Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objektai gali būti įsigijami saugumo ar aplinkosaugos sumetimais. Nors tokio nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių įsigijimas tiesiogiai ir nedidina jokio kito turimo nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objekto būsimos ekonominės naudos, jis gali būti būtinas, kad subjektas apskritai gautų būsimos ekonominės naudos iš kito savo turto. Tokie nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objektai gali būti pripažinti turtu, nes jie suteikia subjektui galimybę iš susijusio turto gauti būsimos ekonominės naudos, kuri viršytų tą naudą, kurią subjektas būtų galėjęs gauti, jeigu tie objektai nebūtų buvę įsigyti. Pavyzdžiui, cheminių medžiagų gamintojas, siekdamas laikytis aplinkosaugos 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 subjektas negali gaminti ir parduoti cheminių medžiagų. Tačiau dėl to atsiradusi šio ir susijusio turto balansinė vertė turi būti nuolat peržiūrima tikrinant galimą vertės sumažėjimą pagal 36-ąjį TAS „Turto vertės sumažėjimas“.

Vėlesnės išlaidos

12. Taikydamas 7 straipsnio pripažinimo principą, prie nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objekto balansinės vertės subjektas kasdienių šio objekto priežiūros išlaidų neprideda. Tokios išlaidos pripažįstamos pelnu arba nuostoliais tada, kai jos patiriamos. Kasdienės priežiūros išlaidos visų pirma yra darbo ir suvartojamų medžiagų išlaidos, taip pat gali apimti išlaidas smulkioms dalims. Šios išlaidos dažnai priskiriamos prie nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objekto remonto ir techninės priežiūros sąnaudų.
13. Kai kurias nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objektų dalis gali tekti reguliariai keisti. Pavyzdžiui, aukštakrosnė gali tekti iš naujo iškloti praėjus nustatytam naudojimo valandų skaičiui, lėktuvo interjero detalės – sedynes ir virtuvės – gali tekti keisti keletą kartų per lėktuvo naudojimo laiką. Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objektai taip pat gali būti įsigijami dėl to, kad tokie pakeitimai rečiau kartotųsi (pvz., pastato vidinių sienų keitimas) arba apskritai nesikartotų. Pagal 7 straipsnio pripažinimo principą prie nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objekto balansinės vertės subjektas prideda minėtų dalių pakeitimo 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 įrenginių objekto (pavyzdžiui, lėktuvo) tolesnio eksploatavimo būtina sąlyga gali būti reguliarūs nuodugnūs patikrinimai, ieškant gedimų, nepaisant to, ar keičiamos tam tikros šio objekto dalys. Kiekvieną kartą, atliekant nuodugnų patikrinimą, jo išlaidos pridedamos prie nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objekto balansinės vertės kaip dalių keitimo išlaidos, jeigu atitinkami pripažinimo kriterijai. Bet kokių likusių ankstesnio patikrinimo išlaidų balansinių verčių (atskirtos nuo fizinių dalių) pripažinimas nutraukiamas. Tai turi būti padaryta neatsižvelgiant į tai, ar ankstesnio patikrinimo išlaidos buvo nustatytos atitinkamo objekto įsigijimo arba statybos (gamybos) sandorio metu. Jei tai būtina, įvertintomis panašių patikrinimų išlaidomis ateityje gali būti remiamasi kaip požymiu nustatant, kokia esamo tikrinamo komponento kaina buvo tada, kai objektas buvo įsigytas arba pastatytas (pagamintas).

VERTINIMAS PRIPAŽINIMO METU

15. **Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objektas, atitinkantis turto pripažinimo kriterijus, turi būti vertinamas savikaina.**

Savikainos elementai

16. Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objekto savikaina apima:
- a) jo pirkimo kainą, įskaitant importo mokesčius ir negrąžinamus pirkimo mokesčius, 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) pirminį įvertį išlaidų, susijusių su objekto išmontavimu, pašalinimu ir jo buvimo vietos sutvarkymu, dėl kurių išpareigojimą subjektas prisiima tada, kai šį objektą įsigyja, arba po naudojimosi juo tam tikrą laiką kitais nei atsargų gamybos tuo laikotarpiu tikslais.

17. Tiesiogiai priskirtinų išlaidų pavyzdžiai yra:

- a) išmokų darbuotojams išlaidos (kaip apibrėžta 19-ajame TAS „Išmokos darbuotojams“), tiesiogiai atsirandančios dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objekto statybos (gamybos) arba įsigijimo;
- b) vietos paruošimo išlaidos;
- c) pirminės pristatymo ir tvarkymo išlaidos;
- d) instaliavimo ir surinkimo išlaidos;
- e) išlaidos, skirtos testavimui, ar turtas tinkamai veikia (t. y. įvertinimui, ar techninė ir fizinė turto kokybė yra tokia, kad jį galima naudoti prekėms gaminti ar tiekti arba paslaugoms kurti ar teikti, nuomoti kitiems arba naudoti administraciniais tikslais), ir
- f) atlygis specialistams.

18. Subjektas taiko 2-ąją TAS „Atsargos“ išpareigojimų, susijusių su objekto išmontavimu, pašalinimu ir jo buvimo vietos sutvarkymu, išlaidoms, kurias subjektas patiria per konkretų ataskaitinį laikotarpį naudodamas objektą to laikotarpio atsargoms gaminti. Išpareigojimai dėl išlaidų, apskaitomų pagal 2-ąją arba 16-ąją TAS, pripažįstami ir vertinami pagal 37-ąją TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji išpareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“.

19. Išlaidų, nepriskiriamų nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objekto 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 įrenginių objekto įsigijimo išlaidų pripažinimas balansinės vertės dalimi nutraukiamas tada, kai objektas yra toje vietoje ir tokios būklės, kokia būtina jo naudojimui vadovybės numatytu būdu. Todėl išlaidos, patiriamos objektą naudojant arba perkeltiant į kitą vietą, neįtraukiamos į jo balansinę vertę. Pavyzdžiui, į nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objekto balansinę vertę neįtraukiamos šios išlaidos:

- a) išlaidos, patiriamos tada, kai objektas, kurį galima naudoti vadovybės numatytu būdu, dar nepradėtas naudoti arba yra naudojamas ne visu pajėgumu;
- b) pirminiai eksploatacijos nuostoliai, patiriami tol, kol, pvz., išauga šio objekto gaminamos produkcijos paklausa, ir
- c) išlaidos, susijusios su visos arba dalies subjekto veiklos perkėlimu arba reorganizavimu.

- 20A. Gabenant nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objektą į vietą ir užtikrinant, kad jis būtų tokios būklės, kad jį būtų galima naudoti vadovybės numatytu būdu, gali būti sukurti tam tikri objektai (kaip antai, pavyzdžiai, pagaminti testuojant, ar turtas veikia tinkamai). Pajamos iš tokių objektų pardavimo ir tų objektų savikainą subjektas pagal taikomus standartus pripažįsta pelnu arba nuostoliais. Tų objektų savikainą subjektas vertina taikydamas 2-ojo TAS vertinimo reikalavimus.
21. Tam tikra veikla kartais vykdoma dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objekto statybos (gamybos) arba plėtros, tačiau ji nėra būtina objektui atgauti į tokią vietą ir užtikrinti, kad jis būtų tokios būklės, kad jį būtų galima naudoti vadovybės numatytu būdu. Ši atsitiktinė veikla gali būti vykdoma prieš 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 objektui atgauti į tokią vietą ir užtikrinti, kad jis būtų tokios būklės, kad jį būtų galima naudoti 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. Savos gamybos turto savikaina nustatoma tais pačiais principais kaip ir įsigyjamą turto. Jeigu subjektas gamina panašų turtą, kuris bus parduotas įprastinės veiklos metu, tokio turto savikaina paprastai yra tokia pati kaip ir turto pagaminimo, numatant jį parduoti, savikaina (žr. 2-ąjį TAS). Dėl to ją nustatant eliminuojamas bet koks galimas vidaus pelnas. Taip pat ir neįprastai didelių iššvaistytų medžiagų, darbo arba kitų išteklių kiekių, susidariusių statant (gaminant) 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 savos gamybos nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objekto balansinės vertės dalimi.
- 22A. Derliniai augalai apskaitomi tokiu pačiu būdu kaip savos gamybos nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objektai prieš tai, kai jie yra tokioje vietoje ir tokios būklės, kokia būtina jiems naudoti vadovybės numatytu būdu. Todėl šiame standarte nuorodos į „statybą“ („gamybą“) turėtų būti suprantamos taip, kad apimtų veiklą, būtiną derliniams augalams auginti, prieš tai, kai jie yra tokioje vietoje ir tokios būklės, kokia būtina jiems naudoti vadovybės numatytu būdu.

Savikainos nustatymas

23. Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objekto savikaina yra kainos pinigais ekvivalentas pripažinimo dieną. Jei mokėjimas atidedamas laikui, kuris viršija įprastą kredito terminą, skirtumas tarp kainos pinigais ekvivalento ir bendros mokėjimo sumos pripažįstamas palūkanomis kredito laikotarpiu, išskyrus tuos atvejus, kai tokios palūkanos kapitalizuojamos pagal 23-ąjį TAS.
24. Vienas ar keletas nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objektų gali būti įsigijami mainais į nepiniginį turtą ar į piniginio ir nepiniginio turto derinį. Toliau aptariamieji vieno nepiniginio turto mainai į kitą nepiniginį turtą, tačiau tokia tvarka taikoma visiems mainams, paminėtiems ankstesniame sakinyje. Tokio nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objekto savikaina yra vertinama tikrąja verte, išskyrus tą atvejį, kai: a) mainų sandoriui trūksta komercinio pagrindo arba b) negalima patikimai įvertinti nei gauto, nei atiduoto turto tikrosios vertės. Įsigytas objektas vertinamas šiuo būdu net tada, kai subjektas negali nedelsiant nutraukti atiduoto turto pripažinimo. Jeigu įsigytas objektas nevertinamas tikrąja verte, jo savikaina vertinama atiduoto turto balansine verte.
25. Subjektas, atsižvelgdamas į savo būsimųjų pinigų srautų pasikeitimo, kurio tikimasi dėl sandorio, mastą, nustato, ar mainų sandoris turi komercinį pagrindą. Mainų sandoris turi komercinį pagrindą, jei:
- a) gauto turto pinigų srautų konfigūracija (rizika, periodiškumas ir suma) skiriasi nuo perduoto turto pinigų srautų konfigūracijos arba
- b) dėl mainų keičiasi subjekto veiklos dalies, paveiktos sandorio, vertė, priskiriama tam subjektui, ir
- c) a arba b punkte nurodytas skirtumas yra reikšmingas, palyginti su tikrąja turto, kuriuo keičiamasi, verte.

Norint nustatyti, ar mainų sandoris turi komercinį pagrindą, subjekto veiklos dalies, paveiktos sandorio, vertė, priskiriama tam subjektui, turi atspindėti pinigų srautus po apmokestinimo. Šių analizių rezultatas gali būti aiškus ir be tikslų subjekto apskaičiavimų.

26. Turto tikrąją vertę galima patikimai nustatyti, jeigu: a) kintamumas pagrįstai nustatytų tikrųjų verčių intervale nėra reikšmingas tam turtui arba b) įvairių įverčių tam tikrame intervale tikimybės gali būti pagrįstai įvertintos ir panaudotos nustatant tikrąją vertę. Jeigu subjektas gali patikimai nustatyti gauto arba atiduoto turto tikrąją vertę, gauto turto savikaina nustatoma pagal atiduoto turto tikrąją vertę, išskyrus atvejį, kai gauto turto tikroji vertė yra aiškesnė.
27. [Išbraukta]
28. Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objekto balansinę vertę gali sumažinti valstybės dotacijos pagal 20-ąją TAS „Valstybės dotacijų apskaita ir informacijos apie valstybės paramą atskleidimas“.

VERTINIMAS PO PRIPAŽINIMO

29. **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 įrenginių klasei.**
- 29A. Kai kurie subjektai valdo vidaus arba išorės investicinį fondą, iš kurio investuotojai gauna išmokas, nustatomas pagal fondo investicinius vienetų. Panašiai kai kurie subjektai leidžia draudimo sutarčių su tiesioginio dalyvavimo elementais grupes ir valdo pagrindinius objektus. Kai kurie tokie fondai arba pagrindiniai objektai apima savininko reikmėms naudojamą turtą. Savininko reikmėms naudojamam į tokį fondą įtrauktam arba pagrindiniais objektais laikomam turtui subjektas turi taikyti 16-ąją TAS. Nepaisant 29 straipsnio, subjektas gali pasirinkti tokį turtą vertinti taikant tikrosios vertės modelį pagal 40-ąją TAS. Šio pasirinkimo tikslais draudimo sutartys apima investicines sutartis su diskrecinio dalyvavimo elementais. (Šiame straipsnyje vartojamų terminų apibrėžtys pateiktos 17-ajame TFAS „Draudimo sutartys“).
- 29B. Subjektas savininko reikmėms naudojamą turtą turi vertinti pagal investicinio turto tikrosios vertės modelį taikydamas 29A straipsnį, kaip atskirą nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių klasę.

Savikainos metodas

30. **Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objektas po jo pripažinimo turtu turi būti apskaitoje registruojamas savikaina, atėmus bet kokią sukauptą nusidėvėjimo sumą ir bet kokius sukauptus turto vertės sumažėjimo nuostolius.**

Perkainojimo metodas

31. **Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objektas po jo pripažinimo turtu, jeigu jo tikroji vertė gali būti patikimai įvertinta, turi būti apskaitoje registruojamas perkainota suma, kuri yra jo tikroji vertė perkainojimo dieną, atimant bet kokią vėlesnę sukauptą nusidėvėjimo sumą ir vėlesnius sukauptus vertės sumažėjimo nuostolius. Perkainojimas turi būti atliekamas pakankamai reguliariai, kad būtų užtikrinta, jog balansinė vertė reikšmingai nesiskirtų nuo tos, kuri būtų buvusi nustatyta remiantis tikrąja verte ataskaitinio laikotarpio pabaigoje.**
32. [Išbraukta]
33. [Išbraukta]
34. Perkainojimo dažnumas priklauso nuo perkainojamų nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objektų tikrosios vertės pasikeitimų. Jeigu perkainoto turto tikroji vertė reikšmingai skiriasi nuo jo balansinės vertės, būtinas papildomas perkainojimas. Kai kurių nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objektų tikroji vertė gali reikšmingai ir dažnai kisti, todėl būtina juos perkainoti kasmet. Taip dažnai perkainoti nebūtina tų nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objektų, kurių tikrosios vertės pasikeitimai yra nereikšmingi. Dėl to perkainoti kiekvieną objektą gali reikėti tik kas trejus ar penkerius metus.

35. Kai perkainojamas nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objektas, to turto balansinė vertė koreguojama pagal perkainotą vertę. Perkainojimo dieną šis turtas apskaitomas vienu iš šių būdų:
- a) bendra balansinė vertė koreguojama atsižvelgiant į turto balansinės vertės perkainojimą. Pavyzdžiui, bendra balansinė vertė gali būti taisoma pagal stebimus rinkos duomenis arba ji gali būti taisoma proporcingai balansinės vertės pokyčiui. Sukaupta nusidėvėjimo suma perkainojimo dieną yra koreguojama taip, kad būtų išlygintas bendros balansinės vertės ir turto balansinės vertės, atėmus sukauptus vertės sumažėjimo nuostolius, skirtumas, arba
 - b) sukaupta nusidėvėjimo suma eliminuojama iš turto bendros balansinės vertės.
- Sukaupto nusidėvėjimo koregavimo suma sudaro balansinės vertės padidėjimo arba sumažėjimo dalį, apskaitomą pagal 39 ir 40 straipsnius.
36. **Jeigu nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objektas perkainojamas, turi būti perkainojama ir visa nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių klasė, kuriai tas turtas priklauso.**
37. Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių klasė yra panašaus pobūdžio ir panašiai subjekto veikloje naudojamo turto grupė. Toliau pateikiami atskirų klasių pavyzdžiai:
- a) žemė;
 - b) žemė ir pastatai;
 - c) mašinos;
 - d) laivai;
 - e) lėktuvai;
 - f) motorinės transporto priemonės;
 - g) baldai ir apdaila;
 - h) biuro įranga ir
 - i) derliniai augalai.
38. Vienai nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių klasei priklausančios objektai perkainojami tuo pačiu metu, kad būtų išvengta turto atrankinio perkainojimo ir kad finansinėse ataskaitose nebūtų pateiktos įvairios savikainos sumos ir vertės, nustatytos skirtingomis datomis. Tačiau turto klasė gali būti perkainojama etapais, jeigu perkainojimas bus baigtas per trumpą laiką ir vertė bus perskaičiuojama nuolat.
39. **Jei dėl perkainojimo padidėjo turto balansinė vertė, padidėjimo suma turi būti pripažįstama kitų bendrųjų pajamų dalimi, kaupiama nuosavybėje ir vadinama perkainojimo rezervu. Tačiau padidėjimas dėl perkainojimo turi būti pripažintas pelnu ar nuostoliais tokia suma, kokios reikia atkurti to paties turto perkainotos sumos sumažėjimą, anksčiau pripažintą pelnu ar nuostoliais.**
40. **Jeigu dėl perkainojimo sumažėjo turto balansinė vertė, sumažėjimo suma turi būti pripažįstama pelnu ar nuostoliais. Tačiau sumažėjimas turi būti pripažįstamas kitų bendrųjų pajamų dalimi tiek, kiek jis neviršija užfiksuotos to turto kredito likučio perkainojimo rezerve sumos. Sumažėjimas, pripažįstamas kitų bendrųjų pajamų dalimi, sumažina nuosavybėje sukauptą sumą, kuri vadinama perkainojimo rezervu.**

41. Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objekto perkainojimo rezervas, įtrauktas į nuosavybę, gali būti tiesiogiai perkeliamas į nepaskirstytąjį pelną, kai nutraukiamas šio turto pripažinimas. Tai gali apimti viso rezervo arba jo dalies perkėlimą, kai turtas yra nebenaudojamas arba perleidžiamas. Tačiau dalis rezervo gali būti perkeliama, nors subjektas tebenaudoja turtą. Tokiu atveju perkeltos rezervo suma būtų skirtumas tarp nusidėvėjimo, apskaičiuoto pagal perkainoto turto balansinę vertę, ir nusidėvėjimo, apskaičiuoto pagal pradinę turto savikainą. Perkėlimai iš perkainojimo rezervo į nepaskirstytąjį pelną pelno (nuostolių) ataskaitoje nerodomi.
42. Pelno mokesčių poveikis (jei toks yra), atsirandantis dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių vertės perkainojimo, pripažįstamas ir atskleidžiamas pagal 12-ąją TAS „Pelno mokesčiai“.

Nusidėvėjimas

43. **Kiekviena nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objekto dalis, kurios savikaina yra reikšminga bendros šio objekto savikainos atžvilgiu, turi būti nudėvima atskirai.**
44. Subjektas pirmą kartą pripažintą visą nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objekto sumą paskirsto reikšmingoms dalims ir jų nusidėvėjimą apskaito atskirai. Pavyzdžiui, lėktuvo karkaso ir variklių nusidėvėjimą gali būti tinkama apskaityti atskirai. Panašiai, jei subjektas įsigyja nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių veiklos nuomos sąlygomis ir yra nuomotojas, gali būti tinkama atskirai apskaityti išlaidose parodytas objekto nusidėvėjimo sumas, priskirtinas palankioms arba nepalankioms nuomos sąlygoms, susijusioms su rinkos sąlygomis.
45. Reikšmingos nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objekto dalies naudingo tarnavimo laikas ir nusidėvėjimo metodas gali būti toks pats, kaip ir kitos to paties objekto reikšmingos dalies naudingo tarnavimo laikas ir nusidėvėjimo metodas. Tokios dalys gali būti grupuojamos nustatant jų nusidėvėjimo sumą.
46. Jeigu subjektas apskaito atskirai tam tikrų nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objekto dalių nusidėvėjimą, jis atskirai apskaito ir objekto likučio nusidėvėjimą. Šį likutį sudaro objekto dalys, kurios atskirai nėra reikšmingos. Jeigu subjekto lūkesčiai šių dalių atžvilgiu yra skirtingi, gali būti reikalingi apvalinimo būdai, kad likučio nusidėvėjimo apskaita teisingai parodytų jo dalių vartojimo modelį ir (ar) naudingo tarnavimo laiką.
47. Subjektas gali nuspręsti objekto dalių, kurių savikaina nėra reikšminga visos objekto savikainos atžvilgiu, nusidėvėjimą apskaityti atskirai.
48. **Nusidėvėjimo suma kiekvieną ataskaitinį laikotarpį turi būti pripažįstama pelnu arba nuostoliais, išskyrus atvejį, kai ji įtraukiama į kito turto balansinę vertę.**
49. Nusidėvėjimo suma per ataskaitinį laikotarpį paprastai pripažįstama pelnu arba nuostoliais. Tačiau kartais būsima turto ekonominė nauda suvartojama gaminant kitą turtą. Tokiu atveju nusidėvėjimo suma sudaro to kito turto savikainos dalį ir įtraukiama į jo balansinę vertę. Pavyzdžiui, gamybinių pastatų ir įrenginių nusidėvėjimas įtraukiamas į atsargų perdirbimo išlaidas (žr. 2-ąją TAS). Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių, 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 peržiūrimi bent kiekvienų finansinių metų pabaigoje ir, jeigu lūkesčiai skiriasi nuo ankstesnių įverčių, toks pokytis (pokyčiai) turi būti apskaitomas kaip apskaitinio įverčio keitimas pagal 8-ąją TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“.
52. Nusidėvėjimas pripažįstamas netgi tada, kai turto tikroji vertė viršija jo balansinę vertę, tačiau kol turto likvidacinė vertė dar neviršija jo balansinės vertės. Turto remontas ir techninė priežiūra nepanaikina būtinybės apskaityti jo nusidėvėjimą.

53. Turto nudėvimoji suma nustatoma 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 atsitinka, turto nusidėvėjimo suma yra lygi nuliui, nebent ir kol jo likvidacinė vertė sumažėja iki sumos, mažesnės už turto balansinę vertę.
55. Turto nusidėvėjimas pradedamas skaičiuoti tada, kai šis turtas yra parengtas naudoti, t. y. kai jis yra tokioje vietoje ir tokios būklės, kad jį būtų galima naudoti vadovybės numatytu būdu. Turto nusidėvėjimas nustojamas skaičiuoti ankstesnė iš šių datų: datą, kada turtas yra klasifikuojamas kaip skirtas parduoti (arba įtraukiamas į perleidžiamą grupę, klasifikuojamą kaip skirtą parduoti) pagal 5-ąją TFAS, arba datą, kai turto pripažinimas nutraukiamas. Todėl nusidėvėjimo skaičiavimas tęsiamas ir tada, kai turtas tampa nenaudojamas ar nustojamas aktyviai naudoti, išskyrus atvejį, kai turtas yra visiškai nudėvėtas. Tačiau pagal naudojamus nusidėvėjimo skaičiavimo metodus, kai gamyba nevyksta, nusidėvėjimo suma gali būti lygi nuliui.
56. Su turtu susijusi būsima ekonominė nauda dažniausiai suvartojama 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, skaičiaus, remonto ir techninės priežiūros programos, turto fizinės ir techninės priežiūros jo nenaudojant;
 - c) techninis arba komercinis senėjimas dėl gamybos pasikeitimo ar tobulėjimo, dėl prekių ar paslaugų, susijusių su to turto naudojimu, paklausos rinkoje pasikeitimo. Ateityje tikėtinas prekės, kuri buvo pagaminta naudojant turtą, pardavimo kainos sumažėjimas galėtų rodyti tikėtiną techninį arba komercinį turto senėjimą, kuris, savo ruožtu, gali rodyti turto teikiamos būsimos ekonominės naudos sumažėjimą;
 - d) teisiniai ar panašūs to turto naudojimo apribojimai, pavyzdžiui, susijusių nuomos sutarčių terminų pabaiga.
57. Turto naudingo tarnavimo laikas apibrėžiamas remiantis tikėtinu turto naudingumu subjektui. Subjektas savo turto valdymo politikoje gali numatyti perleisti turtą po numatyto laiko ar suvartojus tam tikrą turto būsimos ekonominės naudos dalį. Dėl to turto naudingo tarnavimo laikas gali būti trumpesnis už jo ekonominio tarnavimo laiką. Turto naudingo tarnavimo laiko įvertinimas priklauso nuo sprendimų, paremtų subjekto patirtimi, susijusia su panašiu turtu.
58. Žemė ir pastatai yra atskiras turtas ir apskaitomi atskirai, net jeigu jie įsigyti kartu. Su tam tikromis išimtimis (pvz., dėl karjerų ir sąvartynų) 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 nudėvimajai sumai.
59. Jeigu žemės savikaina apima išmontavimo, pašalinimo ir sutvarkymo darbų išlaidas toje vietoje, šios žemės turto savikainos dalies nusidėvėjimas yra skaičiuojamas per tą ataskaitinį laikotarpį, kada buvo gaunama su tomis išlaidomis 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 modelį, pagal kurį subjektas tikisi suvartoti turto būsimą ekonominę naudą.
61. Nusidėvėjimo metodas, taikomas turtui, turi būti peržiūrimas bent kiekvienų finansinių metų pabaigoje ir, jeigu pastebimas reikšmingas numatomo su tuo turtu susijusios būsimos ekonominės naudos suvartojimo modelio pasikeitimas, turi būti pakeistas taip, kad atspindėtų pasikeitusį modelį. Toks pasikeitimas turi būti apskaitomas kaip apskaitinio įverčio keitimas pagal 8-ąją TAS.

62. Turto nudėvimajai sumai sistemingai paskirstyti per to turto naudingo tarnavimo laiką gali būti taikomi labai įvairūs nusidėvėjimo metodai. Tarp jų yra tiesinis metodas, mažėjančios vertės metodas ir produkcijos vienetų metodas. Tiesinis nusidėvėjimo metodas sąlygoja pastovią nusidėvėjimo sumą per naudingo tarnavimo laiką, jeigu turto likvidacinė vertė nesikeičia. Taikant mažėjančios vertės metodą, nusidėvėjimo suma mažėja per visą turto naudingo tarnavimo laiką. Taikant produkcijos vienetų metodą gaunama suma, paremta tikėtinu naudojimu arba to naudojimo rezultatais. Subjektas pasirenka metodą, kuris tiksliausiai atspindi numatytą su turtu susijusios būsimos ekonominės naudos suvartojimo modelį. Šis metodas nuosekliai taikomas nuo ataskaitinio laikotarpio iki ataskaitinio laikotarpio, išskyrus tą atvejį, kai pasikeičia numatytas būsimos ekonominės naudos suvartojimo modelis.
- 62A. Nusidėvėjimo metodas, grindžiamas pajamomis, gautomis iš veiklos, kuri apima turto naudojimą, nėra tinkamas. Pajamos, gaunamos iš veiklos, kuri apima turto naudojimą, paprastai atspindi kitus veiksniai, nei turto teikiamos ekonominės naudos suvartojimą. Pavyzdžiui, pajamoms įtakos turi kiti ištekliai ir procesai, pardavimo veikla ir pardavimo apimtys ir kainų pokyčiai. Pajamų kainos komponentui įtakos gali turėti infliacija, kuri neturi įtakos tam, kaip turtas yra naudojamas.

Vertės sumažėjimas

63. Norėdamas nustatyti, ar nesumažėjo nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objekto vertė, subjektas taiko 36-ąjį TAS „Turto vertės sumažėjimas“. Tame standarte paaiškinama, kaip subjektas turi patikrinti savo turto balansinę vertę, kaip nustatyti turto atsiperkamąją vertę ir kada pripažinti vertės sumažėjimo nuostolius arba panaikinti jų pripažinimą.
64. [Išbraukta]

Vertės sumažėjimo kompensavimas

65. **Kompensacija, gaunama iš trečiųjų šalių už nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objektus, kurių vertė sumažėjo ar kurie buvo prarasti ar atiduoti, turi būti įtraukiama į pelną arba nuostolius tada, kai ji tampa gautina.**
66. Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objektų vertės sumažėjimas ar jos praradimas, susiję reikalavimai trečiosioms šalims sumokėti kompensaciją ar jų mokamos kompensacijos ir bet koks vėlesnis pakaitinio turto įsigijimas ar statyba (gamyba) yra atskiri ekonominiai įvykiai ir apskaitomi atskirai taip, kaip nurodyta toliau:
- a) nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objektų vertės sumažėjimas pripažįstamas pagal 36-ąjį TAS;
 - b) nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objektų, kurių naudojimas baigiamas ar kurie yra perleidžiami, pripažinimo nutraukimas nustatomas šiame standarte;
 - c) trečiųjų šalių kompensacija už nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objektų, kurių vertė sumažėjo, kurie buvo prarasti ar atiduoti, įtraukiama į pelną arba nuostolius tada, kai ji tampa gautina, ir
 - d) nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objektų, kurie yra atstatomi, perkami ar statomi kaip pakaitiniai objektai, savikaina nustatoma pagal šį standartą.

PRIPAŽINIMO NUTRAUKIMAS

67. **Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objekto balansinės vertės pripažinimas turi būti nutraukiamas:**
- a) jį perleidžiant arba
 - b) kai iš jo naudojimo arba perleidimo nebesitikima gauti jokios būsimos ekonominės naudos.
68. **Pelnas arba nuostoliai, susidarantys dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objekto pripažinimo nutraukimo, turi būti pripažįstami tada, kai nutraukiamas objekto pripažinimas (jeigu pagal 16-ąjį TFAS pardavimo ar atgalinės nuomos atveju nereikalaujama kitaip). Pelnas neturi būti klasifikuojamas kaip pajamos.**

- 68A. Tačiau subjektas, kuris vykdydamas įprastą veiklą reguliariai parduoda nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objektus, kurie buvo skirti nuomoti kitiems, turi perkelti tokį turtą į atsargas jų balansine verte, kai toks turtas nebenuomojamas ir tampa skirtas parduoti. Pajamos iš tokio turto pardavimo turi būti pripažįstamos pajamomis pagal 15-ąją TAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“. 5-asis TFAS netaikomas, kai turtas, skirtas parduoti vykdamas įprastą veiklą, perkeltas į atsargas.
69. Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objekto perleidimo būdai gali būti įvairūs (pavyzdžiui, pardavimas, finansinė nuoma ar dovanojimas). Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objekto perleidimo data yra data, kurią gavėjas įgyja to objekto kontrolę, laikantis reikalavimų, taikomų nustatant, kada veiklos išipareigojimas laikomas įvykdytu pagal 15-ąją TFAS. Kai perleidžiama parduodant ir atgalinės nuomos būdu, taikomas 16-asis TFAS.
70. Jeigu subjektas pagal 7 straipsnyje nurodytą pripažinimo principą į nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objekto balansinę vertę įtraukia objekto dalies pakeitimo išlaidas, tada jis nutraukia pakeistos dalies balansinės vertės pripažinimą nežiūrint to, ar pakeistos dalies nusidėvėjimas buvo apskaitomas atskirai. Jei pakeistos dalies balansinės vertės nustatyti neįmanoma, kaip pakeistos dalies savikainos, buvusios įsigijimo ar pastatymo metu, rodiklį subjektas gali naudoti tos dalies pakeitimo išlaidas.
71. **Pelnas arba nuostoliai, susidarantys dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objekto pripažinimo nutraukimo, turi būti nustatomi kaip skirtumas tarp gryųjų perleidimo įplaukų (jei tokių yra) ir to objekto balansinės vertės.**
72. Atlygio suma, įtrauktina į pelną arba nuostolius, susidarancius dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objekto pripažinimo nutraukimo, yra nustatoma pagal 15-ojo TFAS 47–72 straipsnių reikalavimus, taikomus nustatant sandorio kainą. Vėlesni įvertintos atlygio sumos, įtrauktos į pelną arba nuostolius, pokyčiai apskaitoje turi būti registruojami laikantis 15-ojo TFAS reikalavimų, taikomų sandorio kainos pakeitimams.

ATSKLEIDIMAS

73. **Finansinėse ataskaitose turi būti atskleidžiama kiekvienos nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių klasės:**
- a) vertinimo pagrindai, taikomi nustatant bendrą balansinę vertę;
 - b) taikomi nudėvėjimo metodai;
 - c) taikomas naudingo tarnavimo laikas ar nusidėvėjimo normos;
 - d) bendra balansinė vertė ir sukaupta nusidėvėjimo suma (kartu su sukauptais vertės sumažėjimo nuostoliais) laikotarpio pradžioje ir pabaigoje ir
 - e) balansinių verčių ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje sutikrinimas, parodant:
 - i) papildymus;
 - ii) turtą, klasifikuojamą kaip skirtą parduoti arba įtrauktą į perleidžiamą grupę, klasifikuojamą kaip skirtą parduoti pagal 5-ąją TFAS, ir kitus perleidimus;
 - iii) įsigijimus sujungus verslą;
 - iv) padidėjimą ar sumažėjimą, susidariusį dėl perkainojimų pagal 31, 39 ir 40 straipsnius ir dėl vertės sumažėjimo nuostolių, pripažintų ar panaikintų kitų bendrųjų pajamų dalyje pagal 36-ąją TAS;
 - v) vertės sumažėjimo nuostolius, pripažintus pelnu arba nuostoliais pagal 36-ąją TAS;
 - vi) panaikintus vertės sumažėjimo nuostolius, pripažintus pelnu arba nuostoliais pagal 36-ąją TAS;

vii) nusidėvėjimą;

viii) grynuosius valiutos kursų skirtumus, atsirandančius perskaičiuojant finansines ataskaitas iš funkcinės valiutos į kitą pateikimo valiutą, įskaitant užsienyje veikiančio subjekto sumų perskaičiavimą finansines ataskaitas teikiančio subjekto pateikimo valiuta, ir

ix) kitus pokyčius.

74. Finansinėse ataskaitose taip pat turi būti atskleidžiama:

- a) nuosavybės teisių apribojimo, taip pat nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių, įkeistų įsipareigojimų įvykdymui garantuoti, buvimo faktas ir sumos;
- b) išlaidų suma, pripažinta nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objekto balansine verte šio objekto statybos (gamybos) metu, ir
- c) sutartinių įsipareigojimų dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių įsigijimo suma.

74A. Jei bendrųjų pajamų ataskaitoje nepateikiama atskirai, finansinėse ataskaitose taip pat turi būti atskleidžiama:

- a) iš trečiųjų šalių gautinų kompensacijų dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objektų vertės sumažėjimo, praradimo ar atidavimo suma, kuri įtraukta į pelną arba nuostolius, ir
- b) pajamų ir sąnaudų, pagal 20A straipsnį įtrauktų į pelną arba nuostolius, sumos, susijusios su sukurtais objektais, kurie nėra subjekto įprastinės veiklos produkcija, ir į kurią (-ias) bendrųjų pajamų ataskaitos straipsnio (-ių) eilutę (-es) įtraukiamos tokios pajamos ir sąnaudos.

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 atskleidimas suteikia finansinių ataskaitų vartotojams informacijos, kuri jiems leidžia peržiūrėti vadovybės pasirenkamą politiką ir suteikia galimybę palyginti šį subjektą su kitais. Dėl panašių priežasčių būtina atskleisti:

- a) nusidėvėjimą per ataskaitinį laikotarpį, neatsižvelgiant į tai, ar jis pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, ar kito turto savikainos dalimi, ir
- b) sukaupą nusidėvėjimo sumą ataskaitinio laikotarpio pabaigoje.

76. Remdamasis 8-uoju TAS, subjektas atskleidžia apskaitinio įverčio keitimo, turinčio poveikį einamajam ataskaitiniam laikotarpiui ar, tikėtina, turėsiančio poveikį būsimiesiems ataskaitiniams laikotarpiams, pobūdį ir poveikį. Tokios informacijos apie nekilnojamąjį turtą, įrangą ir įrenginius atskleidimas gali būti sąlygojamas įverčių keitimo šių verčių atžvilgiu:

- a) likvidacinės vertės;
- b) nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objektų įvertintų išmontavimo, pašalinimo ar atstatymo išlaidų;
- c) naudingo tarnavimo laiko ir
- d) nusidėvėjimo metodų.

77. Jeigu nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objektai yra nurodomi jų perkainotomis sumomis, kartu su informacija, kurią privaloma atskleisti pagal 13-ąjį TFAS, turi būti atskleidžiama tokia informacija:

- a) faktinė perkainojimo data;

b) ar perkainojant dalyvavo nepriklausomas vertintojas;

c) [išbraukta]

d) [išbraukta]

e) kiekvienos perkainotos nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių klasės balansinė vertė, kuri būtų buvusi pripažinta, jeigu turtas būtų buvęs apskaitomas savikainos metodu, ir

f) perkainojimo rezervas, rodantis pasikeitimą per ataskaitinį laikotarpį, ir bet kokie likučio paskirstymo akcininkams apribojimai.

78. Subjektas, papildydamas 73 straipsnio e punkto iv–vi papunkčių reikalaujamą informaciją, atskleidžia informaciją apie sumažėjusios vertės nekilnojamąjį turtą, įrangą ir įrenginius pagal 36-ąją TAS.

79. Be to, finansinių ataskaitų vartotojų reikmėms gali būti svarbi ir tokia informacija:

a) nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių, laikinai nenaudojamų veikloje, balansinė vertė;

b) bet kokio visiškai nudėvėto nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių, kurie vis dar naudojami, bendra balansinė vertė;

c) aktyviai nebenaudojamo nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių, neklasifikuojamų kaip skirtų parduoti pagal 5-ąją TFAS, balansinė vertė ir

d) kai naudojamas savikainos metodas – nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių tikroji vertė, jeigu ji reikšmingai skiriasi nuo balansinės vertės.

Todėl subjektai skatinami atskleisti šias sumas.

PEREINAMOJO LAIKOTARPIO NUOSTATOS

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

80A. „2010–2012 m. ciklo TFAS metiniais patobulinimais“ pataisytas 35 straipsnis. Subjektas tą pataisą turi taikyti visiems perkainojimams, pripažintiems metiniais ataskaitiniais laikotarpiais, prasidedančiais tos pataisos taikymo pirmą kartą datą arba vėliau, ir paskutinį prieš tai buvusį metinį ataskaitinį laikotarpį. Subjektas gali taip pat pateikti pakoreguotą ankstesnių pateiktų laikotarpių lyginamąją informaciją, tačiau tai nėra privaloma. Jei subjektas pateikia nepakoreguotą bet kurių ankstesnių laikotarpių lyginamąją informaciją, jis turi aiškiai nurodyti informaciją, kuri nebuvo koreguota, nurodyti, kad ta informacija pateikta remiantis skirtingu pagrindu, ir tą pagrindą paaiškinti.

80B. Ataskaitiniu laikotarpiu, kuriuo dokumentas „Žemės ūkis. Derliniai augalai“ (16-ojo TAS ir 41-ojo TAS pataisos) taikomas pirmą kartą, subjektas neprivalo atskleisti einamojo ataskaitinio laikotarpio kiekybinės informacijos, kurios reikalaujama pagal 8-ojo TAS 28 straipsnio f punktą. Tačiau subjektas turi pateikti kiekvieno pateikto ankstesnio ataskaitinio laikotarpio kiekybinę informaciją, kurios reikalaujama pagal 8-ojo TAS 28 straipsnio f punktą.

80C. Ataskaitinio laikotarpio, kuriuo subjektas dokumentą „Žemės ūkis. Derliniai augalai“ (16-ojo TAS ir 41-ojo TAS pataisos) taiko pirmą kartą, finansinėse ataskaitose subjektas gali pasirinkti derlinių augalų objektą vertinti jo tikrąja verte anksčiausio finansinėse ataskaitose pateikto ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir ta tikroji vertė tą datą yra naudojama kaip menama savikaina. Bet koks ankstesnės balansinės vertės ir tikrosios vertės skirtumas turi būti pripažįstamas kaip pradinis nepaskirstytasis pelnas anksčiausio pateikto ataskaitinio laikotarpio pradžioje.

- 80D. 2020 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai. Pajamos, gautos iki numatyto naudojimo“ pakeisti 17 ir 74 straipsniai ir įterpti 20A ir 74A straipsniai. Subjektas tas pataisas turi taikyti retrospektyviai, tačiau tik nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objektams, kurie yra atgabenti į vietą ir yra tokios būklės, kad juos būtų galima naudoti vadovybės numatytu būdu anksčiausio finansinėse ataskaitose pateikto laikotarpio, kuriuo subjektas pataisas taiko pirmą kartą, pradžioje ar vėliau. Subjektas turi pripažinti sukaupą šių pataisų taikymo pirmą kartą poveikį kaip nepaskirstytojo pelno (ar atitinkamai kito nuosavybės komponento) pradinio likučio to anksčiausio pateikiamo laikotarpio pradžioje koregavimą.

ISIGALIOJIMO DATA

81. Subjektas šį standartą turi taikyti 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Skatinama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas šį standartą taiko laikotarpiui, prasidedančiam prieš 2005 m. sausio 1 d., jis tą faktą turi atskleisti.
- 81A. 3 straipsnyje nurodytas pataisas subjektas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2006 m. sausio 1 d. ar vėliau. Jeigu subjektas taiko 6-ąjį TFAS ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, tos pataisos turi būti taikomos tam ankstesniam laikotarpiui.
- 81B. 1-uuoju TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“ (persvarstytu 2007 m.) pataisyta TFAS vartojama terminija. Taip pat pataisyti 39, 40 straipsniai ir 73 straipsnio e punkto iv papunktis. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Jei subjektas 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.
- 81C. 3-uuoju TFAS „Verslo jungimai“ (persvarstytu 2008 m.) pataisytas 44 straipsnis. Subjektas tą pataisą turi taikyti 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Jeigu subjektas 3-įjį TFAS (persvarstytą 2008 m.) taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisos taip pat turi būti taikomos tam ankstesniam laikotarpiui.
- 81D. 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „TFAS patobulinimas“ pataisyti 6 ir 69 straipsniai ir įterptas 68A straipsnis. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą ir kartu taikyti susijusias 7-ojo TAS „Pinigų srautų ataskaita“ pataisas.
- 81E. 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „TFAS patobulinimas“ pataisytas 5 straipsnis. Subjektas tą pataisą turi taikyti perspektyviai 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau, jei subjektas kartu taiko 40-ojo TAS 8, 9, 22, 48, 53, 53A, 53B, 54, 57 ir 85B straipsnių pataisas. Jeigu subjektas pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą.
- 81F. 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uuoju TFAS pakeista tikrosios vertės ir atsiperkamosios vertės apibrėžtis 6 straipsnyje, pataisyti 26, 35 ir 77 straipsniai ir išbraukti 32 bei 33 straipsniai. Taikydamas 13-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.
- 81G. 2012 m. gegužės mėn. paskelbtais „2009–2011 m. ciklo metiniais patobulinimais“ pataisytas 8 straipsnis. Subjektas turi taikyti tą pataisą retrospektyviai pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“ metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2013 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas tą pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi tą faktą atskleisti.
- 81H. 2013 m. gruodžio mėn. paskelbtais „2010–2012 m. ciklo TFAS metiniais patobulinimais“ pataisytas 35 straipsnis ir įterptas 80A straipsnis. Subjektas tą pataisą turi taikyti 2014 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas tą pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi tą faktą atskleisti.
- 81I. 2014 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „Priimtinių nusidėvėjimo ir amortizacijos metodų paaiškinimas“ (16-ojo TAS ir 38-ojo TAS pataisos) pataisytas 56 straipsnis ir įterptas 62A straipsnis. Subjektas tas pataisas turi taikyti perspektyviai 2016 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas tas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi tą faktą atskleisti.

- 81J. 2014 m. gegužės mėn. paskelbtu 15-uju TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“ pataisyti 68A, 69 ir 72 straipsniai. Taikydamas 15-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.
- 81K. 2014 m. birželio mėn. paskelbtu dokumentu „Žemės ūkis. Derliniai augalai“ (16-ojo TAS ir 41-ojo TAS pataisos) pataisyti 3, 6 ir 37 straipsniai ir įterpti 22A ir 80B–80C straipsniai. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2016 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas tas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi tą faktą atskleisti. Subjektas tas pataisas turi taikyti retrospektyviai pagal 8-ąjį TAS, išskyrus 80C straipsnyje nurodytus atvejus.
- 81L. 2016 m. sausio mėn. paskelbtu 16-uju TFAS išbraukti 4 ir 27 straipsniai ir pataisyti 5, 10, 44 ir 68–69 straipsniai. Taikydamas 16-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.
- 81M. 2017 m. gegužės mėn. paskelbtu 17-uju TFAS įterpti 29A ir 29B straipsniai. Taikydamas 17-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.
- 81N. 2020 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai. Pajamos, gautos iki numatyto naudojimo“ pakeisti 17 ir 74 straipsniai ir įterpti 20A, 74A ir 80D straipsniai. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2022 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas tas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi tą faktą atskleisti.

KITŲ NUTARIMŲ PANAIKINIMAS

82. Šis standartas pakeičia 16-ąjį TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“ (persvarstytą 1998 m.).
83. Šis standartas pakeičia šiuos aiškinimus:
- a) NAK 6-ąjį aiškinimą „Turimos programinės įrangos modifikavimo išlaidos“;
 - b) NAK 14-ąjį aiškinimą „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai. Vertės sumažėjimo ar turto praradimo kompensavimas“ ir
 - c) NAK 23-ąjį aiškinimą „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai. Pagrindinės techninės apžiūros arba kapitalinio remonto išlaidos“.

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

1. Šio standarto tikslas – nustatyti išmokų darbuotojams apskaitos ir atskleidimo reikalavimus. Pagal šį standartą reikalaujama, kad subjektas pripažintų:
 - a) įsipareigojimą, kai darbuotojas atliko darbą mainais į išmokas, kurios bus mokamos ateityje, ir
 - b) sąnaudas, kai subjektas suvartoja ekonominę naudą, gaunamą dėl mainais į išmokas darbuotojo atlikto darbo.

TAIKYMO SRITIS

2. Šį standartą darbdavys turi taikyti apskaitydamas visas išmokas darbuotojams, išskyrus tas, kurioms taikomas 2-asis TFAS „Akcijų verte pagrįstas mokėjimas“.
3. Šiame standarte nenagrinėjama darbuotojų išmokų planų atskaitomybė (žr. 26-ąjį TFAS „Pensijų išmokų planų apskaita ir atskaitomybė“).
4. Šis standartas taikomas išmokoms darbuotojams, įskaitant išmokas, skiriamas:
 - a) pagal oficialius planus ar kitus oficialius susitarimus tarp subjekto ir pavienių darbuotojų, darbuotojų grupių ar jų atstovų;
 - b) laikantis įstatymų reikalavimų arba ūkio šakos susitarimų, pagal kuriuos subjektai privalo mokėti įmokas pagal nacionalinius, valstybinius, ūkio šakos ar kitus jungtinius darbdavių planus, arba
 - c) laikantis neoficialios praktikos, sudarančios sąlygas konstruktyviai prievolei atsirasti. Pagal neoficialią praktiką sąlygos konstruktyviai prievolei atsirasti susidaro tada, kai subjektas neturi kito realaus pasirinkimo, kaip tik sumokėti darbuotojams išmokas. Konstruktyvios prievolės pavyzdys yra atvejis, kai subjekto neoficialios praktikos pasikeitimas gali pakenkti jo ir darbuotojų santykiams.
5. Išmokų darbuotojams rūšys:
 - a) trumpalaikės išmokos darbuotojams, kaip antai toliau išvardytosios, jeigu jas numatoma baigti mokėti per dvyliką mėnesių nuo metinio ataskaitinio laikotarpio, per kurį darbuotojai atliko susijusį darbą, pabaigos:
 - i) algos, atlyginimai ir socialinio draudimo įmokos;
 - ii) mokamos kasmetinės atostogos ir mokamos laikinojo nedarbingumo atostogos;
 - iii) pelno dalis ir priemokos ir
 - iv) nepiniginė nauda (pavyzdžiui, sveikatos priežiūra, būstas, automobiliai ir nemokamos ar dotuojamos prekės ar paslaugos) esamiems darbuotojams;
 - b) išmokos, mokamos pasibaigus tarnybos laikui, kaip antai:
 - i) pensijų išmokos (pavyzdžiui, pensijos ir vienkartinės išmokos išeinant į pensiją) ir
 - ii) kitos išmokos, mokamos pasibaigus tarnybos laikui, pavyzdžiui, gyvybės draudimas pasibaigus tarnybos laikui ir sveikatos priežiūra pasibaigus tarnybos laikui;

- c) kitos ilgalaikės išmokos darbuotojams, kaip antai:
 - i) ilgalaikis mokamas nedarbo laikas, pavyzdžiui, atostogos už ilgalaikį darbą arba kūrybinės atostogos;
 - ii) išmokos jubiliejaus proga ar kitos išmokos už ilgalaikį darbą ir
 - iii) ilgalaikio neįgalumo išmokos ir
 - d) išeitinės išmokos.
6. Išmokos darbuotojams apima išmokas patiems darbuotojams ar jų išlaikytiniams arba naudos gavėjams, kurios gali būti suteiktos tiesiogiai darbuotojams, jų sutuoktiniams, vaikams, kitiems išlaikytiniams ar kitiems subjektams, pavyzdžiui, draudimo bendrovėms, mokėjimų (arba prekių ar paslaugų) forma.
7. Darbuotojas gali teikti paslaugas subjektui dirbdamas visu etatu, ne visu etatu, dirbdamas nuolatinį, nenuolatinį ar laikiną darbą. Pagal šį standartą darbuotojai yra taip pat direktoriai ir kiti vadovaujantys darbuotojai.

APIBRĖŽTYS

8. Šiame standarte vartojamų terminų apibrėžtys:

Išmokų darbuotojams apibrėžtys

Išmokos darbuotojams – visų formų atlygis, subjekto teikiamas darbuotojams mainais į atliktą darbą arba nutraukiant darbo santykius.

Trumpalaikės išmokos darbuotojams – išmokos darbuotojams (išskyrus išeitines išmokas), kurių visa suma turi būti išmokėta per dvyliką mėnesių po metinio ataskaitinio laikotarpio, per kurį darbuotojas atliko susijusį darbą, pabaigos.

Išmokos, mokamos pasibaigus tarnybos laikui – išmokos darbuotojams (išskyrus išeitines išmokas ir trumpalaikes išmokas darbuotojams), mokėtinos pasibaigus tarnybos laikui.

Kitos ilgalaikės išmokos darbuotojams – visos išmokos darbuotojams, išskyrus trumpalaikes išmokas darbuotojams, išmokas, mokamas pasibaigus tarnybos laikui, ir išeitines išmokas.

Išeitinės išmokos – išmokos darbuotojams, mokamos nutraukiant darbo santykius su darbuotoju:

- a) **subjektui priėmus sprendimą nutraukti darbo santykius su darbuotoju iki išėjimo į pensiją amžiaus arba**
- b) **darbuotojui priėmus sprendimą priimti siūlomas išmokas mainais į darbo santykių nutraukimą.**

Su planų klasifikavimu susijusios apibrėžtys

Išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, planai – oficialūs ar neoficialūs susitarimai, pagal kuriuos subjektas vienam ar daugiau darbuotojų, pasibaigus jų tarnybos laikui, moka išmokas.

Apibrėžtų įmokų planai – išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, planai, pagal kuriuos subjektas moka nustatyto dydžio įmokas atskiram subjektui (į fondą) ir neturi teisinės ar konstruktyvios prievolės toliau mokėti įmokas, jei fondas neturi pakankamai turto, kad sumokėtų darbuotojams visas išmokas, susijusias su jų tarnyba einamuoju ir ankstesniais laikotarpiais.

Apibrėžtų išmokų planai – išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, planai, išskyrus apibrėžtų įmokų planus.

Jungtiniai darbdavių planai – apibrėžtų įmokų planai (išskyrus valstybinius planus) ar apibrėžtų išmokų planai (išskyrus valstybinius planus), pagal kuriuos:

- a) **sutelkiamas turtas, įneštas įvairių ne bendro pavaldumo subjektų, ir**
- b) **tas turtas naudojamas daugiau kaip vieno subjekto darbuotojų išmokoms, o įmokų ir išmokų dydžiai nustatomi neatsižvelgiant į tai, kuriame subjekte dirba konkretūs darbuotojai.**

Su grynuoju apibrėžtų išmokų įsipareigojimu (turtu) susijusios apibrėžtys

Grynasis apibrėžtų išmokų įsipareigojimas (turtas) – trūkumas arba perteklius, pakoreguotas pagal bet kokią grynojo apibrėžtų išmokų turto apribojimo iki to turto viršutinės ribos poveikį.

Trūkumas arba perteklius yra:

- a) **apibrėžtų išmokų prievolės dabartinė vertė atėmus**
- b) **plano turto (jei yra) tikrąją vertę.**

Turto viršutinė riba – bet kokios ekonominės naudos, gaunamos iš plano grąžinamų lėšų arba būsimų plano įmokų sumažinimo forma, dabartinė vertė.

Apibrėžtų išmokų prievolės dabartinė vertė – numatomų būsimų mokėjimų, reikalingų įvykdyti prievolei, kylančiai iš darbuotojo tarnybos einamuoju ir ankstesniais laikotarpiais, dabartinė vertė, neatskaičius jokio plano turto.

Plano turtą sudaro:

- a) **turtas, kurį valdo ilgalaikių išmokų darbuotojams fondas, ir**
- b) **sąlygas atitinkantys draudimo liudijimai.**

Turtas, kurį valdo ilgalaikių išmokų darbuotojams fondas – turtas, išskyrus neperleidžiamas finansines priemones, išleistas ataskaitas teikiančio subjekto:

- a) **priklausantis subjektui (fondui), kuris yra juridškai nepriklausomas nuo ataskaitas teikiančio subjekto ir kurio vienintelė paskirtis – mokėti arba finansuoti išmokas darbuotojams, ir**
- b) **skirtas tik išmokoms darbuotojams mokėti ar finansuoti ir negali būti naudojamas ataskaitas teikiančio (net bankrutuojančio) subjekto kreditorių reikmėms ar grąžinamas ataskaitas teikiančiam subjektui, išskyrus atvejus, kai:**
 - i) **likusio fondo turto pakanka visoms susijusioms plano ar ataskaitas teikiančio subjekto išmokų darbuotojams prievolėms įvykdyti arba**
 - ii) **turtas grąžinamas ataskaitas teikiančiam subjektui kaip kompensacija už darbuotojams jau išmokėtas išmokas.**

Sąlygas atitinkantis draudimo liudijimas – su ataskaitas teikiančiu subjektu nesusijusio (kaip apibrėžta 24-ajame TAS „Susijusių šalių atskleidimas“) draudiko išduotas draudimo liudijimas ⁽⁷⁾, jeigu jame numatytos lėšos:

⁽⁷⁾ Sąlygas atitinkantis draudimo liudijimas nebūtinai yra draudimo sutartis, apibrėžta 17-ajame TFAS „Draudimo sutartys“.

- a) gali būti naudojamos tik išmokoms darbuotojams mokėti ar finansuoti pagal apibrėžtų išmokų planą ir
- b) negali būti naudojamos ataskaitas teikiančio (net bankrutuojančio) subjekto kreditorių reikmėms ir jam išmokamos, išskyrus atvejus, kai:
 - i) minėtos lėšos sudaro perteklinį turtą, kurio nereikia naudoti pagal draudimo liudijimą, norint įvykdyti visas susijusias išmokų darbuotojams prievolės, arba
 - ii) lėšos grąžinamos ataskaitas teikiančiam subjektui kaip kompensacija už darbuotojams jau išmokėtas išmokas.

Tikroji vertė – kaina, už kurią vertinimo dieną gali būti parduotas turtas arba perleistas įsipareigojimas, rinkos dalyvių sandorį vykdant įprastomis rinkos sąlygomis (žr. 13-ąją TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“).

Su apibrėžtų išmokų savikaina susijusios apibrėžtys

Paslaugų savikainą sudaro:

- a) *einamoji paslaugų savikaina* – apibrėžtų išmokų prievolės dabartinės vertės padidėjimas, atsirandantis iš darbuotojo tarnybos einamuoju laikotarpiu;
- b) *anksčiau suteiktų paslaugų savikaina* – apibrėžtų išmokų prievolės dabartinės vertės pasikeitimas, atsirandantis iš darbuotojo tarnybos ankstesniais laikotarpiais, kai pakeičiamas planas (nustatomas, panaikinamas arba keičiamas apibrėžtų išmokų planas) arba atliekamas sumažinimas (subjektas labai sumažina darbuotojų, kuriems taikomas planas, skaičių), ir

c) bet koks plano įvykdymo pelnas arba nuostolis.

Grynojo apibrėžtų išmokų įsipareigojimo (turto) grynosios palūkanos – per laikotarpį dėl praėjusio laiko atsirandantis grynojo apibrėžtų išmokų įsipareigojimo (turto) pasikeitimas.

Grynojo apibrėžtų išmokų įsipareigojimo (turto) pakartotiniai vertinimai apima:

- a) **aktuarinį pelną ir nuostolius;**
- b) **plano turto grąžą, išskyrus grynojo apibrėžtų išmokų įsipareigojimo (turto) grynųjų palūkanų sumas, ir**
- c) **bet kokią turto viršutinės ribos poveikio pasikeitimą, išskyrus grynojo apibrėžtų išmokų įsipareigojimo (turto) grynųjų palūkanų sumas.**

Aktuarinis pelnas ir nuostoliai yra apibrėžtų išmokų prievolės dabartinės vertės pokyčiai dėl:

- a) **koregavimų, paremtų praeities duomenimis (skirtumų tarp ankstesnių aktuarinių prielaidų ir tikrojo įvykio padarinių), ir**
- b) **aktuarinių prielaidų pasikeitimo poveikio.**

Plano turto grąža – palūkanos, dividendai ir kitos pajamos, gautos iš plano turto, kartu su realizuotu ir nerealizuotu plano turto pelnu ar nuostoliais, atėmus:

- a) **bet kokias plano turto valdymo išlaidas ir**

- b) bet kokius mokamus paties plano mokesčius, išskyrus tuos, kurie įtraukti į aktuarines prielaidas, naudojamas apibrėžtų išmokų prievolės dabartinei vertei nustatyti.**

Plano įvykdymas – sandoris, kuriuo panaikinamos visos tolesnės teisinės ar konstruktyvios prievolės dėl dalies ar visų išmokų mokėjimo pagal apibrėžtų išmokų planą, išskyrus plano sąlygose numatytą ir į aktuarines prielaidas įtrauktą išmokų mokėjimą darbuotojams arba jų vardu.

TRUMPALAIKĖS IŠMOKOS DARBUOTOJAMS

9. Trumpalaikės išmokos darbuotojams apima toliau išvardytas išmokas, kurias numatoma baigti mokėti per dvylika mėnesių po metinio ataskaitinio laikotarpio, per kurį darbuotojai atliko susijusį darbą, pabaigos:
- a) algos, atlyginimai ir socialinio draudimo įmokos;
 - b) mokamos kasmetinės atostogos ir mokamos laikinojo nedarbingumo atostogos;
 - c) pelno dalis ir priemokos ir
 - d) nepiniginė nauda (pavyzdžiui, sveikatos priežiūra, būstas, automobiliai ir nemokamos ar dotuojamos prekės ar paslaugos) esantiems darbuotojams.
10. Subjektas neprivalo perklasifikuoti trumpalaikių išmokų darbuotojams, jei numatomas jų mokėjimo laikas laikinai pasikeičia. Tačiau, jei pasikeičia išmokų savybės (pavyzdžiui, nekaupiamoji išmoka virsta kaupiamąja išmoka) arba negrįžtamai pasikeičia numatomas jų mokėjimo laikas, subjektas turi apsvarstyti, ar išmoka vis dar atitinka trumpalaikių išmokų darbuotojams apibrėžtį.

Pripažinimas ir vertinimas

Visos trumpalaikės išmokos darbuotojams

11. Jei per ataskaitinį laikotarpį darbuotojas atliko darbą subjekte, subjektas trumpalaikių išmokų darbuotojams, kurias numatoma mokėti už tą darbą, nediskontuotą sumą turi pripažinti:
- a) **įsipareigojimu (sukauptosiomis sąnaudomis), prieš tai išskaičiavus jau sumokėtą sumą. Jei sumokėta suma viršija nediskontuotą išmokų sumą, subjektas turi pripažinti šį perviršį turtu (iš anksto apmokėtomis sąnaudomis) tiek, kiek toks išankstinis mokėjimas sudarys sąlygas, pavyzdžiui, sumažinti būsimus mokėjimus arba sugrąžinti pinigus;**
 - b) sąnaudomis, nebent kitame TFAS būtų reikalaujama arba leidžiama įtraukti išmokas į turto savikainą (žr., pavyzdžiui, 2-ąją TAS „Atsargos“ ir 16-ąją TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai“).
12. 13, 16 ir 19 straipsniuose paaiškinta, kaip subjektas turi taikyti 11 straipsnį trumpalaikėms išmokoms darbuotojams, mokamoms už mokamą ne darbo laiką ir pagal pelno padalijimo bei priemokų planus.

Trumpalaikis mokamas ne darbo laikas

13. Subjektas turi pripažinti tikėtiną trumpalaikių išmokų darbuotojams už mokamą ne darbo laiką dydį pagal 11 straipsnį taip:
- a) **kaupiant mokamą ne darbo laiką – kai darbuotojai atlieka darbą, padidinantį jų teisę į būsimą mokamą ne darbo laiką;**
 - b) nekaupiant mokamo ne darbo laiko – kai mokamas ne darbo laikas išnaudojamas.
14. Subjektas gali mokėti darbuotojams už nedirbtą laiką dėl įvairių priežasčių: atostogų, ligos ir trumpalaikio nedarbingumo, motinystės ar tėvystės, prisiekusiojo prievolės ir karo tarnybos. Mokamas ne darbo laikas, už kurį galima gauti išmokas, skirstomas į dvi kategorijas:

a) kaupiamąjį ir

b) nekaupiamąjį.

15. Kaupiamasis mokamas ne darbo laikas yra toks, kurį galima perkelti ir išnaudoti būsimais laikotarpiais, jei einamuoju laikotarpiu skirtos teisės ne visiškai išnaudotos. Teisės į kaupiamąjį mokamą ne darbo laiką gali būti suteiktos (kitais atvejais, išeinantys iš darbo darbuotojai turi teisę gauti pinigines išmokas už nepasinaudojimą šia teise) arba nesuteiktos (kai išeinantys iš darbo darbuotojai neturi teisės gauti piniginių išmokų už nepasinaudojimą šia teise). Prievolė atsiranda tada, kai darbuotojai atlieka darbą, didinantį jų teisę į būsimą mokamą ne darbo laiką. Prievolė yra ir turi būti pripažįstama, net jei teisės į mokamą ne darbo laiką nesuteiktos, nors vertinant tokią prievolę turi įtakos galimybė, kad darbuotojas gali išeiti iš darbo nepasinaudojęs sukauptomis teisėmis.
16. **Subjektas turi vertinti tikėtiną kaupiamojo mokamo ne darbo laiko savikainą kaip papildomą sumą, kurią jis numato mokėti dėl nepanaudotų teisių, sukaupytų ataskaitinio laikotarpio pabaigoje.**
17. Pirmesniame straipsnyje nurodytu metodu prievolė vertinama papildomų mokėjimų, kurių laukiama atsirasant vien dėl išmokų kaupimo, suma. Daugeliu atvejų subjektui gali neprireikti atlikti išsamių skaičiavimų įvertinant, kad nėra reikšmingos prievolės dėl neišnaudoto mokamo ne darbo laiko. Pavyzdžiui, tikėtina, kad prievolė, susijusi su laikinojo nedarbingumo atostogomis, bus reikšminga tik tada, jei yra oficialus ar neoficialus susitarimas, kad neišnaudotos mokamos laikinojo nedarbingumo atostogos gali būti išnaudojamos kaip mokamos kasmetinės atostogos.

16 ir 17 straipsnių taikymo pavyzdys

Subjekte yra 100 darbuotojų, kurie kasmet turi teisę gauti penkias darbo dienas mokamų laikinojo nedarbingumo atostogų. Neišnaudotos laikinojo nedarbingumo atostogos gali būti perkeltos į kitus kalendorinius metus (tik vienus). Šios atostogos pirmiausia atimamos iš einamųjų metų atostogų trukmės, o paskui – iš esamo likučio, perkelta iš praėjusių metų (LIFO būdas). 20X1 m. gruodžio 31 d. vidutinė vieno darbuotojo neišnaudoto ne darbo laiko trukmė yra dvi dienos. Remdamasis ankstesne patirtimi, subjektas numato, kad 20X2 metais 92 darbuotojai pasinaudos ne daugiau kaip penkiomis dienomis mokamų laikinojo nedarbingumo atostogų ir kad likę aštuoni darbuotojai pasinaudos vidutiniškai po 6,5 dienas.

Subjektas numato, kad dėl 20X1 m. gruodžio 31 d. susikaupusio neišnaudoto ne darbo laiko jis turės papildomai sumokėti nedarbingumo išmoką už 12 dienų (po pusantros dienos kiekvienam iš aštuonių darbuotojų). Todėl subjektas pripažįsta įsipareigojimą, lygų nedarbingumo išmokai už dvyliką dienų.

18. Nekaupiamasis mokamas ne darbo laikas neperkeliamas: jis išnyksta, jei einamuoju laikotarpiu skirtas laikas nevisiškai išnaudojamas ir nesuteikia išeinantiems iš darbo darbuotojams teisės gauti piniginę išmoką už nepanaudotas teises. Paprastai taip yra laikinojo nedarbingumo išmokos (jei praėjusį laikotarpį neišnaudotas atostogų laikas nepailgina jų būsimais laikotarpiais), motinystės ir tėvystės atostogų ir mokamo ne darbo laiko dėl prisiekusiojo prievolės ar karo tarnybos atvejais. Įsipareigojimą ar sąnaudas subjektas pripažįsta tik po nebuvimo darbe fakto, nes darbuotojų darbas nepadidina išmokos sumos.

Pelno padalijimo ir priemokų planai

19. Subjektas pelno padalijimo ir priemokų mokėjimų tikėtiną savikainą pagal 11 straipsnį turi pripažinti tada ir tik tada:
- a) kai jis turi dabartinę teisinę ar konstruktyvią prievolę atlikti tokius mokėjimus dėl praeities įvykių ir
- b) kai šią prievolę galima patikimai įvertinti.

Dabartinė prievolė yra tada ir tik tada, kai subjektas neturi kito realaus pasirinkimo, kaip tik atlikti šiuos mokėjimus.

20. Pagal kai kuriuos pelno padalijimo planus darbuotojai gauna pelno dalį tik tuo atveju, jei jie dirba subjekte nustatytą laiką. Tokiais planais sukuriami konstruktyvi prievolė, nes darbuotojai atlieka darbą, kuris padidina mokėtiną sumą, jei jie tęsia darbą iki nustatyto laikotarpio pabaigos. Vertinant tokias konstruktyvias prievoles atsižvelgiama į galimybę, kad kai kurie darbuotojai gali išeiti iš darbo negavę atitinkamos pelno dalies.

20 straipsnio taikymo pavyzdys

Pelno padalijimo plane nustatyta, kad subjektas turi sumokėti tam tikrą savo metinio pelno dalį tiems darbuotojams, kurie dirbo visus metus. Jei per metus iš darbo neišėjo nė vienas darbuotojas, visiems darbuotojams iš pelno sumokama suma sudarys 3 proc. metinio pelno. Subjektas apskaičiavo, kad dėl darbuotojų kaitos išmokos iš pelno sumažės iki 2,5 proc.

Subjektas pripažįsta įsipareigojimą ir sąnaudas, lygias 2,5 proc. pelno.

21. Subjektas gali neturėti teisinės prievolės mokėti priemoką. Vis dėlto kai kuriais atvejais subjektas laikosi praktikos priemokas mokėti. Tokiais atvejais subjektas turi konstruktyvią prievolę, nes jis neturi kito realaus pasirinkimo, kaip tik sumokėti priemoką. Vertinant konstruktyvią prievolę atsižvelgiama į galimybę, kad kai kurie darbuotojai gali išeiti iš darbo negavę priemokos.
22. Subjektas gali patikimai įvertinti savo teisinę ar konstruktyvią prievolę pagal pelno padalijimo ar priemokų planą tada ir tik tada, kai:
- a) oficialiose plano sąlygose nustatyta formulė išmokos sumai apskaičiuoti;
 - b) subjektas mokėtiną sumą nustato iki įgaliojimo paskelbti finansines ataskaitas arba
 - c) ankstesnė praktika aiškiai parodo subjekto konstruktyvios prievolės sumą.
23. Prievolė pagal pelno padalijimo ir priemokų planą kyla iš darbuotojų tarnybos, o ne sandorio su subjekto savininkais. Todėl subjektas pripažįsta pelno padalijimo ir priemokų planų išlaidas sąnaudomis, o ne pelno paskirstymu.
24. Jei pelno dalies ir priemokų nenumatoma baigti mokėti per dvyliką mėnesių po metinio ataskaitinio laikotarpio, per kurį darbuotojai atliko susijusį darbą, pabaigos, šie mokėjimai laikomi kitomis ilgalaikėmis išmokomis darbuotojams (žr. 153–158 straipsnius).

Atskleidimas

25. Nors šiame standarte nereikalaujama specialiai atskleisti informacijos apie trumpalaikes išmokas darbuotojams, tokio atskleidimo gali būti reikalaujama kituose TFAS. Pavyzdžiui, 24-ajame TAS reikalaujama atskleisti informaciją apie išmokas pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams. 1-ajame TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“ reikalaujama atskleisti išmokų darbuotojams sąnaudas.

IŠMOKOS, MOKAMOS PASIBAIGUS TARNYBOS LAIKUI: APIBRĖŽTŲ ĮMOKŲ PLANŲ IR APIBRĖŽTŲ IŠMOKŲ PLANŲ SKIRTUMAS

26. Išmokos, mokamos pasibaigus tarnybos laikui, yra, pavyzdžiui:

- a) pensijų išmokos (pavyzdžiui, pensijos ir vienkartinės išmokos išeinant į pensiją) ir
- b) kitos išmokos, mokamos pasibaigus tarnybos laikui, pavyzdžiui, gyvybės draudimas pasibaigus tarnybos laikui ir sveikatos priežiūra pasibaigus tarnybos laikui.

Susitarimai, pagal kuriuos subjektas moka išmokas pasibaigus tarnybos laikui, yra išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, planai. Visiems tokiems susitarimams subjektas taiko šį standartą, neatsižvelgdamas į tai, ar yra įsteigtas atskiras subjektas įmokoms gauti ir išmokėti, ar ne.

27. Išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, planai skirstomi į apibrėžtų įmokų planus ir apibrėžtų išmokų planus, atsižvelgiant į plano ekonominę esmę, kurią parodo pagrindinės plano sąlygos.
28. Pagal apibrėžtų įmokų planus subjekto teisinė ar konstruktyvi prievolė ribojama suma, kurią jis sutinka sumokėti į fondą. Taigi išmokų, darbuotojo gaunamų pasibaigus tarnybos laikui, sumą nulemia įmokų, subjekto (ir galbūt taip pat darbuotojo) sumokėtų pagal išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, planą ar draudimo bendrovei, suma kartu su iš įmokų gaunama investicijų grąža. Todėl aktuarinė rizika (kad išmokos bus mažesnės, nei numatoma) ir investicinė rizika (kad investuoto turto neužteks numatomoms išmokoms sumokėti) iš esmės tenka darbuotojui.
29. Subjekto prievolė neapsiriboja suma, kurią jis sutinka sumokėti į fondą, tais atvejais, kai subjektas turi teisinę ar konstruktyvią prievolę dėl:
- a) plano išmokų formulės, susietos ne tik su įmokų suma, pagal kurią subjektas turi mokėti papildomas įmokas, jei pagal plano išmokų formulę esamo turto nepakanka išmokoms;
 - b) tam tikros įmokų grąžos garantijos, gaunamos netiesiogiai per planą arba tiesiogiai, arba
 - c) neoficialios praktikos, sudarančios sąlygas konstruktyviai prievolei atsirasti. Pavyzdžiui, konstruktyvi prievolė gali atsirasti tada, jei anksčiau subjektas yra didinę išmokas buvusiems darbuotojams, atsižvelgdamas į infliaciją, net jei jis neturi teisinės prievolės to daryti.
30. Pagal apibrėžtų išmokų planus:
- a) 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 subjektui. Jei aktuarinė ar investicinė būklė yra blogesnė, nei tikėtasi, subjekto prievolė gali padidėti.
31. 32–49 straipsniuose apibrėžtų įmokų planų ir apibrėžtų išmokų planų skirtumas paaiškinamas atsižvelgiant į jungtinius darbdavių planus, kuriais rizika paskirstoma bendro pavaldumo subjektams, valstybės planus ir apdraustas išmokas.

Jungtiniai darbdavių planai

32. Jungtinį darbdavių planą subjektas turi klasifikuoti kaip apibrėžtų įmokų planą ar apibrėžtų išmokų planą, atsižvelgdamas į plano sąlygas (įskaitant visas konstruktyvias prievoles, nenustatytas oficialiose sąlygose).
33. Jeigu subjektas dalyvauja jungtiniame darbdavių apibrėžtų išmokų plane, kai netaikomas 34 straipsnis, jis turi:
- a) **apskaitoje parodyti jam priklausančią proporcingą apibrėžtų išmokų prievolės, plano turto ir su planu susijusių sąnaudų dalį taip pat, kaip tvarkydamas bet kurio kito apibrėžtų išmokų plano apskaitą, ir**
 - b) **atskleisti 135–148 straipsniuose (išskyrus 148 straipsnio d punktą) reikalaujamą informaciją.**
34. Jei nepakanka informacijos, kad jungtiniam darbdavių apibrėžtų išmokų planui būtų galima taikyti apibrėžtų išmokų apskaitą, subjektas turi:
- a) **plano apskaitą tvarkyti pagal 51 ir 52 straipsnius taip, tarsi tai būtų apibrėžtų įmokų planas, ir**
 - b) **atskleisti 148 straipsnyje reikalaujamą informaciją.**

35. Vienas iš apibrėžtų išmokų jungtinio darbdavių plano pavyzdžių:
- a) planas finansuojamas pagal einamojo finansavimo principą: nustatomos tokio dydžio įmokos, kurių pakaktų išmokoms, mokėtinoms per tą patį laikotarpį; būsimos išmokos, uždirbtos per einamąjį laikotarpį, bus išmokėtos iš būsimų įmokų ir
 - b) išmokos darbuotojams nustatomos pagal jų tarnybos trukmę, ir plane dalyvaujantys subjektai realiai negali pasitraukti iš plano nesumokėję įmokos už išmokas, uždirbtas darbuotojų iki pasitraukimo dienos. Pagal tokį planą subjektas patiria aktuarinę riziką: jei galutinė išmokų, uždirbtų iki ataskaitinio laikotarpio pabaigos, savikaina yra didesnė, nei buvo tikėtasi, subjektas turi padidinti savo įmokas arba įtikinti darbuotojus sutikti su mažesnėmis išmokomis. Todėl toks planas yra apibrėžtų išmokų planas.
36. Jei pakanka informacijos apie jungtinį darbdavių apibrėžtų išmokų planą, subjektas apskaitoje parodo jam priklausančią apibrėžtų išmokų prievolę, plano turto ir su planu susijusių išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, išlaidų proporcingą dalį taip pat, kaip bet kurio kito apibrėžtų išmokų plano atveju. Tačiau kai kuriais atvejais subjektas gali nesugebėti apskaitos tikslais pakankamai tiksliai nustatyti jam tenkančios plano finansinės būklės ir rezultatų dalies. Taip gali atsitikti, jei:
- a) plane dalyvaujantiems subjektams kyla aktuarinė rizika, susijusi su dabartiniais ir buvusiais kitų subjektų darbuotojais, todėl nėra nuoseklaus ir patikimo pagrindo, pagal kurį būtų galima paskirstyti prievolę, plano turtą ir sąnaudas atskiriems plane dalyvaujantiems subjektams, arba
 - b) subjektas negauna pakankamai informacijos apie planą, kad galėtų įvykdyti šio standarto reikalavimus.
- Tokiais atvejais subjektas apskaito planą taip, tarsi tai būtų apibrėžtų įmokų planas, ir atskleidžia informaciją, kurią reikalaujama atskleisti 148 straipsnyje.
37. Gali būti sudarytas sutartimi įformintas jungtinio darbdavių plano dalyvių susitarimas, kuriame nustatoma, kaip plano pelnas (arba finansuojamas lėšų trūkumas) bus paskirstytas dalyviams. Jungtinio darbdavių plano su tokiu susitarimu dalyvis, tvarkantis plano apskaitą pagal 34 straipsnį taip, tarsi tai būtų apibrėžtų įmokų planas, turi pripažinti turtą arba įsipareigojimą, kuris atsiranda dėl sutartimi įforminto susitarimo, ir susijusias pajamas arba sąnaudas pelnu arba nuostoliais.

37 straipsnio taikymo pavyzdys

Subjektas dalyvauja jungtiniame darbdavių apibrėžtų išmokų plane, kurio vertinimai pagal 19-ąją TAS nerengiami. Todėl jis tvarko plano apskaitą taip, tarsi tai būtų apibrėžtų įmokų planas. Finansavimo vertinimas ne pagal 19-ąją TAS rodo, kad pagal planą yra 100 mln. PV ⁽⁸⁾ trūkumas. Pagal planą sutartimi su plane dalyvaujančiais darbdaviais patvirtintas įmokų tvarkaraštis, kad per artimiausius penkerius metus būtų panaikintas trūkumas. Bendros subjekto įmokos pagal sutartį yra 8 mln. PV.

Subjektas pripažįsta įsipareigojimą mokėti įmokas, pakoreguotas pagal pinigų laiko vertę, ir lygiavertes sąnaudas pelnu arba nuostoliais.

⁽⁸⁾ Šiame standarte pinigų sumos išreiškiamos piniginiiais vienetais (PV).

38. Jungtiniai darbdavių planai skiriasi nuo grupės administruojamų planų. Grupės administruojamas planas sudaromas tik atskiriems darbdavių planams sujungti tam, kad dalyvaujantys darbdaviai galėtų sujungti savo turtą investavimo tikslais ir sumažintų investicijų valdymo ir administravimo išlaidas, tačiau atskirų darbdavių išpareigojimai savo darbuotojams yra skirtingi. Dėl grupės administruojamų planų neįkyla specifinių apskaitos problemų, nes lengvai gaunama informacija, leidžianti aiškinti juos kaip bet kurį vieno darbdavio planą, ir tokie planai dalyvaujantiems subjektams nekelia aktuarinės rizikos, susijusios su dabartiniais ir buvusiais kitų subjektų darbuotojais. Pagal šiame standarte nustatytas apibrėžtis subjektas grupės administruojamą planą turi klasifikuoti kaip apibrėžtų įmokų planą arba apibrėžtų išmokų planą, atsižvelgdamas į plano sąlygas (įskaitant visas konstruktyvias prievoles, neįtrauktas į oficialias sąlygas).
39. Nustatydamas, kada reikia pripažinti ir kaip vertinti išpareigojimą, susijusį su jungtinio darbdavių apibrėžtų išmokų plano užbaigimu arba savo pasitraukimu iš tokio plano, subjektas turi taikyti 37-ąją TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji išpareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“.

Apibrėžtų išmokų planai, pagal kuriuos rizika paskirstoma bendro pavaldumo subjektams

40. Apibrėžtų išmokų planai, pagal kuriuos rizika paskirstoma bendro pavaldumo subjektams, pavyzdžiui, patronuojančiajai įmonei ir jos patronuojamosioms įmonėms, nėra jungtiniai darbdavių planai.
41. Tokiame plane dalyvaujantis subjektas turi gauti informaciją apie visą planą, vertinamą pagal šį standartą remiantis prielaidomis, kurios taikomos visam planui. Jeigu yra sutartimi įformintas susitarimas ar apskaitos politika, pagal kurią atskiri grupės subjektai padengia grynąją viso plano apibrėžtų išmokų savikainą, nustatytą pagal šį standartą, subjektas savo atskirose arba individualiose finansinėse ataskaitose turi pripažinti taip padengiamą grynąją apibrėžtų išmokų savikainą. Jei tokio susitarimo ar politikos nėra, grynoji apibrėžtų išmokų savikaina turi būti pripažįstama to grupės subjekto, kuris teisėtai subsidijuoja planą, atskirose arba individualiose finansinėse ataskaitose. Kiti grupės subjektai savo atskirose arba individualiose finansinėse ataskaitose turi pripažinti savikainą, lygią jų įmokoms, mokamoms per atitinkamą laikotarpį.
42. Dalyvavimas tokiame plane yra susijusios šalies sandoris su kiekvienu atskiru grupės subjektu. Todėl subjektas savo atskirose ar individualiose finansinėse ataskaitose turi atskleisti 149 straipsnyje reikalaujamą informaciją.

Valstybės planai

43. Subjektas turi apskaitoje parodyti valstybės planą taip pat, kaip ir jungtinį darbdavių planą (žr. 32–39 straipsnius).
44. Teisės aktuose nustatomi valstybės planai apima visus subjektus (arba visus tam tikros kategorijos, pavyzdžiui, tam tikros ūkio šakos, subjektus). Juos tvarko nacionalinės ar vietos valdžios institucijos arba kita įstaiga (pavyzdžiui, nepriklausoma agentūra, įsteigta specialiai šiam tikslui), kurios ataskaitas teikiantis subjektas nekontroliuoja ir kuriai jis nedaro įtakos. Kai kuriuose subjektų nustatytuose planuose numatomos ir privalomos išmokos, pakeičiančios išmokas, kurias priešingu atveju padengtų valstybės planas, ir papildomos savo noru mokamos išmokos. Tokie planai nėra valstybės planai.
45. Valstybės planas gali būti apibrėžtų išmokų arba apibrėžtų įmokų planas – tai priklauso nuo plane numatytos subjekto prievolės. Daugelis valstybės planų finansuojami einamojo finansavimo principu: nustatomos tokio dydžio įmokos, kurių pakaktų išmokoms, mokėtinoms per tą patį laikotarpį; būsimos išmokos, uždirbtos per einamąjį laikotarpį, bus išmokėtos iš būsimų įmokų. Vis dėlto daugelyje valstybės planų nenumatoma teisinė ar konstruktyvi subjektų prievolė mokėti šias būsimas išmokas: vienintelė subjekto prievolė yra mokėti įmokas tada, kai jos tampa mokėtinos, o jei subjekte valstybės plano nariai nebedirba, jis nebepivalo mokėti išmokų, kurias jo paties darbuotojai uždirbo ankstesniais metais. Todėl valstybės planai paprastai yra apibrėžtų įmokų planai. Tačiau, kai valstybės planas yra apibrėžtų išmokų planas, subjektas turi taikyti 32–39 straipsnius.

Apdraustos išmokos

46. Subjektas gali mokėti draudimo įmokas išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, planui finansuoti. Subjektas tokį planą turi laikyti apibrėžtų įmokų planu, nebent jis turės (tiesiogiai arba netiesiogiai pagal planą) teisinę ar konstruktyvią prievolę:

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

Jei subjektas turi tokią teisinę ar konstruktyvią prievolę, jis turi laikyti planą apibrėžtų išmokų planu.

47. Draudimo liudijimu apdraustos išmokos neprivalo turėti tiesioginio ar savaiminio ryšio su subjekto prievole mokėti išmokas darbuotojams. Išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, planuose, į kuriuos įeina draudimo liudijimai, apskaita ir finansavimas atskiriami taip pat, kaip ir kituose finansavimo planuose.
48. Jei subjektas finansuoja išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, prievolę mokėdamas už draudimo liudijimą, pagal kurį subjektas išlaiko teisinę ar konstruktyvią prievolę (tiesiogiai ar netiesiogiai pagal planą, pagal būsimų draudimo įmokų nustatymo mechanizmą ar per susijusios šalies santykį su draudiku), draudimo įmokų mokėjimas nėra susitarimas dėl apibrėžtų įmokų. Vadinas, subjektas:
- a) apskaitoje parodo sąlygas atitinkanti draudimo liudijimą kaip plano turtą (žr. 8 straipsnį) ir
 - b) pripažįsta kitus draudimo liudijimus kaip teises į kompensaciją (jei liudijimai atitinka 116 straipsnyje nustatytą kriterijų).

49. Jei draudimo liudijimas išduotas tam tikro plano dalyvio ar plano dalyvių grupės vardu ir subjektas pagal liudijimą neturi jokios teisinės ar konstruktyvios prievolės padengti atsirandanti nuostolį, subjektas neturi prievolės mokėti išmokas darbuotojams ir už išmokų mokėjimą atsako tik draudikas. Nustatytų įmokų mokėjimas pagal tokias sutartis iš esmės yra prievolės mokėti išmokas darbuotojams įvykdymas, o ne investicija šiai prievolei įvykdyti. Taigi subjektas nebeturi nei turto, nei įsipareigojimo. Todėl subjektas traktuoja tokius mokėjimus kaip įmokas pagal apibrėžtų įmokų planą.

IŠMOKOS, MOKAMOS PASIBAIGUS TARNYBOS LAIKUI: APIBRĖŽTŲ ĮMOKŲ PLANAI

50. Apibrėžtų įmokų planų apskaita yra paprasta, nes ataskaitas teikiančio subjekto prievolė kiekvieną laikotarpį priklauso nuo už tą laikotarpį mokėtinų sumų. Todėl prievolei ar sąnaudoms įvertinti nereikia aktuarinių prielaidų ir negali susidaryti aktuarinis pelnas ar nuostoliai. Be to, prievolės vertinamos netaikant diskontavimo, išskyrus atvejus, kai visos prievolės neturi būti įvykdytos per dvylika mėnesių po metinio ataskaitinio laikotarpio, per kurį darbuotojai atliko susijusį darbą, pabaigos.

Pripažinimas ir vertinimas

51. Jei per ataskaitinį laikotarpį darbuotojas atliko darbą subjekte, įmoką mainais už tą darbą, mokėtiną pagal apibrėžtų įmokų planą, subjektas turi pripažinti:
- a) įsipareigojimu (sukauptosiomis sąnaudomis), prieš tai išskaičiavus jau sumokėtą įmokų sumą. Jei sumokėta įmoka viršija įmoką, mokėtiną už darbą iki ataskaitinio laikotarpio pabaigos, subjektas turi pripažinti šį perviršį turtu (iš anksto apmokėtomis sąnaudomis) tiek, kiek toks išankstinis mokėjimas sudarys sąlygas, pavyzdžiui, sumažinti būsimus mokėjimus arba sugrąžinti pinigus;
 - b) sąnaudomis, nebent kitame TFAS būtų reikalaujama arba leidžiama įtraukti įmoką į turto savikainą (žr., pavyzdžiui, 2-ąjį TAS ir 16-ąjį TAS).
52. Jei įmokos pagal apibrėžtų įmokų planą neturi būti visiškai sumokėtos per dvylika mėnesių po metinio ataskaitinio laikotarpio, per kurį darbuotojai atliko susijusį darbą, pabaigos, jos turi būti diskontuojamos taikant 83 straipsnyje nurodytą diskonto normą.

Atskleidimas**53. Subjektas turi atskleisti sumą, pripažintą sąnaudomis pagal apibrėžtų įmokų planus.**

54. Kai to reikalaujama 24-ajame TAS, subjektas atskleidžia informaciją apie pagrindinių vadovaujančių darbuotojų įmokas į apibrėžtų įmokų planus.

IŠMOKOS, MOKAMOS PASIBAIGUS TARNYBOS LAIKUI: APIBRĖŽTŲ IŠMOKŲ PLANAI

55. Apibrėžtų išmokų planų apskaita yra sudėtinga, nes prievolei ir sąnaudoms vertinti reikalingos aktuarinės prielaidos ir yra aktuarinio pelno bei nuostolių galimybė. Be to, prievolės vertinamos diskontuojant, nes jos gali būti įvykdytos praėjus daugeliui metų po to, kai darbuotojai atliko susijusį darbą.

Pripažinimas ir vertinimas

56. Apibrėžtų išmokų planai gali būti nefinansuojami arba visiškai ar iš dalies finansuojami subjekto (kartais jo darbuotojų) įmokomis į subjektą arba fondą, kuris yra teisiškai atskirtas nuo ataskaitas teikiančio 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 subjekto gebėjimo (ir noro) padengti esamą fondo turto trūkumą. Todėl subjektas iš esmės prisiima išpareigojimą dėl aktuarinės ir investicinės rizikos, susijusios su planu. Taigi pripažintos apibrėžtų išmokų plano sąnaudos nebūtinai lygios už laikotarpį mokėtinų įmokų sumai.

57. Subjektas apibrėžtų išmokų planų apskaitą vykdo tokiais etapais:

a) nustato trūkumą arba perteklių. Šiuo tikslu:

- i) pagal aktuarinę metodiką taiko planuojamo sąlyginio vieneto metodą, siekdamas patikimai įvertinti galutinę savo išmokų, kurias darbuotojai uždirbo mainais į savo darbą einamuoju ir ankstesniais laikotarpiais, savikainą (žr. 67–69 straipsnius). Tam subjektas turi nustatyti, kiek išmokų yra priskirtina einamajam ir ankstesniems laikotarpiams (žr. 70–74 straipsnius), ir apskaičiuoti (įvertinti aktuarines prielaidas) demografinius (tokius, kaip darbuotojų kaita ir mirtingumas) bei finansinius (tokius, kaip būsimas atlyginimų ir medicinos išlaidų augimas) kintamuosius, turėsiančius įtakos išmokų sąnaudoms (žr. 75–98 straipsnius);

- ii) diskontuoja tą išmoką, siekdamas nustatyti apibrėžtų išmokų prievolės dabartinę vertę ir einamąją paslaugų savikainą (žr. 67–69 ir 83–86 straipsnius);

- iii) iš apibrėžtų išmokų prievolės dabartinės vertės atima bet kokio esamo plano turto tikrąją vertę (žr. 113–115 straipsnius);

- b) nustato grynojo apibrėžtų išmokų išpareigojimo (turto) dydį kaip pagal a punktą nustatyto trūkumo arba pertekliaus sumą, pakoreguotą pagal bet kokią grynojo apibrėžtų išmokų turto apribojimo iki to turto viršutinės ribos poveikį (žr. 64 straipsnį);

- c) nustato sumas, kurios turi būti pripažįstamos pelnu arba nuostoliais:

- i) einamąją paslaugų savikainą (žr. 70–74 ir 122A straipsnius);

- ii) visą anksčiau suteiktų paslaugų savikainą ir bet kokią plano įvykdymo pelną arba nuostolius (žr. 99–112 straipsnius);

- iii) grynojo apibrėžtų išmokų išpareigojimo (turto) grynąsias palūkanas (žr. 123–126 straipsnius);

- d) pakartotinai įvertina grynąjį apibrėžtų išmokų išpareigojimą (turta), kuris turi būti pripažintas kitomis bendrosiomis pajamomis, įskaitant:

- i) aktuarinį pelną ir nuostolius (žr. 128 ir 129 straipsnius);
- ii) plano turto grąžą, išskyrus grynojo apibrėžtų išmokų įsipareigojimo (turto) grynujų palūkanų sumas (žr. 130 straipsnį), ir
- iii) bet koki turto viršutinės ribos poveikio pasikeitimą (žr. 64 straipsnį), neatsižvelgdamas į grynojo apibrėžtų išmokų įsipareigojimo (turto) grynujų palūkanų sumas.

Jei subjektas turi kelis apibrėžtų išmokų planus, kiekvienam reikšmingam planui jis taiko šias procedūras atskirai.

- 58. Subjektas turi pakankamai reguliariai nustatyti grynojo apibrėžtų išmokų įsipareigojimo (turto) vertę, kad finansinėse ataskaitose pripažintos sumos iš esmės nesiskirtų nuo sumų, kurios bus apskaičiuotos ataskaitinio laikotarpio pabaigoje.**
59. Šiame standarte rekomenduojama, tačiau nereikalaujama, kad subjektas pasitelktų kvalifikuotą aktuarą visoms reikšmingoms išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, prievolėms vertinti. Dėl praktinių priežasčių subjektas gali paprašyti, kad kvalifikuotas aktuaras atliktų išsamų tokios prievolės vertinimą iki ataskaitinio laikotarpio pabaigos. Vis dėlto tokio vertinimo rezultatai atnaujinami atsižvelgiant į visus reikšmingus sandorius ir kitus reikšmingus aplinkybių pasikeitimus (įskaitant rinkos kainų ir palūkanų normų pasikeitimus) iki pat ataskaitinio laikotarpio pabaigos.
60. Kai kuriais atvejais patikimais gali būti laikomi įverčiai, vidurkiai ir sutrumpinti skaičiavimai, artimi šiame standarte parodytiems detaliems skaičiavimams.

Konstruktuvios prievolės apskaita

- 61. Subjektas turi įtraukti į apskaitą ne tik savo teisinę prievolę pagal apibrėžtų išmokų plano oficialias sąlygas, bet ir visas konstruktyvias prievoles, kylančias iš subjekto neoficialios praktikos. Pagal neoficialią praktiką sąlygos konstruktyviai prievolei atsirasti susidaro tada, kai subjektas neturi kito realaus pasirinkimo, kaip tik sumokėti darbuotojams išmokas. Konstruktyvios prievolės pavyzdys yra atvejis, kai subjekto neoficialios praktikos pasikeitimas gali pakenkti jo ir darbuotojų santykiams.**
62. Apibrėžtų išmokų plano oficialiomis sąlygomis subjektui gali būti leidžiama panaikinti savo prievolę pagal planą. Vis dėlto paprastai subjektui sunku panaikinti savo prievolę pagal planą (nesumokėjus išmokų), jei jis nori išlaikyti darbuotojus. Todėl, jei nėra prieštaraujančių įrodymų, apskaitant išmokas, mokamas pasibaigus tarnybos laikui, daroma prielaida, kad subjektas, dabar žadantis tokias išmokas, to pažado laikysis ir likusį darbuotojų darbo laiką.

Finansinės būklės atskaita

- 63. Subjektas grynąjį apibrėžtų išmokų įsipareigojimą (turtą) turi pripažinti finansinės būklės ataskaitoje.**
- 64. Kai pagal subjekto apibrėžtų išmokų planą susidaro perteklius, jis turi vertinti grynąjį apibrėžtų išmokų turtą mažesniąja iš šių verčių:**
- a) pagal apibrėžtų išmokų planą susidariusiu pertekliumi ir
 - b) turto viršutine riba, nustatyta taikant 83 straipsnyje nurodytą diskonto normą.
65. Grynasis apibrėžtų išmokų turtas gali atsirasti tada, kai apibrėžtų išmokų planas buvo per daug finansuojamas arba kai gaunamas aktuarinis pelnas. Subjektas tokiais atvejais pripažįsta grynąjį apibrėžtų išmokų turtą, nes:
- a) jis kontroliuoja išteklius, kurie suteikia galimybę panaudoti perteklių būsimai naudai gauti;
 - b) ta kontrolė yra praeities įvykių (subjekto sumokėtų įmokų ir darbuotojo atlikto darbo) rezultatas ir

- c) subjektas gali gauti būsimos ekonominės naudos, kai sumažinamos būsimos įmokos arba piniginės lėšos grąžinamos tiesiogiai subjektui ar netiesiogiai į kitą planą, kuriame trūksta lėšų. Turto viršutinė riba yra tos būsimos naudos dabartinė vertė.

Pripažinimas ir vertinimas: apibrėžtų išmokų prievolių dabartinė vertė ir einamoji paslaugų savikaina

66. Galutinei apibrėžtų išmokų plano savikainai gali turėti įtakos daug kintamųjų, pavyzdžiui, galutiniai atlyginimai, darbuotojų kaita ir mirtingumas, darbuotojų įmokos ir medicinos išlaidų tendencijos. Galutinė plano savikaina yra neapibrėžta ir manoma, kad šis neapibrėžtumas išliks ilgai. Kad būtų galima įvertinti prievolių, susijusių su išmokomis, mokamomis pasibaigus tarnybos laikui, dabartinę vertę ir susijusią einamąją paslaugų savikainą, būtina:
- a) taikyti aktuarinio vertinimo metodą (žr. 67–69 straipsnius);
 - b) priskirti išmokas tarnybos laikotarpiams (žr. 70–74 straipsnius) ir
 - c) daryti aktuarines prielaidas (žr. 75–98 straipsnius).

Aktuarinio vertinimo metodas

67. **Savo apibrėžtų išmokų prievolių dabatinei vertei ir atitinkamai einamajai paslaugų savikainai (prireikus – anksčiau suteiktų paslaugų savikainai) nustatyti subjektas turi taikyti planuojamo sąlyginio vieneto metodą.**
68. Taikant planuojamo sąlyginio vieneto metodą (kartais vadinamą tarnybos metais sukauptų išmokų metodu ar išmokų ir tarnybos metų metodu) daroma prielaida, kad kiekvienas tarnybos laikotarpis suteikia teisę gauti papildomą išmokos vienetą (žr. 70–74 straipsnius), ir prieš apskaičiuojant galutinę prievolę kiekvienas vienetas įvertinamas atskirai (žr. 75–98 straipsnius).

68 straipsnio taikymo pavyzdys

Baigus tarnybą, išmokama vienkartinė išmoka, lygi 1 proc. galutinio atlyginimo už kiekvienus tarnybos metus. Pirmais metais atlyginimas yra 10 000 PV ir daroma prielaida, kad jis kasmet didės po 7 proc. (sudėtinis procentas). Taikoma 10 proc. metinė diskonto norma. Pateikiamoje lentelėje parodyta, kaip didėja prievolė darbuotojui, kuris turėtų išeiti iš darbo 5-ųjų metų pabaigoje, darant prielaidą, kad aktuarinės prielaidos išliks nepakitusios. Kad būtų paprasčiau, šiame pavyzdyje neatsižvelgiama į papildomą koregavimą, kuris reikalingas siekiant parodyti tikimybę, kad darbuotojas gali išeiti iš darbo anksčiau ar vėliau, nei numatyta.

Metai	1	2	3	4	5
	PV	PV	PV	PV	PV
<i>Išmoka 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
<i>Pradinė prievolė</i>	—	89	196	324	476
<i>10 % palūkanos</i>	—	9	20	33	48
<i>Einamoji paslaugų savikaina</i>	89	98	108	119	131
<i>Galutinė prievolė</i>	89	196	324	476	655

Pastabos:

1. Pradinė prievolė yra išmokų, priskirtų ankstesniems metams, dabartinė vertė.
2. Einamoji paslaugų savikaina yra išmokų, priskirtų einamiesiems metams, dabartinė vertė.
3. Galutinė prievolė yra išmokų, priskirtų einamiesiems ir ankstesniems metams, dabartinė vertė.

69. Subjektas diskontuoja visą prievolės, susijusios su išmokomis, mokamomis pasibaigus tarnybos laikui, sumą, net jei šios prievolės dalies įvykdymo terminas sueina per dvylika mėnesių po ataskaitinio laikotarpio pabaigos.

Išmokos priskyrimas tarnybos laikotarpiams

70. Subjektas, apskaičiuodamas savo apibrėžtų išmokų prievolių dabartinę vertę ir susijusią einamąją paslaugų savikainą, o prirėkus – ir anksčiau suteiktų paslaugų savikainą, išmoką turi priskirti tarnybos laikotarpiams pagal plano išmokų formulę. Tačiau jei dėl darbuotojo tarnybos vėlesniais metais reikės mokėti daug didesnes išmokas nei ankstesniais metais, subjektas turi paskirstyti išmoką tiesiogiai proporcingu metodu:

- a) nuo tos dienos, kurią darbuotojo tarnyba pirmą kartą suteikia teisę gauti išmokas pagal planą (neatsižvelgiant į tai, ar išmokos priklauso nuo tolesnės tarnybos, ar ne), iki
- b) dienos, kurią tolesnė darbuotojo tarnyba nesuteikia teisės gauti reikšmingų papildomų išmokų sumų pagal planą, nebent jos susijusios su tolesniu atlyginimo didėjimu.

71. Pagal planuojamo sąlyginio vieneto metodą subjektas turi priskirti išmoką einamajam laikotarpiui (kad būtų galima apskaičiuoti einamąją paslaugų savikainą) ir einamajam bei ankstesniems laikotarpiams (kad būtų galima apskaičiuoti apibrėžtų išmokų prievolių dabartinę vertę). Subjektas priskiria išmoką laikotarpiams, kada atsirado prievolė mokėti išmokas, mokamas pasibaigus tarnybos laikui. Ta prievolė atsiranda, kai darbuotojas atlieka darbą mainais į išmokas, mokamas pasibaigus tarnybos laikui, kurias subjektas numato mokėti būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais. Aktuarinėmis metodikomis subjektas gali įvertinti šią prievolę pakankamai patikimai, kad būtų galima pagrįstai pripažinti įsipareigojimą.

71 straipsnio taikymo pavyzdžiai

- 1 Apibrėžtų 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. Apibrėžtų išmokų prievolės dabartinė vertė yra 100 PV dabartinė vertė, padauginta iš tarnybos metų skaičiaus iki ataskaitinio laikotarpio pabaigos.

Jeigu išmoka turi būti sumokėta iš karto darbuotojui išeinant iš darbo, einamoji paslaugų savikaina ir apibrėžtų išmokų prievolės dabartinė vertė nustatoma atsižvelgiant į datą, kurią, kaip numatoma, darbuotojas išeis iš darbo. Taigi dėl diskontavimo poveikio jos yra mažesnės nei sumos, kurios būtų gautos, jei darbuotojas išeitų iš darbo ataskaitinio laikotarpio pabaigoje.

- 2 Plane numatyta mėnesio pensija, sudaranti 0,2 proc. galutinio atlyginimo, už kiekvienus tarnybos metus. Pensija mokama nuo 65 metų amžiaus.

Kiekvieniems tarnybos metams priskiriama įmoka, lygi dabatinei mėnesio pensijos, sudarančios 0,2 proc. apskaičiuoto galutinio atlyginimo, vertei numatomo išėjimo į pensiją dieną. Pensija mokėtina nuo numatomo išėjimo į pensiją dienos iki mirties dienos. Einamoji paslaugų savikaina yra dabartinė tos išmokos vertė. Apibrėžtų išmokų prievolės dabartinė vertė yra mėnesinių pensijos mokėjimų, sudarančių 0,2 proc. apskaičiuoto galutinio atlyginimo, dabartinė vertė, padauginta iš tarnybos metų skaičiaus iki ataskaitinio laikotarpio pabaigos. Einamoji paslaugų savikaina ir apibrėžtų išmokų prievolės dabartinė vertė diskontuojamos, nes pensijos pradedamos mokėti nuo 65 metų amžiaus.

72. Dėl darbuotojo tarnybos atsiranda prievolė pagal apibrėžtų išmokų planą netgi tada, kai išmokos priklauso nuo būsimo darbo (kitais tariant, teisės į jas yra nesuteiktos). Dėl darbuotojo tarnybos iki teisių suteikimo datos atsiranda konstruktyvi prievolė, nes kiekvieno tolesnio ataskaitinio laikotarpio pabaigoje būsimo darbo, kurį darbuotojas turi atlikti prieš įgydamas teisę į išmoką, apimtis mažėja. Subjektas, vertindamas apibrėžtų išmokų prievolę, atsižvelgia į tikimybę, kad kai kurie darbuotojai gali neatitikti teisių suteikimo reikalavimų. Be to, nors kai kurios iš išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, pavyzdžiui, išmokos sveikatos priežiūrai, mokamos pasibaigus tarnybos laikui, tampa mokėtinos tik tada, jeigu įvyksta tam tikras įvykis, kai darbuotojas jau nebedirba, prievolė atsiranda darbuotojui dar atliekant darbą, kuris suteikia teisę į išmoką tam įvykiui įvykus. Tam tikro įvykio tikimybė turi įtakos prievolės vertinimui, tačiau nenulemia prievolės buvimo.

72 straipsnio taikymo pavyzdžiai

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

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

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

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

73. Prievolė didėja iki datos, kurią tolesnė darbuotojo tarnyba nebelemia reikšmingos papildomų išmokų sumos. Todėl visa išmoka priskiriama laikotarpiams, pasibaigiantiems tą dieną ar iki jos. Išmoka priskiriama atskiriems ataskaitiniams laikotarpiams pagal plano išmokų formulę. Tačiau, jei darbuotojo tarnyba vėlesniais metais lems reikšmingai didesnę išmoką nei ankstesniais metais, subjektas išmoką turi paskirstyti tiesiogiai proporcingai iki dienos, kurią tolesnė darbuotojo tarnyba nebelems reikšmingos papildomų išmokų sumos. Taip yra todėl, kad darbuotojo tarnyba per visą laikotarpį galiausiai nulems didesnes išmokas.

73 straipsnio taikymo pavyzdžiai

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

Kiekvieniems iš pirmųjų 10 metų priskiriama 100 PV (1 000 PV padalijus iš 10) dydžio išmoka.

Einamoji paslaugų savikaina per kiekvienus iš pirmųjų 10 metų atitinka tikimybę, kad darbuotojas gali neišdirbti dešimties metų. Vėlesniems metams išmoka nepriskiriama.

2. Pagal planą mokama vienkartinė 2 000 PV dydžio pensijos išmoka visiems darbuotojams, kurie dar dirba būdami 55 metų amžiaus ir yra išdirbę 20 metų arba kurie dar dirba būdami 65 metų, neatsižvelgiant į jų tarnybos trukmę.

Darbuotojams, atėjusiems dirbti į subjektą iki 35 metų amžiaus, tarnyba pirmą kartą suteikia teisę į išmokas pagal planą, kai jiems yra 35 metai (darbuotojas galėtų išeiti iš darbo būdamas 30 metų ir sugrįžti būdamas 33 metų ir tai neturės įtakos išmokų sumai ar mokėjimo laikui). Šios išmokos priklauso nuo tolesnės tarnybos. Tarnyba po 55 metų amžiaus taip pat nesuteikia teisės į reikšmingas papildomas išmokas. Šiems darbuotojams subjektas skiria 100 PV dydžio išmoką (2 000 PV padalijus iš 20) už kiekvienus metus nuo 35 iki 55 metų amžiaus.

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

Visų darbuotojų einamoji paslaugų savikaina ir prievolės dabartinė vertė atitinka tikimybę, kad darbuotojas gali neišdirbti reikiamo laikotarpio.

3. Pagal sveikatos priežiūros pasibaigus tarnybos laikui planą jau nebedirbančiam darbuotojui atlyginama 40 proc. medicinos išlaidų, jei darbuotojas išeina iš darbo išdirbęs daugiau kaip 10, bet mažiau kaip 20 metų, ir 50 proc. šių išlaidų, jei darbuotojas išeina išdirbęs 20 ar daugiau metų.

Pagal plano išmokų formulę subjektas skiria 4 proc. dabartinės numatomų medicinos išlaidų vertės (40 proc. padalijus iš 10) kiekvieniems iš 10 pirmųjų metų ir 1 proc. (10 proc. padalijus iš 10) kiekvieniems iš antrojo dešimtmečio metų. Einamoji paslaugų savikaina kiekvienais metais atitinka tikimybę, kad darbuotojas gali neišdirbti laikotarpio, reikalingo daliai išmokų ar visoms joms uždirbti. Darbuotojams, kurie, kaip numatoma, išeis iš darbo neišdirbę 10 metų, išmoka neskiriama.

4. Pagal sveikatos priežiūros pasibaigus tarnybos laikui planą jau nebedirbančiam darbuotojui atlyginama 10 proc. medicinos išlaidų, jei darbuotojas išeina iš darbo išdirbęs daugiau kaip 10, bet mažiau kaip 20 metų, ir 50 proc. šių išlaidų, jei darbuotojas išeina išdirbęs 20 ar daugiau metų.

Tarnyba vėlesniais metais suteikia teisę į reikšmingai didesnę išmoką nei ankstesniais metais. Todėl tiems darbuotojams, kurie, kaip numatoma, išdirbs 20 ar daugiau metų, subjektas skiria išmoką tiesiogiai proporcingu metodu pagal 71 straipsnį. Ilgesnė nei 20 metų tarnyba nesuteikia teisės į reikšmingą papildomų išmokų sumą. Todėl išmoka, priskiriama kiekvieniems iš 20 pirmųjų metų, sudaro 2,5 proc. dabartinės numatomų medicinos išlaidų vertės (50 proc. padalijus iš 20).

Darbuotojams, kurie, kaip numatoma, išeis iš subjekto išdirbę 10–20 metų, kiekvienais iš 10 pirmųjų metų skiriama išmoka sudaro 1 proc. dabartinės numatomų medicinos išlaidų vertės.

Šiems darbuotojams 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.

74. Jei išmokos suma sudaro pastovią galutinio atlyginimo už kiekvienus tarnybos metus dalį, atlyginimo padidėjimas ateityje turės įtakos sumai, kuri reikalinga prievolei už tarnybą iki ataskaitinio laikotarpio pabaigos įvykdyti, tačiau nesukurs papildomos prievolės. Todėl:

- a) pagal 70 straipsnio b punktą atlyginimo padidėjimas nelemia papildomų išmokų, net jei išmokų suma ir priklauso nuo galutinio atlyginimo, ir
- b) kiekvienam laikotarpiui priskiriama išmokų suma sudaro pastovią atlyginimo, su kuriuo išmoka susieta, dalį.

74 straipsnio taikymo pavyzdys

Darbuotojai turi teisę į išmoką, sudarančią 3 proc. galutinio atlyginimo, už kiekvienus tarnybos metus iki 55 metų amžiaus.

Išmoka, sudaranti 3 proc. apskaičiuoto galutinio atlyginimo, priskiriama kiekvieniems metams, kol darbuotojui sukaks 55 metai. Nuo šios datos tolesnė darbuotojo tarnyba nesuteikia teisės į reikšmingą papildomų išmokų sumą pagal planą. Už tarnybą nuo šio amžiaus išmokos nebeskiriamos.

Aktuarinės prielaidos

- 75. Aktuarinės prielaidos turi būti nešališkos ir tarpusavyje suderinamos.**
76. Aktuarinės prielaidos yra geriausi subjekto kintamųjų, kurie nulems galutinę išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, savikainą, įverčiai. Aktuarinės prielaidos yra šios:
- a) demografinės prielaidos, rodančios būsimas dabartinių ir buvusių darbuotojų (ir jų išlaikytinių), turinčių teisę gauti išmokas, savybes. Demografinės prielaidos yra susijusios su:
 - i) mirtingumu (žr. 81 ir 82 straipsnius);
 - ii) darbuotojų kaita, negalia ir ankstyvu išėjimu į pensiją;
 - iii) plano narių su išlaikytiniais, kurie turi teisę gauti išmokas, dalimi;
 - iv) plano narių, kurie pasirinko gauti kiekvienos rūšies išmokas pagal plano sąlygas, dalimi ir
 - v) reikalavimų padengti medicinos išlaidas skaičiumi;
 - b) finansinės prielaidos, susijusios su:
 - i) diskonto norma (žr. 83–86 straipsnius);
 - ii) išmokų dydžiais, išskyrus bet kokias darbuotojams tenkančias išmokų sąnaudas, ir būsimais atlyginimais (žr. 87–95 straipsnius);
 - iii) išmokų sveikatos priežiūrai atvejais – būsimomis medicinos išlaidomis, įskaitant mokėjimo reikalavimų tvarkymo išlaidas (t. y. išlaidas, kurios bus patirtos nagrinėjant ir tenkinant mokėjimo reikalavimus, įskaitant teisinius ir draudimo ekspertų mokesčius) (žr. 96–98 straipsnius), ir
 - iv) mokesčiais, mokėtiniais pagal planą nuo įmokų už darbą iki paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos arba nuo išmokų, priklausančių už tą darbą.
77. Aktuarinės prielaidos yra nešališkos, jei jos apgalvotos ir ne per daug konservatyvios.
78. Aktuarinės prielaidos yra tarpusavyje suderinamos, jei jos parodo ekonominius santykius tarp tokių veiksmų kaip infliacija, atlyginimų augimo tempas ir diskonto normos. Pavyzdžiui, darant visas prielaidas, priklausančias nuo tam tikro infliacijos lygio bet kuriuo būsimuoju laikotarpiu (pavyzdžiui, palūkanų normų ir atlyginimų bei išmokų didėjimo prielaidas), laikoma, kad infliacijos lygis tuo laikotarpiu yra toks pat.
79. Subjektas nustato nominalią diskonto normą ir kitas finansines prielaidas, nebent realūs (pakoreguoti dėl infliacijos) įverčiai būtų patikimesni, pavyzdžiui, hiperinfliacinės ekonomikos sąlygomis (žr. 29-ąją TAS „Finansinė atskaitomybė hiperinfliacijos sąlygomis“), arba jei išmokos indeksuojamos, o indeksuotų obligacijų ta pačia valiuta ir tais pačiais terminais rinka yra gili.
- 80. Finansinės prielaidos turi būti grindžiamos ataskaitinio laikotarpio pabaigoje esamais rinkos lūkesčiais dėl to laikotarpio, per kurį turi būti įvykdytos prievolės.**

Aktuarinės prielaidos: mirtingumas

81. **Subjektas turi daryti prielaidas dėl mirtingumo remdamasis savo geriausiu plano narių mirtingumo tiek tarnybos laikotarpiu, tiek jam pasibaigus įverčiu.**
82. Apskaičiuodamas galutinę išmokų savikainą, subjektas atsižvelgia į numatomus mirtingumo pokyčius, pavyzdžiui, koreguoja standartines mirtingumo lenteles, atsižvelgdamas į nustatytą mirtingumo įverčių sumažėjimą.

Aktuarinės prielaidos: diskonto norma

83. **Norma, taikoma išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, įsipareigojimams (ir finansuojamiems, ir nefinansuojamiems) diskontuoti, turi būti nustatoma remiantis rinkos pajamomis iš aukštos kokybės įmonių obligacijų ataskaitinio laikotarpio pabaigoje. Kai naudojamos valiutos, kurioms nėra gilios tokių aukštos kokybės įmonių obligacijų rinkos, turi būti remiamasi rinkos pajamomis (ataskaitinio laikotarpio pabaigoje) iš vyriausybės obligacijų, išreikštų ta valiuta. Įmonių obligacijų ar vyriausybės obligacijų valiuta ir terminas turi atitikti išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, įsipareigojimų valiutą ir numatomą terminą.**
84. Viena iš aktuarinių prielaidų, darančių reikšmingą įtaką, yra diskonto norma. Diskonto norma parodo pinigų laiko vertę, bet ne aktuarinę ar investicinę riziką. Be to, diskonto norma neparodo subjektui būdingos kredito rizikos, kurią patiria subjekto kreditoriai, ir rizikos, kad realūs rodikliai ateityje gali skirtis nuo aktuarinių prielaidų.
85. Diskonto norma parodo numatomą išmokų mokėjimo laiką. Praktiškai subjektas dažniausiai tai pasiekia taikdamas vieną diskonto normos svartinį vidurkį, parodantį numatomą išmokų mokėjimo laiką, sumą ir valiutą, kuria išmokos bus mokamos.
86. Kai kuriais atvejais gali nebūti gilios obligacijų su gana ilgu išpirkimo terminu, atitinkančiu numatomą visų išmokų mokėjimo terminą, rinkos. Tokiais atvejais subjektas taiko einamąsias atitinkamo termino rinkos normas trumpesnio termino mokėjimams diskontuoti, o diskonto normą ilgesnio termino mokėjimams apskaičiuoja ekstrapoliuodamas einamąsias rinkos normas pagal pelningumo kreivę. Bendra apibrėžtų išmokų prievolės dabartinė vertė neturėtų labai priklausyti nuo diskonto normos, taikomos tai išmokų daliai, kuri mokėtina vėliau, nei sueina įmonių ar vyriausybės obligacijų terminas.

Aktuarinės prielaidos: atlyginimai, išmokos ir medicinos išlaidos

87. **Subjektas savo apibrėžtų išmokų prievolės turi vertinti taip, kad vertinime būtų parodyta:**
- a) **pagal plano sąlygas numatytos išmokos (arba išmokos, mokėtinos dėl kiekvienos konstruktyvios prievolės, neįeinančios į šias sąlygas) ataskaitinio laikotarpio pabaigoje;**
 - b) **bet kokie įvertinti būsimi atlyginimų padidinimai, veikiantys mokėtinas išmokas;**
 - c) **būsimų išmokų dalies, kurią turės sumokėti darbdavys, bet kokių apribojimų poveikis;**
 - d) **darbuotojų arba trečiųjų šalių įmokos, dėl kurių mažėja galutinė subjektui tenkanti šių išmokų savikaina, ir**
 - e) **įvertinti būsimi valstybės išmokų dydžio pokyčiai, veikiantys išmokas, mokėtinas pagal apibrėžtų išmokų planą, jeigu ir tik jeigu:**
 - i) **tie pokyčiai įvyko iki ataskaitinio laikotarpio pabaigos arba**
 - ii) **ankstesni duomenys arba kiti patikimi įrodymai rodo, kad šios valstybės išmokos kaip nors nuspėjamai keisis, pavyzdžiui, ateityje keičiantis bendram kainų lygiui ar bendram atlyginimų lygiui.**

88. Aktuarinės prielaidos atitinka tuos būsimus išmokų pokyčius, kurie ataskaitinio laikotarpio pabaigoje yra nustatyti oficialiose plano sąlygose (arba kaip konstruktyvi prievolė, neįeinanti į šias sąlygas). Taip yra tuo atveju, kai, pavyzdžiui:
- a) anksčiau subjekte išmokos buvo didinamos, pavyzdžiui, siekiant sumažinti infliacijos poveikį, ir nėra požymių, kad ši praktika ateityje keistųsi;
 - b) subjektas privalo pagal oficialias plano sąlygas (arba konstruktyvią prievolę, neįeinančią į šias sąlygas) ar įstatymus panaudoti pagal planą gautą perteklių plano dalyvių išmokoms (žr. 108 straipsnio c punktą) arba
 - c) išmokų dydis keičiamas atsižvelgiant į veiklos rezultatų rodiklius ar kitus kriterijus. Pavyzdžiui, plano sąlygose gali būti nustatyta, kad jei plano turto nepakaks, bus mokamos sumažintos išmokos arba darbuotojai turės mokėti papildomas įmokas. Vertinant prievolę remiamasi veiklos rezultatų rodiklių ar kitų kriterijų poveikio geriausiu įverčiu.
89. Aktuarinės prielaidos nerodo tų būsimų išmokų pokyčių, kurie ataskaitinio laikotarpio pabaigoje nenustatyti oficialiose plano sąlygose (arba kaip konstruktyvi prievolė). Tokie pokyčiai lems:
- a) anksčiau suteiktų paslaugų savikainą tiek, kiek dėl jų keisis išmokos už tarnybą iki tokio pasikeitimo, ir
 - b) einamąją paslaugų savikainą laikotarpiais po pasikeitimo tiek, kiek dėl jų keisis išmokos už tarnybą po pasikeitimo.
90. Vertinant būsimų atlyginimų padidėjimą atsižvelgiama į infliaciją, darbo stažą, paaukštinimą ir kitus svarbius veiksnius, pavyzdžiui, darbo rinkos pasiūlą ir paklausą.
91. Kai kuriuose apibrėžtų išmokų planuose apribotos įmokos, kurias turi mokėti subjektas. Galutinė išmokų savikaina priklauso nuo įmokų apribojimo poveikio. Įmokų apribojimo poveikis nustatomas pagal trumpesnįjį iš šių laikotarpių:
- a) numatoma subjekto veiklos trukmė ir
 - b) numatoma plano galiojimo trukmė.
92. Pagal kai kuriuos apibrėžtų išmokų planus darbuotojai arba trečiosios šalys turi padengti dalį plano sąnaudų. Darbuotojų įmokomis sumažinamos subjekto išmokų sąnaudos. Subjektas įvertina, ar dėl trečiųjų šalių įmokų mažinamos subjekto mokėtinų išmokų sąnaudos, ar suteikiama teisė į kompensaciją, kaip aprašyta 116 straipsnyje. Darbuotojų ar trečiųjų šalių įmokos yra arba nustatytos oficialiose plano sąlygose (arba atsiranda dėl konstruktyvios prievolės, neįeinančios į šias sąlygas), arba savanoriškos. Pagal planą sumokėtos savanoriškos darbuotojų arba trečiųjų šalių įmokos mažina paslaugų savikainą.
93. Oficialiose plano sąlygose nustatytos darbuotojų arba trečiųjų šalių įmokos mažina paslaugų savikainą (jei yra susietos su tarnyba) arba turi įtakos grynojo apibrėžtų išmokų išipareigojimo (turto) pakartotinių vertinimų sumoms (jei jos nėra susietos su tarnyba). Pavyzdžiui, su tarnyba nesusietos įmokos yra tokios įmokos, kurių reikia trūkumui, atsiradusiam dėl plano turto nuostolių arba aktuarinių nuostolių, sumažinti. Jei darbuotojų arba trečiųjų šalių įmokos yra susietos su tarnyba, tos įmokos mažina paslaugų savikainą tokiu būdu:
- a) jeigu įmokų suma priklauso nuo tarnybos metų skaičiaus, subjektas turi priskirti įmokas tarnybos laikotarpiams taikydamas tokį pat priskyrimo metodą, kokį taikyti reikalaujama 70 straipsnyje bendrosioms išmokoms (t. y. plano įmokų formulę arba tiesiogiai proporcingą metodą), arba
 - b) jeigu įmokų suma nepriklauso nuo tarnybos metų skaičiaus, subjektui leidžiama tokiomis įmokomis sumažinti paslaugų savikainą tuo laikotarpiu, kuriuo atliktas susijęs darbas. Nuo tarnybos metų skaičiaus nepriklausančios įmokos, pavyzdžiui, yra fiksuota darbuotojo atlyginimo procentinė dalis, fiksuota suma per visą tarnybos laikotarpį arba nuo darbuotojo amžiaus priklausanti suma.

A1 straipsnyje pateikiami susiję taikymo nurodymai.

94. Darbuotojų arba trečiųjų šalių įmokų, priskiriamų tarnybos laikotarpiams pagal 93 straipsnio a punktą, pakeitimai lemia:
- a) einamąją ir anksčiau suteiktų paslaugų savikainą (jeigu tie pakeitimai nenustatyti oficialiose plano sąlygose ir nedaromi dėl konstruktyvios prievolės) arba
 - b) aktuarinį pelną ir nuostolius (jeigu tie pakeitimai nustatyti oficialiose plano sąlygose arba daromi dėl konstruktyvios prievolės).
95. Kai kurios išmokos, mokamos pasibaigus tarnybos laikui, yra susietos su kintamaisiais, tokiais kaip valstybės pensijų išmokų ar valstybinės sveikatos priežiūros lygis. Tokių išmokų vertinimas grindžiamas geriausiais tokių kintamųjų įverčiais, remiantis ankstesniais duomenimis ir kitais patikimais įrodymais.
96. **Prielaidose dėl medicinos išlaidų turi būti atsižvelgiama į numatomus būsimus medicinos paslaugų kainų pokyčius dėl infliacijos ir specifinių medicinos išlaidų pasikeitimų.**
97. Vertinant išmokas medicinos išlaidoms, mokamas pasibaigus tarnybos laikui, reikia daryti prielaidas dėl būsimų mokėjimo reikalavimų dydžio, dažnio ir šių reikalavimų įvykdymo kainos. Subjektas įvertina būsimas medicinos išlaidas remdamasis savo ankstesnės praktikos duomenimis ir prireikus – papildomais kitų subjektų, draudimo bendrovių, medicinos paslaugų teikėjų ir kitų šaltinių duomenimis. Vertinant būsimas medicinos išlaidas atsižvelgiama į technologijų pažangos poveikį, naudojimosi sveikatos priežiūros paslaugomis ar jų teikimo pokyčius ir plano dalyvių sveikatos būklės pasikeitimus.
98. Mokėjimo reikalavimų dydis ir dažnis labai priklauso nuo darbuotojų (ir jų išlaikytinių) amžiaus, sveikatos būklės ir lyties, taip pat gali priklausyti ir nuo kitų veiksnių, pavyzdžiui, geografinės padėties. Todėl praeities duomenys koreguojami tiek, kiek gyventojų demografinė struktūra skiriasi nuo gyventojų, kurių praeities duomenys buvo panaudoti, demografinės struktūros. Jie koreguojami ir tada, kai yra patikimų įrodymų, kad praeities tendencijos nebesitęs.

Anksčiau suteiktų paslaugų savikaina ir plano įvykdymo pelnas bei nuostoliai

99. **Subjektas, nustatydamas anksčiau suteiktų paslaugų savikainą arba plano įvykdymo pelną ar nuostolius, turi pakartotinai įvertinti grynąjį apibrėžtų išmokų įsipareigojimą (turtą) pagal plano turto dabartinę tikrąją vertę ir dabartines aktuarines prielaidas (įskaitant dabartines rinkos palūkanų normas ir kitas dabartines rinkos kainas), atsižvelgdamas į:**
- a) **pagal planą siūlomas išmokas ir plano turtą prieš plano pakeitimą, sumažinimą ar įvykdymą ir**
 - b) **pagal planą siūlomas išmokas ir plano turtą po plano pakeitimo, sumažinimo ar įvykdymo.**
100. Subjektas neprivalo skirti anksčiau suteiktų paslaugų savikainos pakeitus planą, anksčiau suteiktų paslaugų savikainos sumažinus planą ir plano įvykdymo pelno arba nuostolių, jei visi šie sandoriai įvykdomi vienu metu. Kai kuriais atvejais planas pirma pakeičiamas, o vėliau įvykdomas, pavyzdžiui, kai subjektas pakeičia išmokų pagal planą dydį ir vėliau sumoka visas pakeistasias išmokas. Tokiais atvejais subjektas pripažįsta anksčiau suteiktų paslaugų savikainą prieš bet kokią plano įvykdymo pelną arba nuostolius.
101. Planas įvykdomas, pakeičiamas ir sumažinamas tuo pat metu, jei jis nutraukiamas įvykdžius įsipareigojimą ir planas nustoja galioti. Tačiau plano nutraukimas nėra jo įvykdymas, jei jis pakeičiamas nauju planu, pagal kurį teikiamos iš esmės tokios pačios išmokos.

- 101A. Kai planas pakeičiamas, sumažinamas ar įvykdomas, subjektas turi pripažinti ir įvertinti bet kokią anksčiau suteiktų paslaugų savikainą arba plano įvykdymo pelną ar nuostolius pagal 99–101 ir 102–112 straipsnius. Tai darydamas subjektas neatsižvelgia į turto viršutinės ribos poveikį. Tada subjektas turi nustatyti turto viršutinės ribos poveikį po plano pakeitimo, sumažinimo ar įvykdymo ir pripažinti bet koki to poveikio pasikeitimą pagal 57 straipsnio d punktą.

Anksčiau suteiktų paslaugų savikaina

102. Anksčiau suteiktų paslaugų savikaina yra apibrėžtų išmokų prievolės dabartinės vertės pasikeitimas pakeitus arba sumažinus planą.

- 103. Subjektas turi pripažinti anksčiau suteiktų paslaugų savikainą sąnaudomis nuo tos datos, kuri yra anks-
tesnė:**

a) plano pakeitimo arba sumažinimo diena ir

b) diena, kurią subjektas pripažįsta susijusias restruktūrizavimo išlaidas (žr. 37-ąjį TAS) arba išeitines išmokas (žr. 165 straipsnį).

104. Planas pakeičiamas, kai subjektas nustato arba panaikina apibrėžtų išmokų planą arba pakeičia išmokas, mokamas pagal esamą apibrėžtų išmokų planą.

105. Planas sumažinamas, kai subjektas reikšmingai sumažina darbuotojų, kuriems taikomas planas, skaičių. Planas gali būti mažinamas dėl atskiro įvykio, pavyzdžiui, gamyklos uždarymo, veiklos nutraukimo arba plano nutraukimo ar laikino sustabdymo.

106. Anksčiau suteiktų paslaugų savikaina gali būti teigiama (kai nustatomos arba pakeičiamos išmokos ir dėl to padidėja apibrėžtų išmokų prievolės dabartinė vertė) arba neigiama (kai išmokos panaikinamos arba pakeičiamos ir dėl to apibrėžtų išmokų prievolės dabartinė vertė sumažėja).

107. Jei subjektas sumažina išmokas, mokėtinas pagal esamą apibrėžtų išmokų planą, ir kartu padidina kitas išmokas, mokėtinas pagal planą tiems patiems darbuotojams, subjektas aiškina šį pakeitimą kaip vienintelį grynąjį pakeitimą.

108. Į anksčiau suteiktų paslaugų savikainą neįskaičiuojama:

a) faktinio ir anksčiau planuoto atlyginimo padidėjimo skirtumų poveikis prievolei mokėti išmokas už tarnybą ankstesniais metais (anksčiau suteiktų paslaugų savikainos nėra, nes aktuarinėse prielaidose numatyti planuojami atlyginimai);

b) pensijų didinimo, atliekamo savo nuožiūra, per mažas ar per didelis įvertinimas, kai subjektas turi konstruktyvią prievolę didinti pensijas (anksčiau suteiktų paslaugų savikainos nėra, nes aktuarinėse prielaidose numatyti tokie padidiniai);

c) išmokų padidėjimo, atsirandančio dėl finansinėse ataskaitose pripažinto aktuarinio pelno arba plano turto grąžos, įverčiai, jeigu subjektas pagal oficialias plano sąlygas (ar pagal konstruktyvią prievolę, nenumatytą šiose sąlygose) ar pagal įstatymus privalo naudoti bet koki plano perteklių plano dalyvių išmokoms, net jei išmokų padidinimas oficialiai dar neįformintas (anksčiau suteiktų paslaugų savikainos nėra, nes atsirandantis prievolės padidėjimas yra aktuarinis nuostolis, žr. 88 straipsnį), ir

d) išmokų, į kurias teisės suteiktos (t. y. išmokų, kurios nepriklauso nuo būsimo darbo, žr. 72 straipsnį) padidėjimas, kai, nesant naujų ar padidintų išmokų, darbuotojai atitinka teisių suteikimo reikalavimus (anksčiau suteiktų paslaugų savikainos nėra, nes subjektas pripažino įvertintas išmokų sąnaudas einamąją paslaugų savikainą atliekant tarnybą).

Plano įvykdymo pelnas ir nuostoliai

109. Plano įvykdymo pelnas arba nuostoliai yra skirtumas tarp:

- a) apibrėžtų išmokų prievolės dabartinės vertės, nustatytos plano įvykdymo dieną, ir
- b) plano įvykdymo kainos, įskaitant bet kokią plano turto perleidimą ir bet kokias su plano įvykdymu susijusias tiesiogines subjekto išmokas.

110. Subjektas turi pripažinti apibrėžtų išmokų plano įvykdymo pelną arba nuostolius tada, kai planas įvykdomas.

111. Planas įvykdomas tada, kai subjektas sudaro sandorį, kuriuo panaikinamos visos tolesnės teisinės ar konstruktyvios prievolės dėl dalies ar visų išmokų mokėjimo pagal apibrėžtų išmokų planą (išskyrus plano sąlygose numatytą ir į aktuarines prielaidas įtrauktą išmokų mokėjimą darbuotojams arba jų vardu). Pavyzdžiui, reikšmingų darbdavio prievolių pagal planą vienkartinis perleidimas draudimo bendrovei, įsigyjant draudimo liudijimą, yra plano įvykdymas, tačiau vienkartinė pinigine išmoka pagal plano sąlygas šio plano dalyviams mainais į jų teises gauti nustatytas išmokas, mokamas pasibaigus tarnybos laikui, nėra plano įvykdymas.
112. Kartais subjektas įsigyja draudimo liudijimą siekdamas finansuoti kai kurias arba visas išmokas darbuotojams už einamąjį ir ankstesnius tarnybos laikotarpius. Tokio liudijimo įsigijimas nėra plano įvykdymas, jei subjektas išlaiko teisinę arba konstruktyvią prievolę (žr. 46 straipsnį) sumokėti kitas sumas, draudikui neišmokėjus darbuotojams draudimo liudijime nustatytų išmokų. 116–119 straipsniuose nurodoma, kaip turi būti pripažįstamos ir vertinamos apskaitoje plano turtui nepriskiriamos teisės į kompensacijas pagal draudimo liudijimus.

Pripažinimas ir vertinimas: plano turtas*Plano turto tikroji vertė*

113. Nustatant trūkumą arba perteklių plano turto tikroji vertė atimama iš apibrėžtų išmokų prievolės dabartinės vertės.
114. Į plano turtą neįtraukiamos ataskaitas teikiančio subjekto neįmokėtos į fondą įmokos, taip pat subjekto išleistos ir fonde laikomos neperleidžiamos finansinės priemonės. Iš plano turto atimami visi fondo išpareigojimai, nesusiję su išmokomis darbuotojams, pavyzdžiui, prekybos ir kitos mokėtinos sumos bei išpareigojimai, susiję su išvestinėmis finansinėmis priemonėmis.
115. Jei plano turtas apima sąlygas atitinkančius draudimo liudijimus, kurie tiksliai atitinka kai kurių arba visų pagal planą mokėtinų išmokų sumą ir terminus, tų draudimo liudijimų tikroji vertė apskaičiuojama kaip susijusių prievolių dabartinė vertė (atliekant bet kokią reikiamą sumažinimą, jei ne visas pagal draudimo liudijimus gautinas sumas įmanoma susigrąžinti).

Kompensacijos

116. Tada ir tik tada, kai tampa tikrai aišku, kad kita šalis kompensuos kai kurias arba visas išlaidas, reikalingas apibrėžtų išmokų prievolei įvykdyti, subjektas turi:

- a) savo teisę į kompensaciją ataskaitose pripažinti kaip atskirą turtą. Turtą subjektas turi apskaitoje parodyti tikrąja verte;
- b) atskirti ir pripažinti savo teisės į kompensaciją tikrosios vertės pokyčius taip pat, kaip ir plano turto tikrosios vertės pokyčius (žr. 124 ir 125 straipsnius). Apibrėžtų išmokų savikainos komponentai, pripažįstami pagal 120 straipsnį, gali būti pripažinti atskaičius sumas, susijusias su teisės į kompensaciją balansinės vertės pasikeitimais.

117. Kartais subjektas gali reikalauti, kad kita šalis, pavyzdžiui, draudikas, sumokėtų visas apibrėžtų išmokų prievolei įvykdyti reikalingas išlaidas ar jų dalį. Sąlygas atitinkantys draudimo liudijimai pagal 8 straipsnyje pateiktą apibrėžtį yra plano turtas. Subjektas sąlygas atitinkančius draudimo liudijimus apskaitoje rodo taip pat, kaip visą kitą plano turtą, o 116 straipsnis netaikomas (žr. 46–49 ir 115 straipsnius).
118. Kai subjekto turimas draudimo liudijimas nėra sąlygas atitinkantis draudimo liudijimas, jis nepriskiriamas plano turtui. Tokiais atvejais taikomas 116 straipsnis: subjektas savo teisę į kompensaciją pagal draudimo liudijimą apskaitoje pripažįsta atskiru turtu ir jo neišskaičiuoja apskaičiuodamas apibrėžtų išmokų trūkumą arba perteklių. Pagal 140 straipsnio b punktą subjektas ataskaitose turi trumpai apibūdinti ryšį tarp teisės į kompensaciją ir susijusios prievolės.
119. Jei teisė į kompensaciją atsiranda pagal draudimo liudijimą, kuris tiksliai atitinka kai kurių arba visų pagal apibrėžtų išmokų planą mokėtinų išmokų sumą ir terminus, teisės į kompensaciją tikroji vertė yra susijusios prievolės dabartinė vertė (atitinkamai sumažinta, jeigu neįmanoma gauti visos kompensacijos).

Apibrėžtų išmokų savikainos komponentai

120. Subjektas apskaitoje turi pripažinti apibrėžtų išmokų savikainos komponentus, išskyrus tuos, kuriuos kitame TFAS reikalaujama arba leidžiama įtraukti į turto savikainą:
- a) paslaugų savikainą (žr. 66–112 ir 122A straipsnius) pelnu arba nuostoliais;
 - b) grynojo apibrėžtų išmokų įsipareigojimo (turto) grynąsias palūkanas (žr. 123–126 straipsnius) pelnu arba nuostoliais ir
 - c) grynojo apibrėžtų išmokų įsipareigojimo (turto) pakartotinius vertinimus (žr. 127–130 straipsnius) kitomis bendrosiomis pajamomis.
121. Kituose TFAS reikalaujama įtraukti tam tikras išmokų darbuotojams išlaidas į tokio turto, kaip atsargos ir nekilnojamasis turtas, įrangą ir įrenginiai, savikainą (žr. 2-ąjį TAS ir 16-ąjį TAS). Visų išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, išlaidos, įtrauktos į tokio turto savikainą, atitinkamai apima 120 straipsnyje išvardytus komponentus.
122. Grynojo apibrėžtų išmokų įsipareigojimo (turto) pakartotiniai vertinimai, pripažinti kitomis bendrosiomis pajamomis, vėlesniais laikotarpiais neperklasifikuojami į pelną arba nuostolius. Tačiau subjektas gali perkelti šias kitomis bendrosiomis pajamomis pripažintas sumas nuosavybės dalyje.

Einamoji paslaugų savikaina

- 122A. Subjektas einamąją paslaugų savikainą turi nustatyti naudodamas aktuarines prielaidas, nustatytas metinio ataskaitinio laikotarpio pradžioje. Tačiau, jeigu subjektas pakartotinai vertina grynąją apibrėžtų išmokų įsipareigojimą (turtą) pagal 99 straipsnį, po plano pakeitimo, sumažinimo arba įvykdymo jis turi nustatyti likusio metinio ataskaitinio laikotarpio einamąją paslaugų savikainą naudodamas aktuarines prielaidas, naudotas grynajam apibrėžtų išmokų įsipareigojimui (turtui) pakartotinai įvertinti pagal 99 straipsnio b punktą.

Grynojo apibrėžtų išmokų įsipareigojimo (turto) grynosios palūkanos

123. Subjektas grynojo apibrėžtų išmokų įsipareigojimo (turto) grynąsias palūkanas turi nustatyti padaugindamas grynojo apibrėžtų išmokų įsipareigojimo (turto) vertę iš 83 straipsnyje nustatytos diskonto normos.
- 123A. Grynosioms palūkanoms nustatyti pagal 123 straipsnį subjektas turi naudoti grynąją apibrėžtų išmokų įsipareigojimą (turtą) ir diskonto normą, nustatytus metinio ataskaitinio laikotarpio pradžioje. Tačiau, jeigu subjektas pakartotinai vertina grynąją apibrėžtų išmokų įsipareigojimą (turtą) pagal 99 straipsnį, po plano pakeitimo, sumažinimo arba įvykdymo jis turi nustatyti likusio metinio ataskaitinio laikotarpio grynąsias palūkanas naudodamas:

- a) grynąjį apibrėžtų išmokų įsipareigojimą (turtą), nustatytą pagal 99 straipsnio b punktą, ir
- b) diskonto normą, naudotą grynajam apibrėžtų išmokų įsipareigojimui (turtui) pakartotinai įvertinti pagal 99 straipsnio b punktą.

Taikydamas 123A straipsnį subjektas taip pat turi atsižvelgti į bet kokius dėl įmokų ar išmokų įvykusių grynojo apibrėžtų išmokų įsipareigojimo (turto) pokyčius per tą laikotarpį.

- 124. Grynojo apibrėžtų išmokų įsipareigojimo (turto) grynąsias palūkanas galima laikyti apimančiomis plano turto palūkanų pajamas, apibrėžtų išmokų prievolės palūkanų išlaidas ir palūkanas dėl turto viršutinės ribos poveikio, kaip nurodyta 64 straipsnyje.
- 125. Plano turto palūkanų pajamos yra plano turto grąžos komponentas ir nustatomos dauginant plano turto tikrąją vertę iš 123A straipsnyje nustatytos diskonto normos. Subjektas plano turto tikrąją vertę turi nustatyti metinio ataskaitinio laikotarpio pradžioje. Tačiau, jeigu subjektas pakartotinai vertina grynąjį apibrėžtų išmokų įsipareigojimą (turtą) pagal 99 straipsnį, po plano pakeitimo, sumažinimo arba įvykdymo jis turi nustatyti likusio metinio ataskaitinio laikotarpio palūkanų pajamas naudodamas plano turtą, naudotą grynajam apibrėžtų išmokų įsipareigojimui (turtui) pakartotinai įvertinti pagal 99 straipsnio b punktą. Taikydamas 125 straipsnį subjektas taip pat turi atsižvelgti į bet kokius dėl įmokų ar išmokų įvykusių turimo plano turto pokyčius per tą laikotarpį. Plano turto palūkanų pajamų ir plano turto grąžos skirtumas įskaičiuojamas pakartotinai vertinant grynąjį apibrėžtų išmokų įsipareigojimą (turtą).
- 126. Palūkanos dėl turto viršutinės ribos poveikio priskiriamos bendram turto viršutinės ribos poveikio pasikeitimui ir nustatomos dauginant turto viršutinės ribos poveikį iš 123A straipsnyje nustatytos diskonto normos. Subjektas turto viršutinės ribos poveikį turi nustatyti metinio ataskaitinio laikotarpio pradžioje. Tačiau, jeigu subjektas pakartotinai vertina grynąjį apibrėžtų išmokų įsipareigojimą (turtą) pagal 99 straipsnį, po plano pakeitimo, sumažinimo arba įvykdymo jis turi nustatyti likusio metinio ataskaitinio laikotarpio palūkanas dėl turto viršutinės ribos poveikio atsižvelgdamas į bet kokius turto viršutinės ribos poveikio, nustatyto pagal 101A straipsnį, pokyčius. Palūkanų dėl turto viršutinės ribos poveikio ir bendrojo turto viršutinės ribos poveikio pasikeitimo skirtumas įskaičiuojamas pakartotinai vertinant grynąjį apibrėžtų išmokų įsipareigojimą (turtą).

Grynojo apibrėžtų išmokų įsipareigojimo (turto) pakartotiniai vertinimai

- 127. Grynojo apibrėžtų išmokų įsipareigojimo (turto) pakartotiniai vertinimai apima:
 - a) aktuarinį pelną ir nuostolius (žr. 128 ir 129 straipsnius);
 - b) plano turto grąžą (žr. 130 straipsnį), išskyrus grynojo apibrėžtų išmokų įsipareigojimo (turto) grynųjų palūkanų sumas (žr. 125 straipsnį), ir
 - c) bet koki turto viršutinės ribos poveikio pasikeitimą, išskyrus grynojo apibrėžtų išmokų įsipareigojimo (turto) grynųjų palūkanų sumas (žr. 126 straipsnį).
- 128. Aktuarinis pelnas arba nuostoliai gali atsirasti padidėjus ar sumažėjus apibrėžtų išmokų prievolės dabartinei vertei dėl aktuarinių prielaidų pakeitimų arba praeities duomenimis paremtų koregavimų. Aktuarinio pelno arba nuostolių priežastys, pavyzdžiui, būtų šios:
 - a) neįprastai didelė ar maža darbuotojų kaita, ankstyvas išėjimas į pensiją, mirtingumas, atlyginimų, išmokų (jei oficialiose ar konstruktyviose plano sąlygose numatytas išmokų padidinimas dėl infliacijos) arba medicinos išlaidų padidėjimas;
 - b) pokyčių poveikis prielaidoms dėl išmokų mokėjimo galimybių;

c) būsimos darbuotojų kaitos, ankstyvo išėjimo į pensiją, mirtingumo ar atlyginimų, išmokų (jei oficialiose ar konstruktyviuose plano sąlygose numatytas išmokų padidinimas dėl infliacijos) arba medicinos išlaidų padidėjimo įverčių pasikeitimo poveikis ir

d) diskonto normos pasikeitimo poveikis.

129. Aktuarinis pelnas ir nuostoliai neapima apibrėžtų išmokų prievolės dabartinės vertės pokyčių dėl apibrėžtų išmokų plano nustatymo, pakeitimo, sumažinimo ar įvykdymo arba išmokų, mokėtinų pagal apibrėžtų išmokų planą, pokyčių. Tokie pokyčiai įtraukiami į anksčiau suteiktų paslaugų savikainą arba plano įvykdymo pelną arba nuostolius.

130. Nustatydamas plano turto grąžą subjektas atima plano turto valdymo sąnaudas ir bet kokius mokamus paties plano mokesčius, išskyrus tuos, kurie įtraukti į aktuarines prielaidas apibrėžtų išmokų prievolei nustatyti (76 straipsnis). Kitos administracinės išlaidos iš plano turto grąžos neatimamos.

Pateikimas

Užskaita

131. **Subjektas turi užskaityti turtą, susijusį su vienu planu, ir išsipareigojimą, susijusį su kitu planu, tada ir tik tada, kai jis:**

a) **turi teisiškai įgyvendinamą teisę naudoti vieno plano perteklių kito plano prievolėms vykdyti ir**

b) **ketina vykdyti prievolės grynųjų pagrindu arba realizuoti vieno plano perteklių ir įvykdyti kito plano prievolę vienu metu.**

132. Užskaitos kriterijai yra panašūs į 32-ajame TAS „Finansinės priemonės. Pateikimas“ finansinėms priemonėms nustatytus kriterijus.

Sąvokų „trumpalaikis“ ir „ilgalaikis“ atskyrimas

133. Kai kurie subjektai trumpalaikį turtą ir išsipareigojimus atskiria nuo ilgalaikio turto ir išsipareigojimų. Šiame standarte nenurodoma, ar subjektas turi atskirti trumpalaikes ir ilgalaikes turto ir išsipareigojimų, atsirandančių dėl išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, dalis.

Apibrėžtų išmokų savikainos komponentai

134. 120 straipsnyje reikalaujama, kad subjektas pripažintų paslaugų savikainą ir grynojo apibrėžtų išmokų išsipareigojimo (turto) grynąsias palūkanas pelnu arba nuostoliais. Šiame standarte nenurodoma, kaip subjektas turėtų pateikti paslaugų savikainą ir grynojo apibrėžtų išmokų išsipareigojimo (turto) grynąsias palūkanas. Tuos komponentus subjektas pateikia pagal 1-ąjį TAS.

Atskleidimas

135. **Subjektas turi atskleisti informaciją, kuria:**

a) **paiškinamos jo apibrėžtų išmokų planų ir su jais susijusios rizikos savybės (žr. 139 straipsnį);**

b) **nustatomos ir paaiškinamos subjekto finansinėse ataskaitose esančios sumos, atsiradusios dėl jo apibrėžtų išmokų planų (žr. 140–144 straipsnius), ir**

c) **aprašoma, kaip nuo subjekto apibrėžtų išmokų planų gali priklausyti jo būsimųjų pinigų srautų dydis, laikas ir neapibrėžtumas (žr. 145–147 straipsnius).**

136. Siekdamas 135 straipsnyje nustatytų tikslų, subjektas turi atsižvelgti į visus šiuos dalykus:
- a) kiek išsami turi būti informacija, kad būtų tenkinami jos atskleidimo reikalavimai;
 - b) kiek dėmesio reikia skirti kiekvienam reikalavimui;
 - c) kiek reikia agreguoti arba išskaidyti informaciją ir
 - d) tai, ar finansinių ataskaitų vartotojams reikia papildomos informacijos, kad jie galėtų įvertinti atskleistą kiekybinę informaciją.
137. Jeigu informacijos, atskleidžiamos pagal šį standartą ir kitus TFAS, nepakanka, kad būtų pasiekti 135 straipsnyje nustatyti tikslai, subjektas turi atskleisti papildomą informaciją, kuri yra būtina tiems tikslams pasiekti. Pavyzdžiui, subjektas gali pateikti apibrėžtų išmokų prievolės dabartinės vertės analizę, kurioje būtų nurodytas prievolės pobūdis, savybės ir rizika. Atskleidžiant tokią informaciją galima išskirti:
- a) sumas, mokėtinas aktyviems nariams, nariams, kuriems mokėjimas atidėtas, ir pensininkams;
 - b) išmokas, į kurias teisės suteiktos, ir sukaupias išmokas, į kurias teisės nesuteiktos;
 - c) tam tikromis sąlygomis mokamas išmokas, su būsimu atlyginimų didėjimu siejamas sumas ir kitas išmokas.
138. Subjektas turi įvertinti, ar reikia atskirti kai kurią arba visą atskleidžiamą informaciją apie planus arba planų grupes, su kuriais siejama rizika reikšmingai skiriasi. Pavyzdžiui, subjektas gali atskirai atskleisti informaciją apie planus, pasižyminčius viena ar daugiau šių savybių:
- a) skirtingos geografinės vietovės;
 - b) skirtingos savybės, pavyzdžiui, tai gali būti nuo bazinio atlyginimo skaičiuojamų pensijų planai, nuo galutinio atlyginimo skaičiuojamų pensijų planai arba medicinos išlaidų padengimo, pasibaigus tarnybos laikui, planai;
 - c) skirtingas reguliavimas;
 - d) skirtingi atskaitomybės segmentai;
 - e) skirtingas finansavimas (pavyzdžiui, visiškai nefinansuojami, finansuojami arba iš dalies finansuojami planai).

Apibrėžtų išmokų planų savybės ir su jais susijusi rizika

139. Subjektas turi atskleisti:
- a) informaciją apie savo apibrėžtų išmokų planų savybes, įskaitant:
 - i) pagal planą skiriamų išmokų pobūdį (pavyzdžiui, tai gali būti nuo galutinio atlyginimo skaičiuojamų apibrėžtų išmokų planas arba įmokų planas su garantija);
 - ii) planui taikomos reguliavimo sistemos aprašymą, pavyzdžiui, bet kokius taikomus minimalaus finansavimo reikalavimus ir bet kokią reguliavimo sistemos poveikį planui, kaip antai turto viršutinės ribos (žr. 64 straipsnį);
 - iii) bet kokių kitų subjekto plano valdymo užduočių aprašymą, pavyzdžiui, su planu dirbančių patikėtinių arba valdybos narių atsakomybę;

b) subjekto dėl plano patiriamos rizikos aprašą, visų pirma neįprastus, tik šiam subjektui arba konkrečiam planui būdingus rizikos veiksnius, ir bet kokiais reikšmingas rizikos koncentracijas. Pavyzdžiui, jei plano turtas skiriamas daugiausia vienos rūšies investicijoms, kaip antai į nekilnojamąjį turtą, subjektas dėl plano gali patirti nekilnojamojo turto rinkos rizikos koncentraciją;

c) bet kokių plano pakeitimo, sumažinimo ir įvykdymo atvejų aprašą.

Finansinėse ataskaitose pateiktų sumų paaiškinimas

140. Subjektas turi pateikti kiekvieno iš toliau nurodytų straipsnių (kai tinka) pradinio ir galutinio likučių sutikrinimą:

a) grynojo apibrėžtų išmokų įsipareigojimo (turto), atskirai sutikrinamas:

i) plano turtą;

ii) apibrėžtų išmokų prievolės dabartinę vertę;

iii) turto viršutinės ribos poveikį;

b) visų teisių į kompensacijas. Subjektas taip pat turi aprašyti kiekvienos teisės į kompensaciją ryšį su atitinkama prievole.

141. Atliekant kiekvieną 140 straipsnyje nurodytą sutikrinimą, kai tinka, turi būti pateikiami visi šie duomenys:

a) einamoji paslaugų savikaina;

b) palūkanų pajamos arba sąnaudos;

c) grynojo apibrėžtų išmokų įsipareigojimo (turto) pakartotiniai vertinimai, atskirai parodant:

i) plano turto grąžą, išskyrus b punkte nurodytoms palūkanoms priskiriamas sumas;

ii) aktuarinį pelną ir nuostolius dėl demografinių prielaidų pasikeitimo (žr. 76 straipsnio a punktą);

iii) aktuarinį pelną ir nuostolius dėl finansinių prielaidų pasikeitimo (žr. 76 straipsnio b punktą);

iv) grynojo apibrėžtų išmokų turto apribojimo iki to turto viršutinės ribos poveikio pokyčius, išskyrus b punkte nurodytoms palūkanoms priskiriamas sumas. Subjektas taip pat turi atskleisti, kaip jis nustatė didžiausią gaunamą ekonominę naudą, t. y. ar ta nauda turi būti gauta grąžinamų lėšų forma, ar sumažinus būsimas įmokas, ar abiem būdais;

d) anksčiau suteiktų paslaugų savikaina ir plano įvykdymo pelnas bei nuostoliai. Kaip nustatyta 100 straipsnyje, neprivaloma skirti anksčiau suteiktų paslaugų savikainos nuo plano įvykdymo pelno arba nuostolių, jei tai patiriama vienu metu;

e) užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka;

f) plano įmokos, atskirai parodant darbdavio ir plano dalyvių įmokas;

g) plano išmokos, atskirai parodant išmokėtą sumą kiekvieno plano įvykdymo atveju;

h) verslo jungimų ir perleidimų poveikis.

142. Subjektas turi išskirstyti tikrąją vertę vertinamą plano turtą į klases pagal to turto pobūdį ir riziką ir kiekvienoje plano turto klasėje papildomai išskirti turtą, turintį kotiruojamą kainą aktyviojoje rinkoje (kaip apibrėžta 13-ajame TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“), ir turtą, kuris šios kainos neturi. Pavyzdžiui, subjektas, taip pat atsižvelgdamas į 136 straipsnyje aprašytą informacijos atskleidimo lygį, galėtų išskirti:
- a) pinigus ir pinigų ekvivalentus;
 - b) nuosavybės priemones (susikirstytas pagal ūkio šaką, bendrovės dydį, geografinę padėtį ir t. t.);
 - c) skolos priemones (susikirstytas pagal emitento pobūdį, kredito kokybę, geografinę padėtį ir t. t.);
 - d) nekilnojamąjį turtą (susikirstytą pagal geografinę padėtį ir t. t.);
 - e) išvestines finansines priemones (susikirstytas pagal pagrindinės sutartyje numatytos rizikos rūšis, pavyzdžiui, palūkanų normos sutartys, užsienio valiutos keitimo sutartys, nuosavybės priemonių sutartys, kredito sutartys, ilgaamžiškumo rizikos apsikeitimo sandoriai ir t. t.);
 - f) investicinius fondus (susikirstytus pagal fondų tipus);
 - g) turtu užtikrintus vertybinius popierius ir
 - h) struktūrizuotas skolas.
143. Subjektas turi atskleisti savo paties perleidžiamų finansinių priemonių, turimų kaip plano turtas, tikrąją vertę ir plano turto, kuris yra subjekto reikmėms naudojamas nekilnojamasis turtas arba kitoks subjekto reikmėms naudojamas turtas, tikrąją vertę.
144. Subjektas turi atskleisti reikšmingas aktuarines prielaidas, pagal kurias nustatyta apibrėžtų išmokų prievolės dabartinė vertė (žr. 76 straipsnį). Ši informacija turi būti atskleista absoliučia išraiška (pavyzdžiui, kaip absoliutus procentinis dydis, o ne tik kaip skirtingų procentinių dydžių ar kitų kintamųjų marža). Jei subjektas pateikia bendrą informaciją pagal planų grupes, jis turi ją pateikti taikydamas svertinius vidurkius arba palyginti siaurus intervalus.

Būsimųjų pinigų srautų dydis, laikas ir netikrumas dėl jų

145. Subjektas turi atskleisti:
- a) kiekvienos reikšmingos aktuarinės prielaidos (atskleistos pagal 144 straipsnį) jautrumo analizę ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, nurodymas atitinkamos aktuarinės prielaidos pakeitimų, kurie pagrįstai galėjo būti padaryti tą datą, galimą poveikį apibrėžtų išmokų prievolei;
 - b) metodus ir prielaidas, kuriais remiantis parengta a punkte nurodyta jautrumo analizė, ir tų metodų apribojimus;
 - c) praėjusiu ataskaitiniu laikotarpiu taikytų metodų ir prielaidų, kuriais remiantis parengta jautrumo analizė, pakeitimus ir šių pakeitimų priežastis.
146. Subjektas turi aprašyti bet kokias plane numatytas arba savo taikomas turto ir įsipareigojimų derinimo strategijas, įskaitant anuitetų ir kitų metodikų, tokių kaip ilgaamžiškumo rizikos apsikeitimo sandoriai, taikymą rizikai valdyti.

147. Siekdamas parodyti apibrėžtų išmokų plano poveikį savo būsimiesiems pinigų srautams, subjektas turi atskleisti šią informaciją:

- a) bet kokių finansavimo susitarimų ir finansavimo strategijų, turinčių įtakos būsimoms įmokoms, aprašą;
- b) numatytas įmokas pagal planą per artimiausią metinį ataskaitinį laikotarpį;
- c) informaciją apie apibrėžtų išmokų prievolės terminus, įskaitant apibrėžtų išmokų prievolės trukmės svertinį vidurkį; galima pateikti ir kitokios informacijos apie išmokų mokėjimo terminų išdėstymą, kaip antai išmokų mokėjimo terminų analizę.

Jungtiniai darbdavių planai

148. Jeigu subjektas dalyvauja jungtiniame darbdavių apibrėžtų išmokų plane, jis turi atskleisti šią informaciją:

- a) aprašyti finansavimo susitarimus, įskaitant metodą, pagal kurį nustatytas subjekto įmokų dydis, ir bet kokius minimalaus finansavimo reikalavimus;
- b) aprašyti, kokių mastu subjektas gali būti įpareigotas vykdyti kitų plane dalyvaujančių subjektų prievolės pagal jungtinio darbdavių plano sąlygas;
- c) aprašyti bet kokią sutartą trūkumo arba pertekliaus paskirstymą:
 - i) užbaigiant planą arba
 - ii) subjektui pasitraukiant iš plano;
- d) jeigu subjektas tvarko to plano apskaitą taip, tarsi tai būtų apibrėžtų įmokų planas pagal 34 straipsnį, jis turi atskleisti toliau nurodytą informaciją kartu su a–c punktuose nurodyta informacija ir vietoje 139–147 straipsniuose reikalaujamos atskleisti informacijos:
 - i) faktą, kad planas yra apibrėžtų išmokų planas;
 - ii) priežastį, dėl kurios nepakanka informacijos, kad subjektas galėtų planą apskaitoje parodyti kaip apibrėžtų išmokų planą;
 - iii) numatytas įmokas pagal planą per artimiausią metinį ataskaitinį laikotarpį;
 - iv) informaciją apie bet kokią plano trūkumą arba perteklių, galintį paveikti būsimų įmokų sumą, įskaitant pagrindą, kuriuo remiantis nustatytas tas trūkumas arba perteklius, ir padarinius subjektui, jei jų yra;
 - v) subjekto dalyvavimo plane lygį, palyginti su kitų subjektų dalyvavimu plane. Šį lygį galima įvertinti, pavyzdžiui, pagal tai, kokią dalį visų įmokų pagal planą skiria subjektas arba kokia visų aktyvių plano narių, į pensiją išėjusių narių ir buvusių teisę į išmokas turinčių narių dalis tenka subjektui (jei tokia informacija yra žinoma).

Apibrėžtų išmokų planai, pagal kuriuos rizika paskirstoma bendro pavaldumo subjektams

149. Jeigu subjektas dalyvauja apibrėžtų išmokų plane, pagal kurį rizika paskirstoma bendro pavaldumo subjektams, jis turi atskleisti šią informaciją:

- a) sutartimi įformintą susitarimą ar nustatytą politiką dėl grynosios apibrėžtų išmokų savikainos apmokėjimo arba tai, kad tokios politikos nėra;
 - b) politiką, pagal kurią nustatoma subjekto mokėtina įmoka;
 - c) jeigu subjektas atsiskaito už grynosios apibrėžtų išmokų savikainos paskirstymą taip, kaip nurodyta 41 straipsnyje, visą pagal 135–147 straipsnius reikalaujamą informaciją apie planą kaip apie visumą;
 - d) jeigu subjektas atsiskaito už įmoką, mokamą tam tikrą laikotarpį, kaip nurodyta 41 straipsnyje, pagal 135–137, 139, 142–144 straipsnius ir 147 straipsnio a ir b punktus reikalaujamą informaciją apie planą kaip apie visumą.
150. 149 straipsnio c ir d punktuose reikalaujamą informaciją galima atskleisti darant nuorodą į susijusią informaciją, atskleistą kito grupės subjekto finansinėse ataskaitose, jeigu:
- a) reikalaujama informacija apie planą yra atskirai nustatyta ir atskleista to grupės subjekto finansinėse ataskaitose ir
 - b) to kito grupės subjekto finansinės ataskaitos pateikiamos finansinių ataskaitų vartotojams tokiomis pat sąlygomis ir tuo pat metu (arba anksčiau), kaip ir subjekto finansinės ataskaitos.

Kitų TFAS reikalavimai dėl informacijos atskleidimo

151. Kai to reikalaujama 24-ajame TAS, subjektas turi atskleisti informaciją apie:
- a) susijusių šalių sandorius su išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, planais ir
 - b) išmokas, mokamas pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams pasibaigus tarnybos laikui.
152. Kai to reikalaujama 37-ajame TAS, subjektas turi atskleisti informaciją apie neapibrėžtuosius išpareigojimus, atsirandančius dėl prievolių mokėti išmokas pasibaigus tarnybos laikui.

KITOS ILGALAIKĖS IŠMOKOS DARBUOTOJAMS

153. Kitos ilgalaikės išmokos darbuotojams apima toliau išvardytas išmokas, jeigu jų nenumatoma baigti mokėti per dvyliką mėnesių po to, kai baigiasi metinis atskaitinis laikotarpis, per kurį darbuotojai atliko susijusį darbą:
- a) ilgalaikis mokamas nedarbo laikas, pavyzdžiui, atostogos už ilgalaikį darbą arba kūrybinės atostogos;
 - b) išmokos jubiliejaus proga ar kitos išmokos už ilgalaikį darbą;
 - c) ilgalaikio neįgalumo išmokos;
 - d) pelno dalis ir priemokos ir
 - e) atidėto atlyginimo mokėjimas.
154. Kitų ilgalaikių išmokų darbuotojams vertinimas paprastai nėra toks neapibrėžtas kaip išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui. Todėl šiame standarte reikalaujama, kad kitos ilgalaikės išmokos darbuotojams apskaitoje būtų parodomos supaprastintu metodu. Kitaip nei pagal išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, apskaitos metodą, pagal šį metodą pakartotiniai vertinimai nepripažįstami kitomis bendrosiomis pajamomis.

Pripažinimas ir vertinimas

155. Pripažindamas ir vertindamas kito ilgalaikių išmokų darbuotojams plano perteklių arba trūkumą, subjektas turi taikyti 56–98 ir 113–115 straipsnius. Pripažindamas ir vertindamas visas teises gauti kompensacijas subjektas turi taikyti 116–119 straipsnius.
156. Tvarkydamas kitų ilgalaikių išmokų darbuotojams apskaitą subjektas turi pripažinti pelnu arba nuostoliais visas grynąsias toliau nurodytas sumas, išskyrus tas, kurias kitame TFAS reikalaujama arba leidžiama įtraukti į turto savikainą:
- a) paslaugų savikainą (žr. 66–112 ir 122A straipsnius);
 - b) grynojo apibrėžtų išmokų išipareigojimo (turto) grynąsias palūkanas (žr. 123–126 straipsnius) ir
 - c) grynojo apibrėžtų išmokų išipareigojimo (turto) pakartotinius vertinimus (žr. 127–130 straipsnius).
157. Ilgalaikio neįgalumo išmokos yra viena iš kitų ilgalaikių išmokų darbuotojams formų. Jei išmokos dydis priklauso nuo tarnybos trukmės, prievolė atsiranda tada, kai atliekamas darbas. Vertinant tą prievolę atsižvelgiama į tikimybę, kad mokėjimas turės būti įvykdytas, ir laikotarpį, už kurį numatomas mokėjimas. Jei išmokos dydis yra vienodas visiems neįgaliesiems darbuotojams, neatsižvelgiant į ištarnautą laiką, tikėtina šių išmokų savikaina pripažįstama tada, kai įvyksta įvykis, sukėlęs ilgalaikį neįgalumą.

Atskleidimas

158. Nors šiame standarte nereikalaujama specialiai atskleisti informacijos apie kitas ilgalaikes išmokas darbuotojams, tokio atskleidimo gali būti reikalaujama kituose TFAS. Pavyzdžiui, 24-ajame TAS reikalaujama atskleisti informaciją apie išmokas pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams. 1-ajame TAS reikalaujama atskleisti išmokų darbuotojams sąnaudas.

IŠEITINĖS IŠMOKOS

159. Šiame standarte išeitinės išmokos nagrinėjamos atskirai nuo kitų išmokų darbuotojams, nes čia prievolė atsiranda dėl darbo santykių nutraukimo, o ne dėl darbuotojo tarnybos. Išeitinės išmokos mokamos subjektui priėmus sprendimą nutraukti darbo santykius su darbuotoju arba darbuotojui priėmus sprendimą priimti siūlomas išmokas mainais į darbo santykių nutraukimą.
160. Išeitinėmis išmokomis nelaikomos išmokos darbuotojams, mokamos, kai darbo santykiai nutraukiami ne subjekto, o darbuotojo prašymu arba dėl privalomo išėjimo į pensiją – tokios išmokos yra išmokos, mokamos pasibaigus tarnybos laikui. Kai kurie subjektai už išėjimą iš darbo paties darbuotojo prašymu (iš esmės tai išmokos, mokamos pasibaigus tarnybos laikui) moka mažesnio dydžio išmokas nei už atleidimą subjekto iniciatyva. Skirtumas tarp išmokos už išėjimą iš darbo paties darbuotojo prašymu ir didesnės išmokos, kai darbuotojas atleidžiamas subjekto iniciatyva, yra išeitinė išmoka.
161. Išmokos darbuotojui forma nelemia to, ar išmoka mokama už atliktą darbą, ar mainais į darbo santykių nutraukimą. Išeitinės išmokos paprastai yra vienkartinės, tačiau kartais jos apima ir:
- a) išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, tiesioginį ar netiesioginį padidinimą per išmokų darbuotojams planą;
 - b) atlyginimo mokėjimą iki tam tikro nurodyto laikotarpio pabaigos, jei darbuotojas nebedirba darbo, teikiančio subjektui ekonominės naudos.
162. Kad išmoka darbuotojui mokama už atliktą darbą, galima spręsti iš šių požymių:

- a) išmoka priklauso nuo būsimo darbo (įskaitant išmokas, kurios didinamos, jei toliau atliekamas darbas);
- b) išmoka skiriama pagal išmokų darbuotojams plano sąlygas.

163. Kai kurios išeitinės išmokos skiriamos pagal esamo išmokų darbuotojams plano sąlygas. Pavyzdžiui, jos gali būti nustatytos įstatuose, darbo sutartyje arba kolektyvinėje sutartyje, arba šių išmokų skyrimą galima numatyti, nes darbdavys yra panašias išmokas skyręs anksčiau. Kitas pavyzdys: jeigu subjektas siūlo mokėti išmokas ilgesnį laiką arba jeigu nuo tokio pasiūlymo iki numatomos darbo santykių nutraukimo dienos praeina gana ilgas laiko tarpas, subjektas turėtų apsvarstyti, ar jis nustatė naują išmokų darbuotojams planą, o jei taip, tai ar pagal šį planą siūlomos išmokos yra išeitinės išmokos, ar išmokos, mokamos pasibaigus tarnybos laikui. Pagal išmokų darbuotojams planą mokamos išmokos darbuotojams yra išeitinės išmokos, jeigu jos mokamos subjektui priėmus sprendimą nutraukti darbo santykius su darbuotoju ir nepriklauso nuo būsimo darbo.
164. Kai kurios išmokos darbuotojams mokamos neatsižvelgiant į darbuotojo išėjimo priežastį. Tokių išmokų mokėjimas yra garantuotas (atsižvelgiant į bet kokius teisių suteikimo ar trumpiausio tarnybos laiko reikalavimus), tačiau jų išmokėjimo laikas neapibrėžtas. Nors kai kuriose teisinėse sistemose tokios išmokos vadinamos išeitine kompensacija arba išeitiniu atlyginimu, tai yra veikiau išmokos, mokamos pasibaigus tarnybos laikui, todėl subjektas apskaitoje jas ir parodo kaip išmokas, mokamas pasibaigus tarnybos laikui.

Pripažinimas

165. **Subjektas turi pripažinti išeitinių išmokų įsipareigojimą ir sąnaudas nuo tos datos, kuri yra ankstesnė:**

- a) **kai subjektas negali atsiimti pasiūlymo mokėti tas išmokas ir**
- b) **kai subjektas pripažįsta restruktūrizavimo, kuriam taikomas 37-asis TAS ir kuris apima išeitinių išmokų mokėjimą, išlaidas.**

166. Kai išeitinės išmokos mokamos darbuotojui priėmus sprendimą priimti siūlomas išmokas mainais į darbo santykių nutraukimą, subjektas negali atsiimti pasiūlymo mokėti išeitines išmokas nuo tos datos, kuri yra ankstesnė:

- a) kai darbuotojas sutinka su darbdavio pasiūlymu ir
- b) kai įsigalioja apribojimas (pavyzdžiui, teisinis, reguliavimo, sutartinis ar kitoks apribojimas), dėl kurio subjektas negali atsiimti šio pasiūlymo. Jei toks apribojimas galioja subjektui teikiant pasiūlymą, jis negali atsiimti savo pasiūlymo nuo jo pateikimo.

167. Kai išeitinės išmokos mokamos subjektui priėmus sprendimą nutraukti darbo santykius su darbuotoju, subjektas negali atsiimti savo pasiūlymo mokėti šias išmokas nuo tada, kai praneša atitinkamiems darbuotojams apie planą nutraukti darbo santykius, atitinkantį visus šiuos kriterijus:

- a) iš planui įvykdyti reikalingų veiksmų galima spręsti, kad planas tikriausiai nebus reikšmingai keičiamas;
- b) plane nurodytas darbuotojų, su kuriais ketinama nutraukti darbo santykius, skaičius, jų darbo pobūdis arba funkcijos ir darbo vieta (tačiau plane nebūtina nurodyti kiekvieno konkretaus darbuotojo), taip pat numatoma plano įvykdymo data;
- c) būsimos išeitinės išmokos darbuotojams yra gana išsamiai aprašytos plane, kad darbuotojai galėtų sužinoti, kokios rūšies ir kokio dydžio išmokas jie gaus, kai darbo santykiai bus nutraukti.

168. Subjektui, pripažinusiam išeitines išmokas, gali tekti apskaitoje parodyti ir plano pakeitimą arba kitų išmokų darbuotojams sumažinimą (žr. 103 straipsnį).

Vertinimas

169. Subjektas per pirminį pripažinimą turi įvertinti išeitines išmokas, taip pat įvertinti ir pripažinti vėlesnius pakeitimus, atsižvelgdamas į išmokų darbuotojams pobūdį: jeigu išeitinėmis išmokomis padidina išmokas, mokamos pasibaigus tarnybos laikui, subjektas taiko reikalavimus, keliamus išmokoms, mokamoms pasibaigus tarnybos laikui. Kitais atvejais:
- a) jeigu išeitinių išmokų visa suma turi būti išmokėta per dvylika mėnesių po metinio ataskaitinio laikotarpio, kuriuo pripažinta išeitinė išmoka, pabaigos, subjektas turi taikyti trumpalaikėms išmokoms darbuotojams keliamus reikalavimus;
 - b) jeigu išeitinių išmokų visa suma neturi būti išmokėta per dvylika mėnesių po metinio ataskaitinio laikotarpio pabaigos, subjektas turi taikyti kitoms ilgalaikėms išmokoms darbuotojams keliamus reikalavimus.
170. Kadangi išeitinės išmokos neskiriamos mainais į atliktą darbą, 70–74 straipsniai dėl išmokų priskyrimo tarnybos laikotarpiams netaikomi.

159–170 straipsnių taikymo pavyzdys**Pagrindinė informacija**

Subjektas dėl neseniai įsigytos nuosavybės planuoja per dešimt mėnesių uždaryti gamyklą ir jos uždarymo metu atleisti visus likusius gamyklos darbuotojus. Kadangi šių darbuotojų kvalifikacija subjektui reikalinga kai kurioms sutartims įvykdyti, jis paskelbia toliau aprašytą darbo santykių nutraukimo planą.

Kiekvienas darbuotojas, kuris pasiliks ir dirbs gamykloje iki pat uždarymo, atleidimo dieną gaus 30 000 PV išmoką pinigais. Darbuotojai, išėję iš darbo anksčiau, gaus po 10 000 PV.

Gamykloje dirba 120 darbuotojų. Subjektas, pranešdamas jiems apie planą, numato, kad 20 darbuotojų išeis iš darbo anksčiau, nei bus uždaryta gamykla. Todėl bendros tikėtinos pinigų išmokos pagal planą yra 3 200 000 PV (t. y. $20 \times 10\,000\text{ PV} + 100 \times 30\,000\text{ PV}$). Pagal 160 straipsnio reikalavimus subjektas apskaitoje parodo išmokas, skiriamas mainais į darbo santykių nutraukimą, kaip išeitines išmokas, o išmokas mainais į atliktą darbą – kaip trumpalaikes išmokas darbuotojams.

Išeitinės išmokos

Mainais į darbo santykių nutraukimą skiriama 10 000 PV išmoka. Šią sumą subjektas turės sumokėti dėl darbo santykių nutraukimo nepaisant to, ar darbuotojai liks dirbti iki gamyklos uždarymo, ar išeis iš darbo anksčiau. Nors darbuotojai gali išeiti iš darbo prieš uždarymą, subjektas dėl savo sprendimo uždaryti gamyklą ir juos atleisti iš darbo nutraukia darbo santykius su visais darbuotojais (t. y. uždarius gamyklą bus atleisti visi darbuotojai). Todėl subjektas pripažįsta 1 200 000 PV dydžio (t. y. $120 \times 10\,000\text{ PV}$) išipareigojimą mokėti išeitines išmokas pagal išmokų darbuotojams planą ankstesnę iš šių datų: kai bus paskelbtas darbo santykių nutraukimo planas arba kai subjektas pripažins su gamyklos uždarymu susijusias restruktūrizavimo išlaidas.

Išmokos mainais į atliktą darbą

Papildomos išmokos, kurias darbuotojai gaus, jeigu išdirbs visą dešimties mėnesių laikotarpį, skiriamos mainais į tuo laikotarpiu atliktą darbą. Subjektas apskaitoje jas parodo kaip trumpalaikes išmokas darbuotojams, nes tikisi visas jas išmokėti per dvylika mėnesių po metinio ataskaitinio laikotarpio pabaigos. Šiame pavyzdyje diskontavimas netaikomas, todėl 2 000 000 PV (t. y. $2\,000\,000\text{ PV} \div 10$) sąnaudos pripažįstamos kiekvieną dešimties mėnesių darbo laikotarpio mėnesį, atitinkamai padidinant išipareigojimo balansinę vertę.

Atskleidimas

171. Nors šiame standarte nereikalaujama specialiai atskleisti informacijos apie išeitines išmokas, tokio atskleidimo gali būti reikalaujama kituose TFAS. Pavyzdžiui, 24-ajame TAS reikalaujama atskleisti informaciją apie išmokas pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams. 1-ajame TAS reikalaujama atskleisti išmokų darbuotojams sąnaudas.

PEREINAMASIS LAIKOTARPIS IR ĮSIGALIOJIMO DATA

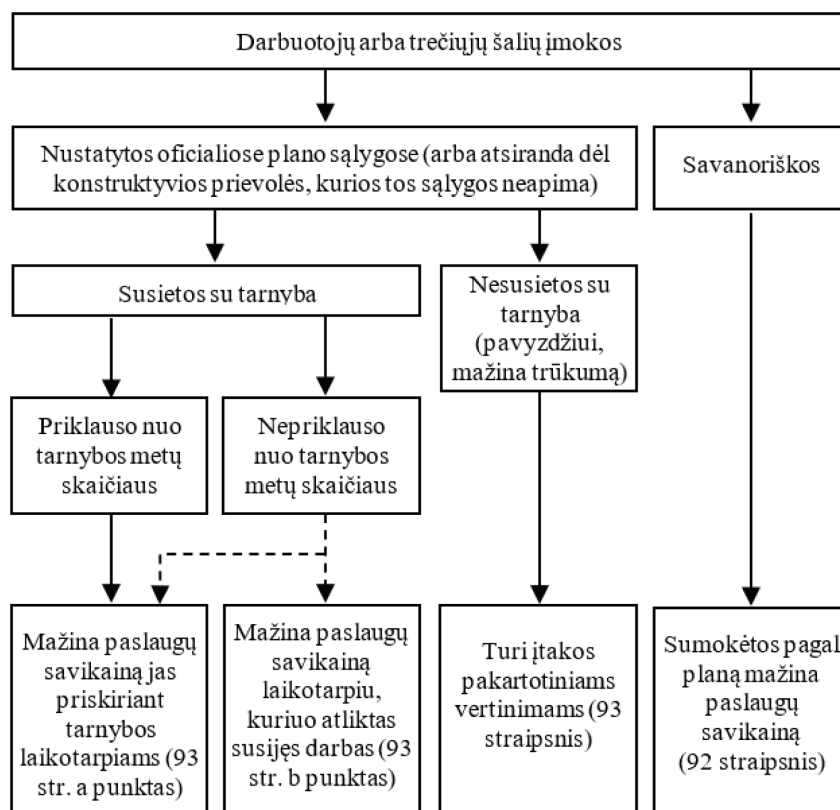
172. Subjektas šį standartą turi taikyti 2013 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas šį standartą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi tą faktą atskleisti.
173. Subjektas šį standartą turi taikyti retrospektyviai pagal 8-ąją TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“, išskyrus tai, kad:
- a) subjektas neturi koreguoti turto, kuriam netaikomas šis standartas, balansinės vertės, jei pasikeičia išmokų darbuotojams išlaidos, kurios buvo įtrauktos į balansinę vertę iki šio standarto taikymo pirmą kartą datos. Taikymo pirmą kartą data yra anksčiausio ataskaitinio laikotarpio, pateikto pirmosiose finansinėse ataskaitose, kuriose subjektas pirmą kartą taikė šį standartą, pradžia;
 - b) laikotarpių, prasidedančių iki 2014 m. sausio 1 d., finansinėse ataskaitose subjektas neturi atskleisti 145 straipsnyje reikalaujamos lyginamosios informacijos apie apibrėžtųjų išmokų prievolės jautrumą.
174. 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uju TFAS pakeista tikrosios vertės apibrėžtis, pateikta 8 straipsnyje, ir pataisytas 113 straipsnis. Taikydamas 13-ąją TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.
175. 2013 m. lapkričio mėn. paskelbtu dokumentu „Apibrėžtų išmokų planai. Darbuotojų įmokos“ (19-ojo TAS pataisos) pataisyti 93–94 straipsniai. Subjektas tas pataisas turi taikyti retrospektyviai 2014 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams pagal 8-ąją TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas tas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi tą faktą atskleisti.
176. 2014 m. rugsėjo mėn. paskelbtais „2012–2014 m. ciklo TFAS metiniais patobulinimais“ pataisytas 83 straipsnis ir įterptas 177 straipsnis. Subjektas tą pataisą turi taikyti 2016 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas tą pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi tą faktą atskleisti.
177. Subjektas turi taikyti 176 straipsnyje pateiktą pataisą nuo anksčiausio lyginamojo laikotarpio, pateikiamo pirmose finansinėse ataskaitose, kuriose subjektas taiko šią pataisą, pradžios. Bet koks pradinis koregavimas, atliekamas taikant šią pataisą, turi būti pripažįstamas nepaskirstytu pelnu to laikotarpio pradžioje.
178. 2017 m. gegužės mėn. paskelbtu 17-uju TFAS pataisyta 8 straipsnio išnaša. Taikydamas 17-ąją TFAS subjektas turi taikyti tą pataisą.
179. 2018 m. vasario mėn. paskelbtu dokumentu „Plano pakeitimas, sumažinimas arba įvykdymas“ (19-ojo TAS pataisos) įterpti 101A, 122A ir 123A straipsniai ir pataisyti 57, 99, 120, 123, 125, 126 ir 156 straipsniai. Subjektas šias pataisas turi taikyti plano pakeitimo, sumažinimo ar įvykdymo atvejams, įvykusiems pirmo metinio ataskaitinio laikotarpio, prasidedančio 2019 m. sausio 1 d. arba vėliau, pradžioje arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas šias pataisas taiko anksčiau, jis turi atskleisti tą faktą.

A priedėlis

Taikymo nurodymai

Šis priedėlis yra neatskiriama TFAS dalis. Jame paaiškinta, kaip taikyti 92–93 straipsnius, ir jis turi tokią pačią galią kaip kitos šio TFAS dalys.

A1. Darbuotojų ar trečiųjų šalių įmokoms taikomi apskaitos reikalavimai pavaizduoti toliau pateiktoje diagramoje.



1) Ši brūkšninė rodyklė reiškia, kad subjektui leidžiama pasirinkti apskaitos tvarką.

20-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

Valstybės dotacijų apskaita ir informacijos apie valstybės paramą atskleidimas⁽⁹⁾

TAIKYMO SRITIS

1. Šis standartas turi būti taikomas valstybės dotacijų apskaitai ir atskleidimui, taip pat kitokios valstybės paramos atskleidimui.
2. Šis standartas netaikomas:
 - a) kai kuriems valstybės dotacijų apskaitos finansinėse ataskaitose arba papildomoje panašaus pobūdžio informacijoje atvejams parodant kainų pasikeitimo poveikį;
 - b) valstybės paramai, kuri teikiama subjektui kaip tam tikros formos privilegijos nustatant apmokestinamąjį pelną arba mokesčių nuostolį arba nustatant ar sumažinant pelno mokesčio išipareigojimą. Tokių privilegijų pavyzdžiai: terminuotas atleidimas nuo pelno mokesčio, investicijų mokesčių kreditai, greitesnio nusidėvėjimo galimybės ir sumažinti pelno mokesčio tarifai;
 - c) valstybės daliai subjekto nuosavybėje;
 - d) valstybės dotacijoms, kurioms taikomas 41-asis TAS „Žemės ūkis“.

APIBRĖŽTYS

3. Šiame standarte vartojamų terminų apibrėžtys:

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

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

***Valstybės dotacija* – valstybės institucijos pervedami ištekliai subjektui, kuris praeityje atitiko arba ateityje atitiks tam tikras sąlygas, susijusias su pagrindine subjekto veikla, paremti. Tai neapima tų valstybės paramos formų, kurių negalima pagrįstai įvertinti, ir sandorių su valstybės institucija, kurių negalima atskirti nuo subjekto įprastos veiklos sandorių.⁽¹⁰⁾**

Dotacijos, susijusios su turtu – valstybės dotacijos, kurių pagrindinė sąlyga yra ta, kad jų gavimo reikalavimus atitinkantis subjektas nusipirkęs, 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.

⁽⁹⁾ Valdyba 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „TFAS patobulinimas“ pataisė šiame standarte vartojamus terminus, kad jie atitiktų kitus TFAS:

a) „apmokestinamos pajamos“ pakeista į „apmokestinamasis pelnas arba mokesčių nuostolis“,

b) „pripažįstama pajamomis (snaudomis)“ pakeista į „pripažįstama pelnu arba nuostoliais“,

c) „įtraukiamas į apskaitą tiesiogiai kaip akcininkų turtas (nuosavybė)“ pakeista į „nepripažįstama pelnu arba nuostoliais“ ir

d) „apskaitinio įvertinimo pataisymas“ pakeista į „apskaitinio įverčio keitimas“.

⁽¹⁰⁾ Taip pat žr. NAK 10-ąjį aiškinimą „Valstybės parama, neturinti jokio tiesioginio ryšio su pagrindine subjekto veikla“.

Dotacijos, susijusios su pajamomis – visos kitos valstybės dotacijos, išskyrus dotacijas, susijusias su turtu.

Negrąžinamos paskolos – paskolos, kurių davėjas įsipareigoja atsisakyti teisės jas atgauti, remdamasis tam tikromis iš anksto nustatytomis sąlygomis.

Tikroji vertė – kaina, už kurią vertinimo dieną gali būti parduotas turtas arba perleistas įsipareigojimas, rinkos dalyvių sandorį vykdančiomis rinkos sąlygomis (žr. 13-ąją TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“).

4. Valstybės parama gali būti teikiama įvairia forma, kuri gali skirtis tiek teikiamos paramos pobūdžiu, tiek sąlygomis, kurios paprastai nustatomos suteikiant valstybės paramą. Parama gali būti teikiama siekiant paskatinti subjektą imtis tokios veiklos, kurios jis paprastai nesiimtų, jei nebūtų suteikiama valstybės parama.
5. Jei 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, kokių mastu subjektas pasinaudojo tokia parama per ataskaitinį laikotarpį. Dėl to būna lengviau palyginti subjekto finansines ataskaitas su ankstesnių laikotarpių ar kitų subjektų finansinėmis ataskaitomis.
6. Valstybės dotacijos kartais dar vadinamos subsidijomis, pašalpomis ar premijomis.

VALSTYBĖS DOTACIJOS

7. Valstybės dotacijos, įskaitant nepinigines dotacijas tikrąja verte, turi būti pripažįstamos tik tada, kai pagrįstai garantuojama, kad:

a) subjektas atitinka visas dotacijos suteikimo sąlygas ir

b) dotacijos bus gautos.

8. Valstybės dotacija pripažįstama tik tada, kai pagrįstai garantuojama, kad 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 dotacijos 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 subjektas įvykdys sąlygas, kurios panaikina prievolę grąžinti paskolą.
- 10A. Valstybės paskolos mažesnėmis nei rinkos palūkanomis nauda laikoma valstybės dotacija. Paskola turi būti pripažįstama ir vertinama pagal 9-ąją TFAS „Finansinės priemonės“. Mažesnių nei rinkos palūkanų nauda turi būti vertinama kaip paskolos pradinės balansinės vertės, nustatytos pagal 9-ąją TFAS, ir gautų įplaukų skirtumas. Nauda apskaitoje registruojama pagal šį standartą. Subjektas, identifikuojamas išlaidas, kurias ketinama kompensuoti paskolos teikiama nauda, turi atsižvelgti į sąlygas ir įsipareigojimus, kurie yra įvykdyti arba turi būti įvykdyti.
11. Pripažinus valstybės dotaciją, visi susiję neapibrėžtieji įsipareigojimai ar neapibrėžtasis turtas vertinami pagal 37-ojo TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“ reikalavimus.
12. Valstybės dotacijos turi būti sistemingai pripažįstamos pelnu arba nuostoliais laikotarpiais, kuriais subjektas pripažįsta sąnaudomis susijusias išlaidas, kurios turėtų būti kompensuojamos dotacijos lėšomis.

13. Valstybės dotacijos gali būti apskaitoje parodomos dviem metodais: kapitalo metodu, pagal kurį dotacija nepripažįstama pelnu arba nuostoliais, ir pajamų metodu, pagal kurį dotacija pripažįstama pelnu ar nuostoliais per vieną ar kelis laikotarpius.
14. Kapitalo metodas grindžiamas tokiais argumentais:
 - a) valstybės dotacijos yra finansavimo priemonė, todėl taip ir turi būti parodomos finansinės būklės ataskaitoje, o pripažįstamos pelnu ar nuostoliais, tarpusavyje užskaitant tuos sąnaudų straipsnius, kuriuos jos finansuoja. Kadangi dotacijų nereikės grąžinti, jos neturėtų būti pripažįstamos pelnu arba nuostoliais;
 - b) valstybės dotacijų pripažinti pelnu arba nuostoliais negalima, kadangi jos neuždirbtos – tai valstybės suteikta paskata be susijusių išlaidų.
15. Pajamų metodas grindžiamas tokiais argumentais:
 - a) kadangi valstybės dotacijos gaunamos ne iš akcininkų, o iš kito šaltinio, jos neturi būti tiesiogiai pripažįstamos nuosavybėje – jos turi būti pripažįstamos atitinkamų laikotarpių pelnu arba nuostoliais;
 - b) valstybės dotacijos retai suteikiamos be jokių sąlygų. Subjektas jas gauna, jeigu įvykdo dotacijų skyrimo sąlygas ir sutinka su numatytais įsipareigojimais. Todėl valstybės dotacijos turėtų būti pripažįstamos pelnu arba nuostoliais laikotarpiais, kuriais subjektas pripažįsta sąnaudomis susijusias išlaidas, kurios turėtų būti kompensuojamos dotacijos lėšomis;
 - c) kadangi pajamų ir kiti mokesčiai yra sąnaudos, logiška ir valstybės dotacijas, tęsiant fiskalinę politiką, perkelti į pelną ar nuostolius.
16. Pajamų metodui būdinga, kad valstybės dotacijos turėtų būti sistemingai pripažįstamos pelnu ar nuostoliais laikotarpiais, kuriais subjektas pripažįsta sąnaudomis susijusias išlaidas, kurios turėtų būti kompensuojamos dotacijos lėšomis. Valstybės dotacijų pripažinimas pelnu ar nuostoliais tada, kai jos gaunamos, neatitinka kaupimo principo (žr. 1-ąją TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“), todėl taip pripažinti dotaciją galima tik tuo atveju, jei nėra jokio pagrindo priskirti ją kitiems laikotarpiams, išskyrus tą, per kurį dotacija buvo gauta.
17. Daugeliu atvejų laikotarpiai, kuriais subjektas pripažįsta išlaidas arba sąnaudas, susijusias su valstybės dotacija, yra nustatomi iš karto. Todėl dotacijos, skirtos konkrečioms sąnaudoms, pripažįstamos pelnu arba nuostoliais tuo pačiu laikotarpiu kaip ir atitinkamos sąnaudos. Panašiai ir tos dotacijos, kurios yra susijusios su nusidėvimoju turto, paprastai pripažįstamos pelnu arba nuostoliais tais laikotarpiais ir tokiais dalimis, kuriais pripažįstamos to turto nusidėvėjimo sąnaudos.
18. Dotacijos, susijusios su nenusidėvimoju turto, gali būti skiriamos keliant reikalavimą įvykdyti tam tikrus įsipareigojimus, tada dotacijos pripažįstamos pelnu arba nuostoliais tais laikotarpiais, kai buvo patirtos su įsipareigojimų vykdymu susijusios sąnaudos. Pavyzdžiui, dotacija žeme gali būti suteikta, jeigu ant jos bus pastatytas pastatas, todėl ją galima pripažinti pelnu arba nuostoliais per visą pastato naudojimo laiką.
19. Kartais dotacija gaunama kaip finansinės arba fiskalinės pagalbos, 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 priskirti vienu metodu, o kitą – kitu metodu.
20. **Valstybės dotacija, gautina kaip kompensacija už jau patirtas sąnaudas arba nuostolius arba siekiant nedelsiant suteikti finansinę paramą subjektui be jokių su tuo siejamų būsimų išlaidų, turi būti pripažįstama pelnu arba nuostoliais tą ataskaitinį laikotarpį, kai dotacija tampa gautina.**

21. Tam tikromis aplinkybėmis valstybės dotacija gali būti skiriama siekiant nedelsiant suteikti finansinę paramą subjektui, o ne skatinant patirti konkrečių išlaidų. Tokios dotacijos gali būti skiriamos atskiram subjektui ir visai paramos gavėjų klasei gali būti neprieinamos. Tokiomis aplinkybėmis gali būti reikalaujama pripažinti dotaciją pelnu arba nuostoliais tuo laikotarpiu, kai subjektas įvykdo dotacijos gavimo reikalavimus, ir atskleisti informaciją, garantuojančią, kad dotacijos paskirtis yra aiškiai suprata.
22. Valstybės dotacija gali būti subjekto gautina kompensacija už per ankstesnį ataskaitinį laikotarpį patirtas sąnaudas ar nuostolius. Tokia dotacija pripažįstama laikotarpiu, kai ji tampa gautina, pelnu arba nuostoliais, atskleidžiant informaciją, garantuojančią, kad dotacijos paskirtis yra aiškiai suprata.

Nepiniginės valstybės dotacijos

23. Valstybės dotacija gali būti skiriama subjektui perduodant naudoti nepiniginį turtą, tokį kaip žemė ar kiti išteklių. 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

24. **Dotacijos, susijusios su turtu, įskaitant nepiniginės dotacijas tikrąja verte, turi būti pateikiamos finansinės būklės ataskaitoje kaip būsimųjų laikotarpių pajamos arba dotacijos suma sumažinama turto balansinė vertė.**
25. Yra du galimi dotacijų (arba atitinkamų dotacijų dalių), susijusių su turtu, pateikimo finansinėse ataskaitose metodai.
26. Taikant vieną metodą dotacija pripažįstama būsimąjo laikotarpio pajamomis, sistemingai pripažįstamomis pelnu ar nuostoliais per turto naudingo tarnavimo laiką.
27. Taikant kitą metodą dotacija atimama skaičiuojant turto balansinę vertę. Dotacija pripažįstama pelnu ar nuostoliais per nudėvimojo turto naudingo tarnavimo laiką kaip sumažintos nusidėvėjimo sąnaudos.
28. Turto įsigijimas ir su tuo susijusios dotacijos gavimas gali nulemti didelius subjekto pinigų srautų pokyčius. Dėl šios priežasties ir siekiant parodyti visą investiciją į turtą, tokie pokyčiai paprastai parodomi kaip atskiri pinigų srautų ataskaitos straipsniai neatsižvelgiant į tai, ar dotacijos suma buvo atimta iš tam tikro turto vertės, ar ne, kad būtų pateikta finansinės būklės ataskaitoje.

Dotacijų, susijusių su pajamomis, pateikimas

29. Dotacijos, susijusios su pajamomis, pateikiamos kaip pelno arba nuostolių dalis atskirai arba kaip kitos pajamos; kitas būdas – dotacijų suma gali būti atimama iš atitinkamos susijusių sąnaudų sumos.
- 29A. [Išbraukta]
30. Tie, kas palaiko pirmąjį būdą, sako, kad nepriimtina užskaityti 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 subjektas iš viso nebūtų patyręs sąnaudų, jei nebūtų buvusi suteikta dotacija, todėl sąnaudų pateikimas ataskaitoje be tarpusavio užskaitos su dotacijų suma yra klaidinantis.
31. Abu dotacijų, susijusių su pajamomis, pateikimo būdai yra priimtini. Informaciją apie dotaciją gali reikėti atskleisti dėl to, kad finansinės ataskaitos būtų teisingai suprastos. Paprastai tinkama atskleisti dotacijos poveikį sąnaudų ir pajamų straipsniams, kurių informaciją reikalaujama atskleisti atskirai.

Valstybės dotacijų grąžinimas

32. Valstybės dotacija, kuri tampa grąžintina, turi būti apskaitoje parodoma kaip apskaitinio įverčio keitimas (žr. 8-ąją TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“). Dotacijos, susijusios su pajamomis, pirmiausia turi būti grąžinamos iš dotacijos atžvilgiu pripažinto neamortizuoto būsimojo laikotarpio kredito. Jei grąžintinos sumos viršija minėtą būsimojo laikotarpio kreditą arba kai tokio kredito nėra, grąžintina suma turi būti iš karto pripažįstama pelnu ar nuostoliais. Dotacijos, susijusios su turtu, grąžinimas turi būti pripažįstamas padidinant turto balansinę vertę arba sumažinant būsimojo laikotarpio pajamų likutį grąžintina suma. Papildomas sukauptas nusidėvėjimas, kuris nesant dotacijos iki šios dienos būtų buvęs pripažintas pelnu ar nuostoliais, turi būti iš karto pripažįstamas pelnu ar nuostoliais.
33. Atsižvelgiant į aplinkybes, dėl kurių dotaciją, susijusią su turtu, reikia grąžinti, gali reikėti apsvarstyti galimybę sumažinti naują turto balansinę vertę.

VALSTYBĖS PARAMA

34. Į 3 straipsnyje pateiktą valstybės dotacijų apibrėžtį neįtraukta tam tikrų formų valstybės parama, kurios negalima pagrįstai įvertinti, ir sandoriai su valstybės institucija, kurių negalima atskirti nuo subjekto įprastos veiklos sandorių.
35. Paramos, kurios negalima pagrįstai įvertinti, pavyzdys gali būti nemokama techninė arba rinkodaros konsultacija ir suteiktos garantijos. Paramos, kurios negalima atskirti nuo įprastos subjekto veiklos sandorių, pavyzdys gali būti valstybės pirkimų politika, kuri lemia subjekto pardavimų dalį. Naudos egzistavimas gali būti neabejotinas, 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 atskleisti.
37. [Išbraukta]
38. Šiame standarte valstybės paramai nepriskiriama: infrastruktūros sukūrimas pagerinant bendrą transporto ir komunikacijų tinklą ir geresnių įrenginių, tokių kaip drėkinimo ar vandens tiekimo sistemos, nuolatinis tiekimas visai vietinei bendruomenei neribotą laiką.

ATSKLEIDIMAS**39. Turi būti atskleidžiami šie dalykai:**

- a) valstybės dotacijoms taikomi apskaitos principai, įskaitant informacijos pateikimo finansinėse ataskaitose metodus;
- b) finansinėse ataskaitose pripažintų valstybės dotacijų pobūdis, dydis ir informacija apie kitas valstybės paramos formas, kuriomis tiesiogiai naudojasi subjektas, ir
- c) neįvykdytos sąlygos ir kiti neapibrėžtumai, susiję su pripažinta valstybės parama.

PEREINAMOJO LAIKOTARPIO NUOSTATOS

40. Pirmą kartą šį standartą taikantis subjektas turi:

a) įvykdyti tam tikrus informacijos atskleidimo reikalavimus ir

b) arba:

i) koreguoti savo finansines ataskaitas, atsižvelgdamas į apskaitos politikos pakeitimą pagal 8-ąją TAS, arba

ii) taikyti šio standarto apskaitos nuostatas tik dotacijoms ar dotacijų dalims, kurios gaunamos arba sugrąžinamos po šio standarto įsigaliojimo datos.

ĮSIGALIOJIMO DATA

41. Šis standartas taikomas 1984 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansinėms ataskaitoms.
42. 1-uoju TAS (persvarstytu 2007 m.) pataisyta visuose TFAS vartojama terminija. Taip pat pridėtas 29A straipsnis. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Jei subjektas 1-ąją TAS (persvarstytą 2007 m.) taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.
43. 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „TFAS patobulinimas“ panaikintas 37 straipsnis ir įterptas 10A straipsnis. Tas pataisas subjektas turi perspektyviai taikyti valstybės paskoloms, gautoms ataskaitiniais laikotarpiais, prasidedančiais 2009 m. sausio 1 d. ar vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas pataisas taiko ankstesniam laikotarpiui, jis tą faktą turi atskleisti.
44. [Išbraukta]
45. 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uoju TFAS pakeista tikrosios vertės apibrėžtis 3 straipsnyje. Taikydamas 13-ąją TFAS subjektas turi taikyti tą pataisą.
46. 2011 m. birželio mėn. paskelbtu dokumentu „Kitų bendrųjų pajamų straipsnių pateikimas“ (1-ojo TAS pataisos) pataisytas 29 straipsnis ir išbrauktas 29A straipsnis. Taikydamas 2011 m. birželio mėn. pataisytą 1-ąją TAS subjektas turi taikyti tas pataisas.
47. [Išbraukta]
48. 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uoju TFAS pataisytas 10A straipsnis ir išbraukti 44 ir 47 straipsniai. Taikydamas 9-ąją TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.

21-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka

TIKSLAS

1. Subjektas veiklą užsienyje gali vykdyti dviem būdais. Jis gali vykdyti sandorius užsienio valiuta ar turėti užsienyje veikiančių subjektų. Be to, subjektas gali pateikti savo finansines ataskaitas užsienio valiuta. Šio standarto tikslas – nustatyti, kaip reikia sandorius užsienio valiutomis ir užsienyje veikiančius subjektus pateikti subjekto finansinėse ataskaitose ir kaip perskaičiuoti finansinių ataskaitų duomenis pagal pateikimo valiutą.
2. Pagrindiniai klausimai yra: koks valiutos kursas (-ai) turi būti naudojamas (-i) ir kaip finansinėse ataskaitose turi būti pateikiama valiutos kursų pasikeitimo įtaka.

TAIKYMO SRITIS

3. Šis standartas turi būti taikomas: ⁽¹⁾

a) apskaitant sandorius ir likučius užsienio valiutomis, išskyrus tuos išvestinių finansinių priemonių sandorius ir likučius, kurie patenka į 9-ojo TFAS „Finansinės priemonės“ taikymo sritį;

b) perskaičiuojant užsienyje veikiančių subjektų, kurie subjekto finansinėse ataskaitose pateikiami konsoliduojant arba nuosavybės metodu, rezultatus ir finansinę būklę ir

c) perskaičiuojant subjekto rezultatus ir finansinę būklę pagal pateikimo valiutą.

4. Daugeliui užsienio valiutos išvestinių finansinių priemonių taikomas 9-asis TFAS, todėl jos į šio standarto taikymo sritį nepatenka. Vis dėlto tos užsienio valiutos išvestinės finansinės priemonės, kurios į 9-ojo TFAS taikymo sritį nepatenka (pvz., kai kurios užsienio valiutos išvestinės finansinės priemonės, įterptos į kitas sutartis), patenka į šio standarto taikymo sritį. Be to, šis standartas taikomas subjektui perskaičiuojant su išvestinėmis finansinėmis priemonėmis susijusias sumas iš savo funkcinės valiutos į pateikimo valiutą.
5. Šis standartas netaikomas straipsnių užsienio valiuta apsidraudimo sandorių apskaitai, įskaitant grynosios investicijos į užsienyje veikiantį subjektą apdraudimą. Apsidraudimo sandorių apskaitai taikomas 9-asis TFAS.
6. Šis standartas taikomas subjekto finansinių ataskaitų pateikimui užsienio valiuta ir nustato atitinkamus reikalavimus, kad parengtas finansines ataskaitas būtų galima apibūdinti kaip atitinkančias tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus (TFAS). Šiame standarte nurodoma konkreti informacija, kuri turi būti atskleidžiama tada, kai finansinės informacijos perskaičiavimas į užsienio valiutą neatitinka šių reikalavimų.
7. Šis standartas netaikomas pinigų srautų iš sandorių užsienio valiuta pateikimui pinigų srautų ataskaitoje ir užsienyje veikiančių subjektų pinigų srautų perskaičiavimui į kitą valiutą (žr. 7-ąją TAS „Pinigų srautų ataskaitos“).

APIBRĖŽTYS

8. Šiame standarte vartojamų terminų apibrėžtys:

Laikotarpio pabaigos valiutos kursas – momentinis valiutos kursas ataskaitinio laikotarpio pabaigoje.

Valiutos kursų skirtumas – skirtumas, atsirandantis, kai, esant skirtingiems valiutos kursams, tam tikras vienos valiutos vienetų skaičius perskaičiuojamas į kitą valiutą.

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

Valiutos kursas – dviejų valiutų keitimo santykis.

Tikroji vertė – kaina, už kurią vertinimo dieną gali būti parduotas turtas arba perleistas įsipareigojimas, rinkos dalyvių sandorį vykdant įprastomis rinkos sąlygomis (žr. 13-ąjį TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“).

Užsienio valiuta – kita negu subjekto funkcinė valiuta.

Užsienyje veikiantis subjektas – ataskaitas teikiančio subjekto patronuojamoji įmonė, asocijuotoji įmonė, jungtinė veikla arba filialas, kurio veiklos vieta yra arba veikla vykdoma kitoje šalyje arba kita negu ataskaitas teikiančio subjekto valiuta.

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

Grupė – patronuojančioji įmonė ir visos jos patronuojamosios 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 subjektą – užsienyje veikiančio subjekto grynojo turto dalies, priklausančios ataskaitas teikiančiam subjektui, suma.

Pateikimo valiuta – valiuta, kuria pateikiamos finansinės ataskaitos.

Momentinis valiutos kursas – valiutos kursas, kuriuo atliekamas neatidėliotinas perleidimas.

Apibrėžčių detalizavimas

Funkcinė valiuta

9. Pagrindinė ekonominė aplinka, kurioje subjektas veikia, paprastai yra ta, kurioje pirmiausia jis gauna ir išleidžia pinigų. Nustatydamas savo funkcinę valiutą, 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 padengiamos), ir
- ii) priklausančią valstybei, kurios konkurencinės jėgos ir 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. Įrodymų apie subjekto funkcinę valiutą taip pat gali suteikti kiti požymiai:

a) valiuta, kuria gaunamos lėšos iš finansinės veiklos (t. y. skolos ir nuosavybės priemonių išleidimas);

b) valiuta, kuria paprastai laikomos įplaukos iš pagrindinės veiklos.

11. Nustatant užsienyje veikiančio subjekto funkcinę valiutą ir tai, ar ši funkcinė valiuta sutampa su ataskaitas teikiančio subjekto funkcinė valiuta (ataskaitas teikiantis subjektas šiomis aplinkybėmis yra subjektas, kurio užsienyje veikiantis subjektas yra patronuojamoji įmonė, filialas, asocijuotoji įmonė ar jungtinės veiklos dalyvis), atsižvelgiama į šiuos papildomus veiksnius:
- a) ar užsienyje veikiantis subjektas tik tęsia ataskaitas teikiančio subjekto veiklą, ar veikia pakankamai savarankiškai. Pirmuoju atveju, pavyzdžiui, užsienyje veikiantis subjektas tik parduoda prekes, importuojamas iš ataskaitas teikiančio subjekto, ir perveda jam įplaukas. Antruoju atveju, pavyzdžiui, užsienyje veikiantis subjektas kaupia pinigus ir kitą piniginių turtą, patiria sąnaudas, kuria pajamas ir skolina iš esmės tik vietine valiuta;
 - b) ar sandoriai su ataskaitas teikiančiu subjektu sudaro didelę ar mažą užsienyje veikiančio subjekto veiklos dalį;
 - c) ar pinigų srautai iš užsienyje veikiančio subjekto veiklos tiesiogiai veikia ataskaitas teikiančio subjekto pinigų srautus ir ar jie gali būti laisvai pervedami šiam subjektui;
 - d) ar pinigų srautų iš užsienyje veikiančio subjekto veiklos pakanka, kad būtų galima įvykdyti esamus ir įprastai tikėtinus skolinius įsipareigojimus nenaudojant ataskaitas teikiančio subjekto lėšų.
12. Kai pirma pateikti rodikliai yra nevienareikšmiai ir funkcinė valiuta neaiški, vadovybė turi pati nustatyti funkcinę valiutą, kuri teisingiausiai parodo pagrindinių sandorių, įvykių ir aplinkybių ekonominius rezultatus. Vadovaudamasi šiuo požiūriu, vadovybė pirmenybę teikia 9 straipsnyje pateiktiems pagrindiniams rodikliams, prieš įvertindama 10 ir 11 straipsniuose nustatytus rodiklius, kurie laikomi papildomais požymiais nustatant subjekto funkcinę valiutą.
13. Pagrindinius su 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 hiperinfliacinės ekonomikos valiuta, tada subjekto finansinės ataskaitos taisomos pagal 29-ąją TAS „Finansinė atskaitomybė hiperinfliacijos sąlygomis“. Subjektas negali išvengti taisymo pagal 29-ąją TAS, pavyzdžiui, kai savo funkcinė valiuta pasirenka kitokią valiutą negu pagal šį standartą nustatoma funkcinė valiuta (pvz., savo patronuojančiosios įmonės funkcinę valiutą).

Grynoji investicija į užsienyje veikiančią subjektą

15. Subjektas gali turėti piniginių straipsnį, gautiną iš užsienyje veikiančio subjekto arba mokėtiną jam. Straipsnis, už kurį atsiskaityti neplanuojama ir artimoje ateityje nėra tikėtina, iš esmės yra subjekto grynosios investicijos į užsienyje veikiančią subjektą dalis ir yra apskaitomas pagal 32 ir 33 straipsnius. Tokie piniginiai straipsniai gali apimti per ilgą laiką gautinas sumas ar paskolas. Prekybos gautinos sumos ar prekybos mokėtinos sumos jiems nepriskiriamos.
- 15A. 15 straipsnyje apibūdintas subjektas, kuris gali turėti iš užsienyje veikiančio subjekto gautiną ar jam mokėtiną piniginių straipsnį, gali būti bet kuri įmonių grupės patronuojamoji įmonė. Pavyzdžiui, subjektas turi dvi patronuojamąsias įmones „A“ ir „B“. Patronuojamoji įmonė „B“ yra užsienyje veikiantis subjektas. Patronuojamoji įmonė „A“ suteikia paskolą patronuojamajai įmonei „B“. Paskola, kurią patronuojamoji įmonė „A“ turi gauti iš patronuojamosios įmonės „B“, sudarytą dalį subjekto grynųjų investicijų į patronuojamąją įmonę „B“, jeigu artimiausioje ateityje nebūtų numatyta ar tikėtina paskolą grąžinti. Taip būtų ir tuo atveju, jeigu patronuojamoji įmonė „A“ pati būtų užsienyje veikiantis subjektas.

Piniginiai straipsniai

16. Esminė piniginių straipsnio savybė yra teisė gauti (arba prievolė perleisti) fiksuotą arba kitaip nustatomą piniginių vienetų skaičių. Pavyzdžiai: pensijos ir kitos išmokos darbuotojams, kurios turi būti sumokėtos pinigais; atidėjiniai, kurie turi būti padengiami pinigais; nuomos išsipareigojimai piniginiai dividendai, pripažįstami išsipareigojimu. Susitarimas gauti (perleisti) kintamą paties subjekto nuosavybės priemonių skaičių ar kintamą turto sumą, pagal kurį gautina (perleistina) tikroji vertė yra lygi fiksuotam ar kitaip nustatomam piniginių vienetų skaičiui, taip pat yra piniginis straipsnis. Ir priešingai, esminė nepiniginio straipsnio savybė yra neturėjimas teisės gauti (arba išsipareigojimo perleisti) fiksuotą arba kitaip nustatomą piniginių vienetų skaičių. Pavyzdžiai: iš anksto už prekes ir paslaugas sumokėtos sumos; prestižas; nematerialusis turtas; atsargos; nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai; naudojimo teise valdomas turtas ir atidėjiniai, kuriuos reikia padengti perleidžiant nepiniginį turtą.

METODIKOS, KURI TURI BŪTI TAIKOMA PAGAL ŠĮ STANDARTĄ, SANTRAUKA

17. Rengdamas finansines ataskaitas, kiekvienas subjektas – atskiras subjektas ar subjektas, turintis užsienyje veikiančių subjektų (pvz., patronuojančioji įmonė), ar užsienyje veikiantis subjektas (pvz., patronuojamoji įmonė ar filialas) – savo funkcinę valiutą nustato pagal 9–14 straipsnius. Subjektas straipsnius užsienio valiuta perskaičiuoja į savo funkcinę valiutą ir tokio perskaičiavimo rezultatus apskaito pagal 20–37 ir 50 straipsnius.
18. Daugumą ataskaitas teikiančių subjektų sudaro tam tikras atskirų įmonių skaičius (pvz., grupė, sudaryta iš patronuojančiosios įmonės ir vienos arba daugiau patronuojamųjų įmonių). Įvairių rūšių subjektai, neatsižvelgiant į tai, ar jie priklauso grupei, ar ne, gali turėti investicijų į asocijuotąsias įmones arba jungtinės veiklos susitarimus. Jie taip pat gali turėti filialų. Ataskaitas teikiančiam subjektui priklausančio kiekvieno atskiro subjekto rezultatai ir finansinė būklė privalo būti perskaičiuojami į valiutą, kuria šis subjektas pateikia savo finansines ataskaitas. Šiame standarte leidžiama, kad ataskaitas teikiančio subjekto pateikimo valiuta būtų bet kuri valiuta (arba valiutos). Bet kurio atskiro subjekto, kuris priklauso ataskaitas teikiančiam 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 subjektui arba subjektui, rengiančiam atskiras finansines ataskaitas pagal 27-ąjį TAS „Atskiros finansinės ataskaitos“, pateikti savo finansines ataskaitas bet kuria valiuta (arba valiutomis). Jeigu 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, įskaitant sandorius, atsirandančius tada, kai 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 arba prisiima ar įvykdo išsipareigojimus, išreikštus užsienio valiuta.
21. Sandoris užsienio valiuta, pirmą kartą pripažįstamas funkcinė valiuta, turi būti pateikiamas sumai užsienio valiuta taikant momentinį funkcinės ir užsienio valiutų kursą sandorio dieną.

22. Sandorio diena yra data, kada sandoris pirmą kartą atitinka pripažinimo kriterijus pagal TFAS. Praktiškai dažniausiai taikomas kursas, apytikriai artimas tikrajam sandorio dienos kursui, pavyzdžiui, vidutinis savaitės arba mėnesio kursas gali būti taikomas visiems tuo laikotarpiu atitinkama užsienio valiuta vykdomiems sandoriams. Tačiau, jeigu valiutos kursai labai svyruoja, vidutinį laikotarpio kursą taikyti netinkama.

Atskaitomybė vėlesnių atskaitinių laikotarpių pabaigoje

23. Kiekvieno atskaitinio laikotarpio pabaigoje:

- a) piniginiai straipsniai užsienio valiuta turi būti perskaičiuojami į funkcinę valiutą naudojant laikotarpio pabaigos valiutos kursą;
- b) nepiniginiai straipsniai, kurių įsigijimo savikaina vertinama užsienio valiuta, turi būti perskaičiuojami naudojant atitinkamo sandorio dienos valiutos kursą ir
- c) nepiniginiai straipsniai, vertinami jų tikrąja verte užsienio valiuta, turi būti perskaičiuojami naudojant tikrosios vertės nustatymo dienos valiutos kursą.

24. Straipsnio balansinė vertė nustatoma kartu taikant kitus susijusius standartus. Pavyzdžiui, ilgalaikis materialusis turtas gali būti vertinamas tikrąja verte arba įsigijimo savikaina pagal 16-ąją TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai“. Nepaisant to, ar balansinė vertė, kai ji pateikiama užsienio valiuta, nustatoma remiantis įsigijimo savikaina, ar tikrąja verte, pagal šį standartą ji turi būti perskaičiuojama į funkcinę valiutą.

25. Kai kurių straipsnių balansinė vertė nustatoma palyginant dvi arba daugiau sumų. Pavyzdžiui, atsargų balansinė vertė yra jų savikaina arba grynoji galimo realizavimo vertė – mažesnioji iš jų – pagal 2-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 arba balansinę vertę (pagal tai, kuri iš jų tinka), perskaičiuotą naudojant tos vertės nustatymo dienos valiutos kursą (t. y. turto, vertinamo jo įsigijimo savikaina, sandorio dienos kursą), ir
- b) grynąją galimo realizavimo vertę arba atsiperkamąją vertę (pagal tai, kuri iš jų tinka), perskaičiuotą pagal tos vertės nustatymo dienos valiutos kursą (t. y. atskaitinio laikotarpio pabaigos valiutos kursą).

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

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

Valiutos kursų skirtumų pripažinimas

27. Kaip pažymėta 3 straipsnio a punkte ir 5 straipsnyje, 9-asis TFAS taikomas straipsnių užsienio valiuta apsidraudimo sandorių apskaitai. Registruodamas apskaitoje apsidraudimo sandorius, subjektas tam tikrus valiutos kursų skirtumus turi apskaityti kitaip, nei nurodyta šiame standarte. Pavyzdžiui, pagal 9-ąją TFAS reikalaujama, kad piniginių straipsnių, kuriuos galima laikyti pinigų srautų apsidraudimo sandorio apsidraudimo priemonėmis, valiutos kursų skirtumai pirminio pripažinimo metu būtų pripažįstami kitomis bendrosiomis pajamomis tiek, kiek toks apsidraudimas yra veiksmingas.

28. Valiutos kursų skirtumai, atsirandantys atsiskaitant už piniginius straipsnius arba perskaičiuojant piniginius straipsnius kursais, skirtingais nuo kursų, buvusių tuos straipsnius pirmą kartą pripažįstant tą ataskaitinį laikotarpį arba ankstesnėse finansinėse ataskaitose, turi būti pripažinti laikotarpio, kada jie atsiranda, pelnu arba nuostoliais su išlyga, nurodyta 32 straipsnyje.
29. Valiutos kursų skirtumas susidaro tada, kai dėl sandorio užsienio valiuta atsiranda piniginis straipsnis, o valiutos kursas nuo sandorio dienos iki atsiskaitymo dienos pasikeičia. Jeigu už sandorį atsiskaitoma tą patį ataskaitinį laikotarpį, kai jis įvykdomas, visi valiutos kursų skirtumai pripažįstami tą patį laikotarpį. Tačiau, jeigu už sandorį atsiskaitoma vėlesnį ataskaitinį laikotarpį, valiutos kursų skirtumas, pripažįstamas kiekvieną ataskaitinį laikotarpį iki atsiskaitymo dienos, nustatomas pagal valiutos kursų pokytį kiekvieną laikotarpį.
30. Kai pelnas arba nuostolis dėl nepiniginio straipsnio yra pripažįstamas kitų bendrųjų pajamų dalimi, bet koks susidaręs pelnas arba nuostolis dėl valiutos keitimo taip pat turi būti pripažįstamas bendrųjų pajamų dalimi. Ir priešingai, kai pelnas arba nuostolis dėl nepiniginio straipsnio yra pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, tada bet koks susidaręs pelnas arba nuostolis dėl valiutos keitimo taip pat turi būti pripažįstamas pelnu arba nuostoliais.
31. Kituose TFAS reikalaujama tam tikrą pelną arba nuostolį pripažinti kitų bendrųjų pajamų dalimi. Pavyzdžiui, 16-ajame TAS reikalaujama tam tikrą dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių perkainojimo atsirandantį pelną arba nuostolį pripažinti kitomis bendrosiomis pajamomis. Kai toks turtas vertinamas užsienio valiuta, šio standarto 23 straipsnio c punkte reikalaujama perkainotą sumą perskaičiuoti taikant jos nustatymo dieną galiojusį valiutos kursą (dėl to susidarantis valiutos kursų skirtumas taip pat pripažįstamas kitų bendrųjų pajamų dalimi).
32. Valiutos kursų skirtumai, atsirandantys dėl piniginio straipsnio, kuris yra ataskaitas teikiančio subjekto grynosios investicijos į užsienyje veikiančią subjektą dalis (žr. 15 straipsnį), turi būti pripažįstami pelnu ar nuostoliais atskirose ataskaitas teikiančio subjekto finansinėse ataskaitose arba, jei reikia, individualiose užsienyje veikiančio subjekto finansinėse ataskaitose. Finansinėse ataskaitose, apimančiose tiek užsienyje veikiančią subjektą, tiek ataskaitas teikiančią subjektą (pvz., konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose, kai užsienyje veikiantis subjektas yra patronuojamoji įmonė), tokie valiutos kursų skirtumai turi būti pirminio pripažinimo metu pripažįstami kitų bendrųjų pajamų dalimi, o perleidžiant grynąją investiciją perklasifikuojami iš nuosavybės į pelną arba nuostolius pagal 48 straipsnį.
33. Jeigu piniginis straipsnis yra ataskaitas teikiančio subjekto grynosios investicijos į užsienyje veikiančią subjektą dalis, parodyta ataskaitas teikiančio subjekto funkcinė valiuta, tada užsienyje veikiančio subjekto individualiose finansinėse ataskaitose atsiranda valiutos kursų skirtumas, nurodytas 28 straipsnyje. Jeigu toks straipsnis yra išreikštas užsienyje veikiančio subjekto funkcinė valiuta, tada valiutos kursų skirtumas pagal 28 straipsnį atsiranda ataskaitas teikiančio subjekto atskirose finansinėse ataskaitose. Jei toks straipsnis išreikštas ne ataskaitas teikiančio subjekto arba užsienyje veikiančio subjekto funkcinė, o kita valiuta, valiutos kursų skirtumas pagal 28 straipsnį atsiranda ataskaitas teikiančio subjekto atskirose finansinėse ataskaitose ir užsienyje veikiančio subjekto individualiose finansinėse ataskaitose. Tokie valiutos kursų skirtumai finansinėse ataskaitose, apimančiose užsienyje veikiančią subjektą ir ataskaitas teikiančią subjektą (t.y. finansinėse ataskaitose, kuriose užsienyje veikiantis subjektas yra konsoliduotas arba apskaitomas naudojant nuosavybės metodą), turi būti pripažįstami kitų bendrųjų pajamų dalimi.

34. Kai 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 pradžių būtų buvę apskaičiuoti funkcinė valiuta. Pavyzdžiui, piniginis straipsnis perskaičiuojamas į funkcinę valiutą naudojant laikotarpio pabaigos valiutos kursą, o nepiniginis straipsnis, vertinamas įsigijimo savikaina, naudojant sandorio, dėl kurio jis buvo pripažintas, sudarymo dienos valiutos kursą.

Funkcinės valiutos pakeitimas

35. Subjektas, pakeitęs funkcinę valiutą, nuo pakeitimo dienos turi perspektyviai taikyti naujos funkcinės valiutos perskaičiavimo tvarką.
36. Kaip nurodyta 13 straipsnyje, 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 subjekto funkcinę valiutą.
37. Funkcinės valiutos pakeitimo rezultatai apskaičiuojami perspektyviai. Kitaip tariant, subjektas visus straipsnius perskaičiuoja į naują funkcinę valiutą, naudodamas pakeitimo dienos valiutos kursą. Perskaičiuojant nepiniginius straipsnius susidariusios sumos laikomos jų įsigijimo savikaina. Valiutos kursų skirtumai, atsirandantys perskaičiuojant užsienyje veikiančio subjekto sumas, anksčiau pripažintas kitų bendrųjų pajamų dalimi pagal 32 straipsnį ir 39 straipsnio c punktą, perklasifikuojami iš nuosavybės į pelną arba nuostolius tik perleidus užsienyje veikiantį subjektą.

KITOS PATEIKIMO VALIUTOS NEI FUNKCINĖ VALIUTA NAUDOJIMAS

Perskaičiavimas į pateikimo valiutą

38. Savo finansines ataskaitas subjektas gali pateikti bet kuria valiuta (ar valiutomis). Jeigu pateikimo valiuta skiriasi nuo subjekto funkcinės valiutos, jis savo rezultatus ir finansinę būklę perskaičiuoja į pateikimo valiutą. Pavyzdžiui, kai grupę sudaro atskiri subjektai, kurie apskaitą tvarko skirtingomis funkcinėmis valiutomis, kiekvieno subjekto rezultatai ir finansinė būklė pateikiami visiems bendra valiuta, kad būtų galima sudaryti konsoliduotąsias finansines ataskaitas.
39. **Subjekto, kurio funkcinė valiuta nėra hiperinfliacinės ekonomikos valiuta, rezultatai ir finansinė būklė turi būti perskaičiuojami į pateikimo valiutą taip:**
- a) kiekvienoje pateikiamoje finansinės būklės ataskaitoje turtas ir įsipareigojimai (taip pat ir lyginamosios sumos) turi būti perskaičiuojami naudojant laikotarpio pabaigos valiutos kursą tos finansinės būklės ataskaitos datą;
 - b) kiekvienoje ataskaitoje, kurioje pateikiamas pelnas arba nuostoliai ir kitos bendrosios pajamos, pajamos ir sąnaudos (taip pat ir lyginamosios sumos) turi būti perskaičiuojamos naudojant atitinkamų sandorių datų valiutų kursus ir
 - c) visi susidarę valiutos kursų skirtumai turi būti pripažįstami kitų bendrųjų pajamų dalimi.
40. Dėl praktinių priežasčių pajamų ir sąnaudų straipsniams perskaičiuoti dažnai naudojamas apytikslis atitinkamų sandorių datų valiutos kursas (pavyzdžiui, vidutinis ataskaitinio laikotarpio kursas). Tačiau, jeigu valiutos kursai labai svyruoja, vidutinį laikotarpio kursą taikyti netinkama.

41. Valiutos kursų skirtumai, minimi 39 straipsnio c punkte, susidaro:

- a) perskaičiuojant pajamas ir sąnaudas atitinkamų sandorių datų valiutos kursais, o turtą ir įsipareigojimus – laikotarpio pabaigos valiutos kursu;
- b) pradinį grynąjį turtą perskaičiuojant pagal laikotarpio pabaigos valiutos kursą, kuris skiriasi nuo ankstesnio laikotarpio pabaigos valiutos kurso.

Šie valiutos kursų skirtumai nėra pripažįstami pelnu arba nuostoliais, nes tokie valiutų kursų pokyčiai beveik arba iš viso neturi tiesioginio poveikio dabartiniams ir būsimiesiems veiklos pinigų srautams. Sukaupta valiutos kursų skirtumų suma pateikiama kaip atskiras nuosavybės komponentas, kol neperleidžiamas užsienyje veikiantis subjektas. Kai valiutos kursų skirtumai yra susiję su užsienyje veikiančiu subjektu, kuris yra konsoliduojamas, tačiau ne visiškai valdomas, sukaupti valiutos kursų skirtumai, atsirandantys dėl perskaičiavimo ir priskirtini nekontroliuojamoms dalims, konsoliduotojoje finansinės būklės ataskaitoje priskiriami nekontroliuojamoms dalims ir pripažįstami kaip jų dalis.

42. **Subjekto, kurio funkcinė valiuta yra hiperinfliacinės ekonomikos valiuta, rezultatai ir finansinė būklė turi būti perskaičiuojami į skirtingą pateikimo valiutą taip:**

- a) **visos sumos (t. y. turtas, įsipareigojimai, nuosavybė, pajamos ir sąnaudos, įskaitant lyginamąsias sumas) turi būti perskaičiuojamos naudojant laikotarpio pabaigos valiutos kursą naujausios finansinės būklės ataskaitos datą, išskyrus tai, kad:**
- b) **kai sumos perskaičiuojamos į nehiperinfliacinės ekonomikos valiutą, lyginamosios sumos turi būti tos, kurios atitinkamose ankstesnių metų finansinėse ataskaitose buvo pateiktos kaip einamųjų metų sumos (t. y. nekoreguotos dėl vėlesnių kainų lygio arba valiutų kursų pokyčių).**

43. Kai subjekto funkcinė valiuta yra hiperinfliacinės ekonomikos valiuta, tada šio subjekto finansinės ataskaitos prieš 42 straipsnio perskaičiavimo metodo taikymą turi būti taisomos pagal 29-ąją TAS, išskyrus lyginamąsias sumas, perskaičiuojamas į nehiperinfliacinės ekonomikos valiutą (žr. 42 straipsnio b punktą). Kai ekonomika nustoja būti hiperinfliacinė ir subjektas savo finansinių ataskaitų nebetaiso pagal 29-ąją TAS, kaip įsigijimo savikainą perskaičiavimo į pateikimo valiutą tikslu jis turi naudoti sumas, pataisytas pagal kainų lygį tą datą, kai subjektas nustojo taisyti savo finansines ataskaitas.

Užsienyje veikiančio subjekto sumų perskaičiavimas

44. 45–47 straipsniai, kurie papildo 38–43 straipsnius, taikomi, kai užsienyje veikiančio subjekto rezultatai ir finansinė būklė yra perskaičiuojami į pateikimo valiutą tam, kad užsienyje veikiantis subjektas galėtų būti įtrauktas į ataskaitas teikiančio subjekto finansines ataskaitas konsolidavimo arba nuosavybės metodu.

45. Užsienyje veikiančio subjekto rezultatai ir finansinė būklė sujungiami su ataskaitas teikiančio subjekto rezultatais ir finansine būkle atliekant įprastines konsolidavimo procedūras, pvz., eliminuojant patronuojamosios įmonės grupės vidaus sandorius ir grupės vidaus likučius (žr. 10-ąją TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“). Tačiau grupės vidaus piniginis turtas (ar išipareigojimas), tiek trumpalaikis, tiek ilgalaikis, negali būti eliminuojamas iš atitinkamo grupės vidaus išipareigojimo (ar turto), neparodžius konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose valiutų kursų svyravimo rezultatų. Taip yra todėl, kad piniginis straipsnis reiskia išipareigojimą konvertuoti vieną valiutą į kitą, o ataskaitas teikiantis subjektas dėl valiutų kurso svyravimų patiria pelną ar nuostolius. Todėl ataskaitas teikiančio subjekto konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose toks valiutos kursų skirtumas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais arba, jeigu jis atsiranda dėl 32 straipsnyje nurodytų aplinkybių, jis pripažįstamas kitų bendrųjų pajamų dalimi ir kaupiamas kaip atskiras nuosavybės komponentas iki užsienyje veikiančio subjekto perleidimo.
46. Kai užsienyje veikiančio subjekto finansinių ataskaitų data skiriasi nuo ataskaitas teikiančio subjekto finansinių ataskaitų datos, užsienyje veikiantis subjektas dažnai parengia papildomas finansines ataskaitas, kurių data sutampa su ataskaitas teikiančio subjekto finansinių ataskaitų data. To nepadarius, pagal 10-ąją TFAS finansines ataskaitas leidžiama pateikti kitą datą, jeigu laiko skirtumas neviršija trijų mėnesių ir rezultatai koreguojami atsižvelgiant į visus svarbius sandorius arba įvykius per laikotarpį tarp skirtingų datų. Tokiu atveju užsienyje veikiančio subjekto turtas ir išipareigojimai perskaičiuojami naudojant šio subjekto ataskaitinio laikotarpio pabaigos valiutos kursą. Dėl svarbių valiutos kursų pokyčių, įvykstančių iki ataskaitas teikiančio subjekto ataskaitinio laikotarpio pabaigos, koregavimai atliekami pagal 10-ąją TFAS. Ta pati metodika naudojama taikant nuosavybės metodą asocijuotosioms ir bendrosioms įmonėms pagal 28-ąją TAS (pataisytą 2011 m.).
47. **Bet koks prestižas, atsirandantis dėl užsienyje veikiančio subjekto įsigijimo, ir bet koks dėl įsigijimo atliekamas turto ir išipareigojimų balansinių verčių koregavimas tikrąja verte turi būti apskaitomas kaip užsienyje veikiančio subjekto turtas ir išipareigojimai. Todėl jie turi būti išreiškiami šio užsienyje veikiančio subjekto funkcinėje valiuta ir perskaičiuojami naudojant laikotarpio pabaigos valiutos kursą pagal 39 ir 42 straipsnius.**

Užsienyje veikiančio subjekto perleidimas arba dalinis perleidimas

48. Perleidžiant užsienyje veikiantį subjektą, sukaupta valiutos kursų skirtumų suma, susijusi su tuo užsienyje veikiančiu subjektu, pripažįstama kitų bendrųjų pajamų dalimi ir kaupiama kaip atskiras nuosavybės komponentas, turi būti perklasifikuojama iš nuosavybės į pelną arba nuostolius (kaip perklasifikuota suma), kai pripažįstamas perleidimo pelnas arba nuostoliai (žr. 1-ąją TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“, persvarstytą 2007 m.).
- 48A. Be visos subjekto dalies užsienyje veikiančiame subjekte perleidimo, perleidžiant įtraukiami į apskaitą toliau nurodyti daliniai perleidimai:
- a) kai dėl dalinio perleidimo prarandama patronuojamosios įmonės, apimančios užsienyje veikiantį subjektą, kontrolė, nepaisant to, ar subjektas išlaiko nekontroliuojamą dalį savo buvusiojoje patronuojamojoje įmonėje po dalinio perleidimo, ir
 - b) kai išlaikyta dalis, iš dalies perleidus savo jungtinės veiklos dalį arba iš dalies perleidus dalį asocijuotojoje įmonėje, kuri apima užsienyje veikiantį subjektą, yra finansinis turtas, apimantis užsienyje veikiantį subjektą.

48B. Perleidžiant patronuojamąją įmonę, kuri apima užsienyje veikiančią subjektą, turi būti nutrauktas su tuo užsienyje veikiančiu subjektu susijusių valiutos kursų skirtumų, priskirtų nekontroliuojamoms dalims, sukauptos sumos pripažinimas, bet ji nėra perklasifikuojama į pelną arba nuostolius.

48C. Patronuojamosios įmonės, apimančios užsienyje veikiančią subjektą, dalinio perleidimo metu subjektas turi pakartotinai priskirti valiutos kursų skirtumų sukauptos sumos proporcingą dalį, pripažintą kitose bendrosiose pajamose, to užsienyje veikiančio subjekto nekontroliuojamoms dalims. Bet kokio kitokio užsienyje veikiančio subjekto dalinio perleidimo atveju subjektas turi perklasifikuoti į pelną arba nuostolius tik valiutos kursų skirtumų sukauptos sumos proporcingą dalį, pripažintą kitose bendrosiose pajamose.

48D. Subjekto dalies užsienyje veikiančiame subjekte dalinis perleidimas yra bet koks subjekto nuosavybės dalies sumažėjimas užsienyje veikiančiame subjekte, išskyrus 48A straipsnyje nurodytus sumažėjimus, apskaitytus kaip perleidimas.

49. Subjektas gali perleisti arba iš dalies perleisti jam priklausančią užsienyje veikiančio subjekto dalį ją parduodamas, likviduodamas, išmokėdamas akcinį kapitalą ar atsisakydamas viso to subjekto ar jo dalies. Užsienyje veikiančio subjekto balansinės vertės nukainojimas dėl jo paties nuostolių arba dėl investuotojo pripažinto vertės sumažėjimo nėra dalinis perleidimas. Atitinkamai, nukainojant jokia pelno ar nuostolių dėl valiutų keitimo skirtumų dalis, pripažįstama kitose bendrosiose pajamose, nėra perklasifikuojama į pelną arba nuostolius.

VISŲ VALIUTOS KURSŲ SKIRTUMŲ POVEIKIS MOKESČIAMS

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

ATSKLEIDIMAS

51. Grupės atveju 53 ir 55–57 straipsnių nuorodos į „funkcinę valiutą“ taikomos patronuojančiosios įmonės funkcinėi valiutai.

52. Subjektas turi atskleisti:

a) valiutos kursų skirtumų sumą, pripažįstamą pelnu arba nuostoliais, išskyrus finansinių priemonių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pagal 9-ąją TFAS, ir

b) grynuosius valiutos kursų skirtumus, pripažįstamus kitų bendrųjų pajamų dalimi ir kaupiamus kaip atskiras nuosavybės komponentas, ir tokių valiutos kursų skirtumų sumų sutikrinimą ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje.

53. Kai pateikimo ir funkcinė valiuta skiriasi, šis faktas turi būti nurodomas, kartu atskleidžiant funkcinę valiutą ir priežastį, kodėl naudojama skirtinga pateikimo valiuta.

54. Kai pasikeičia ataskaitas teikiančio subjekto ar svarbaus užsienyje veikiančio subjekto funkcinė valiuta, toks faktas ir funkcinės valiutos pakeitimo priežastis turi būti atskleidžiami.

55. Kai subjektas savo finansines ataskaitas pateikia skirtinga valiuta nei jo funkcinė valiuta, jis savo finansines ataskaitas kaip atitinkančias TFAS turi apibūdinti tik jeigu jos atitinka visus TFAS reikalavimus, įskaitant perskaičiavimo metodą, pateiktą 39 ir 42 straipsniuose.
56. Kartais subjektas, nesilaikydamas 55 straipsnyje nurodytų reikalavimų, savo finansines ataskaitas ar kitą finansinę informaciją pateikia ne savo funkcinė valiuta. Pavyzdžiui, subjektas gali perskaičiuoti į kitą valiutą tik pasirinktus savo finansinių ataskaitų straipsnius. Arba, pvz., subjektas, kurio funkcinė valiuta nėra hiperinfliacinės ekonomikos valiuta, gali perskaičiuoti finansines ataskaitas į kitą valiutą, perskaičiuodamas visus straipsnius naujausiu laikotarpio pabaigos valiutos kursu. Tokie perskaičiavimai neatitinka TFAS, todėl būtina atskleisti informaciją pagal 57 straipsnį.
57. Kai 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 TFAS;
 - b) atskleisti valiutą, kuria pateikiama tokia papildoma informacija, ir
 - c) atskleisti subjekto funkcinę valiutą ir perskaičiavimo metodą, taikytą papildomai informacijai nustatyti.

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

58. Subjektas šį standartą turi taikyti 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Skatinama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas šį standartą taiko laikotarpiui, prasidedančiam prieš 2005 m. sausio 1 d., jis tą faktą turi atskleisti.
- 58A. 2005 m. gruodžio mėn. paskelbtu dokumente „Grynoji investicija į užsienyje veikiančią subjektą“ (21-ojo TAS pataisa) pridėtas 15A straipsnis ir pataisytas 33 straipsnis. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2006 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Skatinama taikyti anksčiau.
59. Subjektas 47 straipsnį turi taikyti perspektyviai visiems įsigijimams, kurie vykdomi nuo to finansinės atskaitomybės laikotarpio, kada pirmą kartą taikytas šis standartas, pradžios. Ankstesniems įsigijimams 47 straipsnį leidžiama taikyti retrospektyviai. Jeigu užsienyje veikiančio subjekto įsigijimas apskaitomas perspektyviai, bet yra įvykęs prieš šio standarto taikymo pirmą kartą datą, subjektas neturi taisyti ankstesnių metų duomenų ir, atitinkamai, gali, kai tinkama, po įsigijimo atliekamus prestižo ir turto tikrųjų verčių koregavimus pateikti kaip savo turtą ir įsipareigojimus, o ne užsienyje veikiančio subjekto turtą ir įsipareigojimus. Taigi, tokie prestižo ir tikrųjų verčių koregavimai arba jau yra išreikšti subjekto funkcinė valiuta, arba yra nepiniginis straipsnis užsienio valiuta, apskaičiuojamas naudojant įsigijimo dienos valiutos kursą.
60. Visi kiti dėl šio standarto taikymo atsirandantys pakeitimai turi būti apskaitomi pagal 8-ojo TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“ reikalavimus.

- 60A. 1-uoju TAS (persvarstyta 2007 m.) pataisyta visuose TFAS vartojama terminija. Taip pat pataisyti 27, 30–33, 37, 39, 41, 45, 48 ir 52 straipsniai. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Jei subjektas 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.
- 60B. 27-uoju TAS (pataisyta 2008 m.) įterpti 48A–48D straipsniai ir pataisytas 49 straipsnis. Subjektas tas pataisas turi taikyti perspektyviai 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Jeigu subjektas 27-ąjį TAS (pataisytą 2008 m.) taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.
- 60C. [Išbraukta]
- 60D. 2010 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „TFAS patobulinimas“ pataisytas 60B straipsnis. Subjektas tą pataisą turi taikyti 2010 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau.
- 60E. [Išbraukta]
- 60F. 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 10-uoju TFAS ir 11-uoju TFAS „Jungtinė veikla“ pataisytas 3 straipsnio b punktas, 8, 11, 18, 19, 33, 44–46 ir 48A straipsniai. Taikydamas 10-ąjį TFAS ir 11-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.
- 60G. 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uoju TFAS pakeista tikrosios vertės apibrėžtis, pateikta 8 straipsnyje, ir pataisytas 23 straipsnis. Taikydamas 13-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.
- 60H. 2011 m. birželio mėn. paskelbtu dokumentu „Kitų bendrųjų pajamų straipsnių pateikimas“ (1-ojo TAS pataisos) pataisytas 39 straipsnis. Taikydamas 2011 m. birželio mėn. pataisytą 1-ąjį TAS subjektas turi taikyti tą pataisą.
- 60I. [Išbraukta]
- 60J. 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uoju TFAS pataisyti 3, 4, 5, 27 ir 52 straipsniai ir išbraukti 60C, 60E ir 60I straipsniai. Taikydamas 9-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.
- 60K. 2016 m. sausio mėn. paskelbtu 16-uoju TFAS „Nuoma“ pataisytas 16 straipsnis. Taikydamas 16-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tą pataisą.

KITŲ NUTARIMŲ PANAIKINIMAS

61. Šis standartas pakeičia 21-ąjį TAS „Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka“ (persvarstytą 1993 m.).
62. Šis standartas pakeičia šiuos 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

PAGRINDINIS PRINCIPAS

1. **Skolinimosi išlaidos, kurios yra tiesiogiai priskirtinos ilgo parengimo turto įsigijimui, statybai ar gamybai, sudaro to turto savikainos dalį. Kitos skolinimosi išlaidos pripažįstamos sąnaudomis.**

TAIKYMO SRITIS

2. **Subjektas turi taikyti šį standartą skolinimosi išlaidų apskaitai.**
3. Šis standartas netaikomas faktinei ar priskiriamai nuosavybės vertei, taip pat privilegijuotosioms akcijoms, kurios nėra klasifikuojamos kaip įsipareigojimai.
4. Subjektas neturi taikyti šio standarto skolinimosi išlaidoms, tiesiogiai priskirtinoms prie šių objektų įsigijimo, statybos ar gamybos:
 - a) ilgo parengimo turto, vertinamo tikrąja verte, pavyzdžiui, biologinio turto, kuriam taikomas 41-asis TAS „Žemės ūkis“, arba
 - b) dideliais kiekiais dažnai gaminamų ar kitaip sukuriamų atsargų.

APIBRĖŽTYS

5. **Šiame standarte vartojamų terminų apibrėžtys:**

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

Ilgą parengimo turtas – turtas, kurio parengimas naudoti pagal numatytą paskirtį ar parduoti trunka ilgai.

6. Skolinimosi išlaidas gali sudaryti:
 - a) palūkanų sąnaudos, apskaičiuotos pagal efektyviųjų palūkanų metodą, kaip nurodyta 9-ajame TFAS;
 - b) [Išbraukta]
 - c) [Išbraukta]
 - d) palūkanos už nuomos įsipareigojimus, pripažintus pagal 16-ąjį TFAS „Nuoma“, ir
 - e) valiutos kursų skirtumai, kurių atsiranda skolinantis užsienio valiuta ir kurie naudojami palūkanų išlaidoms tikslinti.
7. Pagal aplinkybes ilgo parengimo turtas gali būti:
 - a) atsargos;
 - b) gamybos įranga;

- c) elektros energijos gamybos įrenginiai;
- d) nematerialusis turtas;
- e) investicinis turtas;
- f) derliniai augalai.

Finansinis turtas ir per trumpą laikotarpį pagamintos ar kitaip sukurtos atsargos nėra ilgo parengimo turtas. Turtas, kuris išigijamas jau parengtas naudoti pagal numatytą paskirtį ar parduoti, nėra ilgo parengimo turtas.

PRIPAŽINIMAS

8. **Subjektas turi kapitalizuoti skolinimosi išlaidas, kurios yra tiesiogiai priskirtinos ilgo parengimo turto išigijimui, statybai ar gamybai, kaip to turto savikainos dalį. Kitas skolinimosi išlaidas subjektas turi pripažinti to laikotarpio, per kurį jos patiriamos, sąnaudomis.**
9. Skolinimosi išlaidos, kurios yra tiesiogiai priskirtinos ilgo parengimo turto išigijimui, statybai ar gamybai, įtraukiamos į to turto savikainą. Tokios skolinimosi išlaidos kapitalizuojamos kaip to turto savikainos dalis, kai tikėtina, kad jos teiks subjektui būsimos ekonominės naudos ir jas galima patikimai įvertinti. Kai subjektas taiko 29-ąjį TAS „Finansinė atskaitomybė hiperinfliacijos sąlygomis“, jis pripažįsta sąnaudomis tą skolinimosi išlaidų dalį, kuria kompensuojama to paties laikotarpio infliacija pagal to standarto 21 straipsnį.

Kapitalizuoti tinkamos skolinimosi išlaidos

10. Skolinimosi išlaidos, tiesiogiai priskirtinos ilgo parengimo turto išigijimui, statybai ar gamybai, yra tokios išlaidos, kurių būtų buvę galima išvengti, jei nebūtų buvę patirta išlaidų ilgo parengimo turtui. Kai subjektas skolinasi lėšas tik dėl to, kad išgytų tam tikrą ilgo parengimo turtą, nesunkiai galima nustatyti skolinimosi išlaidas, tiesiogiai susijusias su tuo turtu.
11. Kartais būna sunku nustatyti tiesioginį ryšį tarp konkretaus skolinimosi ir ilgo parengimo turto ir numatyti, kurio skolinimosi buvo galima išvengti. Tokių sunkumų kyla, pavyzdžiui, kai subjekto finansinė veikla koordinuojama centralizuotai. Taip pat kyla sunkumų, kai grupė naudoja įvairias skolos priemones skolindamasi lėšas skirtingomis palūkanų normomis ir įvairiu pagrindu skolindama šias lėšas kitiems tos grupės subjektams. Kitokių sunkumų atsiranda, kai naudojamos paskolos, kurios yra gautos užsienio valiuta ar kurios su ja yra susietos, kai grupė veikia didelės infliacijos ekonomikos sąlygomis, o valiutos kursai svyruoja. Todėl būna sudėtinga nustatyti skolinimosi išlaidų, tiesiogiai priskirtinų ilgo parengimo turtui išgyti, sumą ir reikia priimti sprendimą.
12. **Jei subjektas skolinasi lėšas specialiai ilgo parengimo turtui išgyti, jis turi nustatyti, kokia kapitalizuoti tinkama skolinimosi išlaidų suma turi būti faktinės skolinimosi išlaidos, susijusios su to laikotarpio skolinimusi, atėmus visas investicines pajamas, gaunamas laikinai investavus pasiskolintą sumą.**
13. Finansiniai susitarimai dėl ilgo parengimo turto gali būti tokie, kad subjektas gauna pasiskolintas lėšas ir patiria susijusias skolinimosi išlaidas anksčiau nei visos lėšos (ar jų dalis) išleidžiamos ilgo parengimo turtui. Tokiomis aplinkybėmis gautos lėšos dažnai laikinai investuojamos prieš jas išleidžiant šiam turtui. Nustatant skolinimosi išlaidų, tinkamų kapitalizuoti per tam tikrą laikotarpį, sumą, iš patirtų skolinimosi išlaidų turi būti atimamos visos investicinės pajamos, gautos investavus šias lėšas.

14. Jei subjektas paprastai skolinasi lėšas ir naudoja jas ilgo parengimo turtui įsigyti, jis turi nustatyti kapitalizuoti tinkamų skolinimosi išlaidų sumą, taikydamas kapitalizacijos normą išlaidoms, patirtoms įsigyjant tą turtą. Kapitalizacijos norma turi būti skolinimosi išlaidų, susijusių su visomis subjekto skolomis, kurios tuo laikotarpiu lieka negrąžintos, svertinis vidurkis. Tačiau į šį skaičiavimą subjektas turi neįtraukti skolinimosi išlaidų, susijusių su skolinimusi, kuris buvo skirtas konkrečiai ilgo parengimo turtui įsigyti, kol iš esmės visa veikla, būtina tam turtui parengti naudoti pagal numatytą paskirtį ar parduoti, nėra baigta. Per laikotarpį subjekto kapitalizuotų skolinimosi išlaidų suma neturi viršyti per tą laikotarpį jo patirtų skolinimosi išlaidų sumos.
15. Kai kuriomis aplinkybėmis visą patrunuojančios įmonės ir jos patrunuojamųjų įmonių skolinimąsi galima įtraukti apskaičiuojant skolinimosi išlaidų svertinį vidurkį, kitomis aplinkybėmis kiekviena patrunuojamoji įmonė gali taikyti skolinimosi išlaidų, susijusių su jos pačios skolinimusi, svertinį vidurkį.

Suma, kuria ilgo parengimo turto balansinė vertė viršija jo atsiperkamąją vertę

16. Kai ilgo parengimo turto balansinė vertė ar tikėtina galutinė savikaina viršija to turto atsiperkamąją ar grynąją galimo realizavimo vertę, balansinė vertė nukainojama arba nurašoma pagal kitų standartų reikalavimus. Tam tikromis aplinkybėmis nukainojimo ar nurašymo suma atkuriamą pagal tuos kitus standartus.

Kapitalizavimo pradžia

17. Skolinimosi išlaidas, kurios sudaro ilgo parengimo turto savikainos dalį, subjektas turi pradėti kapitalizuoti nuo kapitalizavimo pradžios dienos. Kapitalizavimo pradžios diena yra laikoma diena, kai subjektas pirmą kartą įvykdo visas šias sąlygas:

a) patiria išlaidas tam turtui;

b) patiria skolinimosi išlaidas ir

c) vykdo veiklą, reikalingą parengti turtą naudoti pagal numatytą paskirtį ar parduoti.

18. Į ilgo parengimo turto išlaidas įtraukiamos tik tos išlaidos, kurios sudaro pinigų mokėjimus, kito turto perdavimą ar įsipareigojimų, už kuriuos mokamos palūkanos, prisiėmimą. Iš išlaidų atimami visi gauti su tuo turtu susiję tarpiniai mokėjimai ir gautos subsidijos (žr. 20-ąją TAS „Valstybės dotacijų apskaita ir informacijos apie valstybės paramą atskleidimas“). Vidutinė turto tam tikro laikotarpio balansinė vertė, įskaitant anksčiau kapitalizuotas skolinimosi išlaidas, paprastai yra apytikriai apskaičiuotos išlaidos, kurioms tą laikotarpį taikoma kapitalizacijos norma.
19. Veikla, reikalinga paruošti turtą naudoti pagal numatytą paskirtį ar parduoti, 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 tokie veiklai nepriskiriamas turto laikymas, kai nevyksta jokia turto būklę keičianti gamyba ar plėtra. Pavyzdžiui, skolinimosi išlaidos, patirtos žemę rengiant statyboms, kapitalizuojamos tą laikotarpį, kai vyko su tuo žemės parengimu statyboms susijusi veikla. Tačiau kapitalizuoti negalima tų skolinimosi išlaidų, kurios buvo patirtos, kai statybai įsigyta žemė buvo laikoma nevykdant su statybomis susijusios veiklos.

Laikinas kapitalizavimo sustabdymas

- 20. Subjektas turi laikinai sustabdyti skolinimosi išlaidų kapitalizavimą, kai jis ilgam laikotarpiui sustabdo aktyvią ilgo parengimo turto plėtrą.**
21. Subjektas ilgą laiką gali patirti skolinimosi išlaidų, kai jis sustabdo veiklą, reikalingą parengti turtą naudoti pagal numatytą paskirtį ar parduoti. Tokios išlaidos yra iš dalies užbaigto turto išlaikymo sąnaudos ir kapitalizuoti jų negalima. Tačiau subjektas paprastai nesustabdo skolinimosi išlaidų kapitalizavimo tą laikotarpį, kai jis atlieka didelį techninį ir administravimo darbą. Taip pat subjektas nestabdo skolinimosi išlaidų kapitalizavimo tą laikotarpį, kai, rengiant turtą naudoti pagal numatytą paskirtį ar parduoti, laikinas delsimas būtinas. Pavyzdžiui, kapitalizavimas tęsiamas, kai dėl aukšto vandens lygio, įprasto vykdant statybas tame geografiniame regione, ilgą laiką sulaikoma tilto statyba.

Kapitalizavimo nutraukimas

- 22. Subjektas turi nutraukti skolinimosi išlaidų kapitalizavimą, kai iš esmės visa veikla, būtina ilgo parengimo turtui parengti naudoti pagal numatytą paskirtį ar parduoti, yra baigta.**
23. Paprastai turtas naudoti pagal numatytą paskirtį ar parduoti yra parengtas, kai baigiama fizinė jo statyba, net jei įprastas administravimo darbas dar tęsiamas. Nors ir lieka mažų pakeitimų, pavyzdžiui, turto apdaila pagal pirkėjo ar naudotojo nurodymus, tai rodo, kad iš esmės visa veikla jau yra baigta.
- 24. Jei subjektas ilgo parengimo turto statybą vykdo dalimis ir kiekviena dalis gali būti naudojama, kol kita statoma, skolinimosi išlaidų kapitalizavimą jis turi nutraukti iš esmės užbaigęs visą veiklą, būtiną tos dalies parengimui naudoti pagal numatytą paskirtį ar parduoti.**
25. Verslo kompleksas, sudarytas iš kelių pastatų, kurių kiekvienas gali būti naudojamas atskirai, yra ilgo parengimo turto, kurio kiekviena dalis yra tinkama naudoti vykdant kitų dalių statybą, pavyzdys. Ilgo parengimo turto, kuris visas privalo būti baigtas norint panaudoti kurią nors jo dalį, pavyzdys yra pramonės įmonė, kurios veikla sudaryta iš kelių procesų, paeiliui atliekamų skirtingose įmonės dalyse, esančiose toje pačioje vietoje, pavyzdžiui, plieno gamykla.

ATSKLEIDIMAS**26. Subjektas turi atskleisti:**

a) per ataskaitinį laikotarpį kapitalizuotų skolinimosi išlaidų sumą ir

b) kapitalizacijos normą, taikomą nustatant kapitalizuoti tinkamų skolinimosi išlaidų sumą.

PEREINAMOJO LAIKOTARPIO NUOSTATOS

- 27. Jei šio standarto taikymas yra apskaitos politikos keitimas, subjektas turi taikyti šį standartą toms su ilgo parengimo turtu susijusioms skolinimosi išlaidoms, kurių kapitalizacijos pradžia yra standarto įsigaliojimo diena arba vėliau.**

28. Tačiau subjektas gali nustatyti bet kurią ankstesnę nei standarto įsigaliojimo diena datą ir taikyti standartą toms su visu ilgo parengimo turtu susijusioms skolinimosi išlaidoms, kurių kapitalizacijos pradžia yra ta diena arba vėliau.

28A. 2017 m. gruodžio mėn. paskelbtais „2015–2017 m. ciklo TFAS metiniais patobulinimais“ pataisytas 14 straipsnis. Subjektas tas pataisas turi taikyti skolinimosi išlaidoms, patirtoms metinio ataskaitinio laikotarpio, kuriuo subjektas tas pataisas taiko pirmą kartą, pradžioje arba vėliau.

ĮSIGALIOJIMO DATA

29. Subjektas šį standartą turi taikyti 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas šį standartą pradeda taikyti anksčiau nei nuo 2009 m. sausio 1 d., jis turi tą faktą atskleisti.

29A. 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „TFAS patobulinimas“ pataisytas 6 straipsnis. Subjektas tą pataisą turi taikyti 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi tą faktą atskleisti.

29B. 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uju TFAS pataisytas 6 straipsnis. Taikydamas 9-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tą pataisą.

29C. 2016 m. sausio mėn. paskelbtu 16-uju TFAS pataisytas 6 straipsnis. Taikydamas 16-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tą pataisą.

29D. 2017 m. gruodžio mėn. paskelbtais „2015–2017 m. ciklo TFAS metiniais patobulinimais“ pataisytas 14 straipsnis ir įterptas 28A straipsnis. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2019 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas tas pataisas taiko anksčiau, jis turi tą faktą atskleisti.

23-IOJO TAS (PERSVARSTYTO 1993 M.) PANAIKINIMAS

30. Šis standartas pakeičia 23-įjį TAS „Skolinimosi išlaidos“, persvarstytą 1993 m.

24-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS***Susijusių šalių atskleidimas*****TIKSLAS**

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

TAIKYMO SRITIS

2. Šis standartas turi būti taikomas:

a) nustatant susijusių šalių santykius ir sandorius;

b) nustatant subjekto ir susijusių šalių skolų likučius, įskaitant įsipareigojimus;

c) nustatant aplinkybes, kurioms esant reikalaujama atskleisti a ir b punktuose nurodytus duomenis, ir

d) nustatant, kokią informaciją būtina atskleisti apie minėtus straipsnius.

3. Šiame standarte reikalaujama atskleisti susijusių šalių santykius, sandorius ir skolų likučius, įskaitant įsipareigojimus, konsoliduotose ir atskirose patrunuojančiosios įmonės arba investuotojo, kuris bendrai kontroliuoja subjektą, į kurį investuojama, arba turi jam reikšmingos įtakos, finansinėse ataskaitose, kurios teikiamos pagal 10-ąją TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“ arba 27-ąją TAS „Atskiros finansinės ataskaitos“. Šis standartas taip pat taikomas individualioms finansinėms ataskaitoms.
4. Susijusios šalies sandoriai su kitais grupės subjektais ir skolų šiems subjektams likučiai atskleidžiami subjekto finansinėse ataskaitose. Grupės vidaus susijusių šalių sandoriai ir skolų likučiai yra eliminuojami rengiant konsoliduotąsias grupės finansines ataskaitas, išskyrus sandorius tarp investicinio subjekto ir jo patrunuojamųjų įmonių, vertinamus tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pripažįstant pelnu ar nuostoliais.

SUSIJUSIŲ ŠALIŲ ATSKLEIDIMO TIKSLAS

5. Susijusių šalių santykiai yra įprasta prekybos ir verslo ypatybė. Pavyzdžiui, subjektai dažnai dalį savo veiklos vykdo per patrunuojamąsias įmones, bendrąsias įmones ir asocijuotąsias įmones. Esant tokioms aplinkybėms subjektas gali paveikti subjekto, į kurį investuojama, finansinę ir veiklos politiką kontrolės, bendros kontrolės arba reikšmingos įtakos būdu.
6. Susijusių šalių santykiai gali daryti poveikį subjekto pelnui ar nuostoliams ir jo finansinei būklei. Susijusios šalys gali sudaryti tokius sandorius, kurių nesudarytų nesusijusios šalys. Pavyzdžiui, subjektas, parduodantis prekes savo patrunuojančiai įmonei jų savikaina, kitam klientui prekių tokiomis sąlygomis gali ir neparduoti. Be to, sandorių tarp susijusių šalių sumos gali skirtis nuo sandorių tarp nesusijusių šalių sumų.
7. Susijusių šalių santykiai gali paveikti subjekto pelną ar nuostolius ir finansinę būklę net tada, kai susijusių šalių sandoriai nevykdomi. Vien tokių santykių buvimas gali daryti poveikį subjekto sandoriams su kitomis šalimis. Pavyzdžiui, patrunuojamoji įmonė gali nutraukti santykius su prekybos partneriu, kai patrunuojančioji įmonė įsigyja kitą patrunuojamąją 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, patrunuojančioji įmonė gali nurodyti savo patrunuojamajai įmonei nevykdyti mokslinių tyrimų ir plėtros veiklos.

8. Dėl šių priežasčių žinios apie subjekto susijusių šalių sandorius, skolų likučius, įskaitant įsipareigojimus, ir santykius gali turėti įtakos tam, kaip finansinių ataskaitų vartotojai įvertins subjekto veiklą, įskaitant jo patiriamą riziką ir galimybes.

APIBRĖŽTYS

9. Šiame standarte vartojamų terminų apibrėžtys:

Susijusi šalis – asmuo arba subjektas, susijęs su finansines ataskaitas rengiančiu subjektu (šiuo standarte vadinamas „ataskaitas teikiančiu subjektu“).

a) Asmuo arba artimas to asmens šeimos narys yra susijęs su ataskaitas teikiančiu subjektu, jei tas asmuo:

- i) kontroliuoja arba bendrai kontroliuoja ataskaitas teikiantį subjektą;
- ii) turi reikšmingos įtakos ataskaitas teikiančiam subjektui arba
- iii) yra vienas iš ataskaitas teikiančio subjekto arba jo patronuojančiosios įmonės pagrindinių vadovujančių darbuotojų.

b) Subjektas yra susijęs su ataskaitas teikiančiu subjektu, jei taikoma bet kuri iš šių sąlygų:

- i) subjektas ir ataskaitas teikiantis subjektas priklauso tai pačiai grupei (tai reiškia, kad kiekviena patronuojančioji įmonė, patronuojamoji įmonė ir kita to paties lygmens patronuojamoji įmonė yra susijusi su kitomis);
- ii) vienas subjektas yra kito subjekto asocijuotoji įmonė arba bendroji įmonė (arba grupės, kuriai priklauso kitas subjektas, asocijuotoji įmonė arba bendroji įmonė);
- iii) abu subjektai yra tos pačios trečiosios šalies bendrosios įmonės;
- iv) vienas subjektas yra trečiosios šalies bendroji įmonė, o kitas subjektas yra trečiosios šalies asocijuotoji įmonė;
- v) subjektas yra išmokų, mokamų ataskaitas teikiančio subjekto arba su juo susijusio subjekto darbuotojams, pasibaigus jų tarnybos laikui, plano vykdytojas. Jei ataskaitas teikiantis subjektas pats yra tokio plano vykdytojas, finansuojantys darbdaviai taip pat yra susiję su ataskaitas teikiančiu subjektu;
- vi) subjektą kontroliuoja arba bendrai kontroliuoja a punkte nurodytas asmuo;
- vii) a punkto i papunktyje nurodytas asmuo turi reikšmingos įtakos subjektui arba yra vienas iš subjekto (arba subjekto patronuojančiosios įmonės) pagrindinių vadovujančių darbuotojų;
- viii) subjektas arba bet kuris grupės, kuriai jis priklauso, narys teikia pagrindinių vadovujančių darbuotojų paslaugas ataskaitas teikiančiam subjektui arba ataskaitas teikiančio subjekto patronuojančiajai įmonei.

Susijusių šalių sandoris – išteklių, paslaugų arba įsipareigojimų perdavimas tarp ataskaitas teikiančio subjekto ir susijusios šalies, neatsižvelgiant į tai, nustatoma kokia nors kaina ar ne.

Artimi asmens šeimos nariai – šeimos nariai, kurie gali turėti įtakos asmeniui arba kuriems asmuo gali turėti įtakos sandoriuose su subjektu; jie gali būti:

- a) to asmens vaikai ir sutuoktinis arba šeimyninis partneris;
- b) to asmens sutuoktinio arba šeimyninio partnerio vaikai ir
- c) to asmens arba jo sutuoktinio arba šeimyninio partnerio išlaikytiniai.

Kompensacija apima visas išmokas darbuotojams (kaip apibrėžta 19-ajame TAS „Išmokos darbuotojams“), įskaitant tas, kurioms taikomas 2-asis TFAS „Akcijų verte pagrįstas mokėjimas“. Išmokos darbuotojams – tai visų formų atlygis, mokamas, mokėtinas ar teikiamas paties subjekto ar subjekto vardu mainais už šiam subjektui suteiktas paslaugas. Tai taip pat ir toks patronuojančiosios įmonės vardu subjektui mokamas atlygis. Kompensacija yra:

- a) trumpalaikės išmokos darbuotojams, tokios kaip alga, atlyginimas ir socialinio draudimo įmokos, mokamos metinės atostogos ir mokamos laikinojo nedarbingumo atostogos, 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 subsidijuojamos prekės ir paslaugos) esamiems darbuotojams;
- b) išmokos, mokamos pasibaigus tarnybos laikui, tokios kaip pensijos, kitos pašalpos, mokamos išeinant į pensiją, gyvybės draudimas ir sveikatos priežiūra pasibaigus tarnybos laikui;
- c) kitos ilgalaikės išmokos darbuotojams, įskaitant atostogas už ilgalaikį darbą ar kūrybines atostogas, išmokas jubiliejaus proga ar kitas su ilgalaikiu darbu susijusias išmokas, ilgalaikio neįgalumo išmokas ir (jei išmokama per dvylika ar daugiau mėnesių po laikotarpio pabaigos) pelno dalį, priemokas ir atidėtas kompensacijas;
- d) išeitinės išmokos ir
- e) akcijų verte pagrįstas mokėjimas.

Pagrindiniai vadovaujantys darbuotojai – asmenys, kurie turi įgaliojimus ir yra tiesiogiai ar netiesiogiai atsakingi už subjekto veiklos planavimą, vadovavimą šiai veiklai ir jos kontrolę, pvz., direktoriai (generalinis direktorius ar kiti).

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

Su valdžios institucija susijęs subjektas – subjektas, kuris yra valdžios institucijos kontroliuojamas, bendrai kontroliuojamas arba kuriam valdžios institucija turi reikšmingos įtakos.

Terminai „kontrolė“ ir „investicinis subjektas“, „bendra kontrolė“ ir „reikšminga įtaka“ atitinkamai apibrėžti 10-ajame TFAS, 11-ajame TFAS „Jungtinė veikla“ ir 28-ajame TAS „Investicijos į asocijuotąsias įmones ir bendrąsias įmones“ ir šiame standarte vartojami tuose TFAS apibrėžtomis reikšmėmis.

10. Vertinant kiekvieną įmanomą susijusių šalių santykių atvejį, dėmesys turi būti sutelkiamas ne tik į teisinę formą, bet ir santykių esmę.
11. Šiame standarte susijusiomis šalimis nelaikomi:
 - a) du subjektai vien todėl, kad jie turi bendrą direktorių ar kitą pagrindinį vadovaujantį darbuotoją, arba todėl, kad vieno subjekto pagrindinis vadovaujantis darbuotojas turi reikšmingos įtakos kitam subjektui;
 - b) du bendrosios įmonės dalininkai vien todėl, kad jie bendrai kontroliuoja bendrąją įmonę;
 - c) i) finansavimo teikėjai;

ii) profsąjungos;

iii) komunalinių paslaugų įmonės ir

iv) vyriausybės departamentai ir agentūros, kurie nekontroliuoja ar bendrai nekontroliuoja ataskaitas teikiančio subjekto ir neturi jam reikšmingos įtakos,

vien dėl jų įprastinių sandorių su subjektu (net jei jie gali paveikti subjekto veiksmų laisvę ar dalyvauti jam priimančiais sprendimus);
 - d) klientas, tiekėjas, frančizės teisės suteikėjas, platintojas ar generalinis agentas, su kuriuo subjektas sudaro didelę savo verslo sandorių dalį, tik dėl atsiradusios ekonominės priklausomybės.
12. Susijusios šalies apibrėžtyje asocijuotoji įmonė apima asocijuotosios įmonės patronuojamąsias įmones, o bendra įmonė apima bendrosios įmonės patronuojamąsias įmones. Todėl, pavyzdžiui, asocijuotosios įmonės patronuojamoji įmonė ir investuotojas, turintis reikšmingos įtakos asocijuotajai įmonei, yra susiję vienas su kitu.

ATSKLEIDIMAS

Visi subjektai

13. **Patronuojančiosios įmonės ir jos patronuojamųjų įmonių santykiai turi būti atskleidžiami nepriklausomai nuo to, ar tarp šių susijusių šalių kada nors buvo sudarytų sandorių. Subjektas turi atskleisti savo patronuojančiosios įmonės pavadinimą ir (jei jos skirtingos) pagrindinės kontroliuojančiosios šalies pavadinimą. Jeigu subjektą patronuojančioji įmonė ir pagrindinė kontroliuojančioji šalis neteikia viešai prieinamų konsoliduotųjų finansinių ataskaitų, taip pat turi būti atskleistas kitos aukštesnės patronuojančiosios įmonės, kuri teikia tokias ataskaitas, pavadinimas.**
14. Kad finansinių ataskaitų vartotojai galėtų susidaryti nuomonę apie susijusių šalių santykių įtaką subjektui, reikia atskleisti informaciją apie susijusių šalių santykius, kai egzistuoja kontrolė, neatsižvelgiant į tai, ar buvo sandorių tarp šių susijusių šalių.
15. Reikalavimas atskleisti susijusių šalių santykius tarp patronuojančiosios įmonės ir jos patronuojamųjų įmonių taikomas kartu su 27-ojo TAS ir 12-ojo TFAS „Informacijos apie dalis kituose subjektuose atskleidimas“ informacijos atskleidimo reikalavimais.

16. 13 dalyje nurodyta kita aukštesnė patronuojančioji įmonė. Tai pirma grupės patronuojančioji įmonė, pagal subordinaciją aukštesnė už tiesioginę patronuojančiąją įmonę, teikianti viešai prieinamas konsoliduotąsias finansines ataskaitas.
17. **Subjektas turi atskleisti bendrą pagrindinių vadovujančių darbuotojų kompensacijos sumą ir sumas pagal šias kategorijas:**
- a) trumpalaikės išmokos darbuotojams;
 - b) išmokos, mokamos pasibaigus tarnybos laikui;
 - c) kitos ilgalaikės išmokos;
 - d) išeitinės išmokos ir
 - e) akcijų verte pagrįstas mokėjimas.
- 17A. Jei subjektas gauna pagrindinių vadovujančių darbuotojų paslaugas iš kito subjekto („vadovujančio subjekto“), subjektas neprivalo taikyti 17 straipsnio reikalavimų vadovujančio subjekto išmokėtai arba mokėtinai kompensacijai vadovujančio subjekto darbuotojams arba direktoriams.
18. **Jeigu finansinių ataskaitų apimamais laikotarpiais subjektas turėjo susijusių šalių sandorių, jis turi atskleisti susijusių šalių santykių pobūdį, informaciją apie šiuos sandorius ir skolų likučius, įskaitant įsipareigojimus, reikalingą tam, kad informacijos naudotojai galėtų suprasti galimą šių santykių poveikį finansinėms ataskaitoms. Šie atskleidimo reikalavimai taikomi kartu su 17 straipsnio reikalavimais. Būtina atskleisti bent šią informaciją:**
- a) sandorių sumas;
 - b) skolų likučių sumą, įskaitant įsipareigojimus, ir:
 - i) jų sąlygas, įskaitant tai, ar jie yra užtikrinti garantu, taip pat atsiskaitant pateiktino atlygio pobūdį, ir
 - ii) išsamią informaciją apie bet kokias suteiktas ar gautas garantijas;
 - c) abejotinų skolų, susijusių su skolų likučių suma, atidėjinius ir
 - d) per ataskaitinį laikotarpį pripažintas sąnaudas, susijusias su blogomis ar abejotinomis susijusių šalių skolomis.
- 18A. Sumos, subjekto išleistos už teikiamas pagrindinių vadovujančių darbuotojų paslaugas, kurias teikia atskiras vadovaujantis subjektas, turi būti atskleistos.
19. **Pagal 18 straipsnį turi būti atskirai atskleista informacija apie kiekvieną iš šių kategorijų:**
- a) patronuojančiąją įmonę;
 - b) subjektus, kurie bendrai kontroliuoja šį subjektą arba daro jam reikšmingą įtaką;

- c) **patronuojamąsias įmones;**
 - d) **asocijuotąsias įmones;**
 - e) bendrąsias įmones, kurių dalininkas yra subjektas;
 - f) **subjekto ar jo patronuojančiosios įmonės pagrindinius vadovaujančius darbuotojus ir**
 - g) **kitas susijusias šalis.**
20. Pagal 19 straipsnį reikalaujamas sumų, mokėtinų susijusioms šalims arba iš jų gautinų, klasifikavimas į skirtingas kategorijas papildo 1-ojo TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“ reikalavimą pateikti informaciją finansinės būklės ataskaitoje arba aiškinamajame rašte. Šios kategorijos išplečiamos, siekiant pateikti išsamesnę susijusių šalių skolų likučių analizę, ir taikomos susijusių šalių sandoriams.
21. Sandorių, kuriuos reikia atskleisti tuo atveju, jeigu jie yra sudaryti su susijusia šalimi, pavyzdžiai:
- a) produktų (baigtų ar nebaigtų gaminti) pirkimas arba pardavimas;
 - b) nekilnojamojo ir kito turto pirkimas ar pardavimas;
 - c) paslaugų teikimas ar gavimas;
 - d) nuomos sutartis;
 - e) mokslinių tyrimų ir plėtros perdavimas;
 - f) perdavimas pagal licencijų sutartis;
 - g) perdavimai pagal finansinius susitarimus (įskaitant paskolas ir kapitalo įnašus pinigais ar natūra);
 - h) garantijos arba užstato teikimas;
 - i) įsipareigojimai ką nors padaryti, jei ateityje įvyktų arba neįvyktų tam tikras įvykis, įskaitant vykdomas sutartis⁽¹²⁾ (pripažinti ir nepripažinti), ir
 - j) subjekto vardu ar tos susijusios šalies vardu subjekto įvykdomi įsipareigojimai.
22. Patronuojančiosios ar patronuojamosios įmonės dalyvavimas apibrėžtų išmokų plane, pagal kurį rizika pasidaliama su kitais grupės subjektais, yra sandoris tarp susijusių šalių (žr. 19-ojo TAS (pataisyto 2011 m.) 42 straipsnį).
23. Informacija apie tai, kad susijusių šalių sandoriai buvo sudaryti sąlygomis, lygiavertėmis ištiestosios rankos principu grįstų sandorių sąlygoms, atskleidžiama tik tada, kai tokias sąlygas galima pagrįsti.

⁽¹²⁾ 37-ajame TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“ vykdomos sutartys apibrėžiamos kaip sutartys, pagal kurias nė viena šalis neįvykdė savo prievolių arba abi šalys iš dalies jas įvykdė vienodu lygiu.

24. Panašaus pobūdžio straipsniai gali būti atskleidžiami juos sujungiant, išskyrus tuos atvejus, kai atskiras atskleidimas būtinas dėl to, kad būtų galima suprasti susijusių šalių sandorių įtaką subjekto finansinėms ataskaitoms.

Su valdžios institucija susiję subjektai

25. Ataskaitas teikiantis subjektas atleidžiamas nuo prievolės vykdyti 18 straipsnio reikalavimus atskleisti susijusių šalių sandorius ir skolų likučius, įskaitant įsipareigojimus, kai susijusi šalis yra:

a) valdžios institucija, kontroliuojanti arba bendrai kontroliuojanti ataskaitas teikiantį subjektą arba turinti jam reikšmingą įtaką, ir

b) kitas subjektas, kuris yra susijusi šalis dėl to, kad ta pati valdžios institucija kontroliuoja arba bendrai kontroliuoja tiek ataskaitas teikiantį subjektą, tiek kitą subjektą arba turi jiems reikšmingą įtaką.

26. Jeigu ataskaitas teikiantis subjektas taiko 25 straipsnyje numatytą išimtį, jis turi atskleisti tokią informaciją apie 25 straipsnyje nurodytus sandorius ir susijusius skolų likučius:

a) valdžios institucijos pavadinimą ir jos santykių su ataskaitas teikiančiu subjektu pobūdį (t. y. kontrolė, bendra kontrolė arba reikšminga įtaka);

b) tokią pakankamai išsamią informaciją, padedančią subjekto finansinių ataskaitų vartotojams suprasti susijusių šalių sandorių poveikį jo finansinėms ataskaitoms:

i) kiekvieno atskirai reikšmingo sandorio pobūdį ir sumą ir

ii) kitų sandorių, kurie yra reikšmingi kaip visuma, bet ne kiekvienas atskirai, atveju – kokybinę ar kiekybinę informaciją, rodančią jų apimtį. Sandorių tipai išvardyti 21 straipsnyje.

27. Spręsdamas, kaip išsamiai reikia atskleisti informaciją pagal 26 straipsnio b punkto reikalavimus, ataskaitas teikiantis subjektas turi atsižvelgti į susijusių šalių santykių artumą ir kitus veiksnius, kurie yra svarbūs nustatant sandorio reikšmingumo lygį, tokius kaip:

a) ar jis reikšmingas savo mastu;

b) ar jis vykdomas ne rinkos sąlygomis;

c) ar jis nepriskiriamas kasdienės veiklos operacijoms, pvz., verslo įsigijimas ir pardavimas;

d) ar apie jį pranešta reguliavimo ar priežiūros institucijoms;

e) apie jį pranešta vyresniajai vadovybei;

f) ar jam reikalingas akcininkų pritarimas.

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

28. Subjektas šį standartą turi taikyti retrospektyviai 2011 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Tiek visą standartą, tiek 25–27 straipsniuose nurodytas dalines išimtis, taikomas su valdžios institucija susijusiems subjektams, leidžiama taikyti anksčiau. Jei subjektas taiko visą standartą arba tas dalines išimtis laikotarpiui, prasidedančiam iki 2011 m. sausio 1 d., jis turi atskleisti tą faktą.
- 28A. 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 10-uju TFAS, 11-uju TFAS „Jungtinė veikla“ ir 12-uju TFAS pataisyti 3, 9 straipsniai, 11 straipsnio b punktas, 15 straipsnis, 19 straipsnio b ir e punktai ir 25 straipsnis. Taikydamas 10-ąjį TFAS, 11-ąjį TFAS ir 12-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.
- 28B. 2012 m. spalio mėn. paskelbtu dokumentu „Investiciniai subjektai“ (10-ojo TFAS, 12-ojo TFAS ir 27-ojo TAS pataisos) pataisyti 4 ir 9 straipsniai. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2014 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Dokumentą „Investiciniai subjektai“ leidžiama taikyti anksčiau. Jei subjektas tas pataisas taiko anksčiau, visas pataisas, įtrauktas į dokumentą „Investiciniai subjektai“, jis turi taikyti tuo pačiu metu.
- 28C. 2013 m. gruodžio mėn. paskelbtais „2010–2012 m. ciklo TFAS metiniais patobulinimais“ pataisytas 9 straipsnis ir įterpti 17A ir 18A straipsniai. Subjektas tą pataisą turi taikyti 2014 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas tą pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi tą faktą atskleisti.

24-OJO TAS (2003 m.) PANAIKINIMAS

29. Šis standartas pakeičia 24-ąjį TAS „Susijusių šalių atskleidimas“ (persvarstytą 2003 m.).

26-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS***Pensijų išmokų planų apskaita ir atskaitomybė***

TAIKYMO SRITIS

1. Šis standartas turi būti taikomas pensijų išmokų planų finansinėms ataskaitoms, kai tokios ataskaitos yra sudaromos.
2. Pensijų išmokų planai vadinami įvairiai: pensijų schemas, senatvės pensijų schemas ar pensijų išmokų schemas. Šiame standarte pensijų išmokų planas laikomas ataskaitas teikiančiu subjektu, atskirtu nuo plano dalyvių darbdavių. Pensijų išmokų planų finansinėms ataskaitoms taikomi visi kiti standartai, jeigu jie nėra pakeisti šiuo standartu.
3. Šis standartas taikomas plano apskaitai ir atskaitomybei visiems dalyviams kaip grupei. Jis nesusijęs su atskiriems plano dalyviams teikiamomis ataskaitomis apie jų pensijų išmokų teises.
4. 19-asis TAS „Išmokos darbuotojams“ yra susijęs su pensijų išmokų išlaidų nustatymu planus turinčių darbdavių finansinėse ataskaitose. Taigi šis standartas papildo 19-ąjį TAS.
5. Pensijų išmokų planai gali būti apibrėžtų įmokų planai arba apibrėžtų išmokų planai. Daug kur reikalaujama įsteigti 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 pensijų išmokos. Šis standartas taikomas neatsižvelgiant į tai, ar yra įsteigtas toks fondas ir ar yra patikėtinių.
6. Pensijų išmokų planams, kurių turtas investuojamas pasitelkus draudimo įmones, 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 pensijų išmokų prievolė yra tik draudimo įmonės atsakomybė.
7. Šis standartas nesusijęs su kitomis darbdavio išmokomis, tokiomis kaip išeitinės išmokos, atidėti kompensaciniai susitarimai, atostogos už ilgalaikį darbą, specialūs ankstyvo išėjimo į pensiją arba etatų mažinimo planai, sveikatos ir socialinio aprūpinimo arba premijų planai. Valstybinės socialinės apsaugos susitarimams šis standartas netaikomas.

APIBRĖŽTYS

8. Šiame standarte vartojamų terminų apibrėžtys:

Pensijų išmokų planai – sutartys, kurių pagrindu subjektas moka savo darbuotojams išmokas (metinių pajamų forma arba visą sumą iš karto) išeinant iš darbo ar vėliau, kai tokios išmokos arba joms padengti skirtos įmokos gali būti nustatytos ar įvertintos iš anksto, prieš išeinant darbuotojams į pensiją, pagal turimus dokumentus arba subjekto praktiką.

Apibrėžtų įmokų planai – pensijų išmokų planai, pagal kuriuos pensijų išmokų sumų dydis apskaičiuojamas atsižvelgiant į įmokas į fondą ir jų uždirbtas investicijų pajamas.

Apibrėžtų išmokų planai – pensijų išmokų planai, pagal kuriuos pensijų išmokų sumų dydis apskaičiuojamas remiantis formule, kurios pagrindą paprastai sudaro darbuotojų atlyginimai ir (ar) dirbtų metų skaičius.

Finansavimas – turto perdavimas subjektui (*fondui*), atskirtam nuo darbdavio subjekto, kad būtų įvykdytos būsimos pensijų išmokų mokėjimo prievolės.

Šiame standarte vartojami ir šie terminai:

Dalyviai – pensijų išmokų plano nariai ir kiti dalyviai, kurie turi teisę į plano išmokas.

Grynasis turtas, tenkantis pensijoms – plano turtas, atėmus išsipareigojimus, išskyrus sutartų pensijų išmokų aktuarinę dabartinę vertę.

Sutartų pensijų išmokų aktuarinė dabartinė vertė – planuojamų pensijų išmokų plano mokėjimų dabartiniais ir buvusiems darbuotojams dabartinė vertė, atsižvelgiant į jau suteiktas paslaugas.

Išmokos, į kurias suteiktos teisės – išmokos, teisės į kurias pagal pensijų išmokų plano sąlygas nepriklauso nuo to, ar darbuotojas tęsia darbą subjekte.

9. Kai kurie pensijų išmokų planai turi kitų nei darbdaviai rėmėjų. Šis standartas taikomas ir tokių planų finansinėms ataskaitoms.
10. Dauguma pensijų išmokų planų sudaromi remiantis oficialiomis sutartimis. Kai kurie planai yra neoficialūs, bet pagal darbdavių nustatytą praktiką yra išsipareigojimai. Nors kai kurie planai leidžia darbdaviams riboti savo išsipareigojimus 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. Pagal daugelį pensijų išmokų planų numatyta 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. Terminas „patikėtinis“ šiame standarte vartojamas tokioms šalims apibūdinti, neat-sižvelgiant į tai, ar patikėjimo teisė yra įtvirtinta.
12. Pensijų išmokų planai paprastai apibūdinami arba kaip apibrėžtų įmokų planai, arba kaip apibrėžtų išmokų planai, iš kurių kiekvienas turi skiriamųjų požymių. Kartais būna planų, turinčių abiejų planų požymių. Mišrūs planai šiame standarte laikomi apibrėžtų išmokų planais.

APIBRĖŽTŲ ĮMOKŲ PLANAI

13. **Apibrėžtų įmokų plano finansinėse ataskaitose turi būti pateikta grynojo turto, tenkančio išmokoms, ataskaita ir finansavimo politikos aprašymas.**
14. Remiantis apibrėžtų įmokų planu, dalyvio būsimų išmokų suma nustatoma pagal darbdavio, dalyvio ar jų abiejų mokamas įmokas, fondo veiklos veiksmingumą ir investicijų pajamas. Paprastai darbdavio išsipareigojimas įvykdomas mokant įmokas į fondą. Aktuaro patarimas paprastai nebūtinas, nors tokiu patarimu kartais naudojama dėl to, kad būtų įvertintas būsimų išmokų dydis, kuris gali būti pasiekiamas, remiantis dabartinėmis įmokomis ir kintamais būsimų įmokų ir investicinių pajamų lygiais.
15. Dalyviai rūpinasi plano veikla, nes ji yra tiesiogiai susijusi su jų būsimų išmokų 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. Apibrėžtų 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 ir plano finansinė būklė laikotarpio pabaigoje, ir
 - c) investicijų politikos aprašymas.

APIBRĖŽTŲ ĮSMOKŲ PLANAI

17. Apibrėžtų išmokų plano finansinėse ataskaitose turi būti arba:

a) ataskaita, kurioje parodoma:

i) grynasis turtas, tenkantis išmokoms;

ii) sutartų pensijų išmokų aktuarinė dabartinė vertė, išmokas, į kurias teisės suteiktos, atskiriant nuo išmokų, į kurias teisės nesuteiktos, ir

iii) susidarantis perteklius ar trūkumas, arba

b) grynojo turto, tenkančio išmokoms, ataskaita, kurioje pateikiama arba:

i) sutartų pensijų aktuarinės dabartinės vertės, išskiriant išmokas, į kurias teisės suteiktos, ir išmokas, į kurias teisės nesuteiktos, paaiškinimas, arba

ii) nuoroda į šią informaciją pridedamoje aktuarų ataskaitoje.

Jeigu aktuarinis įvertinimas nebuvo atliktas finansinių ataskaitų datą, turi būti remiamasi vėliausiu įvertinimu, nurodant įvertinimo datą.

18. Taikant 17 straipsnį sutartų pensijų išmokų aktuarinė dabartinė vertė turi būti nustatoma remiantis išmokomis, sutartomis pagal plano sąlygas už iki šiol suteiktas paslaugas, naudojantis dabartinio arba numatomo atlyginimo dydžiu, o pasirinktas pagrindas turi būti atskleistas. Visų aktuarinių prielaidų pakeitimų, kurie turėjo reikšmingą poveikį sutartų pensijų išmokų aktuarinei dabartinei vertei, poveikis taip pat turi būti atskleistas.
19. Finansinėse ataskaitose turi būti paaiškintas ryšys tarp sutartų pensijų išmokų aktuarinės dabartinės vertės ir grynojo turto, tenkančio išmokoms, ir sutartų išmokų finansavimo politika.
20. Pagal apibrėžtų išmokų planą sutartų pensijų išmokų mokėjimas priklauso nuo plano finansinės būklės, įmokų mokėtojų sugebėjimo toliau mokėti būsimas plano įmokas ir nuo plano investicijų rezultato ir veiklos efektyvumo.

21. Apibrėžtų išmokų planui reikalingos periodinės aktuario konsultacijos, kad būtų įvertinta plano finansinė būklė, patikrintos prielaidos ir rekomenduoti būsimų įmokų lygiai.
22. Apibrėžtų išmokų plano atskaitomybės tikslas – periodiškai teikti 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 teikiant finansines ataskaitas, įskaitant:
- a) ataskaitinio laikotarpio reikšmingos veiklos aprašymą, visų su planu susijusių pokyčių poveikį, informaciją apie dalyvius ir sąlygas;
 - b) ataskaitas, kuriose parodomas ataskaitinio laikotarpio sandorių ir investicijų rezultatas ir plano finansinė būklė laikotarpio pabaigoje;
 - c) aktuarinę informaciją (kuri teikiama kaip ataskaitų dalis arba kaip atskira ataskaita) ir
 - d) investicijų politikos aprašymą.

Sutartų pensijų išmokų aktuarinė dabartinė vertė

23. Pagal pensijų išmokų planą tikėtinų mokėjimų dabartinė vertė gali būti apskaičiuojama ir pateikiama remiantis dabartiniais ar numatoma atlyginimais iki pat dalyvių išėjimo į pensiją.
24. Priežastys, dėl kurių būtų galima taikyti dabartinio atlyginimo metodą:
- a) sutartų pensijų išmokų aktuarinė dabartinė vertė yra dabar kiekvienam plano dalyviui priskirtinų dydžių suma, kuri gali būti objektyviau apskaičiuota nei remiantis numatoma atlyginimais, nes daroma mažiau prielaidų;
 - b) išmokų padidėjimas dėl didėjančio atlyginimo tampa plano išipareigojimu tuo momentu, kai padidėja atlyginimas, ir
 - c) sutartų pensijų išmokų 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 turėtų būti parengiama veiklos tęstinumo principu, neatsižvelgiant į prielaidas ir įverčius, kurie turi būti nustatyti;
 - b) pagal galutinio užmokesčio planus išmokos nustatomos remiantis atlyginimais, gautiniais išėjimo į pensiją (ar artimą) dieną. Taigi atlyginimai, įmokos ir pelningumo norma turi būti numatyta, ir
 - c) kai finansavimas daugiausia remiasi numatoma atlyginimais, neįtraukus numatomų atlyginimų pateikiamoje ataskaitoje gali būti nurodoma, kad gaunamas aiškiai per didelis finansavimas, kai planui nesuteikta per daug lėšų, arba kad planas gauna reikiamą finansavimą, kai jis finansuojamas nepakankamai.

26. Sutartų pensijų išmokų aktuarinė dabartinė vertė, kuri apskaičiuota remiantis dabartiniais atlyginimais, parodoma plano finansinėse ataskaitose tam, kad būtų parodyti uždirbtų išmokų įsipareigojimai finansinių ataskaitų datą. Sutartų pensijų išmokų 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 išmokų aktuarinės dabartinės vertės, gali būti reikalinga pateikti pakankamą paaiškinimą, kad būtų aiškiai nurodytas sutartų pensijų išmokų aktuarinės dabartinės vertės kontekstas. Toks paaiškinimas gali būti pateikiamas kaip informacija apie ateityje planuojamo finansavimo ir finansavimo politikos adekvatumą, remiantis numatomais atlyginimais. Paaiškinimas gali būti įtrauktas į finansines ataskaitas arba į aktuario ataskaitą.

Aktuarinių įvertinimų dažnumas

27. Daugelyje šalių aktuariniai įvertinimai atliekami ne dažniau kaip kas trejus metus. Jeigu finansinių ataskaitų datą nebuvo atliktas aktuarinis įvertinimas, naudojamas paskutinis įvertinimas ir nurodoma jo data.

Finansinių ataskaitų turinys

28. Apibrėžtų išmokų planų informacija pateikiama viena iš šių formų, parodančių įvairią aktuarinės informacijos atskleidimo ir pateikimo praktiką:
- a) finansinėse ataskaitose pateikiama ataskaita, kurioje nurodomas grynasis turtas, tenkantis išmokoms, sutartų pensijų išmokų aktuarinė dabartinė vertė ir susidarantis perteklius ar trūkumas. Plano finansinėse ataskaitose taip pat nurodomi grynojo turto, tenkančio išmokoms, pokyčiai ir sutartų pensijų išmokų aktuarinės dabartinės vertės pokyčiai. Prie finansinių ataskaitų gali būti pridėta atskira aktuario ataskaita, pagrindžianti sutartų pensijų išmokų aktuarinę dabartinę vertę;
 - b) finansinėse ataskaitose pateikiama grynojo turto, tenkančio išmokoms, ataskaita ir grynojo turto, tenkančio išmokoms, pokyčių ataskaita. Sutartų pensijų išmokų aktuarinė dabartinė vertė atskleidžiama ataskaitų aiškinamajame rašte. Prie finansinių ataskaitų taip pat gali būti pridėta aktuario ataskaita, pagrindžianti sutartų pensijų išmokų aktuarinę dabartinę vertę, ir
 - c) finansinėse ataskaitose pateikiama grynojo turto, tenkančio išmokoms, ataskaita ir grynojo turto, tenkančio išmokoms, pokyčių ataskaita, sutartų pensijų išmokų aktuarinę dabartinę vertę nurodant atskiroje aktuario ataskaitoje.

Kiekvienu atveju prie finansinių ataskaitų gali būti pridėta patikėtinio ataskaita, atitinkanti vadovybės ar direktoriaus ataskaitos pobūdį, ir investicijų ataskaita.

29. 28 straipsnio a ir b punktuose aprašytų formų šalininkai mano, kad sutartų pensijų išmokų kiekybinis įvertinimas ir kita pagal tuos požiūrius pateikiama informacija padeda vartotojui įvertinti dabartinę plano būklę ir plano prievolių įvykdymo tikėtinumą. 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 egzistuoja įsipareigojimas, tačiau, jų nuomone, sutartų pensijų išmokų aktuarinė dabartinė vertė neturi visų įsipareigojimo požymių.

30. 28 straipsnio c punkte aprašytos formos šalininkai mano, kad sutartų pensijų išmokų aktuarinė dabartinė vertė neturėtų būti įtraukiama į grynojo turto, tenkančio išmokoms, ataskaitą taip, kaip 28 straipsnio a punkte aprašytoje formoje, ar netgi atskleista aiškinamajame rašte (28 straipsnio b punktas), nes ji bus tiesiogiai lyginama su plano turtu, o tai gali būti nepagrįsta. Tvirtinama, kad aktuarai nebūtinai turi lyginti sutartų pensijų išmokų aktuarinę dabartinę vertę su investicijų rinkos verte. Vietoj to jie gali įvertinti pinigų srautų, kurių tikimasi iš investicijų, dabartinę vertę. Todėl šios formos šalininkai 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 pritariama požiūriams, kuriais remiantis informacija, susijusi su sutartomis pensijų išmokomis, gali būti atskleidžiama atskiroje aktuario ataskaitoje. Pasisakančiųjų prieš sutartų pensijų išmokų aktuarinės dabartinės vertės dydžio nurodymą argumentai atmetami. Taigi 28 straipsnio a ir b punktuose aprašytos formos pagal šį standartą laikomos priimtiniomis, kaip ir 28 straipsnio c punkte apibūdinta forma, jei finansinėse ataskaitose yra nurodyta ir prie jų yra pridėta aktuario ataskaita, kurioje nurodyta sutartų pensijų išmokų aktuarinė dabartinė vertė.

VISI PLANAI

Plano turto įvertinimas

32. **Pensijų išmokų plano investicijos turi būti apskaitoje registruojamos 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 atskleista 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 išpirkimo vertę ir buvo įsigyti plano įsipareigojimams vykdyti, apskaitoje gali būti registruojami sumomis, grindžiamomis galutine jų išpirkimo verte darant prielaidą, kad grąžos norma bus pastovi iki išpirkimo termino. Kai plano investicijos yra tokios, kad tikrosios vertės nustatyti neįmanoma (tokios, kaip visiška 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 taikomus standartus.

Atskleidimas

34. **Pensijų išmokų plano (nesvarbu, ar apibrėžtų įmokų, ar apibrėžtų išmokų) finansinėse ataskaitose taip pat turi būti pateikiama ši informacija:**

a) grynojo turto, tenkančio išmokoms, pokyčių ataskaita;

b) reikšminga apskaitos politikos informacija ir

c) plano aprašymas ir bet kokių plano pasikeitimų poveikis per laikotarpį.

35. Pensijų išmokų planų finansinės ataskaitos apima tokią informaciją, jei taikoma:

a) grynojo turto, tenkančio išmokoms, ataskaitoje atskleidžiama:

- i) tinkamai suklasifikuotas turtas, turimas laikotarpio pabaigoje;
- ii) turto įvertinimo pagrindas;
- iii) kiekviena atskira investicija, viršijanti 5 % grynojo turto, tenkančio išmokoms, arba 5 % bet kurios klasės ar rūšies vertybinių popierių;
- iv) investicijos į darbdavio subjektą aprašymas ir
- v) įsipareigojimai, išskyrus sutartų pensijų išmokų aktuarinę dabartinę vertę;

b) grynojo turto, tenkančio išmokoms, pokyčių ataskaitoje parodomi šie dalykai:

- i) darbdavio įmokos;
- ii) darbuotojo įmokos;
- iii) pajamos iš investicijų, kaip antai palūkanos ar dividendai;
- iv) kitos pajamos;
- v) išmokėtos ar mokėtinos išmokos (detalizuotos, pavyzdžiui, kaip pensijų išmokos, išmokos mirties atveju, neįgalumo išmokos ir vienkartiniai mokėjimai);
- vi) administracinės sąnaudos;
- vii) kitos sąnaudos;
- viii) pelno mokesčiai;
- ix) pelnas ir nuostoliai, susidarantys dėl investicijų perleidimo ir investicijų vertės pokyčių, ir
- x) perdavimai iš kitų planų ir kitiems planams;

c) finansavimo politikos aprašymą;

d) pagal apibrėžtų išmokų planą sutartų pensijų išmokų (kurios gali būti suskirstytos į išmokas, į kurias teisės suteiktos, ir išmokas, į kurias teisės nesuteiktos) aktuarinę dabartinę vertę, apskaičiuotą remiantis išmokomis, sutartomis pagal plano sąlygas už iki šiol suteiktas paslaugas, ir dabartiniais ar numatomais atlyginimais. Ši informacija gali būti įtraukiama į pridedamą aktuario ataskaitą, kuri turi būti skaitoma kartu su susijusiomis finansinėmis ataskaitomis, ir

- e) apibrėžtų išmokų planams taikytų svarbių aktuarinių prielaidų ir sutartų pensijų išmokų aktuarinei dabartinei vertei apskaičiuoti taikyto metodo aprašymą.
36. Pensijos išmokų plano ataskaitoje 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 išmokas, ir kitų dalyvių skaičius;
 - c) plano tipas – apibrėžtų išmokų ar apibrėžtų įmokų;
 - d) pastaba apie tai, ar dalyviai moka plano įmokas;
 - e) su dalyviais sutartų pensijų išmokų aprašymas;
 - f) plano nutraukimo visų sąlygų aprašymas ir
 - g) informacijos, nurodytos a–f punktuose, pakeitimai per ataskaitinį laikotarpį.

Nėra neiaprasta remtis ir kitais dokumentais, kurie yra lengvai prieinami vartotojams ir kuriuose aprašytas planas, ir įtraukti informaciją tik apie vėlesnius pasikeitimus.

ĮSIGALIOJIMO DATA

37. Šis standartas taikomas 1988 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių pensijų išmokų planų finansinėms ataskaitoms.
38. Dokumentu „Informacijos apie apskaitos politiką atskleidimas“, kuriuo iš dalies keičiamas 1-asis TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“ ir 2-asis TFAS pareiškimas apie taikomą praktiką „Sprendimų dėl reikšmingumo priėmimas“ ir kuris buvo paskelbtas 2021 m. vasario mėn., pataisytas 34 straipsnis. Subjektas tą pataisą turi taikyti 2023 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas pataisą taiko ankstesniam laikotarpiui, jis tą faktą turi atskleisti.

27-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

Atskiros finansinės ataskaitos

TIKSLAS

1. Šio standarto tikslas – nustatyti investicijų į patrunuojamąsias įmones, bendrąsias įmones ir asocijuotąsias įmones apskaitos ir informacijos atskleidimo reikalavimus, kai subjektas rengia atskiras finansines ataskaitas.

TAKYMO SRITIS

2. Šis standartas turi būti taikomas apskaitant investicijas į patrunuojamąsias įmones, bendrąsias įmones ir asocijuotąsias įmones, kai subjektas pasirenka ar pagal vietos teisės aktus iš jo yra reikalaujama pateikti atskiras finansines ataskaitas.
3. Šiame standarte nenurodoma, kurie subjektai turi rengti atskiras finansines ataskaitas. Jis taikomas, kai subjektas rengia atskiras finansines ataskaitas, atitinkančias tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus.

APIBRĖŽTYS

4. Šiame standarte vartojamų terminų apibrėžtys:

Konsoliduotosios finansinės ataskaitos – subjektų grupės finansinės ataskaitos, kuriose patrunuojančiosios įmonės ir jos patrunuojamųjų įmonių turtas, išipareigojimai, nuosavybė, pajamos, sąnaudos ir pinigų srautai pateikiami taip, lyg jie būtų vieno ūkio subjekto.

Atskiros finansinės ataskaitos yra tokios subjekto teikiamos ataskaitos, kuriose subjektas, laikydamasis šio standarto reikalavimų, gali pasirinkti savo investicijas patrunuojamosiose įmonėse, bendrosiose įmonėse ir asocijuotosiose įmonėse apskaityti savikaina pagal 9-ąją TFAS „Finansinės priemonės“ arba taikydamas nuosavybės metodą, kaip aprašyta 28-ajame TAS „Investicijos į asocijuotąsias įmones ir bendrąsias įmones“.

5. Toliau pateikti terminai apibrėžti 10-ojo TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“ A priedėlyje, 11-ojo TFAS „Jungtinė veikla“ A priedėlyje ir 28-ojo TAS 3 straipsnyje:

- asocijuotoji įmonė
- subjekto, į kurį investuojama, kontrolė
- nuosavybės metodas
- grupė
- investicinis subjektas
- bendra kontrolė
- bendroji įmonė
- bendrosios įmonės dalininkas
- patrunuojančioji įmonė
- reikšminga įtaka
- patrunuojamoji įmonė.

6. Atskiros finansinės ataskaitos yra ataskaitos, pateikiamos papildomai prie konsoliduotųjų finansinių ataskaitų arba prie investuotojo, kuris neturi investicijų patronuojamosiose įmonėse, tačiau turi investicijų asocijuotosiose įmonėse ar bendrosiose įmonėse, finansinių ataskaitų, kuriose pagal 28-ąją TAS investicijas į asocijuotąsias ar bendrąsias įmones reikalaujama apskaityti taikant nuosavybės metodą, išskyrus 8–8A straipsniuose numatytus atvejus.
7. Subjekto, neturinčio patronuojamųjų įmonių, asocijuotųjų įmonių arba bendram dalininkui priklausančios dalies bendrojoje įmonėje, finansinės ataskaitos nėra atskiros finansinės ataskaitos.
8. Subjektas, pagal 10-ojo TFAS 4 straipsnio a punktą atleistas nuo konsolidavimo arba pagal 28-ojo TAS (pataisyto 2011 m.) 17 straipsnį atleistas nuo reikalavimo taikyti nuosavybės metodą, gali pateikti vien atskiras finansines ataskaitas.
- 8A. Investicinis subjektas, kuris visą einamąjį laikotarpį ir visus pateiktus lyginamuosius laikotarpius turi taikyti konsolidavimo išimtį visoms savo patronuojamosioms įmonėms pagal 10-ojo TFAS 31 straipsnį, pateikia atskiras finansines ataskaitas kaip vienintelės savo finansines ataskaitas.

ATSKIRŲ FINANSINIŲ ATASKAITŲ RENGIMAS

9. **Atskiros finansinės ataskaitos turi būti rengiamos pagal visus taikomus TFAS, išskyrus 10 straipsnyje numatytus atvejus.**
10. **Kai subjektas rengia atskiras finansines ataskaitas, investicijas į patronuojamąsias įmones, bendrąsias įmones ir asocijuotąsias įmones jis turi apskaityti:**
 - a) **savikaina;**
 - b) **pagal 9-ąją TFAS arba**
 - c) **taikydamas nuosavybės metodą, kaip aprašyta 28-ajame TAS.**

Subjektas tokią pačią apskaitos tvarką turi taikyti kiekvienos rūšies investicijoms. Kai investicijos, apskaitomos savikaina arba taikant nuosavybės metodą, yra klasifikuojamos kaip skirtos parduoti arba paskirstyti (arba įtraukiamos į perleidžiamą grupę, klasifikuojamą kaip skirtą parduoti arba paskirstyti), jos turi būti apskaitomos pagal 5-ąją TFAS „Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“. Pagal 9-ąją TFAS apskaitomų investicijų vertinimas tokiomis aplinkybėmis nesikeičia.

11. Jei subjektas pasirenka pagal 28-ojo TAS (pataisyto 2011 m.) 18 straipsnį savo investicijas į asocijuotąsias įmones ar bendrąsias įmones vertinti tikrąja verte, kurios pokyčiai pripažįstami pelnu ar nuostoliais, pagal 9-ąją TFAS, jis tokiu pačiu būdu turi apskaityti tas investicijas savo atskirose finansinėse ataskaitose.
- 11A. Jei pagal 10-ojo TFAS 31 straipsnį patronuojančioji įmonė turi įvertinti investiciją į patronuojamąją įmonę tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pripažįstant pelnu ar nuostoliais, pagal 9-ąją TFAS, savo investiciją į patronuojamąją įmonę ji turi apskaityti tokiu pačiu būdu savo atskirose finansinėse ataskaitose.
- 11B. Kai patronuojančioji įmonė nustoja būti investiciniu subjektu arba tampa investiciniu subjektu, šį pasikeitimą nuo statuso pasikeitimo dienos ji turi apskaityti taip:
 - a) kai subjektas nustoja būti investiciniu subjektu, investiciją į patronuojamąją įmonę jis turi apskaityti pagal 10 straipsnį. Statuso pasikeitimo data yra numanoma įsigijimo data. Apskaitant investiciją pagal 10 straipsnį, patronuojamosios įmonės tikroji vertė numanomą įsigijimo datą yra perleistas numanomas atlygis;
 - i) [Išbraukta]

ii) [Išbraukta]

b) kai subjektas tampa investiciniu subjektu, jis turi apskaityti investiciją į patrunuojamąją įmonę tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pripažindamas pelnu arba nuostoliais, pagal 9-ąją TFAS. Ankstesnės patrunuojamosios įmonės balansinės vertės ir jos tikrosios vertės investuotojo statuso pasikeitimo dieną skirtumas pelno (nuostolių) ataskaitoje turi būti pripažįstamas pelnu arba nuostoliais. Sukaupta bet kokio pelno ar nuostolių suma, anksčiau pripažinta kitomis bendrosiomis pajamomis tų patrunuojamųjų įmonių atžvilgiu, turi būti vertinama taip, tartum investicinis subjektas statuso pasikeitimo dieną šias patrunuojamąsias įmones būtų pardavęs.

12. Dividendai iš patrunuojamosios įmonės, bendrosios įmonės ar asocijuotosios įmonės pripažįstami subjekto atskirose finansinėse ataskaitose, kai nustatoma subjekto teisė gauti dividendus. Dividendai pripažįstami pelnu arba nuostoliais, nebent subjektas pasirenka taikyti nuosavybės metodą – tokiu atveju dividendai pripažįstami kaip investicijos balansinės vertės sumažinimas.

13. Kai patrunuojančioji įmonė reorganizuoja savo grupės struktūrą įsteigdama naują subjektą kaip savo patrunuojančiąją įmonę pagal tokius kriterijus:

a) naujoji patrunuojančioji įmonė įgyja pirminės patrunuojančiosios įmonės kontrolę išleisdama nuosavybės priemones mainais į esamas pirminės patrunuojančiosios įmonės nuosavybės priemones;

b) naujosios grupės ir pirminės grupės turtas ir įsipareigojimai prieš pat reorganizavimo dieną ir iš karto po jos yra tokie pat ir

c) pirminės patrunuojančiosios įmonės savininkai prieš reorganizaciją turi tokią pat absoliučią ir santykinę pirminės grupės ir naujosios grupės grynojo turto dalį prieš pat reorganizavimo dieną ir iš karto po jos,

o naujoji patrunuojančioji įmonė savo atskirose finansinėse ataskaitose apskaito savo investicijas į pirminę patrunuojančiąją įmonę pagal 10 straipsnio a punktą, naujoji patrunuojančioji įmonė turi vertinti savikainą balansine savo nuosavybės dalies verte, reorganizavimo datą pirminės patrunuojančiosios įmonės parodyta atskirose finansinėse ataskaitose.

14. Taip pat subjektas, kuris nėra patrunuojančioji įmonė, gali įsteigti naują subjektą kaip savo patrunuojančiąją įmonę pagal 13 straipsnio kriterijus. Tokioms reorganizacijoms taip pat taikomi 13 straipsnio reikalavimai. Tokiais atvejais nuorodos į pirminę patrunuojančiąją įmonę ir pirminę grupę yra nuorodos į pirminį subjektą.

ATSKLEIDIMAS

15. Atskleisdamas informaciją savo atskirose finansinėse ataskaitose, subjektas turi taikyti visus taikomus TFAS, įskaitant 16 ir 17 straipsnių reikalavimus.

16. Kai patrunuojančioji įmonė pagal 10-ojo TFAS 4 straipsnio a punktą nusprendžia nerengti konsoliduotųjų finansinių ataskaitų ir vietoj jų rengia atskiras finansines ataskaitas, tose atskirose finansinėse ataskaitose ji turi atskleisti:

a) faktą, kad finansinės ataskaitos yra atskiros finansinės ataskaitos; kad buvo pasinaudota leidimu nekonsoliduoti; subjekto, kurio konsoliduotosios finansinės ataskaitos, atitinkančios tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus, yra paskelbtos viešai, pavadinimą ir pagrindinę verslo vietą (ir įsteigimo šalį, jei skiriasi) ir adresą, kur galima gauti šias konsoliduotąsias finansines ataskaitas;

b) svarbių investicijų į patrunuojamąsias įmones, bendrąsias įmones ir asocijuotąsias įmones sąrašą, įskaitant:

i) subjektų, į kuriuos investuojama, pavadinimus,

ii) subjektų, į kuriuos investuojama, pagrindinę verslo vietą (ir įsteigimo šalį, jei skiriasi),

iii) savo nuosavybės dalių, turimų subjektuose, į kuriuos investuojama, santykį (ir, jeigu skiriasi, turimų balsavimo teisių santykį),

c) b punkte išvardytų investicijų apskaitos metodo aprašymą.

16A. Kai investicinis subjektas, kuris yra patronuojančioji įmonė (išskyrus patronuojančiąją įmonę, kuriai taikomas 16 straipsnis), pagal 8A straipsnį rengia atskiras finansines ataskaitas kaip vienintele finansines ataskaitas, jis turi atskleisti tą faktą. Investicinis subjektas taip pat turi atskleisti informaciją, susijusią su investiciniais subjektais, reikalaujamą pagal 12-ąją TFAS „Informacijos apie dalis kituose subjektuose atskleidimas“.

17. Jei patronuojančioji įmonė (išskyrus 16–16A straipsniuose nurodytą patronuojančiąją įmonę) arba investuotojas, bendrai kontroliuojantis subjektą, į kurį investuojama, arba darantis jam reikšmingą įtaką, rengia atskiras finansines ataskaitas, ta patronuojančioji įmonė arba investuotojas turi nurodyti finansines ataskaitas, parengtas pagal 10-ąją TFAS, 11-ąją TFAS arba 28-ąją TAS (pataisytą 2011 m.), su kuriomis jos susijusios. Patronuojančioji įmonė arba investuotojas savo atskirose finansinėse ataskaitose taip pat turi atskleisti:

a) faktą, kad ataskaitos yra atskiros finansinės ataskaitos, ir priežastis, dėl kurių tos ataskaitos parengtos, jeigu įstatymuose nereikalaujama jų rengti;

b) svarbių investicijų į patronuojamąsias įmones, bendrąsias įmones ir asocijuotąsias įmones sąrašą, įskaitant:

i) subjektų, į kuriuos investuojama, pavadinimus,

ii) subjektų, į kuriuos investuojama, pagrindinę verslo vietą (ir įsteigimo šalį, jei skiriasi),

iii) savo nuosavybės dalių, turimų subjektuose, į kuriuos investuojama, santykį (ir, jeigu skiriasi, turimų balsavimo teisių santykį),

c) b punkte išvardytų investicijų apskaitos metodo aprašymą.

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

18. Subjektas šį standartą turi taikyti 2013 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas šį standartą taiko anksčiau, jis turi atskleisti tą faktą ir kartu taikyti 10-ąją TFAS, 11-ąją TFAS, 12-ąją TFAS ir 28-ąją TAS (pataisytą 2011 m.).

18A. 2012 m. spalio mėn. paskelbtu dokumentu „Investiciniai subjektai“ (10-ojo TFAS, 12-ojo TFAS ir 27-ojo TAS pataisos) pataisyti 5, 6, 17 ir 18 straipsniai ir įterpti 8A, 11A–11B, 16A ir 18B–18I straipsniai. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2014 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama priimti anksčiau. Jei subjektas tas pataisas taiko anksčiau, jis turi atskleisti tą faktą ir visas pataisas, įtrauktas į dokumentą „Investiciniai subjektai“, taikyti tuo pačiu metu.

18B. Jei dokumento „Investiciniai subjektai“ pataisų taikymo pirmą kartą datą (kuria šio TFAS tikslais laikoma metinio ataskaitinio laikotarpio, kuriam tos pataisos yra taikomos pirmą kartą, pradžia) patronuojančioji įmonė nustato, kad ji yra investicinis subjektas, investicijai į patronuojamąją įmonę ji turi taikyti 18C–18I straipsnius.

18C. Taikymo pirmą kartą datą investicinis subjektas, kuris anksčiau savo investiciją į patronuojamąją įmonę įvertino savikaina, ją turi įvertinti tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pripažindamas pelnu ar nuostoliais, tarsi šio TFAS reikalavimai būtų visada galioję. Investicinis subjektas turi retrospektyviai koreguoti paskutinio metinio laikotarpio prieš šio TFAS taikymo pirmą kartą datą duomenis ir turi koreguoti nepaskirstytąjį pelną paskutinio praėjusio laikotarpio pradžioje, atsižvelgdamas į skirtumą tarp:

a) investicijos ankstesnės balansinės vertės ir

b) investuotojo investicijos į patronuojamąją įmonę tikrosios vertės.

18D. Taikymo pirmą kartą datą investicinis subjektas, kuris anksčiau savo investiciją į patronuojamąją įmonę įvertino tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pripažindamas kitomis bendrosiomis pajamomis, ir toliau ją turi vertinti tikrąja verte. Visų tikrosios vertės koregavimų, anksčiau pripažintų kitomis bendrosiomis pajamomis, sukaupta suma turi būti perkeliama į nepaskirstytąjį pelną paskutinio metinio laikotarpio prieš taikymo pirmą kartą datą pradžioje.

18E. Taikymo pirmą kartą datą investicinis subjektas nekoreguoja ankstesnių savo dalies patronuojamoje įmonėje, kurią jis anksčiau nusprendė vertinti tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pripažįstant pelnu ar nuostoliais, pagal 9-ąjį TFAS, apskaitos duomenų, kaip tai leidžiama pagal 10 straipsnį.

18F. Iki 13-ojo TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“ priėmimo datos investicinis subjektas turi naudoti tikrosios vertės sumas, kurios anksčiau buvo pateiktos investuotojams arba vadovybei, jei tos sumos atitinka sumą, už kurią pagal ištiestosios rankos principu grįstą sandorį tarp nusimanančių ir ketinančių jį sudaryti šalių šia investicija būtų buvę galima apsikeisti vertinimo dieną.

18G. Jeigu investicijos į patronuojamąją įmonę įvertinti pagal 18C–18F straipsnius neįmanoma (kaip apibrėžta 8-ajame TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“), investicinis subjektas turi taikyti šio TFAS reikalavimus ankščiausio laikotarpio, kurį 18C–18F straipsniai gali būti taikomi (tai gali būti einamasis laikotarpis), pradžioje. Investuotojas turi retrospektyviai koreguoti paskutinio metinio laikotarpio prieš taikymo pirmą kartą datą duomenis, nebent ankščiausio laikotarpio, kuriam įmanoma taikyti šį straipsnį, pradžia yra einamasis laikotarpis. Kai data, kada investicinis subjektas gali įvertinti patronuojamosios įmonės tikrąją vertę, yra ankstesnė negu paskutinio praėjusio laikotarpio pradžia, investuotojas turi koreguoti nuosavą kapitalą paskutinio praėjusio metinio laikotarpio pradžioje, atsižvelgdamas į skirtumą tarp:

a) investicijos ankstesnės balansinės vertės ir

b) investuotojo investicijos į patronuojamąją įmonę tikrosios vertės.

Jei ankščiausias laikotarpis, kuriam įmanoma taikyti šį straipsnį, yra einamasis laikotarpis, nuosavybės koregavimas turi būti pripažįstamas einamojo laikotarpio pradžioje.

18H. Jei investicinis subjektas pardavė investiciją į patronuojamąją įmonę arba neteko jos kontrolės iki dokumento „Investiciniai subjektai“ pataisų taikymo pirmą kartą dienos, investicinis subjektas neturi koreguoti tos investicijos ankstesnių apskaitos duomenų.

18I. Nepaisant 18C–18G straipsniuose pateiktų nuorodų į paskutinį metinį laikotarpį prieš taikymo pirmą kartą datą (t. y. paskutinį praėjusį laikotarpį), subjektas taip pat gali pateikti pakoreguotą bet kurio ankstesnio pateikto laikotarpio lyginamąją informaciją, tačiau to daryti neprivalo. Jei subjektas pateikia pakoreguotą kurio nors ankstesnio laikotarpio lyginamąją informaciją, 18C–18G straipsniuose nuorodos į paskutinį praėjusį laikotarpį turi būti suprantamos kaip nuorodos į „ankščiausią koreguotą pateiktą lyginamąjį laikotarpį“. Jei subjektas pateikia nepakoreguotą bet kurių ankstesnių laikotarpių lyginamąją informaciją, jis turi aiškiai nurodyti informaciją, kuri nebuvo koreguota, nurodyti, kad ta informacija parengta remiantis skirtingu pagrindu, ir tą pagrindą paaiškinti.

- 18J. 2014 m. rugpjūčio mėn. paskelbtu dokumentu „Nuosavybės metodas atskirose finansinėse ataskaitose“ (27-ojo TAS pataisos) pataisyti 4–7, 10, 11B ir 12 straipsniai. Subjektas tas pataisas turi taikyti retrospektyviai 2016 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas tas pataisas taiko anksčiau ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi tą faktą atskleisti.

Nuorodos į 9-ąjį TFAS

19. Jei subjektas taiko šį standartą, bet dar netaiko 9-ojo TFAS, visos nuorodos į 9-ąjį TFAS turi būti laikomos nuorodomis į 39-ąjį TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“.

27-OJO TAS (2008 M.) PANAIKINIMAS

20. Šis standartas skelbiamas kartu su 10-uju TFAS. Kartu šie du TFAS pakeičia 27-ąjį TAS „Konsoliduotos ir atskiros finansinės ataskaitos“ (pataisytą 2008 m.).

28-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

Investicijos į asocijuotąsias įmones ir bendrąsias įmones

TIKSLAS

1. Šio standarto tikslas – nustatyti investicijų į asocijuotąsias įmones apskaitos tvarką ir nuosavybės metodo taikymo reikalavimus, kai apskaitomos investicijos į asocijuotąsias ir bendrąsias įmones.

TAIKymo SRITIS

2. Šį standartą turi taikyti visi subjektai, kurie yra investuotojai, bendrai kontroliuojantys subjektą, į kurį investuojama, arba darantys jam reikšmingą įtaką.

APIBRĖŽTYS

3. Šiame standarte vartojamų terminų apibrėžtys:

Asocijuotoji įmonė – subjektas, kuriam investuotojas daro reikšmingą įtaką.

Konsoliduotosios finansinės ataskaitos – subjektų grupės finansinės ataskaitos, kuriose patrunuojančiosios įmonės ir jos patrunuojamųjų įmonių turtas, išpareigojimai, nuosavybė, pajamos, sąnaudos ir pinigų srautai pateikiami taip, lyg jie būtų vieno ūkio subjekto.

Nuosavybės metodas – apskaitos metodas, kai pirminio pripažinimo metu investicija apskaitoje pripažįstama savi-kaina, o po to koreguojama pagal investuotojui priklausančios subjekto, į kurį investuojama, grynojo turto dalies pasikeitimus, susidariusius po išsigijimo. Investuotojo pelnas ar nuostoliai apima jam priklausančią subjekto, į kurį investuojama, pelno ar nuostolių dalį, o investuotojo kitos bendrosios pajamos apima jam priklausančią subjekto, į kurį investuojama, kitų bendrųjų pajamų dalį.

Jungtinė veikla – veikla, kurią bendrai kontroliuoja dvi arba daugiau šalių.

Bendra kontrolė – sutartimi įteisintas veiklos kontrolės pasidalijimas, galimas tik tada, kai su atitinkama veikla susijusiems sprendimams priimti būtinas vieningas šalių, kurios dalijasi kontrole, sutikimas.

Bendroji įmonė – jungtinė veikla, kai veiklą bendrai kontroliuojančios šalys turi teisių į tos veiklos grynąjį turtą.

Bendras dalininkas – bendrosios įmonės dalininkas, su kitais dalininkais bendrai kontroliuojantis tą bendrąją įmonę.

Reikšminga įtaka – teisė dalyvauti priimant subjekto, į kurį investuojama, finansinės ir veiklos politikos sprendimus, nekontroliuojant ar bendrai nekontroliuojant tos politikos.

4. Toliau pateikiami terminai apibrėžti 27-ojo TAS „Atskiros finansinės ataskaitos“ 4 straipsnyje ir 10-ojo TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“ A priedėlyje ir šiame standarte vartojami TFAS, kuriuose jie apibrėžti, nurodytomis reikšmėmis:

— subjekto, į kurį investuojama, kontrolė

— grupė

— patrunuojančioji įmonė

— atskiros finansinės ataskaitos

— patrunuojamoji įmonė.

REIKŠMINGA ĮTAKA

5. Jeigu subjektas tiesiogiai ar netiesiogiai (pvz., per patrunuojamąsias įmones) turi 20 % ar daugiau subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių, daroma prielaida, kad subjekto įtaka reikšminga, nebent galima aiškiai įrodyti, kad yra kitaip. Ir atvirkščiai, jeigu subjektas tiesiogiai ar netiesiogiai (pvz., per patrunuojamąsias įmones) turi mažiau kaip 20 % subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių, daroma prielaida, kad investuotojas reikšmingos įtakos nedaro, nebent tokią įtaką galima aiškiai įrodyti. Jeigu kitas investuotojas turi reikšmingą ar didžiąją akcinio kapitalo dalį, tai dar nereiškia, kad subjektas negali daryti reikšmingos įtakos.
6. Subjekto reikšmingą įtaką paprastai įrodo vienas ar keli iš šių požymių:
 - a) jam atstovaujama subjekto, į kurį investuojama, direktorių valdyboje ar lygiaverčiame valdymo organe;
 - b) jis dalyvauja nustatant veiklos politiką, taip pat priimant sprendimus dėl dividendų arba kitų paskirstymų;
 - c) tarp subjekto ir subjekto, į kurį investuojama, yra reikšmingų sandorių;
 - d) vyksta pasikeitimas vadovaujančiais darbuotojais arba
 - e) teikiama esminė techninė informacija.
7. Subjektas gali turėti akcijų variantų, pasirinkimo pirkti akcijas sandorių, skolos ar nuosavybės priemonių, konvertuojamų į paprastąsias akcijas, ar kitų panašių priemonių, kurias naudojant ar konvertuojant galima gauti papildomų balsavimo teisių arba sumažinti kitos šalies balsavimo teises priimant kito subjekto finansinės arba veiklos politikos sprendimus (t. y. potencialios balsavimo teisės). Vertinant, ar subjektas daro reikšmingą įtaką, atsižvelgiama į turimas potencialias balsavimo teises, kurios šiuo metu gali būti naudojamos ar konvertuojamos, ir į jų poveikį, taip pat į kitų subjektų turimas potencialias balsavimo teises. Potencialios balsavimo teisės šiuo metu negali būti naudojamos ar konvertuojamos, jeigu, pavyzdžiui, jas galima bus naudoti ar konvertuoti tik nuo tam tikros datos ateityje arba tik po tam tikro įvykio.
8. Vertindamas, ar potencialios balsavimo teisės sustiprina reikšmingą įtaką, subjektas išnagrinėja visus faktus ir aplinkybes (įskaitant naudojimosi potencialiomis balsavimo teisėmis sąlygas ir bet kokias kitas sutartimis įformintų susitarimų sąlygas, vertinamas atskirai arba kartu), kurios turi įtakos potencialioms teisėms, išskyrus vadovybės ketinimus ir finansinį pajėgumą tomis potencialiomis teisėmis pasinaudoti ar jas konvertuoti.
9. Subjektas reikšmingą įtaką subjektui, į kurį investuojama, praranda tada, kai praranda teisę dalyvauti priimant subjekto, į kurį investuojama, finansinius ir veiklos politikos sprendimus. Reikšminga įtaka gali būti prarasta tiek pasikeitus, tiek ir nepasikeitus absoliučiam ar santykiniam nuosavybės lygiui. Taip gali atsitikti, kai, pavyzdžiui, asocijuotąją įmonę pradeda kontroliuoti vyriausybė, teismas, administracinės ar reguliavimo institucijos. Tai gali įvykti ir pagal sutartimi įformintą susitarimą.

NUOSAVYBĖS METODAS

10. Pagal nuosavybės metodą pirmą kartą investicija į asocijuotąją ar bendrąją įmonę apskaitoje pripažįstama savi-kaina, o po to balansinė vertė padidinama ar sumažinama, kad būtų galima pripažinti po įsigijimo datos inves-tuotojui priklausanti subjekto, į kurį investuojama, pelno ar nuostolių dalį. Investuotojas jam priklausantią subjekto, į kurį investuojama, pelno ar nuostolių dalį pripažįsta savo pelnu arba nuostoliais. Iš subjekto, į kurį investuojama, gautas paskirstytas pelnas sumažina investicijos balansinę vertę. Balansinę vertę taip pat gali reikėti koreguoti dėl subjekto, į kurį investuojama, kitų bendrųjų pajamų pasikeitimų keičiantis proporcingai investuotojo daliai subjekte, į kurį investuojama. Tai gali būti pasikeitimai, atsirandantys dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių perkainojimo ir dėl užsienio valiutos kursų perskaičiavimo skirtumų. Investuotojui tenkanti tų pasikei-timų dalis pripažįstama investuotojo kitomis bendrosiomis pajamomis (žr. 1-ąjį TAS „Finansinių ataskaitų patei-kimas“).

11. Paskirstant pelną gautų pajamų pripažinimas gali būti netinkamas vertinant iš investicijos į asocijuotąją ar bendrąją įmonę investuotojo uždirbtas pajamas, nes gautas paskirstytas pelnas gali būti mažai susijęs su asocijuotosios ar bendrosios įmonės rezultatais. Investuotojui, bendrai kontroliuojančiam subjektą, į kurį investuojama, arba darančiam jam reikšmingą įtaką, priklauso asocijuotosios ar bendrosios įmonės veiklos dalis, vadinasi, ir grąža iš tokios investicijos. Investuotojas įtraukia šią dalį į apskaitą išplėsdamas savo finansinių ataskaitų apimtį, kad įtrauktų jam priklausančią tokio subjekto, į kurį investuojama, pelno ar nuostolių dalį. Dėl to taikant nuosavybės metodą pateikiamos investuotojo grynojo turto ir pelno ar nuostolių ataskaitos yra informatyvesnės.
12. Kai egzistuoja potencialios balsavimo teisės ar kitos išvestinės finansinės priemonės, apimančios potencialias balsavimo teises, subjekto dalis asocijuotojoje ar bendrojoje įmonėje nustatoma vien pagal esamas nuosavybės dalis ir neatspindi galimo naudojimosi potencialiomis balsavimo teisėmis ir kitomis išvestinėmis finansinėmis priemonėmis arba jų konvertavimo, nebent taikomas 13 straipsnis.
13. Tam tikromis aplinkybėmis subjektas iš esmės turi tam tikrą nuosavybę dėl sandorio, kuriuo šiuo metu jam suteikiama teisė gauti grąžą, susijusią su nuosavybės dalimi. Tokiomis aplinkybėmis subjektui skiriama dalis nustatoma atsižvelgiant į tai, ar galiausiai pasinaudojama tomis potencialiomis balsavimo teisėmis ir kitomis išvestinėmis finansinėmis priemonėmis, kurios šiuo metu suteikia subjektui teisę gauti grąžą.
14. 9-asis TFAS „Finansinės priemonės“ netaikomas toms dalims asocijuotosiose ir bendrosiose įmonėse, kurios apskaitomos taikant nuosavybės metodą. Kai priemonės, apimančios potencialias balsavimo teises, iš esmės šiuo metu suteikia teisę į grąžą, susijusią su nuosavybės dalimi asocijuotojoje ar bendrojoje įmonėje, toms priemonėms 9-asis TFAS netaikomas. Visais kitais atvejais priemonės, apimančios potencialias balsavimo teises asocijuotojoje ar bendrojoje įmonėje, apskaitomos pagal 9-ąjį TFAS.
- 14A. Subjektas taip pat taiko 9-ąjį TFAS kitoms finansinėms priemonėms asocijuotojoje įmonėje arba bendrojoje įmonėje, kurioms nuosavybės metodas netaikomas. Jos apima ilgalaikius interesus, kurie iš esmės sudaro subjekto grynosios investicijos į asocijuotąją įmonę arba bendrąją įmonę dalį (žr. 38 straipsnį). Subjektas taiko 9-ąjį TFAS tokiems ilgalaikiams interesams prieš taikydamas šio standarto 38 ir 40–43 straipsnius. Taikydamas 9-ąjį TFAS subjektas neatsižvelgia į jokių ilgalaikių interesų balansinės vertės koregavimus, padarytus taikant šį standartą.
15. Jei investicija į asocijuotąją ar bendrąją įmonę arba tokios investicijos dalis nėra klasifikuojama kaip skirta parduoti pagal 5-ąjį TFAS „Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“, ta investicija ar bet kokia išlaikyta tos investicijos dalis, neklasifikuojama kaip skirta parduoti, turi būti klasifikuojama kaip ilgalaikis turtas.

NUOSAVYBĖS METODO TAIKYMAS

16. Subjektas, bendrai kontroliuojantis subjektą, į kurį investuojama, arba darantis jam reikšmingą įtaką, savo investiciją į asocijuotąją ar bendrąją įmonę turi apskaityti taikydamas nuosavybės metodą, išskyrus atvejus, kai ta investicija atitinka išimties reikalavimus pagal 17–19 straipsnius.

Nuosavybės metodo taikymo išimtys

17. Subjektas savo investicijai į asocijuotąją ar bendrąją įmonę neturi taikyti nuosavybės metodo, jei tas subjektas yra patronuojančioji įmonė, atleista nuo reikalavimo rengti konsoliduotąsias finansines ataskaitas pagal 10-ojo TFAS 4 straipsnio a punkte numatytą taikymo išimtį, arba jei įvykdomos visos šios sąlygos:
 - a) subjektas yra visiškai ar iš dalies valdoma patronuojamoji įmonė, o kiti jo savininkai, įskaitant tuos, kurie kitu atveju neturėtų balsavimo teisės, yra informuoti ir neprieštarauja, kad subjektas nuosavybės metodo netaiko;
 - b) subjekto skolos arba nuosavybės priemonėmis neprekiuojama viešojoje rinkoje (šalies ar užsienio vertybinių popierių biržoje ar nebiržinėje rinkoje, įskaitant vietinę ir regioninę rinkas);
 - c) subjektas vertybinių popierių komisijai ar kitai reguliavimo organizacijai nepateikė ir nesiruošia pateikti savo finansinių ataskaitų dėl bet kokios klasės priemonių išleidimo viešojoje rinkoje;

- d) pagrindinė ar bet kuri tarpinė subjekto patronuojančioji įmonė rengia viešai skelbiamas TFAS atitinkančias finansines ataskaitas, kuriose patronuojamosios įmonės konsoliduojamos arba vertinamos tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pripažįstant pelnu ar nuostoliais, pagal 10-ąją TFAS.
18. Kai investicija į asocijuotąją ar bendrąją įmonę priklauso subjektui arba netiesiogiai per subjektą, kuris yra rizikos kapitalo įmonė, investicinis fondas, patikos fondas ar panašus subjektas, įskaitant su investicijomis susijusius draudimo fondus, subjektas gali pasirinkti vertinti tą investiciją tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu ar nuostoliais, pagal 9-ąją TFAS. Su investicijomis susijęs draudimo fondas, pavyzdžiui, yra fondas, kurį subjektas valdo kaip draudimo sutarčių su tiesioginio dalyvavimo elementais grupės pagrindinius objektus. Šio pasirinkimo tikslais draudimo sutartis apima investicines sutartis su diskrecinio dalyvavimo elementais. Subjektas šią galimybę turi pasirinkti atskirai dėl kiekvienos asocijuotosios ar bendrosios įmonės pirmą kartą pripažindamas asocijuotąją ar bendrąją įmonę. (Šiame straipsnyje vartojamų terminų apibrėžtys pateiktos 17-ajame TFAS „Draudimo sutartis“.)
19. Kai subjektas turi investiciją į asocijuotąją įmonę, kurios dalis jam priklauso netiesiogiai per rizikos kapitalo įmonę, investicinį fondą, patikos fondą ar panašų subjektą, įskaitant su investicijomis susijusius draudimo fondus, subjektas gali pasirinkti vertinti tą investicijos į asocijuotąją įmonę dalį tikrąja verte, kurios pokyčiai pripažįstami pelnu ar nuostoliais, pagal 9-ąją TFAS, nepriklausomai nuo to, ar rizikos kapitalo įmonė, investicinis fondas, patikos fondas ar panašus subjektas, įskaitant su investicijomis susijusius draudimo fondus, tai investicijos daliai daro reikšmingą įtaką. Jei subjektas pasirenka tokią galimybę, bet kokiai likusiai savo investicijos į asocijuotąją įmonę daliai, kuri jam priklauso ne per rizikos kapitalo įmonę, investicinį fondą, patikos fondą ar panašų subjektą, įskaitant su investicijomis susijusius draudimo fondus, jis turi taikyti nuosavybės metodą.

Turto klasifikavimas kaip skirtu parduoti

20. Investicijai į asocijuotąją ar bendrąją įmonę arba jos daliai, kuri atitinka turto klasifikavimo kaip skirtu parduoti kriterijus, subjektas turi taikyti 5-ąją TFAS. Bet kokia išlaikyta investicijos į asocijuotąją ar bendrąją įmonę dalis, neklasifikuojama kaip skirta parduoti, turi būti apskaitoma taikant nuosavybės metodą iki dalies, kuri klasifikuojama kaip skirta parduoti, perleidimo. Po perleidimo bet kokią išlaikytą dalį asocijuotojoje ar bendrojoje įmonėje subjektas turi apskaityti pagal 9-ąją TFAS, nebent išlaikyta dalis ir toliau yra asocijuotoji ar bendroji įmonė – tokiu atveju subjektas taiko nuosavybės metodą.
21. Kai investicija į asocijuotąją ar bendrąją įmonę arba jos dalis, anksčiau klasifikuota kaip skirta parduoti, nebeatitinka tokio klasifikavimo kriterijų, ji turi būti apskaitoma taikant nuosavybės metodą retrospektyviai nuo tos datos, kai buvo klasifikuota kaip skirta parduoti. Laikotarpiu, nuo kada investicija ar jos dalis klasifikuojama kaip skirta parduoti, finansinės ataskaitos turi būti atitinkamai pataisytos.

Nuosavybės metodo taikymo nutraukimas

22. Subjektas turi nustoti taikyti nuosavybės metodą nuo tos datos, kai įmonė, į kurią jis investavo, nustoja būti asocijuotąja ar bendrąja įmone, tokia tvarka:
- a) jei įmonė, į kurią jis investavo, tampa patronuojamąja įmone, subjektas turi apskaityti savo investiciją pagal 3-iąją TFAS „Verslo jungimai“ ir 10-ąją TFAS;
- b) jei išlaikyta dalis buvusioje asocijuotojoje ar bendrojoje įmonėje yra finansinis turtas, subjektas išlaikytą dalį turi vertinti tikrąja verte. Išlaikytos dalies tikroji vertė yra tos dalies tikroji vertė ją pirmą kartą pripažįstant finansiniu turtu pagal 9-ąją TFAS. Subjektas turi pripažinti pelnu arba nuostoliais visus skirtumus tarp:
- i) visų išlaikytų dalių tikrosios vertės ir visų įplaukų, gautų perleidžiant asocijuotosios ar bendrosios įmonės dalį, ir
- ii) investicijos balansinės vertės tą datą, kai nustojama taikyti nuosavybės metodą;
- c) kai subjektas nustoja taikyti nuosavybės metodą, jis turi apskaityti visas sumas, anksčiau pripažintas kitomis bendrosiomis pajamomis ir susijusias su ta investicija, tuo pačiu pagrindu, kaip jos būtų pripažįstamos, jeigu subjektas, į kurį investuojama, būtų tiesiogiai perleidęs susijusį turtą arba įsipareigojimus.

23. Todėl, jei subjekto, į kurį investuojama, anksčiau kitomis bendrosiomis pajamomis pripažintas pelnas arba nuostoliai perleidžiant susijusį turtą arba išpareigojimus būtų perklasifikuoti į pelną arba nuostolius, subjektas perklasifikuoja pelną arba nuostolius iš nuosavybės į pelną arba nuostolius (perklasifikuota suma) tada, kai nustoja taikyti nuosavybės metodą. Pavyzdžiui, jei asocijuotoji ar bendroji įmonė turi sukauptų valiutos kursų skirtumų, susijusių su užsienyje veikiančiu subjektu, ir subjektas nustoja taikyti nuosavybės metodą, subjektas anksčiau kitomis bendrosiomis pajamomis pripažintą pelną arba nuostolius, susijusius su užsienyje veikiančiu subjektu, turi perklasifikuoti į pelną arba nuostolius.
24. **Jei investicija į asocijuotąją įmonę tampa investicija į bendrąją įmonę arba jei investicija į bendrąją įmonę tampa investicija į asocijuotąją įmonę, subjektas ir toliau taiko nuosavybės metodą ir išlaikytos dalies iš naujo nevertina.**

Nuosavybės dalies pokyčiai

25. Jei subjekto nuosavybės dalis asocijuotojoje ar bendrojoje įmonėje sumažinama, bet investicija ir toliau atitinkamai klasifikuojama kaip investicija į asocijuotąją įmonę ar bendrąją įmonę, subjektas turi perklasifikuoti į pelną ar nuostolius tik proporcingą anksčiau kitomis bendrosiomis pajamomis pripažinto pelno arba nuostolių dalį, susijusią su tuo nuosavybės dalies sumažinimu, jei perleidžiant susijusį turtą arba išpareigojimus tą pelną arba nuostolius būtų reikalaujama perklasifikuoti į pelną arba nuostolius.

Nuosavybės metodo procedūros

26. Dauguma tinkamų nuosavybės metodo taikymo procedūrų yra panašios į 10-ajame TFAS aprašytas konsolidavimo procedūras. Be to, principai, kuriais grindžiamos procedūros, naudojamos apskaitant patronuojamosios įmonės įsigijimą, taip pat taikomi apskaitant investicijos į asocijuotąją ar bendrąją įmonę įsigijimą.
27. Grupei priklausanči asocijuotosios ar bendrosios įmonės dalis yra patronuojančiosios įmonės ir jos patronuojamųjų įmonių valdomų dalių toje asocijuotojoje ar bendroje įmonėje suma. Kitų asocijuotųjų ar bendrųjų įmonių dalys, kurias valdo minėta grupė, šiuo atveju neįtraukiamos. Kai asocijuotoji ar bendroji įmonė turi patronuojamųjų įmonių, asocijuotųjų ar bendrųjų įmonių, nuosavybės metodu apskaitomas pelnas ar nuostoliai, kitos bendrosios pajamos ir grynasis turtas yra tie, kurie pripažįstami asocijuotosios ar bendrosios įmonės finansinėse ataskaitose (įskaitant asocijuotajai ar bendrajai įmonei priklausančią pelno ar nuostolių, kitų bendrųjų pajamų ir grynojo turto dalį jos asocijuotosiose ir bendrosiose įmonėse) po to, kai atliekami būtini koregavimai, siekiant suvienodinti apskaitos politiką (žr. 35–36A straipsnius).
28. Pelnas ir nuostoliai, susidarantys iš sandorių „iš apačios į viršų“ ir „iš viršaus į apačią“ tarp subjekto (įskaitant jo konsoliduotas patronuojamąsias įmones) ir jo asocijuotosios ar bendrosios įmonės, subjekto finansinėse ataskaitose pripažįstami tik tokio dydžio, kuris lygus nesusijusių investuotojų dalims asocijuotojoje ar bendrojoje įmonėje. „Iš apačios į viršų“ sandoriai – tai, pavyzdžiui, asocijuotosios ar bendrosios įmonės turto pardavimas investuotojui. „Iš viršaus į apačią“ sandoriai – tai, pavyzdžiui, investuotojo turto pardavimas ar įnašai jo asocijuotajai ar bendrajai įmonei. Investuotojui priklausanči asocijuotosios ar bendrosios įmonės pelno arba nuostolių, atsiradusių iš šio sandorio, dalis yra eliminuojama.
29. Kai sandoriai „iš viršaus į apačią“ suteikia įrodymų apie turto, kuris bus parduotas ar įneštas, grynosios galimo realizavimo vertės sumažėjimą arba to turto vertės sumažėjimo nuostolius, investuotojas turi pripažinti visus tuos nuostolius. Kai sandoriai „iš apačios į viršų“ suteikia įrodymų apie turto, kuris bus perkamas, grynosios galimo realizavimo vertės sumažėjimą arba to turto vertės sumažėjimo nuostolius, investuotojas turi pripažinti jam tenkančią tų nuostolių dalį.
30. Įnašas nepiniginiu turtu į asocijuotąją ar bendrąją įmonę mainais į asocijuotosios ar bendrosios įmonės nuosavo kapitalo dalį turi būti apskaitomas pagal 28 straipsnį, išskyrus atvejus, kai įnašui trūksta komercinio pagrindo, kaip tas terminas apibrėžtas 16-ajame TAS „Nekilnojamas turtas, įranga ir įrenginiai“. Jei tokiam įnašui trūksta komercinio pagrindo, pelnas arba nuostoliai laikomi nerealizuotais ir nepripažįstami, nebent taip pat taikomas 31 straipsnis. Toks nerealizuotas pelnas ir nuostoliai turi būti eliminuojami, kai investicija apskaitoma taikant nuosavybės metodą, ir neturi būti pateikiami kaip atidėtas pelnas ar nuostoliai subjekto konsoliduotoje finansinėse būklės ataskaitoje arba subjekto finansinės būklės ataskaitoje, kuriose investicijos apskaitomos taikant nuosavybės metodą.
31. Jeigu, be asocijuotosios ar bendrosios įmonės nuosavybės dalies, subjektas gauna piniginio ar nepiniginio turto, subjektas visą nepiniginio įnašo pelno arba nuostolių dalį, susijusią su gautu piniginiu ar nepiniginiu turtu, pripažįsta pelnu arba nuostoliais.

32. Investicija apskaitoma taikant nuosavybės metodą nuo tos datos, kai ši tampa asocijuotąja ar bendrąja įmone. Investicijos įsigijimo metu bet koks investicijos savikainos ir subjekto, į kurį investuojama, identifikuojamo turto ir įsipareigojimų grynosios tikrosios vertės dalies, priklausančios subjektui, skirtumas apskaitomas taip:

- a) su asocijuotąja ar bendrąja įmone susijęs prestižas įtraukiamas į investicijos balansinę vertę. To prestižo amortizacija neleidžiama;
- b) bet kokia subjektui priklausanči subjekto, į kurį investuojama, identifikuojamo turto ir įsipareigojimų grynosios tikrosios vertės dalis, viršijanti investicijos savikainą, įtraukiama kaip pajamos nustatant subjektui priklausančios asocijuotosios ar bendrosios įmonės pelno arba nuostolių dalį investicijos įsigijimo laikotarpiu.

Po įsigijimo atitinkami asocijuotosios ar bendrosios įmonės pelno arba nuostolių dalies, priklausančios subjektui, koregavimai yra atliekami, pavyzdžiui, apskaitant nudėvimo turto nusidėvėjimą, remiantis to turto tikrosiomis vertėmis įsigijimo datą. Panašiai atitinkami asocijuotosios ar bendrosios įmonės pelno arba nuostolių dalies, priklausančios subjektui, koregavimai po įsigijimo yra atliekami dėl prestižo arba nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių vertės sumažėjimo nuostolių.

33. **Taikydamas nuosavybės metodą, subjektas naudoja pačiomis naujausiomis asocijuotosios ar bendrosios įmonės finansinėmis ataskaitomis. Kai subjekto ir asocijuotosios ar bendrosios įmonės ataskaitinio laikotarpio pabaiga skiriasi, asocijuotoji ar bendroji įmonė parengia subjektui naudoti skirtas finansines ataskaitas, kurių data sutampa su subjekto finansinių ataskaitų data, išskyrus atvejus, kai to padaryti neįmanoma.**

34. **Kai pagal 33 straipsnį asocijuotosios ar bendrosios įmonės finansinių ataskaitų, naudojamų taikant nuosavybės metodą, data skiriasi nuo subjekto naudojamos finansinių ataskaitų datos, turi būti atliekami koregavimai dėl reikšmingų sandorių ar įvykių, įvykusių per laikotarpį nuo tos datos iki subjekto finansinių ataskaitų datos, poveikio. Bet kuriuo atveju skirtumas tarp asocijuotosios ar bendrosios įmonės ir subjekto ataskaitinio laikotarpio pabaigos negali būti ilgesnis kaip trys mėnesiai. Ataskaitinių laikotarpių trukmė ir bet kokie skirtumai tarp ataskaitinių laikotarpių pabaigos datų visais laikotarpiais turi būti vienodi.**

35. **Subjekto finansinės ataskaitos turi būti rengiamos taikant vienodą panašių sandorių ir įvykių panašiomis aplinkybėmis apskaitos politiką.**

36. Išskyrus 36A straipsnyje aprašytus atvejus, jeigu asocijuotoji ar bendroji įmonė panašioms sandoriams ir įvykiams panašiomis aplinkybėmis taiko kitokią apskaitos politiką nei ta, kurią taiko subjektas, turi būti atlikti koregavimai, kad asocijuotosios ar bendrosios įmonės apskaitos politika atitiktų subjekto apskaitos politiką, kai subjektas asocijuotosios ar bendrosios įmonės finansines ataskaitas naudoja taikydamas nuosavybės metodą.

36A. Nepaisant 36 straipsnio reikalavimų, jeigu subjektui, kuris pats nėra investicinis subjektas, priklauso asocijuotosios ar bendrosios įmonės, kuri yra investicinis subjektas, dalis, subjektas, taikydamas nuosavybės metodą, gali pasirinkti toliau taikyti vertinimą tikrąja verte, kurį ta asocijuotoji ar bendroji įmonė, kuri yra investicinis subjektas, taiko asocijuotosios ar bendrosios įmonės dalims patronuojamosiose įmonėse. Ši galimybė pasirenkama atskirai dėl kiekvienos asocijuotosios ar bendrosios įmonės, kuri yra investicinis subjektas, vėlesnę iš šių datų: a) datą, kai asocijuotoji ar bendroji įmonė, kuri yra investicinis subjektas, pripažįstama pirmą kartą; b) datą, kai asocijuotoji ar bendroji įmonė tampa investiciniu subjektu, ir c) datą, kai asocijuotoji ar bendroji įmonė, kuri yra investicinis subjektas, pirmą kartą tampa patronuojančiąja įmone.

37. Jeigu asocijuotoji ar bendroji įmonė turi neapmokėtų kaupiamųjų privilegijuotųjų akcijų, kurias valdo ne subjektas, o kitos šalys, ir kurios klasifikuojamos kaip nuosavybė, subjektas savo pelno ar nuostolių dalį apskaičiuoja atlikęs koregavimą dėl dividendų už tokias akcijas, nesvarbu, ar dividendai buvo paskelbti, ar ne.

38. Jeigu subjekto nuostolių dalis asocijuotojoje ar bendrojoje įmonėje yra lygi ar viršija jam priklausančią dalį asocijuotojoje ar bendrojoje įmonėje, subjektas nutraukia savo tolesnių nuostolių dalies pripažinimą. Dalis asocijuotojoje ar bendrojoje įmonėje yra investicijos į asocijuotąją ar bendrąją įmonę balansinė vertė, nustatyta taikant nuosavybės metodą, ir tam tikros ilgalaikės dalys, kurios iš esmės sudaro subjektui priklausančios grynosios investicijos į asocijuotąją ar bendrąją įmonę dalį. Pavyzdžiui, straipsnis, už kurį atsiskaitymas nėra nei planuojamas, nei tikėtinas artimiausioje ateityje, iš esmės yra subjekto investicijos į tą asocijuotąją ar bendrąją įmonę išplėtimas. Tokie straipsniai gali apimti privilegijuotąsias akcijas ir ilgalaikes gautinas sumas ar paskolas, bet į juos

neįtraukiamos gautinos prekybos sumos, mokėtinos prekybos sumos ar bet kokios ilgalaikės gautinos sumos, kurios tinkamai padengtos, pavyzdžiui, užtikrintosios paskolos. Nuostoliai, pripažįstami taikant nuosavybės metodą ir viršijantys subjekto investicijas į paprastas akcijas, atvirkštine pirmenybės tvarka (t. y. likvidavimo pirmenybės tvarka) yra priskiriami prie kitų subjekto dalies asocijuotojoje ar bendrojoje įmonėje komponentų.

39. Po to, kai subjekto dalis sumažinta iki nulio, papildomi nuostoliai pateikiami ar išpareigojimas pripažįstamas tik tiek, kiek subjektas turi teisinių ar konstruktyvių prievolių ar atliko mokėjimų asocijuotosios ar bendrosios įmonės vardu. Jeigu asocijuotoji ar bendroji įmonė vėliau ataskaitose nurodo pelną, subjektas vėl pradeda pripažinti jam priklausančią to pelno dalį tik tada, kai jo pelno dalis prilygsta nepripažintų nuostolių daliai.

Vertės sumažėjimo nuostoliai

40. Pritaikęs nuosavybės metodą, įskaitant asocijuotosios įmonės arba bendrosios įmonės nuostolių pripažinimą pagal 38 straipsnį, subjektas taiko 41A–41C straipsnius siekdamas nustatyti, ar esama objektyvių įrodymų, kad sumažėjo jo grynosios investicijos į asocijuotąją arba bendrąją įmonę vertė.

41. [Išbraukta]

- 41A. Grynosios investicijos į asocijuotąją arba bendrąją įmonę vertė yra sumažėjusi ir vertės sumažėjimo nuostoliai patiriami, jeigu ir tik jeigu esama objektyvių įrodymų, kad vertė sumažėjo dėl vieno arba kelių įvykių po grynosios investicijos pirminio pripažinimo (nuostolio įvykio), ir toks nuostolio įvykis (arba įvykiai) turi įtakos įvertintiems būsimiems grynosios investicijos pinigų srautams, kuriuos galima patikimai įvertinti. Gali būti neįmanoma nustatyti vieno atskiro įvykio, dėl kurio sumažėjo vertė. Vertė galėjo sumažėti dėl bendro kelių įvykių poveikio. Nuostoliai, kurių tikimasi dėl būsimų įvykių, nėra pripažįstami, net jeigu tokie įvykiai labai tikėtini. Prie objektyvių įrodymų, kad grynosios investicijos vertė yra sumažėjusi, priskiriami subjekto gaunami stebimi duomenys apie šiuos nuostolio įvykius:

- a) didelius finansinius asocijuotosios arba bendrosios įmonės sunkumus;
 - b) sutarties pažeidimą, pvz., asocijuotosios arba bendrosios įmonės mokėjimų neatlikimą arba vėlavimą juos atlikti;
 - c) asocijuotajai arba bendrajai įmonei suteiktą nuolaidą, kurios subjektas kitu atveju nebūtų suteikęs dėl ekonominių arba teisinių priežasčių, siejamų su jo asocijuotosios arba bendrosios įmonės finansiniais sunkumais;
 - d) tikimybę, kad asocijuotoji arba bendroji įmonė bankrutuos arba kad bus atliktas kitoks finansinis reorganizavimas, arba
 - e) grynosios investicijos aktyviosios rinkos išnykimą dėl asocijuotosios arba bendrosios įmonės finansinių sunkumų.
- 41B. Aktyviosios rinkos išnykimas dėl to, kad asocijuotosios arba bendrosios įmonės nuosavybės arba finansinėmis priemonėmis viešai nebeprekiuojama, nėra vertės sumažėjimo įrodymas. Vien asocijuotosios arba bendrosios įmonės kredito reitingo arba tikrosios vertės sumažėjimas pats savaime nėra vertės sumažėjimo įrodymas, bet jis gali būti vertės sumažėjimo įrodymu kartu vertinant kitą turimą informaciją.
- 41C. Be 41A straipsnyje nurodytų įvykių tipų, objektyvūs grynosios investicijos į asocijuotosios arba bendrosios įmonės nuosavybės priemones vertės sumažėjimo įrodymai apima informaciją apie reikšmingus asocijuotosios arba bendrosios įmonės technologinės, rinkos, ekonominės arba teisinės aplinkos pokyčius, kurių poveikis neigiamas, ir rodo, kad investicija į nuosavybės priemonę gali neatsipirkti. Reikšmingas arba užsitęsęs investicijos į nuosavybės priemonę tikrosios vertės sumažėjimas iki mažesnės už jos savikainą taip pat yra objektyvus vertės sumažėjimo įrodymas.

42. Kadangi prestižas, kuris yra grynosios investicijos į asocijuotąją ar bendrąją įmonę balansinės vertės dalis, atskirai nepripažįstamas, jis nėra atskirai tikrinamas dėl galimo vertės sumažėjimo pagal 36-ąją TAS „Turto vertės sumažėjimas“ nustatytus prestižo vertės sumažėjimo tikrinimo reikalavimus. Užuoat tai darius, visa investicijos, kaip atskiro turto, balansinė vertė tikrinama dėl galimo sumažėjimo pagal 36-ąją TAS, investicijos atsiperkamąją vertę (naudojimo vertę ar tikrąją vertę atėmus perleidimo išlaidas – didesnę iš jų) lyginant su investicijos balansine verte, jeigu taikant 41A–41C straipsnius matyti, kad grynosios investicijos vertė gali būti sumažėjusi. Tomis aplinkybėmis pripažįstamas vertės sumažėjimo nuostolis nepaskirstomas jokiam turtui, įskaitant prestižą, kuris yra grynosios investicijos į asocijuotąją ar bendrąją įmonę balansinės vertės dalis. Atitinkamai bet koks tokio vertės sumažėjimo nuostolio panaikinimas pripažįstamas pagal 36-ąją TAS tiek, kiek grynosios investicijos atsiperkamoji vertė vėliau padidėja. Nustatydamas grynosios investicijos naudojimo vertę, subjektas įvertina:

- a) jam priklausančią dalį įvertintų būsimųjų pinigų srautų dabartinės vertės, kurią, kaip tikimasi, sukaups asocijuotoji ar bendroji įmonė, įskaitant pinigų srautus iš asocijuotosios ar bendrosios įmonės veiklos ir pajamas iš galutinio investicijos perleidimo, arba
- b) įvertintų būsimųjų pinigų srautų, kurie turėtų susidaryti dėl dividendų, gautinų iš investicijos ir galutinio investicijos perleidimo, dabartinę vertę.

Taikant tinkamas prielaidas, abiem metodais gaunamas toks pat rezultatas.

43. Investicijos į asocijuotąją ar bendrąją įmonę atsiperkamoji vertė turi būti įvertinama kiekvienos asocijuotosios ar bendrosios įmonės atžvilgiu, nebent asocijuotoji ar bendroji įmonė dėl nuolatinio naudojimo nesukuria pinigų įplaukų, kurios būtų didžiąja dalimi nepriklausomos nuo pinigų įplaukų, gaunamų dėl kito subjekto turto.

ATSKIROS FINANSINĖS ATASKAITOS

44. Investicija į asocijuotąją ar bendrąją įmonę turi būti apskaitoma subjekto atskirose finansinėse ataskaitose pagal 27-ojo TAS (pataisytą 2011 m.) 10 straipsnį.

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

45. Subjektas šį standartą turi taikyti 2013 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas šį standartą taiko anksčiau, jis turi atskleisti tą faktą ir kartu taikyti 10-ąją TFAS, 11-ąją TFAS „Jungtinė veikla“, 12-ąją TFAS „Informacijos apie dalis kituose subjektuose atskleidimas“ ir 27-ąją TAS (pataisytą 2011 m.).

45A. 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uju TFAS pataisyti 40–42 straipsniai ir įterpti 41A–41C straipsniai. Taikydamas 9-ąją TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.

45B. 2014 m. rugpjūčio mėn. paskelbtu dokumentu „Nuosavybės metodas atskirose finansinėse ataskaitose“ (27-ojo TAS pataisos) pataisytas 25 straipsnis. Subjektas tą pataisą turi taikyti retrospektyviai 2016 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams pagal 8-ąją TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas tą pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą.

45D. 2014 m. gruodžio mėn. paskelbtu dokumentu „Investiciniai subjektai. Konsolidavimo išimties taikymas“ (10-ojo TFAS, 12-ojo TFAS ir 28-ojo TAS pataisos) pataisyti 17, 27 ir 36 straipsniai ir įterptas 36A straipsnis. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2016 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas tas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti.

45E. 2016 m. gruodžio mėn. paskelbtais „2014–2016 m. ciklo TFAS metiniais patobulinimais“ pataisyti 18 ir 36A straipsniai. Tas pataisas subjektas turi taikyti retrospektyviai pagal 8-ąją TAS metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2018 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas tas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti.

- 45F. 2017 m. gegužės mėn. paskelbtu 17-uju TFAS pataisytas 18 straipsnis. Taikydamas 17-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tą pataisą.
- 45G. 2017 m. spalio mėn. paskelbtu dokumentu „Ilgalaikiai interesai asocijuotosiose ir bendrosiose įmonėse“ įterptas 14A straipsnis ir išbrauktas 41 straipsnis. Subjektas tas pataisas turi taikyti retrospektyviai pagal 8-ąjį TAS 2019 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, išskyrus 45H–45K straipsniuose nurodytus atvejus. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas tas pataisas taiko anksčiau, jis turi tą faktą atskleisti.
- 45H. Subjektas, kuris 45G straipsnyje nustatytas pataisas pirmą kartą taiko tuo pačiu metu, kai pirmą kartą taiko 9-ąjį TFAS, 9-ojo TFAS pereinamojo laikotarpio reikalavimus turi taikyti 14A straipsnyje aprašytiems ilgalaikiams interesams.
- 45I. Subjektas, kuris 45G straipsnyje nustatytas pataisas pirmą kartą taiko po to, kai pirmą kartą taikė 9-ąjį TFAS, 9-ojo TFAS pereinamojo laikotarpio reikalavimus, reikalingus 14A straipsnyje nustatytiems reikalavimas taikyti, turi taikyti ilgalaikiams interesams. Tuo tikslu nuorodos į 9-ojo TFAS taikymo pirmą kartą datą turi būti laikomos nuorodomis į metinio ataskaitinio laikotarpio, kurį subjektas pirmą kartą taiko pataisas, pradžią (pataisų taikymo pirmą kartą datą). Subjektas neprivalo taisyti ankstesnių laikotarpių informacijos, kad atsižvelgtų į pataisų taikymą. Subjektas gali taisyti ankstesnių ataskaitinių laikotarpių informaciją, tik jeigu tai įmanoma nesiremiant vėliau įgytomis žiniomis.
- 45J. Pirmą kartą taikydamas 45G straipsnyje nustatytas pataisas subjektas, kuris taiko laikiną 9-ojo TFAS išimtį pagal 4-ąjį TFAS „Draudimo sutartys“, neprivalo taisyti ankstesnių laikotarpių informacijos, kad atsižvelgtų į pataisų taikymą. Subjektas gali taisyti ankstesnių ataskaitinių laikotarpių informaciją, tik jeigu tai įmanoma nesiremiant vėliau įgytomis žiniomis.
- 45K. Jei subjektas netaiso ankstesnių laikotarpių informacijos taikydamas 45I arba 45J straipsnį, pataisų taikymo pirmą kartą datą jis turi pripažinti kaip pradinį nepaskirstytąjį pelną (arba atitinkamai kitą nuosavybės komponentą) skirtumą tarp:
- a) 14A straipsnyje aprašytų ilgalaikių interesų ankstesnės balansinės vertės tą dieną ir
 - b) tų ilgalaikių interesų balansinės vertės tą dieną.

Nuorodos į 9-ąjį TFAS

46. Jeigu subjektas taiko šį standartą, bet dar netaiko 9-ojo TFAS, visos nuorodos į 9-ąjį TFAS turi būti laikomos nuorodomis į 39-ąjį TAS.
- 28-OJO TAS (2003 M.) PANAIKINIMAS
47. Šis standartas pakeičia 28-ąjį TAS „Investicijos į asocijuotąsias įmones“ (persvarstytą 2003 m.).

29-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS***Finansinė atskaitomybė hiperinfliacijos sąlygomis*** ⁽¹³⁾

TAIKYMO SRITIS

1. Šis standartas turi būti taikomas bet kurio subjekto, kurio funkcinė valiuta yra hiperinfliacinės ekonomikos valiuta, atskiroms finansinėms ataskaitoms, taip pat konsoliduotosioms finansinėms ataskaitoms.
2. Hiperinfliacijos sąlygomis sudaryti veiklos rezultatų ir finansinės būklės ataskaitas naudojant vietinę valiutą be taisymo nenaudinga. Pinigų perkamoji galia nevaldomai mažėja tokiu tempu, kad skirtingu laiku, nors ir tą patį ataskaitinį laikotarpį, sudarytų sandorių ir kitų įvykių verčių lyginimas yra klaidinantis.
3. Šis standartas nenustato absoliutaus kainų kilimo tempo, kuris parodytų, kad atsirado hiperinfliacija. Būtinybė taisyti finansines ataskaitas pagal šį standartą nustatoma subjektyviai. Hiperinfliaciją apibūdina šie (bet 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 yra susietos su kainų indeksu ir
 - e) kaupiamoji infliacijos norma per trejus metus artėja prie arba net viršija 100 %.
4. Pageidautina, kad visi subjektai, kurie teikia finansines ataskaitas tos pačios hiperinfliacinės ekonomikos valiuta, taikytų šį standartą nuo tos pačios datos. Nepaisant to, šis standartas taikomas kiekvieno subjekto finansinėms ataskaitoms nuo ataskaitinio laikotarpio, kai buvo nustatyta hiperinfliacija šalyje, kurios valiuta pateikiamos ataskaitos, pradžios.

FINANSINIŲ ATASKAITŲ TAISYMAS

5. Dėl įvairių specifinių ar bendrųjų politinių, ekonominių ir socialinių jėgų įtakos laikui bėgant kainos kinta. Specifinės jėgos, tokios kaip pasiūlos ir paklausos, technologiniai pokyčiai, gali reikšmingai ir nepriklausomai vienos nuo kitų padidinti ar sumažinti pavienės kainas. Be to, bendrosios jėgos gali sukelti bendrojo kainų lygio, taigi ir pinigų, bendros perkamosios galios pokyčius.
6. Subjektai, kurie rengia finansines ataskaitas išigijimo savikainos metodu, neatsižvelgia nei į bendrojo kainų lygio pokyčius, nei į pripažinto turto ar išipareigojimų konkrečių kainų padidėjimą. Išimtis – tas turtas ir išipareigojimai, kuriuos subjektas privalo arba pasirenka vertinti tikrąja verte. Pavyzdžiui, nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai gali būti perkainoti iki tikrosios vertės, o biologinis turtas paprastai turi būti vertinamas tikrąja verte. Tačiau kai kurie subjektai pateikia finansines ataskaitas, pagrįstas einamosios savikainos metodu, kuris parodo turimo turto konkrečių kainų pokyčių poveikį.

⁽¹³⁾ Valdyba 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „TFAS patobulinimas“ pataisė 29-ajame TAS vartojamus terminus, kad jie atitiktų kitus TFAS: a) „rinkos vertė“ pakeista į „tikroji vertė“ ir b) „veiklos rezultatai“ ir „grynosios pajamos“ pakeista į „pelnas arba nuostoliai“.

7. Hiperinfliacinės ekonomikos sąlygomis sudarytos finansinės ataskaitos, nesvarbu, ar jos būtų pagrįstos įsigijimo savikainos, ar einamosios savikainos metodu, yra naudingos tik tada, kai jos išreikštos vertinimo vienetais, galiojančiais ataskaitinio laikotarpio pabaigoje. Todėl šis standartas taikomas subjektų finansinėms ataskaitoms, pateikiamoms hiperinfliacinės ekonomikos valiuta. Neleidžiama šio standarto reikalaujamą informaciją pateikti kaip nepataisytų finansinių ataskaitų priedą. Be to, nepriimtina atskirai pateikti finansines ataskaitas prieš taisyką.
8. Subjekto, kurio funkcinė valiuta yra hiperinfliacinės ekonomikos valiuta, finansinės ataskaitos (nepaisant to, ar jos sudaromos įsigijimo savikainos metodu, ar einamosios savikainos metodu), turi būti sudarytos ataskaitinio laikotarpio pabaigoje galiojančiais vertinimo vienetais. Atitinkami ankstesnio ataskaitinio laikotarpio duomenys, kurių reikalaujama 1-ajame TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“ (persvarstytame 2007 m.), ir visa informacija apie ankstesnius laikotarpius taip pat turi būti išreiškiama ataskaitinio laikotarpio pabaigoje galiojančiais vertinimo vienetais. Lyginamąsias sumas pateikiant skirtinga pateikimo valiuta, taikomi 21-ojo TAS „Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka“ 42 straipsnio b punktas ir 43 straipsnis.
9. **Grynosios piniginės pozicijos pelnas ar nuostolis turi būti įtrauktas į pelną ar nuostolius ir parodytas atskirai.**
10. Taisant finansines ataskaitas pagal šį standartą, reikia taikyti tam tikras procedūras ir remtis profesine patirtimi. Nuosekliai taikyti šias procedūras ir remtis profesine patirtimi nuo vieno iki kito laikotarpio yra svarbiau, negu skrupulingai siekti į taisomas finansines ataskaitas įtraukiamų sumų tikslumo.

Įsigijimo savikainos metodu grindžiamos finansinės ataskaitos

Finansinės būklės ataskaita

11. Finansinės būklės ataskaitos sumos, dar neišreikštos ataskaitinio laikotarpio pabaigoje galiojančiais vertinimo vienetais, taisomos taikant bendrąjį kainų indeksą.
12. Piniginiai straipsniai netaisomi, nes jie jau išreikšti ataskaitinio laikotarpio pabaigoje galiojančiais 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, koreguojami pagal sutartį, kad būtų nustatyta ataskaitinio laikotarpio pabaigoje neapmokėta suma. Pataisytoje finansinės būklės ataskaitoje parodoma šių straipsnių pakoreguota suma.
14. Visas kitas turtas ir įsipareigojimai yra nepiniginiai. Kai kurie nepiniginiai straipsniai apskaitoje parodomi ataskaitinio laikotarpio pabaigoje galiojančiomis sumomis, tokiomis kaip grynoji galimo realizavimo vertė ir tikroji vertė, taigi jie netaisomi. Visas kitas nepiniginis turtas ir įsipareigojimai yra taisomi.
15. Dauguma nepiniginių straipsnių apskaitoje parodomi savikaina arba savikaina atėmus nusidėvėjimą; vadinasi, jie išreiškiami sumomis, buvusiomis jų įsigijimo datą. Pataisyta kiekvieno straipsnio savikaina arba savikaina atėmus nusidėvėjimą nustatoma jo įsigijimo savikainai ir sukauptai nusidėvėjimo sumai taikant bendrojo kainų indekso pokytį nuo įsigijimo dienos iki ataskaitinio laikotarpio pabaigos. Pavyzdžiui, nekilnojamas turtas, įranga ir įrenginiai, investicijos, žaliavų ir prekių atsargos, prestižas, patentai, prekių ženklai ir panašus turtas yra taisomas nuo įsigijimo datos. Nebaigtų gaminti ir pagamintų prekių atsargos yra taisomos nuo to laiko, kai įsigijimo ir perdavimo išlaidos buvo patirtos.
16. Išsamūs nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objektų įsigijimo datų įrašai gali būti neprieinami arba netinkami įvertinimui. Tokiomis retomis aplinkybėmis, taikant šį standartą pirmą kartą, gali iškilti būtinybė atlikti nepriklausomą profesionalų turto įvertinimą, kuriuo būtų galima remtis atliekant taisyką.

17. Gali atsitikti taip, kad nėra galimybės pasinaudoti tų laikotarpių, kurių nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių taisymo reikalauja šis standartas, bendroju kainų indeksu. Tokiomis aplinkybėmis gali būti privalu naudoti įvertį, pagrįstą, pavyzdžiui, funkcinės valiutos ir santykinai stabilios užsienio valiutos kurso svyravimais.
18. Kai kurie nepiniginiai straipsniai apskaitoje parodomi sumomis, galiojančiomis ne įsigijimo ar finansinės būklės ataskaitos, o kitą datą, pavyzdžiui, nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai, kurie buvo perkainoti kada nors anksčiau. Šiais atvejais balansinė vertė taisoma nuo perkainojimo dienos.
19. Taisoma nepiniginio straipsnio suma sumažinama pagal atitinkamus TFAS, kai ji viršija atsiperkamąją vertę. Pavyzdžiui, nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių, prestižo, patentų ir prekių ženklų taisomos sumos sumažinamos iki atsiperkamosios vertės, o taisomos atsargų sumos sumažinamos iki grynosios galimo realizavimo vertės.
20. Subjektas, į kurį investuojama, apskaitoje parodomas nuosavybės metodu, gali pateikti ataskaitas hiperinfliacinės ekonomikos valiuta. Tokio subjekto, į kurį investuojama, finansinės būklės ataskaita ir bendrųjų pajamų ataskaita yra taisomos pagal šį standartą, kad būtų galima apskaičiuoti investuotojo grynojo turto dalį ir pelną ar nuostolius. Kai taisomos subjekto, į kurį investuojama, finansinės ataskaitos išreiškiamos užsienio valiuta, jos perskaičiuojamos laikotarpio pabaigos valiutos kursu.
21. Infliacijos poveikis paprastai pripažįstamas kaip skolinimosi išlaidos. Negalima kartu taisyti investicijų į ilgalaikį materialųjį turtą, finansuojamų skolinantis, ir kapitalizuoti tą skolinimosi išlaidų dalį, kuri kompensuoja to paties laikotarpio infliaciją. Ši skolinimosi išlaidų dalis pripažįstama to laikotarpio, kada išlaidos buvo patirtos, sąnaudomis.
22. Subjektas gali įsigyti turtą pagal sutartį, kurioje numatyta atidėti mokėjimą ir neskaičiuoti nustatytos palūkanų normos. Kai neįmanoma nustatyti palūkanų normos sumos, toks turtas taisomas mokėjimo, o ne pirkimo datą.
23. [Išbraukta]
24. Pradėjus taikyti šį standartą, pirmo laikotarpio pradžioje savininko nuosavo kapitalo komponentai, išskyrus nepaskirstytąjį pelną ir visą perkainojimo rezervą, yra taisomi taikant bendrąjį kainų indeksą tų datų, kai už juos buvo sumokėta ar kitaip buvo įsigyti. Bet kuris per ankstesnį laikotarpį susidaręs perkainojimo rezervas turi būti panaikintas. Pataisytas nepaskirstytasis pelnas pataisytoje finansinės būklės ataskaitoje gaunamas iš visų kitų sumų.
25. Pirmo laikotarpio pabaigoje ir vėlesniais laikotarpiais visi savininko nuosavo kapitalo komponentai taisomi taikant laikotarpio pradžios ar įmokos datos, jei ji vėlesnė, bendrąjį kainų indeksą. Savininko nuosavo kapitalo pokyčiai per laikotarpį pateikiami pagal 1-ąjį TAS.

Bendrųjų pajamų ataskaita

26. Šiuo standartu reikalaujama, kad visi bendrųjų pajamų ataskaitos straipsniai būtų išreikšti ataskaitinio laikotarpio pabaigoje galiojančiais vertinimo vienetais. Todėl visos sumos turi būti taisomos 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 subjektas, turintis daugiau piniginio turto nei piniginių išipareigojimų, praranda perkamąją galią, o subjektas, turintis daugiau piniginių išipareigojimų nei piniginio turto, įgyja perkamosios galios tiek, kiek turtas ir išipareigojimai nėra susieti su kainų lygiu. Šis grynosios piniginės pozicijos pelnas ar nuostolis gali būti nustatomas taisant nepiniginį turtą, nuosavo kapitalo ir bendrųjų pajamų ataskaitos straipsnius ir koreguojant su indeksu susietą turtą ir išipareigojimus. Pelnas ar nuostolis gali būti įvertintas taikant bendrojo kainų indekso pokytį laikotarpio vidutiniam svertiniam piniginio turto ir piniginių išipareigojimų skirtumui.

28. Grynosios piniginės pozicijos pelnas ar nuostoliai įtraukiami į pelną ar nuostolius. Tokio turto ir išipareigojimų, sutartimi susietų su kainų pokyčiu, koregavimas, atliktas pagal 13 straipsnį, užskaitomas tarpusavyje su grynosios piniginės pozicijos pelnu ar nuostoliais. Kiti pajamų ir sąnaudų straipsniai, pvz., palūkanų pajamos ir sąnaudos, ir užsienio valiutos kursų skirtumai, susiję su investuotomis ar pasiskolintomis lėšomis, taip pat susiejami su grynąja pinigine pozicija. Nors tokie straipsniai atskleidžiami atskirai, gali būti naudinga bendrųjų pajamų ataskaitoje juos pateikti kartu su grynosios piniginės pozicijos pelnu arba nuostoliais.

Einamosios savikainos metodu grindžiamos finansinės ataskaitos

Finansinės būklės ataskaita

29. Straipsniai, pateikiami einamąja savikaina, netaisomi, nes jie jau yra išreikšti ataskaitinio laikotarpio pabaigoje galiojančiais vertinimo vienetais. Kiti finansinės būklės ataskaitos straipsniai taisomi pagal 11–25 straipsnius.

Bendrųjų pajamų ataskaita

30. Einamosios savikainos metodu grindžiamoje bendrųjų pajamų ataskaitoje iki taisymo pagrindiniai sandoriai ar įvykiai paprastai parodomi savikaina, buvusia tuo metu, kai jie įvyko. Pardavimo savikaina ir nusidėvėjimas apskaitoje parodomas einamąja savikaina naudojimo metu. Pardavimo ir kitos sąnaudos į apskaitą įtraukiamos tada, kai jos susidaro. Todėl visos sumos turi būti taisomos, išreiškiant jas ataskaitinio laikotarpio pabaigoje galiojančiais vertinimo 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. Taisant finansines ataskaitas pagal šį standartą, gali susidaryti skirtumų tarp atskiro turto ir išipareigojimų balansinės vertės finansinės būklės ataskaitoje ir jų mokesčių bazės. Šie skirtumai apskaitomi pagal 12-ąją TAS „Pelno mokesčiai“.

Pinigų srautų ataskaita

33. Šiuo standartu reikalaujama, kad visi pinigų srautų ataskaitos straipsniai būtų išreikšti ataskaitinio laikotarpio pabaigoje galiojančiais vertinimo vienetais.

Atitinkami skaičiai

34. Atitinkami ankstesnio ataskaitinio laikotarpio duomenys, nesvarbu, ar jie grindžiami išigijimo savikainos, ar einamosios savikainos metodu, yra taisomi taikant bendrąjį kainų indeksą taip, kad lyginamosios finansinės ataskaitos būtų pateiktos to ataskaitinio laikotarpio pabaigoje galiojančiais vertinimo vienetais. Atskleidžiama ankstesnių laikotarpių informacija taip pat išreiškiama ataskaitinio laikotarpio pabaigoje galiojančiais vertinimo vienetais. Lyginamąsias sumas pateikiant skirtinga pateikimo valiuta, taikomi 21-ojo TAS 42 straipsnio b punktas ir 43 straipsnis.

Konsoliduotosios finansinės ataskaitos

35. Patronuojančioji įmonė, kuri pateikia ataskaitas hiperinfliacinės ekonomikos valiuta, gali turėti patronuojamųjų įmonių, kurios taip pat pateikia ataskaitas hiperinfliacinės ekonomikos valiuta. Kiekvienos tokios patronuojamosios įmonės finansinės ataskaitos, prieš įtraukiant jas į patronuojančiosios įmonės sudaromas konsoliduotąsias finansines ataskaitas, turi būti taisomos taikant bendrąjį kainų indeksą tos šalies, kurios valiuta ji pateikia ataskaitas. Kai tokia patronuojamoji įmonė yra užsienyje veikianti patronuojamoji įmonė, jos pataisytos finansinės ataskaitos perskaiciuojamos taikant laikotarpio pabaigos valiutos kursą. Patronuojamųjų įmonių, kurių ataskaitos pateikiamos ne hiperinfliacinės ekonomikos valiuta, finansinės ataskaitos sudaromos pagal 21-ąją TAS.

36. Jeigu konsoliduojamos finansinės ataskaitos, kurių ataskaitinių laikotarpių pabaigos datos skirtingos, visi straipsniai, nesvarbu, nepiniginiai ar piniginiai, turi būti pataisyti naudojant konsoliduotųjų finansinių ataskaitų datą galiojančius vertinimo vienetus.

Bendrojo kainų indekso pasirinkimas ir naudojimas

37. Taisant finansines ataskaitas pagal šį standartą, reikia taikyti bendrąjį kainų indeksą, parodantį bendrosios perkamosios galios pokyčius. Pageidautina, kad visi subjektai, sudarantys ataskaitas tos pačios šalies valiuta, naudotųsi tuo pačiu indeksu.

EKONOMIKA, NUSTOJANTI BŪTI HIPERINFLIACINĖ

38. Kai ekonomika nustoja būti hiperinfliacinė ir subjektas pagal šį standartą finansinių ataskaitų nebesudaro ir nebeteikia, sumas, nustatytas ankstesnio ataskaitinio laikotarpio pabaigoje galiojančiais vertinimo vienetais, jis turi laikyti balansinės vertės pagrindu vėlesnių ataskaitinių laikotarpių finansinėms ataskaitoms.

ATSKLEIDIMAS

39. Būtina atskleisti šią informaciją:

- a) faktą, kad finansinės ataskaitos ir atitinkami ankstesnių laikotarpių skaičiai buvo pataisyti dėl funkcinės valiutos bendrosios perkamosios galios pokyčių ir dėl to pateikiami ataskaitinio laikotarpio pabaigoje galiojančiais vertinimo vienetais;
 - b) ar finansinės ataskaitos grindžiamos įsigijimo savikainos, ar einamosios savikainos metodu, ir
 - c) kainų indekso identifikavimo informaciją ir lygį ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ir jo pokyčius per einamąjį ir ankstesnį ataskaitinius laikotarpius.
40. Šiuo standartu reikalaujama atskleisti informacija yra būtina siekiant aiškiai nurodyti pagrindą, kuriuo remiantis sprendžiami su infliacijos padariniais susiję klausimai sudarant finansines ataskaitas. Be to, turi būti pateikta kita informacija, būtina siekiant suprasti tą pagrindą ir atsirandančias sumas.

ĮSIGALIOJIMO DATA

41. Šis standartas taikomas 1990 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansinėms ataskaitoms.

32-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

Finansinės priemonės. Pateikimas

TIKSLAS

1. [Išbraukta]
2. Šio standarto tikslas – nustatyti finansinių priemonių pateikimo kaip išsipareigojimų ar nuosavybės, taip pat finansinio turto ir finansinių išsipareigojimų užskaitos principus. Jis taikomas finansinių priemonių klasifikacijai iš emitento perspektyvos į finansinį turtą, finansinius išsipareigojimus ir nuosavybės priemones, susijusių palūkanų, dividendų, pelno ir nuostolių klasifikacijai ir sąlygoms, kurioms esant finansinis turtas ir finansiniai išsipareigojimai turėtų būti užskaitomi tarpusavyje.
3. Šio standarto principais papildomi finansinio turto ir finansinių išsipareigojimų pripažinimo ir vertinimo principai, nustatyti 9-ajame TFAS „Finansinės priemonės“, ir informacijos apie juos atskleidimo principai, nustatyti 7-ajame TFAS „Finansinės priemonės. Atskleidimas“.

TAIKYMO SRITIS

4. Šį standartą turi taikyti visi subjektai visų rūšių finansinėms priemonėms, išskyrus:

- a) dalis patronuojamosiose įmonėse, asocijuotosiose įmonėse ar bendrosiose įmonėse, kurių apskaita tvarkoma pagal 10-ąjį TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“, 27-ąjį TAS „Atskiros finansinės ataskaitos“ arba 28-ąjį TAS „Investicijos į asocijuotąsias įmones ir bendrąsias įmones“. Tačiau kai kuriais atvejais 10-ajame TFAS, 27-ajame TAS ar 28-ajame TAS reikalaujama arba leidžiama, kad subjektas savo dalį patronuojamojoje, asocijuotojoje arba bendrojoje įmonėje apskaitoje registruotų pagal 9-ąjį TFAS; tais atvejais subjektai turi taikyti šio standarto reikalavimus. Šį standartą subjektai taip pat turi taikyti visoms išvestinėms finansinėms priemonėms, susijusioms su dalimis patronuojamosiose, asocijuotosiose ar bendrosiose įmonėse;
- b) darbdavių teises ir prievoles pagal išmokų darbuotojams planus, kurioms taikomas 19-asis TAS „Išmokos darbuotojams“;
- c) [išbraukta]
- d) draudimo sutartis, apibrėžtas 17-ajame TFAS „Draudimo sutartys“, arba investicinės sutartis su diskrecinio dalyvavimo elementais, kurios patenka į 17-ojo TFAS taikymo sritį. Tačiau šis standartas taikomas:
 - i) išvestinėms finansinėms priemonėms, įterptoms į sutartis, kurios patenka į 17-ojo TFAS taikymo sritį, jeigu pagal 9-ąjį TFAS reikalaujama, kad subjektas apskaitoje jas registruotų atskirai;
 - ii) nuo sutarčių, kurios patenka į 17-ojo TFAS taikymo sritį, atskirtiems investiciniams komponentams, jeigu pagal 17-ąjį TFAS juos reikalaujama taip atskirti, nebent atskirtas investicinis komponentas yra investicinė sutartis su diskrecinio dalyvavimo elementais, patenkanti į 17-ojo TFAS taikymo sritį;
 - iii) emitento teisėms ir prievolėms, atsirandančioms pagal draudimo sutartis, kurios atitinka finansinių garantijų sutarčių apibrėžtį, jeigu emitentas taiko 9-ąjį TFAS pripažindamas ir vertindamas sutartis. Tačiau emitentas turi taikyti 17-ąjį TFAS, jeigu pagal 17-ojo TFAS 7 straipsnio e punktą emitentas pasirenka taikyti 17-ąjį TFAS pripažindamas ir vertindamas sutartis;
 - iv) subjekto teisėms ir prievolėms, kurios yra finansinės priemonės pagal subjekto išleidžiamas kredito kortelių sutartis arba panašias sutartis, kuriose nustatytos kredito ar mokėjimo sąlygos ir kurios atitinka draudimo sutarties apibrėžtį, jeigu subjektas toms teisėms ir prievolėms taiko 9-ąjį TFAS pagal 17-ojo TFAS 7 straipsnio h punktą ir 9-ojo TFAS 2.1 straipsnio e punkto iv papunktį;

- v) subjekto teisėms ir prievolėms, kurios yra finansinės priemonės pagal subjekto išleidžiamas draudimo sutartis, kuriomis kompensacija draudėjui už draudžiamuosius įvykius apribojama suma, kurios kitu atveju reiktų draudėjo prievolei, atsiradusiai pagal sutartį, įvykdyti, jeigu subjektas pagal 17-ojo TFAS 8A straipsnį tokioms sutartims pasirenka taikyti 9-ąjį TFAS, o ne 17-ąjį TFAS;

e) [Išbraukta]

- f) finansines priemones, sutartis ir išipareigojimus, susijusius su akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandoriais, kuriems taikomas 2-asis TFAS „Akcijų verte pagrįstas mokėjimas“, išskyrus:

i) sutartis, kurioms šis standartas yra taikomas ir kurioms taikomi šio standarto 8–10 straipsniai;

ii) šio standarto 33 ir 34 straipsnius, kurie turi būti taikomi įsigytoms, parduotoms, išleistoms ar anuliuojamoms savoms akcijoms, siejamoms su darbuotojų akcijų pasirinkimo sandorių planais, darbuotojų akcijų įsigijimo planais ir visais kitais susitarimais dėl akcijų verte pagrįsto mokėjimo.

5–7. [Išbraukta]

8. Šis standartas turi būti taikomas toms nefinansinio objekto pirkimo arba pardavimo sutartims, už kurias galima atsiskaityti grynąja verte pinigais ar kita finansine priemone arba apsieičiant finansinėmis priemonėmis, lyg sutartys būtų finansinės priemonės, išskyrus sutartis, sudarytas ir laikomas siekiant gauti arba pateikti nefinansinį objektą atsižvelgiant į tikėtinus subjekto pirkimo, pardavimo arba naudojimo poreikius. Tačiau šis standartas turi būti taikomas sutartims, kurias subjektas pagal 9-ojo TFAS „Finansinės priemonės“ 2.5 straipsnį priskiria prie sutarčių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais.

9. Už nefinansinio objekto pirkimo arba pardavimo sutartis galima atsiskaityti įvairiais būdais – grynąja verte pinigais ar kita finansine priemone arba apsieičiant finansinėmis priemonėmis. Pavyzdžiui:

a) kai pagal sutarties sąlygas kiekvienai šaliai leidžiama atsiskaityti grynąja verte pinigais ar kita finansine priemone arba apsieičiant finansinėmis priemonėmis;

b) kai galimybė atsiskaityti grynąja verte pinigais ar kita finansine priemone arba apsieičiant finansinėmis priemonėmis sutarties sąlygose aiškiai nenurodyta, bet subjektas paprastai atsiskaito už panašias sutartis grynąja verte pinigais ar kita finansine priemone arba apsieisdamas finansinėmis priemonėmis (su sandorio šalimi, sudarydamas tarpusavio užskaitos sutartis arba parduodamas sutartį prieš tai, kai ji įvykdoma, arba prieš baigiantis jos galiojimo terminui);

c) kai subjektas, vykdydamas panašias sutartis, paprastai priima pateiktą pagrindinę priemonę ir parduoda ją per trumpą laikotarpį nuo jos pateikimo, siekdamas gauti pelną dėl trumpalaikių kainos arba prekybos tarpininko maržos svyravimų, ir

d) kai nefinansinis objektas, kuris yra sutarties objektas, gali būti lengvai iškeičiamas į pinigus.

Sutartis, kuriai taikomas b ar c punktas, nėra sudaroma siekiant gauti arba pateikti nefinansinį objektą atsižvelgiant į tikėtinus subjekto pirkimo, pardavimo ar naudojimo poreikius, todėl patenka į šio standarto taikymo sritį. Kitos sutartys, kurioms taikomas 8 straipsnis, įvertinamos siekiant nustatyti, ar jos sudarytos ir toliau laikomos siekiant gauti arba pateikti nefinansinį objektą atsižvelgiant į tikėtinus subjekto pirkimo, pardavimo arba naudojimo poreikius ir, atitinkamai, ar jos patenka į šio standarto taikymo sritį.

10. Parduotas pasirinkimo pirkti arba pasirinkimo parduoti nefinansinį objektą sandoris, už kurį gali būti atsiskaitoma grynąja verte pinigais ar kita finansine priemone arba apsieičiant finansinėmis priemonėmis pagal 9 straipsnio a arba d punktą, patenka į šio standarto taikymo sritį. Tokia sutartis negali būti sudaryta siekiant gauti ar pateikti nefinansinį objektą atsižvelgiant į tikėtinus subjekto pirkimo, pardavimo arba naudojimo poreikius.

APIBRĖŽTYS (TAIP PAT ŽR. 3TN–23TN STRAIPSNIUS)

11. Šiame standarte vartojamų terminų apibrėžtys:

Finansinė priemonė – bet kuri sutartis, dėl kurios vienas subjektas įgyja finansinį turtą, o kitas – finansinį įsipareigojimą arba nuosavybės priemonę.

Finansinis turtas – bet kuris turtas, kuris yra:

a) pinigai;

b) kito subjekto nuosavybės priemonė;

c) sutartinė teisė:

i) gauti pinigus ar kitą finansinį turtą iš kito subjekto arba

ii) pasikeisti finansiniu turtu ar finansiniais įsipareigojimais su kitu subjektu tokiomis sąlygomis, kurios yra potencialiai palankios šiam subjektui, arba

d) sutartis, pagal kurią bus arba gali būti atsiskaitoma paties subjekto nuosavybės priemonėmis ir kuri yra:

i) neišvestinė finansinė priemonė, už kurią subjektas yra arba gali būti įsipareigojęs gauti kintamą paties subjekto nuosavybės priemonių skaičių, arba

ii) išvestinė finansinė priemonė, už kurią bus ar gali būti atsiskaitoma kitokiu būdu negu keičiant fiksuotą pinigų ar kito finansinio turto sumą į paties subjekto nuosavybės priemonių fiksuotą skaičių. Šiuo tikslu paties subjekto nuosavybės priemonės neapima padengiamųjų finansinių priemonių, kurios klasifikuojamos kaip nuosavybės priemonės pagal 16A ir 16B straipsnius, priemonių, pagal kurias subjektui tenka prievolė tik likvidavimo metu perleisti kitai šaliai subjekto grynojo turto dalį, proporcingą turimoms akcijoms, ir kurios klasifikuojamos kaip nuosavybės priemonės pagal 16C ir 16D straipsnius, arba priemonių, kurios yra sutartys, skirtos ateityje gauti ar perleisti šio subjekto nuosavybės priemonės.

Finansinis įsipareigojimas – bet koks įsipareigojimas, kuris yra:

a) sutartinė prievolė:

i) perleisti pinigus ar kitą finansinį turtą kitam subjektui arba

ii) pasikeisti finansiniu turtu ar finansiniais įsipareigojimais su kitu subjektu tokiomis sąlygomis, kurios yra potencialiai nepalankios šiam subjektui, arba

b) sutartis, pagal kurią bus arba gali būti atsiskaitoma paties subjekto nuosavybės priemonėmis ir kuri yra:

- i) neišvestinė finansinė priemonė, už kurią subjektas yra arba gali būti įsipareigojęs perleisti kintamą savo paties nuosavybės priemonių skaičių, arba
- ii) išvestinė finansinė priemonė, už kurią bus ar gali būti atsiskaitoma kitokiu būdu negu keičiant fiksuotą pinigų ar kito finansinio turto sumą į paties subjekto nuosavybės priemonių fiksuotą skaičių. Šiuo tikslu teisės, pasirinkimo sandoriai ar varantai, skirti fiksuotam paties subjekto nuosavybės priemonių skaičiui išigyti už fiksuotą sumą bet kokia valiuta, yra nuosavybės priemonės, jei subjektas tas teises, pasirinkimo sandorius ar varantus proporcingai siūlo visiems esamiems savo paties tos pačios klasės neišvestinių finansinių nuosavybės priemonių savininkams. Be to, šiuo tikslu paties subjekto nuosavybės priemonės neapima padengiamųjų finansinių priemonių, kurios klasifikuojamos kaip nuosavybės priemonės pagal 16A ir 16B straipsnius, priemonių, pagal kurias subjektui tenka prievolė tik likvidavimo metu perleisti kitai šaliai subjekto grynojo turto dalį, proporcingą turimoms akcijoms, ir kurios klasifikuojamos kaip nuosavybės priemonės pagal 16C ir 16D straipsnius, arba priemonių, kurios yra sutartys, skirtos ateityje gauti ar perleisti šio subjekto nuosavybės priemones.

Kaip išimtis, priemonė, kuri atitinka finansinio įsipareigojimo apibrėžtį, klasifikuojama kaip nuosavybės priemonė, jei ji turi visas savybes ir atitinka sąlygas, nurodytas 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsniuose.

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

Tikroji vertė – kaina, už kurią vertinimo dieną gali būti parduotas turtas arba perleistas įsipareigojimas, rinkos dalyvių sandorį vykdant įprastomis rinkos sąlygomis (žr. 13-ąją TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“).

Padengiamoji priemonė – finansinė priemonė, kuri suteikia turėtojuui teisę grąžinti ją emitentui už pinigus arba kitą finansinį turtą, arba kuri savaime grąžinama emitentui atsitikus neapibrėžtam ateities įvykiui ar mirus arba pasitraukus priemonės turėtojuui.

12. Toliau pateikiami terminai apibrėžti 9-ojo TFAS A priedėlyje arba 39-ojo TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“ 9 straipsnyje ir šiame standarte vartojami 39-ajame TAS ir 9-ajame TFAS apibrėžtomis reikšmėmis:

- finansinio turto ar finansinio įsipareigojimo amortizuota savikaina;
- pripažinimo nutraukimas;
- išvestinė finansinė priemonė;
- efektyviųjų palūkanų metodas;
- finansinės garantijos sutartis;
- finansinis įsipareigojimas, vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais;
- tvirtas pasižadėjimas;
- prognozuojamas sandoris;
- apsidraudimo veiksmingumas;
- apdraustasis objektas;

- apsidraudimo priemonė;
- laikomas prekybai;
- įprastas pirkimas arba pardavimas;
- sandorio išlaidos.

13. Šiame standarte sąvokos „sutartis“ ir „sutartinis“ taikomos susitarimui tarp dviejų ar daugiau šalių, kuriame numatyti aiškūs ekonominiai padariniai, kurių išvengti šalys turi mažai galimybių (jei apskritai turi) paprastai todėl, kad sutarties vykdymas užtikrinamas įstatymu. Sutartys, taigi ir finansinės priemonės, gali būti įvairiausių formų ir nebūtinai turi būti sudarytos raštu.
14. Šiame standarte sąvoka „subjektas“ vartojama fiziniams asmenims, bendrijoms, juridiniams asmenims, patikos fondams bei vyriausybiniams institucijoms apibūdinti.

PATEIKIMAS

Įsipareigojimai ir nuosavybė (taip pat žr. 13TN–14JT ir 25TN–29ATN straipsnius)

15. **Finansinės priemonės emitentas pirminio pripažinimo metu priemonę ar jos sudedamąsias dalis klasifikuoja kaip finansinius įsipareigojimus, finansinį turtą ar nuosavybės priemones pagal sutartimi įforminto susitarimo turinį ir atsižvelgdamas į finansinių įsipareigojimų, finansinio turto ir nuosavybės priemones apibrėžtis.**
16. Kai emitentas taiko 11 straipsnyje pateiktas apibrėžtis, kad nustatyty, ar finansinė priemonė yra nuosavybės priemonė, o ne finansinis įsipareigojimas, priemonė yra nuosavybės priemonė, jeigu ir tik jeigu atitinka toliau a ir b punktuose pateiktas sąlygas:
 - a) priemonė neapima sutartinės prievolės:
 - i) perleisti pinigus ar kitą finansinį turtą kitam subjektui arba
 - ii) pasikeisti finansiniu turtu ar finansiniais įsipareigojimais su kitu subjektu tokiomis sąlygomis, kurios yra potencialiai nepalankios emitentui;
 - b) jeigu už priemonę bus arba gali būti atsiskaitoma paties emitento nuosavybės priemonėmis, ji yra:
 - i) neišvestinė finansinė priemonė, pagal kurią emitentas neturi sutartinės prievolės perleisti kintamą savo paties nuosavybės priemonių skaičių, arba
 - ii) išvestinė finansinė priemonė, už kurią bus atsiskaitoma tik emitentui keičiant fiksuotą pinigų ar kito finansinio turto sumą į jo paties nuosavybės priemonių fiksuotą skaičių. Šiuo tikslu teisės, pasirinkimo sandoriai ar varantai, skirti fiksuotam paties subjekto nuosavybės priemonių skaičiui įsigyti už fiksuotą sumą bet kokia valiuta, yra nuosavybės priemonės, jei subjektas tas teises, pasirinkimo sandorius ar varantus proporcingai siūlo visiems esamiems savo paties tos pačios klasės neišvestinių finansinių nuosavybės priemonių savininkams. Be to, šiuo tikslu paties emitento nuosavybės priemonės neapima priemonių, kurios turi visas savybes ir atitinka sąlygas, nurodytas 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsniuose, arba priemonių, kurios yra sutartys, skirtos ateityje gauti ar perleisti paties emitento nuosavybės priemones.

Sutartinė prievolė, įskaitant ir tą, kuri atsiranda dėl išvestinės finansinės priemonės ir kuri gali reikšti paties emitento nuosavybės priemonių gavimą ar perleidimą ateityje, tačiau neatitinka pirmiau minėtų a ir b punktų sąlygų, nėra nuosavybės priemonė. Kaip išimtis, priemonė, kuri atitinka finansinio įsipareigojimo apibrėžtį, klasifikuojama kaip nuosavybės priemonė, jei ji turi visas savybes ir atitinka sąlygas, nurodytas 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsniuose.

Padengiamosios priemonės

- 16A. Padengiamoji priemonė apima emitento sutartinę prievolę atpirkti ar išpirkti tą priemonę už pinigus arba kitą finansinį turtą vykdant pasirinkimo parduoti sandorį. Kaip finansinio įsipareigojimo apibrėžties išimtis, priemonė, kuri apima tokią prievolę, klasifikuojama kaip nuosavybės priemonė, jei ji turi visas šias savybes:
- a) subjekto likvidavimo atveju priemonė suteikia turėtojų teisę į subjekto grynojo turto dalį, proporcingą turimoms akcijoms. Subjekto grynasis turtas – tai turtas, kuris lieka atėmus visus kitus reikalavimus į turtą. Proporcinga turimoms akcijoms dalis nustatoma:
 - i) padalijant subjekto grynąjį turtą likvidavimo metu į lygias pagal sumą dalis ir
 - ii) padauginant tą sumą iš dalių, kurias turi finansinės priemonės turėtojas, skaičiaus;
 - b) priemonė priklauso priemonių klasei, kuri yra mažesnio prioriteto už visas kitas priemonių klases. Tokiai klasei priskirtina priemonė:
 - i) neturi pirmumo prieš kitus reikalavimus į likviduojamo subjekto turtą ir
 - ii) neturi būti konvertuojama į kitas priemones, kol nepriklauso priemonių klasei, kuri yra mažesnio prioriteto už visas kitas priemonių klases;
 - c) visos finansinės priemonės, priklausančios priemonių klasei, kuri yra mažesnio prioriteto už visas kitas priemonių klases, turi vienodas savybes. Pavyzdžiui, jos visos turi būti padengiamosios, o jų atpirkimo ar išpirkimo kainos apskaičiavimo formulė arba kitas metodas yra toks pat visoms tos klasės priemonėms;
 - d) išskyrus emitento sutartinę prievolę atpirkti arba išpirkti priemonę už pinigus arba kitą finansinį turtą, priemonė neapima jokios sutartinės prievolės perleisti pinigus ar kitą finansinį turtą kitam subjektui arba pasikeisti su kitu subjektu finansiniu turtu arba finansiniais įsipareigojimais tokiomis sąlygomis, kurios yra potencialiai nepalankios emitentui, ir tai nėra sutartis, pagal kurią bus arba gali būti atsiskaitoma paties subjekto nuosavybės priemonėmis, kaip nustatyta finansinio įsipareigojimo apibrėžties b punkte;
 - e) bendri tikėtini pinigų srautai, priskiriami priemonei per priemonės galiojimo laiką, iš esmės yra pagrįsti pelnu arba nuostoliais, pripažinto grynojo turto pokyčiu arba subjekto pripažinto ir nepripažinto grynojo turto tikrosios vertės pokyčiu per priemonės galiojimo laiką (išskyrus bet kurį priemonės poveikį).
- 16B. Kad priemonę būtų galima klasifikuoti kaip nuosavybės priemonę, ji ne tik turi turėti visas pirmiau išvardytas savybes, bet emitentas privalo neturėti kitos finansinės priemonės ar sutarties, kuri turėtų:
- a) bendrus pinigų srautus, iš esmės pagrįstus pelnu arba nuostoliais, pripažinto grynojo turto pokyčiu arba subjekto pripažinto ir nepripažinto grynojo turto tikrosios vertės pokyčiu (išskyrus bet kokią tokios priemonės ar sutarties poveikį), ir
 - b) poveikį, dėl kurio būtų iš esmės apribota ar nustatyta likutinė grąža padengiamosios priemonės turėtojams.

Taikydamas šią sąlygą, subjektas neatsižvelgia į jokiais nefinansines sutartis su 16A straipsnyje aprašytos priemonės turėtoju, kuriose būtų sutartinės sąlygos, panašios į lygiavertės sutarties, kuri gali būti sudaryta tarp ne priemonės turėtojo ir emitento, sutartinės sąlygas. Jei subjektas negali nustatyti, ar laikomasi šios sąlygos, jis neturi klasifikuoti padengiamosios priemonės kaip nuosavybės priemonės.

Priemonės arba priemonių dalys, pagal kurias subjektui tenka prievolė tik likvidavimo metu perleisti kitai šaliai subjekto grynojo turto dalį, proporcingą turimoms akcijoms

16C. Kai kuriose finansinėse priemonėse yra sutartinė prievolė, pagal kurią emitentas tik likvidavimo metu turi perleisti kitam subjektui savo grynojo turto dalį, proporcingą turimoms akcijoms. Prievolė atsiranda dėl to, kad likvidavimas arba tikrai įvyks ir subjektas negalės jo kontroliuoti (pavyzdžiui, riboto veikimo laiko subjektas), arba neaišku, ar jis įvyks, bet priemonės turėtojas turi galimybę rinktis. Kaip finansinio išsipareigojimo apibrėžties išimtis, priemonė, kuri apima tokią prievolę, klasifikuojama kaip nuosavybės priemonė, jei ji turi visas šias savybes:

a) subjekto likvidavimo atveju priemonė suteikia turėtojui teisę į subjekto grynojo turto dalį, proporcingą turimoms akcijoms. Subjekto grynasis turtas – tai turtas, kuris lieka atėmus visus kitus reikalavimus į turtą. Proporcinga turimoms akcijoms dalis nustatoma:

i) padalijant subjekto grynąjį turtą likvidavimo metu į lygias pagal sumą dalis ir

ii) padauginant tą sumą iš dalių, kurias turi finansinės priemonės turėtojas, skaičiaus;

b) priemonė priklauso priemonių klasei, kuri yra mažesnio prioriteto už visas kitas priemonių klases. Tokiai klasei priskirtina priemonė:

i) neturi pirmumo prieš kitus reikalavimus į likviduojamo subjekto turtą ir

ii) neturi būti konvertuojama į kitas priemones, kol nepriklauso priemonių klasei, kuri yra mažesnio prioriteto už visas kitas priemonių klases;

c) visos finansinės priemonės, priklausančios priemonių klasei, kuri yra mažesnio prioriteto už visas kitas priemonių klases, turi turėti tokią pat sutartinę prievolę, pagal kurią emitentas likvidavimo metu turi perleisti savo grynojo turto dalį, proporcingą turimoms akcijoms.

16D. Kad priemonę būtų galima klasifikuoti kaip nuosavybės priemonę, ji ne tik turi turėti visas pirmiau išvardytas savybes, bet emitentas privalo neturėti kitos finansinės priemonės ar sutarties, kuri turėtų:

a) bendrus pinigų srautus, iš esmės pagrįstus pelnu arba nuostoliais, pripažinto grynojo turto pokyčiu arba subjekto pripažinto ir nepripažinto grynojo turto tikrosios vertės pokyčiu (išskyrus bet kokią tokios priemonės ar sutarties poveikį), ir

b) poveikį, dėl kurio iš esmės būtų apribota ar nustatyta likutinė grąža priemonės turėtojams.

Taikydamas šią sąlygą, subjektas neatsižvelgia į jokiais nefinansines sutartis su 16C straipsnyje aprašytos priemonės turėtoju, kuriose būtų sutartinės sąlygos, panašios į lygiavertės sutarties, kuri gali būti sudaryta tarp ne priemonės turėtojo ir emitento, sutartinės sąlygas. Jei subjektas negali nustatyti, ar laikomasi šios sąlygos, jis neturi klasifikuoti priemonės kaip nuosavybės priemonės.

Padengiamųjų priemonių ir priemonių, pagal kurias subjektui tenka prievolė tik likvidavimo metu perleisti kitai šaliai subjekto grynojo turto dalį, proporcingą turimoms akcijoms, perklasifikavimas

- 16E. Subjektas klasifikuoja finansinę priemonę kaip nuosavybės priemonę pagal 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsnius nuo tos dienos, nuo kurios priemonė turi visas savybes ir atitinka sąlygas, išdėstytas tuose straipsniuose. Subjektas perklasifikuoja finansinę priemonę nuo tos dienos, nuo kurios priemonė nebeturi visų savybių arba nebeatitinka sąlygų, išdėstytų tuose straipsniuose. Pavyzdžiui, jei subjektas išperka visas savo išleistas nepadengiamąsias priemones, ir bet kurios likusios neišpirtos padengiamosios priemonės turi visas savybes ir atitinka visas sąlygas, nurodytas 16A ir 16B straipsniuose, subjektas perklasifikuoja padengiamąsias priemones į nuosavybės priemones nuo tos dienos, kai jis išperka nepadengiamąsias priemones.

- 16F. Subjektas apskaitoje priemonės perklasifikavimą pagal 16E straipsnį turi parodyti taip:

a) jis turi perklasifikuoti nuosavybės priemonę į finansinį įsipareigojimą nuo tos dienos, nuo kurios priemonė nebeturi visų savybių ir nebeatitinka sąlygų, nurodytų 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsniuose. Finansinis įsipareigojimas turi būti vertinamas priemonės tikrąja verte perklasifikavimo dieną. Subjektas nuosavybe turi pripažinti bet kokią skirtumą tarp nuosavybės priemonės balansinės vertės ir finansinio įsipareigojimo tikrosios vertės perklasifikavimo dieną;

b) jis turi perklasifikuoti finansinį įsipareigojimą į nuosavybę nuo tos dienos, nuo kurios priemonė turi visas savybes ir atitinka sąlygas, nurodytas 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsniuose. Nuosavybės priemonė turi būti vertinama finansinio įsipareigojimo balansine verte perklasifikavimo dieną.

Sutartinės prievolės perleisti pinigus ar kitą finansinį turtą nėra (16 straipsnio a punktas)

17. Išskyrus 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsniuose aprašytas aplinkybes, esminis bruožas, skiriantis finansinį įsipareigojimą nuo nuosavybės priemonės, yra sutartinė vienos finansinės priemonės šalies (emitento) prievolė perleisti pinigus ar kitą finansinį turtą kitai šaliai (turėtojiui) arba pasikeisti su turėtoju kitu finansiniu turtu arba finansiniais įsipareigojimais tokiomis sąlygomis, kurios yra potencialiai nepalankios emitentui. Nors nuosavybės priemonės turėtojas gali turėti teisę gauti dividendų ar kitų iš kapitalo paskirstomų sumų dalį, proporcingą turimoms akcijoms, emitentas neturi sutartinės prievolės atlikti tokį paskirstymą, nes iš jo negali būti pareikalauta perleisti pinigus ar kitą finansinį turtą kitai šaliai.

18. Finansinių priemonių turinys, bet ne jų teisinė forma, nulemia jų klasifikavimą subjekto finansinės būklės ataskaitoje. Turinys ir teisinė forma paprastai sutampa, tačiau ne visada. Kai kurių finansinių priemonių teisinė forma yra nuosavybė, bet pagal turinį jos yra įsipareigojimai; kitos gali turėti savybių, siejamų tiek su nuosavybės priemonėmis, tiek su finansiniais įsipareigojimais. Pavyzdžiui:

a) privilegijuotosios akcijos, kurias emitentas privalo išpirkti už fiksuotą ar kitaip nustatomą sumą fiksuotą ar kitaip nustatomą ateities datą arba kurios suteikia turėtojiui teisę reikalauti, kad emitentas išpirktų akcijas nustatytą dieną arba vėliau už fiksuotą ar kitaip nustatomą sumą, yra finansinis įsipareigojimas;

b) finansinė priemonė, kuri suteikia turėtojiui teisę grąžinti ją emitentui už pinigus arba kitą finansinį turtą (padengiamoji priemonė), yra finansinis išipareigojimas, išskyrus tas priemones, kurios klasifikuojamos kaip nuosavybės priemonės pagal 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsnius. Finansinė priemonė yra finansinis išipareigojimas net ir tuo atveju, kai pinigų arba kito finansinio turto suma yra nustatoma pagal indeksą ar kitą rodiklį, kuris gali didėti ar mažėti. Priemonės turėtojo galimybė grąžinti priemonę atgal emitentui už pinigus ar kitą finansinį turtą reiškia, kad padengiamoji finansinė priemonė atitinka finansinio išipareigojimo apibrėžtį, išskyrus tas priemones, kurios klasifikuojamos kaip nuosavybės priemonės pagal 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsnius. Pavyzdžiui, atvirieji investiciniai fondai, patikos fondai, bendrijos ir kai kurie kooperatiniai subjektai gali suteikti savo dalininkams ar nariams teisę į jų dalių išpirkimą emitento įstaigoje bet kuriuo metu už pinigus, ir dėl to dalininkų ar narių dalys pripažįstamos finansiniais išipareigojimais, išskyrus tas priemones, kurios klasifikuojamos kaip nuosavybės priemonės pagal 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsnius. Tačiau priemonės klasifikavimas kaip finansinio išipareigojimo netrukdo vartoti tokių sąvokų kaip „grynoji turto vertė, priskirtina dalininkams“ ir „grynosios turto vertės, priskirtinos dalininkams, pasikeitimas“ subjekto, neturinčio įnešto nuosavo kapitalo (pvz., tam tikrų investicinių ar patikos fondų, žr. 7 iliustracinį pavyzdį), finansinėse ataskaitose arba atskleisti papildomos informacijos, kuri parodytų, kad bendros dalininkų dalys apima tokius straipsnius kaip rezervai, kurie atitinka nuosavybės apibrėžtį, ir padengiamąsias priemones, kurios apibrėžties neatitinka (žr. 8 iliustracinį pavyzdį).

19. Jeigu subjektas, vykdydamas sutartines prievolės, neturi besąlyginės teisės išvengti pinigų ar kito finansinio turto perleidimo, tokia prievolė atitinka finansinio išipareigojimo apibrėžtį, išskyrus tas priemones, kurios klasifikuojamos kaip nuosavybės priemonės pagal 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsnius. Pavyzdžiui:

a) subjekto galimybės įvykdyti sutartinę prievolę apribojimas, kaip antai galimybės pasinaudoti užsienio valiuta nebuvimas ar poreikis gauti mokėjimo patvirtinimą iš reguliavimo institucijos, nepanaikina subjekto sutartinės prievolės ar turėtojo sutartinės teisės pagal priemonę;

b) sutartinė prievolė, priklausanti nuo to, ar sandorio šalis pasinaudos savo išpirkimo teise, yra finansinis išipareigojimas, nes subjektas neturi besąlyginės teisės išvengti pinigų ar kito finansinio turto perleidimo.

20. Finansinė priemonė, kuri tiesiogiai nenustato sutartinės prievolės perleisti pinigus ar kitą finansinį turtą, gali prievolę nustatyti netiesiogiai pagal sutarties sąlygas. Pavyzdžiui:

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

b) finansinė priemonė yra finansinis išipareigojimas, jeigu pagal ją numatoma, kad subjektas atsiskaitydamas perleis:

i) pinigus ar kitą finansinį turtą arba

ii) savo paties akcijas, kurių nustatyta vertė žymiai didesnė už pinigų arba kito finansinio turto vertę.

Nors subjektas neturi aiškiai nurodytos sutartinės prievolės perleisti pinigus ar kitą finansinį turtą, alternatyvaus atsiskaitymo akcijomis vertė yra tokia, kad subjektas atsiskaitys pinigais. Bet kuriuo atveju turėtojas iš esmės yra garantuotas, kad gaus sumą, kuri būtų bent lygi galimo pasirinkti atsiskaitymo pinigais sumai (žr. 21 straipsnį).

Atsiskaitymas paties subjekto nuosavybės priemonėmis (16 straipsnio b punktas)

21. Sutartis nėra nuosavybės priemonė vien dėl to, kad gali nulemti paties subjekto nuosavybės priemonių gavimą ar perleidimą. Subjektas gali turėti sutartinę teisę ar prievolę gauti arba perleisti tokį savo paties akcijų ar kitų nuosavybės priemonių skaičių, kuris keičiasi taip, kad paties subjekto gautinų ar perleistinių nuosavybės priemonių tikroji vertė būtų lygi sutartinės teisės arba prievolės sumai. Tokia sutartinė teisė ar prievolė gali būti lygi fiksuotai sumai arba sumai, kuri visiškai ar iš dalies keičiasi dėl kintamojo, kito nei paties subjekto nuosavybės priemonių rinkos kaina (pvz., palūkanų normos, biržos prekių kainos arba finansinės priemonės kainos), pokyčių. Du pavyzdžiai yra: a) sutartis perleisti tiek šio subjekto nuosavybės priemonių, kurių vertė prilygsta 100 PV⁽¹⁴⁾ vertei, ir b) sutartis perleisti tiek subjekto nuosavybės priemonių, kurių vertė prilygsta 100 aukso uncijų vertei. Tokia sutartis yra subjekto finansinis įsipareigojimas netgi tada, jei subjektas privalo ar gali atsiskaityti už jį savo paties nuosavybės priemonėmis. Tai nėra nuosavybės priemonė, nes subjektas naudoja kintamą savo paties nuosavybės priemonių kiekį kaip būdą įvykdyti sutartį. Atitinkamai pagal tokią sutartį neįrodoma teisė į likutinę subjekto turto dalį atėmus visus jo įsipareigojimus.
22. Išskyrus atvejus, nurodytus 22A straipsnyje, sutartis, kurią subjektas įvykdys (gaudamas ar) perleisdamas fiksuotą savo paties nuosavybės priemonių skaičių mainais už fiksuotą pinigų ar kito finansinio turto sumą, yra nuosavybės priemonė. Pavyzdžiui, sudaryti akcijų pasirinkimo sandoriai, duodantys sandorio šaliai teisę nusipirkti fiksuotą kiekį 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 mokėtinos ar gautinos pinigų ar kito finansinio turto sumos arba gautinų ar perleistinių nuosavybės priemonių skaičiaus atsiskaitant pagal sutartį, netrukdo sutarčiai būti nuosavybės priemone. Bet koks gautas atlygis (pvz., gauta priemoka už parduotą paties subjekto akcijų pasirinkimo sandorį arba varantą) yra tiesiogiai įtraukiamas į nuosavybę. Bet koks sumokėtas atlygis (pvz., sumokėta priemoka už įsigytą pasirinkimo sandorį) yra tiesiogiai atimamas iš nuosavybės. Nuosavybės priemonės tikrosios vertės pokyčiai nėra pripažįstami finansinėse ataskaitose.
- 22A. Jei paties subjekto nuosavybės priemonės, kurias jis turėtų gauti arba perleisti atsiskaitydamas pagal sutartį, yra padengiamosios finansinės priemonės, turinčios visas savybes ir atitinkančios sąlygas, nurodytas 16A ir 16B straipsniuose, arba priemonės, pagal kurias subjektui tenka prievolė tik likvidavimo metu suteikti kitai šaliai subjekto grynojo turto dalį, proporcingą turimoms akcijoms, turinčios visas savybes ir atitinkančios sąlygas, nurodytas 16C ir 16D straipsniuose, tai sutartis yra finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas. Tai apima sutartį, kurią subjektas įvykdys gaudamas ar perleisdamas fiksuotą tokių priemonių skaičių mainais už fiksuotą pinigų ar kito finansinio turto sumą.
23. Išskyrus 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsniuose aprašytas aplinkybes, sutartis, kuria subjektas įsipareigoja nusipirkti savo paties nuosavybės priemonių už pinigus ar kitą finansinį turtą, sukuria finansinį įsipareigojimą, lygų išpirkimo sumos dabartinei vertei (pvz., išankstinės atpirkimo kainos, pasirinkimo sandorio pasinaudojimo kainos ar kitos išpirkimo sumos dabartinei vertei). Taip yra net ir tuo atveju, kai pati sutartis yra nuosavybės priemonė. Kaip vieną iš pavyzdžių būtų galima nurodyti subjekto įsipareigojimą pagal išankstinį sandorį nusipirkti savo paties nuosavybės priemonių už pinigus. Finansinis įsipareigojimas pirminio pripažinimo metu pripažįstamas dabartine išpirkimo sumos verte ir perklasifikuojamas iš nuosavybės. Vėliau finansinis įsipareigojimas vertinamas pagal 9-ąją TFAS. Jei sutarties galiojimo laikas baigiasi perleidimo neįvykdžius, finansinio įsipareigojimo balansinė vertė perklasifikuojama į nuosavybę. Sutartine subjekto prievole pirkti savo paties nuosavybės priemones sukuriamas finansinis įsipareigojimas, lygus išpirkimo sumos dabartinei vertei net ir tuo atveju, jei pirkimo prievolė priklauso nuo to, ar sandorio šalis pasinaudos išpirkimo teise (pvz., parduotas pasirinkimo parduoti sandoris, pagal kurį sandorio šaliai suteikiama teisė parduoti šio subjekto nuosavybės priemones jam pačiam už fiksuotą kainą).
24. Sutartis, kurią subjektas įvykdys perleisdamas ar gaudamas fiksuotą savo paties nuosavybės priemonių kiekį mainais į kintamą pinigų ar kito finansinio turto sumą, yra finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas. Pavyzdžiu gali būti sutartis, pagal kurią subjektas turi perleisti 100 vienetų savo paties nuosavybės priemonių už pinigų sumą, lygią 100 uncijų aukso vertei.

⁽¹⁴⁾ Šiame standarte pinigų sumos išreiškiamos piniginiiais vienetais (PV).

Neapibrėžtosios atsiskaitymo sąlygos

25. Finansine priemone galima pareikalauti iš subjekto perleisti pinigus ar kitą finansinį turtą arba atsiskaityti tokiu būdu, kad dėl to atsirastų finansinis įsipareigojimas tuo atveju, jei įvyktų arba neįvyktų tam tikri neapibrėžti būsimi įvykiai (ar išaiškėtų tam tikros neapibrėžtos aplinkybės), kurių negali kontroliuoti nei priemonės emitentas, nei turėtojas; pvz., akcijų rinkos indekso, vartotojų kainų indekso, palūkanų normų ar mokesčių reikalavimų pasikeitimas arba emitento būsimų pajamų, grynųjų pajamų ar skolos ir nuosavo kapitalo santykio pokytis. Tokios priemonės emitentas neturi besąlygiškos teisės išvengti pinigų ar kito finansinio turto perleidimo (arba atsiskaitymo tokiu būdu, dėl kurio atsirastų finansinis įsipareigojimas). Todėl tai yra emitento finansinis įsipareigojimas, išskyrus atvejus, kai:
- a) dalis neapibrėžtųjų atsiskaitymo sąlygų, pagal kurias gali tekti atsiskaityti pinigais ar kitu finansiniu turtu (arba kitu būdu, dėl kurio atsirastų finansinis įsipareigojimas), nėra realios;
 - b) iš emitento gali būti pareikalauta įvykdyti prievolę pinigais ar kitu finansiniu turtu (arba atsiskaityti tokiu būdu, dėl kurio atsirastų finansinis įsipareigojimas) tik tada, kai emitentas likviduojamas, arba
 - c) priemonė turi visas savybes ir atitinka sąlygas, nurodytas 16A ir 16B straipsniuose.

Atsiskaitymo pasirinkimo galimybės

26. **Kai išvestinė finansinė priemonė leidžia vienai šaliai pasirinkti, kaip turi būti atsiskaitoma (pvz., emitentas ar turėtojas gali pasirinkti atsiskaitymą grynąja verte pinigais ar akcijų mainus į pinigus), tai yra finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas, išskyrus atvejį, jeigu dėl visų alternatyvių atsiskaitymo būdų ji taptų nuosavybės priemone.**
27. Išvestinės finansinės priemonės su atsiskaitymo pasirinkimo galimybėmis, kuri yra finansinis įsipareigojimas, pavyzdys yra akcijų pasirinkimo sandoris, už kurį emitentas gali nuspręsti atsiskaityti grynąją vertę padengdamas pinigais arba mainydamas savo akcijas į pinigus. Kai kurioms nefinansinių objektų pirkimo ar pardavimo mainais už paties subjekto nuosavybės priemones sutartims taikomi šio standarto reikalavimai, nes už jas galima atsiskaityti perleidžiant nefinansinius objektus arba grynąją vertę padengiant 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 iliustracinius pavyzdžius)

28. **Neišvestinių finansinių priemonių emitentas turi įvertinti finansinės priemonės sąlygas, kad nustatytų, ar ji sudaryta tiek iš įsipareigojimo, tiek iš nuosavybės komponento. Tokie komponentai pagal 15 straipsnį turi būti atskirai klasifikuojami kaip finansiniai įsipareigojimai, finansinis turtas ar nuosavybės priemonės.**
29. Subjektas atskirai pripažįsta finansinės priemonės, kuri: a) sukuria subjekto finansinį įsipareigojimą ir b) suteikia priemonės turėtojui pasirinkimo teisę konvertuoti ją į to subjekto nuosavybės priemonę, komponentus. Pavyzdžiui, obligacija ar kita panaši priemonė, kurią turėtojas gali konvertuoti į fiksuotą paprastųjų subjekto akcijų skaičių, yra sudėtinė finansinė priemonė. Žvelgiant iš subjekto perspektyvos, tokia priemonė apima du komponentus: finansinį įsipareigojimą (sutartimi įformintą susitarimą perleisti pinigus ar kitą finansinį turtą) ir nuosavybės priemonę (pasirinkimo pirkti sandorį, suteikiantį turėtojui teisę per numatytą laikotarpį konvertuoti jį į fiksuotą paprastųjų subjekto akcijų skaičių). Tokios priemonės išleidimo ekonominis poveikis yra iš esmės toks pat, koks būtų tuo pačiu metu išleidus skolos priemonę su išankstinio atsiskaitymo nuostata ir varantais įsigyti paprastąsias akcijas arba išleidus skolos priemonę su atskiriamu akcijų pirkimo varantu. Visais atvejais subjektas įsipareigojimo ir nuosavybės komponentus finansinės būklės ataskaitoje turi pateikti atskirai.

30. Konvertuojamosios priemonės išpareigojimo ir nuosavybės komponentų klasifikavimas nėra peržiūrimas pasikeitus tikėtinumui, kad konvertavimo pasirinkimo sandoris bus panaudotas, netgi tada, jei gali atrodyti, kad pasirinkimo sandorio panaudojimas gali tapti ekonomiškai naudingas tam tikriems turėtojams. Turėtojai ne visada gali elgtis taip, kaip iš jų tikimasi, nes, pavyzdžiui, mokestiniai padariniai dėl konvertavimo įvairiems turėtojams gali būti skirtingi. Be to, konvertavimo tikėtinumas kartais gali keistis. Subjekto sutartinė prievolė atlikti būsimuosius mokėjimus išlieka neįvykdyta tol, kol ji išnyksta dėl konvertavimo, priemonės galiojimo pabaigos ar kokio kito sandorio.
31. 9-ajame TFAS aprašomas finansinio turto ir finansinių išpareigojimų vertinimas. Nuosavybės priemonės yra priemonės, kuriomis įrodoma teisė į likutinę subjekto turto dalį, atėmus visus jo išpareigojimus. Todėl, jei sudėtinės finansinės priemonės pradinė balansinė vertė yra paskirstoma jos nuosavybės ir išpareigojimų komponentams, nuosavybės komponentui priskiriama suma, likusi iš visos priemonės tikrosios vertės atėmus atskirai nustatytą išpareigojimo komponento sumą. Bet kokių išvestinės finansinės priemonės elementų (pvz., pasirinkimo pirkti sandorio), įterptų į sudėtinę finansinę priemonę, kitokių nei nuosavybės komponentas (pvz., nuosavybės konvertavimo pasirinkimo sandoris), vertė įtraukiama į išpareigojimo komponentą. Balansinių verčių, priskirtų išpareigojimo ir nuosavybės komponentams, suma pirminio pripažinimo metu visada yra lygi tikrajai vertei, kuri būtų priskirta visai tai priemonei. Atskirai pripažįstant priemonės komponentus pirmą kartą, pelno arba nuostolių nesusidaro.
32. Pagal 31 straipsnyje aprašomą metodą obligacijos, konvertuojamos į paprastas akcijas, emitentas pirmiausia nustato išpareigojimo komponento balansinę vertę, įvertindamas panašaus išpareigojimo, kuris neturi susijusio nuosavybės komponento (įskaitant bet kokius įterptus ne nuosavybės išvestinių finansinių priemonių elementus), tikrąją vertę. Tada nuosavybės priemonės, kurią atitinka pasirinkimo teisė konvertuoti priemonę į paprastas akcijas, balansinė vertė yra nustatoma atimant finansinio išpareigojimo tikrąją vertę iš visos sudėtinės finansinės priemonės tikrosios vertės.
- Savos akcijos (žr. taip pat 36TN straipsnį)**
33. **Jeigu subjektas iš naujo įgyja savo paties nuosavybės priemones, tos priemonės (savos akcijos) turi būti atimamos iš nuosavybės. Joks pelnas ar nuostolis, susidaręs dėl paties subjekto nuosavybės priemonių pirkimo, pardavimo, išleidimo ar atšaukimo, pelnu arba nuostoliais nepripažįstamas. Tokias savas akcijas įsigyti ir laikyti gali subjektas ar kiti konsoliduotos grupės nariai. Sumokėtas ar gautas atlygis turi būti tiesiogiai pripažįstamas nuosavybe.**

- 33A. Kai kurie subjektai valdo vidaus arba išorės investicinį fondą, iš kurio investuotojams mokamos išmokos, nustatomos pagal fondo investicinius vienetų, ir pripažįsta tiems investuotojams mokėtinas sumas atitinkančius finansinius išpareigojimus. Panašiai kai kurie subjektai leidžia draudimo sutarčių su tiesioginio dalyvavimo elementais grupes ir valdo pagrindinius objektus. Kai kurie tokie fondai arba pagrindiniai objektai apima subjekto savas akcijas. Nepaisant 33 straipsnio, subjektas gali pasirinkti iš nuosavo kapitalo neatimti savų akcijų, kurios įskaičiuojamos į tokį fondą arba laikomos pagrindiniu objektu, tada ir tik tada, jeigu subjektas šiuo tikslu iš naujo įsigyja savo paties nuosavybės priemonę. Vietoj to subjektas gali pasirinkti šias savas akcijas toliau registruoti apskaitoje kaip nuosavą kapitalą, o iš naujo įsigytą priemonę registruoti apskaitoje taip, lyg priemonė būtų finansinis turtas, bei vertinti ją tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pagal 9-ąją TFAS. Šis pasirinkimas neatšaukiamas ir daromas dėl kiekvienos priemonės. Šio pasirinkimo tikslais draudimo sutartys apima investicines sutartis su diskrecinio dalyvavimo elementais. (Šiame straipsnyje vartojamų terminų apibrėžtys pateiktos 17-ajame TFAS.)

34. Laikomų savų akcijų suma atskirai atskleidžiama finansinės būklės ataskaitoje arba aiškinamajame rašte pagal 1-ąją TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“. Jeigu subjektas iš naujo įgyja savo paties nuosavybės priemones iš susijusių šalių, jis tai atskleidžia pagal 24-ąją TAS „Susijusių šalių atskleidimas“.

Palūkanos, dividendai, nuostoliai ir pelnas (žr. taip pat 37TN straipsnį)

35. **Palūkanos, dividendai, nuostoliai ir pelnas, susiję su finansine priemone arba komponentu, kuris yra finansinis išipareigojimas, turi būti pripažinti pajamomis arba sąnaudomis pelno (nuostolių) ataskaitoje. Nuosavybės priemonės turėtojams paskirstomas sumas subjektas turi pripažinti tiesiogiai nuosavybe. Nuosavybės sandorio išlaidos apskaitoje turi būti registruojamos atimant jas iš nuosavybės.**
- 35A. Pelno mokestis, susijęs su nuosavybės priemonės turėtojams paskirstomomis sumomis ir su nuosavybės sandorio išlaidomis, apskaitoje turi būti registruojamas pagal 12-ąją TAS „Pelno mokesčiai“.
36. Finansinės priemonės klasifikavimas kaip finansinio išipareigojimo arba nuosavybės priemonės nulemia, ar palūkanos, dividendai, nuostoliai ir pelnas, susiję su šia priemone, yra pripažinti pajamomis ar sąnaudomis pelno (nuostolių) ataskaitoje. Todėl dividendų išmokėjimai už akcijas, visiškai pripažinti išipareigojimais, yra pripažinti sąnaudomis, kaip ir palūkanos už obligacijas. Taip pat ir pelnas ar nuostoliai, susiję su finansinių išipareigojimų išpirkimu ar refinansavimu, yra pripažinti pelnu ar nuostoliais, o nuosavybės priemonių išpirkimas ar refinansavimas pripažinamas nuosavybės pokyčiu. Nuosavybės priemonės tikrosios vertės pokyčiai nėra pripažinti finansinėse ataskaitose.
37. Subjektas paprastai patiria įvairių išlaidų, išleisdamas ar išgydamas savo paties nuosavybės priemones. Į šias išlaidas gali būti įtraukiami mokesčiai už registraciją ir kitokią reguliavimą; teisininkams, apskaitininkams ir kitiems profesionaliems patarėjams mokamos sumos, taip pat išlaidos spausdinimui ir žyminiai mokesčiai. Nuosavybės sandorio išlaidos apskaitoje registruojamos atimant jas iš nuosavybės tokiu dydžiu, kiek yra papildomų išlaidų, tiesiogiai priskiriamų nuosavybės sandoriui, kurių kitais atvejais būtų buvę galima išvengti. Nuosavybės sandorio išlaidos, nutraukus sandorį, yra pripažinamos sąnaudomis.
38. Sandorio išlaidos, susijusios su sudėtinės finansinės priemonės išleidimu, yra paskirstomos priemonės išipareigojimo 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, apskaitoje registruojama ją atimant iš nuosavybės tuo laikotarpiu, atskleidžiama atskirai pagal 1-ąją TAS.
40. Dividendai, klasifikuojami kaip sąnaudos, gali būti pateikiami pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje (-ose) arba kartu su kitų išipareigojimų palūkanomis, arba kaip atskiras straipsnis. Be šio standarto reikalavimų, atskleidžiant informaciją apie palūkanas ir dividendus, taikomi 1-ojo TAS ir 7-ojo TFAS reikalavimai. Kai kuriais atvejais dėl skirtumų tarp palūkanų ir dividendų, susijusių su tokiais atvejais kaip mokesčių atskaitymas, pageidautina pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje (-ose) palūkanas ir dividendus parodyti atskirai. Informacija apie mokesčių poveikį atskleidžiama pagal 12-ąją TAS.
41. Pelnas ir nuostoliai, susiję su finansinio išipareigojimo balansinės vertės pokyčiais, pripažinti pajamomis ar sąnaudomis pelno (nuostolių) ataskaitoje netgi tada, kai jie susiję su priemone, apimančia teisę į likutinę subjekto turto dalį mainais į pinigus ar kitą finansinį turtą (žr. 18 straipsnio b punktą). Pagal 1-ąją TAS subjektas bendrųjų pajamų ataskaitoje atskirai pateikia bet kokią pelną ar nuostolį, atsirandantį dėl tokios priemonės pakartotinio vertinimo, kai jis yra svarbus subjekto veiklos rezultatų paaiškinimui.

Finansinio turto ir finansinio išipareigojimo užskaita (taip pat žr. 38ATN–38FTN ir 39TN straipsnius)

42. **Finansinis turtas ir finansinis išipareigojimas turi būti tarpusavyje užskaitomi ir grynoji suma finansinės būklės ataskaitoje pateikiama tada ir tik tada, kai subjektas:**

a) šiuo metu turi teisiškai įgyvendinamą teisę užskaityti pripažintas sumas ir

b) ketina atsiskaityti grynąją vertę arba tuo pačiu metu realizuoti turtą ir įvykdyti išipareigojimą.

Apskaitydamas finansinio turto, kuris neatitinka pripažinimo nutraukimo kriterijų, perdavimą, subjektas tarpusavyje neužskaito perduoto turto ir susijusio išsipareigojimo (žr. 9-ojo TFAS 3.2.22 straipsnį).

43. Pagal šį standartą reikalaujama pateikti finansinį turtą ir finansinius išsipareigojimus grynąja verte, kai tai atspindi subjekto tikėtinus būsimuosius pinigų srautus dėl atsiskaitymo už dvi ar daugiau atskirų finansinių priemonių. Kai subjektas turi teisę gauti ar sumokėti vienintelę grynąją sumą ir ketina tai padaryti, iš esmės jis turi tik vienintelį finansinį turtą ar finansinį išsipareigojimą. Kitomis aplinkybėmis finansinis turtas ir finansiniai išsipareigojimai yra pateikiami atskirai vienas nuo kito pagal jų požymius kaip subjekto ištekliai ar prievolės. Apie pripažintas finansines priemones, kurioms taikomas 7-ojo TFAS 13A straipsnis, subjektas turi atskleisti informaciją, kurios reikalaujama pagal 7-ojo TFAS 13B–13E straipsnius.
44. Pripažinto finansinio turto ir pripažinto finansinio išsipareigojimo tarpusavio užskaita ir grynosios sumos pateikimas skiriasi nuo finansinio turto ar finansinio išsipareigojimo 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 finansinės būklės ataskaitos, bet dėl to gali būti pripažįstamas 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 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 teisė į užskaitą yra juridinė teisė, jos sąlygos įvairiose juridinėse sistemose gali būti skirtingos, todėl reikia atsižvelgti į įstatymus, taikomus sutarties šalių tarpusavio santykiams.
46. Įvykdomos teisės užskaityti finansinį turtą ir finansinį išsipareigojimą buvimas veikia teises ir prievoles, susijusias su finansiniu turtu ir finansiniu išsipareigojimu, ir gali paveikti subjekto kredito ir likvidumo rizikos poziciją. Tačiau pats teisės egzistavimas nėra pakankamas užskaitos pagrindas. Neketinant pasinaudoti šia teise arba atsiskaityti tuo pačiu metu, subjekto būsimųjų pinigų srautų suma ir periodiškumas nėra veikiami. Kai subjektas ketina pasinaudoti šia teise arba atsiskaityti tuo pačiu metu, tada turto ir išsipareigojimo pateikimas grynąja verte geriau atspindi tikėtinų būsimųjų 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 išsipareigojimu, išlieka nepakitusios.
47. Subjekto ketinimus atsiskaityti už konkretų turtą ar įvykdyti išsipareigojimus gali paveikti įprastinė jo verslo praktika, finansų rinkų reikalavimai ir kitos aplinkybės, galinčios riboti galimybę atsiskaityti grynąja verte arba tuo pačiu metu. Kai subjektas turi tarpusavio užskaitos teisę, tačiau neketina atsiskaityti grynąja verte arba tuo pat metu realizuoti turto ir įvykdyti išsipareigojimo, tarpusavio užskaitos teisės poveikis subjekto kredito rizikos pozicijai atskleidžiamas pagal 7-ojo TFAS 36 straipsnį.
48. Atsiskaitymas už dvi finansines priemones vienu metu gali būti atliekamas, pavyzdžiui, per tarpuskaitos namus organizuotoje finansų rinkoje arba vykstant tiesioginiams mainams. Tokiomis aplinkybėmis pinigų srautai iš esmės yra lygūs vienai grynajai sumai ir nėra kredito ar likvidumo rizikos pozicijos. Kitais atvejais subjektas gali atsiskaityti už dvi priemones, gaudamas ir sumokėdamas atskiras sumas, prisiimdamas kredito riziką dėl visos turto sumos arba likvidumo riziką dėl visos išsipareigojimo sumos. Tokios rizikos pozicijos gali būti reikšmingos, nors ir palyginti trumpą laiką. Atitinkamai finansinio turto realizavimas ir finansinio išsipareigojimo 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 siekiant imituoti vienos finansinės priemonės savybes (sintetinė priemonė);
- b) finansinis turtas ir finansinis išsipareigojimas atsiranda dėl finansinių priemonių, turinčių tokią pačią pirminės rizikos poziciją (pavyzdžiui, turtas ir išsipareigojimai išankstinių sandorių ar kitų išvestinių finansinių priemonių portfelyje), bet skirtingas sandorio šalis;
- c) finansinis ar kitas turtas yra įkeičiamas už finansinius išsipareigojimus be regreso teisės;
- d) finansinį turtą skolininkas yra atidėjęs pagal patikėjimo teisę prievolei įvykdyti, kreditoriui nepriėmus to turto prievolei padengti (pavyzdžiui, skolų padengimo fondo sudarymas), arba
- e) tikimasi, kad prievolės, kurios yra įvykių, dėl kurių atsirado nuostoliai, rezultatas, padengs trečioji šalis, pateikiant pretenziją pagal draudimo sutartį.

50. Subjektas, sudarantis daug finansinių priemonių sandorių su viena sandorio šalimi, gali su ja sudaryti bendrąjį užskaitos susitarimą. Tokia sutartis leidžia atlikti vieną visų finansinių priemonių, kurias apima sutartis, atsiskaitymą grynąja verte sutarties išsipareigojimų neįvykdymo arba nutraukimo atveju. Tokias sutartis paprastai sudaro finansų įstaigos, siekdamos apsisaugoti nuo nuostolių bankroto atveju ar kitomis aplinkybėmis, dėl kurių sandorio šalis nepajėgtų įvykdyti savo prievolių. Dėl bendrojo užskaitos susitarimo paprastai atsiranda užskaitos teisė, kuri tampa vykdytina ir paveikia atskiros finansinio turto ir finansinių išsipareigojimų realizavimą ar padengimą tik po tam tikro išsipareigojimų neįvykdymo įvykio ar kitomis aplinkybėmis, kurių nesitikima normaliomis verslo sąlygomis. Bendrasis užskaitos susitarimas nesuteikia pagrindo užskaitai, kol abu 42 straipsnyje nurodyti kriterijai nėra tenkinami. Kai finansinis turtas ir finansiniai išsipareigojimai, kuriems taikomas bendrasis užskaitos susitarimas, nėra užskaitomi tarpusavyje, tokio susitarimo poveikis subjekto kredito rizikai atskleidžiamas pagal 7-ojo TFAS 36 straipsnį.

51-95. [Išbraukta]

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMASIS LAIKOTARPIŠ

- 96. Subjektas šį standartą turi taikyti 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Subjektas netaiko šio standarto metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems iki 2005 m. sausio 1 d., jeigu jis taip pat netaiko 39-ojo TAS (paskelbto 2003 m. gruodžio mėn.), įskaitant pataisas, paskelbtas 2004 m. kovo mėn. Jeigu subjektas šį standartą taiko laikotarpiui, prasidedančiam prieš 2005 m. sausio 1 d., jis tą faktą turi atskleisti.
- 96A. 2008 m. vasario mėn. paskelbtu dokumentu „Padengiamosios finansinės priemonės ir prievolės, atsirandančios likvidavimo metu“ (32-ojo TAS ir 1-ojo TAS pataisos) reikalaujama, kad finansinės priemonės, turinčios visas savybes ir atitinkančios visas sąlygas, nurodytas 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsniuose, būtų klasifikuojamos kaip nuosavybės priemonės, taip pat pataisyti šio standarto 11, 16, 17–19, 22, 23, 25, 13TN, 14TN ir 27TN straipsniai ir įterpti 16A–16F, 22A, 96B, 96C, 97C, 14ATN–14JT/N ir 29ATN straipsniai. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas pakeitimus taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą ir kartu taikyti susijusias 1-ojo TAS ir 39-ojo TAS, 7-ojo TFAS ir TFAAK 2-ojo aiškinimo pataisas.

- 96B. Dokumentu „Padengiamosios finansinės priemonės ir prievolės, atsirandančios likvidavimo metu“ įtraukta ribotos taikymo srities išimtis; todėl subjektas netaiko išimties pagal analogiją.
- 96C. Priemonių klasifikavimas pagal šią išimtį turi būti taikomas tik tokių priemonių apskaitai pagal 1-ąją TAS, 32-ąją TAS, 39-ąją TAS, 7-ąją TFAS ir 9-ąją TFAS. Priemonė nelaikoma nuosavybės priemone pagal kitas rekomendacijas, pvz., 2-ąją TFAS.
97. Šis standartas turi būti taikomas retrospektyviai.
- 97A. 1-uuoju TAS (persvarstyto 2007 m.) pataisyta visuose TFAS vartojama terminija. Taip pat pataisytas 40 straipsnis. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Jei subjektas 1-ąją TAS (persvarstyto 2007 m.) taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.
- 97B. 3-iuoju TFAS „Verslo jungimai“ (persvarstyto 2008 m.) išbrauktas 4 straipsnio c punktas. Subjektas tą pataisą turi taikyti 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Jeigu subjektas 3-iąją TFAS (persvarstyto 2008 m.) taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisos taip pat turi būti taikomos tam ankstesniam laikotarpiui. Tačiau pataisa netaikoma neapibrėžtajam atlygiui, atsirandančiam dėl verslo jungimo, kurio atveju įsigijimo data yra ankstesnė nei 3-iojo TFAS (persvarstyto 2008 m.) taikymo data. Vietoj to subjektas tokį atlygį apskaitoje turi registruoti pagal 3-iojo TFAS (pataisyto 2010 m.) 65A–65E straipsnius.
- 97C. Reikalaujama, kad subjektas, taikydamas 96A straipsnyje aprašytas pataisas, suskaidytų sudėtinę finansinę priemonę, pagal kurią yra prievolė tik likvidavimo metu perleisti kitai šaliai subjekto grynojo turto dalį, proporcingą turimoms akcijoms, į atskirus įsipareigojimo ir nuosavybės komponentus. Jei įsipareigojimo komponentas nebėra neišpirktas, retrospektyviai taikant tas 32-ojo TAS pataisas būtų atskiriami du nuosavybės komponentai. Pirmas komponentas būtų nepaskirstytasis pelnas ir parodytų įsipareigojimų komponento sukauptas palūkanas. Kitas komponentas atitiktų pradinį nuosavybės komponentą. Todėl subjektas nebeturi atskirti šių dviejų komponentų, jei įsipareigojimo komponentas nebėra neišpirktas šių pataisų taikymo dieną.
- 97D. 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „TFAS patobulinimas“ pataisytas 4 straipsnis. Subjektas tą pataisą turi taikyti 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą ir kartu tam ankstesniam laikotarpiui taikyti 7-ojo TFAS 3 straipsnio, 28-ojo TAS 1 straipsnio ir 31-ojo TAS 1 straipsnio pataisas, paskelbtas 2008 m. gegužės mėn. Subjektui leidžiama taikyti pataisą perspektyviai.
- 97E. 2009 m. spalio mėn. paskelbtu dokumentu „Teisių emisijų klasifikavimas“ pataisyti 11 ir 16 straipsniai. Subjektas tą pataisą turi taikyti 2010 m. vasario 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas pataisą taiko ankstesniam laikotarpiui, jis tą faktą turi atskleisti.
- 97F. [Išbraukta]
- 97G. 2010 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „TFAS patobulinimas“ pataisytas 97B straipsnis. Subjektas tą pataisą turi taikyti 2010 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau.

97H. [Išbraukta]

97I. 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 10-uju TFAS ir 11-uju TFAS „Jungtinė veikla“ pataisytas 4 straipsnio a punktas ir 29TN straipsnis. Taikydamas 10-ąjį TFAS ir 11-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.

97J. 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uju TFAS pakeista tikrosios vertės apibrėžtis 11 straipsnyje ir pataisyti 23 ir 31TN straipsniai. Taikydamas 13-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.

97K. 2011 m. birželio mėn. paskelbtu dokumentu „Kitų bendrųjų pajamų straipsnių pateikimas“ (1-ojo TAS pataisos) pataisytas 40 straipsnis. Taikydamas 2011 m. birželio mėn. pataisytą 1-ąjį TAS subjektas turi taikyti tą pataisą.

97L. 2011 m. gruodžio mėn. paskelbtu dokumentu „Finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų užskaita“ (32-ojo TAS pataisos) išbrauktas 38TN straipsnis ir įterpti 38ATN–38FTN straipsniai. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2014 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Tas pataisas subjektas turi taikyti retrospektyviai. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas tas pataisas taiko nuo ankstesnės datos, jis turi atskleisti tą faktą ir taip pat atskleisti informaciją, kurios reikalaujama 2011 m. gruodžio mėn. paskelbtame dokumente „Informacijos atskleidimas. Finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų užskaita“ (7-ojo TFAS pataisos).

97M. 2011 m. gruodžio mėn. paskelbtu dokumentu „Informacijos atskleidimas. Finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų užskaita“ (7-ojo TFAS pataisos) pataisytas 43 straipsnis nustatant reikalavimą subjektui atskleisti 7-ojo TFAS 13B–13E straipsniuose reikalaujamą informaciją apie pripažintą finansinį turtą, kuriam taikomas 7-ojo TFAS 13A straipsnis. Subjektas turi taikyti tą pataisą metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2013 m. sausio 1 d. arba vėliau, ir tų metinių ataskaitinių laikotarpių tarpiniams laikotarpiams. Subjektas ta pataisa reikalaujamą atskleisti informaciją turi pateikti retrospektyviai.

97N. 2012 m. gegužės mėn. paskelbtais „2009–2011 m. ciklo metiniais patobulinimais“ pataisyti 35, 37 ir 39 straipsniai ir įterptas 35A straipsnis. Subjektas turi taikyti tą pataisą retrospektyviai pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“ metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2013 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas tą pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi tą faktą atskleisti.

97O. 2012 m. spalio mėn. paskelbtu dokumentu „Investiciniai subjektai“ (10-ojo TFAS, 12-ojo TFAS ir 27-ojo TAS pataisos) pataisytas 4 straipsnis. Subjektas tą pataisą turi taikyti 2014 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Dokumentą „Investiciniai subjektai“ leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas tą pataisą taiko anksčiau, tuo pačiu metu jis turi taikyti visas pataisas, įtrauktas į dokumentą „Investiciniai subjektai“.

97P. [Išbraukta]

97Q. 2014 m. gegužės mėn. paskelbtu 15-uju TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“ pataisytas 21TN straipsnis. Taikydamas 15-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tą pataisą.

97R. 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uju TFAS pataisyti 3, 4, 8, 12, 23, 31, 42, 96C, 2TN ir 30TN straipsniai ir išbraukti 97F, 97H ir 97P straipsniai. Taikydamas 9-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.

97S. 2016 m. sausio mėn. paskelbtu 16-uju TFAS „Nuoma“ pataisyti 9TN ir 10TN straipsniai. Taikydamas 16-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.

97T. 2017 m. gegužės mėn. paskelbtu 17-uju TFAS pataisyti 4, 8TN ir 36TN straipsniai ir įterptas 33A straipsnis. 2020 m. birželio mėn. paskelbtu dokumentu „17-ojo TFAS pataisos“ dar kartą pataisytas 4 straipsnis. Taikydamas 17-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.

KITŲ NUTARIMŲ PANAIKINIMAS

98. Šis standartas pakeičia 32-ąją TAS „Finansinės priemonės. Atskleidimas ir pateikimas“, persvarstytą 2000 m. ⁽¹⁵⁾.
99. Šis standartas pakeičia šiuos aiškinimus:
 - a) NAK 5-ąją aiškinimą „Finansinių priemonių klasifikavimas. Neapibrėžtosios atsiskaitymo sąlygos“;
 - b) NAK 16-ąją aiškinimą „Akcinis kapitalas. Supirkto nuosavybės priemonės (savos akcijos)“ ir
 - c) NAK 17-ąją aiškinimą „Nuosavybė. Nuosavybės sandorio sąnaudos“.
100. Šiuo standartu panaikinamas D34-ojo NAK aiškinimo „Finansinės priemonės. Turėtojo išperkamos priemonės ar teisės“ projektas.

⁽¹⁵⁾ 2005 m. rugpjūčio mėn. TASV perkėlė visus atskleidimus, susijusius su finansinėmis priemonėmis, į 7-ąją TFAS „Finansinės priemonės. Atskleidimas“.

Priedėlis

TAIKYMO NURODYMAI

32-asis TAS „Finansinės priemonės. Pateikimas“

Šis priedėlis yra neatskiriama standarto dalis.

- 1TN. Šie taikymo nurodymai paaiškina tam tikrų šio standarto aspektų taikymą.
- 2TN. Šiame standarte neaptariamas finansinių priemonių pripažinimas arba vertinimas. Finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų pripažinimo ir vertinimo reikalavimai nustatyti 9-ajame TFAS.

APIBRĖŽTYS (11–14 STRAIPSANIAI)

Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai

- 3TN. Valiuta (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 finansų įstaigoje yra finansinis turtas, nes jis reiškia indėlininko sutartinę teisę gauti iš tos įstaigos pinigus arba iš sąskaitoje esančios sumos išrašyti kreditoriui čekį arba panašią priemonę finansiniam įsipareigojimui apmokėti.
- 4TN. Finansinio turto, išreiškiančio sutartinę teisę ateityje gauti pinigus, ir atitinkamų finansinių įsipareigojimų, reiškiančių sutartinę prievolę ateityje perleisti 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. Kitos rūšies finansinė priemonė bus tokia finansinė priemonė, kurios gautina arba atiduodama ekonominė nauda yra finansinis turtas, išskyrus pinigus. Pavyzdžiui, vekselis, apmokėtinas vyriausybės obligacijomis, suteikia jo turėtojų sutartinę teisę gauti, o vekselio emitento sutartinę prievolę perleisti vyriausybės obligacijas, o ne pinigus. Obligacijos yra finansinis turtas, nes jos išreiškia vyriausybės kaip emitento prievolę mokėti pinigus. Todėl vekselis yra jo turėtojo finansinis turtas, o jo emitento finansinis įsipareigojimas.
- 6TN. Nuolatinės skolos finansinės priemonės (pvz., nuolatinės obligacijos, skoliniai įsipareigojimai ir kapitalo vekseliai) paprastai suteikia jų turėtojų 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 mažai tikėtinas arba yra nukeliamas į labai tolimą ateitį. Pavyzdžiui, 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 1000 PV⁽¹⁶⁾. Darydamas prielaidą, kad 8 proc. yra rinkos palūkanų norma priemonės išleidimo metu, emitentas prisiima sutartinę prievolę mokėti būsimąsias palūkanų išmokas, kurių tikroji vertė (dabartinė vertė) pirminio pripažinimo metu yra 1 000 PV. Priemonių turėtojas ir emitentas atitinkamai turi finansinį turtą ir finansinį įsipareigojimą.

⁽¹⁶⁾ Šiuose nurodymuose pinigų sumos išreiškiamos piniginiiais vienetais (PV).

- 7TN. Sutartinė teisė ar sutartinė prievolė gauti ar perleisti finansines priemones arba jomis keistis pati yra finansinė priemonė. Sutartinių teisių ar sutartinių prievolių grandinė atitinka finansinės priemonės apibrėžtį, jeigu jos galutinis rezultatas yra pinigų gavimas arba mokėjimas arba nuosavybės priemonės įsigijimas ar išleidimas.
- 8TN. Galimybė pasinaudoti sutartine teise arba reikalavimas įvykdyti sutartinę prievolę gali būti absoliutus arba neapibrėžtas (kurio atsiradimas priklauso nuo kokio nors būsimojo įvykio). Pavyzdžiui, finansinė garantija yra sutartinė skolintojo teisė gauti pinigus iš garanto ir atitinkama sutartinė garanto prievolė sumokėti skolintojui, jei paskolos gavėjas nevykdo įsipareigojimo. Sutartinė teisė ir prievolė, atsirandanti dėl praityje įvykusio sandorio ar kito įvykio (garantijos prisiėmimas), net jeigu tiek skolintojo sugebėjimas pasinaudoti savo teise, tiek reikalavimas, kad garantas vykdytų savo prievolę, priklauso nuo būsimojo paskolos gavėjo įsipareigojimo nevykdymo. Neapibrėžtoji teisė ir prievolė atitinka finansinio turto ir finansinio įsipareigojimo apibrėžtį, nors toks turtas ir įsipareigojimai ne visada pripažįstami finansinėse ataskaitose. Kai kurios iš šių neapibrėžtųjų teisių ir įsipareigojimų gali būti draudimo sutartys, kurioms taikomas 17-asis TFAS.
- 9TN. Nuoma paprastai sukuria nuomotojo teisę gauti ir nuomininko prievolę mokėti įmokų seriją, iš esmės lygią bendrai pagrindinės sumos ir palūkanų, mokamų pagal paskolos sutartį, sumai. Nuomotojas savo investiciją apskaito kaip pagal finansinę nuomą gautinas sumas, o ne patį nuomojamą turtą, kuris yra finansinės nuomos objektas. Atitinkamai nuomotojas finansinę nuomą laiko finansine priemone. Pagal 16-ąjį TFAS nuomotojas nepripažįsta savo teisės gauti nuomos mokesčius veiklos nuomos atveju. Nuomotojas ir toliau apskaitoje registruoja nuomojamą turtą, o ne sumas, gautinas pagal sutartį būsimaisiais laikotarpiais. Atitinkamai nuomotojas veiklos nuomos nelaiko finansine priemone, išskyrus atskirus nuomininko mokėjimus, kurie yra neapmokėti einamuoju laikotarpiu ir mokėtini.
- 10TN. Fizinis turtas (toks kaip atsargos, nekilnojamas turtas, įranga ir įrenginiai), naudojimo teise valdomas turtas ir nematerialusis turtas (toks kaip patentai ir prekių ženklai) nėra finansinis turtas. Tokio fizinio, naudojimo teise valdomo ir nematerialiojo turto kontrolė sudaro galimybę sukurti pinigų ar kito finansinio turto įplaukas, bet dėl jos neatsiranda dabartinė teisė gauti pinigus ar kitą finansinį turtą.
- 11TN. Turtas (toks kaip iš anksto apmokėtos sąnaudos), kurio būsima ekonominė nauda yra prekių ar paslaugų gavimas, o ne teisė gauti pinigus ar kitokį finansinį turtą, nėra finansinis turtas. Taip pat kaip ir straipsniai, tokie kaip atidėtosios pajamos ir dauguma garantinių prievolių, nėra finansiniai įsipareigojimai, nes su jais susijusios galimos ekonominės naudos išmokos yra prekių ir paslaugų teikimas, o ne sutartinė prievolė mokėti pinigais ar kitu 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 „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“, neatsiranda dėl sutarčių ir nėra finansiniai įsipareigojimai.

Nuosavybės priemonės

- 13TN. Nuosavybės priemonių pavyzdžiai apima paprastąsias nepadengiamąsias akcijas, tam tikras padengiamąsias priemones (žr. 16A ir 16B straipsnius), tam tikras priemones, pagal kurias subjektui tenka prievolė tik likvidavimo metu perleisti kitai šaliai subjekto grynojo turto dalį, proporcingą turimoms akcijoms (žr. 16C ir 16D straipsnius), tam tikrų rūšių privileijuotąsias akcijas (žr. 25TN ir 26TN straipsnius) bei garantijas ar parduotus pasirinkimo pirkti sandorius, kurie leidžia turėtoji nupirkti fiksuotą paprastųjų nepadengiamųjų akcijų skaičių iš emitento už fiksuotą pinigų arba kito finansinio turto sumą. Subjekto prievolė išleisti ar pirkti fiksuotą savo paties nuosavybės priemonių skaičių mainais į fiksuotą pinigų ar kito finansinio turto sumą yra subjekto nuosavybės priemonė (išskyrus atvejus, nurodytus 22A straipsnyje). Tačiau, jei tokia sutartis įpareigoja subjektą mokėti pinigais ar kitu finansiniu turtu (išskyrus sutartį, klasifikuojamą kaip nuosavybė pagal 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsnius), tai taip pat sukuria įsipareigojimą, kurio dabartinė vertė lygi išpirkimo sumai (žr. 27TN straipsnio a punktą). Paprastųjų nepadengiamųjų akcijų emitentas prisiima įsipareigojimą tada, kai jis oficialiai įtvirtina paskirstymą ir tampa juridiskai įsipareigojęs akcininkams jį vykdyti. Taip gali atsitikti deklaravus dividendus arba kai subjektas yra likviduojamas, o visas turtas, likęs įvykdžius įsipareigojimus, turi būti paskirstytas akcininkams.

- 14TN. Įsigytas pasirinkimo pirkti sandoris ar kita subjekto įsigyta panaši sutartis, suteikianti jam teisę iš naujo įsigyti fiksuotą skaičių savo paties nuosavybės priemonių mainais už perleidžiamą fiksuotą pinigų arba kito finansinio turto sumą, nėra subjekto finansinis turtas (išskyrus atvejus, nurodytus 22A straipsnyje). Bet koks už tokią sutartį sumokėtas atlygis yra atimamas iš nuosavybės.

Priemonių klasė, kuri yra mažesnio prioriteto už visas kitas klases (16A straipsnio b punktas ir 16C straipsnio b punktas)

- 14ATN. Viena iš 16A ir 16C straipsniuose nurodytų savybių yra ta, kad finansinė priemonė yra priemonių klasėje, kuri yra mažesnio prioriteto už visas kitas klases.

- 14BTN. Subjektas, nustatydamas, ar priemonė priklauso mažesnio prioriteto klasei, vertina reikalavimą į priemonę likvidavimo metu taip, lyg subjektas būtų likviduojamas tą dieną, kai priemonė yra klasifikuojama. Subjektas turi pakartotinai vertinti klasifikavimą, jei keičiasi svarbios aplinkybės. Pavyzdžiui, jei subjektas išleidžia ar išperka kitą finansinę priemonę, tai gali turėti poveikio tos priemonės priskyrimui priemonių klasei, kuri yra mažesnio prioriteto už visas kitas klases.

- 14CTN. Priemonė, kuri suteikia pirmumo teisę subjekto likvidavimo metu, nėra priemonė, kuri suteikia teisę į subjekto grynojo turto dalį, proporcingą turimoms akcijoms. Pavyzdžiui, priemonė turi pirmumo teisę subjekto likvidavimo metu, jei ji, be teisės į subjekto grynojo turto dalį, taip pat suteikia turėtojui teisę į nustatytus dividendus likvidavimo metu, kai kitos priemonės, priklausančios mažesnio prioriteto klasei ir suteikiančios teisę į subjekto grynojo turto dalį, proporcingą turimoms akcijoms, nesuteikia tokios pat teisės likvidavimo metu.

- 14DTN. Jei subjektas turi tik vieną finansinių priemonių klasę, ta klasė traktuojama taip, lyg būtų mažesnio prioriteto už visas kitas klases.

Bendri tikėtini pinigų srautai, priskiriami priemonei per priemonės galiojimo laiką (16A straipsnio e punktas)

- 14ETN. Bendri tikėtini priemonės pinigų srautai per jos galiojimo laiką iš esmės turi būti pagrįsti pelnu arba nuostoliais, pripažinto grynojo turto pokyčiu arba subjekto pripažinto ar nepripažinto grynojo turto tikrosios vertės pokyčiu per priemonės galiojimo laiką. Pelnas arba nuostoliai ir pripažinto grynojo turto pokytis turi būti vertinami pagal atitinkamus TFAS.

Sandoriai, sudaryti priemonės turėtojo, kuris veikia ne kaip subjekto savininkas (16A ir 16C straipsniai)

- 14FTN. Padengiamosios finansinės priemonės arba priemonės, pagal kurią subjektui tenka prievolė tik likvidavimo metu perleisti kitai šaliai subjekto grynojo turto dalį, proporcingą turimoms akcijoms, turėtojas gali sudaryti sandorį su subjektu, veikdamas ne kaip savininkas. Pavyzdžiui, priemonės turėtojas taip pat gali būti subjekto darbuotojas. Vertinant, ar priemonė turėtų būti klasifikuojama kaip nuosavybė pagal 16A ar 16C straipsnį, turi būti atsižvelgiama tik į pinigų srautus ir priemonės sutartines sąlygas, susijusius su priemonės turėtoju kaip subjekto savininku.

- 14GTN. Pavyzdys – ribotos atsakomybės bendrija, kurioje yra ribotos atsakomybės ir tikrieji nariai. Kai kurie tikrieji nariai gali suteikti garantiją subjektui ir jiems gali būti atlyginama už tos garantijos suteikimą. Tokiose situacijose garantija ir susiję pinigų srautai yra susiję su priemonės turėtojais, kurie veikia kaip garantai, o ne kaip subjekto savininkai. Todėl dėl tokios garantijos ir susijusių pinigų srautų nebus laikoma, kad tikrieji nariai yra pavaldūs ribotos atsakomybės nariams, ir į tokią garantiją ir susijusius pinigų srautus nebus atsižvelgiama vertinant, ar ribotos atsakomybės narių priemonių ir tikrųjų narių priemonių sutartinės sąlygos yra tokios pat.

14HTN. Dar vienas pavyzdys – pelno arba nuostolių dalijimosi susitarimas, pagal kurį pelnas arba nuostoliai paskirstomi priemonės turėtojams pagal jų per einamuosius ir ankstesnius metus suteiktas paslaugas ar sukurtą verslą. Tokie susitarimai – tai sandoriai su priemonės turėtojais, kurie veikia ne kaip savininkai, ir į tokius susitarimus nereikėtų atsižvelgti vertinant 16A arba 16C straipsnyje išvardytas savybes. Tačiau pelno arba nuostolių dalijimosi susitarimai, pagal kuriuos pelnas arba nuostoliai paskirstomi priemonės turėtojams pagal jų priemonių nominalią sumą, palyginti su kitomis tos klasės priemonėmis, yra sandoriai su priemonių turėtojais, veikiančiais kaip savininkai, ir į juos turėtų būti atsižvelgiama vertinant 16A arba 16C straipsnyje išvardytas savybes.

14ITN. Sandorio tarp priemonės turėtojo (veikiančio ne kaip savininkas) ir emitento pinigų srautai ir sutartinės sąlygos turi būti panašūs į lygiavertio sandorio, kuris gali būti sudarytas tarp ne priemonės turėtojo ir emitento.

Reikalavimas neturėti jokios kitos finansinės priemonės ar sutarties su bendrais pinigų srautais, kuria iš esmės nustatoma ar apribojama likutinė grąža priemonės turėtojui (16B ir 16D straipsniai)

14JTN. Sąlyga, leidžianti finansinę priemonę, kuri kitaip atitinka 16A arba 16C straipsnio kriterijus, klasifikuoti kaip nuosavybę, yra ta, kad subjektas neturi turėti jokios kitos finansinės priemonės ar sutarties, kuri turėtų: a) bendrus pinigų srautus, iš esmės pagrįstus pelnu arba nuostoliais, pripažinto grynojo turto pokyčiu arba subjekto pripažinto ar nepripažinto grynojo turto tikrosios vertės pokyčiu, ir b) poveikį, dėl kurio būtų iš esmės apribota ar nustatyta likutinė grąža. Toliau nurodytos priemonės, kai yra sudarytos įprastomis komercinėmis sąlygomis su nesusijusiomis šalimis, greičiausiai netrukdydys priemonių, kurios kitaip atitinka 16A arba 16C straipsnio kriterijus, klasifikuoti kaip nuosavybės:

a) priemonės su bendrais pinigų srautais, iš esmės pagrįstais konkrečiu subjekto turtu,

b) priemonės su bendrais pinigų srautais, pagrįstais pajamų procentu,

c) sutartys, skirtos atlyginti atskiriems darbuotojams už subjektui suteiktas paslaugas,

d) sutartys, pagal kurias reikalaujama mokėti nereikšmingą pelno procentą už suteiktas paslaugas ar prekes.

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, ateities sandoriai ir išankstiniai sandoriai, palūkanų normų apsiikeitimo sandoriai ir valiutų apsiikeitimo sandoriai). Išvestinės finansinės priemonės atitinka finansinių priemonių apibrėžtį, todėl joms yra taikomas šis standartas.

16TN. Išvestinės finansinės priemonės sukuria teises ir prievoles, kurių rezultatas yra vienos ar kelių finansinių rizikų, susijusių su pagrindine pirmine finansine priemone, perkėlimas iš vienos priemonės šalies kitai šaliai. Iš pradžių išvestinė finansinė priemonė suteikia vienai šaliai sutartinę teisę apsiikeisti finansiniu turtu arba finansiniais įsipareigojimais su kita šalimi tokiomis sąlygomis, kurios yra potencialiai palankios, arba sutartinę prievolę apsiikeisti finansiniu turtu arba finansiniais įsipareigojimais su kita šalimi tokiomis sąlygomis, kurios yra potencialiai nepalankios. Tačiau dėl jų paprastai ⁽²⁾ neįvyksta pagrindinės pirminės finansinės priemonės perdavimas sutarties sudarymo metu, ir toks perdavimas nebūtinai įvyks sutarties termino pabaigoje. Kai kurios priemonės apima tiek teisę, tiek prievolę atlikti mainus. Kadangi mainų sąlygos nustatomos išvestinės finansinės priemonės sutarties sudarymo metu, kainoms finansinėse rinkose keičiantis, šios sąlygos gali tapti arba palankios, arba nepalankios.

⁽²⁾ Tai taikoma daugumai, tačiau ne visoms išvestinėms finansinėms priemonėms, pavyzdžiui, pagal kai kuriuos skirtingų valiutų palūkanų normų apsiikeitimo sandorius pagrindine suma apsiikeičiama sutarties sudarymo metu (ir vėl apsiikeičiama suėjus terminui).

- 17TN. Pasirinkimo parduoti arba pasirinkimo pirkti sandoris siekiant pasikeisti finansiniu turtu ar finansiniais įsipareigojimais (t. y. finansinėmis priemonėmis, išskyrus paties subjekto nuosavybės priemones), suteikia priemonės turėtoji teisę gauti potencialią būsimą ekonominę naudą, susijusią su finansinės priemonės, sudarančios sutarties pagrindą, tikrosios vertės pasikeitimu. Ir atvirkščiai, pasirinkimo sandorio pardavėjas prisiima prievolę iš anksto atsisakyti potencialios būsimos ekonominės naudos arba prisiimti potencialius ekonominius nuostolius, susijusius su finansinės priemonės, sudarančios sutarties pagrindą, tikrosios vertės pasikeitimu. Sutartinė turėtojo teisė ir pardavėjo prievolė atitinka finansinio turto ir finansinio įsipareigojimo apibrėžtis. Finansinė priemonė, sudaranti pasirinkimo sandorio pagrindą, gali būti bet koks finansinis turtas, įskaitant kitų subjektų akcijas ir finansines priemones, už kurias mokamos palūkanos. Pagal pasirinkimo sandorį gali būti reikalaujama, kad pardavėjas išleistų skolos priemonę, o ne perduotų finansinį turtą, bet finansinė priemonė, sudaranti pasirinkimo sandorio pagrindą, taps turėtojo finansiniu turtu, jeigu pasirinkimo sandoris bus panaudotas. Pasirinkimo sandorio turėtojo teisė apsieisti finansiniu turtu esant potencialiai palankioms sąlygoms ir pardavėjo prievolė apsieisti finansiniu turtu esant potencialiai nepalankioms sąlygoms yra atskiros nuo pagrindinio finansinio turto, kuriuo bus apsieista, pasinaudojus pasirinkimo sandoriu. Turėtojo teisės ir pardavėjo prievolės pobūdžiui neturi įtakos tikėtinas, kad pasirinkimo sandoriu bus pasinaudota.
- 18TN. Kitas išvestinės finansinės priemonės pavyzdys yra išankstinis sandoris šešių mėnesių laikotarpiui, pagal kurį viena šalis (pirkėjas) pažada perleisti 1 000 000 PV pinigų mainais į 1 000 000 PV nominalios vertės fiksuotos normos vyriausybės obligacijų, o kita šalis (pardavėjas) įsipareigoja perleisti 1 000 000 PV nominalios vertės fiksuotos normos vyriausybės obligacijų mainais į 1 000 000 PV pinigų. Per šešis mėnesius abi šalys turi sutartinę teisę ir sutartinę prievolę apsieisti finansinėmis priemonėmis. Jeigu vyriausybės 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 pagal turimą pasirinkimo pirkti sandorį, ir sutartinę prievolę (finansinį įsipareigojimą), panašią į prievolę pagal parduotą pasirinkimo parduoti sandorį; pardavėjas turi sutartinę teisę (finansinį turtą), panašią į teisę pagal turimą pasirinkimo parduoti sandorį, ir sutartinę prievolę (finansinį įsipareigojimą), panašią į prievolę pagal parduotą pasirinkimo pirkti sandorį. Kaip ir pasirinkimo sandorių atveju, šios sutartinės teisės ir prievolės sudaro finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus, kurie yra atskiri ir atskirti nuo pagrindinių finansinių priemonių (obligacijų ir pinigų, kuriais keičiamasi). Abi šios išankstinio sandorio šalys turi prievolę sutartu laiku vykdyti sandorį, kai, kita vertus, pasirinkimo sandoris būtų vykdomas tik tuo atveju ir tada, kai pasirinkimo sandorio turėtojas nuspręstų jį pasinaudoti.
- 19TN. Dauguma kitų išvestinių finansinių priemonių rūšių apima teisę arba prievolę ateityje atlikti mainus, pavyzdžiui palūkanų normų apsieitimo ir valiutų apsieitimo sandoriai, palūkanų normos viršutinės ribos, viršutinės ir apatinės ribų intervalo ir apatinės ribos pasirinkimo sandoriai, paskolų įsipareigojimai, vekselių išleidimo priemonės ir akreditivai. Palūkanų normų apsieitimo sandorį galima pateikti kaip išankstinio sandorio alternatyvą, kai šalys susitaria atlikti keletą būsimų mainų piniginių sumomis, kurių viena skaičiuojama remiantis kintamąja palūkanų norma, o kita – fiksuotąja palūkanų norma. Kita išankstinių sandorių alternatyva yra ateities sandoriai, kurie skiriasi pirmiausia tuo, kad yra standartizuoti ir jais prekiaujama biržoje.

Nefinansinių objektų pirkimo arba pardavimo sutartys (8–10 straipsniai)

- 20TN. Nefinansinių objektų pirkimo arba pardavimo sutartys neatitinka finansinės priemonės apibrėžties, nes vienos šalies sutartinė teisė gauti nefinansinį turtą arba paslaugą ir atitinkama kitos šalies prievolė nesukuria abiejų šalių dabartinės teisės ar prievolės gauti ar perleisti finansinį turtą arba jį apsieisti. Pavyzdžiui, sutartys, kuriose numatomas atsiskaitymas tik gaunant ar perleidžiant nefinansinį objektą (pvz., pasirinkimo sandoris, ateities sandoris arba išankstinis sandoris 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, biržos prekių ateities sandoris gali būti lengvai nupirktas ir parduotas už pinigus, nes jis yra įtrauktas į biržos prekybos sąrašą ir gali daug kartų būti perleistas iš rankų į rankas. Tačiau sutartį perkancioji ir parduodancioji šalys iš esmės perka ir parduoda biržos prekę, kuri yra šios sutarties pagrindas. Tai, kad sutartį dėl biržos prekės galima nupirkti arba parduoti už pinigus, tokio pirkimo ir pardavimo nesudėtingumas ir tai, kad dėl atsiskaitymo pinigais už prievolę gauti arba perleisti biržos prekes galima derėtis, iš esmės nekeičia sutarties pobūdžio taip, kad ji taptų finansine priemone. Nepaisant to, kai kurioms nefinansinių objektų pirkimo arba pardavimo sutartims, už kurias galima atsiskaityti grynąja verte ar apsieičiant finansinėmis priemonėmis, ar tos, pagal kurias nefinansiniai objektai gali būti lengvai konvertuojami į pinigus, taikomi šio standarto reikalavimai, tarsi tokios sutartys būtų finansinės priemonės (žr. 8 straipsnį).

- 21TN. Išskyrus atvejus, kai to reikalaujama pagal 15-ąją TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“, sutartis, pagal kurią gaunamas arba pristatomas fizinis turtas, nesudaro sąlygų atsirasti vienos šalies finansiniam turtui, o kitos šalies finansiniam išsipareigojimui, nebent 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 perleidžiant biržos prekę. Jose numatomas atsiskaitymas piniginiiais mokėjimais, nustatomais pagal sutartyje nurodytą formulę, o ne atsiskaitymas sumokant fiksuotas sumas. Pavyzdžiui, pagrindinė obligacijos suma gali būti apskaičiuota taikant naftos rinkos kainą, esančią obligacijos galiojimo termino pabaigoje, už nustatytą apibrėžtą naftos kiekį. Pagrindinė suma indeksuojama pagal biržos prekę kainą, bet už ją atsiskaitoma tik pinigais. Tokia sutartis yra finansinė priemonė.
- 23TN. Finansinės priemonės apibrėžtį taip pat atitinka sutartis, kuri be finansinio turto arba išsipareigojimo, sukuria ir nefinansinį turtą arba išsipareigojimą. 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 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), nurodytu obligacijoje. Obligacijų turėtojo ketinimai dėl pasirinkimo teisės panaudojimo neturi įtakos sudedamojo turto turiniui. Turėtojo finansinis turtas ir emitento finansinis išsipareigojimas obligaciją paverčia finansine priemone, nepaisant kitokių taip pat kuriamų turto ir išsipareigojimų rūšių.
- 24TN. [Išbraukta]

PATEIKIMAS

Išsipareigojimai ir nuosavybė (15–27 straipsniai)

Sutartinės prievolės perleisti pinigų ar kitą finansinį turtą nėra (17–20 straipsniai)

- 25TN. Privilegijuotosios akcijos gali būti išleidžiamos kartu su įvairiomis teisėmis. Nustatydamas, ar privilegijuotoji akcija yra finansinis išsipareigojimas, ar nuosavybės priemonė, emitentas įvertina su akcijomis susietas specialias teises, kad nustatytų, ar joms būdingos pagrindinės finansinio išsipareigojimo ypatybės. Pavyzdžiui, privilegijuotoji akcija, kurios išpirkimo data yra konkreti arba priklauso nuo turėtojo pasirinkimo sandorio, apima finansinį išsipareigojimą, nes emitentas turi prievolę perduoti finansinį turtą akcijos turėtojai. Jeigu dėl lėšų stokos, teisės aktų apribojimų arba nepakankamo pelno ar rezervų emitentas negali įvykdyti prievolės išpirkti privilegijuotąją akciją, kai to reikalauja sutartis, tai nereiškia, kad prievolė panaikinama. Emitento pasirinkimo sandoris atpirkti akcijas už pinigus neatitinka finansinio išsipareigojimo apibrėžties kriterijų, nes emitentas neturi dabartinės prievolės perduoti finansinį turtą akcininkams. Tokiu atveju akcijos išperkamos tik emitento nuožiūra. Tačiau prievolė gali atsirasti, jeigu akcijų emitentas 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 su jomis susietas teises. Klasifikavimas grindžiamas sutartimi įformintų susitarimų turinio įvertinimu ir finansinio išsipareigojimo bei nuosavybės priemonės apibrėžtimis. Kai emitentas paskirsto dividendus privilegijuotųjų akcijų su kaupiamaisiais arba nekaupiamaisiais dividendais turėtojams savo nuožiūra, akcijos yra nuosavybės priemonės. Privilegijuotųjų akcijų klasifikavimui kaip nuosavybės priemonių ar finansinių išsipareigojimų nedaro poveikio, pavyzdžiui:
- a) praemyje įvykdyti paskirstymai;
 - b) ketinimas atlikti paskirstymus ateityje;
 - c) galimas neigiamas poveikis emitento paprastųjų akcijų kainai, jeigu paskirstymas nevykdomas (dėl dividendų mokėjimo už paprastas akcijas apribojimų, jeigu dividendai nemokami už privilegijuotąsias akcijas);

- d) emitento rezervų dydis;
- e) to ataskaitinio laikotarpio emitento pelno ar nuostolių lūkesčiai arba
- f) emitento gebėjimas ar negebėjimas daryti poveikį savo pelno ar nuostolių dydžiui per ataskaitinį laikotarpį.

Atsiskaitymas paties subjekto nuosavybės priemonėmis (21–24 straipsniai)

27TN. Toliau pateiktais pavyzdžiais iliustruojama, kaip klasifikuoti skirtingų rūšių sutartis dėl paties subjekto nuosavybės priemonių:

- a) sutartis, už kurią subjektas atsiskaitys gaudamas ar perleisdamas fiksuotą skaičių savo paties akcijų be jokio būsimo atlygio arba iškeisdamas fiksuotą skaičių savo paties akcijų į fiksuotą pinigų ar kito finansinio turto sumą, yra nuosavybės priemonė (išskyrus atvejus, nurodytus 22A straipsnyje). Atitinkamai bet koks atlygis, gautas ar sumokėtas už tokią sutartį, yra tiesiogiai pridėdamas prie nuosavybės arba atimamas tiesiogiai iš jos. Vienas iš pavyzdžių yra išleistas akcijų pasirinkimo sandoris, kuris duoda sandorio šaliai teisę nusipirkti fiksuotą subjekto akcijų skaičių už fiksuotą pinigų sumą. Tačiau, jei sutartyje reikalaujama, kad subjektas pirktų (išpirktų) savo paties akcijas už pinigų ar kitą finansinį turtą fiksuotą ar kitaip nustatomą datą arba pareikalavus, subjektas taip pat pripažįsta finansinį įsipareigojimą išpirkimo sumos dabartinei vertei (išskyrus priemones, kurios turi visas savybes ir atitinka sąlygas, nurodytas 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsniuose). Vienas iš pavyzdžių būtų subjekto prievolė pagal išankstinį sandorį atpirkti fiksuotą skaičių savo paties akcijų už fiksuotą pinigų sumą;
- b) subjekto prievolė pirkti savo paties akcijas už pinigų sukuria finansinį įsipareigojimą išpirkimo sumos dabartinei vertei, net jeigu akcijų skaičius, kurį subjektas yra įpareigotas atpirkti, nėra fiksuotas, arba jei prievolė yra sąlyginė ir priklauso nuo to, ar sandorio šalis pasinaudos jai priklausančia išpirkimo teise (išskyrus atvejus, nurodytus 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsniuose). Vienas iš sąlyginės prievolės pavyzdžių yra išleistas pasirinkimo sandoris, reikalaujantis iš subjekto atpirkti jo paties akcijas už pinigų, jeigu sandorio šalis pasinaudoja pasirinkimo sandoriu;
- c) sutartis, už kurią bus atsiskaitoma pinigais ar kitu finansiniu turtu, yra finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas netgi tada, jeigu pinigų ar kito finansinio turto suma, kuri bus gauta ar perleista, priklauso nuo paties subjekto nuosavybės vertybinių popierių rinkos kainos pokyčių (išskyrus atvejus, nurodytus 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsniuose). Vienas pavyzdys yra akcijų pasirinkimo sandoris, už kurį atsiskaitoma grynąją vertę padengiant pinigais;
- d) sutartis, už kurią bus atsiskaitoma kintamu paties subjekto akcijų skaičiumi, kurių vertė lygi fiksuotai sumai ar sumai, nustatyta atsižvelgiant į susietojo kintamojo pokyčius (pvz., biržos prekės kainos), yra finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas. Pavyzdžiui, parduotas pasirinkimo pirkti auksą sandoris, už kurį, jeigu juo pasinaudojama, yra atsiskaitoma grynąja verte paties subjekto priemonėmis, šiam perleidžiant tiek tų priemonių, kad jų vertė būtų lygi pasirinkimo sandorio vertei. Tokia sutartis yra finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas netgi tada, jeigu susietasis kintamasis yra paties subjekto akcijų kaina, o ne auksas. Ir panašiai sutartis, už kurią bus atsiskaitoma fiksuotu skaičiumi paties subjekto akcijų, tačiau teisės, siejamos su tomis akcijomis, bus kintamos taip, kad apmokėjimo vertė bus lygi fiksuotai sumai arba sumai, paremtai susietojo kintamojo pokyčiais, yra finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas.

Neapibrėžtosios atsiskaitymo sąlygos (25 straipsnis)

28TN. 25 straipsnyje reikalaujama, kad, jeigu dalis neapibrėžtųjų atsiskaitymo sąlygų, pagal kurias reikėtų atsiskaityti pinigais ar kitu finansiniu turtu (arba kitokiu būdu, kuris priemonę paverstų finansiniu įsipareigojimu), nėra realios, atsiskaitymo sąlygos neveikia finansinės priemonės klasifikavimo. Taigi, sutartis, pagal kurią reikalaujama atsiskaityti pinigais arba kintamu paties subjekto akcijų skaičiumi tik įvykus labai retam, neįprastam ir mažai tikėtinam įvykiui, yra nuosavybės priemonė. Ir panašiai atsiskaitymas fiksuotu paties subjekto akcijų skaičiumi gali būti sutartimi neleidžiamas tokiomis aplinkybėmis, kurių subjektas negali kontroliuoti, tačiau jeigu realios galimybės, kad šios aplinkybės susiklostys, nėra, klasifikavimas kaip nuosavybės priemonės yra tinkamas.

Pateikimas konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose

29TN. Konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose subjektas informaciją apie nekontroliuojamas dalis, t. y. kitų šalių dalis nuosavybėje ir pajamas iš savo patronuojamųjų įmonių, pateikia pagal 1-ąją TAS ir 10-ąją TFAS. Klasifikuodamas finansinę priemonę (ar jos komponentą) konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose, subjektas apsvaisto visas tarp grupės narių ir priemonių turėtojų sutartas sąlygas, nustatydamas, ar grupė kaip visuma turi prievolę perleisti pinigus ar kitą finansinį turtą pagal priemonę arba už ją atsiskaityti tokiu būdu, dėl kurio finansinė priemonė būtų klasifikuojama kaip įsipareigojimas. Kai grupės patronuojamoji įmonė išleidžia finansinę priemonę, o patronuojančioji ar kita grupės įmonė susitaria dėl papildomų sąlygų tiesiogiai su priemonės (pvz., garantijos) turėtojais, grupė gali neturėti veiksmų laisvės dėl paskirstymo ar išpirkimo. Nors patronuojamoji įmonė gali tinkamai klasifikuoti priemonę savo individualiose finansinėse ataskaitose neatsižvelgdama į šias papildomas sąlygas, kitų sutarčių tarp grupės narių ir priemonės turėtojų poveikis įvertinamas siekiant užtikrinti, kad konsoliduotosios finansinės ataskaitos atspindėtų grupės kaip visumos sudarytas sutartis ir sandorius. Jeigu yra tokia prievolė ar atsiskaitymo atidėjiny, priemonė (ar jos komponentas, kuriam taikoma prievolė) konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose klasifikuojama kaip finansinis įsipareigojimas.

29ATN. Kai kurių rūšių priemonės, pagal kurias subjektui tenka sutartinė prievolė, klasifikuojamos kaip nuosavybės priemonės pagal 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsnius. Klasifikavimas pagal tuos straipsnius yra kitaip šiame standarte priemonių klasifikavimui taikomų principų išimtis. Ši išimtis netaikoma nekontroliuojamų dalių klasifikavimui konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose. Todėl priemonės, kurios yra klasifikuojamos kaip nuosavybės priemonės pagal 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsnius atskirose arba individualiose finansinėse ataskaitose ir kurios yra nekontroliuojama dalis, grupės konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose klasifikuojamos kaip įsipareigojimai.

Sudėtinės finansinės priemonės (28–32 straipsniai)

30TN. 28 straipsnis taikomas tik neišvestinių sudėtinių finansinių priemonių emitentams. 28 straipsnyje neaprašomos sudėtinės finansinės priemonės, žvelgiant iš jų turėtojų perspektyvos. 9-ajame TFAS aprašomas finansinio turto, kuris turėtojo požiūriu yra sudėtinės finansinės priemonės, klasifikavimas ir vertinimas.

31TN. Plačiai naudojama sudėtinė finansinė priemonė yra skolos priemonė su įterptu konvertavimo pasirinkimo sandoriu, pavyzdžiui, obligacija, konvertuojama į paprastąsias emitento akcijas ir be jokių kitų įterptų išvestinių finansinių priemonių elementų. 28 straipsnyje reikalaujama, kad tokios finansinės priemonės emitentas įsipareigojimo ir nuosavybės komponentus finansinės būklės ataskaitoje pateiktų atskirai šiuo būdu:

a) emitento 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 būsimųjų pinigų srautų dabartinė vertė, diskontuota tokia palūkanų norma, kuri tuo metu taikoma rinkoje palyginamos kredito kokybės 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 emitento nuosavybę. Šis pasirinkimo sandoris turi vertę jau pirminio pripažinimo metu, net jeigu jis yra neigiamos vertės.

32TN. Konvertuojant konvertuojamąją priemonę pasibaigus terminui, subjektas nutraukia įsipareigojimo komponento pripažinimą ir pripažįsta jį nuosavybe. Pradinis nuosavybės komponentas išlieka nuosavybe (nors jis gali būti perkeliamas iš vienos nuosavybės straipsnio eilutės į kitą). Atlikant konvertavimą pasibaigus terminui pelno ar nuostolių neatsiranda.

- 33TN. Kai subjektas per išankstinį išpirkimą ar atpirkimą, dėl kurio pirminio konvertavimo privilegijos išlieka nepakitusios, panaikina konvertuojamąją priemonę prieš termino pabaigą, jis paskirsto sumokėtą atlygį ir kitas sandorio išlaidas atperkant ar išperkant finansinės priemonės išsipareigojimo ir nuosavybės komponentams sandorio dieną. Metodas, naudotas paskirstant sumokėtą atlygį ir sandorio išlaidas atskiriems komponentams, atitinka metodą, naudotą šio subjekto gautų įplaukų išleidžiant konvertuojamąją 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 išsipareigojimo komponentu, suma yra pripažįstama pelnu arba nuostoliais ir
 - b) atlygio, susijusio su nuosavybės komponentu, suma pripažįstama nuosavybe.
- 35TN. Subjektas gali taisyti konvertuojamosios 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.

Savos akcijos (33 ir 34 straipsniai)

- 36TN. Paties subjekto nuosavybės priemonės nėra pripažįstamos finansiniu turtu, nepaisant priežasties, dėl kurios jos yra iš naujo įsigijamos. 33 straipsnyje reikalaujama, kad subjektas, iš naujo įsigijantis savo paties nuosavybės priemones, atimtų šias nuosavybės priemones iš nuosavybės (taip pat žr. 33A straipsnį). Tačiau, kai 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 subjekto finansinės būklės ataskaitą.

Palūkanos, dividendai, pelnas ir nuostoliai (35–41 straipsniai)

- 37TN. Toliau pateiktu pavyzdžiu iliustruojamas 35 straipsnio taikymas sudėtinei finansinei priemonei. Daroma prielaida, kad nekaupiamosios privilegijuotosios akcijos yra privalomai išpirktinos pinigais per penkerius metus, tačiau dividendai yra mokėtini subjekto nuožiūra prieš išpirkimo datą. Tokia priemonė yra sudėtinė finansinė priemonė su išsipareigojimo komponentu, kuriuo laikoma išpirkimo sumos dabartinė vertė. Šio komponento diskontavimo poveikio mažėjimas yra pripažįstamas pelnu arba nuostoliais 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 subjekto pasirinkimo, arba jeigu akcijos būtų privalomai konvertuojamos į kintamą skaičių paprastųjų akcijų, apskaičiuojamą taip, kad prilygtų fiksuotai sumai arba sumai, grindžiamai susietojo kintamojo (pvz., biržos prekės) pokyčiais. Tačiau, jeigu bet kokie nesumokėti dividendai yra pridedami prie išpirkimo sumos, visa priemonė yra išsipareigojimas. Tokiu atveju bet kokie dividendai klasifikuojami kaip palūkanų sąnaudos.

Finansinio turto ir finansinio išsipareigojimo užskaita (42–50 straipsniai)

- 38TN. [Išbraukta]

Kriterijus, kad subjektas „šiuo metu turi teisiškai įgyvendinamą teisę užskaityti pripažintas sumas“ (42 straipsnio a punktas)

- 38ATN. Užskaitos teise gali būti įmanoma pasinaudoti šiuo metu arba ji gali būti priklausoma nuo ateities įvykio (pavyzdžiui, teisė gali būti suteikiama arba ja galima pasinaudoti tik įvykus tam tikram ateities įvykiui, kaip antai vienos iš sandorio šalių išsipareigojimų neįvykdymo, nemokumo arba bankroto atveju). Net jei užskaitos teisė nepriklauso nuo ateities įvykio, ji gali būti teisiškai įgyvendinama tik įprastomis veiklos sąlygomis arba vienos ar visų sandorio šalių išsipareigojimų neįvykdymo, nemokumo ar bankroto atveju.

38BTN. Kad atitiktų 42 straipsnio a punkto kriterijų, subjektas turi šiuo metu turėti teisiškai įgyvendinamą užskaitos teisę. Tai reiškia, kad užskaitos teisė:

- a) turi nepriklausyti nuo ateities įvykio ir
- b) turi būti teisiškai įgyvendinama visomis šiomis aplinkybėmis: subjekto ir visų sandorio šalių
 - i) įprastomis veiklos sąlygomis;
 - ii) įsipareigojimų neįvykdymo atveju ir
 - iii) nemokumo ar bankroto atveju.

38CTN. Užskaitos teisės pobūdis ir mastas, įskaitant bet kokias su galimybe ja pasinaudoti susijusias sąlygas ir tai, ar teisė tebegaliojotų įsipareigojimų neįvykdymo, nemokumo ar bankroto atveju, įvairiose jurisdikcijose gali skirtis. Todėl negalima daryti prielaidos, kad užskaitos teisė automatiškai suteikiama esant kitoms nei įprastos veiklos sąlygos. Pavyzdžiui, tam tikros jurisdikcijos bankroto ar nemokumo įstatymais tam tikromis aplinkybėmis bankroto ar nemokumo atveju užskaitos teisė gali būti draudžiama ar ribojama.

38DTN. Būtina atsižvelgti į šalių santykiams taikomus įstatymus (pavyzdžiui, sutartines nuostatas, sutartį reglamentuojančius įstatymus ar šalims taikomus įsipareigojimų neįvykdymo, nemokumo ar bankroto įstatymus), kad būtų galima įsitikinti, ar užskaitos teisė įgyvendinama subjekto ir visų sandorio šalių įprastomis veiklos sąlygomis, įsipareigojimų neįvykdymo atveju ir nemokumo ar bankroto atveju (kaip nurodyta 38BTN straipsnio b punkte).

Kriterijus, kad subjektas „ketina atsiskaityti grynąja verte arba tuo pačiu metu realizuoti turtą ir įvykdyti įsipareigojimą“ (42 straipsnio b punktas)

38ETN. Kad atitiktų 42 straipsnio b punkto kriterijų, subjektas turi ketinti atsiskaityti grynąja verte arba tuo pačiu metu realizuoti turtą ir įvykdyti įsipareigojimą. Subjektas gali turėti teisę atsiskaityti grynąja verte, tačiau jis vis tiek gali realizuoti turtą ir įvykdyti įsipareigojimą atskirai.

38FTN. Jei subjektas gali atsiskaityti tokiu būdu, kad praktiškai rezultatas būtų lygiavertis atsiskaitymui grynąja verte, subjektas atitiks 42 straipsnio b punkte nurodytą atsiskaitymo grynąja verte kriterijų. Taip bus tik tuo atveju, jei atskirųjų atsiskaitymų mechanizmui būdingos savybės, dėl kurių panaikinama arba gresia tik nedidelė kredito ir likvidumo rizika, o gautinos ir mokėtinos sumos apdorojamos per vieną atsiskaitymo procesą ar ciklą. Pavyzdžiui, 42 straipsnio b punkte nurodytą atsiskaitymo grynąja verte kriterijų atitiktų atskirųjų atsiskaitymų sistema, turinti visas šias savybes:

- a) užskaitai tinkamas finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai pateikiami vykdyti tuo pačiu metu,
- b) kai finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai pateikiami vykdyti, šalys įsipareigoja vykdyti atsiskaitymo prievolę,
- c) nėra galimybės, kad pinigų srautai, atsirandantys dėl turto ir įsipareigojimų, pasikeis juo pateikus vykdyti (nebent vykdyti nepavyksta – žr. d punktą),
- d) už turtą ir įsipareigojimus, garantuotus vertybiniais popieriais, bus atsiskaitoma vertybinių popierių perdavimo ar panašioje sistemoje (pavyzdžiui, vienalaikio vertybinių popierių ir lėšų pateikimo), kad nepavykus vertybinių popierių perdavimui būtų nutrauktas ir susijusių gautinų ar mokėtinų sumų, garantuotų vertybiniais popieriais, vykdymas (ir atvirkščiai),
- e) visi nepavykę sandoriai, kaip nurodyta d punkte, bus pakartotinai įvesti vykdyti, kol už juos nebus atsiskaityta,

- f) atsiskaitymas atliekamas per tą pačią atsiskaitymo įstaigą (pavyzdžiui, atsiskaitymų banką, centrinių banką ar centrinių vertybinių popierių depozitoriumą) ir
- g) taikoma dienos paskolos priemonė, kuri suteikia pakankamą sąskaitos likučio perviršio dydį, kad būtų galima įvykdyti kiekvienos šalies mokėjimus atsiskaitymo datą, ir yra tikrai aišku, kad įsipareigojimai bus vykdomi, jei dienos paskolos priemonės bus pareikalauta.

39TN. Šiame standarte nenurodyta speciali tvarka, taikoma vadinamosioms sintetinėms priemonėms, kurios yra atskirų finansinių priemonių, išigytų ir laikomų norint imituoti kitų priemonių savybes, grupės. Pavyzdžiui, kintamos normos ilgalaikė skola, sujungta su palūkanų normų apsiskeitimo sandoriu, pagal kurį gaunami kintami mokėjimai ir atliekami fiksuoti mokėjimai, sukuria fiksuotos normos ilgalaikę skolą. Kiekviena atskira finansinė priemonė, drauge sudaranti sintetinę priemonę, atitinka sutartinę teisę arba prievolę su jai būdingomis sąlygomis ir gali būti perduota arba įvykdyta atskirai. Kiekviena finansinė priemonė yra neapsaugota nuo tam tikros rizikos, kuri gali skirtis nuo kitoms finansinėms priemonėms kylančios rizikos. Todėl, kai viena finansinė priemonė, priklausanti sintetinei priemonei, yra turtas, o kita – įsipareigojimas, jos nėra užskaitomos ir nepateikiamos subjekto finansinės būklės ataskaitoje grynąja verte, jeigu netenkinta užskaitos kriterijų, nurodytų 42 straipsnyje.

40TN. [Išbraukta]

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 geriau palyginti skirtingų subjektų rezultatus per tą patį ataskaitinį laikotarpį ar to paties 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 nuosekliai nustatomas vardiklis pagerina finansinę atskaitomybę. Šiame standarte pagrindinis dėmesys skiriamas pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimo vardikliui.

TAIKYMO SRITIS

2. Šis standartas turi būti taikomas:

a) atskiroms arba individualioms finansinėms ataskaitoms, kurias rengia subjektas:

- i) kurio paprastosiomis arba potencialiomis paprastosiomis akcijomis prekiaujama viešojoje rinkoje (vidaus arba užsienio vertybinių popierių biržoje arba nebiržinėje rinkoje (įskaitant vietines ir regionines rinkas) arba
- ii) kuris vertybinių popierių komisijai arba kitai reguliavimo organizacijai teikia arba rengiasi pateikti savo finansines ataskaitas dėl to, kad galėtų išleisti paprastas akcijas viešojoje rinkoje, ir

b) konsoliduotosioms finansinėms ataskaitoms, kurias sudaro grupė, turinti patronuojančiąją įmonę:

- i) kurios paprastosiomis arba potencialiomis paprastosiomis akcijomis prekiaujama viešojoje rinkoje (vidaus arba užsienio vertybinių popierių biržoje arba nebiržinėje rinkoje (įskaitant vietines ir regionines rinkas) arba
- ii) kuri vertybinių popierių komisijai arba kitai reguliavimo organizacijai teikia arba rengiasi pateikti savo finansines ataskaitas dėl to, kad galėtų išleisti paprastas akcijas viešojoje rinkoje.

3. Subjektas, atskleidžiantis pelną, tenkantį vienai akcijai, turi apskaičiuoti ir atskleisti tokį pelną pagal šį standartą.

4. Kai subjektas teikia tiek konsoliduotąsias, tiek atskiras finansines ataskaitas, kurios rengiamos atitinkamai pagal 10-ąją TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“ ir 27-ąją TAS „Atskiros finansinės ataskaitos“, pagal šį standartą reikalaujami atskleisti duomenys pateikiami tik remiantis konsoliduota informacija. Subjektas, pasirenkantis atskleisti savo pelną, tenkantį vienai akcijai, atskirose finansinėse ataskaitose, tokią informaciją apie pelną, tenkantį vienai akcijai, turi pateikti tik savo bendrųjų pajamų ataskaitoje. Konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose subjektas informacijos apie pelną, tenkantį vienai akcijai, neturi pateikti.

- 4A. Jei subjektas pateikia pelno arba nuostolių straipsnius atskiroje ataskaitoje, kaip nurodyta 1-ojo TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“ (pataisyto 2011 m.) 10A straipsnyje, jis pateikia vienai akcijai tenkantį pelną tik toje atskiroje ataskaitoje.

APIBRĖŽTYS

5. Šiame standarte vartojamų terminų apibrėžtys:

Pelno, tenkančio vienai akcijai, padidinimas – pelno, tenkančio vienai akcijai, didinimas arba nuostolių, tenkančių vienai akcijai, mažinimas, atsižvelgiant į prielaidą, kad konvertuojamosios priemonės yra konvertuojamos, kad pasirinkimo sandoriai ir varantai yra panaudojami arba kad paprastosios akcijos išleidžiamos įgyvendinus nurodytas sąlygas.

Neapibrėžtas susitarimas dėl akcijų – susitarimas išleisti akcijas, kai įgyvendinamos nurodytos sąlygos.

Neapibrėžtai išleistinos paprastosios akcijos – paprastosios akcijos, išleistinos už mažą 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, atsižvelgiant į prielaidą, kad konvertuojamosios priemonės yra konvertuojamos, kad pasirinkimo sandoriai ir varantai yra panaudojami arba kad paprastosios akcijos yra išleidžiamos įgyvendinus nurodytas sąlygas.

Pasirinkimo sandoriai, varantai ir jų ekvivalentai – finansinės priemonės, suteikiančios jų turėtoji 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 turėtoji teisę į paprastas akcijas.

Pasirinkimo parduoti sandoriai – sutartys, suteikiančios jų turėtoji teisę nustatytu laiku parduoti paprastas akcijas nustatyta kaina.

6. Paprastųjų akcijų turėtojai gauna teisę į ataskaitinio laikotarpio pelną tik po to, kai ją jau yra gavę kitų rūšių akcijų, pvz., privilegijuotųjų akcijų, turėtojai. Subjektas gali turėti daugiau negu vieną paprastųjų akcijų klasę. Tos pačios klasės paprastosios akcijos suteikia vienodas teises į dividendus.
 7. Potencialių paprastųjų akcijų pavyzdžiai yra:
 - a) finansiniai įsipareigojimai arba nuosavybės priemonės, įskaitant privilegijuotąsias akcijas, kurias galima konvertuoti į paprastas akcijas;
 - b) pasirinkimo sandoriai ir varantai;
 - c) akcijos, kurios būtų išleistos įvykdžius sutartimis įformintų susitarimų, pvz., verslo arba kito turto pirkimo, sąlygas.
 8. Terminai, apibrėžti 32-ajame TAS „Finansinės priemonės. Pateikimas“, šiame standarte vartojami 32-ojo TAS 11 straipsnyje nustatytais reikšmėmis, jeigu nenurodoma kitaip. 32-ajame TAS apibrėžti terminai „finansinė priemonė“, „finansinis turtas“, „finansinis įsipareigojimas“ ir „nuosavybės priemonė“ ir pateikta nurodymų, kaip šias apibrėžtis taikyti. 13-ajame TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“ apibrėžtas terminas „tikroji vertė“ ir nustatyti tos apibrėžties taikymo reikalavimai.
- VERTINIMAS
- Pagrindinis pelnas, tenkantis vienai akcijai**
9. Subjektas turi apskaičiuoti pagrindinio pelno, tenkančio vienai akcijai, sumas pelnui arba nuostoliams, priskirtiniams patronuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės turėtojams, ir (jei pateikiama) tęsiamos veiklos pelnui arba nuostoliams, priskirtiniams šiems nuosavybės turėtojams.
 10. Pagrindinis pelnas, tenkantis vienai akcijai, turi būti skaičiuojamas dalijant pelną arba nuostolius, priskirtinus patronuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės turėtojams (skaitiklį), iš tuo laikotarpiu esančių apyvartoje paprastųjų akcijų skaičiaus svartinio vidurkio (vardiklio).
 11. Informacijos apie pagrindinį pelną, tenkantį vienai akcijai, tikslas – pateikti patronuojančiosios įmonės rezultatų per ataskaitinį laikotarpį kiekvienai paprastajai akcijai priskiriamos dalies įvertinimą.

Pelnas

12. **Skaičiuojant pagrindinį pelną, tenkantį vienai akcijai, patronuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės turėtojams priskirtinos sumos, atsižvelgiant į:**

a) pelną arba nuostolius dėl tęsiamos veiklos, priskirtinus patronuojančiajai įmonei, ir

b) pelną arba nuostolius, priskirtinus patronuojančiajai įmonei,

yra sumos, nurodytos a ir b punktuose, pakoreguotos privilegijuotųjų dividendų sumomis (po apmokestinimo), skirtumais, atsirandančiais atsiskaitant už privilegijuotąsias akcijas, ir dėl kitokio panašaus privilegijuotųjų akcijų, klasifikuojamų kaip nuosavybė, poveikio.

13. Visos pajamos ir sąnaudos, priskirtinos patronuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės turėtojams (įskaitant mokesčių sąnaudas ir privilegijuotųjų akcijų dividendus, klasifikuojamus kaip išpareigojimai), pripažįstamos per ataskaitinį laikotarpį, turi būti įtraukiamos skaičiuojant laikotarpio pelną arba nuostolius, priskirtinus patronuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės turėtojams (žr. 1-ąją TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“).
14. Privilegijuotųjų akcijų dividendų sumą po apmokestinimo, kuri yra atimama iš pelno arba nuostolių, sudaro:
- a) bet kokių per ataskaitinį laikotarpį deklaruotų privilegijuotųjų akcijų nekaupiamųjų dividendų suma (po apmokestinimo) ir
- b) ataskaitinio laikotarpio kaupiamųjų privilegijuotųjų akcijų dividendų suma (po apmokestinimo), neatsižvelgiant į tai, ar dividendai buvo paskelbti. Ataskaitinio laikotarpio privilegijuotųjų dividendų sumai nepriskiriama jokia einamąjį laikotarpį už ankstesnius ataskaitinius laikotarpius išmokėta ar paskelbta kaupiamųjų privilegijuotųjų akcijų dividendų suma.
15. Privilegiuotosios akcijos, kurioms numatomi nedideli pradiniai dividendai, kad 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 priedu, kartais vadinamos didėjančio tarifo privilegiuotosiomis akcijomis. Bet kokia pradinė didėjančio tarifo privilegijuotųjų akcijų išleidimo nuolaida arba priedas amortizuojama pagal efektyviųjų palūkanų metodą, kai amortizacijos suma didinamas arba mažinamas nepaskirstytasis pelnas, ir skaičiuojant pelną, tenkantį vienai akcijai, laikoma privilegijuotųjų dividendų mokėjimais.
16. Privilegiuotosios akcijos gali būti atperkamos remiantis subjekto pateiktu oficialiu pasiūlymu jų turėtojams. Privilegiuotųjų akcijų turėtojams sumokėtas atlygis, kurio tikroji vertė viršija privilegijuotųjų akcijų balansinę vertę, atspindi grąžą privilegijuotųjų akcijų turėtojams ir iš subjekto nepaskirstytojo pelno mokamą sumą. Ši suma atimama skaičiuojant pelną arba nuostolius, priskirtinus patronuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės turėtojams.
17. Išankstinę konvertuojamųjų privilegijuotųjų akcijų konversiją gali paskatinti pats subjektas palankiai pakeisdamas pradines konversijos sąlygas arba mokėdamas papildomą atlygį. Paprastųjų akcijų tikrosios vertės perviršis arba kitas atlygis, didesnis už paprastųjų akcijų, išleistų pradinėmis konvertavimo sąlygomis, tikrąją vertę, yra grąžos suma, mokama privilegijuotiesiems akcininkams ir atimama skaičiuojant pelną arba nuostolius, priskirtinus patronuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės priemonių turėtojams.
18. Bet koks privilegijuotųjų akcijų balansinės vertės perviršis, viršijantis sumos, mokamos už jas atsiskaitant, tikrąją vertę, pridedamas skaičiuojant pelną arba nuostolius, priskirtinus patronuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės turėtojams.

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 pinigus, įtraukiamos tada, kai 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 paprastasias 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 subjekto išpareigojimo padengimą, įtraukiamos nuo padengimo datos;
 - f) paprastosios akcijos, išleidžiamos kaip atlygis už turto, išskyrus pinigus, įsigijimą, įtraukiamos tą dieną, kada įsigijimas pripažįstamas, ir
 - g) paprastosios akcijos, išleidžiamos už paslaugų suteikimą subjektui, įtraukiamos tada, kai paslaugos suteikiamos.
- Paprastųjų akcijų įtraukimo į svertinį vidurkį išdėstymas per tam tikrą laiką nustatomas pagal sąlygas, susietas su šių akcijų išleidimu. Turi būti tinkamai atsižvelgiama į tam tikros sutarties, susijusios su išleidimu, esmę.
22. Paprastosios akcijos, išleistos kaip atlygio, perleidžiamo verslo jungimo metu, dalis, įtraukiamos skaičiuojant akcijų skaičiaus svertinį vidurkį nuo įsigijimo datos. Taip yra dėl to, kad įsigijusysis subjektas į savo bendrųjų pajamų ataskaitą įtraukia įsigytojo subjekto pelną ir nuostolius nuo šios datos.
23. Paprastosios akcijos, kurios bus išleistos konvertuojant privalomai konvertuojamą priemonę, įtraukiamos į pagrindinio pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą nuo sutarties sudarymo dienos.
24. Neapibrėžtai išleistinos akcijos laikomos esančiomis apyvartoje ir į pagrindinio pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą įtraukiamos tik nuo tos dienos, kada įvykdomos visos būtinos sąlygos (t. y. yra įvykę tam tikri įvykiai). Akcijos, išleistinos vien dėl to, kad praėjo tam tikras laiko tarpas, nėra neapibrėžtai išleistinos akcijos, nes laiko tėkmė yra apibrėžtas faktas. Esančios apyvartoje paprastosios akcijos, kurios yra neapibrėžtai grąžintinos (t. y. galinčios būti atšauktos), nelaikomos esančiomis apyvartoje ir neįtraukiamos skaičiuojant pagrindinį pelną, tenkantį vienai akcijai, iki tos dienos, kol šių akcijų nebebus galima atšaukti.
25. [Išbraukta]
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. Pavyzdžiai:
- a) kapitalizavimas arba papildomų akcijų išleidimas (kartais vadinamas akcijų dividendais);
 - b) bet kokio kito papildomų akcijų išleidimo elementas, pavyzdžiui, išleidžiamas papildomas elementas suteikiant teises dabartiniams akcininkams;
 - c) akcijų skaidymas ir
 - d) akcijų jungimas (akcijų konsolidavimas).
28. Kapitalizavimo, papildomų akcijų išleidimo arba akcijų skaidymo atveju paprastosios akcijos išleidžiamos dabartiniams 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. Pavyzdžiu galima pateikti akcijų konsolidavimą, derinamą su specialiaisiais dividendais. 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 pripažįstami specialieji dividendai.

Sumažintas pelnas, tenkantis vienai akcijai

30. **Subjektas turi apskaičiuoti sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, sumą, pelnui arba nuostoliams, priskirtiniams patronuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės turėtojams, taip pat (jei pateikiama) tęsiamos veiklos pelnui arba nuostoliams, priskirtiniams šiems nuosavybės turėtojams.**
31. **Skaičiuodamas sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, subjektas, atsižvelgdamas į visų pelną mažinančių potencialių paprastųjų akcijų poveikį, turi koreguoti pelną arba nuostolius, priskirtinus patronuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės turėtojams, 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 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 turėtojams priskirtinas pelnas ar nuostoliai padidinami dividendų ir palūkanų, per laikotarpį pripažintų už pelną, tenkantį vienai akcijai, mažinančias potencialias paprastas akcijas, suma po mokesčių 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, patronuojančiosios įmonės paprastiesiems akcininkams priskirtinas laikotarpio pelnas arba nuostoliai, apskaičiuojami pagal 12 straipsnį, turi būti koreguojami, atsižvelgiant į 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 paprastųjų akcijų turėtojams ir skaičiuojamus pagal 12 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, straipsniai, nurodyti 33 straipsnio a–c punktuose, nebeįtraukiami. Vietoj to patrunuojančiosios įmonės naujųjų paprastųjų akcijų turėtojai įgyja teisę į paprastosioms akcijoms tenkantį pelną arba nuostolius. Dėl to pelnas arba nuostoliai, priskirtini patrunuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės turėtojams ir skaičiuojami pagal 12 straipsnį, koreguojami atsižvelgiant į straipsnius, nurodytus 33 straipsnio a–c punktuose, ir bet kokius susijusius mokesčius. Su potencialiomis paprastosiomis akcijomis siejamos sąnaudos apima sandorio išlaidas ir nuolaidas, apskaitomas taikant efektyviųjų palūkanų metodą (žr. 9-ąją TFAS).
35. Konvertuojant potencialias 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 patrunuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės turėtojams, 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 laikotarpiu nuo metų pradžios 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 pasinaudojimo kainą (potencialių paprastųjų akcijų turėtojo požiūriu).
40. Patrunuojamoji, bendroji arba asocijuotoji įmonė gali kitoms šalims (išskyrus patrunuojančiąją įmonę ar investuotojus, kurie bendrai kontroliuoja subjektą, į kurį investuojama, arba daro jam reikšmingą įtaką) išleisti potencialias paprastąsias akcijas, galimas konvertuoti į patrunuojamosios, bendrosios ar asocijuotosios įmonės paprastąsias akcijas arba į patrunuojančiosios įmonės ar investuotojų, kurie bendrai kontroliuoja subjektą, į kurį investuojama, ar daro jam reikšmingą įtaką (ataskaitas teikiančio subjekto), paprastąsias akcijas. Jei tokios patrunuojamosios, bendrosios arba asocijuotosios įmonės potencialios paprastosios akcijos mažina ataskaitas teikiančio 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 paprastąsias akcijas sumažintų pelną, tenkantį vienai akcijai, ar padidintų nuostolius, tenkančius vienai akcijai, dėl tęsiamos veiklos.**

42. Subjektas naudoja tęsiamos veiklos, priskirtinos patronuojančiajai įmonei, pelną arba nuostolius kaip kontrolinį skaičių dėl to, kad nustatytų, ar potencialios paprastosios akcijos yra mažinančios pelną, ar didinančios pelną. Tęsiamosios veiklos, priskirtinos patronuojančiajai įmonei, pelnas ar nuostolis koreguojamas pagal 12 straipsnį ir neapima straipsnių, siejamų su nutraukta veikla.
43. Potencialios paprastosios akcijos yra didinančios pelną arba mažinančios nuostolius vienai akcijai tada, kai jų konvertavimas į paprastąsias akcijas padidintų tęsiamosios veiklos pelną, tenkantį vienai akcijai, ar sumažintų nuostolius, tenkančius vienai akcijai. Sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai skaičiavimas neapima konvertavimo, panaudojimo arba kitokio potencialių paprastųjų akcijų išleidimo, kuris padidintų pelną ar sumažintų nuostolius, tenkančius vienai akcijai.
44. Nustatant, ar potencialios paprastosios akcijos mažina 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, subjektas turi atsižvelgti į pelną mažinančių pasirinkimo sandorių ir varantų panaudojimą. Dėl šių priemonių gautinos įplaukos turi būti laikomos gautomis nuo paprastųjų akcijų išleidimo vidutine ataskaitinio laikotarpio paprastųjų akcijų rinkos kaina. Išleistų paprastųjų akcijų skaičiaus ir paprastųjų akcijų, kurios būtų buvusios išleistos vidutine ataskaitinio laikotarpio paprastųjų akcijų rinkos kaina, skaičiaus skirtumas turi būti laikomas paprastųjų akcijų išleidimu be jokio atlygio.**
46. Pasirinkimo sandoriai ir varantai mažina pelną tada, kai dėl jų paprastosios akcijos būtų išleidžiamos mažesne už vidutinę ataskaitinio laikotarpio paprastųjų akcijų rinkos kaina. Pelno, tenkančio vienai akcijai, sumažinimo suma gaunama iš paprastųjų akcijų vidutinės ataskaitinio laikotarpio rinkos kainos atėmus išleidimo kainą. Dėl to skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, potencialias paprastąsias akcijas reikia laikyti sudarytomis iš šių abiejų dalių:
- a) sutarties išleisti apibrėžtą paprastųjų akcijų skaičių jų vidutine ataskaitinio laikotarpio rinkos kaina. Tokios paprastosios akcijos laikomos tinkamai įkainotomis ir nei mažinančiomis, nei didinančiomis pelną. Į jas neat-
sižvelgiama skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai;
 - b) sutarties išleisti likusias paprastąsias 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 pelną mažinantį poveikį tik tada, kai paprastųjų akcijų vidutinė ataskaitinio laikotarpio rinkos kaina viršija pasirinkimo sandorių ar varantų pasinaudojimo kainą (t. y. jie yra teigiamos vertės). Anksčiau į apskaitą įtrauktas pelnas, tenkantis vienai akcijai, atgaline data nekoreguojamas dėl to, kad atspindėtų paprastųjų akcijų kainų pokyčius.
- 47A. Akcijų pasirinkimo sandorių ir kitų susitarimų dėl akcijų verte pagrįsto mokėjimo, kuriems taikomas 2-asis TFAS „Akcijų verte pagrįstas mokėjimas“, atžvilgiu 46 straipsnyje minima išleidimo kaina ir 47 straipsnyje minima pasinaudojimo kaina turi apimti bet kokių prekių ar paslaugų, kurios subjektui bus suteiktos ateityje pagal akcijų pasirinkimo sandorį arba kitą susitarimą dėl akcijų verte pagrįsto mokėjimo, tikrąją vertę (nustatytą pagal 2-ąjį TFAS).
48. Darbuotojų akcijų pasirinkimo sandoriai su fiksuotomis arba kitaip nustatomomis sąlygomis, taip pat paprastosios akcijos, į kurias teisės nesuteiktos, skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, laikomi pasirinkimo sandoriais, net jeigu jie gali priklausyti nuo teisių suteikimo. Teisių suteikimo dieną jie laikomi esančiais apyvartoje. Rezultatais grindžiami darbuotojų akcijų pasirinkimo sandoriai laikomi neapibrėžtai išleistinomis akcijomis, nes jų išleidimas, be praėjusio laiko, priklauso nuo nurodytų sąlygų vykdymo.

Konvertuojamosios priemonės

49. Konvertuojamųjų priemonių pelną mažinantį poveikį turi atspindėti sumažintas pelnas, tenkantis vienai akcijai, pagal 33 ir 36 straipsnius.
50. Konvertuojamosios privilegijuotosios akcijos yra didinančios pelną tada, kai tokių akcijų dividendų, deklaruojamų arba kaupiamų einamuoju laikotarpiu, suma, tenkanti paprastajai akcijai, gaunamai konvertavimo būdu, viršija pagrindinį pelną, tenkanti vienai akcijai. Panašiai ir konvertuojamoji skola didina pelną, kai tik jos palūkanos (atskaičius mokesčius ir kitus pajamų ar sąnaudų pokyčius), tenkančios paprastajai akcijai, gaunamai konvertavimo būdu, viršija pagrindinį pelną, tenkanti vienai akcijai.
51. Konvertuojamųjų privilegijuotųjų akcijų išpirkimas arba priverstinė konversija gali paveikti tik dalį anksčiau apyvartoje buvusių konvertuojamųjų privilegijuotųjų akcijų. Tokiais atvejais bet koks atlygio perviršis, nurodytas 17 straipsnyje, yra priskiriamas toms akcijoms, kurios išperkamos arba konvertuojamos turint tikslą nustatyti, ar likusios apyvartoje privilegijuotosios akcijos yra mažinančios pelną. Išpirtos arba konvertuotos akcijos vertinamos atskirai nuo neišpirtų 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 sąlygos neįvykdomos, tuomet neapibrėžtai išleistinų akcijų skaičius, įtraukiamas į sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą, grindžiamas akcijų, kurios būtų išleistos, jeigu ataskaitinio laikotarpio pabaiga sutaptų su neapibrėžtumo laikotarpio pabaiga, skaičiumi. Jeigu, neapibrėžtumo laikotarpiui pasibaigus, reikiamos sąlygos neįvykdomos, taisymas 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, poveikis yra pelną mažinantis. Tokiu atveju sumažinto 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 poveikis yra pelną mažinantis, 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 laikotarpis, kuris praėjo, vidurkis. Kadangi rinkos kaina būsimaįjį laikotarpį gali keistis, į pagrindinio pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą tokios neapibrėžtai išleistinos paprastosios akcijos neįtraukiamos iki neapibrėžtumo laikotarpio pabaigos, nes nėra įvykdomos visos privalomos sąlygos.
55. Neapibrėžtai išleistinų paprastųjų akcijų skaičių gali nulemti būsimas paprastųjų akcijų pelnas ir kainos. Tokiais atvejais paprastųjų akcijų skaičius įtraukiamas į sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą, atsižvelgiant į abi sąlygas (t. y. pelną iki šios dienos ir ataskaitinio laikotarpio pabaigos rinkos kainą). 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 konvertuojamosios priemonės) įtraukiamos į sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą šiuo būdu:

- a) subjektas nustato, ar potencialios paprastosios akcijos gali būti laikomos išleistinomis, remdamasis jų išleidimui nustatytais sąlygomis pagal neapibrėžtų paprastųjų akcijų 52–56 straipsnių nuostatas, ir
- b) jeigu šios potencialios paprastosios akcijos turėtų atspindėti skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, tai subjektas nustato jų poveikį sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimui, taikydamas nuostatas: dėl pasirinkimo sandorių ir varantų – 45–48 straipsnių, dėl konvertuojamųjų priemonių – 49–51 straipsnių, dėl sutarčių, galimų įvykdyti paprastosiomis akcijomis arba pinigais, – 58–61 straipsnių arba atitinkamai kitas nuostatas.

Tačiau panaudojimas arba konvertavimas nenumatomas skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, jeigu nenumatomas panašių esančių apyvartoje potencialių paprastųjų akcijų, kurios nėra neapibrėžtai išleistinos, panaudojimas arba konvertavimas.

Sutartys, kurios gali būti vykdomos paprastosiomis akcijomis arba pinigais

58. Jeigu subjektas yra išleidęs sutartį, kurią gali pasirinkti vykdyti paprastosiomis akcijomis arba 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 pelną mažinantis.
59. Kada tokia sutartis apskaitos tikslais pateikiama kaip turtas ar išipareigojimas arba turi nuosavybės komponentą ir išipareigojimo komponentą, tada subjektas turi koreguoti skaičiavimo skaitiklį dėl bet kokių pelno arba nuostolių pokyčių, kurie būtų atsiradę per ataskaitinį laikotarpį, jeigu visa sutartis būtų buvusi klasifikuojama kaip nuosavybės priemonė. Toks koregavimas yra panašus į koregavimus, kurie turi būti atlikti pagal 33 straipsnį.
60. Sutartims, kurios pagal turėtojo pasirinkimo teisę gali būti vykdomos paprastosiomis akcijomis arba pinigais, skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, turi būti panaudojamas atsiskaitymas pinigais arba akcijomis atsižvelgiant į tai, kuris poveikis yra labiau pelną mažinantis.
61. Sutarties, kurią galima vykdyti paprastosiomis akcijomis arba pinigais, pavyzdys yra skolos priemonė, suėjus terminui suteikianti subjektui neribotą teisę sumokėti pagrindinę sumą pinigais arba savo paties paprastosiomis akcijomis. Kitas pavyzdys būtų parduotas pasirinkimo parduoti sandoris, leidžiantis jo turėtojiui pasirinkti atsiskaitymą paprastosiomis akcijomis arba pinigais.

Įsigyti pasirinkimo sandoriai

62. Tokios sutartys, kaip įsigyti pasirinkimo parduoti sandoriai ir įsigyti pasirinkimo pirkti sandoriai (t. y. subjekto turimi pasirinkimo sandoriai dėl jo paties paprastųjų akcijų) neįtraukiami į sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą, nes juos įtraukus, pelnas padidėtų. Pasirinkimo parduoti sandoris būtų panaudojamas tik tada, jeigu jo pasinaudojimo kaina būtų aukštesnė už rinkos kainą, o pasirinkimo pirkti sandoris būtų panaudojamas tik tada, jeigu jo pasinaudojimo kaina būtų žemesnė už rinkos kainą.

Parduoti pasirinkimo parduoti sandoriai

63. Sutartys, pagal kurias reikalaujama, kad subjektas atpirktų savo paties akcijas (pvz., parduoti pasirinkimo parduoti sandoriai ir išankstiniai pirkimo sandoriai), yra atspindimos skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, tada, jeigu jų poveikis yra pelną mažinantis. Jeigu šios sutartys per ataskaitinį laikotarpį yra teigiamos vertės (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) turi būti 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) turi būti 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) turi būti įtraukiamos skaičiuojant sumažintą pelną, tenkanti vienai akcijai.

RETROSPEKTYVINIAI KOREGAVIMAI

64. Jeigu apyvartoje esančių paprastųjų ar potencialių paprastųjų akcijų skaičius išauga dėl kapitalizavimo, papildomo išleidimo ar akcijų skaidymo arba sumažėja dėl akcijų jungimo, tai visų pateikiamų ataskaitinių laikotarpių pagrindinio ir sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimas turi būti koreguojamas retrospektyviai. Jeigu tokie pasikeitimai įvyksta po ataskaitinio laikotarpio, tačiau prieš įgaliojimą skelbti finansines ataskaitas, tai to ataskaitinio laikotarpio ir bet kurių kitų ankstesnių ataskaitinių laikotarpių finansinėse ataskaitose pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimai turi būti atliekami pagal naują akcijų skaičių. Turi būti atskleidžiamas faktas, kad pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimai atspindi tokius akcijų skaičiaus pasikeitimus. Be to, visų pateikiamų ataskaitinių laikotarpių pagrindinis ir sumažintas pelnas, tenkantis vienai akcijai, turi būti koreguojamas dėl klaidų ar dėl apskaitos politikos pakeitimo daromo poveikio, apskaityto retrospektyviai.
65. Subjektas netaiso ankstesnių laikotarpių sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, jeigu pasikeičia prielaidos, naudotos skaičiuojant pelną, tenkanti vienai akcijai, arba dėl potencialių paprastųjų akcijų konvertavimo į paprastas akcijas.

PATEIKIMAS

66. Subjektas savo bendrųjų pajamų ataskaitoje turi pateikti pelno arba nuostolių dėl tęsiamos veiklos, priskirtinų patronuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės turėtojams, pagrindinį ir sumažintą pelną, tenkanti vienai akcijai, taip pat pelno ar nuostolių, priskirtinų patronuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės turėtojams, pagrindinį ir sumažintą pelną, tenkanti vienai akcijai, per ataskaitinį laikotarpį kiekvienos paprastųjų akcijų klasės, turinčios skirtingas teises į ataskaitinio laikotarpio pelno dalį, atžvilgiu. Subjektas turi pateikti vienodai aiškiai visų pateikiamų ataskaitinių laikotarpių pagrindinį ir sumažintą pelną, tenkanti vienai akcijai.
67. Pelnas, tenkantis vienai akcijai, pateikiamas kiekvieno laikotarpio, kurio bendrųjų pajamų ataskaita sudaroma. Jeigu pateikiamas bent vieno ataskaitinio laikotarpio sumažintas pelnas, tenkantis vienai akcijai, turi būti pateikiamas visų pateikiamų 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 bendrųjų pajamų ataskaitos eilutėje.
- 67A. Jei subjektas pateikia pelno arba nuostolių straipsnius atskiroje ataskaitoje, kaip nurodyta 1-ojo TAS (pataisyto 2011 m.) 10A straipsnyje, jis pateikia pagrindinį ir sumažintą vienai akcijai tenkanti pelną, kaip reikalaujama 66 ir 67 straipsniuose, toje atskiroje ataskaitoje.
68. Subjektas, apskaitantis nutrauktą veiklą, turi atskleisti pagrindinę ir sumažintą sumas, tenkančias vienai akcijai, dėl nutrauktos veiklos bendrųjų pajamų ataskaitoje arba finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte.
- 68A. Jei subjektas pateikia pelno arba nuostolių straipsnius atskiroje ataskaitoje, kaip nurodyta 1-ojo TAS (pataisyto 2011 m.) 10A straipsnyje, jis pateikia pagrindinį ir sumažintą vienai akcijai tenkanti pelną dėl nutraukiamos veiklos, kaip reikalaujama 68 straipsnyje, toje atskiroje ataskaitoje arba aiškinamajame rašte.
69. Subjektas turi pateikti pagrindinį ir sumažintą pelną, tenkanti vienai akcijai, net ir tada, jeigu šios sumos yra neigiamos (t. y. nuostoliai, tenkantys vienai akcijai).

ATSKLEIDIMAS

70. Subjektas turi atskleisti:

- a) sumas, kurios naudojamos kaip skaitikliai skaičiuojant pagrindinį ir sumažintą pelną, tenkanti vienai akcijai, taip pat šių sumų sutikrinimą su ataskaitinio laikotarpio pelnu ar nuostoliais, priskirtiniais patronuojančiąjai įmonei. Sutikrinimas turi atskirti kiekvienos priemonių klasės, veikiančios pelną, tenkanti vienai akcijai, poveikį;

- b) paprastųjų akcijų skaičiaus svertinį vidurkį, naudojamą kaip vardiklis skaičiuojant pagrindinį ir sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, taip pat tokių vardiklių tarpusavio sutikrinimą. Sutikrinimas turi atskirti kiekvienos priemonių klasės, veikiančios pelną, tenkantį vienai akcijai, poveikį;
- c) priemones (įskaitant neapibrėžtai išleistinas akcijas), galinčias ateityje sumažinti pagrindinį pelną, tenkantį vienai akcijai, tačiau neįtrauktas į sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą dėl to, kad per pateikiamą ataskaitinį laikotarpį jos yra didinančios pelną;
- d) tų paprastųjų akcijų sandorių ar potencialių paprastųjų akcijų sandorių aprašymą (išskyrus sandorius, apskaitomus pagal 64 straipsnį), kurie įvykdomi po ataskaitinio laikotarpio ir kurie būtų žymiai pakeitę ataskaitinio laikotarpio pabaigoje apyvartoje esančių paprastųjų akcijų ar potencialių paprastųjų akcijų skaičių, jeigu būtų įvykdyti iki ataskaitinio laikotarpio pabaigos.

71. 70 straipsnio d punkte pateikiamų sandorių pavyzdžiai yra:

- a) akcijų išleidimas už pinigus;
- b) akcijų išleidimas, kai įplaukomis padengiama ataskaitinio laikotarpio pabaigoje turima skola ar apyvartoje esančios privileijuotosios akcijos;
- c) apyvartoje esančių paprastųjų akcijų išpirkimas;
- d) potencialių paprastųjų akcijų, ataskaitinio laikotarpio pabaigoje esančių apyvartoje, konvertavimas ar panaudojimas, paverčiant jas paprastosiomis akcijomis;
- e) pasirinkimo sandorių, varantų ar konvertuojamųjų priemonių išleidimas ir
- f) sąlygų, dėl kurių būtų išleidžiamos neapibrėžtai išleistinos akcijos, įvykdymas.

Pelno, tenkančio vienai akcijai, sumos po ataskaitinio laikotarpio nekoreguojamos, nes šios operacijos neveikia kapitalo, naudoto siekiant gauti ataskaitinio laikotarpio pelną arba nuostolius, sumos.

72. Finansinės priemonės ir kitos sutartys, kuriančios potencialias paprastas akcijas, gali apimti sąlygas, veikiančias pagrindinio ir sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, vertinimą. Šios sąlygos gali nulemti, ar kurios nors potencialios paprastosios akcijos turi pelną mažinantį poveikį, ar ne, o jeigu taip – koks yra šis poveikis apyvartoje esančių akcijų skaičiaus svertiniam vidurkiui, taip pat kitus dėl to daromus pelno arba nuostolių, priskirtinų paprastosios nuosavybės turėtojams, koregavimus. Subjektas yra skatinamas atskleisti tokių finansinių priemonių ir kitų sutarčių sąlygas, jeigu kitu atveju to nereikalaujama (žr. 7-ąją TFAS „Finansinės priemonės. Atskleidimas“).
73. Jeigu subjektas, be pagrindinio ir sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, atskleidžia vienai akcijai tenkančias sumas, naudodamas kitoki nei šiame standarte reikalaujama bendrųjų pajamų ataskaitos komponentą, tokios sumos turi būti skaičiuojamos naudojant paprastųjų akcijų svertinį vidurkį, nustatomą pagal šį standartą. Pagrindinio ir sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, sumos, siejamos su tokiu komponentu, turi būti nurodomos vienodai aiškiai ir pateikiamos finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte. Subjektas turi nurodyti pagrindą, pagal kurį nustatomas (-i) skaitiklis (-iai), įskaitant tai, ar pelno, tenkančio vienai akcijai, sumos yra pateikiamos iki apmokestinimo, ar po jo. Jeigu yra naudojamas bendrųjų pajamų ataskaitos komponentas, kuris nepateikiamas kaip bendrųjų pajamų ataskaitos straipsnio eilutė, turi būti pateikiamas šio naudojamo komponento ir bendrųjų pajamų ataskaitoje pateiktos straipsnio eilutės sutikrinimas.
- 73A. 73 straipsnis taip pat taikomas subjektui, kuris, be pagrindinio ir sumažinto vienai akcijai tenkančio pelno, atskleidžia sumas, tenkančias vienai akcijai, naudodamas kitą, nei reikalaujama šiame standarte, pelno arba nuostolių straipsnį.

ĮSIGALIOJIMO DATA

74. Subjektas šį standartą turi taikyti 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Skatinama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas šį standartą taiko ataskaitiniam laikotarpiui, prasidedančiam iki 2005 m. sausio 1 d., jis turi atskleisti tą faktą.
- 74A. 1-uju TAS (persvarstytu 2007 m.) pataisyta visuose TFAS vartojama terminija. Taip pat pridėti 4A, 67A, 68A ir 73A straipsniai. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Jeigu subjektas taiko 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, tos pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.
- 74B. 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 10-uju TFAS ir 11-uju TFAS „Jungtinė veikla“ pataisyti 4, 40 ir A11 straipsniai. Taikydamas 10-ąjį TFAS ir 11-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.
- 74C. 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uju TFAS pataisyti 8, 47A ir A2 straipsniai. Taikydamas 13-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.
- 74D. 2011 m. birželio mėn. paskelbtu dokumentu „Kitų bendrųjų pajamų straipsnių pateikimas“ (1-ojo TAS pataisos) pataisyti 4A, 67A, 68A ir 73A straipsniai. Taikydamas 2011 m. birželio mėn. pataisytą 1-ąjį TAS subjektas turi taikyti tas pataisas.
- 74E. 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uju TFAS „Finansinės priemonės“ pataisytas 34 straipsnis. Taikydamas 9-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tą pataisą.

KITŲ NUTARIMŲ PANAIKINIMAS

75. Šis standartas pakeičia 33-įjį TAS „Pelnas, tenkantis vienai akcijai“ (paskelbtą 1997 m.).
76. Šis standartas pakeičia NAK 24-ąjį aiškinimą „Pelnas, tenkantis vienai akcijai. Finansinių priemonių ir kitos sutartys, už kurias galima atsiskaityti akcijomis“.

A priedėlis

TAIKYMO NURODYMAI

Šis priedėlis yra neatskiriama standarto dalis.

Patronuojančiajai įmonei priskirtinas pelnas arba nuostoliai

- A1. Skaičiuojant pelną, tenkantį vienai akcijai, konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose, nuoroda į pelną arba nuostolius, priskirtinus patronuojančiajai įmonei, taikoma konsoliduotos įmonės pelnui arba nuostoliams po atitinkamo nekontroliuojamų dalių koregavimo.

Teisių emisijos

- A2. Paprastųjų akcijų išleidimas panaudojant ar konvertuojant potencialias paprastas akcijas paprastai papildomo elemento nesuteikia. Taip yra dėl to, kad potencialios paprastosios akcijos paprastai išleidžiamos tikrąja verte, ir tai nulemia proporcingą subjekto turimų išteklių pasikeitimą. Tačiau išleidžiant teises pasinaudojimo kaina dažnai būna mažesnė už akcijų tikrąją vertę. Dėl to, kaip pažymima 27 straipsnio b punkte, tokia teisių emisija apima papildomą elementą. Jeigu teisių emisija siūloma visiems esamiems akcininkams, tada paprastųjų akcijų, naudojamų skaičiuojant visų laikotarpių pagrindinį ir sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, iki teisių emisijos, skaičius yra paprastųjų akcijų, buvusių apyvartoje prieš teisių emisiją, skaičius, padaugintas iš šio veiksnio:

Tikroji vienos akcijos vertė prieš pat teisių panaudojimą Teorinė vienos akcijos tikroji vertė,
jeigu teisės nebūtų panaudotos

Teorinė vienos akcijos tikroji vertė (jeigu teisės nebūtų panaudotos) skaičiuojama pridedant bendrą akcijų tikrųjų verčių prieš pat teisių panaudojimą sumą prie įplaukų dėl teisių panaudojimo sumos ir gautą sumą padalijant iš esančių apyvartoje akcijų skaičiaus po teisių panaudojimo. Jeigu pačiomis teisėmis prieš jų panaudojimo datą viešai prekiaujama atskirai nuo akcijų, tikroji vertė nustatoma tokia, kokia ji yra paskutinės dienos, kai akcijomis prekiaujama kartu su teisėmis, pabaigoje.

Kontrolinis skaičius

- A3. Kontrolinio skaičiaus sąvokos, aprašytos 42 ir 43 straipsniuose, taikymui iliustruoti įsivaizduokite, kad subjektas dėl tęsiamos veiklos turi 4 800 PV ⁽¹⁸⁾ 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. 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 dėl tęstinės veiklos, priskirtinas patronuojančiajai įmonei, yra kontrolinis skaičius, subjektas į kitas pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimo sumas įtraukia ir 400 šių potencialių paprastųjų akcijų, net jeigu gaunamos pelno, tenkančio vienai akcijai, sumos yra didinančios pelną, palyginti su pagrindinio pelno, tenkančio vienai akcijai, sumomis, t. y. nuostolis, tenkantis vienai akcijai, yra mažesnis (– 3,00 PV vienai akcijai nuostolio dėl nutrauktos veiklos atžvilgiu ir – 1,00 PV 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 subjekto paprastas akcijas, galėtų būti įtraukiamas nustatant vidutinę rinkos kainą. Tačiau praktikoje paprastai tinka paprastas savaitės ar mėnesio kainų vidurkis.

⁽¹⁸⁾ Šiuose nurodymuose pinigų sumos išreiškiamos piniginiiais vienetais (PV).

- A5. Apskritai vidutinei rinkos kainai apskaičiuoti tinka rinkos uždarymo kainos. Kai kainos smarkiai svyruoja, reprezentatyvesnė kaina yra aukščiausių ir žemiausių kainų vidurkis. Metodas, naudojamas vidutinei rinkos kainai apskaičiuoti, turi būti naudojamas nuosekliai, jei dėl pasikeitusių sąlygų netampa nereprezentatyvus. Pavyzdžiui, subjektas, vidutinei rinkos kainai apskaičiuoti kelerius metus naudojantis santykinai stabilias rinkos uždarymo kainas, gali pradėti skaičiuoti aukščiausių ir žemiausių kainų vidurkį tada, jeigu kainos pradeda smarkiai svyruoti, ir rinkos uždarymo kainos daugiau nebeužtikrina reprezentatyvios vidutinės kainos.

Pasirinkimo sandoriai, varantai ir jų ekvivalentai

- A6. Pasirinkimo sandoriai ar varantai konvertuojamosioms priemonėms pirkti yra laikomi panaudotais konvertuojamajai priemonei pirkti tada, kai vidutinės konvertuojamosios priemonės ir paprastųjų akcijų, gaunamų po konvertavimo, kainos viršija pasirinkimo sandorių ar varantų pasinaudojimo kainas. Tačiau sandoris laikomas panaudotu tik tada, jeigu panašios apyvartoje esančios konvertuojamosios priemonės, jei jų yra, taip pat laikomos konvertuotomis.
- A7. Pasirinkimo sandoriai ar varantai gali leisti subjekto (ar jo patrunuojančiosios ar patrunuojamosios įmonės) skolos ar kitų priemonių oficialų pasiūlymą arba reikalauti tokio pasiūlymo už visą pasinaudojimo kainą ar jos dalį. Skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, tie pasirinkimo sandoriai ar varantai turi pelną mažinantį poveikį, jeigu: a) susijusių paprastųjų akcijų vidutinė laikotarpio rinkos kaina viršija pasinaudojimo kainą arba b) siūlomosios priemonės pardavimo kaina yra mažesnė už tą, kuria priemonė gali būti siūloma pagal pasirinkimo sandorio ar varantų susitarimą, o dėl to atsirandanti nuolaida lemia faktinę pasinaudojimo 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 pinigus yra palankesnis pasirinkimo sandorio ar varanto turėtojui, o sutartis leidžia siūlymą už pinigus, tada siūlymas pinigais laikomas įvykusi. Bet kokių mokamų skolų, laikomų oficialiai siūlomomis, palūkanos (po apmokestinimo) yra pridedamos, siekiant pakoreguoti skaitiklį.
- A8. Taip pat traktuojamos ir privilegijuotosios akcijos, turinčios panašių nuostatų, arba kitos priemonės, turinčios konvertavimo pasirinkimo sandorių, leidžiančių investuotojui mokėti 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 subjekto (ar jo patrunuojančiosios ar patrunuojamosios įmonės) skoloms ar kitoms priemonėms išpirkti. Skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, tokie pasirinkimo sandoriai ar varantai yra laikomi panaudojamais, o įplaukos – skiriamomis skolai įsigyti vidutine šios skolos rinkos kaina, o ne paprastosioms akcijoms pirkti. Tačiau įplaukų, gaunamų dėl menamo panaudojimo, perviršis, viršijantis sumą, skirtą menamam skolai įsigijimui, yra panaudojamas (t. y. laikant jį skirtu paprastosioms akcijoms atpirkti) skaičiuoti sumažintam pelnui, tenkančiam vienai akcijai. Bet kokios skolos, laikomos įsigyta, palūkanos (po apmokestinimo) pridedamos siekiant pakoreguoti skaitiklį.

Parduoti pasirinkimo parduoti sandoriai

- A10. 63 straipsnio taikymui iliustruoti įsivaizduokime, kad subjektas turi 120 išleistų į apyvartą parduotų pasirinkimo parduoti sandorių, skirtų paprastosioms akcijoms, kurių pasinaudojimo kaina yra lygi 35 PV. Jo paprastųjų akcijų vidutinė laikotarpio rinkos kaina yra 28 PV. Skaičiuodamas sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, subjektas laiko, kad ataskaitinio laikotarpio pradžioje jis išleido 150 akcijų po 28 PV už vieną, kad įvykdytų 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.

Patrunuojamųjų įmonių, bendrųjų įmonių arba asocijuotųjų įmonių priemonės

- A11. Patrunuojamosios, bendrosios arba asocijuotosios įmonės potencialios paprastosios akcijos, konvertuojamos į patrunuojamosios, bendrosios ar asocijuotosios įmonės paprastąsias akcijas arba į patrunuojančiosios įmonės ar investuotojų, bendrai kontroliuojančių subjektą, į kurį investuojama, arba darančių jam reikšmingą įtaką (ataskaitas teikiančio subjekto), paprastąsias akcijas, į sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą įtraukiamos taip:
- a) patrunuojamosios, bendrosios arba asocijuotosios įmonės išleistos priemonės, suteikiančios jų turėtojams teisę gauti patrunuojamosios, bendrosios ar asocijuotosios įmonės paprastųjų akcijų, įtraukiamos į patrunuojamosios, bendrosios ar asocijuotosios įmonės sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą. Toks pelnas, tenkantis vienai akcijai, vėliau įtraukiamas į ataskaitas teikiančio subjekto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą, grindžiamą ataskaitas teikiančio subjekto turimomis patrunuojamosios, bendrosios arba asocijuotosios įmonės priemonėmis;

b) patrunuojamosios, bendrosios ar asocijuotosios įmonės priemonės, konvertuojamos į ataskaitas teikiančio subjekto paprastasias akcijas, skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, įtraukiamos kartu su ataskaitas teikiančio subjekto potencialiomis paprastosiomis akcijomis. Taip pat ir pasirinkimo sandoriai ar varantai, patrunuojamosios, bendrosios ar asocijuotosios įmonės išleisti ataskaitas teikiančio subjekto paprastosioms akcijoms pirkti, skaičiuojant konsoliduotą sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, įtraukiami kartu su ataskaitas teikiančio subjekto potencialiomis paprastosiomis akcijomis.

A12. Siekiant nustatyti ataskaitas teikiančio subjekto išleistų priemonių, konvertuojamų į patrunuojamosios, bendrosios ar asocijuotosios įmonės paprastasias akcijas, poveikį pelnui, tenkančiam vienai akcijai, šios priemonės laikomos konvertuotomis, o skaitiklis (pelnas ar nuostolis, priskirtinas patrunuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės turėtojams) koreguojamas taip, kaip būtina pagal 33 straipsnį. Be to, skaitiklis koreguojamas dėl bet kokių ataskaitas teikiančio subjekto užfiksuotų pelno ar nuostolio pokyčių (pvz., dividendų pajamų ar pajamų pagal nuosavybės metodą), priskirtinų patrunuojamosios, bendrosios ar asocijuotosios įmonės paprastųjų akcijų, esančių apyvartoje, skaičiaus padidėjimui dėl menamo konvertavimo. Sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimo vardiklis nėra veikiamas, nes ataskaitas teikiančio subjekto esančių apyvartoje paprastųjų akcijų skaičius dėl menamo konvertavimo nepasikeistų.

Dalyvaujančios nuosavybės priemonės ir dviklasės paprastosios akcijos

A13. Kai kurių 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, skiriant 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 paprastasias akcijas, jeigu poveikis yra pelną 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 patrunuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės turėtojams, 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 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 sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, visos išleistomis laikomos potencialios paprastosios akcijos prijungiamos prie apyvartoje esančių paprastųjų akcijų.

Iš dalies apmokėtos akcijos

A15. Kai paprastosios akcijos yra išleistos, bet ne visai 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 paprastosioms akcijoms.

A16. Jeigu iš dalies apmokėtos akcijos neturi teisės į dividendus už ataskaitinį laikotarpį, tada, skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, jos turi būti vertinamos kaip varantų ar pasirinkimo sandorių ekvivalentai. Laikoma, kad nesumokėtas likutis rodo pajamas, naudojamas paprastosioms akcijoms pirkti. Į sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, įtrauktų akcijų skaičius yra pasirašytų akcijų skaičiaus ir laikomų nupirktomis 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 subjekto galimybes uždirbti pajamas ir kurti pinigų srautus, jo finansinę būklę ir likvidumą.

TAIKYMO SRITIS

1. Šis standartas nenurodo, kurie subjektai, kaip dažnai ar per kiek laiko nuo tarpinio atskaitinio laikotarpio pabaigos turėtų paskelbti tarpines finansines ataskaitas. Tačiau šalių vyriausybės, vertybinių popierių rinkos reguliavimo institucijos, biržos ir apskaitos organizacijos dažnai reikalauja, kad tie subjektai, kurių skolos ar nuosavybės vertybiniais popieriais prekiaujama viešai, skelbtų tarpines finansines ataskaitas. Šis standartas taikomas, jeigu reikalaujama arba pats subjektas pasirenka skelbti tarpinę finansinę ataskaitą pagal tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus (TFAS). Tarptautinių apskaitos standartų komitetas ⁽¹⁹⁾ skatina subjektus, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama viešai, pateikti tarpines finansines ataskaitas, atitinkančias šiame standarte nurodytus pripažinimo, vertinimo ir atskleidimo principus. Konkrečiai 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 per 60 dienų nuo tarpinio atskaitinio laikotarpio pabaigos.
2. Kiekviena finansinė ataskaita, metinė ar tarpinė, yra atskirai įvertinama dėl atitikimo TFAS. Faktas, kad tam tikrais finansiniais metais subjektas galėjo nepateikti tarpinių finansinių ataskaitų ar pateikė tarpines finansines ataskaitas, kurios neatitinka šio standarto, netrukdo subjektui teikti metines finansines ataskaitas, atitinkančias TFAS, jei kitais atžvilgiais jos juos atitinka.
3. Jeigu subjekto tarpinė finansinė ataskaita yra laikoma atitinkančia TFAS, ji turi atitikti visus šio standarto reikalavimus. 19 straipsnis reikalauja atskleisti šį faktą.

APIBRĖŽTYS**4. Šiame standarte vartojamų terminų apibrėžtys:**

Tarpinis atskaitinis laikotarpis – trumpesnis nei visi finansiniai metai atskaitinis laikotarpis.

Tarpinė finansinė ataskaita – finansinė ataskaita, kurią sudaro visas finansinių ataskaitų rinkinys (kaip nurodyta 1-ajame TAS (persvarstytame 2007 m.) „Finansinių ataskaitų pateikimas“) arba tarpinio atskaitinio laikotarpio sutrumpintų finansinių ataskaitų rinkinys (kaip aprašyta šiame standarte).

TARPINĖS FINANSINĖS ATASKAITOS TURINYS

5. 1-ajame TAS nurodoma, kas sudaro visą finansinių ataskaitų rinkinį, įskaitant šiuos komponentus:
 - a) laikotarpio pabaigos finansinės būklės ataskaita;
 - b) laikotarpio pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaita;
 - c) laikotarpio nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita;

⁽¹⁹⁾ Tarptautinių apskaitos standartų komitetas buvo pakeistas Tarptautinių apskaitos standartų valdyba, kuri veiklą pradėjo 2001 m.

- d) laikotarpio pinigų srautų ataskaita;
- e) aiškinamasis raštas, kurį sudaro reikšminga apskaitos politikos informacija ir kita aiškinamoji informacija;
- ea) praėjusio laikotarpio lyginamoji informacija, kaip nurodyta 1-ojo TAS 38 ir 38A straipsniuose, ir
- f) praėjusio laikotarpio pradžios finansinės būklės ataskaita, kai subjektas taiko apskaitos politiką retrospektyviai arba atlieka retrospektyvinį savo finansinių ataskaitų straipsnių taisymą, arba kai jis perklasifikuoja savo finansinių ataskaitų straipsnius pagal 1-ojo TAS 40A–40D straipsnius.

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

- 6. Siekiant ataskaitas pateikti laiku, nepatiriant pernelyg didelių išlaidų ir norint išvengti anksčiau pateiktos informacijos kartojimo, iš subjekto gali būti reikalaujama arba jam leidžiama pasirinkti tarpiniais laikotarpiais pateikti mažiau informacijos negu metinėse finansinėse ataskaitose. Šis standartas nustato minimalų tarpinės finansinės ataskaitos turinį, įskaitant sutrumpintas finansines ataskaitas ir pasirinktas aiškinamojo rašto pastabas. Tarpinė finansinė ataskaita skirta tam, kad būtų pateiktas visas atnaujintas paskutinių metinių finansinių ataskaitų rinkinys. Taigi joje aprašoma nauja veikla, įvykiai, aplinkybės ir nedubliuojama anksčiau pateikta informacija.
- 7. Niekas šiame standarte subjektui nedraudžia ir netrukdo teikiamoje tarpinėje finansinėje ataskaitoje skelbti viso finansinių ataskaitų rinkinio (kaip nurodyta 1-ajame TAS) vietoje sutrumpintų finansinių ataskaitų ir pasirinktų aiškinamojo rašto pastabų. Šis standartas taip pat nedraudžia ir netrukdo subjektui į sutrumpintas tarpines finansines ataskaitas įtraukti daugiau kaip minimalų kiekį straipsnių ar pasirinktų aiškinamojo rašto pastabų, nurodytų šiame standarte. Šio standarto pripažinimo ir vertinimo nurodymai taip pat taikomi visoms tarpinio laikotarpio finansinėms ataskaitoms, kuriose turėtų būti pateikti visi šio standarto reikalaujami atskleidimai (ypač 16A straipsnio reikalaujamos pasirinktos aiškinamojo rašto pastabos), taip pat ir tie, kurių reikalauja kiti TFAS.

Būtiniausios tarpinės finansinės ataskaitos sudedamosios dalys

- 8. Tarpinę finansinę ataskaitą turi sudaryti bent šios sudedamosios dalys:
 - a) sutrumpinta finansinės būklės ataskaita;
 - b) sutrumpinta (-os) pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaita (-os);
 - c) sutrumpinta nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita;
 - d) sutrumpinta pinigų srautų ataskaita ir
 - e) pasirinktos aiškinamojo rašto pastabos.
- 8A. Jei subjektas pateikia pelno arba nuostolių straipsnius atskiroje ataskaitoje, kaip nurodyta 1-ojo TAS (pataisyto 2011 m.) 10A straipsnyje, jis pateikia tarpinę sutrumpintą informaciją iš tos ataskaitos.

Tarpinių finansinių ataskaitų forma ir turinys

- 9. Jeigu subjektas savo tarpinėje finansinėje ataskaitoje pateikia visą finansinių ataskaitų rinkinį, šių ataskaitų forma ir turinys atitinka 1-ajame TAS visam finansinių ataskaitų rinkiniui keliamus reikalavimus.

10. Jeigu subjektas savo tarpinėje finansinėje ataskaitoje pateikia sutrumpintų finansinių ataskaitų rinkinį, šios sutrumpintos ataskaitos turi apimti mažiausiai kiekvieną straipsnį ir tarpines sumas, kurios buvo įtrauktos į paskutinės jo metinės finansinės ataskaitas, ir pasirinktas aiškinamojo rašto pastabas, kaip to reikalauja šis standartas. Papildomi straipsniai ar pastabos turi būti įtraukiami, jeigu juos praleidus sutrumpintos tarpinės finansinės ataskaitos taptų klaidinančios.
11. **Ataskaitoje, kurioje pateikiami tarpinio laikotarpio pelno arba nuostolių komponentai, subjektas turi pateikti to laikotarpio pagrindinį ir sumažintą vienai akcijai tenkantį pelną, kai subjektui taikomas 33-iasis TAS „Pelnas, tenkantis vienai akcijai“⁽²⁰⁾.**
- 11A. **Jei subjektas pateikia pelno arba nuostolių straipsnius atskiroje ataskaitoje, kaip nurodyta 1-ojo TAS (pataisyto 2011 m.) 10A straipsnyje, jis pateikia pagrindinį ir sumažintą vienai akcijai tenkantį pelną toje ataskaitoje.**
12. 1-ajame TAS (persvarstytame 2007 m.) pateikiami nurodymai dėl finansinių ataskaitų struktūros. 1-ojo TAS įgyvendinimo nurodymuose pateikiama būdų, kaip gali būti pateikiama finansinės būklės ataskaita, bendrųjų pajamų ataskaita ir nuosavybės pokyčių ataskaita.
14. Konsoliduota tarpinė finansinė ataskaita sudaroma, jeigu subjekto paskutinės metinės finansinės ataskaitos buvo konsoliduotos. Patronuojančiosios įmonės atskiros finansinės ataskaitos nederinamos arba nėra lyginamos su konsoliduotosiomis ataskaitomis paskutinėje metinėje finansinėje ataskaitoje. Jeigu subjekto metinė finansinė ataskaita apima patronuojančiosios įmonės atskiras finansines ataskaitas kartu su konsoliduotosiomis finansinėmis ataskaitomis, šis standartas nei reikalauja, nei draudžia įtraukti patronuojančiosios įmonės atskiras ataskaitas į subjekto tarpinę finansinę ataskaitą.

Svarbūs įvykiai ir sandoriai

15. Subjektas turi įtraukti į savo tarpinę finansinę ataskaitą įvykių ir sandorių, įvykusių nuo paskutinio metinio ataskaitinio laikotarpio pabaigos, kurie yra svarbūs norint suprasti subjekto finansinės būklės ir veiklos rezultatų pokyčius, paaiškinimą. Atskleidžiant informaciją apie šiuos įvykius ir sandorius atnaujinama susijusi informacija, pateikta paskutinėje metinėje finansinėje ataskaitoje.
- 15A. Subjekto tarpinės finansinės ataskaitos vartotojams bus prieinama ir paskutinė to subjekto metinė finansinė ataskaita. Todėl nebūtina tarpinės finansinės ataskaitos aiškinamajame rašte pateikti palyginti nesvarbių informacijos, kuri buvo nurodyta paskutinės metinės finansinės ataskaitos aiškinamajame rašte, atnaujinimų.
- 15B. Toliau tekste pateikiamas įvykių ir sandorių, informaciją apie kuriuos reikėtų atskleisti, jeigu jie yra svarbūs, sąrašas (sąrašas nėra išsamus):
- a) atsargų nukainojimas iki grynosios galimo realizavimo vertės ir tokio nukainojimo panaikinimas;
 - b) nuostolių dėl finansinio turto, nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių, nematerialiojo turto, turto, atsirandančio dėl sutarčių su klientais, ar kito turto vertės sumažėjimo pripažinimas ir tokių vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimas;
 - c) bet kokių atidėjinių restruktūrizavimo išlaidoms panaikinimas;
 - d) nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objektų įsigijimas ir perdavimas;
 - e) nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių pirkimo įsipareigojimai;
 - f) teisminių ginčų sprendimai;
 - g) ankstesnių laikotarpių klaidų taisymai;

⁽²⁰⁾ Šis straipsnis pataisytas 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „TFAS patobulinimas“, siekiant paaiškinti 34-ojo TAS taikymo sritį.

- h) veiklos ar ekonominių aplinkybių pokyčiai, turintys įtakos subjekto finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų tikrajai vertei, neatsižvelgiant į tai, ar šis turtas ar įsipareigojimai yra pripažinti tikrąja verte ar amortizuota savikaina;
- i) bet koks paskolos mokėjimo nevykdymas ar paskolos sutarties pažeidimas, kuris nebuvo ištaisytas ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ar iki jos;
- j) susijusių šalių sandoriai;
- k) perkėlimai tarp tikrosios vertės hierarchijos lygių, naudojamų nustatant finansinių priemonių tikrąją vertę;
- l) finansinio turto klasifikavimo pokyčiai dėl šio turto paskirties arba naudojimo pasikeitimo ir
- m) neapibrėžtųjų įsipareigojimų ar neapibrėžtojo turto pokyčiai.

15C. Atskiruose TFAS pateikti nurodymai dėl atskleidimo reikalavimų, taikomų daugeliui elementų, išvardytų 15B straipsnyje. Kai įvykis ar sandoris yra svarbus, siekiant suprasti subjekto finansinės būklės ar veiklos rezultatų pokyčius nuo paskutinio metinio ataskaitinio laikotarpio pabaigos, jo tarpinėje finansinėje ataskaitoje turėtų būti pateiktas susijusios informacijos, įtrauktos į paskutinio metinio ataskaitinio laikotarpio finansines ataskaitas, paaiškinimas ir atnaujinimas.

16. [Išbraukta]

Kita atskleidžiama informacija

16A. Be svarbių įvykių ir sandorių atskleidimo pagal 15–15C straipsnius, subjektas turi pateikti toliau nurodytą informaciją savo tarpinių finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte arba kitur tarpinėje finansinėje ataskaitoje. Toliau nurodyta atskleistina informacija turi būti arba pateikiama tarpinėse finansinėse ataskaitose, arba įtraukiama pagal kryžminę nuorodą iš tarpinių finansinių ataskaitų į kurią nors kitą ataskaitą (pavyzdžiui, į vadovybės pastabas ar rizikos ataskaitą), kuri yra prieinama finansinių ataskaitų vartotojams tokiomis pat sąlygomis ir tuo pat metu kaip ir tarpinės finansinės ataskaitos. Jeigu finansinių ataskaitų vartotojai neturi prieigos prie kryžminės nuorodos būdu įtrauktos informacijos tokiomis pat sąlygomis ir tuo pat metu, tarpinė finansinė ataskaita yra laikoma ne visa apimančia. Paprastai pateikiama informacija apima laikotarpį nuo finansinių metų pradžios:

- 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 apimtys operacijų, veikiančių turtą, įsipareigojimus, nuosavybę, grynąsias pajamas ar pinigų srautus, pobūdį ir sumą;
- d) ankstesniais einamųjų finansinių metų tarpiniais laikotarpiais pateiktų sumų įverčių pasikeitimų pobūdį ir sumą ar ankstesniais finansiniais metais pateiktų sumų įverčių pokyčius;
- e) skolos ir nuosavybės vertybinių popierių išleidimą, atpirkimą ir apmokėjimą;
- f) dividendus (agreguotus ar tenkančius vienai akcijai), atskirai sumokėtus už paprastąsias ir kitokias akcijas;

- g) segmentų informaciją (segmentų informaciją atskleisti subjekto tarpinėje finansinėje ataskaitoje reikia tik tada, jeigu 8-ajame TFAS „Veiklos segmentai“ reikalaujama, kad subjektas atskleistų segmentų informaciją metinėse finansinėse ataskaitose):
- i) pajamas iš išorės klientų, jeigu jos yra įtrauktos į pelno ar nuostolių sumą, kurią tikrina ar apie kurią kitaip yra reguliariai informuojamas pagrindinis sprendimus priimančias asmuo;
 - ii) segmento vidaus pajamas, jeigu jos yra įtrauktos į segmento pelno ar nuostolių sumą, kurią tikrina ar apie kurią kitais būdais yra reguliariai informuojamas pagrindinis sprendimus priimančias asmuo;
 - iii) segmento pelno ar nuostolių sumą;
 - iv) konkretaus ataskaitose pateiktino segmento viso turto ir įsipareigojimų sumas, jeigu tokios sumos nuolat pateikiamos pagrindiniam sprendimus priimančiam asmeniui ir jeigu to ataskaitose pateiktino segmento paskutinėse metinėse finansinėse ataskaitose atskleista suma reikšmingai pasikeitė;
 - v) skirstymo į segmentus pagrindo arba segmentų pelno ar nuostolių sumų vertinimo pagrindo skirtumų apibūdinimą, palyginti su praėjusių metų finansinėmis ataskaitomis;
 - vi) ataskaitose pateiktinų segmentų bendros pelno ir nuostolių sumos sutikrinimą su subjekto pelnu ar nuostoliais, prieš įtraukiant mokesčių sąnaudas (mokesčių pajamas) ir prieš nutrauktą veiklą. Tačiau, jeigu subjektas ataskaitose pateiktiniams segmentams priskiria tokius straipsnius, kaip mokesčių sąnaudos (mokesčių pajamos), bendrą segmentų pelno ar nuostolių sumą jis gali sutikrinti su pelno ar nuostolių sumomis po minėtų straipsnių įtraukimo. Atliekant tą sutikrinimą, reikšmingus sutikrinamus straipsnius reikia nurodyti atskirai ir apibūdinti;
- h) po tarpinio laikotarpio įvykusius įvykius, kurie nebuvo parodyti tarpinio laikotarpio finansinėse ataskaitose;
- i) subjekto struktūros pokyčių per tarpinį laikotarpį poveikį, įskaitant verslo jungimus, patronuojamųjų įmonių ir ilgalaikių investicijų kontrolės įgijimą ar praradimą, restruktūrizavimą ir nutrauktą veiklą. Verslo jungimų atveju subjektas turi atskleisti informaciją, reikalaujamą atskleisti pagal 3-įjį TFAS „Verslo jungimai“;
 - j) finansinių priemonių atveju atskleidžiama informacija apie tikrąją vertę, kaip reikalaujama 13-ojo TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“ 91 straipsnyje–93 straipsnio h punkte, 94–96, 98 ir 99 straipsniuose ir 7-ojo TFAS „Finansinės priemonės. Atskleidimas“ 25, 26 ir 28–30 straipsniuose;
 - k) subjektų, kurie tampa arba nustoja būti investiciniais subjektais, kaip apibrėžta 10-ajame TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“, informaciją, kurią reikalaujama atskleisti pagal 12-ojo TFAS „Informacijos apie dalis kituose subjektuose atskleidimas“ 9B straipsnį;
 - l) pajamų pagal sutartis su klientais išskaidymą, kurio reikalaujama pagal 15-ojo TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“ 114–115 straipsnius.

17-18. [Išbraukta]

Atitikties TFAS atskleidimas

19. Jeigu subjekto tarpinė finansinė ataskaita atitinka šį standartą, šis faktas turi būti atskleidžiamas. Tarpinė finansinė ataskaita neturi būti apibūdinama kaip atitinkanti TFAS, jeigu ji neatitinka visų TFAS reikalavimų.

Laikotarpiai, kurių tarpinės finansinės ataskaitas reikalaujama pateikti**20. Tarpinės ataskaitos turi apimti tokių laikotarpių tarpinės finansinės ataskaitas (sutrumpintas ar pilnas):**

- a) einamojo tarpinio atskaitinio laikotarpio pabaigos finansinės būklės ataskaitą ir lyginamąją paskutinių praėjusių finansinių metų pabaigos finansinės būklės ataskaitą;
- b) einamojo tarpinio atskaitinio laikotarpio ir kaupimo principu sudarytas laikotarpio nuo einamųjų finansinių metų pradžios pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitas su lyginamosiomis paskutinių praėjusių finansinių metų lyginamųjų tarpinių laikotarpių (einamojo ir laikotarpio nuo metų pradžios) pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitomis. Kaip leidžiama pagal 1-ąją TAS (pataisytą 2011 m.), tarpinėje ataskaitoje galima pateikti kiekvieno laikotarpio pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitą arba ataskaitas;
- c) laikotarpio nuo einamųjų finansinių metų pradžios nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitą, sudarytą kaupimo principu, kartu su lyginamąją paskutinių praėjusių finansinių metų lyginamojo laikotarpio nuo metų pradžios ataskaitą;
- d) laikotarpio nuo einamųjų finansinių metų pradžios pinigų srautų ataskaitą, sudarytą kaupimo principu, kartu su paskutinių praėjusių finansinių metų lyginamojo laikotarpio nuo metų pradžios ataskaita.

- 21. Subjektui, kurio veikla labai sezoniška, gali būti naudinga dvylikos mėnesių iki tarpinio atskaitinio laikotarpio pabaigos finansinė informacija ir lyginamoji ankstesnio dvylikos mėnesių laikotarpio informacija. Atitinkamai skatinama, kad subjektai, kurių veikla labai sezoniška, apsvarstytų galimybę pateikti tokią informaciją papildomai prie ankstesnio straipsnio reikalaujamos informacijos.
- 22. Prie šio standarto pridedamų iliustracinių pavyzdžių A dalyje paaiškinami laikotarpiai, kuriuos privalo pateikti subjektai, teikiantys pusmečio ir ketvirčio finansines ataskaitas.

Reikšmingumas

- 23. **Sprendžiant, kaip pripažinti, vertinti, klasifikuoti ar atskleisti straipsnį tarpinėse finansinėse ataskaitose, jo reikšmingumas turi būti įvertinamas pagal tarpinio laikotarpio finansinius duomenis. Vertinant reikšmingumą, turi būti pripažįstama, kad tarpiniai vertinimai gali būti daugiau paremti įverčiais nei metinių finansinių duomenų vertinimai.**
- 24. 1-ajame TAS apibrėžta reikšminga informacija ir reikalaujama atskirai atskleisti reikšmingus straipsnius, įskaitant, pavyzdžiui, nutraukiamą veiklą, o 8-ajame TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“ reikalaujama atskleisti apskaitinių įverčių keitimus, klaidas ir apskaitos politikos pakeitimus. Šie du standartai nepateikia kiekybinių nurodymų dėl reikšmingumo.
- 25. Nors vertinant reikšmingumą visada privalu vadovautis profesine patirtimi, šiame standarte sprendimas dėl pripažinimo ir atskleidimo grindžiamas tarpinio laikotarpio duomenimis dėl tarpinių duomenų suprantamumo priežasčių. Dėl to, pavyzdžiui, neįprasti straipsniai, apskaitos politikos arba įverčių keitimai ir klaidos pripažįstami ir atskleidžiami remiantis jų reikšmingumu tarpinio laikotarpio duomenų atžvilgiu, kad būtų išvengta klaidinančių išvadų, galinčių kilti dėl neatskleidimo. Svarbiausias tikslas yra užtikrinti, kad tarpinė finansinė ataskaita apimtų visą informaciją, svarbią subjekto tarpinio laikotarpio finansinei būklei ir finansiniams rezultatams suprasti.

ATSKLEIDIMAS METINĖSE FINANSINĖSE ATASKAITOSE

- 26. **Jeigu tarpinio laikotarpio ataskaitose pateiktos sumos įvertis reikšmingai pasikeičia per paskutinį finansinių metų tarpinį laikotarpį, o atskira to paskutinio tarpinio laikotarpio finansinė ataskaita nepateikiama, to įverčio pakeitimo pobūdis ir suma turi būti atskleidžiami tų finansinių metų metinių finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte.**

27. 8-ajame TAS reikalaujama atskleisti įverčio keitimo, turinčio reikšmingą poveikį einamajam laikotarpiui arba, tikėtina, turėsiančio reikšmingą poveikį vėlesniems laikotarpiams, pobūdį ir (jei tai įmanoma) sumą. Šio standarto 16A straipsnio d punkte reikalaujama atskleisti tarpinėje finansinėje ataskaitoje panašią informaciją. Pavyzdžiui, paskutinio tarpinio laikotarpio įverčio keitimas, susijęs su atsargų nukainojimu, restruktūrizavimu ar vertės sumažėjimo nuostoliais, pateiktais tų pačių finansinių metų ankstesnio tarpinio laikotarpio ataskaitose. Prieš tai esančiame straipsnyje reikalaujamas atskleidimas yra suderintas su 8-ojo TAS reikalavimu, turėtų būti siauresnio pobūdžio ir susijęs tik su įverčio keitimu. Iš subjekto nereikalaujama, kad jis į savo metines finansines ataskaitas įtrauktų papildomą tarpinio laikotarpio finansinę informaciją.

PRIPAŽINIMAS IR VERTINIMAS

Tokia pati kaip metinė apskaitos politika

28. **Subjektas tarpinėms finansinėms ataskaitoms turi taikyti tą pačią apskaitos politiką kaip ir metinėms finansinėms ataskaitoms, nebent po paskutinių metinių finansinių ataskaitų laikotarpio pabaigos buvo padaryta apskaitos politikos pakeitimų, kurie bus parodyti kitose metinėse finansinėse ataskaitose. Tačiau subjekto finansinių ataskaitų pateikimo dažnumas (kas metus, kas pusę metų, kas ketvirtį) neturi daryti įtakos jo metinių rezultatų įvertinimui. Šio tikslo siekiant, tarpinėse ataskaitose pateikiami vertinimai turi būti atliekami laikotarpio nuo finansinių metų pradžios rezultatų pagrindu.**
29. Reikalavimas, kad tarpinėse finansinėse ataskaitose subjektas taikytų tą pačią apskaitos politiką kaip ir metinėse finansinėse ataskaitose, galėtų atrodyti reiškiantis, kad tarpinio laikotarpio vertinimai atliekami taip, tarsi kiekvienas tarpinis laikotarpis būtų atskiras, nepriklausomas ataskaitinis laikotarpis. Tačiau nurodant, kad subjekto ataskaitų pateikimo dažnumas neturi paveikti metinių finansinių rezultatų vertinimo, 28 straipsnyje pripažįstama, kad tarpinis laikotarpis yra ilgesnio laikotarpio finansinių metų dalis. Vertinimas laikotarpio nuo finansinių metų pradžios rezultatų pagrindu gali apimti einamųjų finansinių metų ankstesniais tarpiniais laikotarpiais ataskaitose pateiktų sumų įverčių pakeitimus. Bet tarpinių laikotarpių turto, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų pripažinimo principai yra tokie patys kaip ir metinėse finansinėse ataskaitose.
30. Pavyzdžiui:
- a) tarpinio ataskaitinio laikotarpio atsargų nukainojimo, restruktūrizavimo ar vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimo ir vertinimo principai yra tokie patys, kokių subjektas laikytųsi, pateikdamas tik metines finansines ataskaitas. Tačiau, jeigu tokie straipsniai pripažįstami ir vertinami vieną tarpinį laikotarpį, o įvertis keičiasi kitą tų pačių finansinių metų tarpinį laikotarpį, pradinis įvertis kitą tarpinį laikotarpį yra keičiamas padidinant nuostolio sumą ar panaikinant anksčiau pripažintą sumą;
 - b) išlaidos, kurios tarpinio laikotarpio pabaigoje neatitinka turto apibrėžties, nėra atidedamos finansinės būklės ataskaitoje, laukiant naujos informacijos, ar jos atitiks turto apibrėžtį, ar norint tolygiai paskirstyti pajamas finansinių metų tarpiniams laikotarpiams, ir
 - c) pelno mokesčio sąnaudos pripažįstamos kiekvieną tarpinį laikotarpį, remiantis laukiamu visų finansinių metų geriausiu svertinio pelno mokesčio vidurkiu įverčiu. Vieną tarpinį laikotarpį sukauptos pelno mokesčio sąnaudų sumos gali būti koreguojamos kitą tų pačių finansinių metų tarpinį laikotarpį, jeigu pasikeičia metinio pelno mokesčio tarifo įvertis.
31. Pagal „Konceptualiuosius finansinės atskaitomybės pagrindus“ („Konceptualieji pagrindai“) pripažinimas yra straipsnio, atitinkančio vieno iš finansinių ataskaitų elementų apibrėžtį, nustatymo siekiant įtraukti į finansinės būklės ataskaitą arba finansinės veiklos ataskaitą (-as) procesas. Turto, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų apibrėžtis yra pagrindinės atliekant pripažinimą ir metinių, ir tarpinių ataskaitinių laikotarpių pabaigoje.
32. Turtui taikomi tie patys būsimos ekonominės naudos kriterijai ir tarpiniais laikotarpiais, ir subjekto finansinių metų pabaigoje. Išlaidos, kurios dėl savo pobūdžio negali būti laikomos turtu finansinių metų pabaigoje, negalės būti laikomos turtu ir tarpiniais laikotarpiais. Panašiai ir įsipareigojimai tarpinio ataskaitinio laikotarpio pabaigoje turi parodyti tą datą esamus įsipareigojimus, taip pat kaip ir metinio ataskaitinio laikotarpio pabaigoje.

33. Esminė pajamų ir sąnaudų ypatybė yra ta, kad susijusios turto ir išipareigojimų įplaukos ir išmokos jau yra patirtos. Jeigu buvo gautos šios įplaukos ir išmokėtos išmokos, pripažįstamos susijusios pajamos ar sąnaudos; priešingu atveju jos nepripažįstamos. „Konceptualiuosiuose pagrinduose“ neleidžiama finansinės būklės ataskaitoje pripažinti straipsnių, kurie neatitinka turto ar išipareigojimų apibrėžties.
34. Vertindamas savo turtą, išipareigojimus, pajamas, sąnaudas ir pinigų srautus, pateiktinus finansinėse ataskaitose, subjektas, teikiantis tik metines ataskaitas, gali atsižvelgti į visą finansinių metų informaciją. Ji vertinama laikotarpiu nuo metų pradžios pagrindu.
35. Subjektas, ataskaitas teikiantis 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 pirmų šešių mėnesių laikotarpio ataskaitose pateiktų sumų įverčių pokyčius. Sumos, pateiktos pirmų šešių mėnesių laikotarpio tarpinėje finansinėje ataskaitoje retrospektyviai nekoreguojamos. Tačiau 16A straipsnio d punktas ir 26 straipsnis reikalauja, kad būtų atskleistas bet kokių reikšmingų įverčių pokyčių pobūdis ir suma.
36. Subjektas, ataskaitas teikiantis dažniau kaip kas pusę metų, kiekvieno tarpinio laikotarpio pajamas ir sąnaudas vertina laikotarpio nuo metų pradžios pagrindu, remdamasis kiekvieno finansinių ataskaitų rinkinio sudarymo metu prieinama informacija. Pajamų ir sąnaudų sumos, pateiktos einamojo tarpinio ataskaitinio laikotarpio ataskaitose, parodo visus finansinių metų praėjusių tarpinių laikotarpių ataskaitose pateiktų sumų įverčių pokyčius. Sumos, pateiktos ankstesniais tarpiniais laikotarpiais, nekoreguojamos retrospektyviai. Tačiau 16A straipsnio d punktas ir 26 straipsnis reikalauja, kad būtų atskleistas bet kokių reikšmingų įverčių pokyčių pobūdis ir suma.

Sezonais, ciklais ar atsitiktinai gaunamos pajamos

37. **Pajamos, kurios finansiniais metais gaunamos sezonais, ciklais ar atsitiktinai, tarpinio ataskaitinio laikotarpio pabaigoje nenumatomos ar neatidedamos, jeigu jų nebūtų įprasta numatyti ar atidėti subjekto finansinių metų pabaigoje.**
38. Pavyzdžiais galėtų būti dividendų pajamos, autoriniai atlyginimai ir vyriausybės dotacijos. Be to, kai kurie subjektai vienais finansinių metų tarpiniais laikotarpiais nuolat gauna didesnes pajamas nei kitais, pavyzdžiui, sezonines mažmenininkų pajamas. Tokios pajamos pripažįstamos, kai jos susidaro.

Per finansinius metus netolygiai patiriamos išlaidos

39. **Išlaidos, kurios netolygiai patiriamos per subjekto finansinius metus, pateikiant tarpines finansines ataskaitas turi būti numatomos ar atidedamos, jeigu ir tik jeigu tokios rūšies išlaidas numatyti ar atidėti įprasta finansinių metų pabaigoje.**

Pripažinimo ir vertinimo principų taikymas

40. Prie šio standarto pridedamų iliustracinių pavyzdžių B dalyje pateikiami pagrindinių pripažinimo ir vertinimo principų, nurodytų 28–39 straipsniuose, taikymo pavyzdžiai.

Įverčių naudojimas

41. **Nustatomos tokios įvertinimo procedūros, kurių laikomasi tarpinėje finansinėje ataskaitoje ir kurios garantuotų, kad pateikiama informacija yra patikima, o visa reikšminga finansinė informacija, svarbi subjekto finansinei būklei ar veiklos rezultatams suprasti, yra tinkamai atskleista. Nepaisant to, kad tiek metinėse, tiek tarpinėse finansinėse ataskaitose vertinimas dažnai yra paremtas pagrįstais įverčiais, sudarant tarpines finansines ataskaitas paprastai tenka panaudoti daugiau vertinimo metodų nei metinėse finansinėse ataskaitose.**
42. Prie šio standarto pridedamų iliustracinių pavyzdžių C dalyje pateikiama įverčių naudojimo tarpiniais laikotarpiais pavyzdžių.

ANKSTESNIŲ TARPINIŲ ATASKAITINIŲ LAIKOTARPIŲ TAISYMAS

43. Apskaitos politikos keitimas, kuriam naujas TFAS nenustato pereinamojo laikotarpio, turi būti parodomas:

a) taisant einamųjų 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 finansinių metų pradžioje taikant naują apskaitos politiką visiems ankstesniems laikotarpiams nustatyti neįmanoma koreguojant einamųjų finansinių metų ankstesnių tarpinių laikotarpių finansines ataskaitas, taip pat ankstesnių finansinių metų palyginamų tarpinių laikotarpių finansines ataskaitas, pritaikant naują apskaitos politiką perspektyviai nuo anksčiausios įmanomos datos.

44. Vienas iš anksčiau paminėto principo tikslų – garantuoti, kad per visus finansinius metus tam tikrai sandorių klasei būtų taikoma viena apskaitos politika. Pagal 8-ąją TAS apskaitos politikos keitimą atspindi jos retrospektyvus taikymas, taisant ankstesnio laikotarpio finansinius duomenis nuo anksčiausios įmanomos datos. Tačiau, jeigu visų ankstesnių finansinių metų sukauptos koregavimo sumos nustatyti neįmanoma, tada pagal 8-ąją TAS naujoji politika taikoma perspektyviai nuo anksčiausios įmanomos datos. 43 straipsnyje nurodyto principo reikalavimas yra užtikrinti, kad kiekvienas einamųjų finansinių metų apskaitos politikos keitimas taikomas arba retrospektyviai, arba, jeigu tai neįmanoma, perspektyviai, nuo ne vėliau kaip finansinių metų pradžios.
45. Jeigu apskaitos pakeitimai būtų rodomi nuo tarpinės datos visus finansinius metus, tam tikrai sandorių klasei vienais finansiniais metais galėtų būti taikomos dvi skirtingos apskaitos politikos. Dėl to kiltų tarpinio paskirstymo sunkumų, taptų neaiškūs veiklos rezultatai, 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. Skatinama taikyti anksčiau.
47. 1-uoju TAS (persvarstytu 2007 m.) pataisyta visuose TFAS vartojama terminija. Taip pat pataisyti 4, 5, 8, 11, 12 ir 20 straipsniai, išbrauktas 13 straipsnis ir pridėti 8A ir 11A straipsniai. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Jei subjektas 1-ąją TAS (persvarstytą 2007 m.) taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.
48. 3-uoju TFAS (persvarstytu 2008 m.) pataisytas 16 straipsnio i punktas. Subjektas tą pataisą turi taikyti 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Jeigu subjektas 3-iąją TFAS (persvarstytą 2008 m.) taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisos taip pat turi būti taikomos tam ankstesniam laikotarpiui.
49. 2010 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „TFAS patobulinimas“ pataisyti 15, 27, 35 ir 36 straipsniai, įterpti 15A–15C ir 16A straipsniai ir išbraukti 16–18 straipsniai. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2011 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas pataisas taiko ankstesniam laikotarpiui, jis tą faktą turi atskleisti.
50. 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uoju TFAS įterptas 16A straipsnio j punktas. Taikydamas 13-ąją TFAS subjektas turi taikyti tą pataisą.
51. 2011 m. birželio mėn. paskelbtu dokumentu „Kitų bendrųjų pajamų straipsnių pateikimas“ (1-ojo TAS pataisos) pataisyti 8, 8A, 11A ir 20 straipsniai. Taikydamas 2011 m. birželio mėn. pataisytą 1-ąją TAS subjektas turi taikyti tas pataisas.

52. 2012 m. gegužės mėn. paskelbtais „2009–2011 m. ciklo metiniais patobulinimais“ pataisytas 5 straipsnis; jis pataisytas dėl 1-ojo TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“ pataisos. Subjektas turi taikyti tą pataisą retrospektyviai pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“ metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2013 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas tą pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi tą faktą atskleisti.
53. 2012 m. gegužės mėn. paskelbtais 2009–2011 m. ciklo metiniais patobulinimais pataisytas 16A straipsnis. Subjektas turi taikyti tą pataisą retrospektyviai pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“ metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2013 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas tą pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi tą faktą atskleisti.
54. 2012 m. spalio mėn. paskelbtu dokumentu „Investiciniai subjektai“ (10-ojo TFAS, 12-ojo TFAS ir 27-ojo TAS pataisos) pataisytas 16A straipsnis. Subjektas tą pataisą turi taikyti 2014 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Dokumentą „Investiciniai subjektai“ leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas tą pataisą taiko anksčiau, tuo pačiu metu jis turi taikyti visas pataisas, įtrauktas į dokumentą „Investiciniai subjektai“.
55. 2014 m. gegužės mėn. paskelbtu 15-uju TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“ pataisyti 15B ir 16A straipsniai. Taikydamas 15-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.
56. 2014 m. rugsėjo mėn. paskelbtu dokumentu „2012–2014 m. ciklo TFAS metiniai patobulinimai“ pataisytas 16A straipsnis. Subjektas turi taikyti tą pataisą retrospektyviai pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“ metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2016 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi tą faktą atskleisti.
57. 2014 m. gruodžio mėn. paskelbtu dokumentu „Atskleidimo iniciatyva“ (1-ojo TAS pataisos) pataisytas 5 straipsnis. Subjektas tą pataisą turi taikyti 2016 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Tą pataisą leidžiama taikyti anksčiau.
58. 2018 m. paskelbtomis „TFAS pateikiamų nuorodų į Konceptualiuosius pagrindus pataisomis“ pataisyti 31 ir 33 straipsniai. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2020 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau, jeigu tuo pat metu subjektas taip pat taiko visas kitas dokumentu „TFAS pateikiamų nuorodų į Konceptualiuosius pagrindus pataisas“ padarytas pataisas. Subjektas 34-ojo TAS pataisas turi taikyti retrospektyviai pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“. Tačiau, jeigu subjektas nustato, kad retrospektyvinis taikymas būtų neįmanomas arba susijęs su per didelėmis išlaidomis ar pastangomis, 34-ojo TAS pataisas jis turi taikyti atsižvelgdamas į šio standarto 43–45 straipsnius ir į 8-ojo TAS 23–28, 50–53 ir 54F straipsnius.
59. 2018 m. spalio mėn. paskelbtu dokumentu „Sąvokos „reikšminga“ apibrėžtis“ (1-ojo TAS ir 8-ojo TAS pataisos) pataisytas 24 straipsnis. Subjektas tas pataisas turi taikyti perspektyviai 2020 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas tas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi tą faktą atskleisti. Tas pataisas subjektas turi taikyti, kai jis taiko pataisas, susijusias su sąvokos „reikšminga“ apibrėžtimi 1-ojo TAS 7 straipsnyje ir 8-ojo TAS 5 ir 6 straipsniuose.
60. Dokumentu „Informacijos apie apskaitos politiką atskleidimas“, kuriuo taisomas 1-asis TAS ir 2-asis TFAS pareiškimas apie taikomą praktiką „Sprendimų dėl reikšmingumo priėmimas“ ir kuris buvo paskelbtas 2021 m. vasario mėn., pataisytas 5 straipsnis. Subjektas tą pataisą turi taikyti 2023 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas pataisą taiko ankstesniam laikotarpiui, jis tą faktą turi atskleisti.

36-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS***Turto vertės sumažėjimas*****TIKSLAS**

1. Šio standarto tikslas – nustatyti procedūras, kurias taiko subjektas siekdamas garantuoti, kad jo turtas nebūtų apskaitoje registruojamas suma, didesne už atsiperkamąją vertę. Turtas apskaitoje registruojamas suma, didesne už jo atsiperkamąją vertę, kai jo balansinė vertė viršija sumą, kurią tikimasi atgauti tą turtą naudojant ar parduodant. Tokiu atveju šis turtas apibūdinamas kaip sumažėjusios vertės, o šiame standarte reikalaujama, kad subjektas pripažintų nuostolius dėl vertės sumažėjimo. Standarte taip pat nustatoma, kada subjektas turėtų panaikinti nuostolius dėl vertės sumažėjimo, ir nurodomi atskleidimo reikalavimai.

TAIKYMO SRITIS

2. **Šis standartas turi būti taikomas apskaitant viso turto vertės sumažėjimą, išskyrus šį turtą:**

- a) atsargas (žr. 2-ąją TAS „Atsargos“);
- b) sutarties turtą ir turtą, atsirandantį dėl sutarties sudarymo arba sutarties įvykdymo išlaidų, pripažįstamą pagal 15-ąją TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“;
- c) atidėtojo mokesčio turtą (žr. 12-ąją TAS „Pelno mokesčiai“);
- d) turtą, atsirandantį dėl išmokų darbuotojams (žr. 19-ąją TAS „Išmokos darbuotojams“);
- e) finansinį turtą, patenkantį į 9-ojo TFAS „Finansinės priemonės“ taikymo sritį;
- f) tikrąją verte vertinamą investicinį turtą (žr. 40-ąją TAS „Investicinis turtas“);
- g) biologinį turtą, susijusį su žemės ūkio veikla, kuriam taikomas 41-asis TAS „Žemės ūkis“ ir kuris vertinamas tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas;
- h) turtą sudarančias sutartis, kurios patenka į 17-ojo TFAS „Draudimo sutartys“ taikymo sritį, ir bet kokią turtą, susidariusį dėl draudimo įsigijimo pinigų srautų, kaip apibrėžta 17-ajame TFAS, ir
- i) ilgalaikį turtą (ar perleidžiamas grupės), kuris pagal 5-ąją TFAS „Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“ yra klasifikuojamas kaip skirtas parduoti.

3. Šis standartas netaikomas atsargoms, pagal statybos sutartis atsirandančiam turtui, atidėtojo mokesčio turtui, dėl išmokų darbuotojams atsirandančiam turtui ar turtui, kuris klasifikuojamas kaip skirtas parduoti (ar įtraukiamas į perleidžiamą grupę, klasifikuojamą kaip skirtą parduoti), nes galiojančiuose TFAS, taikomuose tokiam turtui, yra nurodyti šio turto pripažinimo ir vertinimo reikalavimai.

4. Šis standartas taikomas finansiniam turtui, kuris klasifikuojamas kaip:

- a) patronuojamosios įmonės, kaip apibrėžta 10-ajame TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“;
- b) asocijuotosios įmonės, kaip apibrėžta 28-ajame TAS „Investicijos į asocijuotąsias įmones ir bendrąsias įmones“, ir
- c) bendrosios įmonės, kaip apibrėžta 11-ajame TFAS „Jungtinė veikla“.

Dėl kito finansinio turto vertės sumažėjimo žr. 9-ąją TFAS.

5. Šis standartas netaikomas finansiniam turtui, patenkančiam į 9-ojo TFAS taikymo sritį, investiciniam turtui, vertinamam tikrąja verte pagal 40-ąją TAS, ar biologiniam turtui, susijusiam su žemės ūkio veikla ir vertinamam tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas pagal 41-ąją TAS. Vis dėlto šis standartas taikomas turtui, apskaitoje registruojamam perkainota verte (t. y. tikrąja verte perkainojimo dieną atėmus bet kokią vėlesnę sukaupą nusidėvėjimo sumą ir vėlesnius sukaupus vertės sumažėjimo nuostolius) remiantis kitais TFAS, pvz., perkainojimo metodu pagal 16-ąją TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai“ ir 38-ąją TAS „Nematerialusis turtas“. Vienintelis skirtumas tarp turto tikrosios vertės ir jo tikrosios vertės atėmus perleidimo išlaidas yra tiesioginės papildomos turto perleidimo išlaidos:
- a) i) jei perleidimo išlaidos yra nereikšmingos, perkainoto turto atsiperkamoji vertė yra būtinai artima jo perkainotai vertei arba didesnė. Tokiu atveju, įvykdžius perkainojimo reikalavimus, perkainoto turto vertė neturėtų būti sumažėjusi ir atsiperkamosios vertės apskaičiuoti nereikėtų;
 - ii) [Išbraukta]
 - b) [Išbraukta]
 - c) jei perleidimo išlaidos nėra nereikšmingos, perkainoto turto tikroji vertė atėmus perleidimo išlaidas būtinai yra mažesnė už jo tikrąją vertę. Todėl perkainoto turto vertė sumažės, jei jo naudojimo vertė bus mažesnė už perkainotą jo vertę. Tokiu atveju, pritaikęs perkainojimo reikalavimus, subjektas taiko šį standartą siekdamas nustatyti, ar turto vertė gali būti sumažėjusi.

APIBRĖŽTYS

6. Šiame standarte vartojamų terminų apibrėžtys:

Balansinė vertė – suma, kuria turtas pripažįstamas atėmus bet kokią sukaupą nusidėvėjimo (amortizacijos) sumą ir sukaupus vertės sumažėjimo nuostolius.

Pinigus kuriantis vienetas – mažiausia nustatoma turto grupė, kurianti pinigų įplaukas, kurios didžiąja dalimi yra nepriklausomos nuo pinigų įplaukų iš kito turto ar turto grupių.

Bendras turtas – turtas, išskyrus prestižą, kuris padeda kurti tiek tikrinamo pinigų kuriančio vieneto būsimojus pinigų srautus, tiek kitų pinigų kuriančių vienetų būsimojus 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 suma, atitinkanti savikainą finansinėse ataskaitose, atėmus likvidacinę vertę.

Nusidėvėjimas (amortizacija) – sistemingas turto nudėvimosios sumos paskirstymas per jo naudingo tarnavimo laiką ⁽²¹⁾.

Tikroji vertė – kaina, už kurią vertinimo dieną gali būti parduotas turtas arba perleistas išsipareigojimas, rinkos dalyvių sandorį vykdant įprastomis rinkos sąlygomis (žr. 13-ąją TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“).

Vertės sumažėjimo nuostoliai – suma, kuria turto ar pinigų kuriančio vieneto balansinė vertė viršija jo atsiperkamąją vertę.

⁽²¹⁾ Kalbant apie nematerialųjį turtą paprastai vartojamas terminas „amortizacija“ vietoje „nusidėvėjimas“. Abu terminai reiškia tą patį.

Turto ar pinigų kuriančio vieneto atsiperkamoji vertė – didesnioji iš šių verčių: turto tikroji vertė atėmus perleidimo išlaidas arba jo naudojimo vertė.

Naudingo tarnavimo laikas yra:

a) laikotarpis, per kurį subjektas tikisi naudoti turtą, arba

b) produkcijos ar panašių vienetų, kuriuos subjektas tikisi gauti naudodamas šį turtą, skaičius.

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 turi būti nustatyta atsiperkamoji vertė. Šiuose reikalavimuose vartojamas terminas „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 vartojamas terminas „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 vartojamas terminas „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, kokia informacija turi būti atskleista apie turto ir pinigų kuriančių vienetų vertės sumažėjimo nuostolius ir vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimą. 134–137 straipsniuose nurodomi papildomi reikalavimai dėl informacijos atskleidimo 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 nuostolių dėl vertės sumažėjimo. Jei tinka bent vienas iš šių požymių, subjektas privalo atlikti formalų atsiperkamosios vertės įvertinimą. Išskyrus 10 straipsnyje aprašytą atvejį, pagal šį standartą nereikalaujama, kad subjektas atliktų formalų atsiperkamosios vertės įvertinimą, jeigu nėra požymių, kad atsirado nuostolių dėl vertės sumažėjimo.
9. **Kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje subjektas turi įvertinti, ar yra kokių nors požymių, kad turto vertė gali būti sumažėjusi. Jei yra bent vienas toks požymis, subjektas turi įvertinti turto atsiperkamąją vertę.**
10. **Neatsižvelgiant į tai, ar yra vertės sumažėjimo požymių, subjektas taip pat turi:**
 - a) patikrinti neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto ar kol kas naudoti negalimo nematerialiojo turto galimą vertės sumažėjimą kasmet, lygindamas 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 būsimą ekonominę naudą, kad būtų atgauta jo balansinė vertė, paprastai yra labiau neapibrėžtas prieš jo galimą panaudojimą, negu po jo panaudojimo. Todėl šiame standarte reikalaujama, kad 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, subjektas turi apsvarstyti bent toliau nurodytus požymius.

Išoriniai informacijos šaltiniai

- a) Yra aiškių požymių, kad turto rinkos vertė per ataskaitinį laikotarpį sumažėjo daug daugiau, nei buvo galima tikėtis, dėl praėjusio laiko ar įprastinio naudojimo.
- b) Per ataskaitinį laikotarpį subjekto veiklos technologinėje, rinkos, ekonominėje ar teisinėje aplinkoje ar rinkoje, kuriai turtas yra skirtas, įvyko reikšmingų pokyčių, darančių neigiamą poveikį subjektui, ar tokių pokyčių artimiausiu metu 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) 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 reikšmingai pasikeitė arba, tikėtina, artimiausiu metu pasikeis turto panaudojimo ar tikėtino panaudojimo mastas ar būdas, ir tokie pasikeitimai neigiamai paveiks (paveiks) subjektą. Šie pokyčiai gali būti turto nenaudojimas (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 ⁽²²⁾.
- g) Vidaus ataskaitose atsirado įrodymų, kad ekonominis rezultatas naudojant turtą yra ar bus blogesnis, nei tikėtasi.

Dividendai iš patronuojamosios įmonės, bendrosios įmonės ar asocijuotosios įmonės

- h) Investicijos į patronuojamąją įmonę, bendrąją įmonę ir asocijuotąją įmonę atžvilgiu investuotojas pripažįsta dividendus iš investicijos ir yra įrodymų, kad:
- i) investicijos balansinė vertė atskirose finansinėse ataskaitose yra didesnė už subjekto, į kurį investuojama, grynojo turto, įskaitant susijusį prestižą, balansinę vertę konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose arba

⁽²²⁾ Kai turtas atitinka skirto parduoti turto klasifikavimo kriterijus (arba yra įtrauktas į perleidžiamą grupę, klasifikuojamą kaip skirtą parduoti), jam nebetaikomas šis standartas. Jis apskaitomas pagal 5-ąjį TFAS „Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“.

ii) dividendai yra didesni už visas patronuojamosios įmonės, bendrosios įmonės ir asocijuotosios įmonės bendrąsias pajamas tuo laikotarpiu, kai paskelbiami dividendai.

13. 12 straipsnyje nurodytas sąrašas nėra baigtinis. 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, be kita ko, tokie iš vidaus ataskaitų gauti įrodymai:
 - a) pinigų srautai turtui įgyti arba vėlesni pinigų poreikiai šiam turtui naudoti ar prižiūrėti yra žymiai didesni už tuos, kurie buvo numatyti iš pradžių;
 - b) faktiniai grynieji pinigų srautai ar veiklos pelnas arba nuostoliai, atsirandantys dėl turto, yra žymiai blogesni, nei buvo numatyta;
 - c) reikšmingai sumažėja numatyti grynieji pinigų srautai arba veiklos pelnas arba reikšmingai padidėja nuostoliai, atsirandantys dėl minėto turto, arba
 - d) veiklos nuostoliai ar grynosios pinigų išmokos dėl minėto turto, kai einamojo ataskaitinio laikotarpio duomenys sumuojami su numatomomis būsimomis sumomis.
15. Kaip nurodyta 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. Išskyrus atvejus, kai taikomi 10 straipsnio reikalavimai, nustatant, ar reikia įvertinti atsiperkamąją turto vertę, taikomas reikšmingumo kriterijus. Pavyzdžiui, jei ankstesni skaičiavimai rodo, kad turto atsiperkamoji vertė yra žymiai didesnė už jo balansinę vertę, subjektas neprivalo iš naujo įvertinti turto atsiperkamosios vertės, jei nėra įvykę jokių įvykių, kurie panaikintų minėtą skirtumą. Taip pat ankstesnė analizė gali parodyti, kad turto atsiperkamoji vertė nėra veikiamą vieno (ar daugiau) 12 straipsnyje išvardytų požymių.
16. 15 straipsnio pavyzdys: jei rinkos palūkanų normos ar kitos investicijų grąžos rinkos grąžos normos per ataskaitinį laikotarpį pakilo, 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 reikšmingos 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) nėra tikėtina, kad atsiperkamoji vertė galėtų reikšmingai sumažėti, nes būsimieji pinigų srautai taip pat turėtų padidėti (t. y. kai kuriais atvejais 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 didesnioji iš šių verčių: turto ar pinigų kuriančio vieneto tikroji vertė atėmus perleidimo išlaidas arba jo naudojimo vertė. Atsiperkamosios vertės nustatymo reikalavimai išdėstomi 19–57 straipsniuose. Šiuose reikalavimuose vartojamas terminas „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 perleidimo išlaidas ir jo naudojimo vertę. Jei kuri nors iš šių verčių viršija turto balansinę vertę, tai turto vertė nėra sumažėjusi ir kitą sumą nustatyti nėra būtina.
20. Gali būti įmanoma nustatyti tikrąją vertę atėmus perleidimo išlaidas, net jeigu tokio paties turto kotiruojamos kainos aktyviojoje rinkoje nėra. Tačiau kartais neįmanoma nustatyti tikrosios vertės atėmus perleidimo išlaidas todėl, kad nėra pagrindo, pagal kurį būtų galima patikimai įvertinti kainą, už kurią vertinimo dieną dabartinėmis rinkos sąlygomis būtų parduotas turtas pagal įprastomis rinkos sąlygomis vykdomą sandorį tarp rinkos dalyvių. Šiuo atveju subjektas turto naudojimo vertę gali naudoti kaip jo atsiperkamąją vertę.
21. Jei nėra priežasties manyti, kad turto naudojimo vertė reikšmingai viršija jo tikrąją vertę atėmus perleidimo išlaidas, tada jo tikroji vertė atėmus perleidimo išlaidas gali būti panaudota kaip atsiperkamoji vertė. Taip dažnai būna, kai turtas laikomas siekiant jį perleisti. Taip yra todėl, kad perleidimui laikomo turto naudojimo vertė susideda daugiausia iš grynųjų perleidimo įplaukų, 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 perleidimo išlaidas yra didesnė už jo balansinę vertę arba
 - b) jei galima nustatyti, kad turto naudojimo vertė artima jo tikrajai vertei atėmus perleidimo išlaidas, ir jei tikrąją vertę atėmus perleidimo išlaidas įmanoma nustatyti.
23. Kai kuriais atvejais, nustatant tikrąją vertę atėmus perleidimo išlaidas arba naudojimo vertę, įverčiai, vidurkiai ir sutrumpinti skaičiavimai gali būti pagrįsta detalių skaičiavimų, kurie pateikiami šiame standarte, aproksimacija.

Ne riboto 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, lyginant 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 einamojo laikotarpio turto vertės galimam sumažėjimui patikrinti tik tada, jei atitinka visus 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 įsipareigojimai, sudarantys šį vienetą, reikšmingai nepasikeitė nuo paskutinio atsiperkamosios vertės skaičiavimo;
 - b) atlikus naujausius atsiperkamosios vertės skaičiavimus, buvo nustatyta suma, kuri yra žymiai didesnė už turto balansinę vertę, ir
 - c) remiantis po paskutinio atsiperkamosios vertės skaičiavimo įvykusių įvykių ir pasikeitusių aplinkybių analize, tikėtina, kad dabar nustatoma atsiperkamoji vertė būtų mažesnė už turto balansinę vertę, yra mažas.

Tikroji vertė atėmus perleidimo išlaidas

25–27. [Išbraukta]

28. Nustatant tikrąją vertę atėmus perleidimo išlaidas, yra atimamos perleidimo išlaidos, išskyrus tas, kurios yra pripažintos įsipareigojimais. Perleidimo išlaidų pavyzdžiai yra teisinės išlaidos, žyminis mokestis ir panašūs sandorių mokesčiai, turto pašalinimo iš jo buvimo vietos išlaidos ir tiesioginės papildomos išlaidos, reikalingos tinkamai parengti turtą parduoti. Tačiau išeitinės išmokos (apibrėžtos 19-ajame TAS) ir išlaidos, siejamos su veiklos mažinimu ar reorganizavimu po turto perleidimo, nėra tiesioginės papildomos turto perleidimo išlaidos.
29. Kartais perleidžiant turtą pirkėjas privalo priimti įsipareigojimą, tačiau tiek turtui, tiek įsipareigojimui nustatoma tik viena tikroji vertė atėmus perleidimo išlaidas. 78 straipsnyje aiškinama, kaip elgtis tokiais atvejais.

Naudojimo vertė

30. **Apskaičiuojant turto naudojimo vertę turi atsispindėti šie elementai:**

- a) **būsimųjų pinigų srautų, kurių subjektas tikisi iš šio turto, įvertis;**
- b) **tų būsimųjų pinigų srautų sumos ar laiko galimų svyravimų lūkesčiai;**
- c) **pinigų laiko vertė, kurią parodo dabartinė rinkos nerizikinga palūkanų norma;**
- d) **kaina dėl turtui būdingo neapibrėžtumo ir**
- e) **kiti veiksniai (pvz., nelikvidumas), į kuriuos rinkos dalyviai atsižvelgtų įkainodami būsimuosius pinigų srautų, kurių subjektas tikisi iš savo turto naudojimo.**

31. Turto naudojimo vertės įvertinimas apima šiuos 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 būsimiesiems pinigų srautams.

32. Elementai, paminėti 30 straipsnio b, d ir e punktuose, gali atsispindėti tiek kaip būsimųjų pinigų srautų koregavimai, tiek kaip diskonto normos koregavimai. Nepriklausomai nuo to, koku būdu subjektas pasirenka atspindėti lūkesčius dėl galimų būsimųjų pinigų srautų sumos ar jų periodiškumo svyravimų, rezultatas turi atspindėti tikėtiną būsimųjų pinigų srautų dabartinę vertę, t. y. visų įmanomų rezultatų svertinį vidurkį. A priedelyje pateikiama papildomų nurodymų dėl dabartinės vertės naudojimo būdų nustatant turto naudojimo vertę.

Būsimųjų pinigų srautų įvertinimo pagrindas

33. **Nustatydamas naudojimo vertę, subjektas turi:**

- a) **pagrįsti pinigų srautų planus protingomis ir patvirtintomis prielaidomis, atitinkančiomis vadovybės būsimų ekonominių sąlygų per likusį turto naudingo tarnavimo laiką geriausią įvertį. Didesnė svarba turi būti suteikiama išoriniams įrodymams;**
- b) **pagrįsti pinigų srautų planus naujausiomis vadovybės patvirtintomis finansinėmis sąmatomis (prognozėmis), tačiau neįtraukti tų įvertintų būsimųjų pinigų įplaukų ar išmokų, kurių tikimasi dėl būsimo restruktūrizavimo arba dėl turto naudojimo rezultatų pagerinimo. Šiomis sąmatomis (prognozėmis) pagrįsti planai turi apimti ne ilgesnį kaip penkerių metų laikotarpį, nebent ilgesnis laikotarpis gali būti pagrįstas;**

c) įvertinti pinigų srautų planai laikotarpiui, vėlesniam nei naujausių sąmatų (prognozų) laikotarpis, turi būti skaičiuojami ekstrapoliuojant planus, pagrįstus sąmatomis (prognozėmis), ir vėlesniems metams taikant pastovią arba mažėjančią augimo normą, nebent būtų galima pagrįsti didėjančią augimo normą. Ši augimo norma neturi viršyti ilgalaikės vidutinės produktų, pramonės šakų ar šalies, kurioje 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, išnagrinėdama anksčiau buvusių pinigų srautų planų ir realiųjų pinigų srautų skirtumų priežastis. Vadovybė turi užtikrinti, kad prielaidos, kuriomis grindžiami dabartiniai pinigų srautų planai, atitiktų realius praeities rezultatus, su sąlyga, kad vėlesnių įvykių ir aplinkybių, dar neegzistavusių tų realiųjų pinigų srautų susidarymo 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 būsimųjų pinigų srautų įverčiai 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, geba įrodyti, kad gali tiksliai prognozuoti to ilgesnio laikotarpio pinigų srautus.
36. Pinigų srautų planai iki turto naudingo tarnavimo laiko pabaigos yra įvertinami ekstrapoliuojant pinigų srautų planus, pagrįstus finansinėmis sąmatomis (prognozėmis), vėlesniems metams taikant atitinkamą augimo normą. Tokia norma yra pastovi arba mažėjanti, išskyrus tą atvejį, kai normos padidinimas atitiktų objektyvią informaciją apie produkto ar pramonės raidos ciklo sąlygas. Norma, jei tai tinka, gali būti nulinė ar neigiama.
37. Augimas bus ribotas, jei sąlygos yra labai palankios ir tikėtina, kad rinkoje atsiras konkurentų. Todėl ilgą laiką (tarkime, dvidešimt metų) subjektams bus sunku viršyti ankstesnę vidutinę produktų, pramonės šakų ar šalies, kurioje subjektas veikia, ar rinkos, kurioje turtas naudojamas, augimo normą.
38. Pasinaudodamas finansinių sąmatų (prognozų) duomenimis, subjektas įvertina, ar šie duomenys atspindi pagrįstas ir patvirtinamas prielaidas ir ar atitinka vadovybės nustatomą ekonominių sąlygų, egzistuosiančių per likusį turto naudingo tarnavimo laiką, geriausią įvertį.

Būsimųjų pinigų srautų įverčių sudėtis

39. Būsimųjų pinigų srautų įverčiai 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 nuosekliai 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 įverčiai atspindi nuosekliai 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, priskirtino 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 nuosekliai paskirstyti naudojamam turtui.
42. Kai turto balansinė vertė dar neapima visų pinigų išmokų, kurios bus sumokėtos iki to laiko, kol turtas bus paruoštas naudoti ar parduoti, tai įvertinant būsimąsias pinigų išmokas įtraukiamas ir visų būsimųjų pinigų išmokų, kurios turės būti sumokėtos, kol turtas bus paruoštas naudoti ar parduoti, įvertis. Tokio atvejo pavyzdys yra statomas pastatas ar dar neužbaigtas plėtros projektas.

43. Kad būtų išvengta dvigubo skaičiavimo, į būsimųjų pinigų srautų įverčius 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 įvertinami atsižvelgiant į dabartinę turto būklę. Į būsimųjų pinigų srautų įverčius neįtraukiamos tos numatomos pinigų įplaukos ar išmokos, kurių atsiradimo tikimasi dėl:**
- a) **būsimo restruktūrizavimo, kurį atlikti subjektas dar nėra įsipareigojęs, arba**
 - b) **turto naudojimo rezultatų pagerinimo.**
45. Kadangi būsimieji pinigų srautai įvertinami remiantis dabartine turto būkle, šio turto naudojimo vertė neatspindi:
- a) būsimųjų pinigų išmokų ar su jomis susijusių išlaidų sumažinimo (pavyzdžiui, personalo išlaidų sumažinimo) arba naudos, tikėtinos gauti dėl būsimo restruktūrizavimo, kurį atlikti subjektas dar nėra įsipareigojęs, arba
 - b) būsimųjų pinigų išmokų, kurios pagerins turto naudojimo rezultatus, arba susijusių pinigų įplaukų, kurių tikimasi gauti dėl tokių išmokų.
46. Restruktūrizavimas yra vadovybės planuojama ir kontroliuojama programa, reikšmingai keičianti subjekto vykdomo verslo apimtį arba to verslo vykdymo būdą. 37-ajame TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“ pateikiami nurodymai, išaiškinantys, kada subjektas įsipareigoja atlikti restruktūrizavimą.
47. Kai subjektas įsipareigoja atlikti restruktūrizavimą, tikėtina, kad šis restruktūrizavimas paveiks tam tikrą turtą. Kai subjektas įsipareigoja atlikti restruktūrizavimą:
- a) jo būsimųjų pinigų įplaukų ir išmokų įverčiai (naudojimo vertės nustatymo tikslais) turi atspindėti išlaidų sumažinimą ir kitą restruktūrizavimo teikiamą naudą (pagrįstą naujausiomis vadovybės patvirtintomis finansinėmis sąmatomis (prognozėmis), ir
 - b) jo būsimųjų pinigų išmokų, skirtų restruktūrizavimui, įverčiai įtraukiami į atidėjinius restruktūrizavimui pagal 37-ąjį TAS.
- 5 iliustraciniame pavyzdyje parodomas būsimo restruktūrizavimo poveikis naudojimo vertės skaičiavimui.
48. Kol subjektas nepatiria pinigų išmokų, pagerinančių turto naudojimo rezultatus, tol apskaičiuojant būsimųjų pinigų srautų įverčius neįtraukiamos numatomos būsimosios pinigų įplaukos, kurios gali atsirasti dėl ekonominės naudos, susijusios su pinigų išmokomis, padidėjimo (žr. 6 iliustracinį pavyzdį).
49. Apskaičiuojant būsimųjų pinigų srautų įverčius įtraukiamos būsimosios pinigų išmokos, būtinos ekonominės naudos, kurios tikimasi iš turto jam esant dabartinės būklės, lygiui palaikyti. Kai pinigus kuriantis vienetas apima skirtingo įvertinto naudingo tarnavimo laiko turtą (ir kiekvienas šio turto vienetas yra labai svarbus pinigų kuriančio vieneto veiklai tęsti), tai, apskaičiuojant su pinigų kuriančiu vienetu susijusius būsimuosius pinigų srautus, trumpesnio naudingo tarnavimo laiko turto keitimas yra laikomas minėto pinigų kuriančio vieneto kasdienės priežiūros dalimi. Kai atskiras turtas susideda iš sudėtinių dalių, kurių įvertintas 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 įverčiai neturi apimti:

a) pinigų įplaukų ar išmokų iš finansinės veiklos arba

b) gautų ar sumokėtų pelno mokesčio sumų.

51. Įvertinti būsimieji pinigų srautai atspindi prielaidas, suderintas su diskonto normos nustatymo būdu. Priešingu atveju kai kurių prielaidų poveikis būtų įskaičiuotas du kartus ar praleistas. Kadangi diskontuojant įvertintus 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. **Grynųjų pinigų srautų, gautinų (ar mokėtinų) už turto perleidimą jo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje, įvertis yra suma, kurią subjektas tikisi gauti dėl turto perleidimo pagal ištiesiosios rankos principu grįstą sandorį su nusimanančia ir ketinančia jį sudaryti šalimi, atskaitęs įvertintas perleidimo išlaidas.**

53. Grynųjų pinigų srautų, gautinų (arba mokėtinų) už turto perleidimą jo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje, įvertis nustatomas panašiai kaip ir tikroji turto vertė atėmus perleidimo išlaidas, išskyrus tai, kad, numatant šiuos grynuosius pinigų srautus:

a) subjektas atsižvelgia į įverčio 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 būsimųjų pinigų srautų, gaunamų nuolat naudojant turtą, įverčius ir diskonto normą į bendrąją infliaciją neatsižvelgiama, į ją neatsižvelgiama ir nustatant grynųjų pinigų srautų, gaunamų perleidus turtą, įvertį.

53A. Tikroji vertė skiriasi nuo naudojimo vertės. Tikroji vertė atitinka prielaidas, kuriomis rinkos dalyviai remtųsi įkainodami turtą. Priešingai, naudojimo vertė atspindi veiksmų, kurie gali būti būdingi konkrečiam subjektui, tačiau nebūdingi daugeliui subjektų, poveikį. Pavyzdžiui, tikroji vertė neatspindi jokių toliau nurodytų veiksmų, jei jie paprastai nėra prieinami rinkos dalyviams:

a) papildomos vertės, gautos sugrupavus turtą (kaip antai sukūrus įvairiose vietose esančio investicinio turto portfelį);

b) vertinamo turto sąveikų su kitu turtu;

c) juridinių teisių arba teisinių apribojimų, kurie taikomi tik dabartiniam turto savininkui, ir

d) mokesčių lengvatų arba mokesčių naštos dabartiniam turto savininkui.

Būsimieji pinigų srautai užsienio valiuta

54. Būsimieji pinigų srautai įvertinami ta valiuta, kuria jie bus sukurti, o po to diskontuojami taikant šiai valiutai tinkamą diskonto normą. Subjektas perskaičiuoja dabartinę vertę naudodamas naudojimo vertės skaičiavimo dienos momentinį valiutos kursą.

Diskonto norma

55. **Diskonto norma (normos) turi būti norma (normos) prieš apmokestinimą ir atspindėti dabartinius rinkos įvertinimus:**

a) pinigų laiko vertės ir

b) rizikos, būdingos turtui, kurio būsimųjų pinigų srautų įverčiai dar nebuvo koreguoti.

56. Norma, atspindinti pinigų laiko vertės ir turtui būdingos rizikos dabartinį rinkos įvertinimą, yra grąža, kurios reikalaujantys 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 subjektas tikisi iš to turto. Ši norma apskaičiuojama pagal numanomą dabartinių rinkos sandorių panašaus turto normą arba pagal į biržos sąrašus įtraukto subjekto, turinčio atskirą turtą (ar turto portfelį), naudojimo galimybių ir rizikos požiūriu panašų į peržiūrimąjį, kapitalo vertės svertinį vidurkį. Tačiau diskonto norma, naudojama turto naudojimo vertei nustatyti, neturi atspindėti rizikos, į kurią atsižvelgus buvo koreguoti būsimųjų pinigų srautų įverčiai. Priešingu atveju kai kurių prielaidų poveikis būtų suskaičiuotas du kartus.
57. Kai iš rinkos tiesiogiai negalima sužinoti turtui būdingos normos, diskonto normai įvertinti subjektas naudoja pakaitalus. A priedėlyje pateikiama papildomų nurodymų, kaip tokiomis aplinkybėmis įvertinti diskonto normą.

TURTO VERTĖS SUMAŽĖJIMO NUOSTOLIŲ PRIPAŽINIMAS IR VERTINIMAS

58. 59–64 straipsniuose išdėstyti atskiro turto (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. **Jeigu ir tik jeigu turto atsiperkamoji vertė yra mažesnė už jo balansinę vertę, turto balansinė vertė turi būti sumažinama iki jo atsiperkamosios vertės. Toks sumažinimas yra vertės sumažėjimo nuostoliai.**
60. **Vertės sumažėjimo nuostoliai turi būti iš karto pripažįstami pelnu arba nuostoliais, išskyrus tą atvejį, jei turtas apskaitomas jo perkainota verte pagal kitą standartą, pavyzdžiui, remiantis 16-ojo TAS perkainojimo metodu. Bet kokie perkainoto turto vertės sumažėjimo nuostoliai turi būti apskaitomi remiantis tuo kitu standartu kaip dėl perkainojimo atsiradęs sumažėjimas.**
61. Neperkainoto turto vertės sumažėjimo nuostoliai pripažįstami pelnu arba nuostoliais. Tačiau perkainoto turto vertės sumažėjimo nuostoliai pripažįstami kitų bendrųjų pajamų dalimi tiek, kiek vertės sumažėjimo nuostoliai neviršija to paties turto perkainojimo rezervo sumos. Tokie perkainoto turto vertės sumažėjimo nuostoliai sumažina šio turto perkainojimo rezervą.
62. **Kai įvertinta vertės sumažėjimo nuostolių suma yra didesnė už turto, su kuriuo ji susijusi, balansinę vertę, subjektas turi pripažinti įsipareigojimą, jeigu ir tik jeigu to reikalauja kitas standartas.**
63. **Pripažinus vertės sumažėjimo nuostolius, būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais turi būti koreguojama turto nusidėvėjimo (amortizacijos) suma, kad peržiūrimoji turto balansinė vertė, atėmus likvidacinę vertę (jei tokia yra), būtų sistemingai paskirstyta per visą likusį turto naudingo tarnavimo laiką.**
64. Jei pripažįstami vertės sumažėjimo nuostoliai, visas susijęs atidėtojo mokesčio turtas ar įsipareigojimai nustatomi pagal 12-ąjį TAS, koreguotą turto balansinę vertę palyginant su jo mokesčių baze (žr. 3 iliustracinį pavyzdį).

PINIGUS KURIANTYS VIENETAI IR PRESTIŽAS

65. 66–108 straipsniuose ir C priedėlyje išdėstyti pinigus kuriančio vieneto, kuriam priklauso turtas, pripažinimo, taip pat pinigus kuriančių vienetų ir prestižo balansinės vertės nustatymo bei 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, subjektas turi nustatyti pinigus kuriančio vieneto, kuriam tas turtas priklauso (turto pinigų kuriančio vieneto), atsiperkamąją vertę.**

67. Atskiuro turto atsiperkamosios vertės nustatyti negalima, jei:

- a) turto naudojimo vertė negali būti įvertinta kaip artima jo tikrajai vertei atėmus perleidimo išlaidas (pavyzdžiui, jei būsimieji pinigų srautai dėl nuolatinio turto naudojimo negali būti įvertinti kaip nereikšmingi) ir
- b) turtas nekuria pinigų įplaukų, didžiąja dalimi nepriklausomų nuo kito turto kuriamų pinigų įplaukų.

Tokiais atvejais galima įvertinti tik pinigus kuriančio vieneto, kuriam priklauso tas turtas, naudojimo vertę, taigi ir atsiperkamąją vertę.

Pavyzdys

Kasybos subjektas turi privatų geležinkelį, naudojamą jo kasybos veikloje. Privatus 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 subjektas nustato pinigus kuriančio vieneto, kuris apima ir privatų geležinkelį, t. y. visos kasyklos, atsiperkamąją vertę.

68. Kaip apibrėžta 6 straipsnyje, pinigus kuriantis vienetas, kuriam priklauso turtas, yra mažiausia turto grupė, kuri apima šį turtą ir kuria pinigų įplaukas, didžiąja dalimi nepriklausomas nuo kito turto ar turto grupių kuriamų pinigų įplaukų. Nustatant pinigus kuriantį vienetą, kuriam priklauso turtas, priimamas sprendimas. Jei negalima nustatyti atskiuro turto atsiperkamosios vertės, subjektas identifikuoja mažiausią turto junginį (t. y. grupę), kuriantį didžiąja dalimi nepriklausomas pinigų įplaukas.

Pavyzdys

Autobusų įmonė teikia paslaugas pagal sutartį su savivaldybe. Sutartyje numatytos minimalios paslaugos, reikalingos penkiems atskiriems maršrutams. Kiekvienam maršrutui galima priskirti atskirą turtą ir atskirus pinigų srautus. Vienas iš maršrutų yra labai nuostolingas.

Kadangi subjektas negali sumažinti maršrutų skaičiaus, žemiausias galimų nustatyti pinigų įplaukų, didžiąja dalimi nepriklausomų nuo pinigų įplaukų iš kito turto ar turto grupės, lygis yra iš visų penkių maršrutų kartu gautos pinigų įplaukos. Kiekvieno maršruto pinigus kuriantis vienetas yra visa autobusų įmonė.

69. Pinigų įplaukos yra pinigų ir pinigų ekvivalentų įplaukos, gaunamos iš išorinių šalių. Nustatydamas, ar pinigų įplaukos iš turto (ar turto grupės) yra didžiąja dalimi nepriklausomos nuo kito turto (ar turto grupių) kuriamų pinigų įplaukų, subjektas apsvaisto įvairius veiksniaus, įskaitant ir tai, kaip vadovybė kontroliuoja subjekto veiklą, pavyzdžiui, produktų linijas, verslo padalinius, atskiras buvimo vietas, rajonus ar regionus ar kaip ji priima sprendimus dėl subjekto turto tolesnio naudojimo ir veiklos tęsimo arba turto ir veiklos perleidimo. 1 iliustraciniame 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, subjektas turi naudoti vadovybės nustatytą geriausią būsimos kainos (-ų), kuri galėtų būti gauta pagal ištiestosios rankos principu grįstą sandorį, įvertį siekdamas įvertinti:

- a) būsimąsias pinigų įplaukas, naudojamas turto ar pinigus kuriančio vieneto naudojimo vertei nustatyti, ir

b) būsimasis pinigų išmokas, naudojamas bet kokio kito turto ar pinigų kuriančių vienetų, veikiamų vidaus perleidimų kainų, naudojimo vertei nustatyti.

71. Net jei turto ar turto grupės produkcijos dalį ar ją visą (pavyzdžiui, produktus jų tarpiniame gamybos etape) naudoja kiti subjekto padaliniai, šis turtas ar turto grupė sudaro atskirą pinigų kuriantį vienetą tuo atveju, jei subjektas tokią produkciją 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. Naudojdamasis informacija, pagrįsta finansinėmis sąmatomis (prognozėmis), siejamomis su tokiu pinigų kuriančiu vienetu arba bet kuriuo kitu vidaus perleidimų kainų veikiamu turtu ar pinigų kuriančiu vienetu, subjektas koreguoja šią informaciją, jeigu vidaus perleidimų kainos neatspindi vadovybės nustatyto geriausio būsimų kainų, kurios galėtų būti gautos pagal ištiestosios rankos principu grįstą sandorį, įverčio.
72. **Pinigus kuriantys vienetai turi būti nuosekliai nustatomi kiekvieną ataskaitinį laikotarpį tam pačiam turtui ar turto rūšiai iš naujo, nebent pakeitimas yra pagrįstas.**
73. Jei subjektas nustato, kad turtas priklauso kitam pinigų kuriančiam vienetui nei ankstesniais laikotarpiais arba kad pasikeitė turto, priskirto tam turto pinigų kuriančiam vienetui, rūšys, 130 straipsnyje reikalaujama atskleisti informaciją apie pinigų kuriantį vienetą, jei pripažįstami ar panaikinami to pinigų kuriančio vieneto vertės sumažėjimo nuostoliai.

Pinigus kuriančio vieneto atsiperkamoji ir balansinė vertė

74. Pinigus kuriančio vieneto atsiperkamoji vertė yra to vieneto tikroji vertė atėmus perleidimo išlaidas arba naudojimo vertė, atsižvelgiant į tai, kuri iš šių verčių didesnė. Nustatant pinigų kuriančio vieneto atsiperkamąją vertę, bet kokia nuoroda 19–57 straipsniuose į „turtą“ turi būti suprantama kaip nuoroda į „pinigus kuriantį vienetą“.
75. **Pinigus kuriančio vieneto balansinė vertė turi būti apskaičiuojama tuo pačiu būdu kaip ir pinigų kuriančio vieneto atsiperkamoji vertė.**
76. Pinigus kuriančio vieneto balansinė vertė:
- a) apima balansinę vertę tik to turto, kurį galima tiesiogiai priskirti arba pagrįstai ir nuosekliai paskirstyti pinigų kuriančiam vienetui ir kuris sukurs būsimąsias pinigų įplaukas, naudojamas nustatant šio pinigų kuriančio vieneto naudojimo vertę, ir
- b) neapima jokių pripažintų išsipareigojimų balansinės vertės, išskyrus atvejį, kai pinigų kuriančio vieneto atsiperkamosios sumos neįmanoma nustatyti neatsižvelgus į tokių išsipareigojimą.

Taip yra todėl, kad pinigų kuriančio vieneto tikroji vertė atėmus perleidimo išlaidas ir jo naudojimo vertė yra nustatomos neįtraukiant pinigų srautų, siejamų su šiam pinigų kuriančiam vienetui nepriskiriamu turtu, ir jau pripažintų išsipareigojimų (žr. 28 ir 43 straipsnius).

77. Kai turtas grupuojamas siekiant įvertinti jo galimą atsiperkamumą, svarbu pinigų kuriančiam vienetui priskirti visus turto vienetų, kuriančius susijusius pinigų įplaukų srautus (arba naudojamus jiems kurti). Priešingu atveju gali pasirodyti, kad pinigų kuriantis vienetas gali visiškai atsipirkti, nors iš tikrųjų buvo patirta vertės sumažėjimo nuostolių. Kai kuriais atvejais, nors tam tikras turtas ir prisideda prie pinigų kuriančio vieneto įvertintų būsimųjų pinigų srautų kūrimo, jis negali būti pagrįstai ir nuosekliai priskirtas tokiame pinigų kuriančiam vienetui. Taip gali atsitikti su prestižu ar bendru turtu, pvz., subjekto pagrindinės buveinės turtu. 80–103 straipsniuose paaiškinama, kaip tokiu atveju reikia patikrinti, ar nesumažėjo pinigų kuriančio vieneto vertė.
78. Norint nustatyti pinigų kuriančio vieneto atsiperkamąją vertę, gali reikėti atsižvelgti į kai kuriuos pripažintus išsipareigojimus. Taip galėtų atsitikti, jei dėl pinigų kuriančio vieneto perleidimo pirkejas privalėtų prisiimti išsipareigojimą. Šiuo atveju pinigų kuriančio vieneto tikroji vertė atėmus perleidimo išlaidas (arba įvertinti pinigų srautai visiškai perleidus turtą) yra tam vienetui priskiriamo turto pardavimo kaina kartu su išsipareigojimu, atėmus perleidimo išlaidas. Kad būtų galima prasmingai palyginti pinigų kuriančio vieneto balansinę ir atsiperkamąją vertę, išsipareigojimo balansinė vertė atimama nustatant tiek pinigų kuriančio vieneto naudojimo vertę, tiek jo balansinę vertę.

Pavyzdys

Įmonė eksploatuoja kasyklą šalyje, kurios įstatymai reikalauja, kad, baigus kasybos veiklą, būtų atkurta pirminė aplinkos būklė. Atkūrimo išlaidos apima nuodangos, būtinos nuimti prieš kasybos veiklos pradžią, pakeitimą. Atidėjinys nuodangos pakeitimo 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.

Subjektas tikrina, ar nesumažėjo kasyklos vertė. Pinigus kuriantis vienetas šiuo atveju yra visa kasykla. Subjektas gauna įvairių pasiūlymų parduoti kasyklą už kainą, apytiksliai lygią 800 PV. Tokia kaina atspindi faktą, kad pirkėjas prisiims nuodangos atkūrimo išipareigojimą. 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 perleidimo 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 atėmus 500 PV). Pinigus kuriančio vieneto balansinė vertė yra 500 PV, t. y. 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 piniginiiais 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 išipareigojimai (pavyzdžiui, mokėtinos sumos, pensijos ir kiti atidėjiniai). Tokiais atvejais prie pinigų kuriančio vieneto balansinės vertės pridedama tokio turto balansinė vertė ir atimama tokių išipareigojimų balansinė vertė.

Prestižas

Prestižo priskyrimas pinigų kuriantiems vienetais

80. **Siekiant nustatyti, ar nesumažėjo prestižo, įgyto jungiant verslą, vertė, prestižas, pradedant išigijimo data, turi būti priskirtas kiekvienam išigijusiojo subjekto pinigų kuriančiam vienetai arba pinigų kuriančių vienetų grupėms, kurie turėtų gauti naudos iš jungimo sąlygotos sąveikos, neatsižvelgiant į tai, ar kitas išigytojo subjekto turtas arba išipareigojimai yra priskiriami minėtiems vienetais ar vienetų grupėms. Kiekvienas vienetas ar vienetų grupė, kuriems minėtu būdu priskiriamas prestižas, turi:**

a) priklausyti subjekto žemiausiam vidaus lygmeniui, kuriame vidaus valdymo tikslais prestižas stebimas, ir

b) prieš sujungimą nebūti didesnis nei veiklos segmentas, kaip apibrėžta 8-ojo TFAS „Veiklos segmentai“ 5 straipsnyje.

81. Verslo jungimo metu pripažintas prestižas yra turtas, rodantis būsimą ekonominę naudą, atsirandančią iš kito turto, išgyto verslo jungimo metu, kuris nėra atskirai identifikuojamas ir pripažįstamas. Prestižas nekuria pinigų srautų nepriklausomai nuo kito turto ar turto grupių ir dažniausiai prisideda prie įvairių pinigų kuriančių vienetų pinigų srautų kūrimo. Kartais sunku prestižą nepasirinktinai priskirti atskiriems pinigų kuriantiems vienetais, todėl jis gali būti priskirtas tik pinigų kuriančių vienetų grupėms. Dėl to žemiausias subjekto lygmuo, kuriame vidaus valdymo tikslais stebimas prestižas, kartais apima tam tikrą skaičių pinigų kuriančių vienetų, su kuriais siejamas prestižas, tačiau jiems jis negali būti priskirtas. 83–99 straipsniuose ir C priedėlyje pateikiamos nuorodos į pinigų kuriantį vienetą, kuriam priskiriamas prestižas, taip pat turėtų būti suprantamos kaip nuorodos į pinigų kuriančių vienetų grupę, kuriai priskiriamas prestižas.

82. Taikant 80 straipsnio reikalavimus, prestižo galimo vertės sumažėjimo patikrinimas vykdomas tame lygyje, kuris atspindi, kaip subjektas valdo savo veiklą, ir su kuriuo prestižas natūraliai gali būti susietas. Dėl to papildomų atskaitomybės sistemų kūrimas paprastai nėra būtinas.
83. Pinigus kuriantis vienetas, kuriam prestižas priskiriamas dėl galimo vertės sumažėjimo patikrinimo, gali nesutapti su prestižo priskyrimu pagal 21-ąją TAS „Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka“ užsienio valiutos kurso pasikeitimo pelno ir nuostolių vertinimo tikslu. Pavyzdžiui, jeigu 21-ajame TAS reikalaujama, kad subjektas užsienio valiutos kurso pasikeitimo pelno ir nuostolių vertinimo tikslais priskirtų prestižą santykinai žemiems lygiams, tai nereikalaujama to paties lygio prestižo tikrinti dėl galimo vertės sumažėjimo (išskyrus atvejį, kai subjektas šio lygio prestižą stebi dar ir vidaus 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-ąją TFAS „Verslo jungimai“, jeigu verslo jungimo pirminė apskaita iki laikotarpio, kada jungimas įvykdomas, pabaigos gali būti nustatyta tik kaip laikina, tada įsigijusysis subjektas:

a) apskaitoje registruoja jungimą, panaudodamas tas laikinas vertes, ir

b) visus tų laikinų verčių koregavimus pripažįsta kaip pirminės apskaitos per vertinimo laikotarpį, kuris neturi viršyti dvylikos mėnesių nuo įsigijimo datos, rezultatą.

Esant tokioms aplinkybėms, taip pat gali būti neįmanoma užbaigti ir prestižo, pripažinto verslo jungimo metu, pirminio paskirstymo iki to metinio ataskaitinio laikotarpio, kurį įvykdytas jungimas, pabaigos. Kai taip atsitinka, subjektas atskleidžia informaciją, kurios reikalaujama 133 straipsnyje.

86. Jeigu prestižas buvo priskirtas pinigų kuriančiam vienetai, o subjektas perleidžia veiklą, vykdytą šio vieneto, tai prestižas, susijęs su perleidžiamą veiklą, 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 subjektas gali įrodyti, kad koks nors kitas metodas geriau atspindi prestižą, susijusį su perleista veikla.

Pavyzdys

Subjektas už 100 PV parduoda veiklą, buvusią pinigų kuriančio vieneto, kuriam priskirtas prestižas, dalimi. Prestižas, priskiriamas šiam vienetai, negali būti identifikuojamas ar susiejamas su žemesnio lygmens už šį vienetą turto grupe, nebent pasirinktinai. Likusios pinigų kuriančio vieneto dalies atsiperkamoji vertė yra 300 PV.

Kadangi prestižas, priskirtas pinigų kuriančiam vienetai, negali būti nepasirinktinai identifikuojamas ar susiejamas su žemesnio lygmens už šį vienetą turto grupe, tai prestižas, siejamas su perleista veikla, yra vertinamas proporcingai santykinėms perleistos veiklos ir neperleistos vieneto dalies vertėms. Todėl 25 % prestižo, priskirto pinigų kuriančiam vienetai, įtraukiami į parduotos veiklos balansinę vertę.

87. Jeigu subjektas reorganizuoja savo atskaitomybės struktūrą, keisdamas vieno ar daugiau pinigų kuriančių vienetų, kuriems priskirtas prestižas, sudėtį, prestižas turi būti perskirstomas paveiktiems vienetams. Šis perskirstymas turi būti atliekamas naudojant santykinės vertės metodiką, panašią į tą, kuri naudojama, kai subjektas perleidžia tam tikrą veiklą, vykdytą pinigų kuriančio vieneto (išskyrus atvejį, kai subjektas gali įrodyti, kad koks nors kitas metodas geriau atspindi prestižą, susijusį su reorganizuotais vienetais).

Pavyzdys

Anksčiau prestižas buvo priskirtas pinigų kuriančiam vienetui A. Prestižas, priskirtas vienetui A, negali būti identifikuojamas ar susiejamas su žemesnio lygmens už A turto grupe, nebent pasirinktinai. A padalijamas ir integruojamas į kitus tris pinigų kuriančius vienetus – B, C ir D.

Kadangi prestižas, priskirtas vienetui A, negali būti nepasirinktinai identifikuojamas ar susiejamas su žemesnio lygmens už A turto grupe, jis priskiriamas B, C ir D vienetams proporcingai santykinėms trijų A dalių vertėms ir integruojamas į B, C ir D.

Pinigų kuriančių vienetų ir priskirto prestižo patikrinimas dėl galimo vertės sumažėjimo

88. Kada prestižas, kaip apibūdinta 81 straipsnyje, yra susietas su pinigų kuriančiu vienetu, bet nėra šiam vienetui priskirtas, toks vienetas turi būti tikrinamas dėl galimo vertės sumažėjimo palyginant jo balansinę vertę (išskyrus bet kokią prestižą) su jo atsiperkamąja verte, jeigu tik yra požymių, kad tokio vieneto vertė gali būti sumažėjusi. Bet kokie vertės sumažėjimo nuostoliai turi būti 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 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 tikrinamas dėl galimo vertės sumažėjimo kasmet ir bet kada, kai atsiranda požymių, kad šio vieneto vertė gali būti sumažėjusi, vieneto balansinę vertę (įtraukiant prestižą) palyginant su jo atsiperkamąja verte. Jeigu vieneto atsiperkamoji vertė viršija jo balansinę vertę, tai šis vienetas drauge su jam priskirtu prestižu turi būti vertinami taip, lyg vertė nebūtų sumažėjusi. O jei vieneto balansinė vertė viršija jo atsiperkamąją sumą, subjektas turi pripažinti vertės sumažėjimo nuostolius pagal 104 straipsnį.

91–95. [Išbraukta]

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 einamojo 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 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, kuriai priskirtas prestižas, 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. Pinigus kuriančio vieneto, kuriam buvo priskirtas prestižas, galimo vertės sumažėjimo patikrinimo metu gali atsirasti atskiro turto, priklausančio tam vienetai, kuriam buvo priskirtas prestižas, vertės sumažėjimo požymių. Tokiomis aplinkybėmis subjektas pirmiausia patikrina galimą tokio turto vertės sumažėjimą ir pripažįsta bet kokius vertės sumažėjimo nuostolius anksčiau, negu tikrinamas pinigus kuriančio vieneto, apimančio prestižą, galimas vertės sumažėjimas. Panašiai gali atsirasti ir pinigus kuriančio vieneto, priklausančio pinigus kuriančių vienetų, apimančių prestižą, grupei, vertės sumažėjimo požymių. Tokiais atvejais subjektas pirmiausia patikrina, ar nesumažėjo pinigus kuriančio vieneto vertė, ir pripažįsta bet kokius nuostolius dėl vieneto vertės sumažėjimo, ir tik tada patikrina, ar nesumažėjo pinigus kuriančių vienetų grupės, kuriai yra priskirtas prestižas, vertė.
99. **Paskutinis detalus praėjusio ataskaitinio laikotarpio pinigus kuriančio vieneto, kuriam priskirtas prestižas, atsiperkamosios vertės skaičiavimas gali būti naudojamas tikrinant, ar per einamąjį ataskaitinį laikotarpį nesumažėjo to vieneto vertė, jei atitinkami 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 po paskutinio atsiperkamosios vertės skaičiavimo įvykusių įvykių ir pasikeitusių aplinkybių analize, tikėtina, kad dabar nustatoma atsiperkamoji vertė būtų mažesnė už vieneto balansinę vertę, yra mažas.

B e n d r a s t u r t a s

100. Bendras turtas apima grupės ar padalinio turtą, pavyzdžiui, subjekto pagrindinės buveinės ar padalinio pastatą, elektroninio duomenų apdorojimo įrenginius ar tyrimų centrą. Tai, ar tam tikras turtas pinigus kuriančio vieneto atžvilgiu atitinka šiame standarte pateiktą bendro turto apibrėžtį, nulemia subjekto struktūra. Išskirtinė bendro turto ypatybė yra ta, kad jis nekuria nuo kito turto ar turto grupių nepriklausomų pinigų įplaukų, o jo balansinės vertės negalima visiškai priskirti tikrinamam pinigus kuriančiam vienetai.
101. Kadangi bendras turtas nekuria atskirų pinigų įplaukų, negalima nustatyti bendro turto atskiro vieneto atsiperkamosios vertės, išskyrus atvejį, kai vadovybė nusprendžia tokį turtą parduoti. Vadinasi, jei yra požymių, kad gali būti sumažėjusi bendro turto vertė, tada nustatoma pinigus kuriančio vieneto ar jų grupės, kuriam tas bendras turtas priklauso, atsiperkamoji vertė ir palyginama su šio pinigus kuriančio vieneto arba vienetų grupės balansine verte. Bet kokie vertės sumažėjimo nuostoliai pripažįstami pagal 104 straipsnį.
102. **Tikrindamas, ar nesumažėjo pinigus kuriančio vieneto vertė, subjektas turi identifikuoti visą bendrą turtą, susijusį su tikrinamu pinigus kuriančiu vieneta. Jeigu bendro turto balansinės vertės dalis:**
- a) gali būti pagrįstai ir nuosekliai priskirta tam vienetai, subjektas turi palyginti šio vieneto balansinę vertę, įskaitant bendro turto, priskiriamo šiam vienetai, balansinės vertės dalį, su jo atsiperkamąja verte. Bet kokie vertės sumažėjimo nuostoliai turi būti pripažįstami pagal 104 straipsnį;
 - b) negali būti pagrįstai ir nuosekliai priskiriama šiam vienetai, subjektas turi:
 - i) palyginti vieneto (išskyrus bendrą turtą) balansinę vertę su jo atsiperkamąja verte ir pripažinti bet kokius vertės sumažėjimo nuostolius pagal 104 straipsnį;
 - ii) identifikuoti mažiausią pinigus kuriančių vienetų grupę, kuri apima tikrinamąjį pinigus kuriantį vienetą ir kuriai bendro turto balansinės vertės dalis gali būti pagrįstai ir nuosekliai priskirta, ir

- iii) palyginti minėtos pinigų kuriančių vienetų grupės, įskaitant bendro turto, priskirto šiai vienetų grupei, balansinės vertės dalį su šios vienetų grupės atsiperkamąja verte. Bet kokie vertės sumažėjimo nuostoliai turi būti pripažįstami pagal 104 straipsnį.

103. Šių reikalavimų taikymas bendram turtui paaiškinamas 8 iliustraciniame pavyzdyje.

Pinigų kuriančio vieneto vertės sumažėjimo nuostoliai

104. Pinigų kuriančio vieneto (pinigų kuriančių vienetų mažiausios grupės, kuriai prestižas ar bendras turtas buvo priskirtas) vertės sumažėjimo nuostoliai turi būti pripažinti, jeigu ir tik jeigu šio vieneto (arba vienetų grupės) atsiperkamoji vertė yra mažesnė už šio vieneto (arba vienetų grupės) balansinę vertę. Vertės sumažėjimo nuostoliai siekiant sumažinti vieneto (vienetų grupės) turto balansinę vertę turi būti paskirstomi tokia tvarka:

- a) pirmiausiai sumažinama bet kokio pinigų kuriančiam vienetui (vienetų grupei) priskiriamo prestižo balansinė vertė ir
- b) po to – kitam vieneto (vienetų grupės) turtui proporcingai pagal kiekvieno vieneto (vienetų grupės) priklausančio turto balansinę vertę.

Tokie balansinių verčių sumažinimai, apskaitoje registruojami kaip atskirų turto straipsnių vertės sumažėjimo nuostoliai, turi būti pripažįstami pagal 60 straipsnį.

105. Paskirstydamas vertės sumažėjimo nuostolius pagal 104 straipsnį, subjektas neturi sumažinti turto balansinės vertės tiek, kad ji būtų mažesnė už didžiausią iš šių verčių:

- a) jo tikrąją vertę atėmus perleidimo išlaidas (jei ją galima nustatyti);
- 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 atskiuro turto straipsnio atsiperkamosios vertės, šiame standarte reikalaujama, kad vertės sumažėjimo nuostoliai būtų pasirinktinai paskirstyti to vieneto turto dalims, išskyrus prestižą, nes visas pinigų kuriančio vieneto turtas veikloje naudojamas bendrai.

107. Jei neįmanoma nustatyti atskiuro turto atsiperkamosios vertės (žr. 67 straipsnį), tuomet:

- a) turto vertės sumažėjimo nuostoliai pripažįstami, jeigu jo balansinė vertė yra didesnė už jo tikrąją vertę atėmus perleidimo išlaidas ir už 104 bei 105 straipsniuose aprašytų paskirstymo procedūrų rezultatus, ir
- b) jokie turto vertės sumažėjimo nuostoliai nepripažįstami, jeigu nesumažėjo susijusio pinigų kuriančio vieneto vertė. Tai taikytina netgi tada, kai turto tikroji vertė atėmus perleidimo išlaidas yra mažesnė už jo balansinę vertę.

Pavyzdys

Mašina buvo apgadinta, tačiau veikia, nors ir ne taip gerai kaip anksčiau. Mašinos tikroji vertė atėmus perleidimo išlaidas yra mažesnė už jos balansinę vertę. Mašina nekuria nepriklausomų pinigų įplaukų. Mažiausia identifikuojama turto grupė, kuriai priklauso mašina ir kuri kuria pinigų įplaukas, didžiąja dalimi nepriklausomas nuo kito turto kuriamų pinigų įplaukų, yra toji gamybos linija, kuriai mašina priklauso. Gamybos linijos atsiperkamoji vertė rodo, kad visos gamybos linijos vertė nesumažėjo.

1 prielaida: vadovybės patvirtintos sąmatos (prognozės) nerodo vadovybės išipareigojimo pakeisti mašiną nauja.

Mašinos atsiperkamosios vertės negalima įvertinti atskirai, nes mašinos naudojimo vertė:

- a) gali skirtis nuo jos tikrosios vertės atėmus perleidimo 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 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 numatomą subjekto ekonominės naudos suvartojimo modelį.

2 prielaida: vadovybės patvirtintos sąmatos (prognozės) parodo vadovybės išipareigojimą 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 perleidimo išlaidas. Vadinasi, galima nustatyti ir mašinos atsiperkamąją vertę, neatsižvelgiant į pinigų kuriantį vienetą (t. y. gamybos liniją), kuriam ši mašina priklauso. Kadangi mašinos tikroji vertė atėmus perleidimo išlaidas yra mažesnė už jos balansinę vertę, pripažįstami mašinos vertės sumažėjimo nuostoliai.

108. Įvykdžius 104 ir 105 straipsnių reikalavimus, bet kokios likusios pinigų kuriančio vieneto vertės sumažėjimo nuostolių sumos atžvilgiu išipareigojimas turi būti pripažįstamas, jeigu ir tik jeigu to reikalaujama kitame TFAS.

VERTĖS SUMAŽĖJIMO PANAIKINIMAS

109. 110–116 straipsniuose išdėstomi reikalavimai, kaip panaikinti ankstesniais ataskaitiniais metais pripažintus nuostolius dėl turto ar pinigų kuriančio vieneto vertės sumažėjimo. Šiuose reikalavimuose vartojamas terminas „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. Subjektas kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje 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, subjektas turi įvertinti šio turto atsiperkamąją vertę.
111. Vertindamas, ar yra kokių nors požymių, kad ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais pripažintų nuostolių dėl turto (išskyrus prestižą) vertės sumažėjimo nebėra arba jie sumažėjo, subjektas turi atsižvelgti bent į toliau nurodytus požymius.

Išoriniai informacijos šaltiniai

- a) Yra aiškių požymių, kad turto vertė per ataskaitinį laikotarpį reikšmingai padidėjo.
- b) Per ataskaitinį laikotarpį subjekto veiklos technologinėje, rinkos, ekonominėje ar teisinėje aplinkoje arba rinkoje, kuriai turtas yra skirtas, įvyko reikšmingų pokyčių, teigiamai paveikusių subjektą, arba tokie pokyčiai artimiausiu metu įvyks.
- c) Per ataskaitinį laikotarpį sumažėjo rinkos palūkanų normos ar kitos investicijų grąžos rinkos normos ir tikėtina, kad tai paveiks diskonto normą, taikomą turto naudojimo vertei apskaičiuoti, ir reikšmingai padidins turto atsiperkamąją vertę.

Vidiniai informacijos šaltiniai

d) Per ataskaitinį laikotarpį reikšmingai pasikeitė arba, tikėtina, artimiausiu metu pasikeis turto panaudojimo ar tikėtino panaudojimo mastas ar būdas, ir tokie pasikeitimai teigiamai paveikė (paveiks) subjektą. Tokie pasikeitimai 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 TFAS, taikytiną tam turtui, net jeigu turto vertės sumažėjimo nuostoliai nepanaikinami.

114. Ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais pripažinti turto (išskyrus prestižą) vertės sumažėjimo nuostoliai turi būti panaikinami, jeigu ir tik jeigu po paskutinio vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimo pasikeitė įverčiai, 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 įvertinto turto naudojimo ar pardavimo potencialo padidėjimą nuo tos dienos, kai subjektas paskutinį kartą pripažino to turto vertės sumažėjimo nuostolius. 130 straipsnyje reikalaujama, kad subjektas nurodytų įverčių keitimą, dėl kurio įvertintas naudojimo potencialas padidėjo. Įverčių keitimo pavyzdžiai apima:

a) atsiperkamosios vertės nustatymo pagrindo keitimą (t. y. ar šis nustatymo pagrindas buvo tikroji vertė atėmus perleidimo išlaidas, ar naudojimo vertė);

b) jei atsiperkamoji vertė buvo pagrįsta naudojimo verte – įvertintų būsimųjų pinigų srautų sumų ir skaičiavimo laikotarpio arba diskonto normos pasikeitimą, arba

c) jeigu atsiperkamoji vertė buvo pagrįsta tikrąja verte atėmus perleidimo išlaidas – tikrosios vertės atėmus perleidimo išlaidas sudėtinių dalių įverčio keitimą.

116. Turto naudojimo vertė gali tapti didesnė už turto balansinę vertę paprasčiausiai dėl to, kad dabartinė būsimųjų pinigų įplaukų vertė didėja artėjant šių įplaukų gavimo momentui. Tačiau turto naudojimo potencialas nedidėja. Todėl vertės sumažėjimo nuostoliai nepanaikinami vien dėl to, kad praėjo tam tikras laikas (kartais tai vadinama diskontavimo poveikio mažėjimu), net jei turto atsiperkamoji vertė tapo didesnė už jo balansinę vertę.

Atskiro turto vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimas

117. Turto (išskyrus prestižą) balansinė vertė, padidėjusi panaikinus vertės sumažėjimo nuostolius, neturi viršyti tos balansinės vertės, kuri būtų buvusi nustatyta (atėmus amortizaciją ar nusidėvėjimą), jei ankstesniais ataskaitiniais metais turto vertės sumažėjimo nuostoliai nebūtų buvę pripažinti.

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, subjektas vadovaujasi TFAS, taikytinu turtui.
119. **Turto, išskyrus prestižą, vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimas turi būti iš karto pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, išskyrus atvejį, kai turtas apskaitoje registruojamas perkainota verte pagal kitą TFAS (pavyzdžiui, taikant 16-ajame TAS nurodytą perkainojimo metodą). Bet koks perkainoto turto vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimas turi būti apskaitoje registruojamas kaip perkainotos sumos padidėjimas pagal tą kitą TFAS.**
120. Perkainoto turto vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimas pripažįstamas kitų bendrųjų pajamų dalimi ir padidina šio turto perkainojimo rezervą. Tačiau, jei to paties perkainoto turto vertės sumažėjimo nuostoliai anksčiau buvo pripažinti pelnu arba nuostoliais, tų nuostolių panaikinimas taip pat pripažįstamas pelnu arba nuostoliais.
121. Pripažinus vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimą, to turto nusidėvėjimo (amortizacijos) suma būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais turi būti koreguojama 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 būti didesnė 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 laikotarpiais nebūtų pripažinta jokių turto vertės sumažėjimo nuostolių.

Vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimo suma, kuri priešingu atveju būtų buvusi priskirta tam turtui, turi būti proporcingai paskirstoma kitiems vieneto (vienetų grupės) turto straipsniams, išskyrus prestižą.

Nuostolių dėl prestižo vertės sumažėjimo panaikinimas

124. Pripažinti prestižo vertės sumažėjimo nuostoliai neturi 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 viduje sukurto prestižo padidėjimas, o ne išgyto prestižo pripažinto vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimas.

ATSKLEIDIMAS

126. Subjektas apie kiekvieną turto klasę turi atskleisti šią informaciją:

- a) vertės sumažėjimo nuostolių sumą, pripažintą pelnu arba nuostoliais per ataskaitinį laikotarpį, taip pat bendrųjų pajamų ataskaitos straipsnio (-ių) eilutę (-es), į kurią (-ias) šie nuostoliai yra įtraukti;

- b) panaikintų vertės sumažėjimo nuostolių, pripažintų pelnu arba nuostoliais per ataskaitinį laikotarpį, sumą, taip pat bendrųjų pajamų ataskaitos straipsnio (-ių) eilutę (-es), kurioje (-ose) šie nuostoliai yra panaikinami;
- c) perkainoto turto vertės sumažėjimo nuostolių sumą, per ataskaitinį laikotarpį pripažintą kitų bendrųjų pajamų dalimi;
- d) perkainoto turto panaikintų vertės sumažėjimo nuostolių sumą, per ataskaitinį laikotarpį pripažintą kitų bendrųjų pajamų dalimi.

127. Turto klasė – panašaus pobūdžio ir panašiai subjekto veikloje naudojamo turto grupė.

128. 126 straipsnyje reikalaujama informacija gali būti pateikiama kartu su kita apie tą turto klasę atskleidžiama informacija. Pavyzdžiui, ši informacija gali būti įtraukiama sutikrinant nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių balansinę vertę ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje, kaip to reikalaujama 16-ajame TAS.

129. Subjektas, kuris ataskaitose nurodo segmento informaciją vadovaudamasis 8-uoju TFAS, turi atskleisti šiuos kiekvieno ataskaitose pateiktino segmento duomenis:

- a) vertės sumažėjimo nuostolių, per ataskaitinį laikotarpį pripažintų pelnu arba nuostoliais ir kitų bendrųjų pajamų dalimi, sumą;
- b) panaikintų vertės sumažėjimo nuostolių, per ataskaitinį laikotarpį pripažintų pelnu arba nuostoliais ir kitų bendrųjų pajamų dalimi, sumą.

130. Atskiro turto (įskaitant prestižą) arba pinigų kuriančio vieneto vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimo arba jų panaikinimo per ataskaitinį laikotarpį atveju 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) dėl kiekvieno atskiro turto objekto:

- i) turto pobūdį ir

- ii) jeigu subjektas segmento informaciją teikia vadovaudamasi 8-uoju TFAS – ataskaitose pateiktiną segmentą, kuriam priklauso turtas;

- d) dėl pinigų kuriančio vieneto:

- i) pinigų kuriančio vieneto aprašymą (pvz., ar tai yra gaminių linija, gamykla, verslo padalinys, geografinė vietovė, ataskaitose pateiktinas segmentas, apibrėžtas 8-ajame TFAS);

- ii) pripažintų ar panaikintų vertės sumažėjimo nuostolių sumą pagal turto klasę ir, jeigu segmento informaciją subjektas teikia pagal 8-ąjį TFAS – pagal ataskaitose pateiktinus segmentus, ir

- iii) jei po ankstesnio pinigų kuriančio vieneto atsiperkamosios vertės įvertinimo (jeigu toks buvo atliktas) pasikeitė pinigų kuriantį vienatį sudarantis turto junginys, subjektas apibūdina dabartinį ir ankstesnį turto jungimo būdą bei priežastis, dėl kurių šis būdas, kuriuo nustatomas pinigų kuriantis vienetas, pasikeitė;

e) turto (pinigus kuriančio vieneto) atsiperkamąją vertę ir tai, ar turto (pinigus kuriančio vieneto) atsiperkamoji vertė yra jo tikroji vertė atėmus perleidimo išlaidas, ar jo naudojimo vertė;

f) jeigu atsiperkamoji vertė yra tikroji vertė atėmus perleidimo išlaidas, subjektas turi atskleisti šią informaciją:

i) tikrosios vertės hierarchijos lygį (žr. 13-ąjį TFAS), kuriam iš esmės priskiriama visa nustatyta turto (pinigus kuriančio vieneto) tikroji vertė (neatsižvelgiant į tai, ar galima stebėti „perleidimo išlaidas“);

ii) nustatant tikrąją vertę, kuri priskiriama tikrosios vertės hierarchijos 2 ir 3 lygiams, vertinimo metodikos (-ų), taikomos (-ų) nustatant tikrąją vertę atėmus perleidimo išlaidas, aprašymą. Jei vertinimo metodika pasikeitė, subjektas turi atskleisti tą pasikeitimą ir jo priežastį (-is), ir

iii) nustatant tikrąją vertę, kuri priskiriama tikrosios vertės hierarchijos 2 ir 3 lygiams, kiekvieną esminę prielaidą, kuria vadovybė pagrindė tikrosios vertės atėmus perleidimo išlaidas nustatymą. Esminės prielaidos yra tos, kurios labiausiai veikia turto (pinigus kuriančio vieneto) atsiperkamąją vertę. Subjektas taip pat turi atskleisti diskonto normą (-as), naudojamą (-as) atliekant dabartinį vertinimą ir ankstesnį vertinimą, jei tikroji vertė atėmus perleidimo išlaidas nustatoma naudojant dabartinės vertės metodiką;

g) jeigu atsiperkamoji vertė yra naudojimo vertė – diskonto normą (-as), taikytą (-as) nustatant dabartinį ir ankstesnį (jei yra) naudojimo vertės įvertį.

131. Apie agreguotus vertės sumažėjimo nuostolius ir agreguotus vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimus, pripažintus per tą ataskaitinį laikotarpį, apie kurį neatskleista jokia 130 straipsnyje reikalaujama informacija, subjektas turi atskleisti:

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. Subjektas skatinamas atskleisti prielaidas, kuriomis buvo remiamasi nustatant turto (pinigus kuriančių vienetų) atsiperkamąsias vertes per ataskaitinį laikotarpį. Tačiau 134 straipsnyje reikalaujama, kad subjektas atskleistų informaciją apie įverčius, naudotus pinigų kuriančio vieneto atsiperkamajai vertei apskaičiuoti, kai į to vieneto balansinę vertę yra įtrauktas prestižas arba neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialusis turtas.

133. Jeigu, remiantis 84 straipsniu, kuri nors verslo jungimo metu per ataskaitinį laikotarpį įgyto prestižo dalis ataskaitinio laikotarpio pabaigoje nebuvo priskirta pinigų kuriančiam vienetai (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, įverčiai, naudojami atsiperkamųjų verčių skaičiavimui

134. Subjektas apie kiekvieną pinigų kuriantį vienetą (vienetų grupę), kuriam (kuriems) priskirta prestižo arba neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto balansinė vertė, palyginti su 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 perleidimo išlaidas);
- d) jeigu vieneto (vienetų grupės) atsiperkamoji vertė yra pagrįsta naudojimo verte, tuomet:
 - i) kiekvieną esminę prielaidą, kuria vadovybė grindė savo pinigų srautų prognozes laikotarpiui, kurį apima naujausios finansinės sąmatos (prognozės). Esminės prielaidos yra tos, kurios labiausiai veikia vieneto (vienetų grupės) atsiperkamąją vertę;
 - ii) vadovybės metodo, naudoto nustatant kiekvienai esminei prielaidai priskirtą (-as) vertę (-es), apibūdinimą, tai, ar ši (-ios) vertė (-ės) atspindi ankstesnę patirtį arba (jei tinka) atitinka išorės informacijos šaltinius, o jei ne – kaip ir kodėl ši (-ios) vertė (-ės) 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 pagrįstas;
 - 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 (-iose) subjektas veikia, arba rinkos, kuriai vienetas (vienetų grupė) yra skirtas (-a), ilgalaikę augimo normą;
 - v) planuojamiems pinigų srautams taikomą diskonto normą arba normas;
- e) jeigu vieneto (vienetų grupės) atsiperkamoji vertė yra pagrįsta tikrąja verte atėmus perleidimo išlaidas – vertinimo metodiką arba metodikas, pagal kurias nustatyta tikroji vertė atėmus perleidimo išlaidas. Subjektas neprivalo atskleisti 13-ajame TFAS reikalaujamos informacijos. Jeigu tikroji vertė atėmus perleidimo išlaidas nėra nustatoma naudojant tokio paties vieneto (ar vienetų grupės) kotiruojamą kainą, subjektas turi atskleisti ir šią informaciją:
 - i) kiekvieną esminę prielaidą, kuria vadovybė pagrindė tikrosios vertės atėmus perleidimo išlaidas nustatymą. Esminės prielaidos yra tos, kurios labiausiai veikia vieneto (vienetų grupės) atsiperkamąją vertę;
 - ii) vadovybės metodo, naudoto nustatant kiekvienai esminei prielaidai priskirtą vertę (arba vertes), apibūdinimą, tai, ar šios vertės atspindi ankstesnę patirtį arba (jei tinka) atitinka išorės informacijos šaltinius, o jei ne – kaip ir kodėl šios vertės skiriasi nuo ankstesnės patirties ar išorinių informacijos šaltinių,

iiA) tikrosios vertės hierarchijos lygį (žr. 13-ąjį TFAS), kuriam iš esmės priskiriama visa nustatyta tikroji vertė (neatsižvelgiant į galimybę stebėti „perleidimo išlaidas“);

iiB) jei pakeista vertinimo metodika – tą pakeitimą ir jo priežastis.

Jei tikroji vertė atėmus perleidimo išlaidas nustatoma naudojant diskontuotus planuojamus pinigų srautus, subjektas turi atskleisti šią informaciją:

iii) laikotarpį, kuriuo vadovybė suplanavo pinigų srautus;

iv) planuojamiems pinigų srautams ekstrapoliuoti naudojamą augimo normą;

v) planuojamiems pinigų srautams taikomą diskonto normą arba normas;

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 priskirtą vertę;

iii) sumą, kuria tokiai esminei prielaidai priskirta vertė turi pasikeisti po to, kai įtraukiamas bet koks minėto pasikeitimo poveikis kitiems kintamiesiems, naudotiems atsiperkamajai vertei nustatyti, 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) priskirta suma nėra reikšminga lyginant ją su subjekto prestižo ar neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto bendrąja balansine verte, tas 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 pačia esmine prielaida (prielaidomis), o šiems vienetams paskirstyto prestižo ar neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto bendroji balansinė vertė yra reikšminga lyginant ją su subjekto prestižo arba neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto bendra balansine verte, subjektas tą faktą turi atskleisti drauge su:

a) tam vienetui (vienetų grupėms) paskirstyto prestižo bendrąja balansine verte;

b) tam vienetui (vienetų grupėms) paskirstyto neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto bendrąja balansine verte;

c) esminės (-ių) prielaidos (-ų) apibūdinimu;

d) vadovybės metodo, naudoto nustatant esminei (-ėms) prielaidai (-oms) priskirtą (-as) vertę (-es), apibūdinimu, tuo, ar ši (-ios) vertė (-ės) atspindi ankstesnę patirtį arba (jei tinka) atitinka išorės informacijos šaltinius, o jei ne – kaip ir kodėl ši (-ios) vertė (-ės) skiriasi nuo ankstesnės patirties ar išorinių informacijos šaltinių;

e) jeigu pagrįstai įmanomas esminės (-ių) prielaidos (-ų) pokytis nulemtų tai, kad vienetų (vienetų grupių) bendroji balansinė vertė viršytų jų bendrąją atsiperkamąją 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) suma, kuria esminei (-ėms) prielaidai (-oms) priskirta (-os) vertė (-ės) turi pasikeisti po to, kai įtraukiamas bet koks pasikeitimo poveikis kitiems kintamiesiems, naudojamiems atsiperkamajai vertei nustatyti, kad vienetų (vienetų grupių) bendrosios atsiperkamosios vertės būtų lygios jų bendrosioms 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 einamuoju 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. 9 iliustraciniame pavyzdyje parodytas 134 ir 135 straipsniuose reikalaujamas atskleidimas.

PEREINAMOJO LAIKOTARPIO NUOSTATOS IR ĮSIGALIOJIMO DATA

138. [Išbraukta]

139. 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, pradžios.

140. Subjektai, kuriems taikomas 139 straipsnis, skatinami taikyti šio standarto reikalavimus dar iki 139 straipsnyje nustatytų įsigaliojimo datų. Tačiau, jeigu subjektas šį standartą pradėjo taikyti anksčiau už tas įsigaliojimo datas, jis tuo pačiu metu turi taikyti 3-iąją TFAS bei 38-ąją TAS (persvarstytą 2004 m.).

140A. 1-uuoju TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“ (persvarstytu 2007 m.) pataisyta TFAS vartojama terminija. Juo taip pat pataisyti 61, 120, 126 ir 129 straipsniai. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Jei subjektas 1-ąją TAS (persvarstytą 2007 m.) taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

140B. 3-uoju TFAS (persvarstytu 2008 m.) pataisyti 65, 81, 85 ir 139 straipsniai, panaikinti 91–95 ir 138 straipsniai, įtrauktas C priedėlis. Tas pataisas subjektas turi taikyti 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Jeigu subjektas taiko 3-iąją TFAS (persvarstytą 2008 m.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

140C. 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „TFAS patobulinimas“ pataisytas 134 straipsnio e punktas. Subjektas tą pataisą turi taikyti 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi tą faktą atskleisti.

- 140D. 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „Investicijų į patronuojamąsias įmones, bendrai kontroliuojamus subjektus ir asocijuotąsias įmones savikaina“ (1-ojo TFAS „Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų taikymas pirmą kartą“ ir 27-ojo TAS pataisos), įterptas 12 straipsnio h punktas. Subjektas tą pataisą turi taikyti perspektyviai 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas susijusias 27-ojo TAS 4 ir 38A straipsnių pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, kartu jis turi taikyti ir 12 straipsnio h punkto pataisą.
- 140E. 2009 m. balandžio mėn. paskelbtu dokumentu „TFAS patobulinimas“ pataisytas 80 straipsnio b punktas. Subjektas tą pataisą turi taikyti perspektyviai 2010 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi tą faktą atskleisti.
- 140F. [Išbraukta]
- 140G. [Išbraukta]
- 140H. 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 10-uju TFAS ir 11-uju TFAS pataisytas 4 straipsnis, antraštė prieš 12 straipsnio h punktą ir 12 straipsnio h punktas. Taikydamas 10-ąjį TFAS ir 11-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.
- 140I. 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uju TFAS pataisyti 5, 6, 12, 20, 22, 28, 78, 105, 111, 130 ir 134 straipsniai, išbraukti 25–27 straipsniai ir įterptas 53A straipsnis. Taikydamas 13-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.
- 140J. 2013 m. gegužės mėn. pataisyti 130 ir 134 straipsniai ir antraštė prieš 138 straipsnį. Tas pataisas subjektas turi taikyti retrospektyviai metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2014 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Tų pataisų subjektas netaiko ataskaitiniais laikotarpiais (įskaitant lyginamuosius laikotarpius), kuriais jis netaiko 13-ojo TFAS.
- 140K. [Išbraukta]
- 140L. 2014 m. gegužės mėn. paskelbtu 15-uju TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“ pataisytas 2 straipsnis. Taikydamas 15-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tą pataisą.
- 140M. 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uju TFAS pataisyti 2, 4 ir 5 straipsniai ir išbraukti 140F, 140G ir 140K straipsniai. Taikydamas 9-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.
- 140N. 2017 m. gegužės mėn. paskelbtu 17-uju TFAS pataisytas 2 straipsnis. 2020 m. birželio mėn. paskelbtu dokumentu „17-ojo TFAS pataisos“ dar kartą pataisytas 2 straipsnis. Taikydamas 17-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.

36-OJO TAS (PASKELBTO 1998 M.) PANAIKINIMAS

141. Šis standartas pakeičia 36-ąjį TAS „Turto vertės sumažėjimas“ (paskelbtą 1998 m.).

*A priedėlis***DABARTINĖS VERTĖS METODIKŲ PRITAIKYMAS NAUDOJIMO VERTEI NUSTATYTI**

Šis priedėlis yra neatskiriama standarto dalis. Jame pateikiami nurodymai dėl dabartinės vertės metodikų taikymo naudojimo vertei nustatyti. Nors nurodymuose vartojamas terminas „turtas“, jie taikomi ir turto straipsnių, sudarančių pinigus kuriantį vienetą, grupei.

Dabartinės vertės nustatymo komponentai

A1. Ekonominius skirtumus tarp turto straipsnių parodo visi šie elementai kartu:

- a) būsimųjų pinigų srautų, o sudėtingesniais atvejais – būsimųjų pinigų srautų serijų, kuriuos subjektas tikisi sukurti naudodamas šį turtą, įvertis;
- b) tų būsimųjų pinigų srautų sumos ar laiko galimų svyravimų lūkesčiai;
- c) pinigų laiko vertė, kurią parodo dabartinė rinkos nerizikinga palūkanų norma;
- d) kaina dėl turtui būdingo neapibrėžtumo ir
- e) kiti kartais neidentifikuojami veiksniai (pvz., nelikvidumas), kuriuos rinkos dalyviai įtrauktų į būsimųjų pinigų srautų, kuriuos subjektas tikisi iš turto, įkainojimą.

A2. Šiame priedėlyje 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 subjektas taikytų siekdamas atspindėti lūkesčius dėl būsimųjų pinigų srautų sumos arba 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. Būsimiesiems pinigų srautams įvertinti naudojami metodai ir palūkanų normos kiekvienoje situacijoje kinta priklausomai nuo aplinkybių, susijusių su konkrečiu turtu. 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 įvertintų pinigų srautų prielaidomis. Priešingu atveju kai kurių prielaidų poveikis bus įvertinamas du kartus arba į jį apskritai nebus atsižvelgta. Pavyzdžiui, 12 % diskonto norma gali būti taikoma gautinos paskolos sutartyje numatytiems pinigų srautams. Ta norma atspindi paskolų su tam tikromis charakteristikomis galimo būsimo išsipareigojimų neįvykdymo tikimybę. Ta pati 12 % norma neturėtų būti naudojama diskontuojant tikėtinus pinigų srautus, nes tokie pinigų srautai jau atspindi prielaidas dėl būsimo išsipareigojimų neįvykdymo;
- b) įvertinti pinigų srautai ir diskonto normos turėtų būti nešališki ir nepriklausyti nuo veiksmų, nesusijusių su konkrečiu turtu. Pavyzdžiui, gryniesiems pinigų srautai, sąmoningai numatyti taip, kad padidintų būsimą turto pelningumo galimybę, suteikia vertinimui šališkumo;
- c) įvertinti pinigų srautai arba diskonto normos turėtų atspindėti galimų rezultatų intervalą, o ne vieną labiausiai tikėtiną didžiausią ar mažiausią įmanomą sumą.

Tradicionis arba tikėtinų pinigų srautų požiūris dėl dabartinės vertės*Tradicionis požiūris*

A4. Dabartinei vertei apskaičiuoti tradiciškai naudojamas vienas įvertintų pinigų srautų rinkinys ir tik viena diskonto norma, dažnai apibūdinama kaip riziką atitinkanti norma. Praktiškai pagal tradicinį požiūrį manoma, kad vienintelė parinkta diskonto norma gali apimti visus lūkesčius dėl būsimųjų pinigų srautų ir atitinkamą rizikos priedą. 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 sutartyje numatytais pinigų srautais, požiūris atitinka būdą, kuriuo rinkos dalyviai apibūdina turtą, pavyzdžiui, 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, kito turto pinigų srautų požymiai turi būti panašūs į vertinamo turto pinigų srautų požymius. Taigi vertintojas turi atlikti šiuos veiksmus:
- a) identifikuoti pinigų srautų, kurie bus diskontuojami, rinkinį;
 - b) identifikuoti rinkoje kitą turtą, kuris turėtų panašius pinigų srautų požymius;
 - c) palyginti šių dviejų turto vienetų pinigų srautų komplektus, kad būtų galima įsitikinti jų panašumu (pavyzdžiui, tai, ar abu šie pinigų srautai yra sutartyje numatyti, o gal vienas iš jų yra sutartyje numatytas, o kitas – įvertintas pinigų srautas?);
 - d) įvertinti, ar vienas turto vienetas turi elementą, kurio neturi kitas vienetas (pavyzdžiui, gal vienas iš jų mažiau likvidus už kitą?), ir
 - e) įvertinti, ar abu pinigų srautų komplektai panašiai „elgtųsi“ (t. y. kistų), 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 į konkrečių pinigų srautų tiesioginę analizę ir labiau išryškinamos vertinimo metu naudojamos prielaidos.
- A8. Tikėtinų pinigų srautų požiūris leidžia panaudoti dabartinės vertės metodus ir tada, kai pinigų srautų laikas 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 % tikimybe dabartinė vertė	952,38 PV	
Tikimybė	10,00 %	95,24 PV
1 000 PV po 2 m. su 5,25 % tikimybe dabartinė vertė	902,73 PV	
Tikimybė	60,00 %	541,64 PV
1 000 PV po 3 m. su 5,50 % tikimybe 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 įverčio, lygaus 902,73 PV (su 60 % tikimybe). Atliekant tradicinį dabartinės vertės skaičiavimą šiame pavyzdyje reikėtų priimti sprendimą, kurį galimą pinigų srautų laiką panaudoti ir atitinkamai kuris neatspindėtų kito laiko tikimybių. Taip yra todėl, kad, skaičiuojant dabartinę vertę pagal tradicinį požiūrį, diskonto norma negali atspindėti netikrumo dėl pinigų srautų laiko.
- A10. Tikėtinų pinigų srautų požiūrio esminis elementas yra tikimybių panaudojimas. Kyla abejonių, ar tikimybių priskyrimas labai subjektyviems įverčiams suteikia daugiau tikslumo, nei iš tikrųjų yra. Tačiau norint teisingai taikyti tradicinį požiūrį (kaip aprašyta A6 straipsnyje) reikia tokių pačių įverčių ir subjektyvumo, bet neužtikrinamas toks skaičiavimo skaidrumas, koks gaunamas pagal tikėtinų pinigų srautų požiūrį.
- A11. Daug pagal dabartinę praktiką nustatomų įverčių neformaliai jau apima tikėtinų pinigų srautų elementus. Be to, apskaitos specialistai dažnai susiduria su būtinybe įvertinti turtą turint 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 intervalo sumų nėra labiau tikėtina už kitą. Remiantis šia ribota informacija, įvertintas 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, įvertintas 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, įvertintas tikėtinas pinigų srautas yra $140 \text{ PV } ((50 \times 0,10) + (250 \times 0,30) + (100 \times 0,60))$.
- Kiekvienu atveju įvertintas tikėtinas pinigų srautas veikiausiai bus geresnis naudojimo vertės įvertis už minimalią labiausiai tikėtiną ar maksimalią sumą, vertinamą atskirai.
- A12. Tikėtinų pinigų srautų požiūrio taikymą varžo išlaidų ir naudos apribojimai. Kai kuriais atvejais subjektas gali gauti išsamius duomenis ir sudaryti daug pinigų srautų scenarijų. Tačiau kitais atvejais subjektas gali tik bendrais bruožais apibūdinti pinigų srautų kintamumą, nepatirdamas didelių išlaidų. Subjektas turi išlaikyti pusiausvyrą tarp papildomos informacijos gavimo išlaidų ir papildomo patikimumo, kurį gautoji informacija suteiktų vertinimui.
- A13. Kai kas teigia, kad tikėtinų pinigų srautų metodai yra netinkami 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 galiausiai 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 reprezentatyviai teisingo tikėtinų savikainos įverčio. 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 neapima pinigų srauto neapibrėžtumo. Vietoje to neapibrėžtas pinigų srautas pateikiamas taip, lyg būtų visiškai tikėtinas. Nė vienas racionalus subjektas neparduotų turto su šiais požymiais už 10 PV.

Diskonto norma

- A15. Kad ir kurį požiūrį subjektas taikytų 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 turtui būdingos normos, diskonto normai įvertinti subjektas naudoja pakaitalus. Tuo siekiama kuo tiksliau įvertinti rinkos:

- a) pinigų laiko vertę ataskaitiniais laikotarpiais iki turto naudingo tarnavimo laiko pabaigos ir
- b) A1 straipsnyje apibūdintus b, d ir e veiksnius tiek, kiek dėl šių veiksnių nebuvo pakoreguoti įvertinti pinigų srautai.

A17. Nustatydamas tokį įvertį iš pradžių subjektas taip pat galėtų atsižvelgti į šias normas:

- a) subjekto kapitalo vertės svertinį vidurkį, nustatytą taikant tokį metodą kaip kapitalo įkainojimo modelis;
- b) subjekto priskaitytiną 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 įvertintais turto pinigų srautais, ir
- b) būtų pašalinta rizika, nesusijusi su įvertintais turto pinigų srautais, arba rizika, dėl kurios įvertinti pinigų srautai jau buvo pakoreguoti.

Derėtų atsižvelgti į tokias rizikos rūšis: šalies riziką, valiutos riziką ir kainos riziką.

A19. Diskonto norma yra nepriklausoma nuo subjekto kapitalo struktūros ir nuo to, kaip 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. Subjektas paprastai taiko vieną diskonto normą turto naudojimo vertei nustatyti. Tačiau jis taiko atskiras diskonto normas skirtingiems būsimiems laikotarpiams, jeigu naudojimo vertė priklauso nuo įvairių ataskaitinių laikotarpių rizikos skirtumų arba nustatytų palūkanų normų struktūros pagal terminą.

*C priedėlis***PINIGUS KURIANČIŲ VIENETŲ SU PRESTIŽU IR NEKONTROLIUOJAMOMIS DALIMIS VERTĖS
SUMAŽĖJIMO TIKRINIMAS**

Šis priedėlis yra neatskiriama standarto dalis.

C1. Pagal 3-iają TFAS (persvarstytą 2008 m.) įsigijusysis subjektas įvertina ir pripažįsta prestižą įsigijimo datą kaip a) pirmą b) atžvilgiu, kaip pateikta toliau:

a) nurodytų verčių agreguota suma:

i) perleistas atlygis, įvertintas pagal 3-iają TFAS, kuriame paprastai reikalaujama įsigijimo datą buvusios tikrosios vertės;

ii) bet kokios nekontroliuojamos dalies įsigytajame subjekte suma, nustatyta pagal 3-iają TFAS, ir

iii) kai verslo jungimas atliekamas etapais, įsigijusiojo subjekto nuosavybės dalies įsigytajame subjekte tikroji vertė įsigijimo datą;

b) identifikuojamo įsigyto turto ir prisiimtų išpareigojimų, įvertintų pagal 3-iają TFAS, grynosios sumos įsigijimo datą.

Prestižo paskirstymas

C2. Šio standarto 80 straipsnyje reikalaujama, kad verslo jungimo metu įgytas prestižas būtų paskirstytas kiekvienam iš įsigijusiojo subjekto pinigų kuriančių vienetų arba pinigų kuriančių vienetų grupėms, kurios, tikimasi, gaus naudos iš jungimo sinergijos, nepriklausomai nuo to, ar kitas įsigytojo subjekto turtas arba išpareigojimai yra priskirti tiems vienetams arba vienetų grupėms. Įmanoma, kad kai kurie sinergijos efektai, atsirandantys dėl verslo jungimo, bus paskirstyti pinigų kuriančiam vienetui, kuriam nekontroliuojama dalis nepriskiriama.

Vertės sumažėjimo tikrinimas

C3. Vertės sumažėjimo tikrinimas apima pinigų kuriančio vieneto atsiperkamosios vertės palyginimą su pinigų kuriančio vieneto balansine verte.

C4. Jeigu subjektas įvertina nekontroliuojamas dalis kaip savo proporcingą dalį grynajame identifikuojamame patronuojamosios įmonės turte įsigijimo datą, o ne tikrąją vertę, nekontroliuojamoms dalims priskirtinas prestižas yra įtraukiamas į susijusio pinigų kuriančio vieneto atsiperkamąją vertę, bet nepripažįstamas patronuojančiosios įmonės konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose. Todėl subjektas turi susumuoti vienetui paskirto prestižo balansinę vertę, kad įtrauktų nekontroliuojamai daliai priskirtiną prestižą. Tada ši pakoreguota balansinė vertė palyginama su vieneto atsiperkamąja verte siekiant nustatyti, ar nesumažėjo pinigų kuriančio vieneto vertė.

Vertės sumažėjimo nuostolių paskirstymas

C5. 104 straipsnyje reikalaujama, kad visi nustatyto vertės sumažėjimo nuostoliai pirmiausia būtų paskirstyti siekiant sumažinti vienetui priskirto prestižo balansinę vertę, tada – kitam vieneto turtui proporcingai kiekvieno vieneto turto balansinei vertei.

C6. Jeigu patronuojamoji įmonė arba patronuojamosios įmonės dalis su nekontroliuojama dalimi pati yra pinigų kuriantis vienetas, vertės sumažėjimo nuostoliai paskirstomi patronuojančiajai įmonei ir nekontroliuojamai daliai tuo pačiu pagrindu kaip paskirstomas pelnas arba nuostoliai.

- C7. Jeigu patrunuojamoji įmonė arba patrunuojamosios įmonės dalis su nekontroliuojama dalimi yra didesnio pinigų kuriančio vieneto dalis, prestižo vertės sumažėjimo nuostoliai paskirstomi pinigų kuriančio vieneto, kuris turi nekontroliuojamą dalį, dalims ir dalims, kurios jos neturi. Vertės sumažėjimo nuostoliai turėtų būti paskirstyti pinigų kuriančio vieneto dalims, remiantis:
- a) tiek, kiek vertės sumažėjimas yra susijęs su prestižu pinigų kuriančiame vienetė, – santykinėmis balansinėmis prestižo dalių vertėmis prieš vertės sumažėjimą ir
 - b) tiek, kiek vertės sumažėjimas yra susijęs su identifikuojamu turtu pinigų kuriančiame vienetė, – santykinėmis balansinėmis grynojo identifikuojamo turto dalių vertėmis prieš vertės sumažėjimą. Kiekvienas toks vertės sumažėjimas yra proporcingai paskirstomas kiekvieno vieneto dalių turtui, remiantis kiekvieno dalies turto balansine verte.
- Tose dalyse, kurios turi nekontroliuojamą dalį, vertės sumažėjimo nuostoliai paskirstomi patrunuojančiai įmonei ir nekontroliuojamai daliai tuo pačiu pagrindu, kaip paskirstomas pelnas arba nuostoliai.
- C8. Jei vertės sumažėjimo nuostoliai, priskirtini nekontroliuojamai daliai, yra susiję su prestižu, kuris nėra pripažintas patrunuojančiosios įmonės konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose (žr. C4 straipsnį), tas vertės sumažėjimas nėra pripažįstamas kaip prestižo vertės sumažėjimo nuostoliai. Tokiais atvejais tik vertės sumažėjimo nuostoliai, susiję su prestižu, kuris paskirstytas patrunuojančiai įmonei, yra pripažįstami kaip prestižo vertės sumažėjimo nuostoliai.
- C9. 7 iliustraciniame pavyzdyje parodomas nevisiškai valdomo pinigų kuriančio vieneto su prestižu galimo vertės sumažėjimo patikrinimas.

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 ir kad finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte atskleidžiama informacija būtų pakankama ir vartotojai galėtų suprasti jų pobūdį, laiką ir apimtį.

TAIKYMO SRITIS

1. Šį standartą turi taikyti visi subjektai, apskaitydami atidėjinius, neapibrėžtuosius įsipareigojimus ir neapibrėžtąjį turtą, išskyrus:
 - a) atsirandančius dėl vykdomų sutarčių, jeigu sutartis nėra nuostolinga, ir
 - b) [Išbraukta]
 - c) tuos, kuriems taikomas kitas standartas.
2. Šis standartas netaikomas finansinėms priemonėms (įskaitant garantijas), patenkančioms į 9-ojo TFAS „Finansinės priemonės“ taikymo sritį.
3. Vykdomos sutartys – sutartys, pagal kurias nė viena šalis neišvykdė savo prievolių arba abi šalys iš dalies jas įvykdė vienodu lygiu. Vykdomoms sutartims šis standartas netaikomas, nebent jos yra nuostolingos.
4. [Išbraukta]
5. Kai kitame standarte nagrinėjami konkretūs atidėjinio, neapibrėžtojo įsipareigojimo ar neapibrėžtojo turto tipai, subjektas taiko ne šį, o tą kitą standartą. Pavyzdžiui, tam tikri atidėjinių tipai nagrinėjami standartuose, skirtuose:
 - a) [Išbraukta]
 - b) pelno mokesčiams (žr. 12-ąją TAS „Pelno mokesčiai“);
 - c) nuomai (žr. 16-ąją TFAS „Nuoma“). Tačiau šis standartas taikomas bet kokiai nuomai, kuri tampa nuostolinga iki nuomos pradžios datos, kaip apibrėžta 16-ajame TFAS. Šis standartas taip pat taikomas pagal 16-ojo TFAS 6 straipsnį apskaitomai trumpalaikiai nuomai ir nuomai, kurių nuomojamo turto vertė yra maža ir kurios tapo nuostolingos;
 - d) išmokoms darbuotojams (žr. 19-ąją TAS „Išmokos darbuotojams“);
 - e) draudimo ir kitoms sutartims, kurios patenka į 17-ojo TFAS „Draudimo sutartys“ taikymo sritį;
 - f) įsigijusiojo subjekto neapibrėžtajam atlygiui verslo jungimo metu (žr. 3-iąją TFAS „Verslo jungimai“) ir
 - g) pajamoms pagal sutartis su klientais (žr. 15-ąją TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“). Tačiau, kadangi 15-ajame TFAS nėra jokių konkrečių reikalavimų, kaip traktuoti sutartis su klientais, kurios yra arba tapo nuostolingos, tokiais atvejais taikomas šis standartas.

6. [Išbraukta]
7. Šis standartas apibūdina atidėjinius kaip neapibrėžto laiko arba sumos įsipareigojimus. Kai kuriose šalyse terminas „atidėjiny“ vartojamas ir siejamas su tokiais straipsniais kaip nusidėvėjimas, turto vertės sumažėjimas ir abejotinos skolos, tačiau jie patikslina turto balansinę vertę ir šiame standarte nenagrinėjami.
8. Kituose standartuose tiksliai nurodoma, kurias išlaidas apskaitoje registruoti kaip turtą, o kurias – kaip sąnaudas. Tokie klausimai šiame standarte nenagrinėjami. Taigi šis standartas nei draudžia, nei reikalauja kapitalizuoti išlaidas, pripažįstamas suformavus atidėjinį.
9. Šis standartas taikomas atidėjiniams restruktūrizavimui (įskaitant nutrauktą veiklą). Kai restruktūrizavimas atitinka nutrauktos veiklos apibrėžtį, gali būti reikalaujama atskleisti papildomą informaciją pagal 5-ąją TFAS „Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“.

APIBRĖŽTYS

10. Šiame standarte vartojamų terminų apibrėžtys:

Atidėjiny – neapibrėžto laiko arba sumos įsipareigojimas.

Įsipareigojimas ⁽²³⁾ – dabartinė subjekto prievolė, atsirandanti dėl praeities įvykių, kuriai įvykdyti, tikėtina, bus naudojami subjekto ištekliai, teikiantys ekonominę naudą.

Įpareigojantis įvykis – teisinę arba konstruktyvią prievolę sukuriantis įvykis, dėl kurio subjektas neturi kito realaus pasirinkimo, kaip tik įvykdyti tą 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 subjekto veiksmų, kai:

a) pagal praeities patirtį nustatytą modelį, paskelbtą tvarką ar pakankamai specifinius teiginius, subjektas parodo kitoms šalims, kad jis prisiima tam tikrus įsipareigojimus, ir

b) dėl to subjektas sukuria tų kitų šalių pagrįstą lūkestį, kad jis tuos įsipareigojimus įvykdys.

Neapibrėžtasis įsipareigojimas:

a) dėl praeities įvykių galinti atsirasti prievolė, kurios egzistavimas bus patvirtintas tik įvykus arba neįvykus vienam arba daugiau nevisiškai subjekto kontroliuojamų neapibrėžtų būsimųjų įvykių, arba

⁽²³⁾ Šiame standarte pateikta įsipareigojimo apibrėžtis nebuvo pataisyta, atsižvelgiant į 2018 m. paskelbtuose „Konceptualiuosiuose finansinės atskaitomybės pagrinduose“ pataisytą įsipareigojimo apibrėžtį.

b) dabartinė prievolė, atsirandanti dėl praeities įvykių, bet nepripažįstama, nes:

i) nėra tikėtina, kad šiai prievolei įvykdyti reikės panaudoti ekonominę naudą teikiančius išteklius, arba

ii) prievolės 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 subjekto kontroliuojamų neapibrėžtų būsimųjų įvykių.

Nuostolinga sutartis – sutartis, pagal kurią neišvengiamos prievolių vykdymo išlaidos viršija tikėtiną ekonominę naudą.

Restruktūrizavimas – vadovybės suplanuota ir kontroliuojama programa, kuria reikšmingai keičiama:

a) subjekto verslo apimtis arba

b) verslo vykdymo būdas.

Atidėjiniai ir kiti įsipareigojimai

11. Atidėjiniai gali būti išskirti iš kitų įsipareigojimų, tokių kaip prekybos mokėtinos sumos arba sukauptos sumos, kadangi egzistuoja netikrumas dėl įsipareigojimams įvykdyti reikalingos būsimųjų išlaidų sumos ir laiko. Priešingai:

a) prekybos mokėtinos sumos – įsipareigojimai sumokėti už gautas prekes ar suteiktas paslaugas, už kurias buvo išrašytos sąskaitos ar dėl kurių buvo oficialiai 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 dėl kurių nebuvo oficialiai susitarta su tiekėju, įskaitant darbuotojams priklausančias sumas (pavyzdžiui, sumos, susijusios su sukauptais atostogų mokėjimais). Nors kartais būtina įvertinti sukaupėtų sumų kiekį ar laiką, netikrumas paprastai yra daug mažesnis nei atidėjinių atveju.

Sukauptos sumos dažnai registruojamos kaip prekybos ir kitų mokėtinų sumų 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 terminas „neapibrėžtasis“ vartojamas įsipareigojimams ir turtui, kurie nepripažįstami, kadangi jų buvimas gali pasitvirtinti tik įvykus arba neįvykus vienam ar daugiau neapibrėžtų būsimųjų įvykių, kurių subjektas negali visiškai kontroliuoti. Be to, terminas „neapibrėžtasis įsipareigojimas“ vartojamas apibūdinti įsipareigojimams, kurie neatitinka pripažinimo kriterijų.

13. Šiame standarte atskiriami:

a) atidėjiniai, kurie pripažįstami įsipareigojimais (darant prielaidą, kad juos galima patikimai įvertinti), kadangi tai yra dabartinės prievolės ir tikėtina, kad joms įvykdyti reikės panaudoti ekonominę naudą teikiančius išteklius, ir

b) neapibrėžtieji įsipareigojimai, kurie nepripažįstami įsipareigojimais, kadangi jie yra arba:

i) galimos prievolės, nes dar turi būti patvirtinta, ar subjektas turi dabartinę prievolę, dėl kurios reikėtų panaudoti ekonominę naudą teikiančius išteklius, arba

- ii) dabartinės prievolės, kurios neatitinka šiame standarte nustatytų pripažinimo kriterijų (kadangi nėra tikėtina, kad prievolei įvykdyti reikės panaudoti ekonominę naudą teikiančius išteklius, arba prievolės sumos negalima pakankamai patikimai įvertinti).

PRIPAŽINIMAS

Atidėjiniai

14. Atidėjinytis turi būti pripažįstamas, kai:

- a) subjektas turi dabartinę prievolę (teisinę arba konstruktyvią) dėl praeities įvykio;
- b) tikėtina, kad prievolei įvykdyti reikės panaudoti ekonominę naudą teikiančius išteklius, ir
- c) prievolės suma gali būti patikimai įvertinta.

Jei šios sąlygos neįvykdomos, nepripažįstami jokie atidėjiniai.

Dabartinė prievolė

15. **Retais atvejais nėra aišku, ar dabartinė prievolė egzistuoja. Tokiais atvejais manoma, kad dėl praeities įvykio atsirado dabartinė prievolė, jei atsižvelgus į visus įmanomus įrodymus labiau tikėtina, nei netikėtina, kad ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ši prievolė egzistuoja.**
16. Beveik visais atvejais bus aišku, ar dėl praeities įvykio atsirado dabartinė prievolė. Retais atvejais, pavyzdžiui, teismo byloje, gali būti svarstoma, ar tam tikri įvykiai tikrai įvyko ir ar dėl jų atsirado dabartinė prievolė. Tokiu atveju subjektas sprendžia, ar dabartinė prievolė egzistuoja ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, atsižvelgdamas į visus įmanomus įrodymus, įskaitant, pavyzdžiui, ekspertų nuomonę. Svarstant įrodymus atsižvelgiama į kiekvieną papildomai pateikiamą įvykių po ataskaitinio laikotarpio įrodymą. Remdamasis šiais įrodymais:
- a) subjektas pripažįsta atidėjinį, kai labiau tikėtina, nei netikėtina, kad ataskaitinio laikotarpio pabaigoje dabartinė prievolė egzistuoja (jei atitinkami pripažinimo kriterijai), ir
 - b) subjektas atskleidžia neapibrėžtąjį išpareigojimą, kai labiau tikėtina, kad jokios dabartinės prievolės ataskaitinio laikotarpio pabaigoje nėra, nebent ekonominę naudą teikiančių išteklių panaudojimo galimybė yra maža (žr. 86 straipsnį).

Praeities įvykis

17. Praeities įvykis, dėl kurio atsiranda dabartinė prievolė, vadinamas išpareigojamuoju įvykiu. Kad įvykis būtų išpareigojamasis, būtina, kad 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 subjekto veiksmas) sukuria pagrįstus kitų šalių lūkesčius, kad subjektas savo prievolę įvykdys.
18. Finansinėse ataskaitose parodoma subjekto finansinė būklė ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, o ne galima jo būklė ateityje. Todėl jokie atidėjiniai nepripažįstami išlaidoms, kurios bus patiriamos veiklai vykdyti ateityje. Vieninteliai subjekto finansinės būklės ataskaitoje pripažįstami išpareigojimai yra tie, kurie egzistuoja ataskaitinio laikotarpio pabaigoje.

19. Tik tos prievolės, kurios atsiranda dėl praeities įvykių ir kurios nepriklauso nuo subjekto veiksmų ateityje (pvz., nuo būsimo jos verslo plėtojimo), pripažįstamos atidėjiniais. Tokių prievolių pavyzdys gali būti baudos arba aplinkos sutvarkymo išlaidos, jeigu jai buvo padaryta žala; ir vienu, ir kitu atveju įvykdamant prievolę bus naudojami ekonominę naudą teikiantys ištekliai, nepaisant būsimų subjekto veiksmų. Panašiai subjektas pripažįsta tokią atidėjinio naftos gavybos įmonės arba atominės jėgainės uždarymo išlaidoms sumą, kurios pakaktų, kad tas subjektas įvykdytų prievolę atlygindamas jau padarytą žalą. Ir atvirkščiai, dėl komercinio spaudimo arba teisinių reikalavimų subjektas gali ketinti arba būti priverstas patirti išlaidų, kad galėtų tęsti veiklą tam tikru būdu ateityje (pavyzdžiui, jis įrengia dūmų filtrus tam tikros rūšies fabrikuose). Kadangi savo būsimais veiksmais subjektas gali išvengti būsimųjų išlaidų, pavyzdžiui, pakeisdamas veiklos metodus, jis neturi dabartinės prievolės dėl tų būsimųjų išlaidų ir joks atidėjinys nepripažįstamas.
20. Prievolė visada yra susijusi su kita šalimi – ta, kuriai prievolė bus įvykdyta. Tačiau nebūtinai turi būti nustatyta tos šalies, kuriai prievolė bus įvykdyta, tapatybė, pavyzdžiui, gali būti įvykdyta prievolė visuomenei. Tai, kad prievolė visada yra pasižadėjimas kitai šaliai, reiškia, kad vadovybės ar valdybos sprendimas nesukuria konstruktyvios prievolės ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, nebent prieš ataskaitinio laikotarpio pabaigą apie sprendimą pakankamai konkrečiu būdu pranešama suinteresuotoms šalims siekiant sukurti pagrįstą lūkestį, kad subjektas vykdys savo pareigas.
21. Įvykis, dėl kurio konstruktyvi prievolė neatsiranda iš karto, gali sudaryti sąlygas jai atsirasti vėliau: dėl įstatymų pakeitimų ar dėl subjekto veiksmų (pavyzdžiui, pakankamai konkretus viešas pareiškimas). Pavyzdžiui, padarius aplinkai žalą, gali neatsirasti jokios prievolės tuos padarinius ištaisyti. Tačiau padarytoji žala tampa įpareigojamoju įvykiu, kai naujas įstatymas reikalauja ją atlyginti arba kai subjektas viešai prisiima atsakomybę atlyginti žalą tokiu būdu, dėl kurio atsiranda konstruktyvi prievolė.
22. Kai naujas įstatymas dar tebesvarstomas, prievolė atsiranda tik tada, kai tampa tikrai aišku, kad įstatymas bus priimtas toks, koks buvo jo projektas. Šiame standarte tokia prievolė aiškinama kaip teisinė prievolė. Įstatymo priėmimo aplinkybių įvairovė neleidžia išskirti kuri nors vieną konkretų įvykį, dėl kurio taptų tikrai aišku, kad įstatymas bus priimtas. Daugeliu atveju negali būti tikrai aišku, kad įstatymas bus priimtas, kol jis nepriimamas.

Tikėtinas ekonominę naudą teikiančių išteklių panaudojimas

23. Kad įsipareigojimas atitiktų pripažinimo kriterijus, turi būti ne tik dabartinė prievolė, bet ir tikimybė, kad tą prievolę reikės įvykdyti naudojant ekonominę naudą teikiančius išteklius. Šiame standarte ⁽²⁴⁾ išteklių panaudojimas arba kitas įvykis laikomi tikėtinais, jei labiau tikėtina, nei netikėtina, kad įvykis įvyks, t. y. tikimybė, kad įvykis įvyks, yra didesnė už tikimybę, kad jis neįvyks. Kai nėra tikėtina, kad dabartinė prievolė egzistuoja, subjektas atskleidžia neapibrėžtąjį įsipareigojimą, nebent ekonominę naudą teikiančių išteklių panaudojimo galimybė yra maža (žr. 86 straipsnį).
24. Kai yra keletas panašių įsipareigojimų (pvz., produktų garantijos arba panašios sutartys), tikimybė, kad prievolei įvykdyti reikės išmokų, nustatoma atsižvelgiant į visą prievolių klasę. Nors išteklių panaudojimo tikėtinumą vienam straipsniui gali būti mažas, visai gali būti tikėtina, kad visai prievolių klasei įvykdyti tam tikrus išteklius panaudoti reikės. Tokiu atveju pripažįstamas atidėjinys (jei jis atitinka kitus pripažinimo kriterijus).

Patikimas prievolės įvertinimas

25. Įverčių naudojimas yra esminė finansinių ataskaitų sudarymo dalis ir nemažina jų patikimumo. Tai ypač pasakytina apie atidėjinius, kurie savo pobūdžiu yra labiau neapibrėžti už daugelį kitų finansinės būklės ataskaitos straipsnių. Išskyrus ypač retus atvejus, subjektas gali nustatyti galimų rezultatų intervalą, taigi ir prievolės įvertį, kuris yra pakankamai patikimas, kad galėtų būti naudojamas pripažįstant atidėjinį.
26. Ypač retais atvejais, kai patikimų įverčių nustatyti neįmanoma, esama įsipareigojimo, kurio negalima pripažinti. Toks įsipareigojimas atskleidžiamas kaip neapibrėžtasis įsipareigojimas (žr. 86 straipsnį).

⁽²⁴⁾ Šiame standarte termino „tikėtina“ aiškinimas kaip „labiau tikėtina, nei netikėtina“ nebūtinai taikomas kituose standartuose.

Neapibrėžtieji įsipareigojimai

- 27. Subjektas neturi pripažinti neapibrėžtojo įsipareigojimo.**
28. Neapibrėžtasis įsipareigojimas atskleidžiamas taip, kaip to reikalauja 86 straipsnis, nebent ekonominę naudą teikiančių išteklių panaudojimo galimybė yra maža.
29. Kai subjektas bendrai ir atskirai yra atsakingas už prievolę, tai ta prievolės dalis, kurią turėtų prisiimti kitos šalys, apskaitoje registruojama kaip neapibrėžtasis įsipareigojimas. Subjektas pripažįsta atidėjinį tai daliai prievolės, kuriai įvykdyti, tikėtina, prireiks panaudoti ekonominę naudą teikiančius išteklius, išskyrus ypač retus atvejus, kai prievolės negalima patikimai įvertinti.
30. Neapibrėžtieji įsipareigojimai gali susidaryti tokiu būdu, kokio iš pradžių nebuvo tikėtasi. Todėl jie nuolat vertinami siekiant nustatyti, ar ekonominę naudą teikiančių išteklių panaudojimas tapo tikėtinas. Jei tampa tikėtina, kad išmokos iš būsimos 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. Subjektas neturi pripažinti neapibrėžtojo turto.**
32. Neapibrėžtasis turtas paprastai atsiranda dėl neplanuotų ar kitų netikėtų įvykių, dėl kurių subjektas gali gauti ekonominės naudos. Pavyzdys galėtų būti ieškinys, kurį 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 tikrai 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 tapo tikrai aišku, kad bus gauta ekonominės naudos, turtas ir su juo susijusios pajamos pripažįstamos to ataskaitinio laikotarpio finansinėse ataskaitose, kada atsiranda šių pokyčių. Jei tikėtina, kad bus gauta ekonominės naudos, subjektas atskleidžia neapibrėžtąjį turtą (žr. 89 straipsnį).

VERTINIMAS**Geriausias įvertis**

- 36. Suma, pripažįstama kaip atidėjinys, turi būti dabartinei prievolei įvykdyti ataskaitinio laikotarpio pabaigoje reikalingų išlaidų geriausias įvertis.**
37. Dabartinei prievolei įvykdyti reikalingų išlaidų geriausias įvertis yra suma, kurią subjektas racionaliai sumokėtų, kad įvykdytų savo prievolę ataskaitinio laikotarpio pabaigoje arba tuo metu tą prievolę perduotų trečiajai šaliai. Dažnai neįmanoma arba draudžiama (nes pernelyg brangu) ataskaitinio laikotarpio pabaigoje įvykdyti arba perduoti prievolę. Tačiau sumos, kurią subjektas racionaliai sumokėtų, kad įvykdytų arba perduotų prievolę, įvertis yra dabartinei prievolei įvykdyti ataskaitinio laikotarpio pabaigoje reikalingų išlaidų geriausias įvertis.
38. Rezultatų ir finansinio poveikio įverčiai nustatomi subjekto vadovybės sprendimu, papildomai remiantis panašių sandorių patirtimi, o kai kuriais atvejais – nepriklausomų ekspertų ataskaitomis. Svarstant įrodymus atsižvelgiama į kiekvieną papildomai pateikiamą įvykių po ataskaitinio laikotarpio įrodymą.

39. Neapibrėžtumai, susiję su pripažintina atidėjinio suma, nagrinėjami įvairiais būdais atsižvelgiant į aplinkybes. Kai vertinamas atidėjinys apima didelę straipsnių grupę, prievolė vertinama palyginant visus galimus rezultatus su jų susijusiomis tikimybėmis. Šis statistinis vertinimo metodas vadinamas tikėtinės vertės metodu. Taigi atidėjinys bus skirtingas, priklausomai nuo to, ar tam tikros sumos netekimo tikimybė, pavyzdžiui, yra 60 procentų ar 90 procentų. Kai galimų rezultatų yra daug ir kiekvienas jų yra tiek pat tikėtinas kaip ir kitas, imamas jų vidurkis.

Pavyzdys

Subjektas parduoda prekes su garantija, 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 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 garantinėms prievolėms įvykdyti tikimybę, 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, išipareigojimo geriausias įvertis gali būti labiausiai tikėtinas rezultatas. Tačiau net ir tokiu atveju subjektas įvertina ir kitus galimus rezultatus. Kai kiti galimi rezultatai dažniausiai yra didesni arba mažesni už labiausiai tikėtiną rezultatą, tuomet geriausias įvertis bus didesnioji arba mažesnioji suma. Pavyzdžiui, jei subjektas turi ištaisyti klientui pagamintų įrenginių 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 atidėjinio mokestiniai padariniai, taip pat jų pokyčiai, nagrinėjami 12-ajame TAS.

Rizika ir neapibrėžtumai

42. **Siekiant nustatyti geriausią atidėjinio įvertį, reikia atsižvelgti į riziką ir neapibrėžtumus, kurie neišvenigiamai susiję su daugeliu įvykių ir aplinkybių.**
43. Dėl rizikos rezultatai yra kintami. Rizikos sąlygojami koregavimai gali padidinti sumą, kuria vertinamas išipareigojimas. Neapibrėžtumo sąlygomis reikia atsargiai priimti sprendimus, kad pajamos arba turtas nebūtų parodyti didesne, o sąnaudos ir išipareigojimai – mažesne verte. Tačiau neapibrėžtumu negalima pateisinti per didelio atidėjinio sudarymo arba tyčinio išipareigojimų padidinimo. Pavyzdžiui, jei dėl ypač nepalankaus rezultato prognozuojamos išlaidos yra įvertinamos apdairiai, šis rezultatas nebus tyčia laikomas labiau tikėtinu, negu yra iš tikrųjų. Kad koregavimai dėl rizikos ir neapibrėžtumo nebūtų dubliuojami ir dėl to atidėjinys nebūtų pervertintas, reikalingas atsargumas.
44. Su išlaidomis susijęs neapibrėžtumas atskleidžiamas pagal 85 straipsnio b punktą.

Dabartinė vertė

45. **Kai pinigų laiko vertės poveikis yra reikšmingas, atidėjinio suma turi būti lygi tikėtinų išlaidų, reikalingų prievolei įvykdyti, dabartinei vertei.**
46. Dėl pinigų laiko vertės atidėjiniai, kurie yra susiję su pinigų išmokomis iškart po ataskaitinio laikotarpio, yra nuostolingeresni už tuos, kurie susiję su vėlesnėmis tos pačios sumos pinigų išmokomis. Todėl, kai poveikis yra reikšmingas, atidėjiniai diskontuojami.

47. **Diskonto norma turi būti norma prieš apmokestinimą, parodanti pinigų laiko vertės ir išipareigojimui būdingos rizikos dabartinį rinkos įvertinimą. Diskonto norma neturi atspindėti tos rizikos, į kurią jau buvo atsižvelgta koreguojant būsimųjų pinigų srautų įverčius.**

Būsimieji įvykiai

48. **Nustatant atidėjinio sumą turi būti atsižvelgiama į būsimuosius įvykius, galinčius paveikti prievolę įvykdyti reikalingą sumą, jeigu turima pakankamai objektyvių įrodymų, kad jie įvyks.**
49. Tikėtini būsimieji įvykiai vertinant atidėjinius gali būti ypač svarbūs. Pavyzdžiui, subjektas gali tikėtis, kad vietos sutvarkymo išlaidos jos naudojimo pabaigoje sumažės dėl technologijų pokyčio ateityje. Pripažinta suma atspindi pagrįstus lūkesčius techniškai kvalifikuotų, objektyvių stebėtojų, atsižvelgiant į visus turimus įrodymus dėl technologijos, kuri bus prieinama tada, kai vieta bus tvarkoma. Taigi būtų tinkama įtraukti, pavyzdžiui, tikėtiną savikainos sumažėjimą dėl didesnės patirties taikant esamas technologijas arba tikėtiną savikainą, susidarysiančią esamas technologijas taikant didesnei arba sudėtingesnei nei ankstesnioji valymo operacijai. Tačiau subjektas neturėtų numatyti, kad bus sukurta visiškai nauja valymo technologija, nebent jis turėtų pakankamai objektyvių to įrodymų.
50. Vertinant dabartinę prievolę, atsižvelgiama į galimą naujų teisės aktų įtaką, kai turima pakankamai objektyvių įrodymų ir yra tikrai aišku, jog jie bus priimti. Praktikoje susidarancios įvairios aplinkybės neleidžia konkrečiai nustatyti atskiro įvykio, kuris kiekvienu atveju suteiktų pakankamą, objektyvių įrodymą. Įrodymų reikia ir dėl to, ko bus reikalaujama teisės aktais, ir dėl to, ar tikrai aišku, kad jie bus laiku priimti ir įgyvendinti. Daugeliu atvejų pakankamai objektyvių įrodymų nebus tol, kol nebus priimti nauji teisės aktai.

Tikėtinas turto perleidimas

51. **Vertinant atidėjinius, neturi būti atsižvelgiama į pelną iš tikėtino turto perleidimo.**
52. Vertinant atidėjinius, į pelną iš tikėtino turto perleidimo neatsižvelgiama, net jei tikėtinas perleidimas yra glaudžiai susijęs su įvykiu, dėl kurio sudaromas atidėjinys. Vietoje to 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 turi būti pripažįstama tada ir tik tada, kai tampa tikrai aišku, kad kompensacija bus gauta, jei subjektas įvykdys prievolę. Kompensacija turi būti apskaitoje registruojama kaip atskiras turtas. Pripažinta kompensacijos suma neturi viršyti atidėjinio sumos.**
54. **Su atidėjiniu susijusios sąnaudos bendrųjų pajamų ataskaitoje gali būti parodomos atėmus pripažintą kompensacijos sumą.**
55. Kartais 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 subjekto sumokėtas sumas, arba sumokėti jas tiesiogiai.
56. Daugeliu atvejų subjektas lieka atsakingas už visą sumą, kadangi jis turėtų sumokėti visą sumą, jei trečioji šalis dėl kokios nors priežasties nesumokėtų. Šioje situacijoje atidėjinys pripažįstamas visai išipareigojimo sumai, o tikėtina kompensacija pripažįstama atskirai turto straipsnyje, kai tampa tikrai aišku, kad kompensacija bus gauta subjektui įvykdžius išipareigojimą.
57. Kai kuriais atvejais subjektas neatsako už išlaidas, jei trečioji šalis nesumoka. Tokiais atvejais subjektas neturi išipareigojimo dėl tokių išlaidų ir jos į atidėjinį neįtraukiamos.
58. Kaip nurodoma 29 straipsnyje, prievolė, už kurią subjektas bendrai arba atskirai atsako, yra neapibrėžtasis išipareigojimas, jeigu tikėtina, jog prievolę įvykdys kitos šalys.

ATIDĖJINIŲ PASIKEITIMAI

59. **Atidėjiniai turi būti peržiūrimi kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ir koreguojami, kad atspindėtų dabartinį geriausią įvertį. Jei nebėra tikėtina, kad ekonominę naudą teikiančių išteklių prievolei įvykdyti reikės ir toliau, atidėjins turi būti panaikinamas.**
60. Kai naudojamas diskontavimo metodas, atidėjinio balansinė vertė didėja kiekvieną laikotarpį, siekiant atsižvelgti į praėjusį laiką. Toks didėjimas pripažįstamas kaip skolinimosi išlaidos.

ATIDĖJINIŲ NAUDOJIMAS

61. **Atidėjins turi būti naudojamas tik toms išlaidoms, kurioms jis iš pradžių buvo pripažintas.**
62. Atidėjins padengia tik tas išlaidas, kurioms jis iš pradžių buvo sudarytas. Jei atidėjins padengtų kitas, nei iš pradžių buvo numatyta, išlaidas, būtų nusišleptas dviejų skirtingų įvykių poveikis.

PRIPAŽINIMO IR VERTINIMO TAISYKLIŲ TAIKYMAS

Būsimieji veiklos nuostoliai

63. **Būsimiesiems veiklos nuostoliams atidėjiniai neturi būti pripažįstami.**
64. Būsimieji veiklos nuostoliai neatitinka įsipareigojimo apibrėžties, pateiktos 10 straipsnyje, ir bendrųjų atidėjinių pripažinimo kriterijų, nustatytų 14 straipsnyje.
65. Būsimųjų veiklos nuostolių lūkestis rodo, kad tam tikro veiklos turto vertė gali būti sumažėjusi. Subjektas tikrina šį turtą dėl vertės sumažėjimo pagal 36-ąją TAS „Turto vertės sumažėjimas“.

Nuostolingos sutartys

66. **Jei subjektas turi nuostolingą sutartį, dabartinė prievolė pagal sutartį turi būti pripažįstama ir vertinama kaip atidėjins.**
67. Daugelis sutarčių (pavyzdžiui, kai kurie įprasti pirkimo užsakymai) gali būti nutrauktos nemokant kompensacijų kitai šaliai, dėl to jokia prievolė neegzistuoja. Kitos sutartys nustato ir teises, ir prievoles kiekvienai sutarties šaliai. Kai dėl įvykių tokia sutartis tampa nuostolinga, ji patenka į šio standarto taikymo sritį ir atsiranda įsipareigojimas, kuris yra pripažįstamas. Kol sutartis 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 užbaigimo išlaidas, kurios yra mažesniosios iš šių sumų: sutarties vykdymo išlaidos ir bet kokia kompensacija arba baudos, skiriamos jos neįvykdžius.
- 68A. Sutarties vykdymo išlaidos apima tiesiogiai su sutartimi susijusias išlaidas. Tiesiogiai su sutartimi susijusias išlaidas sudaro:
- a) papildomos išlaidos, susijusios su tos sutarties vykdymu, pavyzdžiui, tiesioginės darbo išlaidos ir tiesioginės išlaidos medžiagoms, ir
 - b) paskirstytos kitos išlaidos, tiesiogiai susijusios su sutarčių vykdymu, pavyzdžiui, paskirstyta nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objekto, naudojamo vykdant tą sutartį, nusidėvėjimo suma.
69. Subjektas pripažįsta bet kokią nuostolingą įgyvendinant sutartį naudoto turto vertės sumažėjimo nuostolį (žr. 36-ąją TAS), po to sudaro atskirą atidėjinį.

Restruktūrizavimas

70. Įvykių, kurie gali atitikti restruktūrizavimo apibrėžtį, pavyzdžiai:
- a) verslo linijos pardavimas arba nutraukimas;
 - b) veiklos nutraukimas šalyje ar regione arba verslo veiklos perkėlimas iš vienos šalies ar regiono į kitą;
 - c) valdymo struktūros pokyčiai, pavyzdžiui, panaikinant valdymo grandį, ir
 - d) esminis reorganizavimas, darantis reikšmingą įtaką subjekto veiklos pobūdžiui ir kryptčiai.
71. Atidėjiny restruktūrizavimo išlaidoms pripažįstamas tik tada, kai jis atitinka bendruosius atidėjinių pripažinimo kriterijus, nustatytus 14 straipsnyje. 72–83 straipsniuose nurodyta, kaip restruktūrizavimui taikomi bendrieji pripažinimo kriterijai.
72. **Konstruktvyi prievolė atlikti restruktūrizavimą atsiranda tik tada, kai subjektas:**
- a) turi detalų oficialų restruktūrizavimo planą, kuriame nurodyta bent:
 - i) restruktūrizuoti numatyta veikla arba veiklos dalis;
 - ii) paveiktos pagrindinės vietos;
 - iii) darbuotojų, kurie gaus kompensacijas nutraukus jų darbo sutartis, buvimo vieta, funkcijos ir apytikslis skaičius;
 - iv) numatomos patirti išlaidos ir
 - v) kada planas bus įgyvendintas; ir
 - b) sukuria pagrįstą paveiktų šalių lūkestį, kad jis vykdys restruktūrizavimą (pradėdamas įgyvendinti restruktūrizavimo planą arba paskelbdamas pagrindines jo ypatybes).
73. Įrodymas, kad subjektas pradėjo įgyvendinti restruktūrizavimo planą, būtų, pavyzdžiui, išmontuojami įrenginiai, 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 kitoms šalims, pavyzdžiui, klientams, tiekėjams ir darbuotojams (arba jų atstovams), sukuriama pagrįsti lūkesčiai, kad subjektas vykdys restruktūrizavimą.
74. Kad planas būtų pakankamas pagrindas konstruktyviai prievolei atsirasti (pranešus apie jį suinteresuotoms šalims), jo įgyvendinimas turėtų būti suplanuotas taip, kad būtų pradėtas kuo greičiau ir užbaigtas per tiek laiko, kad reikšmingi plano pakeitimai nebūtų tikėtini. Jei manoma, kad restruktūrizavimą pradėti bus ilgai delsiama arba kad jis truks nepagrįstai ilgai, nėra tikėtina, kad kitoms šalims planas sukels pagrįstą lūkestį, kad subjektas yra įsipareigojęs atlikti restruktūrizavimą dabar, kadangi jis turi laiko savo planus pakeisti.
75. Prieš ataskaitinio laikotarpio pabaigą vadovybės arba valdybos priimtas sprendimas atlikti restruktūrizavimą nesudaro konstruktyvios prievolės ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, išskyrus tą atvejį, jeigu subjektas prieš ataskaitinio laikotarpio pabaigą:
- a) pradėjo įgyvendinti restruktūrizavimo planą arba

- b) pakankamai konkrečiai informavo apie pagrindines restruktūrizavimo plano ypatybes suinteresuotas šalis, kad sukurtų jų pagrįstą lūkestį, kad subjektas įvykdys restruktūrizavimą.

Jeigu subjektas pradeda įgyvendinti restruktūrizavimo planą arba apie pagrindines jo ypatybes informuoja paveiktas šalis tik po ataskaitinio laikotarpio, tada, remiantis 10-uju TAS „Įvykiai po ataskaitinio laikotarpio“, informacijos atskleidimas būtinas, jeigu restruktūrizavimas yra reikšmingas ir pagrįstai tikėtina, kad informacijos neatskleidimas gali daryti įtaką sprendimams, kuriuos pagrindiniai bendrosios paskirties finansinių ataskaitų vartotojai priima remdamiesi tomis finansinėmis ataskaitomis, kuriose pateikiama finansinė informacija apie konkretų ataskaitas teikiantį subjektą.

76. Nors vien dėl vadovybės sprendimo konstruktyvi prievolė neatsiranda, ji gali kilti dėl kitų praeities įvykių ir tokio sprendimo. Pavyzdžiui, derybos su darbuotojų atstovais dėl išeitinių išmokų arba su pirkėjais dėl veiklos pardavimo gali būti vedamos tik gavus valdybos pritarimą. Jei toks pritarimas gaunamas ir perduodamas kitoms šalims, subjektas turi konstruktyvią prievolę atlikti restruktūrizaciją, jei tenkinamos 72 straipsnio sąlygos.
77. Kai kuriose šalyse galutinį sprendimą priima tokia valdyba, kurios nariai atstovauja ne tik vadovybės, bet ir 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 pardavimo prievolė neatsiranda tol, kol subjektas nėra įsipareigojęs parduoti, t. y. kol nesudaroма įpareigojanti pardavimo sutartis.**
79. Net ir tada, kai subjektas priima sprendimą parduoti veiklą ir paskelbia šį sprendimą viešai, jis nėra įsipareigojęs parduoti, kol nenustatytas pirkėjas ir nesudaryta įpareigojanti pardavimo sutartis. Nesudaręs įpareigojančios pardavimo sutarties, subjektas gali keisti savo nuomonę ir veiksmus, jei priimtiniomis sąlygomis neatsiranda pirkėjų. 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 dalims prieš sudarant įpareigojančią pardavimo sutartį.
80. **Atidėjinys restruktūrizavimui turi apimti tik tiesiogines išlaidas, atsirandančias dėl restruktūrizavimo, kurios yra ir:**

a) neišvengiamai patiriamos atliekant restruktūrizavimą, ir

b) nesusijusios su tebevykdoma 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 verslo vykdymu ir nėra restruktūrizavimo įsipareigojimais ataskaitinio laikotarpio pabaigoje. Jos pripažįstamos tokiu pačiu pagrindu kaip ir išlaidos, kurios susidaro nepriklausomai nuo restruktūrizavimo.

82. Būsimieji veiklos nuostoliai, nustatyti iki restruktūrizavimo datos, neištraukiami į atidėjinį, nebent jie yra susiję su nuostolingomis sutartimis, kurios apibrėžtos 10 straipsnyje.

83. Pagal 51 straipsnio reikalavimus nustatant atidėjinį restruktūrizavimui, nereikia atsižvelgti į pelną iš tikėtinio turto perleidimo net jei turto pardavimas numatomas kaip restruktūrizavimo dalis.

ATSKLEIDIMAS

84. Subjektas apie kiekvieną atidėjinių klasę turi atskleisti šią informaciją:

- a) balansinę vertę laikotarpio pradžioje ir pabaigoje;
- b) per laikotarpį sudarytus papildomus atidėjinius, įskaitant esamų atidėjinių padidinimą;
- c) per laikotarpį panaudotas sumas (t. y. patirtas ir išskaičiuotas iš atidėjinio);
- d) per laikotarpį panaikintas nepanaudotas sumas ir
- e) diskontuotos sumos padidėjimą, atsirandantį dėl praėjusio laiko, ir bet kokio diskonto normos pasikeitimo poveikį.

Lyginamosios informacijos nereikalaujama.

85. Subjektas apie kiekvieną atidėjinių klasę 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, subjektas turi atskleisti pagrindines prielaidas dėl būsimųjų įvykių, nurodytų 48 straipsnyje, ir
- c) bet kokios tikėtinės kompensacijos sumą nurodant bet kokio turto, kuris buvo pripažintas šiai tikėtinai kompensacijai, sumą.

86. Išskyrus atvejus, kai išmokų tikimybė vykdant įsipareigojimus yra maža, subjektas ataskaitinio laikotarpio pabaigoje turi atskleisti kiekvienos neapibrėžtųjų įsipareigojimų klasės trumpus neapibrėžtųjų įsipareigojimų pobūdžio aprašymus ir, kai tikslinga:

- a) jų finansinio poveikio įvertį, nustatytą 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 įsipareigojimai galėtų būti sujungiami į vieną klasę, būtina atsižvelgti į tai, ar straipsnių pobūdis yra pakankamai panašus, kad kartu paskelbti jie atitiktų 85 straipsnio a ir b punktų bei 86 straipsnio a ir b punktų reikalavimus. Vadinasi, būtų tikslinga į vieną klasę sujungti atidėjinių sumas, kurios susijusios su įvairių produktų garantijomis, bet būtų netinkama į vieną klasę sujungti sumas, kurios susijusios su įprastomis garantijomis, ir sumas, kurios priklauso nuo teisinių procedūrų.

88. Kai atidėjiniai ir neapibrėžtieji įsipareigojimai atsiranda dėl tų pačių aplinkybių, subjektas 84–86 straipsnių reikalaujamą informaciją atskleidžia tokiu būdu, kuris parodytų ryšį tarp atidėjinių ir neapibrėžtųjų įsipareigojimų.

89. Kai tikėtina, kad bus gauta ekonominės naudos, ataskaitinio laikotarpio pabaigoje subjektas turi atskleisti trumpą neapibrėžtojo turto pobūdžio aprašymą ir, kai įmanoma, jo finansinio poveikio įvertį pagal 36–52 straipsniuose išdėstytus atidėjiniams taikomus principus.
90. Svarbu, kad atskleidžiant informaciją apie neapibrėžtąjį turtą, nebūtų nurodomi klaidingi duomenys apie atsirastųjų pajamų tikėtinumą.
91. Jeigu kokia nors 86 ir 89 straipsnių reikalaujama informacija neatskleidžiama dėl to, kad tai neracionalu, tai turi būti nurodoma.
92. Ypač retais atvejais 84–89 straipsnių reikalaujamos kai kurios arba visos informacijos atskleidimas gali labai pakenkti subjekto padėčiai, kai sprendžiami ginčai su kitomis šalimis dėl atidėjinio, neapibrėžtojo įsipareigojimo arba neapibrėžtojo turto. Tokiais atvejais subjektas informacijos atskleisti neprivalo, bet turi atskleisti bendrąjį ginčo pobūdį, kartu nurodydamas faktą, kad informacija nebuvo atskleista, ir to neatskleidimo priežastis.

PEREINAMOJO LAIKOTARPIO NUOSTATOS

93. Dėl šio standarto taikymo jo įsigaliojimo datą (arba anksčiau) susidaręs rezultatas turi būti pateikiamas kaip laikotarpio, kai standartas buvo pirmą kartą taikomas, nepaskirstytojo pelno pradinio likučio koregavimas. Subjektams rekomenduojama (bet iš jų nereikalaujama) koreguoti anksčiausio pateikto laikotarpio nepaskirstytojo pelno likutį ir taisyti lyginamąją informaciją. Jei lyginamoji informacija netaisoma, šis faktas turi būti atskleistas.
94. [Išbraukta]
- 94A. 2020 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „Nuostolingos sutartys. Sutarties vykdymo išlaidos“ įterptas 68A straipsnis ir pataisytas 69 straipsnis. Subjektas tas pataisas turi taikyti sutartims, kurių visų prievolių jis dar nėra įvykdęs metinio ataskaitinio laikotarpio, kuriuo jis pirmą kartą taiko pataisas, pradžioje (taikymo pirmą kartą data). Lyginamosios informacijos subjektas taisyti neturi. Vietoj to subjektas turi pripažinti sukaupę šių pataisų taikymo pirmą kartą poveikį kaip nepaskirstytojo pelno ar atitinkamai kito nuosavybės komponento pradinio likučio taikymo pirmą kartą datą koregavimą.

ĮSIGALIOJIMO DATA

95. Šis standartas taikomas 1999 m. liepos 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių metinėms finansinėms ataskaitoms. Skatinama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas šį standartą taiko laikotarpiams, prasidedantiems iki 1999 m. liepos 1 d., jis turi atskleisti tą faktą.
96. [Išbraukta]
97. [Išbraukta]
98. [Išbraukta]
99. 2013 m. gruodžio mėn. paskelbtais „2010–2012 m. ciklo TFAS metiniais patobulinimais“ pataisytas 5 straipsnis; jis pataisytas dėl 3-iojo TFAS pataisos. Subjektas tą pataisą turi perspektyviai taikyti verslo jungimams, kuriems taikoma 3-iojo TFAS pataisa.
100. 2014 m. gegužės mėn. paskelbtu 15-uju TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“ pataisytas 5 straipsnis ir išbrauktas 6 straipsnis. Taikydamas 15-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.
101. 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uju TFAS pataisytas 2 straipsnis ir išbraukti 97 ir 98 straipsniai. Taikydamas 9-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.

102. 2016 m. sausio mėn. paskelbtu 16-uju TFAS pataisytas 5 straipsnis. Taikydamas 16-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tą pataisą.
103. 2017 m. gegužės mėn. paskelbtu 17-uju TFAS pataisytas 5 straipsnis. Taikydamas 17-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tą pataisą.
104. 2018 m. spalio mėn. paskelbtu dokumentu „Sąvokos „reikšminga“ apibrėžtis“ (1-ojo TAS ir 8-ojo TAS pataisos) pataisytas 75 straipsnis. Subjektas tas pataisas turi taikyti perspektyviai 2020 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas tas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi tą faktą atskleisti. Tas pataisas subjektas turi taikyti, kai jis taiko pataisas, susijusias su sąvokos „reikšminga“ apibrėžtimi 1-ojo TAS 7 straipsnyje ir 8-ojo TAS 5 ir 6 straipsniuose.
105. 2020 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „Nuostolingos sutartys. Sutarties vykdymo išlaidos“ įterpti 68A ir 94A straipsniai ir pataisytas 69 straipsnis. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2022 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas tas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi tą faktą atskleisti.

38-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS***Nematerialusis turtas*****TIKSLAS**

1. Šio standarto tikslas – nustatyti nematerialiojo turto, kurio konkrečiai nenagrinėja kitas standartas, apskaitos tvarką. Pagal šį standartą reikalaujama, kad subjektas pripažintų nematerialųjį turtą, jeigu ir tik jeigu jis atitinka nurodytus kriterijus. Šiame standarte taip pat nurodoma, kaip vertinti nematerialiojo turto balansinę vertę, ir reikalaujama atskleisti apie jį nurodytą informaciją.

TAIKYMO SRITIS

2. Šis standartas turi būti taikomas nematerialiojo turto apskaitai, išskyrus:

a) nematerialųjį turtą, kuriam taikomas kitas standartas;

b) finansinį turtą, apibrėžtą 32-ajame TAS „Finansinės priemonės. Pateikimas“;

c) žvalgybos ir vertinimo turto pripažinimą ir vertinimą (žr. 6-ąją TFAS „Mineralinių išteklių žvalgyba ir vertinimas“) ir

d) mineralų, naftos, gamtinių dujų ir panašių neatsinaujinančiųjų išteklių plėtros ir gavybos išlaidas.

3. Jeigu kitame standarte nagrinėjama tam tikros rūšies nematerialiojo turto apskaita, subjektas taiko tą kitą, o ne šį standartą. Pavyzdžiui, šis standartas netaikomas:

a) nematerialiajam turtui, subjekto laikomam parduoti įprastinės veiklos metu (žr. 2-ąją TAS „Atsargos“);

b) atidėtojo mokesčio turtui (žr. 12-ąją TAS „Pelno mokesčiai“);

c) nematerialiojo turto nuomai, apskaitomai pagal 16-ąją TFAS „Nuoma“;

d) turtui, atsirandančiam dėl išmokų darbuotojams (žr. 19-ąją TAS „Išmokos darbuotojams“);

e) finansiniam turtui, apibrėžtam 32-ajame TAS. Tam tikro finansinio turto pripažinimas ir vertinimas aprašomas 10-ajame TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“, 27-ajame TAS „Atskiros finansinės ataskaitos“ ir 28-ajame TAS „Investicijos į asocijuotąsias įmones ir bendrąsias įmones“;

f) prestižui, įgytam verslo jungimo metu (žr. 3-iąją TFAS „Verslo jungimai“);

g) sutartims, kurios patenka į 17-ojo TFAS „Draudimo sutartys“ taikymo sritį, ir bet kokiam turtui, susidariusiam dėl draudimo išigijimo pinigų srautų, kaip apibrėžta 17-ajame TFAS;

- h) ilgalaikiam nematerialiajam turtui, kuris klasifikuojamas kaip skirtas parduoti (arba įtraukiamas į perleidžiamą grupę, kuri klasifikuojama kaip skirta parduoti) pagal 5-ąją TFAS „Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“;
- i) turtui, atsirandančiam dėl sutarčių su klientais, pripažįstamam pagal 15-ąją TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“.
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-ąją TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai“, ar kaip nematerialusis turtas pagal šį standartą, subjektas turi nuspręsti, kuris iš dviejų elementų yra svarbesnis. Pavyzdžiui, kompiuterių programinė įranga, skirta kompiuteriu valdomiems gamybiniam įrenginiams, galintiems veikti tik su šia specialia programine įranga, yra neatskiriama susijusios aparatinės įrangos dalis, todėl apskaitoje registruojama kaip nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai. Tas pats pasakytina apie kompiuterio operacinę sistemą. Kai programinė įranga nėra neatskiriama susijusios aparatinės įrangos dalis, ji apskaitoje registruojama kaip nematerialusis turtas.
5. Šis standartas taip pat taikomas reklamos, mokymo, veiklos pradžios, mokslinių tyrimų ir plėtros išlaidoms. Mokslinių tyrimų ir plėtros veikla skiriama žinioms kurti. Todėl, nors dėl šios veiklos gali atsirasti fizinės formos turtas (pavyzdžiui, prototipas), turto materialumo požymis yra antrinis, palyginti su nematerialumo požymiu, t. y. jo teikiamomis žiniomis.
6. Iš licencijų sutarčių kylančioms nuomininko teisėms į tokį turtą, kaip, pavyzdžiui, kino filmai, vaizdo įrašai, pjesės, rankraščiai, patentai ir autorių teisės, taikomas šis standartas ir netaikomas 16-asis TFAS.
7. Standarto taikymo išimčių gali būti, jeigu tam tikra 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 žvalgybos arba plėtros ir gavybos išlaidas gavybos pramonėje ir sudarant draudimo sutartis. Dėl to šis standartas netaikomas tokios veiklos ir tokių sutarčių išlaidoms. Tačiau šis standartas taikomas kitam gavybos pramonėje arba draudikų naudojamam nematerialiajam turtui (pvz., kompiuterių programinei įrangai) arba kitoms patiriamoms išlaidoms (pvz., veiklos pradžios išlaidoms).

APIBRĖŽTYS

8. Šiame standarte vartojamų terminų apibrėžtys:

Amortizacija – sistemingas nematerialiojo turto nudėvimosios sumos paskirstymas per visą jo naudingo tarnavimo laiką.

Turtas ⁽²⁵⁾ – ištekliai:

a) subjektų kontroliuojami dėl praeities įvykių ir

b) iš kurių subjektas tikisi gauti būsimos ekonominės naudos.

Balansinė vertė – suma, kuria turtas pripažįstamas finansinės būklės ataskaitoje, atėmus bet kokią sukauptą amortizacijos sumą ir sukauptus vertės sumažėjimo nuostolius.

⁽²⁵⁾ Šiame standarte pateikta turto apibrėžtis nebuvo pataisyta, atsižvelgiant į 2018 m. paskelbtuose „Konceptualiuosiuose finansinės atskaitomybės pagrinduose“ pataisytą turto apibrėžtį.

Savikaina – sumokėta (mokėtina) pinigų ar pinigų ekvivalentų suma arba kito atlygio, suteikto išsigyjant turtą jo išsigijimo ar statybos metu, tikroji vertė; arba tam tikrais atvejais suma, minėtam turtui priskiriama jį pirmą kartą pripažįstant pagal konkrečius kitų TFAS, pvz., 2-ojo TFAS „Akcijų verte pagrįstas mokėjimas“, reikalavimus.

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

Plėtra – mokslinių tyrimų rezultatų arba kitų žinių taikymas planavimui ar projektavimui kuriant naujas ar iš esmės pagerintas medžiagas, įrenginius, produktus, procesus, sistemas ar paslaugas prieš pradedant komercinę gamybą arba naudojimą.

Konkrečiam subjektui priskiriama vertė – dabartinė vertė tų pinigų srautų, kurių subjektas tikisi dėl nuolatinio turto naudojimo ir jo perleidimo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje ar dėl būsimo išpareigojimo įvykdymo.

Tikroji vertė – kaina, už kurią vertinimo dieną gali būti parduotas turtas arba perleistas išpareigojimas, rinkos dalyvių sandorį vykdant įprastomis rinkos sąlygomis (žr. 13-ąjį TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“).

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 nustatytais ar galimomis nustatyti pinigų sumomis.

Moksliniai tyrimai – autentiškas ir suplanuotas tyrimas, atliekamas siekiant naujų mokslo arba techninių žinių ir supratimo.

Nematerialiojo turto *likvidacinė vertė* yra įvertinta suma, kurią subjektas šiuo metu gautų perleidęs turtą, atėmus įvertintas perleidimo išlaidas, jeigu turtas jau būtų to amžiaus ir tos būklės, kokių tikimasi jo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje.

Naudingo tarnavimo laikas yra:

a) laikotarpis, kuriuo subjektas tikisi naudoti turtą, arba

b) produkcijos ar panašių vienetų, kuriuos subjektas tikisi gauti naudodamas šį turtą, skaičius.

Nematerialusis turtas

9. Subjektai dažnai naudoja išteklius arba prisiima išpareigojimus išgydami, plėtodami, prižiūrėdami arba tobulindami tokius nematerialiuosius išteklius, kaip, pvz., mokslo arba technikos žinios, naujų procesų arba sistemų projektavimas arba įgyvendinimas, licencijos, intelektinė nuosavybė, žinios apie rinką ir prekių ženklai (įskaitant prekių ženklų pavadinimus ir leidinių antraštes). Įprasti taip apibūdinamų turto vienetų pavyzdžiai yra: kompiuterių programinė įranga, patentai, autorių teisės, kino filmai, pirkėjų sąrašai, hipotekos paslaugų teisės, žvejybos licencijos, importo kvotos, franšizės, santykiai su pirkėjais arba tiekėjais, klientų lojalumas, rinkos dalis ir rinkodaros teisės.

10. Ne visi 9 straipsnyje nurodyti straipsniai atitinka nematerialiojo turto apibrėžtį, t. y. galimybės jį identifikuoti, išteklių kontrolės bei būsimos ekonominės naudos gavimo kriterijus. Jeigu straipsnis, kuriam taikomas šis standartas, neatitinka nematerialiojo turto apibrėžties, tai jo įsigijimo arba sukūrimo viduje išlaidos pripažįstamos sąnaudomis, kai jos yra patiriamos. Tačiau, jeigu turtas įgyjamas verslo jungimo metu, jis sudaro prestižo, pripažįstamo įsigijimo datą, dalį (žr. 68 straipsnį).

Identifikavimas

11. Pagal nematerialiojo turto apibrėžtį reikalaujama, kad nematerialųjį turtą būtų galima identifikuoti ir atskirti nuo prestižo. Verslo jungimo metu pripažintas prestižas yra turtas, rodantis būsimą ekonominę naudą, atsirandančią iš kito turto, įsigyto verslo jungimo metu, kuris nėra atskirai identifikuojamas ir pripažįstamas. Būsima ekonominė nauda gali būti gauta iš sinergijos tarp įsigyto identifikuojamo turto arba iš turto, kuris atskirai nėra tinkamas pripažinti finansinėse ataskaitose.

12. **Turtas yra identifikuojamas, jeigu jis:**

a) yra atskiriamas, t. y. gali būti atskirtas arba atidalintas nuo subjekto ir parduodamas, perleidžiamas, licencijuojamas, nuomojamas arba iškeičiamas, atskirai arba kartu su susijusia sutartimi, identifikuojamu turtu arba įsipareigojimu, nepaisant to, ar subjektas ketina tai daryti, arba

b) atsiranda dėl sutartinių arba kitokių juridinių teisių, neatsižvelgiant į tai, ar tas teises galima perleisti arba atskirti nuo subjekto ar nuo kitų teisių ir įsipareigojimų.

Kontrolė

13. Subjektas kontroliuoja turtą, jei turi teisę gauti pagrindinio išteklius teikiamą būsimą ekonominę naudą ir uždrausti kitiems ja naudotis. Subjekto galia kontroliuoti būsimą nematerialiojo turto ekonominę naudą paprastai atsiranda dėl juridinių teisių, kurių vykdymas gali būti užtikrintas teisminiuose procesuose. Neturint juridinių teisių, kontrolę daug sunkiau įrodyti. Tačiau teisių vykdymo užtikrinimo teisminiuose procesuose galimybė nėra būtina kontrolės sąlyga, nes subjektas gali kontroliuoti būsimą ekonominę naudą kitu būdu.
14. Būsima ekonominė nauda gali atsirasti dėl rinkos ir techninių žinių. Subjektas kontroliuoja šią naudą, jeigu, pavyzdžiui, jo žinias saugo juridinės teisės: autorių teisės, prekybos sutarties apribojimai (ten, kur jie leidžiami) arba darbuotojų juridinis įsipareigojimas laikytis konfidencialumo.
15. Subjektas gali turėti kvalifikuotų darbuotojų komandą ir sugebėti nustatyti galimą pakelti personalo kvalifikaciją, lemiančią būsimą ekonominę naudą, gaunamą juos apmokius. Subjektas taip pat gali tikėtis, kad personalas ir toliau suteiks galimybę subjektui naudotis savo įgūdžiais. Vis dėlto paprastai subjektas nepakankamai kontroliuoja tikėtiną būsimą ekonominę naudą, gaunamą iš kvalifikuoto personalo ir darbuotojų mokymo, kad šie straipsniai galėtų atitikti nematerialiojo turto apibrėžtį. 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 būsimą ekonominę naudą apsaugota juridškai, be to, toks turtas atitinka kitus apibrėžties reikalavimus.
16. 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 apsaugoti ar kitų būdų kontroliuoti santykius su klientais arba jų lojalumą subjektui, 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 apibrėžtį. Neturint juridinių teisių apsaugoti santykius su klientais, mainų sandoriai dėl tų pačių arba panašių sutartimi nepagrįstų klientų santykių (išskyrus verslo jungimo dalį) suteikia įrodymų, kad subjektas vis dėlto gali kontroliuoti tikėtiną būsimą ekonominę naudą, gaunamą iš santykių su klientais. Kadangi tokie mainų sandoriai taip pat suteikia įrodymų, kad klientų santykiai gali būti atskiriami, jie atitinka nematerialiojo turto apibrėžtį.

Būsima ekonominė nauda

17. Iš nematerialiojo turto gaunama būsima ekonominė nauda gali apimti gaminių ir paslaugų pardavimo pajamas, išlaidų mažinimą arba kitą naudą, gaunamą iš subjekto naudojamo turto. Pavyzdžiui, intelektinės nuosavybės naudojimas gamybos proceso metu gali sumažinti būsimas gamybos išlaidas, o ne padidinti būsimas pajamas.

PRIPAŽINIMAS IR VERTINIMAS

18. Subjektui pripažįstant konkretų nematerialųjį turtą, reikalaujama nurodyti, jog jis atitinka:

a) nematerialiojo turto apibrėžtį (žr. 8–17 straipsnius) ir

b) pripažinimo kriterijus (žr. 21–23 straipsnius).

Šis reikalavimas taikomas išlaidoms, patirtoms iš pradžių įsigyjant arba viduje sukuriant nematerialųjį turtą, arba vėlesnėms išlaidoms 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 – viduje sukuriama prestižo apskaitos tvarka. 51–67 straipsniuose nagrinėjamas viduje 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 tikėtinos būsimos ekonominės naudos palaikymui, bet neturėtų atitikti šiame standarte nurodytos nematerialiojo turto apibrėžties ir pripažinimo kriterijų. Be to, dažnai būna sunku tas išlaidas tiesiogiai priskirti kuriam nors konkrečiam nematerialiojo turto vienetui, o ne visam verslui apskritai. Todėl vėlesnės išlaidos, patiriamos po įsigyto nematerialiojo turto pirminio pripažinimo arba po viduje 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 iš esmės panašiam turtui (tiek iš išorės įgytam, tiek viduje sukurtam) visada pripažįstamos pelnu arba nuostoliais tada, kai jos patiriamos. Taip yra todėl, kad šios išlaidos negali būti atskiriamos nuo išlaidų, skirtų visam verslui vystyti.

21. **Nematerialusis turtas turi būti pripažįstamas, jeigu ir tik jeigu:**

a) yra tikėtina, kad subjektas gaus šiam turtui priskiriamos tikėtinos būsimos ekonominės naudos, ir

b) turto savikaina gali būti patikimai nustatyta.

22. **Subjektas turi įvertinti tikimybę gauti tikėtinos būsimos ekonominės naudos, taikdamas pagrįstas ir patvirtinamas prielaidas, parodančias vadovybės nustatytą ekonominių sąlygų, vyraujančių per šio turto naudingo tarnavimo laiką, geriausią įvertį.**

23. Įvertindamas būsimos ekonominės naudos įplaukų, priskirtinų tam tikro turto naudojimui, gavimo tikrumo lygį, subjektas priima sprendimą remdamasis įrodymais, turimais pirminio pripažinimo metu, teikdamas didesnę reikšmę išoriniams įrodymams.

24. **Nematerialusis turtas pirminio pripažinimo metu turi būti vertinamas savikaina.**

Atskiras įsigijimas

25. Paprastai kaina, kurią subjektas moka nematerialųjį turtą įsigydamas atskirai, atspindi jo lūkesčius dėl tikimybės, kad turto teikiama tikėtina būsima ekonominė nauda bus gauta. Kitaip sakant, subjektas tikisi, kad gaus ekonominės naudos, net jei yra netikrumo dėl įplaukų laiko arba sumos. Todėl laikoma, kad atskirai įsigytas nematerialusis turtas visuomet atitinka 21 straipsnio a punkte nurodytą tikimybės pripažinimo kriterijų.
26. Be to, atskirai įsigijamo nematerialiojo turto savikaina dažniausiai gali būti patikimai įvertinta. Taip yra ypač tada, kai perkant mokama pinigais arba kitu piniginiu turtu.
27. Atskirai įsigyto nematerialiojo turto savikainą sudaro:
 - a) jo pirkimo kaina, įskaitant importo mokesčius ir negrąžinamus pirkimo mokesčius, atėmus prekybos nuolaidas ir kitas lengvatas, ir
 - b) bet kokios parengimo naudoti pagal numatytą paskirtį išlaidos, priskiriamos tiesiogiai turtui.
28. Tiesiogiai priskirtinų išlaidų pavyzdžiai yra:
 - a) išmokų darbuotojams (apibrėžtų 19-ajame TAS) išlaidos, susidarančios tiesiogiai dėl šio turto parengimo naudoti;
 - b) mokėjimai specialistams, susidarantys tiesiogiai dėl šio turto parengimo naudoti, ir
 - c) patikrinimo, ar turtas tinkamai veikia, išlaidos.
29. Išlaidų, nepriskiriamų nematerialiojo turto savikainai, 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 nebepripažįstamos nematerialiojo turto balansinės vertės dalimi tada, kai turtas yra tokios būklės, kad galima pradėti jį naudoti vadovybės numatytu būdu. Todėl išlaidos, patiriamos naudojant nematerialųjį turtą arba jį perkelti į kitą vietą, į to nematerialiojo turto balansinę vertę neįtraukiamos. Pavyzdžiui, į nematerialiojo turto balansinę vertę neįtraukiamos šios išlaidos:
 - a) išlaidos, patiriamos tol, kol turtas, kurį jau galima naudoti vadovybės numatytu būdu, dar tik turi būti pradėtas naudoti, ir
 - b) pradiniai veiklos nuostoliai, pvz., patiriami tol, kol susiformuos turto kuriamos produkcijos paklausa.

31. Tam tikra veikla kartais vykdoma dėl nematerialiojo turto plėtros, tačiau ji nėra būtina siekiant užtikrinti, kad turtas būtų tokios būklės, kad jį būtų galima naudoti vadovybės numatytu būdu. Ši atsitiktinė veikla gali būti vykdoma prieš pradedant plėtrą arba jos metu. Kadangi atsitiktinė veikla nėra būtina siekiant užtikrinti, kad turtas būtų tokios būklės, kad jį būtų galima naudoti vadovybės numatytu būdu, atsitiktinės veiklos pajamos ir susijusios išlaidos pripažįstamos tiesiogiai pelnu arba nuostoliais, įtraukiant į atitinkamą pajamų ir sąnaudų klasę.
32. Jei mokėjimas už nematerialųjį turtą atidedamas laikui, kuris viršija įprastą kredito terminą, jo savikaina yra kainos pinigais ekvivalentas. Skirtumas tarp šios sumos ir visų mokėjimų sumos pripažįstamas kaip palūkanų išlaidos per kredito laikotarpį, išskyrus tuos atvejus, kai jis kapitalizuojamas pagal 23-ąją TAS „Skolinimosi išlaidos“.

Įsigijimas kaip verslo jungimo dalis

33. Pagal 3-ąją TFAS „Verslo jungimai“, jeigu nematerialusis turtas įgyjamas sujungiant verslą, jo savikaina yra jo tikroji vertė įsigijimo datą. Nematerialiojo turto tikroji vertė atitinka rinkos dalyvių lūkesčius įsigijimo datą dėl tikimybės, kad subjektas gaus turto teikiamą tikėtiną būsimą ekonominę naudą. Kitaip sakant, subjektas tikisi, kad gaus ekonominės naudos, net jei yra netikrumo dėl įplaukų laiko arba sumos. Todėl laikoma, kad verslo jungimų metu įsigytas nematerialusis turtas visuomet atitinka 21 straipsnio a punkte nurodytą tikimybės pripažinimo kriterijų. Jeigu verslo jungimo metu įsigytas turtas gali būti atskirtas arba atsiranda dėl sutartinių arba kitokių juridinių teisių, yra pakankamai informacijos, kad būtų galima patikimai nustatyti turto tikrąją vertę. Todėl laikoma, kad verslo jungimų metu įsigytas nematerialusis turtas visuomet atitinka 21 straipsnio b punkte nurodytą patikimo įvertinimo kriterijų.
34. Pagal šį standartą ir 3-ąją TFAS (persvarstytą 2008 m.) įsigijusysis subjektas įsigijimo datą atskirai nuo prestižo pripažįsta įsigytojo subjekto nematerialųjį turtą, nepriklausomai nuo to, ar įsigytasis subjektas pripažino turtą prieš verslo jungimą. Tai reiškia, kad įsigytojo subjekto vykdomus mokslinių tyrimų ir plėtros darbus įsigijusysis subjektas pripažįsta turtu atskirai nuo prestižo, jeigu tas projektas atitinka nematerialiojo turto apibrėžtį. Įsigytojo subjekto vykdomas mokslinių tyrimų ir plėtros projektas atitinka nematerialiojo turto apibrėžtį, kai jis:

a) atitinka turto apibrėžtį ir

b) yra identifikuojamas, t. y. atskiriamas arba atsiranda remiantis sutartinėmis ar kitomis juridinėmis teisėmis.

Nematerialusis turtas, įgytas sujungiant verslą

35. Jeigu verslo jungimo metu įsigytas nematerialusis turtas gali būti atskirtas arba atsiranda dėl sutartinių arba kitokių juridinių teisių, yra pakankamai informacijos, kad būtų galima patikimai nustatyti turto tikrąją vertę. Jei nustatant įverčius, naudojamus nematerialiojo turto tikrajai vertei nustatyti, gaunamas galimų rezultatų su skirtingomis tikimybėmis intervalas, į tokią neapibrėžtumą atsižvelgiama nustatant tikrąją turto vertę.
36. Nematerialųjį turtą, įgytą verslo jungimo metu, galima atskirti, tačiau tik su susijusia sutartimi, identifikuojamu turtu arba įsipareigojimu. Tokiais atvejais įsigijusysis subjektas pripažįsta nematerialųjį turtą atskirai nuo prestižo, tačiau su susijusiu objektu.
37. Įsigijusysis subjektas gali pripažinti papildančiojo nematerialiojo turto grupę kaip vieną turtą, jeigu atskiras turtas turi panašų naudingą tarnavimo laiką. Pavyzdžiui, terminai „ženklas“ bei „prekės ženklas“ dažnai pateikiami kaip prekės ar kitų ženklų sinonimai. Tačiau pirmieji terminai yra bendrieji rinkos terminai, paprastai naudojami papildančiajam turtui, tokiam kaip prekės ženklas (ar paslaugos ženklas) ir su juo siejamam prekybiniam vardui, formulėms, receptams ir technologinei kompetencijai nurodyti.

Vėlesnės įsigyto ir toliau vykdomo mokslinių tyrimų ir plėtos projekto išlaidos

42. Mokslinių tyrimų ir plėtos išlaidos, kurios:

a) yra susijusios su mokslinių tyrimų ir plėtos projekto, įsigyto atskirai arba verslo jungimo metu ir pripažinto nematerialiuoju turtu, vykdymu ir

b) patiriamos po to projekto įsigijimo,

turi būti apskaitoje registruojamos pagal 54–62 straipsnius.

43. Taikant 54–62 straipsnių reikalavimus, vykdomo mokslinių tyrimų ar plėtos projekto, įsigyto atskirai arba sujungus verslą ir pripažinto nematerialiuoju turtu, vėlesnės išlaidos yra:

a) pripažįstamos sąnaudomis, kai jos patiriamos, jei jos yra mokslinių tyrimų išlaidos;

b) pripažįstamos sąnaudomis, kai jos patiriamos, jei jos yra plėtos išlaidos, neatitinkančios 57 straipsnyje nurodytų nematerialiojo turto pripažinimo kriterijų, ir

c) pridedamos prie įsigyto vykdomo mokslinių tyrimų ar plėtos projekto balansinės vertės, jei jos yra plėtos išlaidos, atitinkančios 57 straipsnyje nurodytus nematerialiojo turto pripažinimo kriterijus.

Įsigijimas, gavus valstybės dotaciją

44. Kai kuriais atvejais nematerialusis turtas gali būti įgyjamas nemokamai arba už nominalųjį atlygį, gavus valstybės dotaciją. Taip gali atsitikti, kai valstybė perduoda arba paskiria subjektui nematerialųjį turtą, pavyzdžiui, teisę nusileisti oro uoste, radijo ir televizijos stočių licencijas, importo licencijas arba kvotas ar teisę gauti kitų ribotų išteklių. Pagal 20-ąjį TAS „Valstybės dotacijų apskaita ir informacijos apie valstybės paramą atskleidimas“ subjektas gali nuspręsti nematerialųjį turtą ir dotaciją pirminio pripažinimo metu pripažinti tikrąja verte. Jeigu subjektas nusprendžia pirminio pripažinimo metu nepripažinti turto tikrąja verte, jis šį turtą pripažįsta nominaliąja verte (kitu 20-ajame TAS leidžiamu būdu) ir prideda visas tiesiogiai su turto parengimu naudoti pagal numatytą paskirtį susijusias išlaidas.

Turto mainai

45. Vieną arba daugiau nematerialiojo turto vienetų galima įsigyti mainais už nepiniginį turtą arba piniginio ir nepiniginio turto derinį. Toliau aptariamai vieno nepiniginio turto mainai į kitą nepiniginį turtą, tačiau tokia tvarka taikoma visiems mainams, paminėtiems ankstesniame sakinyje. Tokio nematerialiojo turto savikaina yra jo tikroji vertė, išskyrus atvejus, kai: a) mainų sandoriui trūksta komercinio pagrindo arba b) nei gauto, nei atiduoto turto tikroji vertė negali būti patikimai nustatyta. Įsigytas turtas vertinamas šiuo būdu net ir tada, kai subjektas negali iš karto nutraukti atiduoto turto pripažinimo. Jei įsigytas turtas nevertinamas tikrąja verte, jo savikaina įvertinama atiduoto turto balansine verte.

46. Subjektas, atsižvelgdamas į savo būsimųjų pinigų srautų pasikeitimo, kurio tikimasi dėl sandorio, mastą, nustato, ar mainų sandoris turi komercinį pagrindą. Mainų sandoris turi komercinį pagrindą, jei:

a) gauto turto pinigų srautų konfigūracija (t. y. rizika, periodiškumas ir sumos) skiriasi nuo perduoto turto pinigų srautų konfigūracijos arba

b) dėl mainų keičiasi subjekto veiklos dalies, paveiktos sandorio, vertė, priskiriama tam subjektui, ir

c) a arba b punkte nurodytas skirtumas yra reikšmingas, palyginti su tikrąja turto, kuriuo keičiamasi, verte.

Norint nustatyti, ar mainų sandoris turi komercinį pagrindą, subjekto veiklos dalies, paveiktos sandorio, vertė, priskiriama tam subjektui, turi atspindėti pinigų srautus po apmokestinimo. Šių analizių rezultatas gali būti aiškus ir be tikslų subjekto apskaičiavimų.

47. 21 straipsnio b punkte nurodoma, kad nematerialusis turtas gali būti pripažįstamas tik tada, jei galima patikimai nustatyti jo savikainą. Nematerialiojo turto tikrąją vertę galima patikimai nustatyti, jeigu: a) kintamumas pagrįstai nustatomų tikrųjų verčių intervale nėra reikšmingas šiam turtui arba b) įvairių įverčių tam tikrame intervale tikimybės gali būti pagrįstai įvertintos ir panaudotos nustatant tikrąją vertę. Jeigu subjektas gali patikimai nustatyti gauto arba atiduoto turto tikrąją vertę, tada savikaina nustatoma pagal atiduoto turto tikrąją vertę, išskyrus atvejį, kai gauto turto tikroji vertė yra aiškesnė.

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 (t. y. negali būti atskirtas ir neatsiranda dėl sutartinių arba kitokių juridinių teisių) ir subjekto kontroliuojamas išteklius, kurio savikaina gali būti patikimai nustatyta.

50. Skirtumas tarp subjekto tikrosios vertės ir atskirai identifikuojamo jo grynojo turto balansinės vertės bet kuriuo momentu gali apimti daug įvairių veiksnių, darančių įtaką šio subjekto tikrajai vertei. Tačiau tokie skirtumai nerodo subjekto kontroliuojamo nematerialiojo turto savikainos.

Viduje sukurtas nematerialusis turtas

51. Kartais būna sudėtinga įvertinti, ar viduje sukurtas nematerialusis turtas atitinka pripažinimo kriterijus, dėl sunkumų:

a) nustatyti, ar (ir kada) gali būti identifikuojamas turtas, kuris kurs tikėtiną būsimą ekonominę naudą, ir

b) patikimai nustatyti turto savikainą. Kai kuriais atvejais viduje kuriamo nematerialiojo turto savikainos negalima atskirti nuo subjekto viduje sukurto prestižo palaikymo ir didinimo arba nuo kasdienės veiklos vertės.

Todėl subjektas norėdamas nematerialiajam turtui taikyti bendruosius pripažinimo ir pirminio įvertinimo reikalavimus, visam viduje sukurtam nematerialiajam turtui papildomai taiko 52–67 straipsniuose pateiktus reikalavimus ir nurodymus.

52. Norėdamas įvertinti, ar viduje sukurtas nematerialusis turtas atitinka pripažinimo kriterijus, subjektas skirsto tokio turto kūrimo procesą į:

a) mokslinių tyrimų etapą ir

b) plėtros etapą.

Nors terminai „moksliniai tyrimai“ ir „plėtra“ yra apibrėžti, bet terminai „mokslinių tyrimų etapas“ ir „plėtros etapas“ šiame standarte turi platesnę reikšmę.

53. Jei subjektas vidaus projekte, skirtame nematerialiajam turtui kurti, negali atskirti mokslinių tyrimų etapo nuo jo plėtros etapo, tai šio projekto išlaidas jis pripažįsta taip, tarsi jos būtų susidariusios tik mokslinių tyrimų etapu.

Mokslinių tyrimų etapas

54. **Nematerialusis turtas, atsirandantis dėl mokslinių tyrimų (arba vidaus projekto mokslinių tyrimų etape), neturi būti pripažįstamas. Mokslinių tyrimų (arba vidaus projekto mokslinių tyrimų etapo) išlaidos turi būti pripažįstamos sąnaudomis tada, kai jos patiriamos.**

55. Vidaus projekto mokslinių tyrimų etape subjektas negali įrodyti, kad esama nematerialiojo turto, kursiančio tikėtiną būsimą ekonominę naudą. Todėl atitinkamos išlaidos visada pripažįstamos sąnaudomis, kai jos patiriamos.

56. Mokslinių tyrimų 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 galutinis parinkimas.

Plėtros etapas

57. **Nematerialusis turtas, atsirandantis dėl plėtros (arba vidaus projekto plėtros etape) turi būti pripažįstamas, jeigu ir tik jeigu 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) kaip šis nematerialusis turtas kurs tikėtiną būsimą ekonominę naudą. Be kitų dalykų, 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 patikimai įvertinti su nematerialiuoju turtu susijusias išlaidas jo plėtros laikotarpiu.

58. Vidaus projekto plėtros etape kai kuriais atvejais subjektas gali atskirai identifikuoti nematerialųjį turtą ir įrodyti, kad šis turtas kurs tikėtiną būsimą ekonominę naudą. Taip yra todėl, kad projekto plėtros etape padaryta pažanga yra didesnė negu mokslinių tyrimų etape.
59. Plėtros veiklos pavyzdžiai:
- a) prototipų 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 būsimą ekonominę naudą, taikydamas 36-ojo TAS „Turto vertės sumažėjimas“ principus subjektas įvertina, kokią būsimą ekonominę naudą jis gaus iš šio turto. Jeigu ekonominę naudą gaunama tik turtą naudojant kartu su kitu turtu, tada subjektas taiko pinigų kuriančio vieneto principą, pateiktą 36-ajame TAS.
61. Tai, kad 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 subjekto gebėjimą gauti tų išteklių. Kai kuriais atvejais subjektas įrodo, kad gali gauti išorinį finansavimą, pateikdamas pranešimą apie skoliniojo norą finansuoti šį planą.
62. Pagal savikainos skaičiavimo metodus subjektas dažnai gali patikimai įvertinti išlaidas, patirtas viduje kuriant nematerialųjį turtą, tokias kaip atlyginimai ir kitos šio 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 iš esmės panašus turtas neturi būti pripažįstamas nematerialiuoju turtu.**
64. Išlaidos viduje sukurtiems prekės ženklams, iškaboms, leidinių antraštėms, klientų sąrašams ir iš esmės panašiam turtui negali būti atskiriamos nuo viso verslo plėtros išlaidų. Todėl tokie straipsniai nepripažįstami nematerialiuoju turtu.

Viduje sukurtas nematerialiojo turto savikaina

65. Viduje sukurtas nematerialiojo turto 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 savikaina susideda iš visų tiesiogiai jam priskiriamų išlaidų, būtinų šiam turtui sukurti, pagaminti ir paruošti naudoti vadovybės numatytu būdu. Tiesiogiai priskirtinų išlaidų pavyzdžiai yra:

- a) išlaidos medžiagoms ir paslaugoms, naudojamoms ar suvartojamoms kuriant šį nematerialųjį turtą;
- b) išmokų darbuotojams (apibrėžtų 19-ajame TAS) išlaidos, susidarancios nematerialiojo turto kūrimo metu;
- c) juridinių teisių įregistravimo mokesčiai ir
- d) patentų ir licencijų, naudojamų nematerialiajam turtui kurti, amortizacija.

23-iajame TAS nustatyti palūkanų, kaip viduje sukurto nematerialiojo turto savikainos sudedamosios dalies, pripažinimo kriterijai.

67. Viduje sukurto nematerialiojo turto savikainai nepriskiriama:

- a) pardavimo, administracinės ir kitos bendrosios pridėtinės išlaidos, išskyrus tas, kurias galima tiesiogiai priskirti turto paruošimui jį naudoti;
- b) identifikuoti neefektyvumai ir pradiniai veiklos nuostoliai, patiriami prieš pasiekiant planuojamus turto naudojimo efektyvumo rodiklius, ir
- c) išlaidos, mokant darbuotojus naudotis turtu.

65 straipsnio taikymo pavyzdys

Subjektas kuria 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 m. gruodžio 31 d. Subjektas gali įrodyti, kad 20X5 m. gruodžio 1 d. gamybos procesas atitinka nematerialiojo turto pripažinimo kriterijus. Techninių žinių, 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 nėra gamybos proceso savikainos, pripažįstamos finansinės būklės ataskaitoje, 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 2000 PV išlaidas, pripažintas 20X6 m.). 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 piniginiiais 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, savikainos dalį (žr. 18–67 straipsnius) arba

b) objektas yra įgytas verslo jungimo metu ir negali būti pripažįstamas kaip nematerialusis turtas. Tokiu atveju jis sudaro sumos, pripažintos kaip prestižas įsigijimo datą, dalį (žr. 3-ąjį TFAS).

69. Kai kuriais atvejais subjektas patiria išlaidų, siekdamas gauti būsimos ekonominės naudos, tačiau neišgyja ir nesukuria jokio nematerialiojo arba kitokio turto, kurį būtų galima pripažinti. Tuo atveju, jei tiekiamos prekės, subjektas pripažįsta tokias išlaidas sąnaudomis, kai turi teisę naudotis tokiomis prekėmis. Kai teikiamos paslaugos, subjektas pripažįsta išlaidas sąnaudomis, kai tas paslaugas gauna. Pavyzdžiui, išlaidos moksliniams tyrimams pripažįstamos sąnaudomis, kai jos patiriamos (žr. 54 straipsnį), išskyrus atvejus, kai jos yra verslo jungimo savikainos dalis. Kitų išlaidų, pripažįstamų sąnaudomis, kai jos patiriamos, pavyzdžiai:

a) išlaidos, patirtos pradedant veiklą (t. y. veiklos pradžios išlaidos), išskyrus atvejį, kai pagal 16-ąjį TAS tokios išlaidos priskiriamos nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objekto savikainai. Veiklos pradžios išlaidos gali apimti steigimo išlaidas (pvz., išlaidas teisininkams ir sekretoriui, patiriamas steigiant juridinį subjektą), naujos gamyklos atidarymo arba verslo pradžios išlaidas (t. y. išlaidos iki atidarymo), taip pat išlaidas, skirtas naujai veiklai arba naujų gaminių gamybai ar procesams pradėti (t. y. išlaidas iki veiklos pradžios);

b) darbuotojų mokymo išlaidos;

c) reklamos ir reprezentacinės išlaidos (įskaitant užsakymų paštu katalogus);

d) subjekto ar jo dalies perkėlimo arba reorganizavimo išlaidos.

69A. Subjektas turi teisę naudotis prekėmis, kai jos jam priklauso. Panašiai, jis turi teisę naudotis prekėmis, kai tas prekes sukuria tiekėjas pagal tiekimo sutarties sąlygas ir subjektas gali pareikalauti jas pristatyti ir už jas sumoka. Paslaugos gaunamos tada, kai tiekėjas jas suteikia pagal jų teikimo subjektui sutartį, bet ne tada, kai subjektas jomis naudojasi teikdamas kitas paslaugas, pvz., pateikdamas klientams reklamą.

70. Pagal 68 straipsnį subjektui nedraudžiama pripažinti išankstinio mokėjimo turtu, kai mokėjimas už prekes atliekamas anksčiau nei subjektas įgyja teisę naudotis tomis prekėmis. Pagal 68 straipsnį subjektui taip pat nedraudžiama pripažinti išankstinio mokėjimo turtu, kai mokėjimas už paslaugas atliekamas anksčiau, nei subjektas gauna tas paslaugas.

Turtu nepripažįstamos praeities sąnaudos

71. Nematerialiojo turto išlaidos, kurios pirminio pripažinimo metu buvo pripažintos sąnaudomis, vėliau neturi būti pripažįstamos šio nematerialiojo turto savikainos dalimi.

VERTINIMAS PO PRIPAŽINIMO

72. 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 klasės turtas taip pat turi būti apskaitoje registruojamas pagal šį metodą, išskyrus atvejį, kai toks turtas neturi aktyvios rinkos.

73. Nematerialiojo turto klasė – panašaus pobūdžio ir panašiai subjekto veikloje naudojamo turto grupė. Visas klasės nematerialusis turtas perkainojamas tuo pačiu metu, kad būtų išvengta atrankinio perkainojimo ir kad finansinėse ataskaitose nebūtų pateiktos įvairios savikainos sumos ir vertės, nustatytos skirtingomis datomis.

Savikainos metodas

74. **Po pirminio pripažinimo nematerialusis turtas turi būti apskaitoje registruojamas savikaina, atėmus bet kokią sukaupą amortizacijos sumą 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, atėmus visą vėliau sukaupą amortizacijos sumą ir visus vėlesnius sukaupus vertės sumažėjimo nuostolius. Perkainojant pagal šį standartą tikroji vertė turi būti nustatoma pagal aktyviąją rinką. Perkainojimas turi būti atliekamas taip reguliariai, kad ataskaitinio laikotarpio pabaigoje turto balansinė vertė reikšmingai nesiskirtų nuo jo tikrosios vertės.**

76. Perkainojimo metodas neleidžia:

a) perkainoti nematerialiojo turto, kuris anksčiau nebuvo pripažintas turtu, arba

b) pirminio pripažinimo metu nematerialųjį turtą pripažinti kitomis sumomis nei savikaina.

77. Perkainojimo metodas taikomas tada, kai turtas pirminio pripažinimo metu buvo pripažintas savikaina. Tačiau, jei turtu pripažįstama tik nematerialiojo turto 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 tam visam turtui. Be to, perkainojimo metodas gali būti taikomas nematerialiajam turtui, įsigytam už valstybės dotaciją ir pripažįstamam jo nominaliąja verte (žr. 44 straipsnį).

78. Aktyvioji nematerialiojo turto rinka egzistuoja retai, nors kai kuriais atvejais tai yra įmanoma. Pavyzdžiui, tam tikroje jurisdikcijoje gali egzistuoti aktyvioji laisvai perleidžiamų taksi licencijų, žvejybos licencijų arba gamybos kvotų rinka. Tačiau prekės ženklų, laikraščių pavadinimų, muzikos ir filmų leidybos teisių, patentų ir prekybos ženklų aktyviosios rinkos neegzistuoja, nes kiekvienas toks turtas yra unikalus. Be to, nors nematerialusis turtas yra perkamas ir parduodamas, dėl sutarčių derasi 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 reikšmingai skiriasi nuo jo balansinės vertės, būtinas papildomas perkainojimas. Kai kurio nematerialiojo turto tikroji vertė gali reikšmingai ir dažnai kisti, dėl to gali tekti perkainoti turtą kasmet. Taip dažnai perkainoti nebūtina to nematerialiojo turto, kurio tikroji vertė kinta nereikšmingai.

80. Kai perkainojamas nematerialusis turtas, to turto balansinė vertė koreguojama pagal perkainotą vertę. Perkainojimo dieną šis turtas apskaitomas vienu iš šių būdų:

a) bendra balansinė vertė koreguojama atsižvelgiant į turto balansinės vertės perkainojimą. Pavyzdžiui, bendra balansinė vertė gali būti taisoma pagal stebimus rinkos duomenis arba ji gali būti taisoma proporcingai balansinės vertės pokyčiui. Sukaupta amortizacijos suma perkainojimo dieną yra koreguojama taip, kad būtų išlygintas bendros balansinės vertės ir turto balansinės vertės, atėmus sukaupus vertės sumažėjimo nuostolius, skirtumas, arba

b) sukaupta amortizacijos suma eliminuojama iš turto bendros balansinės vertės.

Sukauptos amortizacijos koregavimo suma sudaro balansinės vertės padidėjimo arba sumažėjimo dalį, apskaiotomą pagal 85 ir 86 straipsnius.

81. Jeigu perkainojamo nematerialiojo turto klasei priklausantis turtas negali būti perkainotas dėl to, kad šiam turtui nėra aktyviosios rinkos, toks turtas turi būti apskaitoje registruojamas savikaina, atėmus visą sukaupą amortizacijos sumą ir turto vertės sumažėjimo nuostolius.
82. Jeigu perkainoto nematerialiojo turto tikroji vertė nebegali būti nustatyta remiantis aktyviąja rinka, tokio turto balansinė vertė turi būti jo paskutinio perkainojimo, paremto aktyviąja rinka, dieną nustatyta vertė, atėmus visą sukaupą amortizacijos sumą ir visus sukaupus vertės sumažėjimo nuostolius.
83. Faktas, kad nebeegzistuoja perkainoto nematerialiojo turto aktyvioji rinka, gali reikšti, kad sumažėjo turto vertė; tai turi būti patikrinama pagal 36-ąjį 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 pripažįstama kitų bendrųjų pajamų dalimi, kaupiama kaip nuosavybė ir vadinama perkainojimo rezervu. Tačiau padidėjimas dėl perkainojimo turi būti pripažintas pelnu ar nuostoliais tokia suma, kokios reikia atkurti to paties turto perkainotos sumos sumažėjimą, anksčiau pripažintą pelnu ar nuostoliais.
86. Jeigu dėl perkainojimo sumažėja nematerialiojo turto balansinė vertė, sumažėjimas turi būti pripažįstamas pelnu arba nuostoliais. Tačiau sumažėjimas turi būti pripažįstamas kitų bendrųjų pajamų dalimi tiek, kiek jis neviršija to turto kredito likučio perkainojimo rezerve sumos. Sumažėjimas, pripažįstamas kitų bendrųjų pajamų dalimi, sumažina nuosavybėje sukaupą sumą, kuri vadinama perkainojimo rezervu.
87. Nuosavybėje sukauptas perkainojimo rezervas gali būti tiesiogiai pervedamas į nepaskirstytąjį pelną, kai rezervas realizuojamas. Visas perkainojimo rezervas gali būti realizuojamas nutraukus turto naudojimą arba jį perleidus. Tačiau perkainojimo rezervo dalis gali būti realizuojama, kol subjektas naudoja turtą; tokiu atveju realizuoto perkainojimo rezervo suma yra amortizacijos, pagrįstos perkainoto turto balansine verte, ir amortizacijos, kuri būtų pripažinta remiantis turto išsigijimo savikaina, skirtumas. Perkėlimas iš perkainojimo rezervo į nepaskirstytąjį pelną nerodomas kaip pelnas arba nuostoliai.

NAUDINGO TARNAVIMO LAIKAS

88. Subjektas turi įvertinti, ar nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas yra ribotas, ar neribotas. Jei jis ribotas, subjektas turi įvertinti tokio naudingo tarnavimo laiko trukmę arba gaminių ar panašių vienetų, gautinų tuo naudingo tarnavimo laiku, kiekį. Nematerialųjį turtą subjektas turi laikyti turinčiu neribotą naudingo tarnavimo laiką tuomet, kai remiantis visų svarbių veiksnių analize nėra numatoma laiko riba, iki kurios šiam subjektui turtas kurs grynąsias pinigų 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). Prie šio standarto pridėtuose iliustraciniuose pavyzdžiuose paaiškinama, kaip nustatomas skirtingo nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas, ir vėlesnė to turto apskaita, remiantis nustatytu naudingo tarnavimo laiku.
90. Nustatant nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laiką, apsvairstoma daug veiksnių, kurie gali būti tokie:
- a) 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 įverčius;
 - 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 konkurentų arba potencialių konkurentų veiksmai;
 - f) išlaidų turto priežiūrai lygis, reikalingas, kad iš šio turto būtų gauta tikėtina būsima ekonominė nauda, taip pat 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 kito šio subjekto turto naudingo tarnavimo laiko.
91. Terminas „neribotas“ nereiškia „begalinis“. Nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas atspindi tik būsimų turto priežiūros išlaidų lygį, reikalingą standartiniam jo naudojimui, kuris įvertinamas nustatant turto naudingo tarnavimo laiką, taip pat subjekto gebėjimą ir ketinimus siekti šio lygio. Planuojamos būsimosios išlaidos, viršijančios sumą, reikalingą turto priežiūrai remiantis jo standartiniu naudojimui, neturi nulemti išvados, kad nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas yra neribotas.
92. Dėl spartaus technologijų keitimosi kompiuterių programinė įranga ir kitas nematerialusis turtas technologiškai sensta. Todėl tikėtina, kad jo naudingo tarnavimo laikas bus trumpas. Ateityje tikėtinas objekto, kuris buvo pagamintas naudojant nematerialųjį turtą, pardavimo kainos sumažėjimas galėtų rodyti tikėtiną technologinį arba komercinį turto senėjimą, kuris, savo ruožtu, gali rodyti turto teikiamos būsimos ekonominės naudos sumažėjimą.
93. Nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas gali būti ir labai ilgas arba net neribotas. Neapibrėžtumas pataisina nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laiko nustatymą vadovaujantis apdairumo principu, tačiau nerealiai trumpo laikotarpio pasirinkimas nėra pateisinamas.
94. **Nematerialiojo turto, atsirandančio dėl sutartinių ar kitų juridinių teisių, naudingo tarnavimo laikas neturi viršyti sutartinių ar kitų juridinių teisių laikotarpio, tačiau gali būti trumpesnis, atsižvelgiant į laikotarpį, per kurį subjektas tikisi šį turtą naudoti. Jeigu sutartinės ar kitos juridinės teisės perleidžiamos ribotam laikotarpiui, kuris gali būti pratęsiamas, tuomet nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas turi apimti pratęsimo laikotarpį (-ius) tik jeigu yra įrodymų, kad dėl pratęsto laikotarpio nebus patirta reikšmingų išlaidų. Pakartotinai įgytos teisės, verslo jungimo metu pripažintos kaip nematerialusis turtas, naudingo tarnavimo laikas yra likęs sutarties, kuria teisė buvo suteikta, galiojimo laikotarpis; jis neturi apimti pratęsimo laikotarpių.**
95. Gali būti tiek ekonominių, tiek teisinių veiksnių, turinčių įtakos nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikui. Ekonominiai veiksniai lemia laikotarpį, per kurį subjektas gaus būsimos ekonominės naudos. Teisiniai veiksniai gali apriboti laikotarpį, per kurį subjektas galės kontroliuoti teisę gauti šią naudą. Naudingo tarnavimo laikas yra trumpesnysis iš laikotarpių, nustatytų atsižvelgiant į šiuos veiksnius.

96. Toliau pateikti veiksniai, be kita ko, parodo, kad subjektas, nepatirdamas reikšmingų išlaidų, galėtų atnaujinti sutartines arba kitas juridines teises:

a) yra įrodymų, galbūt grindžiamų patirtimi, kad sutartinės arba kitokios juridinės teisės bus atnaujintos. Jeigu atnaujinimas priklauso nuo trečiųjų asmenų sutikimo, tai apima įrodymus, kad tretieji asmenys sutiks;

b) yra įrodymų, kad bet kokios sąlygos, būtinos minėtam atnaujinimui įvykdyti, bus įvykdytos, ir

c) subjekto išlaidos, skiriamos atnaujinimui, nėra reikšmingos, lyginant jas su tikėtina būsima ekonomine nauda, šio subjekto gautina dėl atnaujinimo.

Jeigu atnaujinimo išlaidos yra reikšmingos lyginant jas su būsima ekonomine nauda, kurią subjektas tikisi gauti dėl tokio atnaujinimo, tuomet atnaujinimo išlaidos iš esmės atitiks naujo nematerialiojo turto įsigijimo išlaidas atnaujinimo dieną.

RIBOTO NAUDINGO TARNAVIMO LAIKO NEMATERIALUSIS TURTAS

Amortizacijos laikotarpis ir amortizacijos metodas

97. Riboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto nusidėvimoji suma turi būti sistemingai paskirstoma per visą turto naudingo tarnavimo laiką. Amortizacija turi būti pradėdama skaičiuoti tada, kai turtas pradėdamas naudoti, t. y. kai jis yra toje vietoje ir tokios būklės, kad jį būtų galima naudoti vadovybės numatytu būdu. Amortizacija turi būti nustojama skaičiuoti ankstesnę iš šių datų: datą, kai turtas yra klasifikuojamas kaip skirtas parduoti (arba įtraukiamas į perleidžiamą grupę, klasifikuojamą kaip skirtą parduoti) pagal 5-ąją TFAS, arba datą, kai nutraukiamas turto pripažinimas. Taikomas amortizacijos metodas turi atspindėti modelį, kuriuo subjektas tikisi suvartoti turto būsimą ekonominę naudą. Jei tokio modelio patikimai nustatyti neįmanoma, turi būti taikomas tiesinis metodas. Kiekvieną ataskaitinį laikotarpį amortizavimo suma turi būti pripažįstama pelnu arba nuostoliais, išskyrus atvejus, kai šis ar kitas standartas leidžia arba reikalauja ją įtraukti į kito turto balansinę vertę.
98. Sistemingai paskirstyti turto nusidėvimąją sumą per jo naudingo tarnavimo laiką galima taikant įvairius amortizacijos metodus. Tarp jų yra tiesinis metodas, mažėjančios vertės metodas ir produkcijos vienetų metodas. Taikomas metodas pasirenkamas pagal numatomą turto teikiamos būsimos ekonominės naudos vartojimo modelį ir nuosekliai taikomas pereinant iš vieno ataskaitinio laikotarpio į kitą, jeigu nesikeičia numatytas tos būsimos ekonominės naudos vartojimo modelis.
- 98A. Egzistuoja galima atmesti prielaida, kad amortizacijos metodas, grindžiamas pajamomis, gaunamomis iš veiklos, kuri apima naudojimąsi nematerialiuoju turtu, yra netinkamas. Pajamos, gaunamos iš veiklos, kuri apima nematerialiojo turto naudojimą, paprastai atspindi veiksnius, kurie nėra tiesiogiai susiję su nematerialiojo turto teikiamos ekonominės naudos suvartojimu. Pavyzdžiui, pajamoms įtakos turi kiti ištekliai ir procesai, pardavimo veikla ir pardavimo apimtys ir kainų pokyčiai. Pajamų kainos komponentui įtakos gali turėti infliacija, kuri neturi įtakos tam, kaip turtas yra naudojamas. Šios prielaidos gali būti nepaisoma tik išimtinėmis aplinkybėmis:

a) kai nematerialusis turtas yra išreikštas kaip pajamų matas, kaip aprašyta 98C straipsnyje, arba

b) kai galima įrodyti, kad pajamos ir nematerialiojo turto teikiamos ekonominės naudos vartojimas yra glaudžiai susiję.

98B. Pasirinkdamas pagal 98 straipsnį tinkamą amortizacijos metodą subjektas galėtų nustatyti vyraujančią ribojančią veiksnį, būdingą nematerialiajam turtui. Pavyzdžiui, sutartyje, kurioje nustatytos subjekto teisės, susijusios su nematerialiojo turto naudojimu, subjekto nematerialiojo turto naudojimas gali būti nurodytas kaip iš anksto nustatytas metų skaičius (t. y. laikas), kaip pagamintų objektų skaičius arba kaip nustatyta bendra gautinų pajamų suma. Tokio vyraujančio ribojančio veiksnio nustatymas galėtų būti atskaitos taškas nustatant tinkamą amortizacijos skaičiavimo pagrindą, tačiau gali būti taikomas ir kitas pagrindas, jei jis geriau atspindi numatomą ekonominės naudos vartojimo modelį.

98C. Tuo atveju, kai vyraujantis ribojantis veiksnys, būdingas nematerialiajam turtui, yra tam tikros pajamų ribos pasiekimas, tinkamas amortizacijos skaičiavimo pagrindas gali būti gautinos pajamos. Pavyzdžiui, subjektas gali įsigyti koncesiją žvalgyti ir išgauti auksą iš aukso kasyklos. Sutarties galiojimo terminas galėtų būti grindžiamas nustatyta bendra iš kasybos gaunamų pajamų suma (pavyzdžiui, sutartis gali leisti kasykloje kasti auksą, kol bendros aukso pardavimo pajamos pasieks 2 mlrd. PV), o ne laiku arba išgauto aukso kiekiu. Kitas pavyzdys – teisė eksploatuoti apmokestinamą kelią galėtų būti grindžiama nustatyta bendra pajamų, gautinų iš visų surinktų kelių mokesčių, suma (pavyzdžiui, sutartimi galėtų būti leidžiama eksploatuoti kelią, kol bendra eksploatuojant kelią surinktų mokesčių suma pasieks 100 mln. PV). Tuo atveju, kai sutartyje dėl nematerialiojo turto naudojimo nustatyta, kad vyraujantis ribojantis veiksnys yra pajamos, gautinos pajamos galėtų būti tinkamas pagrindas nematerialiojo turto amortizacijai skaičiuoti, jei sutartyje nurodyta nustatyta bendra gautinų pajamų suma, pagal kurią nustatoma amortizacija.

99. Amortizacijos suma dažniausiai pripažįstama pelnu arba nuostoliais. Tačiau kartais turto teikiama būsima ekonominė nauda sunaudojama kuriant kitą turtą. Tokiu atveju amortizacijos suma sudaro to kito turto savi-kainos dalį ir įtraukiama į jo balansinę vertę. Pavyzdžiui, gamybos proceso metu naudojamo nematerialiojo turto amortizacijos suma įskačiuojama į atsargų balansinę vertę (žr. 2-ąją TAS „Atsargos“).

Likvidacinė vertė

100. Riboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto likvidacinė vertė turi būti laikoma lygia nuliui, išskyrus tuos atvejus, kai:

a) trečiasis asmuo įsipareigoja nupirkti turtą jo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje arba

b) egzistuoja šio turto aktyvioji rinka (kaip apibrėžta 13-ajame TFAS) 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 atėmus likvidacinę vertę. Jeigu likvidacinė vertė nėra lygi nuliui, tai reiškia, kad subjektas tikisi šį nematerialųjį turtą perleisti iki jo ekonominio tarnavimo laiko pabaigos.

102. Turto likvidacinės vertės įvertis grindžiamas suma, atgautina perleidus turtą, remiantis įverčio 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 įverčio keitimas vadovaujantis 8-uoju TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“.

103. Nematerialiojo turto likvidacinė vertė gali padidėti iki sumos, prilygstančios jo balansinei vertei ar didesnės už ją. Jeigu taip atsitinka, turto amortizavimo suma yra lygi nuliui, nebent ir kol turto likvidacinė vertė sumažėja iki sumos, mažesnės už jo balansinę vertę.

Amortizacijos laikotarpio ir amortizacijos metodo peržiūra

104. Riboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto amortizacijos laikotarpis ir metodas turi būti peržiūrimi mažiausiai kartą kiekvienų finansinių metų pabaigoje. Jeigu tikėtinas turto naudingo tarnavimo laikas skiriasi nuo ankstesnių įverčių, atitinkamai turi būti keičiamas amortizacijos laikotarpis. Jeigu pasikeičia numatytas būsimos ekonominės naudos iš šio turto suvartojimo modelis, tuomet turi būti keičiamas amortizacijos metodas, kad atspindėtų pasikeitusį modelį. Tokie keitimai apskaitoje turi būti registruojami kaip apskaitinių įverčių keitimai pagal 8-ąją TAS.
105. Naudojant nematerialųjį turtą gali paaiškėti, kad jo naudingo tarnavimo laikas įvertintas netinkamai. Pavyzdžiui, vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimas gali parodyti, kad reikia keisti amortizacijos laikotarpį.
106. Laikui bėgant būsimos ekonominės naudos, kurios subjektas tikisi iš nematerialiojo turto, suvartojimo modelis gali keistis. Pavyzdžiui, gali paaiškėti, kad tinkamesnis yra mažėjančios vertės, o ne 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 subjektas tikrintų neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto galimą vertės sumažėjimą, lygindamas jo atsiperkamąją vertę su balansine verte:

a) kartą per metus ir

b) bet kada, kai tik yra požymių, kad sumažėjo nematerialiojo turto vertė.

Naudingo tarnavimo laiko peržiūra

109. Neamortizuojamo nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas turi būti peržiūrimas kiekvieną ataskaitinį laikotarpį, siekiant nustatyti, ar įvykiai ir aplinkybės patvirtina turto neriboto naudingo tarnavimo laiko įvertinimą. Jeigu ne, neriboto naudingo tarnavimo laiko įvertinimo keitimas į ribotą turi būti apskaitoje registruojamas kaip apskaitinio įverčio keitimas pagal 8-ąją TAS.
110. Pagal 36-ąją TAS neriboto nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laiko įvertinimo pakeitimas į ribotą reiškia, kad turto vertė gali būti sumažėjusi. Dėl to subjektas, tikrindamas galimą turto vertės sumažėjimą, lygina jo atsiperkamąją vertę, nustatytą pagal 36-ąją TAS, su jo balansine verte ir bet kokią perviršį, kuriuo balansinė vertė viršija atsiperkamąją vertę, pripažįsta vertės sumažėjimo nuostoliais.

BALANSINĖS VERTĖS ATGAVIMO GALIMYBĖ: VERTĖS SUMAŽĖJIMO NUOSTOLIAI

111. Norėdamas nustatyti, ar nesumažėjo nematerialiojo turto vertė, subjektas taiko 36-ąją TAS. Tame standarte aiškinama, kada ir kaip subjektas turi patikrinti savo turto balansinę vertę, kaip nustatyti turto atsiperkamąją vertę ir kada pripažinti arba panaikinti vertės sumažėjimo nuostolius.

TURTO NAUDOJIMO PABAIGA IR JO PERLEIDIMAS

- 112. Nematerialiojo turto pripažinimas turi būti nutraukiamas:**

a) jį perleidžiant arba

b) kai iš jo naudojimo arba perleidimo nebesitikima gauti jokios būsimos ekonominės naudos.

113. **Pelnas arba nuostoliai, susidarantys dėl nematerialiojo turto pripažinimo nutraukimo, turi būti nustatomi kaip skirtumas tarp gryųjų perleidimo įplaukų (jei yra) ir turto balansinės vertės. Jis turi būti pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, kai turto pripažinimas nutraukiamas (jeigu pagal 16-ąją TFAS pardavimo ar atgalinės nuomos atveju nereikalaujama kitaip). Pelnas neturi būti klasifikuojamas kaip pajamos.**
114. Nematerialųjį turtą perleisti galima įvairiai (pvz., parduoti, išnuomoti finansinės nuomos būdu arba dovanoti). Nematerialiojo turto perleidimo data yra data, kurią gavėjas įgyja to turto kontrolę, laikantis reikalavimų, taikomų nustatant, kada veiklos įsipareigojimas laikomas įvykdytu pagal 15-ąją TFAS. Kai perleidžiama parduodant ir atgalinės nuomos būdu, taikomas 16-asis TFAS.
115. Jeigu subjektas, vadovaudamasis 21 straipsnyje pateiktu pripažinimo principu, į turto balansinę vertę įtraukia išlaidas, susijusias su nematerialiojo turto dalies pakeitimu, jis nutraukia pakeistos dalies balansinės vertės pripažinimą. Jei pakeistos dalies balansinės vertės nustatyti neįmanoma, subjektas gali naudoti pakeitimo išlaidas kaip rodiklį, kokia pakeistos dalies savikaina buvo tuo metu, kai ji buvo įsigyta ar sukurta viduje.
- 115A. Pakartotinai verslo jungimo metu įgytos teisės atveju, jeigu teisė vėliau yra pakartotinai suteikiama (parduodama) trečiajai šaliai, susijusi balansinė vertė, jei yra, turi būti naudojama nustatant pakartotinio suteikimo pelną arba nuostolius.
116. Atlygio suma, įtrauktina į pelną arba nuostolius, susidarancius dėl nematerialiojo turto pripažinimo nutraukimo, yra nustatoma pagal 15-ojo TFAS 47–72 straipsnių reikalavimus, taikomus nustatant sandorio kainą. Vėlesni įvertintos atlygio sumos, įtrauktos į pelną arba nuostolius, pokyčiai apskaitoje turi būti registruojami laikantis 15-ojo TFAS reikalavimų, taikomų sandorio kainos pakeitimams.
117. Riboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto amortizacijos skaičiavimas nesustabdomas, jei toks turtas nebenaudojamas, išskyrus atvejus, kai turtas visiškai nudėvimas arba klasifikuojamas kaip laikomas parduoti (arba įtraukiamas į perleidžiamą grupę, klasifikuojamą kaip laikomą parduoti) pagal 5-ąją TFAS.

ATSKLEIDIMAS

Bendra informacija

118. **Subjektas, atskirdamas viduje sukurtą nematerialųjį turtą nuo kito nematerialiojo turto, apie kiekvieną nematerialiojo turto klasę turi atskleisti:**
- a) **ar naudingo tarnavimo laikas yra neribotas, ar ribotas; jeigu jis ribotas – naudingo tarnavimo laikotarpį arba naudojamą amortizavimo normą;**
 - b) **amortizacijos skaičiavimo metodus, naudojamus riboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiajam turtui;**
 - c) **bendrą balansinę vertę ir sukaupą amortizacijos sumą (kartu su sukauptais vertės sumažėjimo nuostoliais) laikotarpio pradžioje ir pabaigoje;**
 - d) **bendrųjų pajamų ataskaitos eilutes, į kurias įtraukiama šio nematerialiojo turto amortizacija;**
 - e) **balansinių verčių ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje sutikrinimą, parodant:**
 - i) **papildymus, atskirai pateikiant papildymus dėl vidaus plėtros, atskiros įsigijimo ir įgijimo dėl verslo jungimo;**
 - ii) **turtą, klasifikuojamą kaip skirtą parduoti arba įtrauktą į perleidžiamą grupę, klasifikuojamą kaip skirtą parduoti pagal 5-ąją TFAS, ir kitus perleidimus;**

- iii) padidėjimą arba sumažėjimą, susidariusį dėl turto perkainojimo per ataskaitinį laikotarpį pagal 75, 85 ir 86 straipsnius ir dėl vertės sumažėjimo nuostolių (jei yra), pripažintų arba panaikintų kitų bendrųjų pajamų dalyje pagal 36-ąją TAS;
 - iv) vertės sumažėjimo nuostolius, per laikotarpį pripažintus pelnu arba nuostoliais pagal 36-ąją TAS (jei yra);
 - v) panaikintus vertės sumažėjimo nuostolius, per laikotarpį pripažintus pelnu arba nuostoliais pagal 36-ąją TAS (jei yra);
 - vi) per laikotarpį pripažintą bet kokią amortizaciją;
 - vii) grynuosius valiutos kursų skirtumus, atsirandančius perskaičiuojant finansines ataskaitas pateikimo valiuta, o užsienyje veikiančio subjekto sumas – ataskaitas teikiančio subjekto pateikimo valiuta, ir
 - viii) kitus balansinės vertės pasikeitimus per ataskaitinį laikotarpį.
119. Nematerialiojo turto klasė – panašaus pobūdžio ir panašiai subjekto veikloje naudojamo turto grupė. Atskirų klasių pavyzdžiai:
- a) prekės ženklai;
 - b) iškabos ir leidinių antraštės;
 - c) kompiuterių programinė įranga;
 - d) licencijos ir franšizės;
 - e) autorių teisės, patentai ir kitos pramoninės nuosavybės teisės, paslaugų ir eksploatacijos teisės;
 - f) receptai, formulės, modeliai, brėžiniai bei prototipai ir
 - g) kuriamas nematerialusis turtas.
- Tokios klasės gali būti skaidomos į smulkesnes arba jungiamos į stambesnes klases, jei tai suteikia svarbesnės informacijos finansinių ataskaitų vartotojams.
120. Be 118 straipsnio e punkto iii–v papunkčiuose reikalaujamos informacijos, subjektas papildomai atskleidžia informaciją pagal 36-ąją TAS apie nematerialųjį turtą, kurio vertė sumažėjo.
121. 8-ajame TAS reikalaujama, kad subjektas atskleistų apskaitinio įverčio keitimo, turinčio poveikį einamajam ataskaitiniam laikotarpiui ar, tikėtina, turėsiančio poveikį būsimiesiems ataskaitiniams laikotarpiams, pobūdį ir sumą. Ši informacija turi būti atskleidžiama, pasikeitus:
- a) nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laiko įvertinimui;
 - b) amortizavimo metodui arba
 - c) likvidacinei vertei.

122. Taip pat subjektas turi atskleisti:

- a) nematerialiojo turto, kuris vertinamas kaip neriboto naudingo tarnavimo laiko, balansinę vertę ir priežastis, kodėl šis turtas vertinamas kaip neriboto naudingo tarnavimo laiko turtas. Nurodydamas priežastis, subjektas turi aprašyti veiksnį (-ius), vaidinusį (-ius) svarbų vaidmenį nustatant šio turto naudingo tarnavimo laiką kaip neribotą;
- b) atskiro nematerialiojo turto, subjekto finansinėse ataskaitose laikomo reikšmingu, aprašymą, balansinę vertę ir likusį amortizacijos laikotarpį;
- c) nematerialiojo turto, įgyto už valstybės dotaciją ir pirminio pripažinimo metu pripažinto tikrąją vertę (žr. 44 straipsnį):
 - i) pirminio pripažinimo metu pripažintą tikrąją vertę;
 - ii) balansinę vertę ir
 - iii) tai, ar po pripažinimo turtas vertinamas taikant savikainos ar perkainojimo metodą;
- d) nematerialųjį turtą, kurio nuosavybės teisės yra apribotos, ir jo balansinę vertę, taip pat nematerialiojo turto, įkeisto įsipareigojimų įvykdymui garantuoti, balansinę vertę;
- e) sutartinių įsipareigojimų įsigyti nematerialųjį turtą sumą.

123. Apibūdindamas veiksnį (-ius), vaidinusį (-ius) svarbų vaidmenį nustatant, kad nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas yra neribotas, subjektas atsižvelgia į 90 straipsnyje pateiktą veiksnų sąrašą.

Nematerialusis turtas, po pripažinimo vertinamas naudojant perkainojimo metodą

124. Jeigu nematerialusis turtas apskaitoje registruojamas jo perkainota verte, subjektas turi atskleisti:

- a) pagal kiekvieną nematerialiojo turto klasę:
 - i) faktinę perkainojimo datą;
 - ii) perkainoto nematerialiojo turto balansinę vertę ir
 - iii) balansinę vertę, kuri būtų buvusi pripažinta, jeigu perkainota nekilnojamojo turto klasė po pripažinimo būtų vertinta taikant savikainos metodą, aprašytą 74 straipsnyje, ir
- b) perkainojimo rezervo sumą, priskiriamą nematerialiajam turtui ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje, nurodant pasikeitimus per laikotarpį ir bet kokius likučio paskirstymo akcininkams apribojimus.
- c) [išbraukta]

125. Atskleidžiant informaciją gali būti privalu perkainoto turto klases sujungti į stambesnes. Tačiau klasės nejungiamos, jeigu dėl to atsirastų nematerialiojo turto klasė, apimanti sumas, nustatytas pagal savikainos ir perkainojimo metodus.

Mokslinių tyrimų ir plėtros išlaidos

126. **Subjektas turi atskleisti bendrą mokslinių tyrimų ir plėtros išlaidų sumą, pripažįstamą to ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis.**
127. Mokslinių tyrimų ir plėtros išlaidos apima visas išlaidas, tiesiogiai priskirtinas mokslinių tyrimų ar plėtros veiklai (žr. 66 ir 67 straipsnių nurodymus dėl pagal 126 straipsnį reikalaujamų atskleisti išlaidų rūšių).

Kita informacija

128. Subjektas yra skatinamas (bet iš jo nereikalaujama) atskleisti:
- a) kiekvieno visiškai nudėvėto, bet vis dar naudojamo nematerialiojo turto aprašymą ir
 - b) subjekto kontroliuojamo svarbaus nematerialiojo turto, kuris nebuvo pripažintas turtu dėl to, kad neatitiko šiame standarte nurodytų pripažinimo kriterijų, arba dėl to, kad buvo įsigytas arba sukurtas prieš 38-ojo TAS „Nematerialusis turtas“ (paskelbto 1998 m.) įsigaliojimo pradžią, trumpą aprašymą.

PEREINAMOJO LAIKOTARPIO NUOSTATOS IR ĮSIGALIOJIMO DATA

129. [Išbraukta]
130. 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, pradžios. Taigi subjektas neturi koreguoti tą datą pripažinto nematerialiojo turto balansinės vertės. Tačiau subjektas tą datą turi taikyti šį standartą pakartotinai vertindamas tokio nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laiką. Jei dėl to pakartotinio vertinimo subjektas pakeičia turto naudingo tarnavimo laiko įvertinimą, toks pakeitimas turi būti apskaitoje registruojamas kaip apskaitinio įverčio keitimas pagal 8-ąjį TAS.
- 130A. 2 straipsnyje nurodytas pataisas subjektas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2006 m. sausio 1 d. ar vėliau. Jeigu subjektas taiko 6-ąjį TFAS ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, tos pataisos turi būti taikomos tam ankstesniam laikotarpiui.
- 130B. 1-uuoju TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“ (persvarstytu 2007 m.) pataisyta TFAS vartojama terminija. Taip pat pataisyti 85, 86 straipsniai ir 118 straipsnio e punkto iii papunktis. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Jei subjektas 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.
- 130C. 3-uuoju TFAS (persvarstytu 2008 m.) pataisyti 12, 33–35, 68, 69, 94 ir 130 straipsniai, panaikinti 38 ir 129 straipsniai ir įterptas 115A straipsnis. 2009 m. balandžio mėn. išleistu dokumentu „TFAS patobulinimas“ pataisyti 36 ir 37 straipsniai. Subjektas tas pataisas turi taikyti perspektyviai 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Todėl per ankstesnius verslo jungimus pripažintos nematerialiojo turto sumos ir prestižas nėra koreguojami. Jei subjektas taiko 3-įjį TFAS (persvarstytą 2008 m.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, tam ankstesniam laikotarpiui jis turi taikyti ir pataisas bei atskleisti tą faktą.
- 130D. 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „TFAS patobulinimas“ pataisyti 69, 70 ir 98 straipsniai ir įterptas 69A straipsnis. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas pataisas taiko ankstesniam laikotarpiui, jis tą faktą turi atskleisti.

- 130E. [Išbraukta]

- 130F. 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 10-uoju TFAS ir 11-uoju TFAS „Jungtinė veikla“ pataisytas 3 straipsnio e punktas. Taikydamas 10-ąjį TFAS ir 11-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.
- 130G. 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uoju TFAS pataisyti 8, 33, 47, 50, 75, 78, 82, 84, 100 ir 124 straipsniai ir išbraukti 39–41 ir 130E straipsniai. Taikydamas 13-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.
- 130H. 2013 m. gruodžio mėn. paskelbtais „2010–2012 m. ciklo TFAS metiniais patobulinimais“ pataisytas 80 straipsnis. Subjektas tą pataisą turi taikyti 2014 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas tą pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi tą faktą atskleisti.
- 130I. Subjektas „2010–2012 m. ciklo TFAS metiniais patobulinimais“ padarytą pataisą turi taikyti visiems perkainojimams, pripažintiems metiniais ataskaitiniais laikotarpiais, prasidedančiais tos pataisos taikymo pirmą kartą datą arba vėliau, ir paskutinį praėjusį metinį ataskaitinį laikotarpį. Subjektas gali taip pat pateikti pakoreguotą ankstesnių pateiktų laikotarpių lyginamąją informaciją, tačiau tai nėra privaloma. Jei subjektas pateikia nepakoreguotą bet kurių ankstesnių laikotarpių lyginamąją informaciją, jis turi aiškiai nurodyti informaciją, kuri nebuvo koreguota, nurodyti, kad ta informacija pateikta remiantis skirtingu pagrindu, ir tą pagrindą paaiškinti.
- 130J. 2014 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „Priimtinių nusidėvėjimo ir amortizacijos metodų paaiškinimas“ (16-ojo TAS ir 38-ojo TAS pataisos) pataisyti 92 ir 98 straipsniai ir įterpti 98A–98C straipsniai. Subjektas tas pataisas turi taikyti perspektyviai 2016 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas tas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi tą faktą atskleisti.
- 130K. 2014 m. gegužės mėn. paskelbtu 15-uoju TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“ pataisyti 3, 114 ir 116 straipsniai. Taikydamas 15-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.
- 130L. 2016 m. sausio mėn. paskelbtu 16-uoju TFAS pataisyti 3, 6, 113 ir 114 straipsniai. Taikydamas 16-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.
- 130M. 2017 m. gegužės mėn. paskelbtu 17-uoju TFAS pataisytas 3 straipsnis. 2020 m. birželio mėn. paskelbtu dokumentu „17-ojo TFAS pataisos“ dar kartą pataisytas 3 straipsnis. Taikydamas 17-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.

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 atiduoto turto balansine verte, subjektas neturi taisyti įsigyto turto balansinės vertės tam, kad atspindėtų jo įsigijimo dienos tikrąją vertę.

Išankstinis taikymas

132. Subjektai, kuriems taikomas 130 straipsnis, skatinami taikyti šio standarto reikalavimus dar iki 130 straipsnyje nustatytų įsigaliojimo datų. Tačiau, jeigu subjektas šį standartą pradėjo taikyti anksčiau už tas įsigaliojimo datas, jis tuo pačiu metu turi taikyti 3-įjį TFAS bei 36-ąjį TAS (persvarstytą 2004 m.).

38-OJO TAS (PASKELBTO 1998 M.) PANAIKINIMAS

133. Šis standartas pakeičia 38-ąjį TAS „Nematerialusis turtas“ (paskelbtą 1998 m.).

39-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS***Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas***

TAIKYMO SRITIS

2. Šį standartą turi taikyti visi subjektai visoms į 9-ojo TFAS „Finansinės priemonės“ taikymo sritį patenkančioms finansinėms priemonėms, jeigu ir tiek, kiek:

- a) pagal 9-ąjį TFAS leidžiama taikyti šio standarto apsidraudimo sandorių apskaitos reikalavimus ir
- b) finansinė priemonė yra apsidraudimo sandorio, kuriam pagal šį standartą galima taikyti apsidraudimo sandorių apskaitą, dalis.

2A–7. [Išbraukta]

APIBRĖŽTYS

8. 13-ajame TFAS, 9-ajame TFAS ir 32-ajame TAS apibrėžti terminai šiame standarte vartojami 13-ojo TFAS A priedėlyje, 9-ojo TFAS A priedėlyje ir 32-ojo TAS 11 straipsnyje apibrėžtomis reikšmėmis. 13-ajame TFAS, 9-ajame TFAS ir 32-ajame TAS apibrėžti šie terminai:

- finansinio turto ar finansinio įsipareigojimo amortizuota savikaina;
- pripažinimo nutraukimas;
- išvestinė finansinė priemonė;
- efektyviųjų palūkanų metodas;
- efektyviųjų palūkanų norma;
- nuosavybės priemonė;
- tikroji vertė;
- finansinis turtas;
- finansinė priemonė;
- finansinis įsipareigojimas,

ir pateikiami šių apibrėžčių taikymo nurodymai.

9. Šiame standarte vartojamų terminų apibrėžtys:

Su apsidraudimo sandorių apskaita susijusios apibrėžtys

Tvirtas pasižadėjimas – įpareigojantis susitarimas pasikeisti nustatytu išteklį kiekiu už nustatytą kainą nustatytą datą (–omis) ateityje.

Prognozuojamas sandoris – neįpareigojantis, bet numatomas ateities sandoris.

Apsidraudimo priemonė – priskirta išvestinė finansinė priemonė arba (tik apsidraudimo nuo valiutų kurso pokyčių rizikos atveju) priskirtas neišvestinis finansinis turtas ar neišvestinis finansinis įsipareigojimas, kurių tikrąją vertę ar pinigų srautais tikimasi padengti priskirto apdraustojo objekto tikrosios vertės arba pinigų srautų pokyčius (apsidraudimo priemonės apibrėžtis detaliau aiškinama 72–77 straipsniuose ir A priedėlio 94TN–97TN straipsniuose).

Apdraustasis objektas – turtas, išsipareigojimas, tvirtas pasižadėjimas, labai tikėtinas prognozuojamas sandoris ar grynoji investicija į užsienyje veikiantį subjektą, kurie: a) kelia subjektui tikrosios vertės ar būsimųjų pinigų srautų pokyčių riziką ir b) yra priskiriami apdraustiesiems (apdraustojo objekto apibrėžtis detaliau aiškinama 78–84 straipsniuose ir A priedėlio 98TN–101TN straipsniuose).

Apsidraudimo veiksmingumas – laipsnis, kuriuo apdraustojo objekto tikrosios vertės ar pinigų srautų pokyčiai, priskirtini apdraustajai rizikai, ir apsidraudimo priemonės tikrosios vertės ar pinigų srautų pokyčiai yra užskaitomi tarpusavyje (žr. A priedėlio 105TN–113ATN straipsnius).

10–70. [Išbraukta]

APSIDRAUDIMAS NUO RIZIKOS

71. Jei subjektas taiko 9-ąją TFAS ir nėra pasirinkęs kaip savo apskaitos politikos toliau taikyti šio standarto apsidraudimo sandorių apskaitos reikalavimų (žr. 9-ojo TFAS 7.2.21 straipsnį), jis turi taikyti 9-ojo TFAS 6 skyriuje nustatytus apsidraudimo sandorių apskaitos reikalavimus. Vis dėlto apdraudamas finansinio turto ar finansinių išsipareigojimų portfelio dalies tikrąją vertę nuo palūkanų normos pozicijos subjektas pagal 9-ojo TFAS 6.1.3 straipsnį vietoj 9-ajame TFAS nustatytų reikalavimų gali taikyti šiame standarte nustatytus apsidraudimo sandorių apskaitos reikalavimus. Tuo atveju subjektas taip pat privalo taikyti konkrečius tikrosios vertės apsidraudimo sandorių apskaitos reikalavimus portfelio palūkanų normų apsidraudimo sandoriui (žr. 81A, 89A ir 114TN–132TN straipsnius).

Apsidraudimo priemonės

Tinkamumo kriterijus atitinkančios priemonės

72. Šiame standarte neribojamos aplinkybės, dėl kurių išvestinė finansinė priemonė, išskyrus kai kuriuos parduotus pasirinkimo sandorius, gali būti pripažįstama apsidraudimo priemone, jeigu įvykdomos 88 straipsnyje nustatytos sąlygos (žr. A priedėlio 94TN straipsnį). Tačiau neišvestinis finansinis turtas arba išsipareigojimas gali būti pripažįstamas kaip apsidraudimo priemonė tik apsidraudžiant nuo valiutos kurso rizikos.
73. Taikant apsidraudimo sandorių apskaitą apsidraudimo priemonėmis gali būti pripažįstamos tik priemonės, kurių šalis yra išorės šalis ataskaitas teikiančio subjekto (t. y. grupės ar atskiro subjekto, kurio finansinės ataskaitos teikiamos) atžvilgiu. Nors atskiras subjektų grupės subjektas ar atskiro subjekto vidaus padaliniai gali sudaryti apsidraudimo sandorius su kitais grupės subjektais arba vidaus padaliniais, konsolidavimo metu visi tokie vidiniai sandoriai eliminuojami. Todėl konsoliduotosiose subjektų grupės finansinėse ataskaitose tokie apsidraudimo sandoriai neatitinka apsidraudimo sandorių apskaitos kriterijų. Tačiau jie gali atitikti apsidraudimo sandorių apskaitos kriterijus subjektų grupei priklausančio atskiro subjekto individualiose ar atskirose finansinėse ataskaitose, jeigu yra sudaryti su išorės šalimi to atskiro subjekto, kuris teikia ataskaitas, atžvilgiu.

Apsidraudimo priemonių priskyrimas

74. Paprastai bendrai apsidraudimo priemonės sumai yra taikomas vienas tikrosios vertės matas, o veiksniai, nulemiantys tikrosios vertės pokyčius, yra vieni nuo kitų priklausomi. Taigi subjektas pripažįsta apsidraudimo sandorį 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 priemoną paprastai galima vertinti atskirai. Dinaminio apsidraudimo strategijai, pagal kurią įvertinama tiek pasirinkimo sandorio vidinė, tiek laiko vertė, gali būti taikoma apsidraudimo sandorių apskaita.

75. Apsidraudimo sandorio apsidraudimo priemone gali būti pripažįstama visos apsidraudimo priemonės proporcinga dalis – pvz., 50 procentų tariamosios sumos. Tačiau apsidraudimo sandorio negalima priskirti tik laikotarpiu, kurį apsidraudimo priemonė galioja, daliai.
76. Viena apsidraudimo priemonė gali būti pripažįstama apsidraudimu nuo daugiau negu vienos rūšies rizikos, jei a) rizikos rūšis, nuo kurių apsidrausta, galima aiškiai išskirti; b) galima įrodyti apsidraudimo veiksmingumą; c) įmanoma užtikrinti, kad yra konkretus apsidraudimo priemonės ir skirtingų rizikos pozicijų priskyrimas.
77. Dvi ar daugiau išvestinių finansinių priemonių ar jų proporcingų dalių (o apsidraudimo nuo valiutos kurso rizikos atveju – dvi ar daugiau neišvestinių finansinių priemonių ar jų proporcingų dalių, arba išvestinių ir neišvestinių finansinių priemonių ar jų proporcingų dalių derinys) gali būti vertinamos kartu ir bendrai pripažįstamos apsidraudimo priemone, be kita ko, tada, kai su vienomis išvestinėmis finansinėmis priemonėmis susijusi rizika ir su kitomis išvestinėmis finansinėmis priemonėmis susijusi rizika yra užskaitoma tarpusavyje. Tačiau palūkanų normos viršutinės ir apatinės ribų intervalas arba kita išvestinė finansinė priemonė, apimanti parduotą pasirinkimo sandorį ir įsigytą pasirinkimo sandorį, neatitinka apsidraudimo priemonės kriterijų, jei savo esme ji yra parduotas grynas pasirinkimo sandoris (už kurį gaunama grynoji priemoka). Ir panašiai dvi arba daugiau priemonių (ar jų proporcingų dalių) gali būti pripažįstamos apsidraudimo priemone tik tada, jeigu nė viena iš jų nėra parduotas pasirinkimo sandoris arba parduotas grynas pasirinkimo sandoris.

Apdraustieji objektai

Tinkamumo kriterijus atitinkantys objektai

78. Apdraustasis objektas gali būti pripažintas turtas arba išpareigojimas, nepripažintas tvirtas pasižadėjimas, labai tikėtinas prognozuojamas sandoris arba grynoji investicija į užsienyje veikiantį subjektą. Apdraustuoju objektu gali būti: a) atskiras turtas, išpareigojimas, tvirtas pasižadėjimas, labai tikėtinas prognozuojamas sandoris ar grynoji investicija į užsienyje veikiantį subjektą; b) turto, išpareigojimų, tvirtų pasižadėjimų, labai tikėtinų prognozuojamų sandorių ar grynųjų investicijų į užsienyje veikiantį subjektą grupės, pasižymintios panašiomis rizikos ypatybėmis, ar c) tik portfelio palūkanų normų apsidraudimo sandorio atveju – finansinio turto ar finansinių išpareigojimų, kuriems būdinga rizika, nuo kurios jie yra apdrausti, portfelio dalis.
79. [Išbraukta]
80. Taikant apsidraudimo sandorių apskaitą apdraustaisiais objektais gali būti pripažįstamas tik tas turtas, išpareigojimai, tvirti pasižadėjimai ar labai tikėtini prognozuojami sandoriai, kuriuose dalyvauja išorės šalys. Vadinasi, apsidraudimo sandorių apskaita gali būti taikoma tos pačios grupės subjektų sandoriams tik tų subjektų individualiose arba atskirose finansinėse ataskaitose, bet ne grupės konsoliduotose finansinėse ataskaitose, išskyrus investicinio subjekto, kaip apibrėžta 10-ajame TFAS, konsoliduotąsias finansines ataskaitas, jei tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu ar nuostoliais, vertinami investicinio subjekto ir jo patronuojamųjų įmonių sandoriai rengiant konsoliduotąsias finansines ataskaitas nėra eliminuojami. Išimties tvarka grupės vidaus piniginių straipsnių (pvz., dviejų patronuojamųjų įmonių mokėtinos ir (arba) gautinos sumos) valiutos kurso rizika konsoliduotose finansinėse ataskaitose gali būti laikoma apdraustuoju objektu, jei dėl jos susidaro užsienio valiutos kurso pasikeitimo pelno arba nuostolių pozicija, kuri nėra visiškai eliminuojama konsolidavimo metu pagal 21-ąją TAS „Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka“. 21-ajame TAS nurodyta, kad grupės vidaus piniginių straipsnių valiutos kurso pasikeitimo pelnas ir nuostoliai konsolidavimo metu nėra visiškai eliminuojami, jei grupės vidaus piniginių straipsnių sandorį sudaro du grupės subjektai, kurių funkcinės valiutos skiriasi. Be to, labai tikėtino prognozuojamo grupės vidaus sandorio valiutos kurso rizika konsoliduotose finansinėse ataskaitose gali būti laikoma apdraustuoju objektu, jei sandoris išreikštas ne šį sandorį sudarančio subjekto funkcinė valiuta ir užsienio valiutos rizika turės įtakos konsoliduotajam pelnui arba nuostoliams.

Finansinių objektų pripažinimas apdraustaisiais objektais

81. Jei apdraustasis objektas yra finansinis turtas ar finansinis įsipareigojimas, jis gali būti apdraustasis objektas rizikos, susijusios tik su jo pinigų srautų arba tikrosios vertės dalimi (vienu arba daugiau pasirinktų sutartyje numatytų pinigų srautų ar jų dalių arba procentine tikrosios vertės dalimi), atžvilgiu su sąlyga, kad galima įvertinti apsidraudimo veiksmingumą. Pavyzdžiui, turto arba įsipareigojimo, už kurį mokamos palūkanos, identifikuojama ir atskirai įvertinama palūkanų normos pozicijos dalis gali būti pripažįstama apdraustąja rizika (pvz., apdraustos finansinės priemonės visos palūkanų normos pozicijos nerizikingos arba lyginamosios palūkanų normos komponentas).
- 81A. Finansinio turto ar finansinių įsipareigojimų portfelio tikrosios vertės apsidraudimo nuo palūkanų normos pozicijos sandorio atveju (ir tik šiuo atveju) apdraustąja dalimi gali būti pripažįstama valiutos suma (pvz., dolerių, eurų, svarų sterlingų arba rendų suma), o ne atskiras turtas (ar įsipareigojimai). Nors siekiant valdyti riziką, į portfelį gali būti įtraukti tiek turtas, tiek įsipareigojimai, pripažinta suma yra turto arba įsipareigojimų suma. Gryniosios sumos, apimančios ir turtą, ir įsipareigojimus, pripažinti neleidžiama. Subjektas gali apsidrausti nuo dalies palūkanų normos rizikos, siejamos su šia pripažinta suma. Pavyzdžiui, portfelio, apimančio turtą, už kurį reikia mokėti iš anksto, apsidraudimo sandorio atveju subjektas gali apdrausti tikrosios vertės pokytį, priskirtiną apdraustosios palūkanų normos pokyčiui, pagal tikėtinas, o ne pagal sutartyje nurodytas perkainojimo datas. [...].

Nefinansinių objektų pripažinimas apdraustaisiais objektais

82. **Jeigu apdraustasis objektas yra nefinansinis turtas arba nefinansinis įsipareigojimas, jis turi būti pripažįstamas objektu, apdraustu: a) nuo valiutos kurso rizikos arba b) nuo visų rūšių rizikos kartu, jeigu sudėtinga išskirti ir įvertinti atitinkamą pinigų srautų arba tikrosios vertės pokyčių dalį, priskirtiną kitai rizikai nei valiutos kurso rizika.**

Objektų grupių pripažinimas apdraustaisiais objektais

83. Panašus turtas arba panašūs įsipareigojimai turi būti agreguojami ir apdraudžiami kaip grupė tik tuo atveju, jei atskiram grupės turtui arba įsipareigojimui būdinga ta pati rizikos pozicija, nuo kurios yra apsidrausta. Be to, tikrosios vertės pokytis, priskirtinas rizikai, nuo kurios apdraustas kiekvienas atskiras grupės objektas, turi būti apytikriai proporcingas visam tikrosios vertės pokyčiui dėl objektų grupės apdraustosios rizikos.
84. Kadangi subjektas, vertindamas 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 bendra grynąja pozicija (pavyzdžiui, atėmus visą fiksuotosios normos turtą ir visus fiksuotosios normos įsipareigojimus, kurių galiojimo terminas panašus), o ne su konkrečiu apdraustuoju objektu, neatitinka apsidraudimo sandorių apskaitos kriterijų.

Apsidraudimo sandorių apskaita

85. Taikant apsidraudimo sandorių apskaitą, pripažįstamas apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto tikrųjų verčių pokyčių tarpusavio užskaitos poveikis pelnui ar nuostoliams.
86. **Trys apsidraudimo sandorių rūšys:**

a) *tikrosios vertės apsidraudimo sandoris* – pozicijos dėl pripažinto turto ar įsipareigojimo, nepripažinto tvirto pasižadėjimo arba apibrėžtos tokio turto, įsipareigojimo ar tvirto pasižadėjimo dalies galimų tikrosios vertės pokyčių, sietinos su tam tikra rizika ir galinčios turėti įtakos pelnui ar nuostoliams, apsidraudimas;

b) pinigų srautų apsidraudimo sandoris – pozicijos dėl pinigų srautų kintamumo, kuri i) yra sietina su konkrečia rizika, susijusia su pripažintu turtu arba išpareigojimu (pvz., visais arba kai kuriais būsimais kintamosios normos skolos priemonės palūkanų mokėjimais) arba su labai tikėtinu prognozuojamu sandoriu, ir ii) galėtų turėti įtakos pelnui ar nuostoliams, apsidraudimas;

c) grynosios investicijos į užsienyje veikiančią subjektą apsidraudimo sandoris, kaip apibrėžta 21-ajame TAS.

87. Tvirtos pasižadėjimo apdraudimas nuo valiutos kurso rizikos gali būti apskaitomas kaip tikrosios vertės apsidraudimo arba pinigų srautų apsidraudimo sandoris.

88. **Apsidraudimo sandoris atitinka apsidraudimo sandorių apskaitos kriterijus, nurodytus 89–102 straipsniuose, jeigu ir tik jeigu įvykdomos visos šios sąlygos:**

a) apsidraudimo sandorio pradžioje oficialiai priskiriamas ir dokumentais patvirtinamas apsidraudimo sandoris, taip pat subjekto rizikos valdymo tikslas ir apsidraudimo strategija. Tuose dokumentuose turi būti identifiukuota apsidraudimo priemonė, apdraustasis objektas ar sandoris, apdraustosios rizikos pobūdis ir tai, kaip subjektas įvertins apsidraudimo priemonės veiksmingumą kompensuojant poziciją dėl apdraustojo objekto tikrosios vertės ar pinigų srautų pokyčių, priskirtiną apdraustajai rizikai;

b) apsidraudimo sandoris turėtų būti labai veiksmingas (žr. A priedėlio 105TN–113ATN straipsnius) siekiant kompensuoti tikrosios vertės ar pinigų srautų pokyčius, priskirtinus apdraustajai rizikai, nuosekliai laikantis rizikos valdymo strategijos, iš pradžių dokumentuotos to konkretaus apsidraudimo sandorio atžvilgiu;

c) pinigų srautų apsidraudimo sandorių atveju prognozuojamas sandoris, kuris yra apdraudžiamas, turi būti labai tikėtinas ir jam turi būti būdinga pinigų srautų pokyčių, galinčių paveikti pelną ar nuostolius, pozicija;

d) galima patikimai įvertinti apsidraudimo sandorio veiksmingumą, t. y. galima patikimai įvertinti apdraustojo objekto tikrąją vertę arba pinigų srautus, priskirtinus apdraustajai rizikai, ir apsidraudimo priemonės tikrąją vertę;

e) apsidraudimo sandoris yra nuolat vertinamas ir nustatoma, kad jis buvo faktiškai labai veiksmingas visais finansinės atskaitomybės laikotarpiais, kuriais buvo apsidrausta.

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 ar nuostoliai, atsiradę pakartotinai įvertinus apsidraudimo priemonę tikrąja verte (išvestinės apsidraudimo priemonės atveju) arba jos balansinės vertės užsienio valiutos komponentą, vertinamą pagal 21-ąjį TAS (neišvestinės apsidraudimo priemonės atveju), turi būti pripažįstami pelnu ar nuostoliais ir

b) apdraustojo objekto pelnu ar nuostoliais, priskirtiniais apdraustajai rizikai, turi būti koreguojama apdraustojo objekto balansinė vertė ir jie pripažįstami pelnu ar nuostoliais. Tai taikoma, jei apdraustasis objektas kitu atveju būtų vertinamas savikaina. Su apdraustąja rizika sietinų pelno ar nuostolių pripažinimas pelnu ar nuostoliais taikomas, jei apdraustasis objektas yra finansinis turtas, vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, pagal 9-ojo TFAS 4.1.2A straipsnį.

89A. Apdraudžiant finansinio turto ar finansinių išpareigojimų portfelio dalies tikrąją vertę nuo palūkanų normos pozicijos (ir tik tokio apsidraudimo sandorio atveju), 89 straipsnio b punkto reikalavimas gali būti įvykdomas pateikiant pelną ar nuostolius, priskirtiną apdraustajam objektui:

- a) atskira straipsnio eilutė turto dalyje tais perkainojimo laikotarpiais, kuriais apdraustasis objektas yra turtas, arba
- b) atskira straipsnio eilutė išipareigojimų dalyje tais perkainojimo laikotarpiais, kuriais apdraustasis objektas yra išipareigojimas.

Atskiros straipsnių eilutės, pirmiau nurodytos a ir b punktuose, turi būti pateikiamos finansinio turto arba finansinių išipareigojimų dalyse. Šiose straipsnių eilutėse įrašytos sumos turi būti išbraukiamos iš finansinės būklės ataskaitos, kai turto ar išipareigojimų, su kuriais jos yra susijusios, pripažinimas yra nutraukiamas.

90. Jeigu apsidrausta tik nuo tam tikrų su apdraustuoju objektu sietinų rizikos rūšių, su apdraustąja rizika nesusiję pripažinti apdraustojo objekto tikrosios vertės pokyčiai pripažįstami taip, kaip nurodyta 9-ojo TFAS 5.7.1 straipsnyje.

91. **Subjektas turi perspektyviai nutraukti 89 straipsnyje nurodytą apsidraudimo sandorių apskaitą, jei:**

- a) baigiasi apsidraudimo priemonės galiojimo laikas, ji yra parduodama, panaikinama arba įvykdoma. Šiuo atveju apsidraudimo priemonės pakeitimas arba pavertimas kita apsidraudimo priemone nėra jos galiojimo laiko pasibaigimas arba panaikinimas, jei toks pakeitimas ar pratęsimas yra subjekto dokumentais patvirtinto apsidraudimo strategijos dalis. Be to, šiuo atveju nelaiškoma, kad baigėsi apsidraudimo priemonės galiojimo laikas arba kad ji yra panaikinta, jei:

- i) dėl teisės aktų ar taisyklių arba priėmus teisės aktus ar taisykles apsidraudimo priemonės sandorio šalys susitaria, kad viena ar daugiau tarpuskaitos sandorio šalių pakeičia pradinę sandorio šalį ir tampa nauja abiejų šalių sandorio šalimi. Šiuo atveju tarpuskaitą vykdanči sandorio šalis yra pagrindinė sandorio šalis (ji kartais vadinama tarpuskaitos organizacija arba tarpuskaitos agentūra), subjektas arba subjektai, pvz., tarpuskaitos organizacijos tarpuskaitos narys arba tarpuskaitos organizacijos tarpuskaitos nario klientas, veikiantys kaip sandorio šalis, kad pagrindinė sandorio šalis galėtų vykdyti tarpuskaitą. Tačiau kai apsidraudimo priemonės sandorio šalys savo pradines sandorio šalis pakeičia skirtingomis sandorio šalimis, šis straipsnis turi būti taikomas tik jei kiekviena iš šių šalių vykdo tarpuskaitą su ta pačia pagrindine sandorio šalimi;

- ii) kiti apsidraudimo priemonės pokyčiai, jei tokių yra, ribojami pokyčiais, kurie yra būtini tokiam sandorio šalies pakeitimui atlikti. Tokie pokyčiai ribojami pokyčiais, derančiais su sąlygomis, kurių būtų tikimasi, jei apsidraudimo priemonės tarpuskaita iš pradžių būtų buvusi vykdyta su tarpuskaitos sandorio šalimi. Prie šių pokyčių priskiriami užstato reikalavimų, teisių atlikti gautinų ir mokėtinų sumų likučių užskaitą ir taikomų mokesčių pakeitimai;

- b) apsidraudimo sandoris nebeatitinka apsidraudimo sandorių apskaitos kriterijų pagal 88 straipsnį arba

- c) subjektas panaikina jų pripažinimą.

92. Bet kokia apdraustos finansinės priemonės, kuriai taikomas efektyviųjų palūkanų metodas, balansinės vertės koregavimo (arba portfelio palūkanų normų apsidraudimo sandorio atveju 89A straipsnyje nurodytos finansinės būklės ataskaitos atskiros straipsnio eilutės koregavimo) pagal 89 straipsnio b punktą suma turi būti amortizuojant pripažįstama pelnu ar nuostoliais. Amortizuoti galima pradėti iš karto, kai tik pradedamas koregavimas, bet ne vėliau nei nuo tada, kai apdraustasis objektas nustoja būti koreguojamas dėl tikrosios vertės pokyčių, sietinų su apdraustąja rizika. Koregavimas grindžiamas perskaičiuota efektyviųjų palūkanų norma amortizacijos pradžios dieną. Tačiau, jeigu finansinio turto ar finansinių išipareigojimų portfelio tikrosios vertės apsidraudimo nuo palūkanų normos pozicijos sandorio atveju (ir tik šiuo atveju) amortizavimas taikant perskaičiuotą efektyviųjų palūkanų normą yra neįmanomas, koregavimo suma turi būti amortizuojama pagal tiesinį metodą. Koregavimo suma turi būti visiškai amortizuota iki finansinės priemonės galiojimo pabaigos, o portfelio palūkanų normų apsidraudimo sandorio atveju – iki atitinkamo perkainojimo laikotarpio pabaigos.

93. Kai nepripažintas tvirtas pasižadėjimas pripažįstamas apdraustuoju objektu, vėlesnis kaupiamasis šio tvirto pasižadėjimo tikrosios vertės pokytis, priskirtinas apdraustajai rizikai, pripažįstamas turtu ar įsipareigojimu, o atitinkamas jo pelnas ar nuostoliai pripažįstami pelnu ar nuostoliais (žr. 89 straipsnio b punktą). Apsidraudimo priemonės tikrosios vertės pokyčiai taip pat pripažįstami pelnu ar nuostoliais.

94. Subjektui prisiėmus tvirtą pasižadėjimą įsigyti turtą ar priiimti įsipareigojimą (kuris yra tikrosios vertės apsidraudimo sandorio apdraustasis objektas), turto arba įsipareigojimo, atsirandančio dėl subjekto įvykdyto tvirto pasižadėjimo, pradinė balansinė vertė koreguojama taip, kad apimtų kaupiamąjį tvirto pasižadėjimo tikrosios vertės pokytį dėl apdraustosios rizikos, pripažintos finansinės būklės ataskaitoje.

Pinigų srautų apsidraudimo sandoriai

95. **Jeigu pinigų srautų apsidraudimo sandoris per ataskaitinį laikotarpį atitinka 88 straipsnyje nurodytas sąlygas, jis turi būti apskaitomas taip:**

a) apsidraudimo priemonės pelno ar nuostolių dalis, nustatyta kaip veiksmingas apsidraudimas (žr. 88 straipsnį), turi būti pripažįstama kitomis bendrosiomis pajamomis ir

b) neveiksminga apsidraudimo priemonės pelno ar nuostolių dalis turi būti pripažinta pelnu ar nuostoliais.

96. Konkrečiau, pinigų srautų apsidraudimo sandoris apskaitomas taip:

a) atskiras su apdraustuoju objektu susietas nuosavybės komponentas koreguojamas iki mažesnės iš šių (absoliučiuju) 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 veiksmingas apsidraudimas) pelnas ar nuostolis pripažįstamas pelnu ar nuostoliais ir

c) jei pagal dokumentais patvirtintą subjekto konkretaus apsidraudimo sandorio rizikos valdymo strategiją į apsidraudimo veiksmingumo vertinimą neįtraukiamas tam tikras pelno arba nuostolių arba susijusių apsidraudimo priemonės pinigų srautų komponentas (žr. 74, 75 straipsnius ir 88 straipsnio a punktą), tas neįtrauktas pelno arba nuostolių komponentas pripažįstamas pagal 9-ojo TFAS 5.7.1 straipsnį.

97. **Jeigu dėl prognozuojamo sandorio apsidraudimo vėliau pripažįstamas finansinis turtas ar finansinis įsipareigojimas, susijęs pelnas arba nuostoliai, pripažinti kitomis bendrosiomis pajamomis pagal 95 straipsnį, turi būti perklasifikuoti iš nuosavybės į pelną ar nuostolius kaip perklasifikuota suma (žr. I-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.)) per tą patį laikotarpį ar laikotarpius, kuriuo ar kuriais apdrausti prognozuojami pinigų srautai daro įtaką pelnui ar nuostoliams (pavyzdžiui, laikotarpiais, kuriais pripažįstamos palūkanų pajamos arba sąnaudos). Tačiau, jeigu subjektas nesitiki visų ar dalies nuostolių, pripažintų kitomis bendrosiomis pajamomis, padengti per vieną ar daugiau būsimų laikotarpių, jis turi perklasifikuoti sumą, kurios nesitiki atgauti, ir pripažinti ją pelnu ar nuostoliais.**

98. **Jeigu dėl prognozuojamo sandorio apsidraudimo vėliau pripažįstamas nefinansinis turtas ar nefinansinis įsipareigojimas, arba prognozuojamas sandoris, susijęs su nefinansiniu turtu ar nefinansiniu įsipareigojimu, tampa tvirtu pasižadėjimu, kuriam taikoma tikrosios vertės apsidraudimo sandorių apskaita, subjektas turi taikyti a arba b punktą:**

a) subjektas perklasifikuoja susijusį pelną ar nuostolius, kurie buvo pripažinti kitomis bendrosiomis pajamomis pagal 95 straipsnį, į pelną ar nuostolius kaip perklasifikuotą sumą (žr. 1-ąją TAS, persvarstytą 2007 m.) per tą patį laikotarpį arba laikotarpius, kurių metu įgytasis turtas arba prisiimtasis įsipareigojimas daro įtaką pelnui arba nuostoliams (pvz., laikotarpiais, kai yra pripažįstamos nusidėvėjimo sąnaudos arba pardavimo savikaina). Tačiau, jeigu subjektas nesitiki visų ar dalies nuostolių, pripažintų kitomis bendrosiomis pajamomis, padengti per vieną ar daugiau būsimų laikotarpių, jis turi perklasifikuoti sumą, kurios nesitiki atgauti, iš nuosavybės į pelną ar nuostolius;

b) susijusį pelną ar nuostolius, kurie buvo pripažinti kitomis bendrosiomis pajamomis pagal 95 straipsnį, jis iš ten išbraukia ir įtraukia į turto ar įsipareigojimo pradinę savikainą ar kitą balansinę vertę.

99. Subjektas turi pasirinkti 98 straipsnio a arba b punktą kaip savo apskaitos politiką ir jį taikyti nuosekliai visiems apsidraudimo sandoriams, kuriems taikomas 98 straipsnis.

100. Pinigų srautų apsidraudimo sandorių, išskyrus nurodytuosius 97 ir 98 straipsniuose, sumos, pripažintos kitomis bendrosiomis pajamomis, turi būti perklasifikuotos iš nuosavybės į pelną ar nuostolius kaip perklasifikuota suma (žr. 1-ąją TAS (persvarstytą 2007 m.)) per tą patį laikotarpį arba laikotarpius, kuriuo ar kuriais apdrausti prognozuojami pinigų srautai daro įtaką pelnui ar nuostoliams (pavyzdžiui, kai įvyksta planuotas pardavimas).

101. Subjektas turi perspektyviai nutraukti 95–100 straipsniuose aprašytų apsidraudimo sandorių apskaitą, jeigu atsiranda bet kuri iš šių aplinkybių:

a) baigiasi apsidraudimo priemonės galiojimo laikas, ji yra parduodama, panaikinama arba įvykdoma. Šiuo atveju sukauptas apsidraudimo priemonės pelnas ar nuostoliai, pripažinti kitomis bendrosiomis pajamomis nuo to ataskaitinio laikotarpio, kuriuo apsidraudimas buvo veiksmingas (žr. 95 straipsnio a punktą), turi ir toliau būti atskirai priskiriami nuosavybei tol, kol bus įvykdytas prognozuojamas sandoris. Įvykus sandoriui taikomas 97, 98 ar 100 straipsnis. Taikant šį punktą apsidraudimo priemonės pakeitimas arba pavertimas kita apsidraudimo priemone nėra jos galiojimo laiko pasibaigimas ar panaikinimas, jei toks pakeitimas ar pratęsimas yra subjekto dokumentais patvirtintos apsidraudimo strategijos dalis. Be to, taikant šį punktą nelaikoma, kad baigėsi apsidraudimo priemonės galiojimo laikas arba kad ji yra panaikinta, jei:

i) dėl teisės aktų ar taisyklių arba priėmus teisės aktus ar taisykles apsidraudimo priemonės sandorio šalys susitaria, kad viena ar daugiau tarpuskaitos sandorio šalių pakeičia pradinę sandorio šalį ir tampa nauja abiejų šalių sandorio šalimi. Šiuo atveju tarpuskaitą vykdanči sandorio šalis yra pagrindinė sandorio šalis (ji kartais vadinama tarpuskaitos organizacija arba tarpuskaitos agentūra), subjektas arba subjektai, pvz., tarpuskaitos organizacijos tarpuskaitos narys arba tarpuskaitos organizacijos tarpuskaitos nario klientas, veikiantys kaip sandorio šalis, kad pagrindinė sandorio šalis galėtų vykdyti tarpuskaitą. Tačiau kai apsidraudimo priemonės sandorio šalys savo pradines sandorio šalis pakeičia skirtingomis sandorio šalimis, šis straipsnis turi būti taikomas tik jei kiekviena iš šių šalių vykdo tarpuskaitą su ta pačia pagrindine sandorio šalimi;

ii) kiti apsidraudimo priemonės pokyčiai, jei tokių yra, ribojami pokyčiais, kurie yra būtini tokiam sandorio šalies pakeitimui atlikti. Tokie pokyčiai ribojami pokyčiais, derančiais su sąlygomis, kurių būtų tikimasi, jei apsidraudimo priemonės tarpuskaita iš pradžių būtų buvusi vykdyta su tarpuskaitos sandorio šalimi. Prie šių pokyčių priskiriami užstato reikalavimų, teisių atlikti gautinų ir mokėtinų sumų likučių užskaitą ir taikomų mokesčių pakeitimai;

- b) apsidraudimo sandoris nebeatitinka apsidraudimo sandorių apskaitos kriterijų pagal 88 straipsnį. Šiuo atveju sukauptas apsidraudimo priemonės pelnas ar nuostoliai, pripažinti kitomis bendrosiomis pajamomis nuo to ataskaitinio laikotarpio, kuriuo apsidraudimas buvo veiksmingas (žr. 95 straipsnio a punktą), turi ir toliau būti atskirai priskiriami nuosavybei tol, kol bus įvykdytas prognozuojamas sandoris. Įvykus sandoriui taikomas 97, 98 ar 100 straipsnis;
- c) nesitikima, kad bus įvykdytas prognozuojamas sandoris ir tuo atveju bet koks susijęs sukauptas apsidraudimo priemonės pelnas arba nuostoliai, pripažinti kitomis bendrosiomis pajamomis nuo laikotarpio, kuriuo apsidraudimas buvo veiksmingas (žr. 95 straipsnio a punktą), turi būti perklasifikuojami iš nuosavybės į pelną ar nuostolius kaip perklasifikuota suma. Gali būti išlikusi tikimybė, kad prognozuojamas sandoris, kuris nebėra labai tikėtinas (žr. 88 straipsnio c punktą), dar įvyks;
- d) subjektas panaikina jų pripažinimą. Prognozuojamo sandorio apsidraudimo atveju sukauptas apsidraudimo priemonės pelnas ar nuostoliai, pripažinti kitomis bendrosiomis pajamomis nuo ataskaitinio laikotarpio, kuriuo apsidraudimas buvo veiksmingas (žr. 95 straipsnio a punktą), turi ir toliau būti atskirai priskiriami nuosavybei tol, kol bus įvykdytas prognozuojamas sandoris arba nebebus tikimasi, kad jis įvyks. Įvykus sandoriui taikomas 97, 98 ar 100 straipsnis. Jeigu nebesitikima, kad sandoris įvyks, sukauptas pelnas ar nuostoliai, kurie buvo pripažinti kitomis bendrosiomis pajamomis, turi būti perklasifikuoti iš nuosavybės į pelną ar nuostolius kaip perklasifikuota suma.

Grynosios investicijos apsidraudimo sandoriai

102. **Grynosios investicijos į užsienyje veikiantį subjektą apsidraudimo sandorių, įskaitant piniginio straipsnio, kuris apskaitomas kaip grynųjų investicijų dalis, apsidraudimo sandorį (žr. 21-ąjį TAS), apskaita panaši į pinigų srautų apsidraudimo sandorių apskaitą:**

- a) apsidraudimo priemonės pelno ar nuostolių dalis, nustatyta kaip veiksmingas apsidraudimas (žr. 88 straipsnį), turi būti pripažįstama kitomis bendrosiomis pajamomis ir
- b) neveiksmingoji dalis turi būti pripažįstama pelnu ar nuostoliais.

Apsidraudimo priemonės pelnas ar nuostoliai, susiję su veiksmingąja apsidraudimo dalimi ir pripažinti kitomis bendrosiomis pajamomis, perleidžiant arba iš dalies perleidžiant užsienyje veikiantį subjektą pagal 21-ojo TAS 48–49 straipsnius kaip perklasifikuota suma turi būti perkeltami iš nuosavybės į pelną ar nuostolius (žr. 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.)).

Laikinos konkrečių apsidraudimo sandorių apskaitos reikalavimų taikymo išimtys

- 102A. Subjektas turi taikyti 102D–102N ir 108G straipsnius visiems apsidraudimo sandoriams, kuriuos palūkanų normų lyginamojo indekso reforma veikia tiesiogiai. Šie straipsniai taikomi tik tokiems apsidraudimo sandoriams. Palūkanų normų lyginamojo indekso reforma tiesiogiai veikia apsidraudimo sandorį tik jeigu dėl tos reformos atsiranda neapibrėžtumas dėl:
- a) palūkanų normų lyginamojo indekso (nurodyto arba nenurodyto sutartyje), priskiriamo apdraustajai rizikai, ir (arba)
- b) apdraustojo objekto arba apsidraudimo priemonės palūkanų normų lyginamuoju indeksu pagrįstų pinigų srautų laiko ar sumos.
- 102B. Taikant 102D–102N straipsnius, terminas „palūkanų normų lyginamojo indekso reforma“ reiškia visos rinkos masto palūkanų normų lyginamojo indekso reformą, įskaitant palūkanų normų lyginamojo indekso pakeitimą alternatyvia lyginamąja palūkanų norma, pavyzdžiui, nustatyta taikant 2014 m. liepos mėn. Finansinio stabilumo tarybos ataskaitoje „Pagrindinių palūkanų normų lyginamųjų indeksų reforma“ (angl. *Reforming Major Interest Rate Benchmarks*) ⁽²⁶⁾ išdėstyta rekomendacijas.

⁽²⁶⁾ Ataskaita „Reforming Major Interest Rate Benchmarks“ pateikiama http://www.fsb.org/wp-content/uploads/r_140722.pdf.

- 102C. 102D–102N straipsniuose nustatytos tik tuose straipsniuose nurodytų reikalavimų taikymo išimtys. Subjektas turi toliau taikyti visus kitus apsidraudimo sandorių apskaitos reikalavimus apsidraudimo sandoriams, kuriuos palūkanų normų lyginamojo indekso reforma veikia tiesiogiai.

Didelės tikimybės reikalavimas pinigų srautų apsidraudimo sandoriams

- 102D. 88 straipsnio c punkto reikalavimo taikymo tikslu siekdamas nustatyti, ar prognozuojamas sandoris yra labai tikėtinas, subjektas turi daryti prielaidą, kad palūkanų normų lyginamasis indeksas, kuriuo pagrįsti apdraustieji pinigų srautai (nurodyti arba nenurodyti sutartyje), dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos nesikeičia.

Sukaupto pelno arba nuostolių, pripažintų kitomis bendrosiomis pajamomis, perklasifikavimas

- 102E. 101 straipsnio c punkto reikalavimo taikymo tikslu siekdamas nustatyti, ar nebėra tikėtina, kad prognozuojamas sandoris įvyks, subjektas turi daryti prielaidą, kad palūkanų normų lyginamasis indeksas, kuriuo pagrįsti apdraustieji pinigų srautai (nurodyti arba nenurodyti sutartyje), dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos nesikeičia.

Veiksmingumo įvertinimas

- 102F. Taikydamas 88 straipsnio b punkto ir 105TN straipsnio a punkto reikalavimus, subjektas turi daryti prielaidą, kad palūkanų normų lyginamasis indeksas, kuriuo pagrįsti apdraustieji pinigų srautai ir (arba) apdraustoji rizika (nurodyti arba nenurodyti sutartyje), arba palūkanų normų lyginamasis indeksas, kuriuo pagrįsti apsidraudimo priemonės pinigų srautai, dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos nesikeičia.

- 102G. 88 straipsnio e punkto reikalavimo taikymo tikslu nereikalaujama, kad subjektas nutrauktų apsidraudimo sandorį dėl to, kad faktiniai apsidraudimo rezultatai neatitinka 105TN straipsnio b punkte nustatytų reikalavimų. Siekdamas išvengti abejonių ir įvertinti, ar apsidraudimo sandoris turi būti nutrauktas, subjektas turi taikyti kitas 88 straipsnyje nustatytas sąlygas, įskaitant 88 straipsnio b punkte nustatytą perspektyvinį vertinimą.

Finansinių objektų pripažinimas apdraustaisiais objektais

- 102H. Išskyrus atvejus, kai taikomas 102I straipsnis, sutartyje nenurodytos palūkanų normos rizikos lyginamojo indekso dalies apdraudimo atveju subjektas 81 straipsnio ir 99FTN straipsnio reikalavimą, kad pripažinta dalis turi būti atskirai nustatoma, turi taikyti tik apsidraudimo sandorio pradžioje.

- 102I. Kai subjektas pagal savo apsidraudimo dokumentus dažnai pakartotinai nustato apsidraudimo sandorį (t. y. jį nutraukia ir vėl sudaro) dėl dažnų apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto pasikeitimų (t. y. subjekto taiko dinamišką procesą, kurio metu apdraustieji objektai ir tai pozicijai valdyti taikomos apsidraudimo priemonės tokie pat išlieka neilgai), subjektas 81 straipsnio ir 99FTN straipsnio reikalavimą, kad pripažinta dalis turi būti atskirai nustatoma, turi taikyti tik pirmą kartą priskirdamas apdraustąjį objektą tame apsidraudimo sandoryje. Jeigu apdraustasis objektas buvo įvertintas pirminio priskyrimo apsidraudimo sandoryje metu (nesvarbu, ar apsidraudimo sandorio pradžioje, ar vėliau), jį vėliau perskiriant tame pačiame apsidraudimo sandoryje jis pakartotinai nevertinamas.

Taikymo pabaiga

- 102J. Subjektas turi perspektyviai nustoti taikyti 102D straipsnį apdraustajam objektui ankstesnę iš šių datų:

a) kai nebėra dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos atsirandančio neapibrėžtumo, susijusio su apdraustojo objekto palūkanų normų lyginamuoju indeksu pagrįstų pinigų srautų laiku ir suma, ir

b) kai apsidraudimo sandoris, kurio dalis yra apdraustasis objektas, nutraukiamas.

- 102K. Subjektas turi perspektyviai nustoti taikyti 102E straipsnį ankstesnę iš šių datų:
- a) kai nebėra dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos atsirandančio neapibrėžtumo, susijusio su apdraustojo objekto palūkanų normų lyginamuoju indeksu pagrįstų pinigų srautų laiku ir suma, ir
 - b) kai visas sukauptas pelnas arba nuostoliai, pripažinti kitomis bendrosiomis pajamomis ir susiję su tuo nutrauktu apsidraudimo sandoriu, buvo perklasifikuoti į pelną ar nuostolius.
- 102L. Subjektas turi perspektyviai nustoti taikyti 102F straipsnį:
- a) apdraustajam objektui, kai nebėra dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos atsirandančio neapibrėžtumo, susijusio su apdraustąja rizika arba apdraustojo objekto palūkanų normų lyginamuoju indeksu pagrįstų pinigų srautų laiku ir suma, ir
 - b) apsidraudimo priemonei, kai nebėra dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos atsirandančio neapibrėžtumo, susijusio su apsidraudimo priemonės palūkanų normų lyginamuoju indeksu pagrįstų pinigų srautų laiku ir suma.
- Jeigu apsidraudimo sandoris, kurio dalis yra apdraustasis objektas ir apsidraudimo priemonė, nutraukiamas anksčiau nei 102L straipsnio a punkte arba 102L straipsnio b punkte nurodytą datą, subjektas turi perspektyviai nustoti taikyti 102F straipsnį tam apsidraudimo sandoriui nutraukimo datą.
- 102M. Subjektas turi perspektyviai nustoti taikyti 102G straipsnį apsidraudimo sandoriui ankstesnę iš šių datų:
- a) kai nebėra dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos atsirandančio neapibrėžtumo, susijusio su apdraustąja rizika ir apdraustojo objekto bei apsidraudimo priemonės palūkanų normų lyginamuoju indeksu pagrįstų pinigų srautų laiku ir suma, ir
 - b) kai apsidraudimo sandoris, kuriam taikoma išimtis, nutraukiamas.
- 102N. Subjektas, priskirdamas objektų grupę prie apdraustųjų objektų arba finansinių priemonių derinį prie apsidraudimo priemonių, turi perspektyviai nustoti taikyti 102D–102G straipsnius atskiram objektui ar finansinei priemonei atitinkamai pagal 102J, 102K, 102L ar 102M straipsnį, kai nebelieka dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos atsirandančio neapibrėžtumo, susijusio su apdraustąja rizika ir (arba) to objekto ar finansinės priemonės palūkanų normų lyginamuoju indeksu pagrįstų pinigų srautų laiku ir suma.
- 102O. Subjektas turi perspektyviai nustoti taikyti 102H ir 102I straipsnius įvykus ankstesniam iš šių įvykių:
- a) kai dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos atliekami būtini sutartyje nenurodytos rizikos dalies pakeitimai taikant 102P straipsnį arba
 - b) kai nutraukiamas apsidraudimo sandoris, kuriam priskirta sutartyje nenurodyta rizikos dalis.

Dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos taikomos papildomos laikinos išimtys

Apsidraudimo sandorių apskaita

- 102P. Kai apsidraudimo sandoriui nustoja galioti 102D–102I straipsnių reikalavimai (žr. 102J–102O straipsnius), subjektas turi pataisyti to apsidraudimo sandorio anksčiau dokumentuotą oficialų priskyrimą, kad jis atitiktų dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos reikalingus pakeitimus, t. y. kad pakeitimai atitiktų 9-ojo TFAS 5.4.6–5.4.8 straipsnių reikalavimus. Šiomis aplinkybėmis apsidraudimo sandorio priskyrimas turi būti pataisomas tik siekiant atlikti vieną ar daugiau šių pakeitimų:

- a) kaip apdraustąją riziką priskirti alternatyvią lyginamąją palūkanų normą (nurodytą arba nenurodytą sutartyje);
- b) pataisyti apdraustojo objekto aprašymą, įskaitant apdraustųjų pinigų srautų arba tikrosios vertės priskirtosios dalies aprašymą;
- c) pataisyti apsidraudimo priemonės aprašymą arba
- d) pataisyti aprašymą, kaip subjektas atliks apsidraudimo veiksmingumo įvertinimą.

102Q. Subjektas taip pat taiko 102P straipsnio c punkto reikalavimą, jeigu įvykdomos šios trys sąlygos:

- a) subjektas atlieka pakeitimą, būtiną dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos, kitu būdu nei keisdamas apsidraudimo priemonės sutartyje numatytų pinigų srautų nustatymo pagrindą (kaip aprašyta 9-ojo TFAS 5.4.6 straipsnyje);
- b) pirminės apsidraudimo priemonės pripažinimas nėra nutraukiamas ir
- c) pasirinktas būdas ekonominiu požiūriu prilygsta pirminės apsidraudimo priemonės sutartyje numatytų pinigų srautų nustatymo pagrindo pakeitimui (kaip aprašyta 9-ojo TFAS 5.4.7 ir 5.4.8 straipsniuose).

102R. 102D–102I straipsnių reikalavimai gali nustoti būti taikomi skirtingu metu. Todėl taikant 102P straipsnį subjektui gali tekti pataisyti savo apsidraudimo sandorių oficialų priskyrimą skirtingu metu arba pataisyti apsidraudimo sandorio oficialų priskyrimą daugiau nei vieną kartą. Tada ir tik tada, kai apsidraudimo sandorio priskyrimas yra taip pakeičiamas, subjektas turi taikyti taikytinus 102V–102Z2 straipsnius. Be to, siekdamas apskaityti visus apdraustojo objekto arba apsidraudimo priemonės tikrosios vertės pokyčius, subjektas turi taikyti 89 straipsnį (tikrosios vertės apsidraudimo sandorio atveju) arba 96 straipsnį (pinigų srautų apsidraudimo sandorio atveju).

102S. Subjektas turi pataisyti apsidraudimo sandorį, kaip reikalaujama 102P straipsnyje, iki ataskaitinio laikotarpio, per kurį atliktas dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos reikalingas apdraustosios rizikos, apdraustojo objekto arba apsidraudimo priemonės pakeitimas, pabaigos. Siekiant išvengti abejonių, toks apsidraudimo sandorio oficialaus priskyrimo pataisymas nelaikomas nei apsidraudimo sandorio nutraukimu, nei naujo apsidraudimo sandorio priskyrimu.

102T. Jeigu, be pakeitimų dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos, atliekami kiti finansinio turto arba finansinio išipareigojimo, priskirto apsidraudimo sandoriui, pakeitimai (kaip aprašyta 9-ojo TFAS 5.4.6–5.4.8 straipsniuose) arba apsidraudimo sandorio priskyrimo pakeitimai (kaip reikalaujama pagal 102P straipsnį), subjektas pirmiausia turi taikyti taikytinus šio standarto reikalavimus, kad nustatytų, ar tie papildomi pakeitimai nenulems apsidraudimo sandorių apskaitos nutraukimo. Jeigu papildomi pakeitimai apsidraudimo sandorių apskaitos nutraukimo nenulems, subjektas turi pataisyti apsidraudimo sandorio oficialų priskyrimą, kaip nurodyta 102P straipsnyje.

102U. 102V–102Z3 straipsniuose nustatytos tik tuose straipsniuose nurodytų reikalavimų taikymo išimtys. Subjektas apsidraudimo sandoriams, kuriuos tiesiogiai veikia palūkanų normų lyginamojo indekso reforma, turi taikyti visus kitus šio standarto apsidraudimo sandorių apskaitos reikalavimus, įskaitant 88 straipsnyje nustatytus tinkamumo kriterijus.

*Tinkamumo kriterijus atitinkančių apsidraudimo sandorių apskaita**Retrospektyvinis veiksmingumo įvertinimas*

- 102V. Siekdamas pagal 88 straipsnio e punktą kaupimo principu retrospektyviai įvertinti apsidraudimo sandorio veiksmingumą ir tik tuo tikslu subjektas gali nuspręsti sukauptus apdraustojo objekto ir apsidraudimo priemonės tikrosios vertės pokyčius prilyginti nuliui, kai pagal 102M straipsnio reikalavimus nustota taikyti 102G straipsnį. Šis sprendimas kiekvieno apsidraudimo sandorio atžvilgiu priimamas atskirai (t. y. atskirai dėl kiekvieno apsidraudimo sandorio).

Pinigų srautų apsidraudimo sandoriai

- 102W. Taikant 97 straipsnį, tuo metu, kai subjektas taiso apdraustojo objekto aprašymą, kaip reikalaujama pagal 102P straipsnio b punktą, turi būti laikoma, kad sukauptas pelnas arba nuostoliai, pripažinti kitomis bendrosiomis pajamomis, yra grindžiami alternatyvia lyginamąja palūkanų norma, pagal kurią nustatomi apdrausti būsimieji pinigų srautai.
- 102X. Nutraukto apsidraudimo sandorio atveju, kai dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos pakeičiamas palūkanų normų lyginamasis indeksas, pagal kurį buvo nustatomi apdrausti būsimieji pinigų srautai, siekiant pagal 101 straipsnio c punktą nustatyti, ar tikimasi apdraustų būsimųjų pinigų srautų, turi būti laikoma, kad to apsidraudimo sandorio sukaupta kitų bendrųjų pajamų suma yra pagrįsta alternatyvia lyginamąja palūkanų norma, kuria bus grindžiami apdrausti būsimieji pinigų srautai.

Objektų grupės

- 102Y. Kai subjektas objektų grupėms, kurios laikomos tikrosios vertės arba pinigų srautų apsidraudimo sandorio apdraustaisiais objektais, taiko 102P straipsnį, jis turi priskirti apdraustus objektus prie pogrupių pagal apdraustąją lyginamąją palūkanų normą ir kiekvienam pogrupiui priskirti lyginamąją palūkanų normą kaip apdraustąją riziką. Pavyzdžiui, kai apsidraudimo sandorio objektų grupė yra apdrausta nuo palūkanų normų lyginamojo indekso, kuriam taikoma palūkanų normų lyginamojo indekso reforma, pokyčių, apdraustieji kai kurių grupės objektų pinigų srautai arba tikroji vertė galėtų pasikeisti, nes būtų susieti su alternatyvia lyginamąja palūkanų norma, prieš pasikeičiant kitiems grupės objektams. Šiame pavyzdyje taikydamas 102P straipsnį subjektas kaip to atitinkamo apdraustųjų objektų pogrupio apdraustąją riziką nustatytų alternatyvią lyginamąją palūkanų normą. Subjektas toliau kaip kito apdraustųjų objektų pogrupio apdraustąją riziką nustatytų galiojanti palūkanų normų lyginamąjį indeksą tol, kol tų objektų apdraustieji pinigų srautai arba tikroji vertė pasikeistų, nes būtų susieti su alternatyvia lyginamąja palūkanų norma, arba objektų galiojimas pasibaigtų ir jie būtų pakeisti apdraustaisiais objektais, susietais su alternatyvia lyginamąja palūkanų norma.
- 102Z. Subjektas kiekvieno pogrupio atitiktį 78 ir 83 straipsnių reikalavimams, t. y. ar jis atitinka tinkamo apdraustojo objekto kriterijus, turi vertinti atskirai. Jeigu kuris nors pogrupis 78 ir 83 straipsnių reikalavimų neatitinka, subjektas turi perspektyviai nutraukti viso apsidraudimo sandorio apsidraudimo apskaitą. Be to, subjektas turi taikyti 89 ar 96 straipsnio reikalavimus apskaitydamas su visu apsidraudimo sandoriu susijusį neveiksmingumą.

Finansinių objektų pripažinimas apdraustaisiais objektais

- 102Z1. Alternatyvi lyginamoji palūkanų norma, priskirta kaip sutartyje nenurodyta rizikos dalis, kuri dieną, kurią ji priskiriama, nėra atskirai nustatoma (žr. 81 ir 99FTN straipsnius), laikoma atitinkančia tą reikalavimą tą datą, jeigu ir tik jeigu subjektas pagrįstai tikisi, kad alternatyvi lyginamoji palūkanų norma bus atskirai nustatoma per 24 mėn. 24 mėn. laikotarpis taikomas kiekvienai alternatyviai lyginamajai palūkanų normai atskirai ir pradedamas skaičiuoti nuo datos, kurią subjektas priskiria alternatyvią lyginamąją palūkanų normą kaip sutartyje nenurodytą rizikos dalį pirmą kartą (t. y. 24 mėn. laikotarpis taikomas kiekvienai palūkanų normai atskirai).

- 102Z2. Jeigu vėliau subjektas pagrįstai tikisi, kad alternatyvi lyginamoji palūkanų norma nebus atskirai nustatoma per 24 mėn. nuo datos, kurią subjektas priskyrė ją kaip sutartyje nenurodytą rizikos dalį pirmą kartą, subjektas turi nustoti tai alternatyviai lyginamajai palūkanų normai taikyti 102Z1 straipsnio reikalavimą ir perspektyviai nutraukti apsidraudimo sandorių apskaitą nuo datos, kurią pakartotinai įvertinti visi apsidraudimo sandoriai, kurių alternatyvi lyginamoji palūkanų norma buvo priskirta kaip sutartyje nenurodyta rizikos dalis.
- 102Z3. Subjektas 102Z1 ir 102Z2 straipsnio reikalavimus turi taikyti ne tik 102P straipsnyje nurodytiems apsidraudimo sandoriams, bet ir naujiems apsidraudimo sandoriams, kurių alternatyvi lyginamoji palūkanų norma yra priskirta kaip sutartyje nenurodyta rizikos dalis (žr. 81 ir 99FTN straipsnius), kai dėl palūkanų normos lyginamojo indekso reformos ta rizikos dalis jos priskyrimo dieną nėra atskirai nustatoma.

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

103. Subjektas turi taikyti šį standartą (įskaitant pataisas, paskelbtas 2004 m. kovo mėn.) metiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Subjektas šio standarto (ir pataisų, paskelbtų 2004 m. kovo mėn.) neturi taikyti metiniams laikotarpiams, prasidedantiems iki 2005 m. sausio 1 d., jeigu jis kartu netaiko 32-ojo TAS (paskelbto 2003 m. gruodžio mėn.). Jeigu subjektas šį standartą taiko laikotarpiui, prasidedančiam prieš 2005 m. sausio 1 d., jis tą faktą turi atskleisti.
- 103A. [Išbraukta]
- 103B. [Išbraukta]
- 103C. 1-uuoju TAS (persvarstytu 2007 m.) pataisyta visuose TFAS vartojama terminija. Taip pat pataisytas 95 straipsnio a punktas, 97, 98, 100, 102, 108 ir 99BTN straipsniai. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Jei subjektas 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.
- 103D. [Išbraukta]
- 103E. 27-uuoju TAS (pataisytu 2008 m.) pataisytas 102 straipsnis. Subjektas turi taikyti tą pataisą 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Jei subjektas taiko 27-ąjį TAS (pataisytą 2008 m.) ankstesniam laikotarpiui, pataisa turi būti taikoma ir tam ankstesniam laikotarpiui.
- 103F. [Išbraukta]
- 103G. Subjektas turi taikyti 99BATN, 99ETN, 99FTN, 110ATN ir 110BTN straipsnius retrospektyviai metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau, pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas taiko „Tinkami apdraustieji objektai“ (39-ojo TAS pataisą) laikotarpiams, prasidedantiems anksčiau kaip 2009 m. liepos 1 d., jis turi tą faktą atskleisti.
- 103H–103J. [Išbraukta]
- 103K. 2009 m. balandžio mėn. paskelbtu dokumentu „TFAS patobulinimas“ pataisytas 2 straipsnio g punktas, 97 ir 100 straipsniai. Subjektas turi perspektyviai taikyti tų straipsnių pataisas visoms galiojančioms sutartims metiniais ataskaitiniais laikotarpiais, prasidedančiais 2010 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas pataisas taiko ankstesniam laikotarpiui, jis tą faktą turi atskleisti.
- 103L–103P. [Išbraukta]
- 103Q. 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uuoju TFAS pataisyti 9, 13, 28, 47, 88, 46TN, 52TN, 64TN, 76TN, 76ATN, 80TN, 81TN ir 96TN straipsniai, įterptas 43A straipsnis ir išbraukti 48–49, 69TN–75TN, 77TN–79TN ir 82TN straipsniai. Taikydamas 13-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.

- 103R. 2012 m. spalio mėn. paskelbtu dokumentu „Investiciniai subjektai“ (10-ojo TFAS, 12-ojo TFAS ir 27-ojo TAS pataisos) pataisyti 2 ir 80 straipsniai. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2014 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Dokumentą „Investiciniai subjektai“ leidžiama taikyti anksčiau. Jei subjektas tas pataisas taiko anksčiau, visas pataisas, įtrauktas į dokumentą „Investiciniai subjektai“, jis turi taikyti tuo pačiu metu.
- 103S. [Išbraukta]
- 103T. 2014 m. gegužės mėn. paskelbtu 15-uju TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“ pataisyti 2, 9, 43, 47, 55, 2TN, 4TN ir 48TN straipsniai ir įterpti 2A, 44A, 55A ir 8ATN–8CTN straipsniai. Taikydamas 15-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.
- 103U. 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uju TFAS pataisyti 2, 8, 9, 71, 88–90, 96, 95TN, 114TN, 118TN straipsniai ir antraštės prieš 133TN straipsnį ir išbraukti 1, 4–7, 10–70, 103B, 103D, 103F, 103H–103J, 103L–103P, 103S, 105–107A, 108E–108F, 1TN–93TN ir 96TN straipsniai. Taikydamas 9-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.
- 103V. [Šis įterptas straipsnis skirtas subjektui, kuris nėra priėmęs 9-ojo TFAS].
104. Šis standartas turi būti taikomas retrospektyviai, išskyrus 108 straipsnyje nurodytus atvejus. Anksčiausio pateikto ataskaitinio laikotarpio pradinis nepaskirstytojo pelno likutis, taip pat visos kitos lyginamosios sumos turi būti pakoreguotos taip, tarsi šis standartas būtų buvęs taikomas visada, išskyrus atvejus, kai informacijos pataisyti neįmanoma. Jei taisymas neįmanomas, subjektas turi tą faktą atskleisti ir nurodyti, kiek informacija buvo pataisyta.
- 105–107A. [Išbraukta]
108. Subjektas neturi koreguoti nefinansinio turto ir nefinansinių įsipareigojimų balansinės vertės taip, kad iš jos išbrauktų pelną ar nuostolius, siejamus su pinigų srautų apsidraudimo sandoriais ir anksčiau įtrauktus į balansinę vertę prieš finansinių metų, kuriais šis standartas taikomas pirmą kartą, pradžią. Šio standarto taikymo pirmą kartą finansinio laikotarpio pradžioje bet kokia suma, nepripažįstama pelnu ar nuostoliais (pripažįstama kitomis bendrosiomis pajamomis arba tiesiogiai nuosavybe) dėl tvirto pasižadėjimo apsidraudimo sandorio (pagal šį standartą apskaitomo kaip tikrosios vertės apsidraudimo sandoris), turi būti perklasifikuota į turtą arba įsipareigojimą, išskyrus apsidraudimo sandorius nuo valiutos kurso rizikos, kurie ir toliau turi būti vertinami kaip pinigų srautų apsidraudimo sandoriai.
- 108A. 80 straipsnio paskutinį sakinį, 99ATN ir 99BTN straipsnius subjektas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2006 m. sausio 1 d. arba vėliau. Skatinama taikyti anksčiau. Subjektas, apdraustiesiems objektams priskiriantis išorinį prognozuojamą sandorį, kuris:
- a) išreikštas sandorį sudarančio subjekto funkcinė valiuta;
 - b) sukuria poziciją, galinčią paveikti konsoliduotą pelną arba nuostolius (t. y. yra išreikštas valiuta, kuri nėra grupės pateikimo valiuta), ir
 - c) būtų atitikęs apsidraudimo sandorių apskaitos reikalavimus, jeigu nebūtų išreikštas jį sudarančio subjekto funkcinė valiuta,
- jis gali konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose taikyti apsidraudimo sandorių apskaitą laikotarpiu (-iais) iki 80 straipsnio paskutinio sakinio bei 99ATN ir 99BTN straipsnių taikymo dienos.
- 108B. Subjektas neturi taikyti 99BTN straipsnio lyginamajai informacijai, susijusiai su laikotarpiais iki 80 straipsnio paskutinio sakinio ir 99ATN straipsnių taikymo datos.
- 108C. 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „TFAS patobulinimas“ pataisyti 73 ir 8TN straipsniai. 2009 m. balandžio mėn. paskelbtu dokumentu „TFAS patobulinimas“ pataisytas 80 straipsnis. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Visas pataisas leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas pataisas taiko ankstesniam laikotarpiui, jis tą faktą turi atskleisti.

- 108D. 2013 m. birželio mėnesį paskelbtu dokumentu „Išvestinių finansinių priemonių novacija ir tolesnė apsidraudimo sandorių apskaita“ (39-ojo TAS pataisos) pataisyti 91 ir 101 straipsniai ir įterptas 113ATN straipsnis. Subjektas tuos straipsnius turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2014 m. sausio 1 d. arba vėliau. Subjektas tas pataisas turi taikyti retrospektyviai pagal 8-ąją TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas tas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi tą faktą atskleisti.
- 108E–108F. [Išbraukta]
- 108G. 2019 m. rugsėjo mėn. paskelbtu dokumentu „Palūkanų normų lyginamojo indekso reforma“, kuriuo pataisytas 9-asis TFAS, 39-asis TAS ir 7-asis TFAS, įterpti 102A–102N straipsniai. Subjektas šias pataisas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2020 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas šias pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi tą faktą atskleisti. Šias pataisas subjektas turi retrospektyviai taikyti tik apsidraudimo sandoriams, kurie egzistavo ataskaitinio laikotarpio, kuriuo subjektas pirmą kartą taiko šias pataisas, pradžioje arba buvo priskirti vėliau, ir pelnui ar nuostoliams, pripažintiems kitomis bendrosiomis pajamomis ir egzistavusiems ataskaitinio laikotarpio, kuriuo subjektas pirmą kartą taiko šias pataisas, pradžioje.
- 108H. 2020 m. rugpjūčio mėn. paskelbtu dokumentu „Palūkanų normų lyginamojo indekso reforma. 2-as etapas“, kuriuo pataisytas 9-asis TFAS, 39-asis TAS, 7-asis TFAS, 4-asis TFAS ir 16-asis TFAS, įterpti 102O–102Z3 ir 108I–108K straipsniai ir pataisytas 102M straipsnis. Subjektas šias pataisas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2021 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas šias pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi tą faktą atskleisti. Subjektas šias pataisas turi taikyti retrospektyviai pagal 8-ąją TAS, išskyrus 108I–108K straipsniuose nurodytus atvejus.
- 108I. Subjektas naują apsidraudimo sandorį turi priskirti (pavyzdžiui, kaip aprašyta 102Z3 straipsnyje) tik perspektyviai (t. y. subjektui draudžiama naują apsidraudimo apskaitos sandorį priskirti ankstesniems ataskaitiniams laikotarpiams). Tačiau subjektas nutrauktą apsidraudimo sandorį turi atkurti, jeigu ir tik jeigu įvykdomos šios sąlygos:
- a) subjektas buvo tą apsidraudimo sandorį nutraukęs tik dėl pakeitimų, privalomų dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos, ir, jei šios pataisos būtų buvusios taikomos tuo metu, subjektui nebūtų reikėję to apsidraudimo sandorio nutraukti ir
 - b) ataskaitinio laikotarpio, kurį subjektas pirmą kartą taiko šias pataisas, pradžioje (šių pataisų taikymo pirmą kartą datą) tas nutrauktas apsidraudimo sandoris atitinka apsidraudimo sandorių apskaitos tinkamumo kriterijus (atsižvelgus į šias pataisas).
- 108J. Jeigu taikydamas 108I straipsnį subjektas atkuria nutrauktą apsidraudimo sandorį, iki datos, kurią alternatyvi lyginamoji palūkanų norma priskirta kaip sutartyje nenurodyta rizikos dalis, subjektas turi vertinti nuorodas, pateiktas 102Z1 ir 102Z2 straipsniuose, kaip nurodančias šių pataisų taikymo pirmą kartą datą (t. y. tai alternatyviai lyginamajai palūkanų normai, paskirtai kaip sutartyje nenurodyta rizikos dalis, taikomas 24 mėn. laikotarpis prasideda nuo šių pataisų taikymo pirmą kartą datos).
- 108K. Subjektas neprivalo taisyti ankstesnių ataskaitinių laikotarpių informacijos, kad atsižvelgtų į šių pataisų taikymą. Taisyti ankstesnių ataskaitinių laikotarpių informaciją subjektas gali, jeigu ir tik jeigu tai įmanoma nesiremiant vėliau įgytomis žiniomis. Jei subjektas ankstesnių ataskaitinių laikotarpių informacijos netaiso, jis visus ankstesnės balansinės vertės ir balansinės vertės metinio ataskaitinio laikotarpio, į kurį patenka šių pataisų taikymo pirmą kartą data, pradžioje skirtumus turi pripažinti metinio ataskaitinio laikotarpio, į kurį patenka šių pataisų taikymo pirmą kartą data, pradiniu nepaskirstytuoju pelnu (arba, jei taikoma, kitu nuosavybės komponentu).

KITŲ NUTARIMŲ PANAIKINIMAS

109. Šiuo standartu pakeičiamas 39-asis TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“, peržiūrėtas 2000 m. spalio mėn.
110. Šiuo standartu ir prie jo pridėtais įgyvendinimo nurodymais pakeičiami įgyvendinimo nurodymai, išleisti 39-ojo TAS Taikymo nurodymų komiteto, įsteigto buvusio TASK.

*A priedėlis***Taikymo nurodymai**

Šis priedėlis yra neatskiriama standarto dalis.

1TN–93TN. [Išbraukta]

APSIDRAUDIMAS (71–102 straipsniai)

Apsidraudimo priemonės (72–77 straipsniai)

Kriterijus atitinkančios priemonės (72 ir 73 straipsniai)

- 94TN. Galimas nuostolis dėl pasirinkimo sandorio, kurį subjektas parduoda, gali būti reikšmingai didesnis už tikėtiną atitinkamo apdraustojo objekto vertės padidėjimą. Kitaip tariant, parduotas pasirinkimo sandoris veiksmingai nemažina apdraustojo objekto pelno ar nuostolio pozicijos. Todėl parduoto pasirinkimo sandorio negalima laikyti apsidraudimo priemone, nebent jis užskaitomas įsigytu pasirinkimo sandoriu, įskaitant pasirinkimo sandorį, įterptą į kitą finansinę priemonę (pvz., parduotą pasirinkimo pirkti sandorį, naudojamą išpareigojimui iki pareikalavimo apdrausti). Ir priešingai, iš įsigyto pasirinkimo sandorio gali būti gautas pelnas, lygus nuostoliams ar didesnis už juos, todėl juo gali būti sumažinta pelno ar nuostolio pozicija, susijusi su tikrosios vertės arba pinigų srautų pokyčiais. Dėl to toks sandoris atitinka apsidraudimo priemonės kriterijus.
- 95TN. Amortizuota savikaina vertinamas finansinis turtas gali būti laikomas valiutos kurso rizikos apsidraudimo sandorio apsidraudimo priemone.
- 96TN. [Išbraukta]
- 97TN. Paties subjekto nuosavybės priemonės nėra jo finansinis turtas arba finansiniai išpareigojimai, todėl jos negali būti laikomos apsidraudimo priemonėmis.

Apdraustieji objektai (78–84 straipsniai)

Kriterijus atitinkantys objektai (78–80 straipsniai)

- 98T. Tvirtas pasižadėjimas įsigyti verslą verslo jungimo metu negali būti apdraustuoju objektu, išskyrus užsienio valiutos kurso riziką, nes kitos rizikos, nuo kurios būtų apsidraudžiama, negalima atskirai apibrėžti ir įvertinti. Ši kita rizika yra bendroji verslo rizika.
- 99TN. Investicija nuosavybės metodu negali būti apdraustuoju objektu sudarant tikrosios vertės apsidraudimo sandorį, nes taikant nuosavybės metodą pelnu ar nuostoliu yra pripažįstama investuotojui priklausanti asocijuotosios įmonės pelno ar nuostolių dalis, o ne investicijos tikrosios vertės pokyčiai. Dėl panašios priežasties investicija į konsoliduotą patronuojamąją įmonę negali būti apdraustasis objektas pagal tikrosios vertės apsidraudimo sandorį, nes, atliekant konsolidavimą pelnu ar nuostoliais pripažįstamas patronuojamosios įmonės pelnas ar nuostoliai, o ne investicijos tikrosios vertės pokyčiai. Grynosios investicijos į užsienyje veikiantį subjektą apsidraudimo sandoris yra kitoks, nes jis yra ne tikrosios vertės apdraudimo nuo investicijos vertės pasikeitimo, bet apdraudimo nuo užsienio valiutos pozicijos sandoris.
- 99ATN. 80 straipsnyje nurodyta, kad labai tikėtino prognozuojamo grupės vidaus sandorio valiutos kurso rizika konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose gali būti laikoma pinigų srautų apsidraudimo sandorio apdraustuoju objektu, jei sandoris išreikštas ne jį sudarančio subjekto funkcine valiuta ir jei valiutos kurso rizika turės įtakos konsoliduotajam pelnui ar nuostoliams. Šiuo atveju subjektas gali būti patronuojančioji, patronuojamoji, asocijuotoji ar bendroji įmonė arba filialas. Jeigu prognozuojamo grupės vidaus sandorio valiutos kurso rizika neturi poveikio konsoliduotajam pelnui ar nuostoliams, toks sandoris negali būti laikomas apdraustuoju objektu. Tai gali būti honorarų, palūkanų ar išmokų vadovybei operacijos tarp tos pačios grupės narių, nebent sudaromas susijęs išorės sandoris. Vis dėlto, jei prognozuojamo grupės vidaus sandorio valiutos kurso rizika turės įtakos konsoliduotajam pelnui arba nuostoliams, šį grupės vidaus sandorį galima laikyti apdraustuoju objektu. Kaip pavyzdį būtų galima nurodyti prognozuojamą tos pačios grupės narių atsargų pirkimą arba pardavimą tarpusavyje, jei po to atsargos parduodamos šaliai, kuri grupės atžvilgiu yra išorės šalis. Panašiai įtakos konsoliduotajam pelnui arba nuostoliams galėtų turėti ir prognozuojamas subjektų grupės vidaus įrangos ir įrenginių pardavimo sandoris, pagal kurį įrangą ir įrenginius pagaminęs grupės subjektas parduotų juos grupės subjektui, kuris šią įrangą ir įrenginius naudotų vykdydamas veiklą. Taip galėtų būti, pvz., dėl to, kad perkantysis subjektas nudėvėtų įrangą ir įrenginius, o pirminio pripažinimo metu pripažinta įrangos ir įrenginių suma gali pakisti, jei prognozuojamas grupės vidaus sandoris išreiškiamas ne perkančiojo subjekto funkcine valiuta.

99BTN. Jeigu prognozuojamas grupės vidaus sandorio apsidraudimo sandoris atitinka apsidraudimo sandorių apskaitos kriterijus, bet koks pelnas ar nuostoliai, pripažįstami kitomis bendrosiomis pajamomis pagal 95 straipsnio a punktą, turi būti perklasifikuoti iš nuosavybės į pelną ar nuostolius kaip perklasifikuota suma tą patį laikotarpį ar laikotarpiais, kuriuo ar kuriais apdrausto sandorio valiutos kurso rizika turės poveikį konsoliduotajam pelnui ar nuostoliams.

99BATN. Subjektas gali pripažinti visus apsidraudimo sandorio apdraustojo objekto pinigų srautų arba tikrosios vertės pokyčius. Subjektas taip pat gali pripažinti tik apdraustojo objekto pinigų srautų arba tikrosios vertės pokyčius, kurie yra didesni ar mažesni nei nustatyta kaina arba kitas kintamasis (vienpusė rizika). Apdraustojo objekto vienpusę riziką rodo išigyto pasirinkimo sandorio apsidraudimo priemonės vidinė vertė (laikant, kad pagrindinės sąlygos yra tokios pačios kaip apibrėžtos rizikos), o ne laiko vertė. Pavyzdžiui, subjektas gali pripažinti būsimų pinigų srautų kintamumą dėl prognozuojamo biržos prekių pirkimo kainos padidėjimo. Tokiu atveju pripažįstami tik pinigų srautų nuostoliai, patiriami dėl kainos padidėjimo virš nustatyto lygio. Apdraustoji rizika neapima išigyto pasirinkimo sandorio laiko vertės, nes laiko vertė nėra prognozuojamo sandorio komponentas, turintis įtakos pelnui ar nuostoliams (86 straipsnio b punktas).

Finansinių objektų priskyrimas apdraustiesiems objektams (81 ir 81A straipsniai)

99CTN. [...] Subjektas gali visus viso finansinio turto ar finansinio išipareigojimo pinigų srautus pripažinti apdraustuoju objektu ir apdrausti juos tik nuo vienos konkrečios rizikos (pvz., tik nuo pokyčių, priskiriamų LIBOR pokyčiams). Pavyzdžiui, kai finansinio išipareigojimo efektyviųjų palūkanų norma yra 100 bazinių punktų mažesnė už LIBOR palūkanų normą, subjektas apdraustuoju objektu gali pripažinti visą išipareigojimą (t. y. pagrindinę sumą, prie kurios pridėtos LIBOR palūkanos, atėmus 100 bazinių punktų) ir apdrausti nuo rizikos šio viso išipareigojimo visą tikrosios vertės ar pinigų srautų pokytį, priskiriamą LIBOR pokyčiams. Subjektas taip pat gali pasirinkti kitokį apsidraudimo koeficientą nei „vienas su vienu“, kad padidintų apsidraudimo veiksmingumą, kaip nurodyta 100TN straipsnyje.

99DTN. Be to, jeigu fiksuotosios normos finansinė priemonė apdraudžiama po jos suteikimo, o palūkanų normos per tą laiką pasikeičia, subjektas gali pripažinti dalį, lygią lyginamajai palūkanų normai [...]. Pavyzdžiui, tarkim, subjektas suteikia fiksuotosios normos 100 PV vertės finansinį turtą, kurio efektyviųjų palūkanų norma yra 6 % tuo metu, kai LIBOR yra 4 %. Subjektas tą turtą apdraudžia vėliau, kai LIBOR išauga iki 8 %, o turto tikroji vertė sumažėja iki 90 PV. Subjektas apskaičiuoja, kad, jeigu jis būtų įsigijęs turtą tą dieną, kai jis pirmą kartą pripažintas apdraustuoju objektu su jo tuometine 90 PV tikrąja verte, jo faktinis pelningumas būtų buvęs 9,5 %. [...]. Subjektas gali priskirti 8 % LIBOR dalį, kurią sudaro sutartyje numatyti pinigų srautai ir dabartinės tikrosios vertės (t. y. 90 PV) bei suėjus terminui mokėtinos sumos (t. y. 100 PV) skirtumas.

99ETN. 81 straipsniu subjektui leidžiama pripažinti ką nors kita, o ne visą finansinės priemonės tikrosios vertės pokytį arba pinigų srauto kintamumą. Pavyzdžiui:

a) visi finansinės priemonės pinigų srautai gali būti priskiriami pinigų srautų arba tikrosios vertės pokyčiams, priskirtiniams kuriai nors (bet ne visai) rizikai, arba

b) kai kurie (bet ne visi) finansinės priemonės pinigų srautai gali būti priskiriami pinigų srautų arba tikrosios vertės pokyčiams, priskirtiniams visai arba tik kuriai nors rizikai (t. y. finansinės priemonės pinigų srautų dalis gali būti priskiriama pokyčiams, priskirtiniams visai arba tik kuriai nors rizikai).

99FTN. Kad būtų tinkama apsidraudimo sandorių apskaitai, apibrėžta rizika ir dalys turi būti atskirai nustatomi finansinės priemonės komponentai, o visos finansinės priemonės pinigų srautų arba tikrosios vertės pokyčiai, atsirandantys dėl apibrėžtos rizikos ir dalių pokyčių, turi būti patikimai įvertinami. Pavyzdžiui:

a) kai fiksuotosios normos finansinė priemonė apdraudžiama nuo tikrosios vertės pokyčių, priskiriamų nerizikingai arba lyginamajai palūkanų normai, nerizikinga arba lyginamoji palūkanų norma paprastai laikoma ir atskirai nustatoma, ir patikimai įvertinamu finansinės priemonės komponentu;

b) infliacija nėra atskirai nustatoma ir patikimai įvertinama, ji negali būti pripažįstama rizika arba finansinės priemonės dalimi, nebent įvykdomi c punkto reikalavimai;

- c) sutartyje nustatyta pripažintos su infliacija susietos obligacijos pinigų srautų infliacijos dalis (laikant, kad nėra reikalavimo atskirai apskaityti įterptąją išvestinę finansinę priemonę) atskirai nustatoma ir patikimai įvertinama tol, kol infliacijos dalis nedaro įtakos kitiems priemonės pinigų srautams.

Nefinansinių objektų pripažinimas apdraustaisiais objektais (82 straipsnis)

- 100TN. Nefinansinio turto ar nefinansinio išsipareigojimo sudėtinės dalies ar komponento kainos pokyčiai paprastai neturi prognozuojamo, atskirai įvertinamo poveikio objekto kainai, kurį būtų galima palyginti, tarkim, su rinkos palūkanų normų pokyčio poveikiu obligacijos kainai. Todėl nefinansinis turtas ar nefinansinis išsipareigojimas yra apdraustasis objektas tik visas arba tik apsidraudimo nuo užsienio valiutos kurso rizikos atveju. Jeigu apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto sąlygos skiriasi (pvz., prognozuojamo brazilios kavos pirkimo sandorio apdraudimas naudojant išankstinį sandorį kolumbietiskai kavai pirkti, kai kitos sąlygos yra panašios), apsidraudimo sandoris vis tiek gali atitikti apsidraudimo sandorio kriterijus, jeigu atitinka visas 88 straipsnyje nustatytas 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 veiksmingumas. Pavyzdžiui, apdraustojo objekto (pvz., brazilios kavos sandorio) ir apsidraudimo priemonės (pvz., kolumbietiskos kavos sandorio) statistiniam santykiui nustatyti būtų galima atlikti regresinę analizę. Jeigu yra patvirtinamas šių dviejų kintamųjų (t. y. brazilios kavos ir kolumbietiskos kavos vienetų kainų) statistinis santykis, nustatant apsidraudimo koeficientą, kuomet labiau padidinsiantį veiksmingumą, galima naudoti regresijos tiesės nuolydžio kampą. Pavyzdžiui, jeigu regresinės tiesės nuolydžio kampas yra 1,02, apsidraudimo koeficientas, grindžiamas 0,98 apdraustųjų objektų kiekiu ir 1,00 apsidraudimo priemonės kiekiu, užtikrina didžiausią veiksmingumą. Tačiau apsidraudimo sandoris gali tapti neveiksmingas ir toks neveiksmingumas pripažįstamas apsidraudimo sandorio laikotarpio pelnu ar nuostoliais.

Objektų grupių pripažinimas apdraustaisiais objektais (83 ir 84 straipsniai).

- 101TN. Bendros grynosios pozicijos (pvz., viso fiksuotosios normos turto ir visų fiksuotosios normos išsipareigojimų su panašiais galiojimo terminais grynosios sumos), o ne konkretaus apdraustojo objekto, apdraudimo sandoris neatitinka apsidraudimo sandorių apskaitos kriterijų. Tačiau beveik tą patį poveikį šios rūšies apsidraudimo sandorio pelnui ar nuostoliams atliekant apsidraudimo sandorių apskaitą galima pasiekti apdraustuojų objektu pripažįstant dalį pagrindinio objekto. Pavyzdžiui, jeigu bankas turi 100 PV turtą ir 90 PV išsipareigojimų, kurių rizikos rūšys ir sąlygos panašios, ir apdraudžia grynąją 10 PV poziciją, 10 PV to turto jis gali pripažinti apdraustuojų objektu. Šis pripažinimas galimas, jeigu toks turtas ir išsipareigojimai yra fiksuotosios normos priemonės (tokiu atveju tai yra tikrosios vertės apdraudimo sandoris) arba kintamosios normos priemonės (pinigų srautų apdraudimo sandoris). Panašiai, jei subjektas turi tvirtą pasižadėjimą pirkti už 100 PV užsienio valiuta ir tvirtą pasižadėjimą parduoti už 90 PV užsienio valiuta, jis gali apsidrausti grynąją 10 PV sumą, išgydamas išvestinę finansinę priemonę ir pripažindamas ją apsidraudimo priemone, susieta su 10 PV iš 100 PV dydžio tvirto pasižadėjimo.

Apsidraudimo sandorių apskaita (85–102 straipsniai)

- 102TN. Kaip tikrosios vertės apsidraudimo sandorio pavyzdį būtų galima nurodyti apsidraudimą nuo fiksuotosios normos skolos priemonės tikrosios vertės pasikeitimų, atsirandančių dėl palūkanų normos pasikeitimų, pozicijos. Tokį apsidraudimo sandorį gali sudaryti emitentas arba turėtojas.
- 103TN. Kaip pinigų srautų apsidraudimo sandorio pavyzdį būtų galima nurodyti apsidraudimą, pagal kurį kintamosios normos skolos priemonė keičiama į fiksuotosios normos skolos priemonę (t. y. būsimą sandorį, pagal kurį apdraudžiami būsimieji pinigų srautai yra būsimi palūkanų mokėjimai, apdraudimas).
- 104TN. Tvirtą pasižadėjimą apsidraudimo sandoris (pvz., apsidraudimas nuo kuro kainos pasikeitimo, siejamo su elektros tiekimo įmonės nepripažintuoju sutartyje numatytu pasižadėjimu pirkti kurą už fiksuotą kainą) yra apsidraudimas nuo tikrosios vertės pasikeitimo pozicijos. Atitinkamai toks apsidraudimas yra tikrosios vertės apsidraudimo sandoris. Vis dėlto pagal 87 straipsnio a punktą tvirtą pasižadėjimą valiutos kurso rizikos apsidraudimo sandoris galėtų būti alternatyviai apskaitomas kaip pinigų srautų apsidraudimo sandoris.

Apsidraudimo veiksmingumo vertinimas

105TN. Apsidraudimo sandoris laikomas labai veiksmingu tik tada, jei įvykdomos abi šios sąlygos:

- a) tikimasi, kad apsidraudimo pradžioje ir vėlesniais laikotarpiais apsidraudimo sandoris bus labai veiksmingas ir padės kompensuoti tikrosios vertės ar pinigų srautų pokyčius, priskiriamus apdraustajai rizikai tą laikotarpį, kurį pripažįstamas apsidraudimo sandoris. Toks lūkestis gali būti parodomas įvairiais būdais, be kita ko, palyginant apdraustojo objekto tikrosios vertės arba pinigų srautų ankstesnius pokyčius, priskiriamus apdraustajai rizikai, su apdraustosios priemonės tikrosios vertės ar pinigų srautų ankstesniais pokyčiais, priskiriamais apdraustajai rizikai, arba parodant glaudžią apdraustojo objekto ir apsidraudimo priemonės tikrosios vertės arba pinigų srautų statistinę koreliaciją. Subjektas gali pasirinkti kitokį apsidraudimo koeficientą nei „vienas su vienu“, kad padidintų apsidraudimo veiksmingumą, kaip nurodyta 100TN straipsnyje;
- b) tikrieji apsidraudimo sandorio rezultatai svyruoja nuo 80 iki 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, subjektas galėtų daryti išvadą, kad apsidraudimas buvo labai veiksmingas.

106TN. Veiksmingumas turi būti vertinamas periodiškai arba bent subjektui rengiant metines ar tarpines finansines ataskaitas.

107TN. Šiame standarte nenustatomas vienintelis metodas apsidraudimo veiksmingumui įvertinti. Metodas, kurį subjektas pasirenka apsidraudimo veiksmingumui įvertinti, priklauso nuo jo rizikos valdymo strategijos. Pavyzdžiui, jeigu pagal subjekto rizikos valdymo strategiją yra periodiškai koreguojama apsidraudimo priemonės suma siekiant reaguoti į apdraustos pozicijos pokyčius, subjektas turi įrodyti, kad apsidraudimo sandoris, tikėtina, bus labai veiksmingas tik tol, kol apsidraudimo priemonės suma vėl bus koreguojama. Kai kuriais atvejais subjektas skirtingoms apsidraudimo sandorių rūšims taiko skirtingus metodus. Subjekto apsidraudimo strategijos dokumentuose turi būti nustatytos apsidraudimo veiksmingumo vertinimo procedūros. Procedūrose turi būti nurodyta, ar vertinimas taikomas visam apsidraudimo priemonės pelnui ir nuostoliams ir ar vertinimas neapima 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 apdraustajai rizikai, gali būti visiškai tarpusavyje užskaitomi tiek apsidraudimo pradžioje, tiek vėliau. Pavyzdžiui, palūkanų normų apsikeitimo sandoris turėtų būti veiksmingas apsidraudimas tada, jeigu tiek apsidraudimo priemonės, tiek apdraustojo objekto tariamoji suma ir pagrindinė suma, sąlygos, perkainojimo datos, palūkanų ir pagrindinių sumų gavimo ir mokėjimo datos ir palūkanų normų vertinimo pagrindas sutampa. Be to, labai tikėtino prognozuojamo biržos prekių pirkimo apsidraudimo sandoris naudojant išankstinį sandorį veikiausiai bus labai veiksmingas, jei:

- a) pagal išankstinį sandorį ir apdraustąjį prognozuojamą pirkimo sandorį numatoma pirkti tokį patį kiekį tų pačių biržos prekių tuo pačiu laiku ir toje pačioje vietoje;
- b) išankstinio sandorio tikroji vertė jo sudarymo metu lygi nuliui ir
- c) nuolaidos ar priemokos pasikeitimas pagal išankstinį sandorį vertinant veiksmingumą neįtraukiamas ir pripažįstamas pelnu ar nuostoliais arba tikėtinų pinigų srautų pasikeitimas pagal labai tikėtiną prognozuojamą sandorį yra grindžiamas išankstine biržos prekės kaina.

109TN. Kai kada apsidraudimo priemone kompensuojama tik dalis apdraustosios rizikos. Pavyzdžiui, apsidraudimo sandoris būtų nevisiškai veiksmingas, jeigu apsidraudimo priemonė ir apdraustasis objektas būtų išreikšti 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 kitos sandorio šalies kredito rizikai.

110TN. Kad atitiktų apsidraudimo sandorių apskaitos kriterijus, apsidraudimo sandoris turi būti susijęs su konkrečia nustatoma ir pripažįstama rizika, o ne bendrąja subjekto verslo rizika, ir galiausiai turi daryti poveikį subjekto pelnui ar nuostoliams. Apsidraudimo nuo materialiojo turto senėjimo rizikos arba nuosavybės ekspropriacijos (vykdomos valdžios) rizikos sandoris neatitinka apsidraudimo sandorių apskaitos kriterijų, kadangi neįmanoma įvertinti veiksmingumo, nes nėra galimybės tos rizikos patikimai įvertinti.

- 110ATN. 74 straipsnio a punktu subjektui leidžiama atskirti pasirinkimo sandorio vidinę vertę ir laiko vertę, o kaip apsidraudimo priemonę pripažinti tik pasirinkimo sandorio vidinės vertės pokytį. Toks pripažinimas gali lemti apsidraudimo sandorį, kuriuo labai veiksmingai kompensuojami pinigų srautų pokyčiai, atsiradę dėl prognozuojamo sandorio apdraustosios vienpusės rizikos, jei prognozuojamo sandorio ir apsidraudimo priemonės pagrindinės sąlygos sutampa.
- 110BTN. Jeigu subjektas visą įsigytą pasirinkimo sandorį pripažįsta apsidraudimo nuo vienpusės rizikos, kylančios dėl prognozuojamo sandorio, priemone, apsidraudimo sandoris nebus labai veiksmingas. Taip yra todėl, kad už pasirinkimo sandorį sumokėta premoka apima laiko vertę, o, kaip nustatyta 99BATN straipsnyje, pripažinta vienpusė rizika neapima pasirinkimo sandorio laiko vertės. Todėl šiuo atveju pinigų srautų, susijusių su sumokėtos pasirinkimo sandorio premokos laiko verte, ir pripažintos apdraustosios rizikos tarpusavio užskaitos nebus.
- 111TN. Apsidraudimo nuo palūkanų normos rizikos sandorio veiksmingumas gali būti vertinamas parengiant finansinio turto ir finansinių išsipareigojimų terminų grafiką, kuriame matyti su atskiru turtu ar išsipareigojimu (arba su konkrečia turto ar išsipareigojimų grupe, ar jų konkrečia dalimi) susijusi grynoji palūkanų normos pozicija kiekvienu laikotarpiu, ir pagal ją įvertinant to turto ar išsipareigojimo apsidraudimo veiksmingumą.
- 112TN. Vertindamas apsidraudimo sandorio veiksmingumą, subjektas paprastai atsižvelgia į pinigų laiko vertę. Apdraustojo objekto fiksuotoji palūkanų norma neprivalo visiškai sutapti su apsikaitimo sandorio, pripažįstamo tikrosios vertės apsidraudimo sandoriu, fiksuotąja palūkanų norma. Be to, turto ar išsipareigojimo, už kuriuos mokamos palūkanos, kintamoji palūkanų norma neturi sutapti su apsikaitimo sandorio, pripažįstamo pinigų srautų apsidraudimo sandoriu, kintamąja palūkanų norma. Apsikaitimo sandorio tikroji vertė yra pagrįsta atsiskaitymais grynąja verte. Apsikaitimo sandorių fiksuotoji ir kintamoji normos gali būti keičiamos be jokio poveikio atsiskaitymui grynąja verte, jeigu abi jos keičiamos ta pačia suma.
- 113TN. Jeigu sandoris neatitinka apsidraudimo veiksmingumo kriterijų, subjektas nutraukia apsidraudimo sandorių apskaitą paskutinę dieną, kurią buvo užfiksuotas apsidraudimo veiksmingumas. Tačiau, jeigu subjektas nustato įvykį ar pasikeitusias aplinkybes, dėl kurių apsidraudimo sandoris nebeatitiko veiksmingumo kriterijų, ir įrodo, kad iki to įvykio ar aplinkybių pasikeitimo apsidraudimas buvo veiksmingas, jis nutraukia apsidraudimo sandorių apskaitą nuo įvykio ar aplinkybių pasikeitimo dienos.
- 113ATN. Siekiant išvengti abejonių, pradinės sandorio šalies pakeitimo tarpuskaitos sandorio šalimi ir susijusių pasikeitimų, kaip aprašyta 91 straipsnio a punkto ii papunktyje ir 101 straipsnio a punkto ii papunktyje, poveikis turi atspindėti apsidraudimo priemonės vertinime, taigi ir apsidraudimo veiksmingumo kokybiniame ir kiekybiniame vertinime.

Portfelio palūkanų normų apsidraudimo sandoriui taikoma tikrosios vertės apsidraudimo sandorių apskaita

- 114TN. Finansinio turto ar finansinių išsipareigojimų portfelio tikrosios vertės apdraudimo nuo palūkanų normos rizikos sandorio atveju subjektas atitiktų šio standarto reikalavimus, jei laikytųsi toliau išdėstytuose a–i punktuose ir 115TN–132TN straipsniuose nustatytos tvarkos.
- a) Kaip rizikos valdymo proceso dalį subjektas nurodo objektų, nuo kurių palūkanų normos rizikos jis norėtų apsidrausti, portfelį. Portfelį gali sudaryti tik turtas, tik išsipareigojimai arba ir turtas, ir išsipareigojimai. Subjektas gali nustatyti du arba daugiau portfelių; pastaruoju atveju toliau pateiktus nurodymus jis taiko kiekvienam portfeliui atskirai.
- b) Subjektas analizuoja portfelio perkainojimo laikotarpius, daugiau atsižvelgdamas į tikėtinas, o ne į sutartines perkainojimo datas. Tokia perkainojimo laikotarpių analizė gali būti atliekama įvairiais būdais, be kita ko, priskiriant pinigų srautus laikotarpiams, kuriais šių pinigų srautų tikimasi, arba priskiriant tariamąsias pagrindines sumas visiems laikotarpiams iki tikėtino perkainojimo.
- c) Pagal šios analizės rezultatus subjektas sprendžia, kokią sumą nori apdrausti. Subjektas apdraustuoju objektu pripažįsta nustatyto turto ar išsipareigojimų portfelio sumą (bet ne grynąją sumą), lygią sumai, kurią jis nori pripažinti apdraustąja. [...].
- d) Subjektas nustato palūkanų normos riziką, nuo kurios jis apsidraudžia. Ši rizika galėtų būti kiekvieno apdraustosios pozicijos objekto palūkanų normos, kaip antai lyginamosios palūkanų normos (pvz., LIBOR), rizikos dalis.
- e) Subjektas pripažįsta vieną ar daugiau apsidraudimo priemonių kiekvienam perkainojimo laikotarpiui.

- f) Taikydamas priskyrimą, atliktą pagal pirmiau nurodytus c–e punktus, subjektas laikotarpio pradžioje ir vėlesniais laikotarpiais įvertina, ar tikėtina, kad apsidraudimo sandoris bus labai veiksmingas tuo laikotarpiu, kuriam apsidraudimo sandoris yra pripažintas.
- g) Subjektas periodiškai įvertina apdraustojo objekto tikrosios vertės pokyčius (kaip apibrėžta c punkte), priskirtinus apdraustajai rizikai (kaip apibrėžta d punkte) [...]. Jeigu nustatoma, kad apsidraudimo sandoris buvo faktiškai labai veiksmingas, kai vertinant taikytas subjekto dokumentuotas veiksmingumo vertinimo metodas, subjektas pripažįsta apdraustojo objekto tikrosios vertės pokyčio pelną ar nuostolius pelnu ar nuostoliais ir jį (juos) parodo vienoje iš dviejų finansinės būklės ataskaitos straipsnių eilučių, kaip aprašyta 89A straipsnyje. Tikrosios vertės pokytis neturi būti paskirstomas atskiram turtui arba išipareigojimams.
- h) Subjektas vertina apsidraudimo priemonės (-ių) tikrosios vertės pokytį (kaip nustatyta e punkte) ir jo pelną ar nuostolius pripažįsta pelnu arba nuostoliais. Apsidraudimo priemonės (-ių) tikroji vertė finansinės būklės ataskaitoje pripažįstama turtu ar išipareigojimu.
- i) Bet koks neveiksmingumas ⁽²⁷⁾ turi būti pripažįstamas pelnu ar nuostoliais kaip tikrosios vertės pokyčių, nurodytų g ir h punktuose, skirtumas.
- 115TN. Šis metodas aprašomas detaliau toliau. Jis turi būti taikomas tik tikrosios vertės apdraudimo nuo palūkanų normos rizikos, siejamos su finansinio turto ar finansinių išipareigojimų portfelio, sandoriui.
- 116TN. 114TN straipsnio a punkte nurodytas portfelis galėtų apimti turtą ir išipareigojimus. Kita vertus, portfelis galėtų apimti tik turtą arba tik išipareigojimus. Portfelis naudojamas norint nustatyti turto arba išipareigojimų, kuriuos subjektas nori apdrausti, sumą. Tačiau pats portfelis nėra pripažįstamas apdraustuoju objektu.
- 117TN. Taikydamas 114TN straipsnio b punktą, subjektas nustato tikėtiną objekto perkainojimo datą kaip anksčiausią iš šių datų: tikėtiną turto termino datą arba jo perkainojimo pagal rinkos kainas datą. Tikėtiną perkainojimo datą numatomos apsidraudimo pradžioje ir per visą apsidraudimo laikotarpį, remiantis praeities duomenimis ir kita prieinama informacija, įskaitant informaciją ir lūkesčius dėl išankstinio mokėjimo normų, palūkanų normų ir jų tarpusavio sąveikos. Subjektas, neturintis jam būdingų duomenų ar turintis jų nepakankamai, remiasi su panašiomis finansinėmis priemonėmis susijusia grupės patirtimi. Šie įverčiai periodiškai peržiūrimi ir remiantis nauja informacija atnaujinami. Tuo atveju, kai objektas, kuriam taikoma fiksuotoji norma, yra iš anksto apmokamas, tikėtina perkainojimo data yra data, kurią tikimasi už jį iš anksto mokėti, nebent jis pagal rinkos kainas perkainojamas anksčiau. Panašių objektų grupės analizė, dalijant laiką į atskirus laikotarpius remiantis tikėtinomis perkainojimo datomis, gali būti atliekama kiekvienam laikotarpiui priskiriant grupės procentinę dalį, o ne atskirus objektus. Subjektas šiam paskirstymui gali taikyti ir kitą metodiką. Pavyzdžiui, jis gali naudoti išankstinio mokėjimo koeficientą, paskirstydamas amortizuojamas paskolas laikotarpiams pagal tikėtinas perkainojimo datas. Tačiau tokio paskirstymo metodika turi atitikti subjekto rizikos valdymo procedūras ir tikslus.
- 118TN. 114TN straipsnio c punkte nurodyto priskyrimo pavyzdys: jei konkrečiu perkainojimo laikotarpiu subjektas įvertina, kad jis turi 100 PV vertės fiksuotosios normos turtą ir 80 PV vertės fiksuotosios normos išipareigojimų, ir nusprendžia apdrausti visą 20 PV grynąją poziciją, jis apdraustuoju objektu pripažįsta turtą, kurio suma lygi 20 PV (turto dalį). Šis priskyrimas išreiškiamas ne atskirais turto vienetais, bet valiutos (pvz., dolerių, eurų, svarų sterlingų arba rendų) suma. Todėl visas turtas (arba visi išipareigojimai), iš kurio gaunama apdraustoji suma, – t. y. visas pirmiau pateiktame pavyzdyje nurodytas 100 PV vertės turtas, – turi būti objektai, kurių tikroji vertė kinta dėl palūkanų normos pokyčių, nuo kurių apsidrausta [...].
- 119TN. Taip pat subjektas laikosi kitų pripažinimo ir dokumentacijos reikalavimų, nurodytų 88 straipsnio a punkte. Portfelio palūkanų normų apsidraudimo sandorio atveju šis pripažinimas ir dokumentacija rodo subjekto politiką dėl visų kintamųjų, naudojamų apdraudžiamai sumai nustatyti, ir veiksmingumo vertinimo būdą, be kita ko, nurodant:
- a) kurį turtą ir išipareigojimus reikia įtraukti į portfelio apsidraudimo sandorį ir kokių pagrindu jie galės būti iš portfelio pašalinami;

⁽²⁷⁾ Tos pačios reikšmingumo prielaidos, kurių laikomasi šiomis aplinkybėmis, taikomos visuose TFAS.

- b) kaip subjektas nustato perkainojimo datas, įskaitant tai, kokiomis prielaidomis dėl palūkanų normų grindžiami išankstinio mokėjimo normų įverčiai, ir šių įverčių keitimo pagrindą. Tas pats metodas taikomas tiek pirminiams įverčiams, apskaičiuotiems turtą ar išpareigojimą įtraukiant į apdraudžiamą portfelį, tiek visoms vėlesnėms šių įverčių peržiūroms;
- c) perkainojimo laikotarpių skaičių ir trukmę;
- d) tai, kaip dažnai subjektas tikrina veiksmingumą [...];
- e) subjekto taikomą metodiką turto ar išpareigojimų, pripažįstamų apdraustuoju objektu, sumai nustatyti [...];
- f) [...] ar subjektas tikrins atskirai kiekvieno perkainojimo laikotarpio ar visų laikotarpių agreguotą veiksmingumą, ar taikydamas dviejų metodų derinį.

Politika, taikoma apsidraudimo sandorių pripažinimui ir dokumentacijai, turi būti suderinta su subjekto rizikos valdymo procedūromis ir tikslais. Politikos pakeitimai neturi būti daromi savavališkai. Jie turi būti atliekami remiantis rinkos sąlygų ir kitų veiksnių pasikeitimais, be to, turi būti pagrįsti ir suderinti su subjekto rizikos valdymo procedūromis ir tikslais.

- 120TN. 114TN straipsnio e punkte nurodyta apsidraudimo priemone gali būti viena išvestinė finansinė priemonė ar portfelis išvestinių finansinių priemonių, kuriems būdinga ta pati apdraustosios palūkanų normos rizikos pozicija, pripažinta 114TN straipsnio d punkte (pvz., palūkanų normų apsikeitimo sandorių, kuriems visiems būdinga LIBOR pozicija, portfelis). Tokiame išvestinių finansinių priemonių portfelyje galima rizikos pozicijų tarpusavio užskaita. Tačiau jame neturi būti parduotų pasirinkimo sandorių ar grynųjų parduotų pasirinkimo sandorių, nes pagal standartą⁽²⁸⁾ neleidžiama tokių pasirinkimo sandorių pripažinti apsidraudimo priemonėmis (išskyrus atvejus, kai pripažįstama parduoto pasirinkimo sandorio ir išigyto pasirinkimo sandorio tarpusavio užskaita). Jeigu apsidraudimo priemone apdraudžiama suma, pripažinta 114TN straipsnio c punkte, daugiau negu vienam perkainojimo laikotarpiui, ji paskirstoma visiems apsidraudimo laikotarpiams. Tačiau apsidraudimo priemonė minėtiems perkainojimo laikotarpiams turi būti paskirstoma visa, nes pagal standartą⁽²⁹⁾ neleidžiama apsidraudimo sandorių pripažinti tik dalį laikotarpio, kuriuo apsidraudimo priemonė galioja.
- 121TN. Kai subjektas vertina iš anksto apmokamo objekto tikrosios vertės pokytį pagal 114TN straipsnio g punktą, palūkanų normų pokytis iš anksto apmokamo objekto tikrajai vertei daro poveikį dviem būdais: jis veikia sutartyje numatytų pinigų srautų tikrąją vertę ir išankstinio apmokėjimo pasirinkimo sandorio, esančio iš anksto apmokamo sandorio sudedamąją dalimi, tikrąją vertę. Pagal šio standarto 81 straipsnį subjektui leidžiama finansinio turto arba finansinio išpareigojimo dalį, kuriai būdinga ta pati rizikos pozicija, pripažinti apdraustuoju objektu, jeigu galima įvertinti veiksmingumą. [...].
- 122TN. Šiame standarte nenurodomi metodai 114TN straipsnio g punkte nurodytai sumai nustatyti, t. y. apdraustojo objekto tikrosios vertės pokyčiui, priskirtinam apdraustajai rizikai. [...]. 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 perkainojimo laikotarpiu yra turtas, jo vertės pokytis būtų pateikiamas atskira straipsnio eilute turto dalyje. Ir, priešingai, jeigu apdraustasis objektas tam tikru perkainojimo laikotarpiu yra išpareigojimas, jo vertės pokytis pateikiamas atskira straipsnio eilute išpareigojimų dalyje. Tai ir yra atskiros straipsnių eilutės, nurodytos 114TN straipsnio g punkte. Specialaus skirstymo atskiram turtui (ar išpareigojimams) nereikalaujama.
- 124TN. 114TN straipsnio i punkte pažymima, kad neveiksmingumas priklauso nuo to, kiek apdraustojo objekto tikrosios vertės pokytis, priskiriamas apdraustajai rizikai, skiriasi nuo išvestinės apsidraudimo priemonės tikrosios vertės pokyčio. Toks skirtumas gali atsirasti dėl įvairių priežasčių, įskaitant:
- a) [...];
 - b) apdraustojo portfelio objektų vertės sumažėjimą ar pripažinimo nutraukimą;

⁽²⁸⁾ Žr. 77 ir 94TN straipsnius.

⁽²⁹⁾ Žr. 75 straipsnį.

- c) skirtingas apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto mokėjimų datas ir
- d) kitas priežastis [...].

Toks neveiksmingumas ⁽³⁰⁾ turi būti nustatomas ir pripažįstamas pelnu ar nuostoliais.

125TN. Paprastai apsidraudimo veiksmingumas padidėja:

- a) jei subjektas suskirsto objektus su skirtingomis išankstinių mokėjimų savybėmis, atsižvelgdamas į išankstinio mokėjimo režimo skirtumus;
- b) kai objektų skaičius portfelyje yra didesnis. Kai portfelyje yra tik keli objektai ir vienas iš objektų būtų iš anksto apmokėtas anksčiau arba vėliau negu tikėtasi, tikėtinas santykinai didelis neveiksmingumas. Ir, atvirkščiai, kai portfelis susideda iš daugelio objektų, išankstinio mokėjimo laikas gali būti prognozuojamas tiksliau;
- c) kai naudojami perkainojimo laikotarpiai yra trumpesni (pvz., 1 mėnesio, palyginti su 3 mėnesių perkainojimo laikotarpiu). Trumpesni perkainojimo laikotarpiai sumažina bet kokių apdraustojo objekto ir apsidraudimo priemonės perkainojimo ir mokėjimo datų (per perkainojimo laikotarpius) neatitikties poveikį;
- d) kai apsidraudimo priemonės suma koreguojama dažniau siekiant reaguoti į apdraustojo objekto pokyčius (pvz., dėl išankstinio mokėjimo tikimybės pasikeitimų).

126TN. Subjektas tikrina veiksmingumą periodiškai. [...]

127TN. Vertindamas veiksmingumą, subjektas atskiria esamo turto (ar išipareigojimų) numatytų perkainojimo datų pakeitimus nuo naujo turto (ar išipareigojimų) suteikimo, nes neveiksmingumą lemia tik pirmieji. [...]. Kai tik neveiksmingumas pirmiau nurodytų būdu pripažįstamas, subjektas iš naujo nustato viso turto (ar išipareigojimų) įvertį kiekvienu perkainojimo laikotarpiu, įtraukdamas naują turtą (ar išipareigojimus), suteiktus nuo tada, kai paskutinį kartą buvo tikrinamas veiksmingumas, ir pripažįsta apdraustuoju objektu naują sumą, o apdraustąją procentinę dalimi – naują procentinę dalį. [...]

128TN. Objektų, iš pradžių priskirtų perkainojimo laikotarpiui, pripažinimas gali būti nutrauktas dėl ankstesnio, negu tikėtasi, išankstinio mokėjimo arba nurašymų dėl vertės sumažėjimo arba pardavimo. Kai taip nutinka, tikrosios vertės pokyčio suma, įtraukta į 114TN straipsnio g punkte nurodytą atskirą straipsnio eilutę, susijusią su objektu, kurio pripažinimas nutrauktas, turi būti iš finansinės būklės ataskaitos išbraukiama ir įtraukiama į pelną ar nuostolius, susidariusį (-ius) dėl objekto pripažinimo nutraukimo. Todėl būtina žinoti perkainojimo laikotarpį (-ius), kuriam (-iems) buvo priskirtas objektas, kurio pripažinimas nutrauktas, nes pagal tai nustatomas perkainojimo laikotarpis (-iai), iš kurio (-ių) jį reikia panaikinti, ir suma, kurią reikia atimti iš 114TN straipsnio g punkte nurodytos atskiros straipsnio eilutės. Nutraukus objekto pripažinimą, jis iš laikotarpio atimamas, jeigu tą laikotarpį įmanoma nustatyti. Jei laikotarpio nustatyti neįmanoma, objektas turi būti atimamas iš anksčiausio laikotarpio, jeigu jo pripažinimas buvo nutrauktas dėl ankstesnių, negu tikėtasi, išankstinių mokėjimų, arba sistemingai ir racionaliai paskirstomas visiems laikotarpiams, kuriais objektas, kurio pripažinimas nutrauktas, egzistavo, jeigu objektas buvo parduotas ar jo vertė sumažėjo.

129TN. Be to, bet kokia su konkrečiu laikotarpiu susijusi suma, kurios pripažinimas nebuvo nutrauktas laikotarpiui pasibaigus, yra pripažįstama to laikotarpio pelnu ar nuostoliais (žr. 89A straipsnį). [...]

130TN. [...].

131TN. Jei apdraustoji suma perkainojimo laikotarpiu yra sumažinama nenutraukiant susijusio turto (ar išipareigojimų) pripažinimo, suma, įtraukta į 114TN straipsnio g punkte nurodytą atskirą straipsnio eilutę ir susijusi su sumažinimu, turi būti amortizuojama pagal 92 straipsnį.

⁽³⁰⁾ Tos pačios reikšmingumo prielaidos, kurių laikomasi šiomis aplinkybėmis, taikomos visuose TFAS.

- 132TN. Subjektas gali pageidauti taikyti 114TN–131TN straipsniuose nustatytą metodiką portfelio apsidraudimo sandoriui, kuris anksčiau buvo apskaitomas kaip pinigų srautų apsidraudimo sandoris pagal 39-ąją TAS. Tas subjektas turėtų panaikinti ankstesnį pinigų srautų apdraudimo sandorio pripažinimą pagal 101 straipsnio d punktą ir taikyti šiame straipsnyje nustatytus reikalavimus. Jis taip pat turėtų apsidraudimo sandorį pripažinti tikrosios vertės apsidraudimo sandoriu ir perspektyviai taikyti 114TN–131TN straipsniuose nustatytą metodiką vėlesniais ataskaitiniais laikotarpiais.

PEREINAMASIS LAIKOTARPIS (103–108C STRAIPSNIAI)

- 133TN. Subjektas apdraustuoju objektu gali pripažinti prognozuojamą grupės vidaus sandorį metinio laikotarpio, prasidedančio 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau, pradžioje (arba lyginamosios informacijos taisymo atveju ankstesnio metinio lyginamojo laikotarpio pradžioje), kai apsidraudimo sandoris atitinka šiame standarte (su pakeitimais, padarytais 80 straipsnio paskutiniame sakinyje) nustatytus apsidraudimo sandorių apskaitos kriterijus. Tas subjektas tą priskyrimą gali naudoti taikydamas apsidraudimo sandorių apskaitą konsoliduotose finansinėse ataskaitose nuo metinio laikotarpio, prasidedančio 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau, pradžios (arba ankstesnio lyginamojo laikotarpio pradžios). Be to, jis turi taikyti 99ATN ir 99BTN straipsnius nuo metinio laikotarpio, prasidedančio 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau, pradžios. Tačiau pagal 108B straipsnį lyginamajai ankstesnių laikotarpių informacijai 99BTN straipsnio jis neturi taikyti.

40-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

Investicinis turtas

TIKSLAS

1. Šio standarto tikslas – nustatyti investicinio turto apskaitos tvarką ir susijusius informacijos atskleidimo reikalavimus.

TAIKYMO SRITIS

2. **Šis standartas turi būti taikomas pripažįstant, vertinant investicinį turtą ir atskleidžiant informaciją apie jį.**
3. [Išbraukta]
4. Šis standartas netaikomas:
 - a) biologiniam turtui, susijusiam su žemės ūkio veikla (žr. 41-ąjį TAS „Žemės ūkis“ ir 16-ąjį TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai“), ir
 - b) teisėms į mineralinius išteklius (naftą, gamtines dujas ir panašius neatsinaujinančiuosius išteklius) bei jų atsargoms.

APIBRĖŽTYS

5. **Šiame standarte vartojamų terminų apibrėžtys:**

Balansinė vertė – suma, kuria turtas pripažįstamas finansinės būklės ataskaitoje.

Savikaina – sumokėta (mokėtina) pinigų ar pinigų ekvivalentų suma arba kito atlygio, suteikto įsigyjant turtą jo įsigijimo ar statybos metu, tikroji vertė; arba tam tikrais atvejais suma, minėtam turtui priskiriama jį pirmą kartą pripažįstant pagal konkrečius kitų TFAS, pvz., 2-ojo TFAS „Akcijų verte pagrįstas mokėjimas“, reikalavimus.

Tikroji vertė – kaina, už kurią vertinimo dieną gali būti parduotas turtas arba perleistas išpareigojimas, rinkos dalyvių sandorį vykdant įprastomis rinkos sąlygomis (žr. 13-ąjį TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“).

Investicinis turtas – turtas (žemė, pastatas ar jo dalis arba žemė kartu su pastatais), laikomas (savininko arba nuomininko, kaip naudojimo teise valdomas turtas) pajamoms iš jo nuomos gauti ir (arba) turto vertei padidinti, išskyrus turtą:

a) kuris naudojamas prekėms gaminti ar tiekti, paslaugoms kurti ar teikti arba administraciniams tikslams arba

b) kurio pardavimas yra įprastinė veikla.

Savininko reikmėms naudojamas turtas – turtas, laikomas (savininko arba nuomininko, kaip naudojimo teise valdomas turtas) prekėms gaminti ar tiekti, paslaugoms kurti ar teikti arba administraciniams tikslams.

TURTO KLASIFIKAVIMAS KAIP INVESTICINIO TURTO ARBA SAVININKO REIKMĖMS NAUDOJAMO TURTO

6. [Išbraukta]
7. Investicinis turtas yra laikomas pajamoms iš jo nuomos gauti ir (arba) turto vertei padidinti. Todėl investicinio turto sukuriama pinigų srautai iš esmės nepriklauso nuo subjekto turimo kito turto. Tuo investicinis turtas skiriasi nuo savininko reikmėms naudojamo turto. Turtą naudojant prekėms gaminti ar tiekti arba paslaugoms kurti ar teikti (arba administraciniams tikslams) sukuriama pinigų srautai, priskirtini ne tik tam turtui, bet ir kitam gamybos, tiekimo ar paslaugų teikimo procese naudojamam turtui. Nuosavam savininko reikmėms naudojamam turtui taikomas 16-asis TAS, o savininko reikmėms naudojamam turtui, kurį nuomininkas turi kaip naudojimo teise valdomą turtą, taikomas 16-asis TFAS „Nuoma“.

8. Toliau pateikiami investicinio turto pavyzdžiai:
- a) žemė, laikoma ilgalaikio turto vertei padidinti, o ne tam kad būtų greitai parduota vykdant įprastinę veiklą;
 - b) žemė, laikoma dar nenustatyto būsimą naudojimo tikslams. (Jeigu subjektas nėra nusprendęs, ar jam priklausančią žemę naudos savo reikmėms, ar greitai ją parduos vykdydamas įprastinę veiklą, žemė vertinama kaip laikoma turto vertei padidinti);
 - c) subjektui priklausantis pastatas (arba naudojimo teise valdomas turtas, susijęs su subjekto turimu pastatu), nuomojamas pagal vieną ar daugiau veiklos nuomos sutarčių;
 - d) tuščias pastatas, laikomas ketinant jį išnuomoti pagal vieną ar daugiau veiklos nuomos sutarčių;
 - e) turtas, kuris statomas arba plėtojamas numatant ateityje jį naudoti kaip investicinį turtą.
9. Toliau pateikiami turto, kuris nėra investicinis turtas, todėl jam šis standartas netaikomas, pavyzdžiai:
- a) turtas, kurį ketinama parduoti vykdant įprastinę veiklą, arba turtas, kurio statyba arba plėtra šiuo metu vykdoma tam, kad jį būtų galima taip parduoti (žr. 2-ąją TAS „Atsargos“), pavyzdžiui, turtas, įsigytas tik turint tikslą jį perleisti netolimoje ateityje arba plėtoti ir perparduoti;
 - b) [Išbraukta]
 - c) savininko reikmėms naudojamas turtas (žr. 16-ąją TAS ir 16-ąją TFAS), įskaitant (be kitų dalykų) turtą, laikomą siekiant jį ateityje naudoti savininko reikmėms, turtą, laikomą siekiant jį ateityje plėtoti ir paskui naudoti savininko reikmėms, turtą, kurį naudoja darbuotojai (nepriklausomai nuo to, ar nuomos mokesčius jie moka rinkos kainomis), taip pat savininko reikmėms naudojamą turtą, kurį ketinama perleisti;
 - d) [Išbraukta]
 - e) turtas, nuomojamas kitam subjektui pagal finansinės nuomos sutartį.
10. Tam tikro turto viena dalis laikoma pajamoms iš nuomos gauti arba turto vertei padidinti, o kita dalis – prekėms gaminti ar tiekti, paslaugoms kurti ar teikti arba administraciniams tikslams. Jeigu šios turto dalys gali būti parduotos atskirai (arba išnuomos atskirai pagal finansinės nuomos sutartį), subjektas apskaitoje tas dalis registruoja atskirai. Jeigu turto dalys negali būti atskirai parduotos, toks turtas yra investicinis turtas, tik jeigu prekėms gaminti ar tiekti, paslaugoms kurti ar teikti arba administraciniams tikslams naudojama nereikšminga jo dalis.
11. Tam tikrais atvejais subjektas jo turimą turtą naudojančioms asmenims teikia papildomas paslaugas. Tokį turtą subjektas laiko investiciniu turtu, jeigu tos paslaugos sudaro tik nereikšmingą viso susitarimo dalį. Pavyzdžiui, biuro pastato savininkas teikia apsaugos ir techninės priežiūros paslaugas to pastato nuomininkams.
12. Kitais atvejais teikiamos paslaugos yra reikšmingos. Pavyzdžiui, jei subjektui priklauso viešbutis, kurį jis ir valdo, viešbučio svečiams teikiamos paslaugos sudaro reikšmingą viso susitarimo dalį. Todėl savininko valdomas viešbutis yra ne investicinis, bet savininko reikmėms naudojamas turtas.
13. Gali būti sunku nustatyti, ar papildomos paslaugos yra tokios reikšmingos, kad turtas negali būti laikomas investiciniu turtu. Pavyzdžiui, viešbučio savininkas kartais kai kurias pareigas pagal valdymo sutartį perduoda trečiosioms šalims. Tokių sutarčių sąlygos yra labai įvairios. Vienu atveju savininkas gali būti iš esmės pasyvus investuotojas. Kitu atveju kasdieninėms funkcijoms vykdyti savininkas gali paprasčiausiai naudotis užsakomosiomis paslaugomis, kartu išlaikydamas reikšmingą viešbučio veiklos kuriamų pinigų srautų pasikeitimo poziciją.

14. Norint nustatyti, ar turtas gali būti laikomas investiciniu turtu, reikia atlikti vertinimą. Kad galėtų nuosekliai atlikti tą vertinimą pagal investicinio turto apibrėžtį ir 7–13 straipsniuose pateiktus susijusius nurodymus, subjektas nustato kriterijus. 75 straipsnio c punkte reikalaujama, kad tais atvejais, kai turtą klasifikuoti sunku, subjektas turi atskleisti tuos kriterijus.
- 14A. Taip pat reikia atlikti vertinimą siekiant nustatyti, ar investicinio turto įsigijimas yra turto arba turto grupės įsigijimas, ar verslo jungimas, kuriam taikomas 3-iasis TFAS „Verslo jungimai“. Siekiant nustatyti, ar tai yra verslo jungimas, reikėtų remtis 3-uoju TFAS. Šio standarto 7–14 straipsniuose aptariama, ar turtas yra savininko reikmėms naudojamas turtas, ar investicinis turtas, o ne siekiama nustatyti, ar turto įsigijimas yra verslo jungimas, kaip apibrėžta 3-iajame TFAS. Siekiant nustatyti, ar konkretus sandoris atitinka verslo jungimo apibrėžtį, pateiktą 3-iajame TFAS, ir apima investicinį turtą, apibrėžtą šiame standarte, reikia atskirai taikyti abu standartus.
15. Kartais subjektui priklauso turtas, kurį nuomoja arba naudoja jo patronuojančioji įmonė ar kita jos patronuojamoji įmonė. Toks turtas konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose negali būti laikomas investiciniu turtu, nes vertinant iš grupės perspektyvos jis yra savininko reikmėms naudojamas turtas. Tačiau vertinant iš subjekto, kuriam toks turtas priklauso, perspektyvos, tai yra investicinis turtas, jeigu jis atitinka 5 straipsnyje pateiktą apibrėžtį. Todėl nuomotojas savo atskirose finansinėse ataskaitose tokį turtą parodo kaip investicinį turtą.

PRIPAŽINIMAS

16. **Nuosavas investicinis turtas turi būti pripažįstamas turtu tada ir tik tada, kai:**

a) tikėtina, kad subjektas ateityje iš investicinio turto gaus ekonominės naudos, ir

b) galima patikimai nustatyti investicinio turto savikainą.

17. Pagal šį pripažinimo principą subjektas visas su investiciniu turtu susijusias išlaidas įvertina tą ataskaitinį laikotarpį, kai jos patiriamos. Šios išlaidos apima pradines investicinio turto įsigijimo ir vėliau patirtas turto papildymo, jo dalies pakeitimo ar priežiūros išlaidas.
18. Pagal 16 straipsnyje nurodytą pripažinimo principą, subjektas tokio turto kasdieninės priežiūros išlaidų neįtraukia į investicinio turto balansinę vertę. Tokios išlaidos pripažįstamos pelnu arba nuostoliais tada, kai jos patiriamos. Kasdieninės priežiūros išlaidos pirmiausia yra darbo ir suvartotų medžiagų išlaidos, taip pat gali apimti ir išlaidas smulkioms dalims. Šios išlaidos dažnai priskiriamos prie turto remonto ir techninės priežiūros sąnaudų.
19. Investicinio turto dalys gali būti įgytos pakeitimo būdu. Pavyzdžiui, vidinės sienos gali būti pakeistos naujomis. Remdamasis pripažinimo principu, subjektas turimo investicinio turto dalies pakeitimo išlaidas į investicinio turto balansinę vertę įtraukia tuo laikotarpiu, kai jos patiriamos, jei jos atitinka pripažinimo kriterijus. Pakeistų turto dalių balansinės vertės pripažinimas nutraukiamas pagal šiame standarte pateiktas pripažinimo nutraukimo nuostatas.
- 19A. Investicinis turtas, kurį nuomininkas turi kaip naudojimo teise valdomą turtą, turi būti pripažįstamas pagal 16-ąjį TFAS.

VERTINIMAS PRIPAŽINIMO METU

20. **Nuosavas investicinis turtas pirmą kartą turi būti įvertinamas savikaina. Sandorio išlaidos turi būti įtraukiamos į pirminį vertinimą.**
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 išlaidos.

22. [Išbraukta]
23. Investicinio turto savikainos nedidina:
- a) veiklos pradžios išlaidos (išskyrus, kai jos būtinos turtui paruošti taip, kad jis galėtų būti naudojamas vadovybės numatytu būdu);
 - b) veiklos nuostoliai, patiriami prieš pasiekiant planuotą investicinio turto užimtumo lygį, arba
 - c) neįprastai dideli kiekiai turto statybai ar plėtrai iššvaistytų medžiagų, darbo jėgos ir kitų išteklių.
24. Jeigu mokėjimas už investicinį turtą atidedamas, jo savikaina yra kainos pinigais ekvivalentas. Skirtumas tarp šios sumos ir visų mokėjimų sumos pripažįstamas kredito laikotarpio palūkanų sąnaudomis.
25. [Išbraukta]
26. [Išbraukta]
27. Vienas ar daugiau investicinio turto vienetų gali būti įsigijami mainais į nepiniginį turtą arba į piniginio ir nepiniginio turto derinį. Toliau aptariamas vieno nepiniginio turto vieneto keitimas į kitą, bet tai taip pat taikoma visiems ankstesniame sakinyje aprašytiems turto mainams. Tokio investicinio turto savikaina vertinama tikrąja verte, išskyrus atvejus, kai: a) mainų sandoris neturi komercinio pagrindo arba b) nei gauto, nei atiduoto turto tikroji vertė negali būti patikimai nustatyta. Įsigytas turtas vertinamas šiuo būdu net ir tada, kai subjektas negali iš karto nutraukti atiduoto turto pripažinimo. Jei įsigytas turtas nevertinamas tikrąja verte, jo savikaina įvertinama atiduoto turto balansine verte.
28. Subjektas, atsižvelgdamas į savo būsimųjų pinigų srautų pasikeitimo, kurio tikimasi dėl sandorio, mastą, nustato, ar mainų sandoris turi komercinį pagrindą. Mainų sandoris turi komercinį pagrindą, jei:
- a) gauto turto pinigų srautų konfigūracija (rizika, periodiškumas ir suma) skiriasi nuo perduoto turto pinigų srautų konfigūracijos arba
 - b) dėl mainų keičiasi subjekto veiklos dalies, paveiktos sandorio, vertė, priskiriama tam subjektui, ir
 - c) a arba b punkte nurodytas skirtumas yra reikšmingas, palyginti su tikrąja turto, kuriuo keičiamasi, verte.
- Norint nustatyti, ar mainų sandoris turi komercinį pagrindą, subjekto veiklos dalies, paveiktos sandorio, vertė, priskiriama tam subjektui, turi atspindėti pinigų srautus po apmokestinimo. Šių analizių rezultatas gali būti aiškus ir be tikslų subjekto apskaičiavimų.
29. Turto tikrąją vertę galima patikimai nustatyti, jeigu: a) kintamumas pagrįstai nustatytų tikrųjų verčių intervale nėra reikšmingas tam turtui arba b) įvairių įverčių tam tikrame intervale tikimybės gali būti pagrįstai įvertintos ir panaudotos nustatant tikrąją vertę. Jeigu subjektas gali patikimai nustatyti gauto arba atiduoto turto tikrąją vertę, savikaina nustatoma pagal atiduoto turto tikrąją vertę, nebent gauto turto tikrąją vertę galima patikimiau nustatyti.
- 29A. Investicinis turtas, kurį nuomininkas turi kaip naudojimo teise valdomą turtą, pirmą kartą turi būti įvertinamas savikaina pagal 16-ąją TFAS.

VERTINIMAS PO PRIPAŽINIMO

Apskaitos politika

30. **Išskyrus 32A straipsnyje nurodytą išimtį, subjektas, pasirinkdamas savo apskaitos politiką, turi nuspręsti, ar taikys 33–55 straipsniuose aprašytą tikrosios vertės metodą, ar 56 straipsnyje aprašytą savikainos metodą, ir pasirinktą politiką taikyti turi visam savo investiciniam turtui.**
31. 8-ajame TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“ nustatyta, kad apskaitos politika savo noru keičiama, tik jeigu dėl pakeitimo finansinėse ataskaitose būtų pateikiama patikima ir svarbesnė informacija apie sandorių, kitų įvykių ar sąlygų poveikį subjekto finansinei būklei, finansiniams veiklos rezultatams ar pinigų srautams. Labai mažai tikėtina, kad tikrosios vertės metodą pakeitus savikainos metodu būtų pateikiama svarbesnė informacija.
32. Šiame standarte reikalaujama, kad visi subjektai nustatytų investicinio turto tikrąją vertę vertinimo (jeigu subjektas taiko tikrosios vertės metodą) arba atskleidimo (jei subjektas taiko savikainos metodą) tikslu. Subjektas yra skatinamas (tačiau iš jo nereikalaujama) investicinio turto tikrąją vertę nustatyti remiantis nepriklausomo vertintojo, turinčio pripažintą bei tinkamą profesinę kvalifikaciją ir nesenos patirties vertinti atitinkamoje vietoje esantį ir atitinkamos rūšies investicinį turtą, atliktu įvertinimu.
- 32A. Subjektas gali:**
- a) **pasirinkti arba tikrosios vertės metodą, arba savikainos metodą visam investiciniam turtui su susijusiais išpareigojimais, pagal kuriuos grąža tiesiogiai siejama su tam tikro turto, apimančio minėtąjį investicinį turtą, tikrąja verte arba grąža, ir**
- b) **pasirinkti arba tikrosios vertės metodą, arba savikainos metodą visam kitam investiciniam turtui nepriklausomai nuo to, kas pasirinkta pagal a punktą.**
- 32B. Kai kurie subjektai valdo vidaus arba išorės investicinį fondą, iš kurio investuotojai gauna išmokas, nustatomas pagal fondo investicinius vienetų. Panašiai, kai kurie subjektai leidžia draudimo sutartis su tiesioginio dalyvavimo elementais, kurių pagrindiniai objektai apima investicinį turtą. Tik 32A–32B straipsnių tikslais draudimo sutartis apima investicines sutartis su diskrecinio dalyvavimo elementais. 32A straipsniu subjektui neleidžiama fonde laikomo turto (arba turto, kuris yra pagrindinis objektas) dalies vertinti savikaina, o kitos dalies – tikrąja verte. (Šiame straipsnyje vartojamų terminų apibrėžtys pateiktos 17-ajame TFAS „Draudimo sutartys“.)
- 32C. Jeigu subjektas pasirenka skirtingus metodus abiem 32A straipsnyje aprašytoms kategorijoms įvertinti, investicinio turto pardavimai tarp turto grupių, vertinamų naudojant skirtingus metodus, turi būti pripažįstami tikrąja verte, o sukauptas tikrosios vertės pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais. Atitinkamai, jeigu investicinis turtas parduodamas iš turto grupės, kuriai buvo naudojamas tikrosios vertės metodas, į turto grupę, kuriai naudojamas savikainos metodas, tokio investicinio turto tikroji vertė pardavimo dieną tampa jo menama savikaina.

Tikrosios vertės metodas

33. **Po pirminio pripažinimo subjektas, kuris pasirinko tikrosios vertės metodą, visą savo investicinį turtą turi vertinti tikrąja verte, išskyrus 53 straipsnyje aprašytus atvejus.**
34. [Išbraukta]
35. **Pelnas ar nuostoliai, susidarantys dėl investicinio turto tikrosios vertės pasikeitimo, turi būti pripažįstami to ataskaitinio laikotarpio, kurį jie susidaro, pelnu ar nuostoliais.**
- 36–39. [Išbraukta]

40. Nustatydamas investicinio turto tikrąją vertę pagal 13-ąją TFAS, subjektas turi užtikrinti, kad tikroji vertė, be kita ko, parodytų nuomos pajamas iš galiojančių nuomos sutarčių ir kitas prielaidas, kuriomis rinkos dalyviai remtųsi įkainodami tokį investicinį turtą esamomis rinkos sąlygomis.
- 40A. Kai nuomininkas investiciniam turtui, kuris laikomas kaip naudojimo teise valdomas turtas, vertinti taiko tikrosios vertės metodą, tikrąją vertę jis turi vertinti naudojimo teise valdomą turtą, o ne nuomojamą turtą.
41. 16-ajame TFAS apibrėžiamas investicinio turto, kurį nuomininkas turi kaip naudojimo teise valdomą turtą, savikainos pirminio pripažinimo pagrindas. 33 straipsnyje reikalaujama, kad investicinis turtas, kurį nuomininkas turi kaip naudojimo teise valdomą turtą, prireikus būtų pakartotinai įvertintas tikrąja verte, jeigu subjektas pasirenka tikrosios vertės metodą. Jeigu nuomos mokesčiai atitinka rinkos kainas, investicinio turto, kurį nuomininkas turi kaip naudojimo teise valdomą turtą, tikroji vertė įsigijimo metu, atėmus visus numatomus nuomos mokesčius (įskaitant mokesčius, susijusius su pripažintais nuomos įsipareigojimais), turėtų būti lygi nuliui. Todėl naudojimo teise valdomo turto vertinimą savikaina pagal 16-ąją TFAS keičiant į vertinimą tikrąja verte pagal 33 straipsnį (atsižvelgiant į 50 straipsnio reikalavimus), neturėtų atsirasti jokio pradinio pelno ar nuostolio, išskyrus atvejus, kai tikroji vertė nustatoma skirtingu metu. Taip gali atsitikti, kai tikrosios vertės metodas pasirenkamas jau po pirminio pripažinimo.
- 42–47. [Išbraukta]
48. Išimtiniais atvejais, kai subjektas pirmą kartą įsigyja investicinį turtą (arba kai jo turimas turtas pirmą kartą tampa investiciniu turtu pakeitus jo paskirtį), yra aiškių įrodymų, kad kintamumas pagrįstai nustatytų tikrųjų verčių intervale bus toks didelis, o įvairių rezultatų tikimybė bus taip sunku nustatyti, kad vienas tikrosios vertės matas bus visiškai nenaudingas. Tai gali būti požymis, kad turto tikrosios vertės nebus galima nuolat patikimai nustatyti (žr. 53 straipsnį).
49. [Išbraukta]
50. Nustatydamas investicinio turto balansinę vertę pagal tikrosios vertės metodą, subjektas atskirai pripažinto turto ar įsipareigojimų neskaičiuoja du kartus. Pavyzdžiui:
- a) tokie įrenginiai, kaip liftai arba oro kondicionieriai, dažnai yra neatskiriama pastato dalis ir paprastai įtraukiami į investicinio turto tikrąją vertę, o ne pripažįstami atskirai kaip nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai;
 - b) jeigu biuras nuomojamas su baldais, paprastai į biuro tikrąją vertę įskaičiuojama ir baldų tikroji vertė, nes nuomos pajamos gaunamos iš įrengto biuro. Kai baldai įskaitomi į investicinio turto tikrąją vertę, subjektas jų nepripažįsta kaip atskiro turto;
 - c) pagal nuomos sutartį iš anksto sumokėtos arba sukauptos veiklos nuomos pajamos į investicinio turto tikrąją vertę neįskaičiuojamos, nes jas subjektas pripažįsta kaip atskirą įsipareigojimą arba turtą;
 - d) investicinio turto, kurį nuomininkas turi kaip naudojimo teise valdomą turtą, tikroji vertė atspindi tikėtinus pinigų srautus (įskaitant kintamuosius nuomos mokesčius, kurie, kaip tikimasi, taps mokėtini). Todėl, jeigu vertinant turtą neįtraukiami jokie numatomi mokėjimai, norint gauti investicinio turto balansinę vertę taikant tikrosios vertės metodą reikės vėl pridėti visus pripažintus nuomos įsipareigojimus.
51. [Išbraukta]
52. Kai kuriais atvejais subjektas tikisi, kad jo mokėjimų, susijusių su investiciniu turtu (išskyrus mokėjimus, susijusius su pripažintais įsipareigojimais), dabartinė vertė viršys susijusių pinigų įplaukų dabartinę vertę. Subjektas taiko 37-ąją TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“, norėdamas nustatyti, ar reikia pripažinti įsipareigojimą ir, jeigu taip, kaip jį reikia įvertinti.

Negalėjimas patikimai nustatyti tikrosios vertės

53. Egzistuoja galima atmesti prielaida, kad subjektas nuolat gali patikimai nustatyti investicinio turto tikrąją vertę. Tačiau išimtiniais atvejais, kai subjektas pirmą kartą įsigyja investicinį turtą (arba kai jo turimas turtas pirmą kartą tampa investiciniu turtu pakeitus jo paskirtį), yra aiškių įrodymų, kad investicinio turto tikroji vertė negalės būti nuolat patikimai nustatyta. Taip atsitinka tada ir tik tada, kai palyginamo turto rinka yra neaktyvi (pavyzdžiui, jeje nedaug naujų sandorių, kotiruojamos kainos yra pasenusios arba iš stebimų sandorių kainų aišku, kad pardavėjas buvo priverstas parduoti) ir nėra patikimų alternatyvių tikrosios vertės nustatymo būdų (pavyzdžiui, pagal diskontuotų pinigų srautų prognozes). Jeigu subjektas nusprendžia, kad tikroji investicinio turto, kuris statomas, vertė negali būti patikimai nustatyta, bet tikisi, kad to turto tikrąją vertę bus galima patikimai nustatyti, kai statyba bus baigta, jis tą statomą investicinį turtą turi vertinti savikaina, kol jo tikrąją vertę bus galima patikimai nustatyti arba kol statyba bus baigta (atsižvelgiant į tai, kas įvyks anksčiau). Jeigu subjektas nustato, kad investicinio turto (išskyrus statomą investicinį turtą) tikrosios vertės nuolat patikimai nustatyti negalima, jis tokį investicinį turtą turi vertinti taikydamas savikainos metodą pagal 16-ąją TAS nuosavo investicinio turto atveju arba pagal 16-ąją TFAS investicinio turto, kurį nuomininkas turi kaip naudojimo teise valdomą turtą, atveju. Investicinio turto likvidacinė vertė laikoma lygia nuliui. Subjektas ir toliau turi taikyti 16-ąją TAS arba 16-ąją TFAS iki to momento, kada investicinis turtas bus perleistas.
- 53A. Kai subjektui atsiranda galimybė patikimai nustatyti statomo investicinio turto, kuris anksčiau buvo vertinamas savikaina, tikrąją vertę, jis tą turtą turi vertinti jo tikrąja verte. Kai to turto statyba baigiama, laikoma, kad tikrąją vertę galima patikimai nustatyti. Jei taip nėra, pagal 53 straipsnį turtas apskaitoje turi būti registruojamas taikant savikainos metodą pagal 16-ąją TAS nuosavo turto atveju arba 16-ąją TFAS investicinio turto, kurį nuomininkas turi kaip naudojimo teise valdomą turtą, atveju.
- 53B. Prielaida, kad statomo investicinio turto tikroji vertė gali būti patikimai nustatyta, gali būti atmesta tik per pirminį pripažinimą. Subjektas, įvertinęs statomą investicinio turto objektą tikrąja verte, negali daryti išvados, kad užbaigto investicinio turto tikroji vertė negali būti patikimai nustatyta.
54. Išskirtiniais atvejais, kai subjektas dėl 53 straipsnyje nurodytų priežasčių yra priverstas vertinti investicinį turtą taikydamas savikainos metodą pagal 16-ąją TAS arba 16-ąją TFAS, visą kitą savo investicinį turtą, įskaitant statomą investicinį turtą, jis vertina tikrąja verte. Tokiais atvejais, nors subjektas gali naudoti savikainos metodą vienam investicinio turto vienetui, bet viso likusio investicinio turto apskaitai jis turi ir toliau naudoti tikrosios vertės metodą.
55. Jeigu subjektas investicinį turtą anksčiau vertino tikrąja verte, jis ir toliau turi vertinti investicinį turtą tikrąja verte, kol jis perleidžiamas (arba kol investicinis turtas taps savininko reikmėms naudojamu turtu arba subjektas pradės šio turto plėtrą, ketindamas jį parduoti vykdydamas įprastinę veiklą), net ir sumažėjus palyginamų rinkos sandorių skaičiui arba galimybei sužinoti naujausias rinkos kainas.

Savikainos metodas

56. Po pirminio pripažinimo subjektas, kuris pasirenka savikainos metodą, turi vertinti savo investicinį turtą:
- a) pagal 5-ąją TFAS „Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“, jeigu jis atitinka kriterijus, kad būtų klasifikuojamas kaip skirtas parduoti (arba yra įtrauktas į perleidžiamą grupę, kuri yra klasifikuojama kaip skirta parduoti);

b) pagal 16-ąją TFAS, jeigu nuomininkas jį turi kaip naudojimo teise valdomą turtą ir jis nėra skirtas parduoti pagal 5-ąją TFAS, ir

c) pagal 16-ojo TAS reikalavimus, taikomus savikainos metodui, visais kitais atvejais.

PERKĖLIMAI

57. **Subjektas turi perkelti turtą į investicinį turtą arba iš jo tada ir tik tada, kai pasikeičia turto paskirtis. Paskirtis pasikeičia, kai turtas atitinka arba nustoja atitikti investicinio turto apibrėžtį ir yra paskirties pakeitimo įrodymų. Vien vadovybės ketinimų dėl turto paskirties pasikeitimas nėra paskirties pakeitimo įrodymas. Paskirties pakeitimo įrodymų pavyzdžiai gali būti tokie:**

a) savininkas pradeda naudoti turtą savo reikmėms arba pradedami turto plėtros darbai numatant, kad savininkas jį naudos savo reikmėms, todėl turtas iš investicinio perkeliamas į savininko reikmėms naudojamą turtą;

b) pradedami turto plėtros darbai, ketinant jį parduoti, todėl turtas iš investicinio turto perkeliamas į atsargas;

c) savininkas baigia naudoti turtą savo reikmėms, ir jis iš savininko reikmėms naudojamo turto perkeliamas į investicinį turtą ir

d) turtą pradeda nuomoti kitai šaliai veiklos nuomos būdu, todėl jis iš atsargų perkeliamas į investicinį turtą.

e) [Išbraukta]

58. Kai subjektas nusprendžia perleisti investicinį turtą jo neplėtodamas, jis ir toliau apskaitoje jį registruoja kaip investicinį turtą, kol nutraukiamas jo pripažinimas (tol, kol jis eliminuojamas iš finansinės būklės ataskaitos) ir jo neperklasifikuoja kaip atsargų. Panašiai ir tuo atveju, jeigu subjektas pradeda perprojektuoti turimą investicinį turtą, ketindamas ir toliau ateityje jį naudoti kaip investicinį turtą, šis turtas išlieka investiciniu turtu ir perprojektavimo laikotarpiu neperklasifikuojamas į savininko reikmėms naudojamą turtą.

59. 60–65 straipsniai taikomi pripažinimo ir vertinimo klausimams, išskylantiems tada, kai subjektas investiciniam turtui taiko tikrosios vertės metodą. Kai subjektas taiko savikainos metodą, dėl turto perkėlimo į investicinį turtą, savininko reikmėms naudojamą turtą ar atsargas nesikeičia nei perkeliama turto balansinė vertė, nei to turto savikaina jį vertinant ar atskleidžiant.

60. Kai tikrąja verte apskaitoje registruojamas investicinis turtas perkeliamas į savininko reikmėms naudojamą turtą arba atsargas, turto menama savikaina vėlesnėje apskaitoje (remiantis 16-uoju TAS, 16-uoju TFAS arba 2-uoju TAS) turi būti turto tikroji vertė jo paskirties pakeitimo dieną.

61. Jeigu savininko reikmėms naudojamas turtas tampa investiciniu turtu, kuris apskaitoje bus registruojamas tikrąja verte, subjektas turi taikyti 16-ąją TAS nuosavo turto atveju arba 16-ąją TFAS turto, kurį nuomininkas turi kaip naudojimo teise valdomą turtą, atveju iki turto paskirties pakeitimo. Visus turto balansinės vertės pagal 16-ąją TAS arba 16-ąją TFAS ir jo tikrosios vertės skirtumus tą dieną subjektas apskaitoje turi registruoti tuo pačiu būdu kaip ir perkainojimą pagal 16-ąją TAS.

62. Iki tos dienos, kai savininko reikmėms naudojamas turtas tampa investiciniu turtu, apskaitoje registruojamu tikrąja verte, subjektas skaičiuoja tokio turto (arba naudojimo teise valdomo turto) nusidėvėjimą ir pripažįsta bet kokius patirtus vertės sumažėjimo nuostolius. Visus turto balansinės vertės pagal 16-ąją TAS arba 16-ąją TFAS ir jo tikrosios vertės skirtumus minėtą dieną subjektas apskaitoje turi registruoti tuo pačiu būdu kaip ir perkainojimą pagal 16-ąją TAS. Kitaip tariant:

a) bet koks atsiradęs turto balansinės vertės sumažėjimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais. Tačiau, jeigu suma įtraukiama į to turto perkainojimo rezervą, sumažėjimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis ir sumažina perkainojimo rezervą nuosavybėje;

b) bet koks susidaręs balansinės vertės padidėjimas registruojamas taip:

i) padidėjimas pripažįstamas pelnu ar nuostoliais tokio dydžio suma, kuria panaikinamas anksčiau pripažintas to turto vertės sumažėjimo nuostolis. Suma, pripažinta pelnu arba nuostoliais, neturi viršyti sumos, reikalingos balansinei vertei atkurti iki tokios balansinės vertės, kuri būtų buvusi (atėmus nusidėvėjimą), jei nebūtų pripažintas vertės sumažėjimo nuostolis;

ii) bet kokia likusi padidėjimo dalis pripažįstama kitomis bendrosiomis pajamomis ir padidina perkainojimo rezervą nuosavybėje. Kai investicinis turtas vėliau yra perleidžiamas, į nuosavybės dalį įtrauktas perkainojimo rezervas gali būti perkeliamas į nepaskirstytąjį pelną. Perkėlimas iš perkainojimo rezervo į nepaskirstytąjį pelną nerodomas kaip pelnas arba nuostoliai.

63. Perkeltas turtą iš atsargų į investicinį turtą, kuris apskaitoje bus registruojamas tikrąja verte, bet koks skirtumas tarp turto tikrosios vertės tą dieną ir jo ankstesnės balansinės vertės turi būti pripažįstamas pelnu arba nuostoliais.

64. Turto perkėlimo iš atsargų į investicinį turtą, kuris apskaitoje bus registruojamas tikrąja verte, apskaitos tvarka atitinka atsargų pardavimo apskaitos tvarką.

65. Kai subjektas baigia jo paties pasistatytą investicinio turto, kuris apskaitoje bus registruojamas tikrąja verte, statybą arba plėtrą, bet koks skirtumas tarp turto tikrosios vertės tą dieną ir jo ankstesnės balansinės vertės turi būti pripažįstamas pelnu arba nuostoliais.

PERLEIDIMAI

66. Investicinio turto pripažinimas turi būti nutrauktas (eliminuojant turtą iš finansinės būklės ataskaitos) perleidimo metu arba tada, kai jo naudojimas visiškai nutraukiamas ir ateityje iš jo perleidimo nebesitikima gauti jokios ekonominės naudos.

67. Investicinis turtas gali būti perleidžiamas jį parduodant arba sudarant finansinės nuomos sutartį. Parduodamo investicinio turto perleidimo data yra data, kurią gavėjas įgyja investicinio turto kontrolę, laikantis reikalavimų, taikomų nustatant, kada veiklos įsipareigojimas laikomas įvykdytu pagal 15-ąją TFAS. 16-asis TFAS taikomas tokiam perleidimui, kai sudaroma finansinės nuomos sutartis arba pardavimo ir atgalinės nuomos sutartis.

68. Jei, remdamasis 16 straipsnyje nustatyto pripažinimo principu, subjektas investicinio turto dalies pakeitimo išlaidas įtraukia į turto balansinę vertę, jis nutraukia pakeistos dalies balansinės vertės pripažinimą. Jei investicinis turtas apskaitomas naudojant savikainos metodą, pakeista dalis gali nebūti ta dalis, kuri buvo nudėvėta atskirai. Jei pakeistos dalies balansinės vertės nustatyti neįmanoma, kaip pakeistos dalies savikainos, buvusios įsigijimo ar pastatymo metu, rodiklį subjektas gali naudoti tos dalies pakeitimo išlaidas. Taikant tikrosios vertės metodą, pagal investicinio turto tikrąją vertę galima iš karto nustatyti, kad pakeistina dalis yra praradusi vertę. Kitais atvejais gali būti sunku nustatyti, kiek turi būti sumažinta keičiamos dalies tikroji vertė. Kaip alternatyvą pakeistos dalies tikrosios vertės sumažinimui, kai praktiškai to neįmanoma padaryti, galima taikyti tokį būdą: pakeitimo išlaidas įtraukti į turto balansinę vertę ir paskui dar kartą nustatyti tikrąją vertę taip, kaip to būtų reikalaujama su pakeitimu nesusijusių padidėjimų atveju.

69. **Pelnas ar nuostoliai, atsirandantys nutraukus investicinio turto naudojimą arba jį perleidus, turi būti apskaičiuojami kaip skirtumas tarp grynųjų perleidimo įplaukų ir turto balansinės vertės ir turi būti pripažįstami investicinio turto naudojimo nutraukimo ar perleidimo laikotarpio pelnu ar nuostoliais (jeigu pagal 16-ąją TFAS pardavimo ir atgalinės nuomos atveju nereikalaujama kitaip).**
70. Atlygio suma, įtrauktina į pelną arba nuostolius, susidarančius dėl investicinio turto pripažinimo nutraukimo, yra nustatoma pagal 15-ojo TFAS 47–72 straipsnių reikalavimus, taikomus nustatant sandorio kainą. Vėlesni įvertintos atlygio sumos, įtrauktos į pelną arba nuostolius, pokyčiai apskaitoje turi būti registruojami laikantis 15-ojo TFAS reikalavimų, taikomų sandorio kainos pakeitimams.
71. Atitinkamai 37-ąją TAS ar kitus standartus subjektas taiko bet kokiems išipareigojimams, likusiems po investicinio turto perleidimo.
72. **Trečiųjų šalių suteikta kompensacija už investicinį turtą, kurio vertė sumažėjo, kuris buvo prarastas ar atiduotas, turi būti pripažįstama pelnu arba nuostoliais tada, kai kompensacija tampa gautina.**
73. Investicinio turto vertės sumažėjimas arba jo praradimas, susiję reikalavimai trečiosioms šalims sumokėti kompensaciją arba jų mokamos kompensacijos ir bet koks vėlesnis pakaitinio turto pirkimas arba statyba yra atskiri ekonominiai įvykiai, apskaitoje registruojami atskirai, kaip nurodyta toliau:
- a) investicinio turto vertės sumažėjimas pripažįstamas pagal 36-ąją TAS;
 - b) investicinio turto naudojimo nutraukimas ar perleidimas pripažįstamas remiantis šio standarto 66–71 straipsniais;
 - c) trečiųjų šalių suteikta kompensacija už investicinį turtą, kurio vertė sumažėjo, kuris buvo prarastas ar atiduotas, pripažįstama pelnu arba nuostoliais tada, kai ji tampa gautina, ir
 - d) atstatyto, nupirkto arba pastatyto pakaitinio turto savikaina nustatoma pagal šio standarto 20–29 straipsnius.

ATSKLEIDIMAS

Tikrosios vertės metodas ir savikainos metodas

74. Toliau pateikiami informacijos atskleidimo reikalavimai taikomi kartu su 16-ajame TFAS nustatytais informacijos atskleidimo reikalavimais. Remdamasis 16-uju TFAS, investicinio turto savininkas atskleidžia nuomotojo informaciją apie sudarytas nuomos sutartis. Nuomininkas, laikantis investicinį turtą kaip naudojimo teise valdomą turtą, atskleidžia nuomininko informaciją, kaip reikalaujama 16-ajame TFAS, ir nuomotojo informaciją, kaip reikalaujama 16-ajame TFAS, apie visas savo sudarytas veiklos nuomos sutartis.
75. **Subjektas turi atskleisti:**
- a) ar jis taiko tikrosios vertės metodą, ar savikainos metodą;
 - b) [Išbraukta]
 - c) jei klasifikuoti turtą yra sunku (žr. 14 straipsnį), kriterijus, pagal kuriuos jis atskiria investicinį turtą nuo savininko reikmėms naudojamo turto ir nuo turto, skirtu parduoti vykdant įprastinę veiklą;
 - d) [Išbraukta]

- e) iki kokio lygio investicinio turto tikroji vertė (įvertinta ar atskleista finansinėse ataskaitose) yra pagrįsta nepriklausomo vertintojo, turinčio pripažintą ir tinkamą profesinę kvalifikaciją bei naujausios patirties, susijusios su vertinamo investicinio turto geografine vieta ir kategorija, įvertinimu. Jei tokio įvertinimo nebuvo, tas faktas turi būti atskleistas;
- f) pelnu arba nuostoliais pripažintas tokias sumas:
 - i) investicinio turto nuomos pajamas;
 - ii) tiesiogines veiklos (įskaitant remontą ir techninę priežiūrą) sąnaudas, susidarancias dėl investicinio turto, iš kurio per ataskaitinį laikotarpį buvo gauta nuomos pajamų;
 - iii) tiesiogines veiklos (įskaitant remontą ir techninę priežiūrą) sąnaudas, susidarancias dėl investicinio turto, iš kurio per ataskaitinį laikotarpį nebuvo gauta nuomos pajamų, ir
 - iv) sukauptą tikrosios vertės pokytį, pripažįstamą pelnu arba nuostoliais parduodant investicinį turtą iš turto grupės, kuriai naudojamas savikainos metodas, į turto grupę, kuriai naudojamas tikrosios vertės metodas (žr. 32C straipsnį);
- g) investicinio turto perleidimo arba perleidimo įplaukų ir lėšų perdavimo apribojimų egzistavimą ir sumas;
- h) sutartimi įformintas prievolės pirkti, statyti ar plėtoti investicinį turtą arba jį remontuoti, atlikti jo techninę priežiūrą ar jį pagerinti.

Tikrosios vertės metodas

76. Be 75 straipsnyje nurodytos informacijos, subjektas, taikantis tikrosios vertės metodą pagal 33–55 straipsnius, turi atskleisti investicinio turto laikotarpio pradžios ir pabaigos balansinių verčių sutikrinimo duomenis, parodydamas:
- a) padidėjimus, atskirai atskleisdamas padidėjimus dėl įsigijimų ir padidėjimus dėl vėlesnių išlaidų, pripažintų turto balansinėje vertėje;
 - b) padidėjimus dėl verslo jungimų;
 - c) turtą, klasifikuojamą kaip skirtą parduoti arba įtrauktą į perleidžiamą grupę, klasifikuojamą kaip skirtą parduoti pagal 5-ąjį TFAS, ir kitus perleidimus;
 - d) grynąjį pelną arba nuostolius, gautus pakoregavus tikrąją vertę;
 - e) grynuosius valiutos kursų skirtumus, atsirandančius perskaičiuojant finansines ataskaitas kita pateikimo valiuta, o užsienyje veikiančio subjekto sumas – ataskaitas teikiančio subjekto pateikimo valiuta;
 - f) perkėlimus į atsargas ir į savininko reikmėms naudojamą turtą ir iš jų ir
 - g) kitus pokyčius.
77. Kai investiciniam turtui taikomas vertinimas reikšmingai pakoreguojamas finansinių ataskaitų sudarymo tikslais, pavyzdžiui, dėl to, kad pagal 50 straipsnį atskirai pripažįstami turtas ir įsipareigojimai nebūtų skaičiuojami du kartus, subjektas turi atskleisti prieš tai taikytų ir pakoreguotų įvertinimų, įtrauktų į finansines ataskaitas, sutikrinimo duomenis, atskirai parodydamas agreguotą bet kokių pripažintų nuomos įsipareigojimų sumą, kuri vėl buvo pridėta, taip pat kitus reikšmingus koregavimus.

78. 53 straipsnyje nurodytais išimtiniais atvejais, kai subjektas investicinį turtą vertina 16-ajame TAS nurodytu savikainos metodu arba pagal 16-ąją TFAS, atliekant sutikrinimą pagal 76 straipsnį sumos, susijusios su tuo investiciniu turtu, turi būti atskleidžiamos atskirai nuo sumų, susijusių su kitu investiciniu turtu. Be to, subjektas turi atskleisti:

- a) investicinio turto aprašymą;
- b) paaiškinimą, kodėl negalima patikimai nustatyti tikrosios vertės;
- c) jei įmanoma – labiausiai tikėtiną tikrosios vertės įverčių intervalą ir
- d) perleisdamas investicinį turtą, kuris apskaitoje nebuvo registruojamas tikrąja verte:
 - i) faktą, kad subjektas perleido investicinį turtą, kuris apskaitoje nebuvo registruojamas tikrąja verte;
 - ii) to investicinio turto balansinę vertę pardavimo metu ir
 - iii) pripažintą pelno arba nuostolių sumą.

Savikainos metodas

79. Be 75 straipsnyje reikalaujamos informacijos, subjektas, pagal 56 straipsnį taikantis savikainos metodą, turi atskleisti:

- a) taikomus nusidėvėjimo metodus;
- b) taikomą naudingo tarnavimo laiką arba nusidėvėjimo normas;
- c) bendrą balansinę vertę ir sukauptą nusidėvėjimą (kartu su sukauptais vertės sumažėjimo nuostoliais) ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje;
- d) investicinio turto balansinės vertės sutikrinimo duomenis ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje, parodydamas:
 - i) padidėjimus, atskirai atskleidžiamus dėl įsigijimų ir padidėjimus dėl vėlesnių išlaidų, pripažintų turtu;
 - ii) padidėjimus dėl verslo jungimų;
 - iii) turtą, klasifikuojamą kaip skirtą parduoti arba įtrauktą į perleidžiamą grupę, klasifikuojamą kaip skirtą parduoti pagal 5-ąją TFAS, ir kitus perleidimus;
 - iv) nusidėvėjimą;
 - v) per laikotarpį pripažintų ir išnykusių vertės sumažėjimo nuostolių sumą pagal 36-ąją TAS;
 - vi) grynuosius valiutos kursų skirtumus, atsirandančius perskaičiuojant finansines ataskaitas kita pateikimo valiuta, o užsienyje veikiančio subjekto sumas – ataskaitas teikiančio subjekto pateikimo valiuta;
 - vii) perkėlimus į atsargas ir į savininko reikmėms naudojamą turtą ir iš jų ir
 - viii) kitus pokyčius.

e) investicinio turto tikrąją vertę. 53 straipsnyje aprašytais išimtiniais atvejais, kai subjektas negali patikimai nustatyti investicinio turto tikrosios vertės, jis turi atskleisti:

- i) investicinio turto aprašymą;
- ii) paaiškinimą, kodėl negalima patikimai nustatyti tikrosios vertės, ir
- iii) jei įmanoma – labiausiai tikėtiną tikrosios vertės įverčių intervalą.

PEREINAMOJO LAIKOTARPIO NUOSTATOS

Tikrosios vertės metodas

80. Jeigu subjektas, anksčiau taikęs 40-ąjį TAS (2000 m.), pirmą kartą nusprendžia kai kurias arba visas tinkamo turto dalis, turimas pagal veiklos nuomos sutartį, klasifikuoti ir apskaitoje registruoti kaip investicinį turtą, šio sprendimo rezultatai jis turi pripažinti kaip to ataskaitinio laikotarpio, kai toks sprendimas pirmą kartą priimtas, nepaskirstytojo pelno pradinio likučio koregavimą. Be to:

a) jeigu subjektas anksčiau buvo viešai (finansinėse ataskaitose ar kitur) atskleidęs tų turto dalių tikrąją vertę (nustatytą remiantis pagrindu, atitinkančiu tikrosios vertės apibrėžtį 13-ajame TFAS) ankstesniais laikotarpiais, jis skatinamas (tačiau iš jo nereikalaujama):

i) pakoreguoti pateikto ankščiau laiko laikotarpio, kada tikroji vertė buvo atskleista viešai, nepaskirstytojo pelno pradinį likutį ir

ii) pataisyti tų laikotarpių lyginamąją informaciją, ir

b) jeigu subjektas anksčiau nebuvo viešai atskleidęs a punkte aprašytos informacijos, jis lyginamosios informacijos taisyti neturi, bet turi atskleisti tą faktą.

81. Šiame standarte reikalaujama apskaitos tvarka skiriasi nuo 8-uoju TAS reikalaujamos tvarkos. 8-ajame TAS reikalaujama, kad lyginamoji informacija būtų taisoma, nebent tai padaryti yra neįmanoma.

82. Kai subjektas taiko šį standartą pirmą kartą, koreguodamas nepaskirstytojo pelno pradinį likutį jis 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 subjektas pirmą kartą pradeda taikyti šį standartą ir nusprendžia naudoti savikainos metodą. Apskaitos politikos keitimo poveikis apima bet kokių sumų, laikomų investicinio turto perkainojimo rezerve, perklasifikavimą.

84. 27–29 straipsnių reikalavimai dėl investicinio turto, įgyto pagal turto mainų sandorį, pirminio įvertinimo turi būti perspektyviai taikomi tik būsimiems sandoriams.

Verslo jungimai

84A. 2013 m. gruodžio mėn. paskelbtu dokumentu „2011–2013 m. ciklo metiniai patobulinimai“ įterptas 14A straipsnis ir antraštė prieš 6 straipsnį. Subjektas tą pataisą turi perspektyviai taikyti investicinio turto įsigijimui nuo pirmojo ataskaitinio laikotarpio, kuriam ta pataisa priimta, pradžios. Todėl ankstesnių ataskaitinių laikotarpių investicinio turto įsigijimo apskaita nekoreguojama. Tačiau subjektas gali nuspręsti taikyti pataisą atskiriems investicinio turto įsigijimams, įvykdytiems iki pirmojo metinio ataskaitinio laikotarpio pradžios, t. y. įsigaliojimo arba vėlesnės datos, jeigu ir tik jeigu subjektas turi informacijos, reikalingos pataisai taikyti tiems ankstesniems sandoriams.

16-asis TFAS

- 84B.** Subjektas, taikantis 16-ąjį TFAS ir susijusias šio standarto pataisas pirmą kartą, turi taikyti 16-ojo TFAS C priedėlyje nustatytus pereinamojo laikotarpio reikalavimus savo investiciniam turtui, laikomam kaip naudojimo teise valdomas turtas.

Investicinio turto perkėlimas

- 84C. 2016 m. gruodžio mėn. paskelbtu dokumentu „Investicinio turto perkėlimai“ (40-ojo TAS pataisos) pataisyti 57–58 straipsniai. Subjektas tas pataisas turi taikyti paskirties pakeitimams, atliekamiems metinio ataskaitinio laikotarpio, kuriuo subjektas tas pataisas taiko pirmą kartą, pradžioje (taikymo pirmą kartą data) arba vėliau. Taikymo pirmą kartą datą subjektas turi iš naujo įvertinti tą datą turimo turto klasifikavimą ir, jei taikoma, perklasifikuoti turtą taikydamas 7–14 straipsnius, kad būtų atsižvelgta į tą datą egzistuojančias sąlygas.
- 84D. Nepaisant 84C straipsnio reikalavimų, subjektui leidžiama taikyti 57–58 straipsnių pataisas retrospektyviai pagal 8-ąjį TAS, jeigu ir tik jeigu tai įmanoma nesiremiant vėliau įgytomis žiniomis.
- 84E. Jeigu pagal 84C straipsnį subjektas perklasifikuoja turtą taikymo pirmą kartą datą, jis turi:
- a) perklasifikavimą apskaitoje registruoti taikydamas 59–64 straipsnių reikalavimus. Taikydamas 59–64 straipsnius, subjektas turi:
 - i) bet kokią nuorodą į paskirties pakeitimo datą suprasti kaip nuorodą į taikymo pirmą kartą datą ir
 - ii) pripažinti bet kokią sumą, kuri pagal 59–64 straipsnius būtų buvusi pripažinta pelnu arba nuostoliais, kaip nepaskirstytojo pelno pradinio likučio koregavimą taikymo pirmą kartą datą;
 - b) atskleisti sumas, perklasifikuotas į investicinį turtą arba iš jo pagal 84C straipsnį. Subjektas turi atskleisti sumas, perklasifikuotas atliekant investicinio turto ataskaitinio laikotarpio pradžios ir pabaigos balansinių verčių sutikrinimą, kaip reikalaujama 76 ir 79 straipsniuose.

ĮSIGALIOJIMO DATA

85. Subjektas šį standartą turi taikyti 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Skatinama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas taiko šį standartą laikotarpiui, prasidedančiam prieš 2005 m. sausio 1 d., jis turi atskleisti tą faktą.
- 85A. 1-uoją TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“ (persvarstyta 2007 m.) pataisyta TFAS vartojama terminija. Taip pat pataisytas 62 straipsnis. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Jei subjektas 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.
- 85B. 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „TFAS patobulinimas“ pataisyti 8, 9, 48, 53, 54 ir 57 straipsniai, 22 straipsnis išbrauktas ir įterpti 53A ir 53B straipsniai. Subjektas tas pataisas turi taikyti perspektyviai 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Subjektui leidžiama statomam investiciniam turtui pataisas taikyti nuo bet kurios dienos prieš 2009 m. sausio 1 d., jeigu statomo investicinio turto tikroji vertė buvo nustatyta tą dieną. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą ir kartu tam ankstesniam laikotarpiui taikyti 16-ojo TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai“ 5 ir 81E straipsnių pataisas.

- 85C. 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uju TFAS pakeista tikrosios vertės apibrėžtis 5 straipsnyje, pataisyti 26, 29, 32, 40, 48, 53, 53B, 78–80 ir 85B straipsniai ir išbraukti 36–39, 42–47, 49, 51 straipsniai ir 75 straipsnio d punktas. Taikydamas 13-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.
- 85D. 2013 m. gruodžio mėn. paskelbtu dokumentu „2011–2013 m. ciklo metiniai patobulinimai“ įterptos antraštės prieš 6 straipsnį ir po 84 straipsnio ir įterpti 14A bei 84A straipsniai. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2014 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas tas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi tą faktą atskleisti.
- 85E. 2014 m. gegužės mėn. paskelbtu 15-uju TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“ pataisytas 3 straipsnio b punktas, 9, 67 ir 70 straipsniai. Taikydamas 15-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.
- 85F. 2016 m. sausio mėn. paskelbtu 16-uju TFAS pataisyta 40-ojo TAS taikymo sritis, investicinį turtą apibrėžiant taip, kad jis apimtų tiek nuosavą investicinį turtą, tiek turtą, kurį nuomininkas turi kaip naudojimo teise valdomą turtą. 16-uju TFAS pataisyti 5, 7, 8, 9, 16, 20, 30, 41, 50, 53, 53A, 54, 56, 60, 61, 62, 67, 69, 74, 75, 77 ir 78 straipsniai, įterpti 19A, 29A, 40A ir 84B straipsniai ir susijusi antraštė ir išbraukti 3, 6, 25, 26 ir 34 straipsniai. Taikydamas 16-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.
- 85G. 2016 m. gruodžio mėn. paskelbtu dokumentu „Investicinio turto perkėlimai“ (40-ojo TAS pataisos) pataisyti 57–58 straipsniai ir įterpti 84C–84E straipsniai. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2018 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas tas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi tą faktą atskleisti.
- 85H. 2017 m. gegužės mėn. paskelbtu 17-uju TFAS pataisytas 32B straipsnis. Taikydamas 17-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tą pataisą.

40-OJO TAS (2000 M.) PANAIKINIMAS

86. Šis standartas pakeičia 40-ąjį TAS „Investicinis turtas“ (paskelbtą 2000 m.).

41-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

Žemės ūkis

TIKSLAS

Šio standarto tikslas – nustatyti su žemės ūkio veikla susijusios apskaitos tvarką ir informacijos atskleidimo reikalavimus.

TAIKYMO SRITIS

1. Šis standartas turi būti taikomas registruojant apskaitoje toliau nurodytą turtą, kai jis yra susijęs su žemės ūkio veikla:
 - a) biologinį turtą, išskyrus derlinius augalus;
 - b) žemės ūkio produkciją jos gavimo metu ir
 - c) valstybės dotacijas, nurodytas 34 ir 35 straipsniuose.
2. Šis standartas netaikomas:
 - a) žemei, susijusiai su žemės ūkio veikla (žr. 16-ąją TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai“ ir 40-ąją TAS „Investicinis turtas“);
 - b) derliniams augalams, susijusiems su žemės ūkio veikla (žr. 16-ąją TAS). Tačiau šis standartas taikomas iš derinių augalų gautai produkcijai;
 - c) valstybės dotacijoms, susijusioms su derliniais augalais (žr. 20-ąją TAS „Valstybės dotacijų apskaita ir informacijos apie valstybės paramą atskleidimas“);
 - d) nematerialiajam turtui, susijusiam su žemės ūkio veikla (žr. 38-ąją TAS „Nematerialusis turtas“);
 - e) naudojimo teise valdomam turtui, atsiradusiam dėl žemės, susijusios su žemės ūkio veikla, nuomos (žr. 16-ąją TFAS „Nuoma“).
3. Šis standartas taikomas iš subjekto biologinio turto gautos produkcijos apskaitai jos gavimo metu. Paskui taikomas 2-asis TAS „Atsargos“ arba kitas tinkamas taikyti standartas. Taigi, šis standartas netaikomas 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 šiek tiek panašūs į biologinius pokyčius, šiame standarte pateikta žemės ūkio veiklos apibrėžtis neapima tokio perdirbimo.
4. Toliau pateiktoje lentelėje nurodomi biologinio turto, žemės ūkio produkcijos ir jos perdirbimo rezultatų pavyzdžiai:

Biologinis turtas	Žemės ūkio produkcija	Perdirbimo rezultatas
Avys	Vilna	Verpalai, kilimai
Medienai auginami medžiai	Nukirsti medžiai	Rąstai, mediena
Pieniniai galvijai	Pienas	Sūris
Kiaulės	Skerdena	Dešros, vytinti kumpiai

Biologinis turtas	Žemės ūkio produkcija	Perdirbimo rezultatas
Vilnamedžiai	Surinkta medvilnė	Siūlai, drabužiai
Cukranendrės	Nuimtas cukranendrių derlius	Cukrus
Tabakai (augalai)	Nuskinti lapai	Vytintas tabakas
Arbatmedžiai	Nuskinti lapai	Arbata
Vynmedžiai	Nuskintos vynuogės	Vynas
Vaismedžiai	Nuskinti vaisiai	Perdirbti vaisiai
Alyvpalmės	Nuskinti vaisiai	Alyvpalmių aliejus
Kaučiukmedžiai	Surinktas lateksas	Gumos produktai

Tam tikri augalai, pavyzdžiui, arbatmedžiai, vynmedžiai, alyvpalmės ir kaučiukmedžiai, paprastai atitinka derlinio augalo apibrėžtį ir jiems taikomas 16-asis TAS. Tačiau iš derlinių augalų gaunamai produkcijai, pavyzdžiui, arbatai, vynuogėms, alyvpalmių vaisiams ir lateksui, taikomas 41-asis TAS.

APIBRĖŽTYS

Su žemės ūkiu susijusios apibrėžtys

5. Šiame standarte vartojamų terminų apibrėžtys:

Žemės ūkio veikla – su biologinio turto pokyčiais ir produkcijos iš jo gavimu susijusi veikla, subjekto vykdoma siekiant gautą turtą parduoti arba iš jo gauti žemės ūkio produktus ar naują biologinį turtą.

Žemės ūkio produkcija – produkcija, gauta iš subjekto biologinio turto.

Derlinis augalas – gyvas augalas:

a) kuris yra naudojamas žemės ūkio produkcijai gauti,

b) kuris turėtų duoti derlių ilgiau nei vieną ataskaitinį laikotarpį ir

c) kurio pardavimo kaip žemės ūkio produkto, nebent jis būtų parduodamas kaip atliekos, tikėtinas yra mažas.

Biologinis turtas – gyvi gyvūnai arba augalai.

Biologiniai pokyčiai – kokybiniai ir kiekybiniai biologinio turto augimo, senėjimo, gavybos ir dauginimosi procesai.

Pardavimo išlaidos – papildomos išlaidos, tiesiogiai priskirtinos turto perleidimui, išskyrus finansines išlaidas ir pelno mokesčius.

Biologinio turto grupė – panašių gyvūnų ar augalų visuma.

Žemės ūkio produktų gavimas – produktų atskyrimas nuo biologinio turto ar biologinio turto gyvybinių procesų nutraukimas.

- 5A. Toliau išvardyti augalai nėra derliniai augalai:
- a) augalai, auginami kaip žemės ūkio produktai (pavyzdžiui, medienai auginami medžiai);
 - b) augalai, auginami žemės ūkio produkcijai gauti, jeigu tikėtinas, kad subjektas taip pat parduos patį augalą kaip žemės ūkio produktą, nebent jis būtų parduodamas kaip atliekos, nėra mažas (pavyzdžiui, medžiai, auginami tiek dėl vaisių, tiek dėl medienos), ir
 - c) vienmetės kultūros (pavyzdžiui, kukurūzai ir kviečiai).
- 5B. Kai derliniai augalai nebenaudojami produkcijai gauti, jie gali būti nupjauti ir parduoti kaip atliekos, pavyzdžiui, malkos. Toks kartais vykdomas atliekų pardavimas netrukdytų priskirti augalo prie derlinių augalų.
- 5C. Iš derlinių augalų gaunama produkcija yra biologinis turtas.
6. Žemės ūkio veikla yra labai įvairi, pavyzdžiui, apima gyvulių auginimą, miškininkystę, vienmečių ar daugiamečių kultūrų, vaismedžių ir sodinukų auginimą, gėlininkystę ir akvakultūrą (įskaitant žuvininkystę). Šios veiklos rūšys turi tam tikrų bendrų bruožų:
- a) *gebėjimą keistis*. Gyvūnai ir augalai geba biologiškai keistis;
 - b) *pokyčių valdymą*. Valdymas palengvina biologinius pokyčius, pagerindamas ar bent jau stabilizuodamas atitinkamam procesui vykti būtinas sąlygas (pavyzdžiui, maistingųjų medžiagų kiekius, drėgnumą, temperatūrą, derlingumą ir šviesą). Dėl tokio valdymo žemės ūkio veikla skiriasi nuo kitų veiklos rūšių. Pavyzdžiui, produkcijos gavimas iš nevaldomų šaltinių (žvejybos vandenynuose ir miškų kirtimo) nėra žemės ūkio veikla, ir
 - c) *pokyčių vertinimą*. Kokybės (pavyzdžiui, genetinio pranašumo, tankumo, nokumo, riebalų sluoksnio, baltymų kiekio ir pluošto stiprumo) arba kiekio (pavyzdžiui, palikuonių, svorio, kubinių metrų, pluošto ilgio arba skersmens ir pumpurų skaičiaus) pokyčiai, atsiradę dėl biologinių pokyčių arba produkcijos gavimo, vertinami ir kontroliuojami vykdamas įprastinę valdymo funkciją.
7. Biologiniai pokyčiai lemia tokių rūšių rezultatus:
- a) turto pokyčius: i) augant (didėja gyvūnų ar augalų skaičius arba gerėja jų kokybė), ii) senėjant (mažėja gyvūnų ar augalų skaičius arba blogėja jų kokybė) arba iii) dauginantis (išauga papildomi gyvūnai arba augalai) arba
 - b) žemės ūkio produkcijos, pavyzdžiui, latekso, arbatos, vilnos ir pieno, gavybą.

Bendro pobūdžio apibrėžtys

8. Šiame standarte vartojamų terminų apibrėžtys:

Balansinė vertė – suma, kuria turtas pripažįstamas finansinės būklės ataskaitoje.

Tikroji vertė – kaina, už kurią vertinimo dieną gali būti parduotas turtas arba perleistas išipareigojimas, rinkos dalyvių sandorį vykdamas įprastomis rinkos sąlygomis (žr. 13-ąją TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“).

Valstybės dotacijos – dotacijos, apibrėžtos 20-ajame TAS.

9. [Išbraukta]

PRIPAŽINIMAS IR VERTINIMAS

10. Biologinį turtą arba žemės ūkio produkciją subjektas turi pripažinti tada ir tik tada, kai:

- a) subjektas turtą kontroliuoja dėl praeities įvykių;
- b) subjektas tikisi ateityje iš turto gauti ekonominės naudos ir
- c) turto tikrąją vertę ar savikainą galima patikimai nustatyti.

11. Žemės ūkio veikloje kontrolę gali reikšti, pavyzdžiui, teisėta galvijų nuosavybė ir galvijų ženklavimas ar kitoks žymėjimas jų įsigijimo, atsivedimo arba nujunkymo metu. Būsima nauda paprastai nustatoma įvertinant reikšmingas fizines savybes.

12. Pirminio pripažinimo metu ir kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje biologinis turtas turi būti vertinamas tikrąja verte, atėmus pardavimo išlaidas, išskyrus 30 straipsnyje aprašytą atvejį, kai tikrosios vertės patikimai nustatyti negalima.

13. Žemės ūkio produkcija, gaunama iš subjekto biologinio turto, jos gavimo metu turi būti vertinama tikrąja verte, atėmus pardavimo išlaidas. Kai taikomas 2-asis TAS „Atsargos“ arba kitas tinkamas taikyti standartas, tikroji vertė yra turto savikaina tą datą.

14. [Išbraukta]

15. Nustatyti biologinio turto ar žemės ūkio produkcijos tikrąją vertę gali būti lengviau juos sugrupuojant pagal svarbius požymius, pavyzdžiui, pagal amžių ar kokybę. Subjektas atsižvelgia į tuos požymius, kurie atitinka rinkos kainoms nustatyti naudojamus požymius.

16. Subjektai dažnai sudaro sutartis dėl savo biologinio turto ar žemės ūkio produkcijos pardavimo ateityje. Sutartimi nustatytos kainos ne visada yra svarbios nustatant tikrąją vertę, kadangi tikroji vertė atitinka esamas rinkos sąlygas, kuriomis rinkos dalyviai pirkėjai ir pardavėjai sudarytų sandorį. Todėl biologinio turto arba žemės ūkio produkcijos tikroji vertė nekoreguojama dėl to, kad yra sudaryta sutartis. Kai kuriais atvejais biologinio turto ar žemės ūkio produkcijos pardavimo sutartis gali būti nuostolinga, kaip nurodyta 37-ajame TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“. 37-asis TAS taikomas nuostolingoms sutartims.

17–21. [Išbraukta]

22. Subjektas neįtraukia jokių pinigų srautų, skirtų turtui finansuoti arba biologiniam turtui atkurti gavus produkciją (pavyzdžiui, miško sodinių persodinimo kaina po sodinių išauginimo).

23. [Išbraukta]

24. Kartais savikaina gali būti artima tikrajai vertei, visų pirma kai:

a) nuo pirminių išlaidų susidarymo įvyko nedaug biologinių pokyčių (pavyzdžiui, kai sodinukai pasodinti prieš pat ataskaitinio laikotarpio pabaigą arba įsigyti nauji gyvuliai) arba

b) nesitikima, kad biologiniai pokyčiai turės reikšmingą poveikį kainai (pavyzdžiui, augimo pradžioje per 30-ies metų pušų sodinių auginimo ciklą).

25. Biologinis turtas dažnai yra fiziškai susietas su žeme (pavyzdžiui, miško sodiniai). Su žeme susieto biologinio turto atskiros rinkos gali nebūti, tačiau gali būti aktyvi bendro turto, tai yra biologinio turto, nederbtos žemės ir pagerintos žemės kartu, rinka. Nustatydamas biologinio turto tikrąją vertę, subjektas gali remtis informacija apie bendrą turtą. Pavyzdžiui, iš bendro turto tikrosios vertės atėmus nederbtos žemės 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 pardavimo išlaidas, ir pasikeitus biologinio turto tikrajai vertei, atėmus pardavimo išlaidas, turi būti įtraukiami į atskaitinio 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 pardavimo išlaidos. Pelnas gali susidaryti pirmą kartą pripažįstant biologinį turtą, pavyzdžiui, kai karvė atsiveda veršiuką.
28. **Pelnas ar nuostoliai, susidarantys žemės ūkio produkciją pirmą kartą pripažįstant tikrąja verte, atėmus pardavimo išlaidas, turi būti įrašomi į atskaitinio laikotarpio, per kurį jie susidaro, grynąjį pelną arba nuostolius.**
29. Pelnas ar nuostoliai gali susidaryti pirmą kartą pripažįstant gautą žemės ūkio produkciją.

Negalėjimas patikimai nustatyti tikrosios vertės

30. Daroma prielaida, kad biologinio turto tikroji vertė gali būti patikimai nustatyta. Tačiau šią prielaidą galima atmesti tik pirmą kartą pripažįstant biologinį turtą, kurio kotiruojamų rinkos kainų nėra ir kurio kaip alternatyvos nustatytos tikrosios vertės sumos pripažįstamos kaip neabejotinai nepatikimos. Tokiu atveju biologinis turtas turi būti vertinamas savikaina, atėmus visą sukauptą nusidėvėjimo sumą ir bet kokius sukauptus vertės sumažėjimo nuostolius. Kai tokio biologinio turto tikrąją vertę galima patikimai įvertinti, subjektas turi jį vertinti tikrąja verte, atėmus pardavimo išlaidas. Kai ilgalaikis biologinis turtas atitinka klasifikavimo kaip skirtą parduoti kriterijus (ar yra įtrauktas į perleidžiamą grupę, klasifikuojamą kaip skirtą 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 atmesti tik pirminio pripažinimo metu. Subjektas, kuris biologinį turtą anksčiau vertino tikrąja verte, atėmus pardavimo išlaidas, savo biologinį turtą šiuo būdu vertina ir toliau iki jo perleidimo.
32. Subjektas visais atvejais žemės ūkio produkciją jos gavimo metu vertina tikrąja verte, atėmus pardavimo išlaidas. Šis standartas atspindi požiūrį, kad žemės ūkio produkcijos tikrąją vertę jos gavimo metu visada galima patikimai apskaičiuoti.
33. Skačiuodamas savikainą, sukauptą nusidėvėjimo sumą ir sukauptus vertės sumažėjimo nuostolius, subjektas taiko 2-ąjį TAS „Atsargos“, 16-ąjį TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai“ ir 36-ąjį TAS „Turto vertės sumažėjimas“.

VALSTYBĖS DOTACIJOS

34. **Besąlyginė valstybės dotacija, susijusi su biologiniu turtu, vertinamu tikrąja verte, atėmus pardavimo išlaidas, turi būti pripažįstama pelnu ar nuostoliais tada ir tik tada, kai valstybės dotacija tampa gautina.**
35. **Jeigu valstybės dotacija, susijusi su biologiniu turtu, vertinamu tikrąja verte, atėmus pardavimo išlaidas, skiriama su sąlyga, įskaitant tuos atvejus, kai ji suteikiama su sąlyga, kad subjektas nevykdytų nustatytos žemės ūkio veiklos, subjektas valstybės dotaciją turi pripažinti pelnu ar nuostoliais tada ir tik tada, kai įvykdomos valstybės dotacijai nustatytos sąlygos.**
36. Valstybės dotacijų terminai ir sąlygos yra įvairios. Pavyzdžiui, skiriant valstybės dotaciją gali būti reikalaujama, kad subjektas penkerius metus ūkininkautų konkrečioje vietoje ir kad sugrąžintų visą dotaciją, jeigu jo ūkininkavimo laikotarpis yra trumpesnis nei penkeri metai. Tokiu atveju valstybės dotacija pelnu ar nuostoliais gali būti pripažinta tik po penkerių metų. Tačiau jeigu dalį suteiktos valstybės dotacijos leidžiama pasilikti praėjus tam tikram laikotarpiui, subjektas tą dalį pripažįsta pelnu ar nuostoliais proporcingai pagal praėjusį laiką.
37. Jeigu valstybės dotacija yra susijusi su biologiniu turtu, vertinamu savikaina, atėmus visą sukauptą nusidėvėjimo sumą ir visus sukauptus vertės sumažėjimo nuostolius (žr. 30 straipsnį), taikomas 20-asis TAS „Valstybės dotacijų apskaita ir informacijos apie valstybės paramą atskleidimas“.

38. Šiame standarte nustatyta apskaitos tvarka skiriasi nuo 20-ajame TAS nustatytos apskaitos tvarkos, jeigu valstybės dotacija yra susijusi su biologiniu turtu, vertinamu tikrąja verte, atėmus pardavimo išlaidas, arba jeigu valstybės dotacija skiriama subjektui, reikalaujant nevykdyti nurodytos žemės ūkio veiklos. 20-asis TAS taikomas tik valstybės dotacijai, susijusiai su biologiniu turtu, vertinamu savikaina, atėmus visą sukauptą nusidėvėjimo sumą ir visus sukauptus vertės sumažėjimo nuostolius.

ATSKLEIDIMAS

39. [Išbraukta]

Bendra informacija

40. **Subjektas turi atskleisti agreguotą pelną ar nuostolius, susidariusius einamuoju ataskaitiniu laikotarpiu, pirmą kartą pripažįstant biologinį turtą ir žemės ūkio produkciją ir pasikeitus biologinio turto tikrajai vertei, atėmus biologinio turto pardavimo išlaidas.**
41. **Subjektas turi pateikti kiekvienos biologinio turto grupės aprašymą.**
42. Duomenys, kuriuos reikalaujama atskleisti 41 straipsnyje, gali būti pateikiami kaip aprašomoji informacija arba apibūdinti kiekybiškai.
43. Subjektas yra skatinamas pateikti kiekvienos biologinio turto grupės kiekybinį apibūdinimą, atskirai nurodant vartojamąjį ir veisimui ar produkcijai gauti laikomą biologinį turtą arba brandų ir nebrandų biologinį turtą. Pavyzdžiui, subjektas gali atskleisti vartojamojo ir veisimui ar produkcijai gauti laikomo biologinio turto grupių balansinę vertę. Toliau šias balansines vertes subjektas gali suskirstyti pagal brandų ir nebrandų biologinį turtą. Toks skirstymas gali būti naudingas nustatant būsimųjų pinigų srautų laiką. Subjektas atskleidžia tokio skirstymo pagrindą.
44. Vartojamasis biologinis turtas yra turtas, gautas kaip žemės ūkio produkcija arba parduodamas kaip biologinis turtas. Vartojamojo biologinio turto pavyzdžiai yra mėsiniai gyvuliai, parduoti skirti gyvuliai, ūkiuose auginama žuvis, grūdinės kultūros (tokios kaip kukurūzai ir kviečiai), iš derlinio augalo gaunama produkcija ir medienai auginami medžiai. Veisimui ar produkcijai gauti laikomas biologinis turtas yra kitas nei vartojamasis biologinis turtas, pavyzdžiui, gyvuliai, duodantys pieno, ir vaismedžiai, nuo kurių nuskinami vaisiai. Veisimui ar produkcijai gauti laikomas biologinis turtas yra ne žemės ūkio produkcija, o greičiau turtas, laikomas produkcijai gauti.
45. Biologinį turtą galima klasifikuoti arba kaip brandų turtą, arba kaip nebrandų biologinį turtą. Brandus biologinis turtas – turtas, duodantis produkciją (kalbant apie vartojamąjį biologinį turtą), arba turtas, galintis nuolat duoti produkciją (kalbant apie veisimui ar produkcijai gauti laikomą biologinį turtą).
46. **Jeigu informacija neatskleidžiama kartu su kita informacija, pateikiama su finansinėmis ataskaitomis, subjektas turi aprašyti:**

a) veiklos, apimančios kiekvieną biologinio turto grupę, pobūdį ir

b) toliau nurodytų fizinių kiekių nefinansinius apskaičiavimus ar įverčius:

i) subjekto kiekvienos biologinio turto grupės ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ir

ii) per ataskaitinį laikotarpį gautos žemės ūkio produkcijos.

- 47-48. [Išbraukta]

49. **Subjektas turi atskleisti:**

a) biologinio turto, kurio nuosavybės teisė yra apribota, egzistavimą ir balansinę vertę ir biologinio turto, įkeisto įsipareigojimų įvykdymui garantuoti, balansinę vertę;

b) įsipareigojimų auginti ar įsigyti biologinį turtą sumą ir

- c) su žemės ūkio veikla susijusią finansinės rizikos valdymo strategiją.
50. Subjektas turi pateikti biologinio turto balansinės vertės pokyčių einamojo ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje sutikrinimo duomenis. Sutikrinimas turi apimti:
- a) pelną arba nuostolius dėl tikrosios vertės, atėmus pardavimo išlaidas, pasikeitimo;
 - b) padidėjimą dėl įsigijimo;
 - c) sumažėjimą, priskirtiną pardavimams ir biologiniam turtui, klasifikuojamam kaip skirtas parduoti (arba įtrauktam į perleidžiamą grupę, kuri klasifikuojama kaip skirta parduoti) pagal 5-ąją TFAS;
 - d) sumažėjimą gavus produktus;
 - e) padidėjimą dėl verslo jungimo;
 - f) grynuosius valiutos kursų skirtumus, atsirandančius perskaičiuojant finansines ataskaitas kita pateikimo valiuta, o užsienyje veikiančio subjekto sumas – ataskaitas teikiančio subjekto pateikimo valiuta; ir
 - g) kitus pokyčius.
51. Biologinio turto tikroji vertė, atėmus pardavimo išlaidas, gali pasikeisti ir dėl fizinių savybių pokyčių, ir dėl kainų pokyčių rinkoje. Vertinant einamojo laikotarpio veiklos rezultatus ir ateities perspektyvas, ypač kai gamybos ciklas tęsiasi ilgiau kaip vienerius metus, fizinių savybių ir kainų pasikeitimus naudinga atskleisti atskirai. Tokiais atvejais subjektas skatinamas pagal grupes ar kitu būdu atskleisti tikrosios vertės, atėmus pardavimo išlaidas, pasikeitimo dėl fizinių savybių pokyčių ir kainų pokyčių sumą, įtrauktą į pelną ar nuostolius. Kai gamybos ciklas trumpesnis kaip vieneri metai, minėta informacija paprastai duoda mažiau naudos (pavyzdžiui, auginant viščiukus ar javus).
52. Dėl biologinių pokyčių vyksta įvairių rūšių fizinių savybių pokyčiai – augimas, senėjimas, gavyba ir dauginimas, kiekvieną iš kurių galima stebėti ir įvertinti. Kiekvienas iš minėtų fizinių savybių pokyčių yra tiesiogiai susijęs su būsima ekonomine nauda. Biologinio turto tikrosios vertės pasikeitimas gavus produkciją taip pat yra fizinių savybių pokytis.
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 subjektas savo biologinį turtą vertina savikaina, atėmus visą sukauptą nusidėvėjimo sumą ir visus sukauptus vertės sumažėjimo nuostolius (žr. 30 punktą) ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, apie tokį biologinį turtą jis turi atskleisti:
- a) biologinio turto aprašymą;
 - b) paaiškinimą, kodėl negalima patikimai nustatyti tikrosios vertės;
 - c) jei įmanoma – labiausiai tikėtiną tikrosios vertės įverčių intervalą;
 - d) taikytą nudėvėjimo metodą;
 - e) taikomą naudingo tarnavimo laiką arba nusidėvėjimo normas ir

- f) bendrąją balansinę vertę ir sukaupą nusidėvėjimo sumą (kartu su sukauptais vertės sumažėjimo nuostoliais) ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje.
55. Jeigu per einamąjį laikotarpį subjektas biologinį turtą vertina savikaina, atėmus visą sukaupą nusidėvėjimo sumą ir visus sukaupus vertės sumažėjimo nuostolius (žr. 30 punktą), jis turi atskleisti visą pelną ar nuostolius, pripažintus perleidus tokį biologinį turtą, nurodydamas 50 straipsnyje reikalaujamo sutikrinimo duomenis, atskirai pateikdamas sumas, susijusias su tokiu biologiniu turtu. Be to, sutikrinimas turi apimti tokias sumas, įtrauktas į grynąjį pelną ar nuostolius, susijusias su minėtu biologiniu turtu:
- a) vertės sumažėjimo nuostolius;
 - b) panaikintus vertės sumažėjimo nuostolius ir
 - c) nusidėvėjimą.
56. Jeigu atsiranda galimybė patikimai nustatyti einamojo laikotarpio biologinio turto, anksčiau vertinto savikaina, atėmus visą sukaupą nusidėvėjimo sumą ir visus sukaupus vertės sumažėjimo nuostolius, tikrąją vertę, subjektas apie tą biologinį turtą turi atskleisti toliau nurodytą informaciją:
- a) biologinio turto aprašymą;
 - b) paaiškinimą, kodėl atsirado galimybė patikimai nustatyti tikrąją vertę, ir
 - c) pokyčio poveikį.
- Valstybės dotacijos**
57. Subjektas turi 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 PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

58. Šis standartas taikomas 2003 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių metinėms finansinėms ataskaitoms. Skatinama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas šį standartą taiko laikotarpiams, prasidedantiems iki 2003 m. sausio 1 d., jis turi atskleisti tą faktą.
59. Šiame standarte nėra jokių specialių pereinamojo laikotarpio nuostatų. Šio standarto taikymas apskaitoje registruojamas pagal 8-ąją TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“.
60. 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „TFAS patobulinimas“ pataisyti 5, 6, 17, 20 ir 21 straipsniai ir išbrauktas 14 straipsnis. Subjektas tas pataisas turi taikyti perspektyviai 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas pataisas taiko ankstesniam laikotarpiui, jis tą faktą turi atskleisti.
61. 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uoju TFAS pataisyti 8, 15, 16, 25 ir 30 straipsniai ir išbraukti 9, 17–21, 23, 47 ir 48 straipsniai. Taikydamas 13-ąją TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.
62. 2014 m. birželio mėn. paskelbtu dokumentu „Žemės ūkis. Derliniai augalai“ (16-ojo TAS ir 41-ojo TAS pataisos) pataisyti 1–5, 8, 24 ir 44 straipsniai ir įterpti 5A–5C ir 63 straipsniai. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2016 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas tas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi tą faktą atskleisti. Subjektas tas pataisas turi taikyti retrospektyviai pagal 8-ąją TAS.

63. Ataskaitiniu laikotarpiu, kuriuo dokumentas „Žemės ūkis. Derliniai augalai“ (16-ojo TAS ir 41-ojo TAS pataisos) taikomas pirmą kartą, subjektas neprivalo atskleisti einamojo ataskaitinio laikotarpio kiekybinės informacijos, kurios reikalaujama pagal 8-ojo TAS 28 straipsnio f punktą. Tačiau subjektas turi pateikti kiekvieno pateikto ankstesnio ataskaitinio laikotarpio kiekybinę informaciją, kurios reikalaujama pagal 8-ojo TAS 28 straipsnio f punktą.
64. 2016 m. sausio mėn. paskelbtu 16-uju TFAS pataisytas 2 straipsnis. Taikydamas 16-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tą pataisą.
65. 2020 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „2018–2020 m. ciklo TFAS metiniai patobulinimai“ pataisytas 22 straipsnis. Tą pataisą subjektas turi taikyti vertinimui tikrąja verte pirmo metinio ataskaitinio laikotarpio, prasidedančio 2022 m. sausio 1 d. arba vėliau, pradžioje arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas pataisą taiko ankstesniam laikotarpiui, jis tą faktą turi atskleisti.

1-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS
Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų taikymas pirmą kartą

TIKSLAS

1. Šio TFAS tikslas – užtikrinti, kad pirmosiose pagal TFAS parengtose subjekto finansinėse ataskaitose ir jo tarpinėse finansinėse ataskaitose, apimančiose dalį ataskaitinio laikotarpio, įtraukto į tas pirmąsias finansines ataskaitas, būtų pateikiama kokybiška informacija, kuri:
 - a) būtų aiški vartotojams ir palyginama su visų pateiktų ataskaitinių laikotarpių informacija;
 - b) būtų tinkama pradedant tvarkyti apskaitą pagal tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus (TFAS) ir
 - c) jos surinkimo išlaidos neviršytų gaunamos naudos.

TAIKYMO SRITIS

2. Subjektas turi taikyti šį TFAS:
 - a) rengdamas pirmąsias finansines ataskaitas pagal TFAS ir
 - b) pagal 34-ąją TAS „Tarpinė finansinė atskaitomybė“ rengdamas kiekvieną tarpinę finansinę ataskaitą (jeigu jas apskritai sudarinėja), apimančią dalį ataskaitinio laikotarpio, įtraukto į pirmąsias pagal TFAS parengtas finansines ataskaitas.
3. Pirmosios pagal TFAS parengtos subjekto finansinės ataskaitos yra tokios metinės finansinės ataskaitos, kurias rengdamas subjektas pirmą kartą taiko TFAS, aiškiai ir be išlygų nurodydamas, kad jos atitinka TFAS. TFAS atitinkančios subjekto finansinės ataskaitos yra pirmosios pagal TFAS parengtos subjekto ataskaitos, jeigu, pavyzdžiui, subjektas:
 - a) pateikė savo naujausias ankstesnio ataskaitinio laikotarpio finansines ataskaitas:
 - i) parengtas pagal nacionalinius reikalavimus, kurie ne visais aspektais atitinka TFAS;
 - ii) kurios visais aspektais atitinka TFAS, išskyrus tai, kad finansinėse ataskaitose nėra aiškiai ir be išlygų nurodyta, jog jos yra parengtos pagal TFAS;
 - iii) kuriose yra aiškiai nurodyta, kad jos atitinka kai kuriuos, tačiau ne visus TFAS;
 - iv) parengtas pagal nacionalinius reikalavimus, kurie neatitinka TFAS, tačiau straipsniams, kuriems nėra nustatytų nacionalinių reikalavimų, parodyti taikant kai kuriuos atskirus TFAS, arba
 - v) parengtas pagal nacionalinius reikalavimus, kai kurias sumas sutikrinant su sumomis, nustatytomis pagal TFAS;
 - b) pagal TFAS parengė finansines ataskaitas, skirtas tik vidaus naudojimui, kurios nebus teikiamos subjekto savininkams ar kitiems išorės vartotojams;
 - c) parengė konsoliduotąsias finansines ataskaitas pagal TFAS, tačiau nesudarė išsamaus finansinių ataskaitų rinkinio, kaip reikalaujama 1-ajame TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“ (persvarstytame 2007 m.), arba
 - d) nepateikė ankstesnių ataskaitinių laikotarpių finansinių ataskaitų.
4. Šis TFAS taikomas, kai subjektas pirmą kartą taiko TFAS. Jis netaikomas, jeigu subjektas, pavyzdžiui:
 - a) nustoja teikti pagal nacionalinius reikalavimus parengtas finansines ataskaitas, kurias jis anksčiau teikdavo kartu su kitomis finansinėmis ataskaitomis, kuriose buvo aiškiai ir be išlygų nurodyta, kad jos atitinka TFAS;

- b) ankstesniais metais pateikė pagal nacionalinius reikalavimus parengtas finansines ataskaitas, kuriose aiškiai ir be išlygų buvo nurodyta, kad jos atitinka TFAS, arba
- c) ankstesniais metais pateikė finansines ataskaitas, kuriose aiškiai ir be išlygų nurodyta, kad jos atitinka TFAS, net jeigu audito išvada buvo pagrįsta šių finansinių ataskaitų duomenimis.
- 4A. Nepaisant 2 ir 3 straipsnių reikalavimų, subjektas, kuris TFAS taikė ankstesniu ataskaitiniu laikotarpiu, tačiau jo naujausiose ankstesnio ataskaitinio laikotarpio metinėse finansinėse ataskaitose aiškiai ir be išlygų nenurodyta, kad tos ataskaitos atitinka TFAS, turi taikyti arba šį TFAS, arba tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus taikyti retrospektyviai pagal 8-ąją TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“ taip, lyg subjektas niekada nebūtų nustojęs jų taikyti.
- 4B. Kai subjektas pagal 4A straipsnį nepasirenka taikyti šio TFAS, jis vis tiek turi taikyti ne tik 8-ojo TAS informacijos atskleidimo reikalavimus, bet ir 1-ojo TFAS 23A–23B straipsniuose nustatytus informacijos atskleidimo reikalavimus.
5. Šis TFAS netaikomas TFAS jau taikančio subjekto padarytiems apskaitos politikos pakeitimams. Tokiems pakeitimams taikomi:
- a) 8-ajame TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“ pateikiami reikalavimai, skirti apskaitos politikos pakeitimams, ir
- b) kituose TFAS nustatyti konkretūs pereinamojo laikotarpio reikalavimai.

PRIPAŽINIMAS IR VERTINIMAS

Pradinė pagal TFAS parengta finansinės būklės ataskaita

6. *Pradinę finansinės būklės ataskaitą pagal TFAS* subjektas turi parengti ir pateikti *TFAS taikymo pradžios datą*. Tai jo apskaitos tvarkymo pagal TFAS pradžios momentas.

Apskaitos politika

7. Pradinėje pagal TFAS parengtoje finansinės būklės ataskaitoje ir visiems ataskaitiniams laikotarpiams, pateikiamiems pirmosiose pagal TFAS parengtose finansinėse ataskaitose, subjektas turi taikyti tą pačią apskaitos politiką. Ši apskaitos politika turi atitikti kiekvieną TFAS, kuris galioja subjekto *pirmojo ataskaitinio laikotarpio, kai taikomi TFAS*, pabaigoje, išskyrus 13–19 straipsniuose ir B–E priedėliuose nurodytus atvejus.
8. Subjektas neturi taikyti skirtingų TFAS versijų, kurios galiojo anksčiau. Subjektas gali taikyti naują TFAS, kuris dar nėra privalomas, jeigu tą TFAS leidžiama taikyti anksčiau.

Pavyzdys. Nuoseklus naujausios TFAS versijos taikymas

Pagrindinė informacija

Subjekto A pirmojo ataskaitinio laikotarpio, kai taikomi TFAS, pabaiga yra 20X5 m. gruodžio 31 d. Subjektas A nusprendžia tose finansinėse ataskaitose pateikti tik vieno metų lyginamąją informaciją (žr. 21 straipsnį). Todėl data, kai jis pradėjo taikyti TFAS, yra veiklos pradžia 20X4 m. sausio 1 d. (arba analogiškai – veiklos pabaiga 20X3 m. gruodžio 31 d.). Subjektas A savo finansines ataskaitas pateikdavo kasmet gruodžio 31 d. pagal *anksčiau taikytus BAP*, įskaitant ir 20X4 m. gruodžio 31 d.

Reikalavimų taikymas

Reikalaujama, kad subjektas A taikytų TFAS, galiojančius laikotarpiams, pasibaigiantiems 20X5 m. gruodžio 31 d.:

- a) rengdamas ir pateikdamas savo 20X4 m. sausio 1 d. pradinę pagal TFAS parengtą finansinės būklės ataskaitą ir

- b) rengdamas ir pateikdamas savo 20X5 m. gruodžio 31 d. finansinės būklės ataskaitą (įskaitant lyginamąją 20X4 m. informaciją), bendrųjų pajamų ataskaitą, nuosavo kapitalo pokyčių ir pinigų srautų ataskaitas už metus iki 20X5 m. gruodžio 31 d. (įskaitant lyginamąją 20X4 m. informaciją) ir aiškinamąjį raštą (įskaitant lyginamąją 20X4 m. informaciją).

Jeigu naujas TFAS dar neprivalomas, tačiau jį galima taikyti anksčiau, subjektui A leidžiama, tačiau iš jo nereikalaujama, šį TFAS taikyti pirmą kartą pagal TFAS rengiant finansines ataskaitas.

9. Kitų TFAS pereinamojo laikotarpio nuostatos yra taikomos subjekto, kuris jau taiko TFAS, padarytiems apskaitos politikos pakeitimams; jos netaikomos *pirmą kartą standartus taikantiems subjektams* pradedant taikyti TFAS, išskyrus atvejus, nurodytus B–E priedėliuose.
10. Išskyrus tai, kas aprašyta 13–19 straipsniuose ir B–E priedėliuose, subjektas savo pradinėje pagal TFAS parengtoje finansinės būklės ataskaitoje, turi:
- a) pripažinti visą turtą ir įsipareigojimus, kuriuos pripažinti reikalaujama pagal TFAS;
- b) nepripažinti straipsnių turtu ar įsipareigojimais, jeigu pagal TFAS tai neleidžiama;
- c) perklasifikuoti straipsnius, kurie pagal anksčiau taikytus BAP yra pripažinti kaip vienos rūšies turtas, įsipareigojimai ar nuosavybės komponentas, tačiau pagal TFAS yra kitokios rūšies turtas, įsipareigojimai ar nuosavybės komponentas, ir
- d) taikyti TFAS įvertindamas visą pripažintą turtą ir įsipareigojimus.
11. Apskaitos politika, kurios laikosi subjektas pagal TFAS rengdamas pradinę finansinės būklės ataskaitą, gali skirtis nuo tos, kuri buvo taikoma rengiant to paties laikotarpio ataskaitą pagal anksčiau taikytus BAP. Koregavimus lemia prieš pradedant taikyti TFAS sudaryti sandoriai ir įvykiai. Todėl subjektas TFAS taikymo pradžios datą tuos koregavimus turi tiesiogiai pripažinti kaip nepaskirstytąjį pelną (arba, jeigu tikslinga, kaip kitos kategorijos nuosavybę).
12. Šiame TFAS nustatytos dvi principo, kad pradinė pagal TFAS parengta subjekto finansinės būklės ataskaita turi atitikti kiekvieną TFAS, išimčių kategorijos:
- a) 14–17 straipsniuose ir B priedėlyje draudžiama retrospektyviai taikyti kai kuriuos kitų TFAS aspektus;
- b) C–E priedėliuose nustatytos kai kurių kitų TFAS reikalavimų laikymosi išimtys.

Kitų TFAS retrospektyvinio taikymo išimtys

13. Šiame TFAS draudžiama retrospektyviai taikyti kai kuriuos kitų TFAS aspektus. Šios išimtys yra nustatytos 14–17 straipsniuose ir B priedėlyje.

Įverčiai

14. **Pagal TFAS subjekto naudojami įverčiai TFAS taikymo pradžios datą turi derėti su įverčiais, taikytais tai pačiai datai pagal anksčiau taikytus BAP (atlikus koregavimus, siekiant parodyti visus apskaitos politikos skirtumus), nebent yra akivaizdžių įrodymų, kad tokie įverčiai buvo klaidingi.**
15. Subjektas gali gauti informacijos apie įverčius pagal anksčiau taikytus BAP po TFAS taikymo pradžios datos. Pagal 14 straipsnį tos informacijos gavimą subjektas turi traktuoti taip pat kaip ir nekoreguojančius įvykius po ataskaitinio laikotarpio, remdamasis 10-uuoju TAS „Įvykiai po ataskaitinio laikotarpio“. Pavyzdžiui, tarkime, kad subjektas pradeda taikyti TFAS 20X4 m. sausio 1 d., o dėl 20X4 m. liepos 15 d. gautos naujos informacijos reikia peržiūrėti 20X3 m. gruodžio 31 d. pagal anksčiau taikytus BAP parengtus įverčius. Subjektas pradinėje pagal TFAS parengtoje finansinės būklės ataskaitoje naujos informacijos neturi nurodyti (nebent įverčiai turi būti pakoreguoti dėl bet kokių apskaitos politikos skirtumų arba todėl, kad yra objektyvių įrodymų, kad įverčiai buvo klaidingi). Šią naują informaciją subjektas turi parodyti kaip 20X4 m. gruodžio 31 d. pasibaigusį metų pelną ar nuostolius (arba, jeigu tikslinga, kaip kitas bendrąsias pajamas).

16. TFAS taikymo pradžios datą subjektui gali prireikti parengti įverčius pagal TFAS, kurių nebuvo reikalaujama pagal anksčiau taikytus BAP. Kad būtų suderinta su 10-uju TAS, šie pagal TFAS parengti įverčiai turi atspindėti TFAS taikymo pradžios datą buvusias sąlygas. Visų pirma, TFAS taikymo pradžios datą nustatyti rinkos kainų, palūkanų normų, užsienio valiutos kurso įverčiai turi atspindėti tą datą buvusias rinkos sąlygas.
17. 14–16 straipsniai taikomi pradinei pagal TFAS parengtai finansinės būklės ataskaitai. Jie taip pat taikomi lyginamajam laikotarpiui, kuris pateiktas subjekto pirmosiose pagal TFAS parengtose finansinėse ataskaitose, tik šiuo atveju nuorodos į TFAS taikymo pradžios datą keičiamos nuorodomis į šio lyginamojo laikotarpio pabaigą.

Kitų TFAS taikymo išimtys

18. Subjektas gali pasirinkti naudotis viena arba daugiau C–E priedėliuose nustatytų išimčių. Subjektas netaiko šių išimčių pagal analogiją kitiems straipsniams.
19. [Išbraukta]

PATEIKIMAS IR ATSKLEIDIMAS

20. Šiuo TFAS neatleidžiama nuo kituose TFAS nustatytų pateikimo ar informacijos atskleidimo reikalavimų taikymo.

Lyginamoji informacija

21. Subjekto pirmosiose pagal TFAS parengtose finansinėse ataskaitose turi būti bent trys finansinės būklės ataskaitos, dvi pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitos, dvi atskiros pelno (nuostolių) ataskaitos (jei teikiamos), dvi pinigų srautų ataskaitos ir dvi nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitos bei susiję aiškinamieji raštai, įskaitant visų pateiktų ataskaitų lyginamąją informaciją.

Ne pagal TFAS parengta lyginamoji informacija ir ankstesnių ataskaitinių laikotarpių informacijos santraukos

22. Kai kurie subjektai taip pat pateikia ataskaitinių laikotarpių, ėjusių prieš pirmąją ataskaitinį laikotarpį, kurio visą lyginamąją informaciją jie pateikia pagal TFAS, atrinktų duomenų santraukas. Šiame TFAS nereikalaujama, kad tokios santraukos atitiktų TFAS pripažinimo ir vertinimo reikalavimus. Be to, kai kurie subjektai pateikia lyginamąją informaciją pagal anksčiau taikytus BAP, taip pat lyginamąją informaciją, kurios reikalaujama pagal 1-ąjį TAS. Visose finansinėse ataskaitose, kuriose pateikiamos ankstesnių ataskaitinių laikotarpių informacijos santraukos arba lyginamoji informacija pagal anksčiau taikytus BAP, subjektas turi:

a) aiškiai nurodyti pagal anksčiau taikytus BAP pateikiamą informaciją, kuri parengta ne pagal TFAS, ir

b) atskleisti pagrindinių koregavimų, kuriuos atlikus informacija atitiktų TFAS reikalavimus, pobūdį. Subjektui šių koregavimų nereikia išreikšti skaičiais.

TFAS taikymo pradžios paaiškinimas

23. **Subjektas turi paaiškinti, kokį poveikį perėjimas nuo anksčiau taikytų BAP prie TFAS taikymo turėjo jo finansinėse ataskaitose nurodytai finansinei būklei, finansiniams rezultatams ir pinigų srautams.**

23A. Subjektas, kuris ankstesniu ataskaitiniu laikotarpiu taikė TFAS, kaip aprašyta 4A straipsnyje, turi atskleisti:

a) priežastį, kodėl jis nustojo taikyti TFAS, ir

b) priežastį, kodėl jis nusprendė vėl taikyti TFAS.

- 23B. Kai subjektas pagal 4A straipsnį pasirenka netaikyti 1-ojo TFAS, jis turi paaiškinti priežastis, kodėl pasirinko taikyti TFAS taip, lyg niekada nebūtų nustojęs jų taikyti.

Sutikrinimas

24. Siekiant įvykdyti 23 straipsnio reikalavimus, į pirmąsias pagal TFAS parengtas subjekto finansines ataskaitas turi būti įtraukiama:
- a) pagal anksčiau taikytus BAP parengtose finansinėse ataskaitose pateiktos nuosavybės ir pagal TFAS parengtose finansinėse ataskaitose pateiktos nuosavybės sutikrinimo duomenys abiem šiomis datomis:
 - i) TFAS taikymo pradžios datą ir
 - ii) paskutinio ataskaitinio laikotarpio, kuris pateikiamas subjekto naujausiose metinėse finansinėse ataskaitose, parengtose pagal anksčiau taikytus BAP, pabaigoje;
 - b) sutikrinimo su visa paskutinio ataskaitinio laikotarpio bendrųjų pajamų pagal TFAS suma subjekto naujausiose metinėse finansinėse ataskaitose duomenys. Tokio sutikrinimo atskaitos taškas turi būti visa to paties ataskaitinio laikotarpio bendrųjų pajamų pagal anksčiau taikytus BAP suma arba, jeigu subjektas nenurodė tokios bendros sumos, pelnas arba nuostoliai pagal anksčiau taikytus BAP;
 - c) jeigu subjektas, pagal TFAS rengdamas pradinę finansinės būklės ataskaitą, pirmą kartą pripažino ar panaikino kokius nors vertės sumažėjimo nuostolius, atskleidimas, kurio būtų reikalaujama pagal 36-ąją TAS „Turto vertės sumažėjimas“, jei subjektas būtų pripažinęs šiuos vertės sumažėjimo nuostolius ar jų panaikinimą laikotarpi, prasidedantį TFAS taikymo pradžios datą.
25. 24 straipsnio a ir b punktuose reikalaujami sutikrinimo duomenys turi būti pakankamai išsamūs, kad vartotojai galėtų suprasti reikšmingus finansinės būklės ir bendrųjų pajamų ataskaitų koregavimus. Jeigu subjektas pinigų srautų ataskaitą pateikė pagal anksčiau taikytus BAP, jis taip pat turi paaiškinti reikšmingus pinigų srautų ataskaitos koregavimus.
26. Jeigu subjektas išsiaiškina, kad pagal anksčiau taikytus BAP buvo padaryta klaidų, atliekant sutikrinimą, kurio reikalaujama pagal 24 straipsnio a ir b punktus, tų klaidų taisymas turi būti atskiriamas nuo apskaitos politikos pakeitimų.
27. 8-asis TAS netaikomas apskaitos politikos pakeitimams, kuriuos subjektas padaro pirmą kartą taikydamas TFAS, arba tos politikos pakeitimams iki pirmųjų pagal TFAS parengtų finansinių ataskaitų pateikimo. Dėl šios priežasties 8-ojo TAS reikalavimai dėl apskaitos politikos pakeitimų netaikomi subjekto pirmosioms pagal TFAS parengtoms finansinėms ataskaitoms.
- 27A. Jeigu ataskaitiniu laikotarpiu, kuris įtrauktas į pirmąsias pagal TFAS parengtas finansines ataskaitas, subjektas pakeičia apskaitos politiką arba šiame TFAS numatytų išimčių naudojimą, jis pagal 23 straipsnį turi paaiškinti pakeitimus, padarytus pirmosiose pagal TFAS parengtose finansinėse ataskaitose, palyginti su pirmosiomis pagal TFAS parengtomis tarpinėmis finansinėmis ataskaitomis, ir atnaujinti sutikrinimo duomenis, kurių reikalaujama pagal 24 straipsnio a ir b punktus.
28. Jeigu subjektas ankstesnių ataskaitinių laikotarpių finansinių ataskaitų neteikė, tą faktą jis turi atskleisti pirmosiose pagal TFAS parengtose finansinėse ataskaitose.

Finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų priskyrimas

29. Subjektui leidžiama anksčiau pripažintą finansinį turtą priskirti prie turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pagal D19A straipsnį. Subjektas turi atskleisti bet kurio taip priskirto finansinio turto tikrąją vertę priskyrimo datą ir jo klasifikavimą, taip pat ankstesnėse finansinėse ataskaitose nurodytą balansinę vertę.
- 29A. Subjektui leidžiama anksčiau pripažintą finansinį įsipareigojimą priskirti prie finansinių įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pagal D19 straipsnį. Subjektas turi atskleisti bet kurio taip priskirto finansinio įsipareigojimo tikrąją vertę priskyrimo datą ir jo klasifikavimą, taip pat ankstesnėse finansinėse ataskaitose nurodytą balansinę vertę.

Tikrosios vertės, kaip menamos savikainos, naudojimas

30. Jei subjektas pradinėje pagal TFAS parengtoje finansinės būklės ataskaitoje nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių, investicinio turto, nematerialiojo turto arba naudojimo teise valdomo turto (žr. D5 ir D7 straipsnius) objekto tikrąją vertę nurodo kaip *menamą savikainą*, subjekto pirmųjų pagal TFAS parengtų finansinių ataskaitų kiekvienoje pradinės pagal TFAS parengtos finansinės būklės ataskaitos straipsnio eilutėje turi būti atskleidžiama:

- a) agreguota šių tikrųjų verčių suma ir
- b) balansinių verčių, pateiktų pagal anksčiau taikytus BAP, agreguota koregavimų suma.

Menamos savikainos naudojimas vertinant investicijas į patronuojamąsias įmones, bendrąsias įmones ir asocijuotąsias įmones

31. Panašiai, jeigu subjektas savo pradinėje pagal TFAS parengtoje finansinės būklės ataskaitoje vertindamas investicijas į patronuojamąją įmonę, bendrąją įmonę arba asocijuotąją įmonę naudoja menamą savikainą savo atskirose finansinėse ataskaitose (žr. D15 straipsnį), pirmosiose pagal TFAS parengtose atskirose subjekto finansinėse ataskaitose turi būti atskleidžiama:

- a) tų investicijų, kurių menama savikaina yra jų balansinė vertė pagal anksčiau taikytus BAP, agreguota menama savikaina;
- b) tų investicijų, kurių menama savikaina yra tikroji vertė, agreguota menama savikaina ir
- c) balansinių verčių, pateiktų pagal anksčiau taikytus BAP, agreguota koregavimų suma.

Menamos savikainos naudojimas vertinant naftos ir dujų turtą

- 31A. Jeigu vertindamas naftos ir dujų turtą subjektas pasinaudoja D8A straipsnio b punkte nustatyta išimtimi, jis turi atskleisti tą faktą ir pagrindą, kuriuo remiantis buvo priskirtos pagal anksčiau taikytus BAP nustatytos balansinės vertės.

Menamos savikainos naudojimas vertinant veiklą, kuriai taikomi reguliuojami tarifai

- 31B. Jeigu vertindamas veiklą, kuriai taikomi reguliuojami tarifai, subjektas pasinaudoja D8B straipsnyje numatyta išimtimi, jis turi atskleisti tą faktą ir pagrindą, kuriuo remiantis buvo nustatytos balansinės vertės pagal anksčiau taikytus BAP.

Menamos savikainos naudojimas po didelės hiperinfliacijos

- 31C. Jeigu subjektas dėl didelės hiperinfliacijos (žr. D26–D30 straipsnius) pasirenka vertinti turtą ir įsipareigojimus tikrąja verte ir tą tikrąją vertę laikyti menama savikaina pradinėje pagal TFAS parengtoje finansinės būklės ataskaitoje, pirmosiose subjekto pagal TFAS parengtose finansinėse ataskaitose turi būti pateiktas paaiškinimas, kaip ir kodėl subjektas naudojo, o paskui nustojo naudoti funkcinę valiutą, turinčią abu šiuos požymius:

- a) patikimas bendrasis kainų indeksas nėra žinomas visiems subjektams, kurie sandorius ir likučius apskaitoje tvarko ta valiuta;
- b) ta valiuta nekeičiama į jokią santykinai stabilią užsienio valiutą ir atvirkščiai.

Tarpinės finansinės ataskaitos

32. Jeigu subjektas, laikydamasis 23 straipsnio reikalavimų, pagal 34-ąją TAS pateikia tarpinę finansinę ataskaitą, apimančią dalį į pirmąsias pagal TFAS parengtas finansines ataskaitas įtraukto ataskaitinio laikotarpio, jis, be 34-ojo TAS reikalavimų, turi atitikti šiuos reikalavimus:

- a) jeigu subjektas pateikė paskutinių praėjusių finansinių metų lyginamojo tarpinio laikotarpio tarpinę finansinę ataskaitą, kiekvienoje tarpinėje finansinėje ataskaitoje turi būti pateikti:
 - i) jo nuosavybės pagal anksčiau taikytus BAP to lyginamojo tarpinio laikotarpio pabaigoje sutikrinimo su jo nuosavybe pagal TFAS tą pačią datą duomenys ir

- ii) visos bendrųjų pajamų pagal TFAS sumos tą lyginamąjį tarpinį laikotarpį (einamąjį ir laikotarpio nuo metų pradžios) sutikrinimo duomenys. Tokio sutikrinimo atskaitos taškas turi būti visa to paties ataskaitinio laikotarpio bendrųjų pajamų pagal anksčiau taikytus BAP suma arba, jeigu subjektas nenurodė tokios bendros sumos, pelnas arba nuostoliai pagal anksčiau taikytus BAP;
- b) be a punkte nurodytų sutikrinimo duomenų, į pirmąją pagal 34-ąją TAS parengtą subjekto tarpinę finansinę ataskaitą, apimančią dalį į pirmąsias pagal TFAS parengtas finansines ataskaitas įtraukto ataskaitinio laikotarpio, turi būti įtraukiami 24 straipsnio a ir b punktuose aprašyti sutikrinimo duomenys (papildyti 25 ir 26 straipsniuose nurodytais duomenimis) arba pateikiama nuoroda į kitą paskelbtą dokumentą, kuriame nurodyti tokie sutikrinimo duomenys;
- c) jeigu subjektas pakeičia apskaitos politiką arba šiame TFAS numatytų išimčių taikymą, jis pagal 23 straipsnį turi paaiškinti šiuos pakeitimus kiekvienoje tokioje tarpinėje finansinėje ataskaitoje ir atnaujinti a ir b punktuose reikalaujamus sutikrinimo duomenis.
33. 34-ajame TAS reikalaujama atskleisti tik minimalią informaciją remiantis prielaida, kad tarpinių finansinių ataskaitų vartotojai taip pat gali susipažinti su naujausiomis metinėmis finansinėmis ataskaitomis. Tačiau 34-ajame TAS taip pat reikalaujama, kad subjektas atskleistų „visus įvykius ar sandorius, kurie yra reikšmingi norint suprasti einamąjį tarpinį ataskaitinį laikotarpį“. Todėl jei pirmą kartą standartus taikantis subjektas naujausiose metinėse finansinėse ataskaitose, parengtose pagal anksčiau taikytus BAP, neatskleidė informacijos, kuri yra reikšminga norint suprasti einamąjį tarpinį ataskaitinį laikotarpį, jo tarpinėje finansinėje ataskaitoje turi būti atskleista ši informacija arba turi būti pateikta nuoroda į kitą paskelbtą dokumentą, kuriame tokia informacija yra.
- ISIGALIOJIMO DATA
34. Subjektas turi taikyti šį TFAS, jeigu jo pirmosios pagal TFAS parengtos finansinės ataskaitos apima ataskaitinį laikotarpį, prasidedantį 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau.
35. Subjektas turi taikyti D1 straipsnio n punkto ir D23 straipsnio pataisas 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau pradedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Jeigu subjektas 23-iąją TAS „Skolinimosi išlaidos“ (persvarstyta 2007 m.) taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.
36. 3-uoju TFAS „Verslo jungimai“ (persvarstyta 2008 m.) pataisyti 19, C1 straipsniai ir C4 straipsnio f ir g punktai. Jeigu subjektas taiko 3-iąją TFAS (persvarstyta 2008 m.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.
37. 27-uoju TAS „Konsoliduotosios ir atskiros finansinės ataskaitos“ (pataisyta 2008 m.) pataisyti B1 ir B7 straipsniai. Jeigu subjektas 27-ąją TAS (pataisyta 2008 m.) taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.
38. 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „Investicijų į patronuojamąsias įmones, bendrai kontroliuojamus subjektus ir asocijuotąsias įmones savikaina“ (1-ojo TFAS ir 27-ojo TAS pataisos) įterptas 31 straipsnis, D1 straipsnio g punktas, D14 ir D15 straipsniai. Subjektas tuos straipsnius turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas taiko šiuos straipsnius ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą.
39. 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „TFAS patobulinimas“ pataisytas B7 straipsnis. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau pradedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Jeigu subjektas 27-ąją TAS (pataisyta 2008 m.) taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.
- 39A. 2009 m. liepos mėn. paskelbtu dokumentu „Papildomos išimtytys pirmą kartą standartus taikantiems subjektams“ (1-ojo TFAS pataisos) įterpti 31A, D8A, D9A ir D21A straipsniai ir pataisyti D1 straipsnio c, d ir l punktai. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2010 m. sausio 1 d. arba vėliau pradedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas pataisas taiko ankstesniam laikotarpiui, jis tą faktą turi atskleisti.
- 39B. [Išbraukta]
- 39C. TFAAK 19-uoju aiškinimu „Finansinių įsipareigojimų panaikinimas nuosavybės priemonėmis“ pridėtas D25 straipsnis. Taikydamas TFAAK 19-ąją aiškinimą subjektas turi taikyti tą pataisą.

39D. [Išbraukta]

39E. 2010 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „TFAS patobulinimas“ įterpti 27A, 31B ir D8B straipsniai ir pataisyti 27 ir 32 straipsniai, D1 straipsnio c punktas ir D8 straipsnis. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2011 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas pataisas taiko ankstesniam laikotarpiui, jis tą faktą turi atskleisti. Subjektams, kurie pradėjo taikyti TFAS ataskaitiniams laikotarpiams iki 1-ojo TFAS įsigaliojimo datos arba taikė 1-ąją TFAS ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, leidžiama taikyti D8 straipsnio pataisą retrospektyviai pirmajam metiniam ataskaitiniam laikotarpiui po pataisos įsigaliojimo. Subjektas, taikantis D8 straipsnį retrospektyviai, turi atskleisti tą faktą.

39F. [Išbraukta]

39G. [Išbraukta]

39H. 2010 m. gruodžio mėn. paskelbtu dokumentu „Didelė hiperinfliacija ir nustatytų datų netaikymas standartus pirmą kartą taikantiems subjektams“ (1-ojo TFAS pataisos) pataisyti B2, D1 ir D20 straipsniai ir įterpti 31C ir D26–D30 straipsniai. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2011 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau.

39I. 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 10-uju TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“ ir 11-uju TFAS „Jungtinė veikla“ pataisyti 31, B7, C1, D1, D14 ir D15 straipsniai ir įterptas D31 straipsnis. Taikydamas 10-ąją TFAS ir 11-ąją TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.

39J. 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uju TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“ išbrauktas 19 straipsnis, pakeista tikrosios vertės apibrėžtis A priedėlyje ir pataisyti D15 ir D20 straipsniai. Taikydamas 13-ąją TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.

39K. 2011 m. birželio mėn. paskelbtu dokumentu „Kitų bendrųjų pajamų straipsnių pateikimas“ (1-ojo TAS pataisos) pataisytas 21 straipsnis. Taikydamas 2011 m. birželio mėn. pataisytą 1-ąją TAS subjektas turi taikyti tą pataisą.

39L. 19-uju TAS „Išmokos darbuotojams“ (pataisytu 2011 m. birželio mėn.) pataisytas D1 straipsnis ir išbraukti D10 ir D11 straipsniai. Subjektas tas pataisas turi taikyti, kai taiko 19-ąją TAS (pataisytą 2011 m. birželio mėn.).

39M. TFAAK 20-uju aiškinimu „Atvirosios kasybos gamybos etapo nuodangos darbų sąnaudos“ įterptas D32 straipsnis ir pataisytas D1 straipsnis. Taikydamas TFAAK 20-ąją aiškinimą subjektas turi taikyti tą pataisą.

39N. 2012 m. kovo mėn. paskelbtu dokumentu „Valstybės paskolos“ (1-ojo TFAS pataisos) įterptas B1 straipsnio f punktas ir B10–B12 straipsniai. Subjektas tuos straipsnius turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2013 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau.

39O. B10 ir B11 straipsniuose daroma nuoroda į 9-ąją TFAS. Jeigu subjektas taiko šį TFAS, bet dar netaiko 9-ojo TFAS, B10 ir B11 straipsniuose pateiktos nuorodos į 9-ąją TFAS turi būti laikomos nuorodomis į 39-ąją TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“.

39P. 2012 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „2009–2011 m. ciklo metiniai patobulinimai“ įterpti 4A–4B ir 23A–23B straipsniai. Subjektas turi taikyti tą pataisą retrospektyviai pagal 8-ąją TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“ metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2013 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas tą pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi tą faktą atskleisti.

39Q. 2012 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „2009–2011 m. ciklo metiniai patobulinimai“ pataisytas D23 straipsnis. Subjektas turi taikyti tą pataisą retrospektyviai pagal 8-ąją TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“ metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2013 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas tą pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi tą faktą atskleisti.

39R. 2012 m. gegužės mėn. paskelbtais „2009–2011 m. ciklo metiniais patobulinimais“ pataisytas 21 straipsnis. Subjektas turi taikyti tą pataisą retrospektyviai pagal 8-ąją TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“ metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2013 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas tą pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi tą faktą atskleisti.

- 39S. 2012 m. birželio mėn. paskelbtu dokumentu „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos, jungtinė veikla ir informacijos apie dalis kituose subjektuose atskleidimas. Pereinamojo laikotarpio gairės“ (10-ojo TFAS, 11-ojo TFAS ir 12-ojo TFAS pataisos) pataisytas D31 straipsnis. Taikydamas 11-ąjį TFAS (pataisytą 2012 m. birželio mėn.) subjektas turi taikyti tą pataisą.
- 39T. 2012 m. spalio mėn. paskelbtu dokumentu „Investiciniai subjektai“ (10-ojo TFAS, 12-ojo TFAS ir 27-ojo TAS pataisos) pataisyti D16 ir D17 straipsniai ir C priedėlis. Tas pataisas subjektas turi taikyti 2014 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Dokumentą „Investiciniai subjektai“ leidžiama taikyti anksčiau. Jei subjektas tas pataisas taiko anksčiau, visas pataisas, įtrauktas į dokumentą „Investiciniai subjektai“, jis turi taikyti tuo pačiu metu.
- 39U. [Išbraukta]
- 39V. 2014 m. sausio mėn. paskelbtu 14-uju TFAS „Reguliuojamos atidėjimo sąskaitos“ pataisytas D8B straipsnis. Subjektas tą pataisą turi taikyti 2016 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas taiko 14-ąjį TFAS ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, tam ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui jis turi taikyti ir tas pataisas.
- 39W. 2014 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „Bendros veiklos dalies įsigijimų apskaita“ (11-ojo TFAS pataisos) pataisytas C5 straipsnis. Subjektas šią pataisą turi taikyti 2016 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Jeigu subjektas susijusias 11-ojo TFAS pataisas „Bendros veiklos dalies įsigijimų apskaita“ (11-ojo TFAS pataisos) taiko ankstesniu ataskaitiniu laikotarpiu, C5 straipsnio pataisa turi būti taikoma tuo ankstesniu ataskaitiniu laikotarpiu.
- 39X. 2014 m. gegužės mėn. paskelbtu 15-uju TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“ pataisytas D1 straipsnis, išbrauktas D24 straipsnis ir su juo susijusi antraštė ir įterpti D34–D35 straipsniai ir su jais susijusi antraštė. Taikydamas 15-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.
- 39Y. 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uju TFAS „Finansinės priemonės“ pataisyti 29, B1–B6, D1, D14, D15, D19 ir D20 straipsniai, išbraukti 39B, 39G ir 39U straipsniai ir įterpti 29A, B8–B8G, B9, D19A–D19C, D33, E1 ir E2 straipsniai. Taikydamas 9-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.
- 39Z. 2014 m. rugpjūčio mėn. paskelbtu dokumentu „Nuosavybės metodas atskirose finansinėse ataskaitose“ (27-ojo TAS pataisos) pataisytas D14 straipsnis ir įterptas D15A straipsnis. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2016 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas tas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi tą faktą atskleisti.
- 39AA. [Išbraukta]
- 39AB. 2016 m. sausio mėn. paskelbtu 16-uju TFAS „Nuoma“ pataisyti 30, C4, D1, D7, D8B ir D9 straipsniai, išbrauktas D9A straipsnis ir įterpti D9B–D9E straipsniai. Taikydamas 16-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.
- 39AC. TFAAK 22-uju aiškinimu „Sandoriai užsienio valiuta ir išankstinis atlygis“ įterptas D36 straipsnis ir pataisytas D1 straipsnis. Taikydamas TFAAK 22-ąjį aiškinimą subjektas turi taikyti tą pataisą.
- 39AD. 2016 m. gruodžio mėn. paskelbtu dokumentu „2014–2016 m. ciklo TFAS metiniai patobulinimai“ pataisyti 39L ir 39T straipsniai ir išbraukti 39D, 39F, 39AA ir E3–E7 straipsniai. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2018 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams.
- 39AE. 2017 m. gegužės mėn. paskelbtu 17-uju TFAS „Draudimo sutartys“ pataisyti B1 ir D1 straipsniai, prieš D4 straipsnį išbraukta antraštė, išbrauktas D4 straipsnis, po B12 straipsnio įterpta antraštė ir B13 straipsnis. Taikydamas 17-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.
- 39AF. TFAAK 23-uju aiškinimu „Neaiškumas dėl pelno apmokestinimo tvarkos“ įterptas E8 straipsnis. Taikydamas TFAAK 23-ąjį aiškinimą subjektas turi taikyti tą pataisą.
- 39AG. 2020 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „2018–2020 m. ciklo TFAS metiniai patobulinimai“ pataisytas D1 straipsnio f punktą ir įterptas D13A straipsnis. Subjektas tą pataisą turi taikyti 2022 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas pataisą taiko ankstesniam laikotarpiui, jis tą faktą turi atskleisti.

39AH. 2021 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „Atidėtas mokestis, susijęs su turtu ir įsipareigojimais, atsirandantis dėl vieno sandorio“ pataisytas B1 straipsnis ir įterptas B14 straipsnis. Subjektas šias pataisas turi taikyti 2023 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis tą faktą turi atskleisti.

1-OJO TFAS (PASKELBTO 2003 M.) PANAIKINIMAS

40. Šis TFAS pakeičia 1-ąjį TFAS (paskelbtą 2003 m. ir pataisytą 2008 m. gegužės mėn.).

A priedėlis

Terminų apibrėžtys

Šis priedėlis yra neatskiriama TFAS dalis.

TFAS taikymo pradžios data

anksčiausio ataskaitinio laikotarpio, kurio visą lyginamąją informaciją pagal TFAS subjektas pateikia savo **pirmosiose pagal TFAS parengtose finansinėse ataskaitose**, pradžia

menama savikaina

suma, nustatyta datą naudota kaip pakaitinė savikaina arba savikaina, atėmus nusidėvėjimo sumą. Vėliau skaičiuojant nusidėvėjimą arba amortizaciją daroma prielaida, jog subjektas pirmą kartą turtą ar išsipareigojimus pripažino nustatyta datą ir kad jų savikaina buvo lygi menamai savikainai

tikroji vertė

kaina, už kurią vertinimo datą gali būti parduotas turtas arba perleistas išsipareigojimas, rinkos dalyvių sandorį vykdant įprastomis rinkos sąlygomis (žr. 13-ąjį TFAS)

pirmosios pagal TFAS parengtos finansinės ataskaitos

pirmosios metinės finansinės ataskaitos, kurias rengdamas subjektas taiko **Tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus (TFAS)** ir aiškiai be išlygų pareiškia, kad finansinės ataskaitos juos atitinka

pirmasis ataskaitinis laikotarpis, pradėjus taikyti TFAS

paskutinis ataskaitinis laikotarpis, įtrauktas į subjekto **pirmąsias pagal TFAS parengtas finansines ataskaitas**

pirmą kartą standartus taikantis subjektas

subjektas, kuris pateikia savo **pirmąsias pagal TFAS parengtas finansines ataskaitas**

Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai

Tarptautinių apskaitos standartų valdybos (TASV) priimti standartai ir aiškinimai. Juos sudaro:

- a) tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai;
- b) tarptautiniai apskaitos standartai;
- c) Tarptautinio finansinės atskaitomybės aiškinimo komiteto (TFAAK) aiškinimai ir
- d) Nuolatinio aiškinimo komiteto (NAK) aiškinimai ⁽¹⁾

pradinė pagal TFAS parengta finansinės būklės ataskaita

subjekto finansinės būklės ataskaita, parengta **TFAS taikymo pradžios datą**

anksčiau taikyti BAP

bendrieji apskaitos principai, kuriais **pirmą kartą standartus taikantis subjektas** vadovavosi prieš pradėdamas taikyti TFAS

⁽¹⁾ TFAS apibrėžtis iš dalies pakeista po to, kai 2010 m. peržiūrėtais TFAS fondo įstatais padaryta pavadinimų pakeitimų.

*B priedėlis***Kitų TFAS retrospektyvinio taikymo išimtys**

Šis priedėlis yra neatskiriama TFAS dalis.

B1. Subjektas turi taikyti šias išimtis:

- a) finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų pripažinimo nutraukimas (B2 ir B3 straipsniai);
- b) apsidraudimo sandorių apskaita (B4–B6 straipsniai);
- c) nekontroliuojamos dalys (B7 straipsnis);
- d) finansinio turto klasifikavimas ir vertinimas (B8–B8C straipsniai);
- e) finansinio turto vertės sumažėjimas (B8D–B8G straipsniai);
- f) įterptosios išvestinės finansinės priemonės (B9 straipsnis);
- g) valstybės paskolos (B10–B12 straipsniai);
- h) draudimo sutartys (B13 straipsnis) ir
- i) atidėtasis mokestis, susijęs su nuoma ir veiklos nutraukimo, atnaujinimo ir panašiais įsipareigojimais (B14 straipsnis).

Finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų pripažinimo nutraukimas

- B2. Išskyrus B3 straipsnyje leidžiamas išimtis, pirmą kartą standartus taikantis subjektas turi perspektyviai taikyti 9-ajame TFAS nustatytus pripažinimo nutraukimo reikalavimus sandoriams, sudarytiems TFAS taikymo pradžios datą arba vėliau. Pavyzdžiui, jei pirmą kartą standartus taikantis subjektas pagal anksčiau taikytus BAP nutraukė neišvestinio finansinio turto arba neišvestinių finansinių įsipareigojimų pripažinimą dėl sandorio, sudaryto iki TFAS taikymo pradžios datos, jis neturi šio turto ir įsipareigojimų vėl pripažinti pagal TFAS, nebent dėl vėlesnio sandorio arba įvykio jie vėl tampa pripažintini.
- B3. Nepaisant B2 straipsnio, subjektas gali retrospektyviai taikyti 9-ajame TFAS nustatytus pripažinimo nutraukimo reikalavimus nuo pasirinktos datos, jei informacija, reikalinga norint taikyti 9-ąjį TFAS finansiniam turtui ir finansiniams įsipareigojimams, kurių pripažinimas yra nutrauktas dėl praeities sandorių, buvo gauta tų sandorių pirminio registravimo apskaitoje metu.

Apsidraudimo sandorių apskaita

B4. 9-ajame TFAS reikalaujama, kad TFAS taikymo pradžios datą subjektas:

- a) įvertintų visas išvestines finansines priemones tikrąja verte ir
- b) eliminuotų visus atidėtuosius nuostolius ir pelną, susidarancius dėl išvestinių finansinių priemonių, kurie pagal anksčiau taikytus BAP apskaitoje buvo registruojami tarsi jie būtų turtas arba įsipareigojimai.

- B5. Į savo pradinę pagal TFAS parengtą finansinės būklės ataskaitą subjektas neįtraukia tokių apsidraudimo sandorių, kuriems netaikoma apsidraudimo sandorių apskaita pagal 9-ąją TFAS (pvz., daugelis apsidraudimo sandorių, kurių apsidraudimo priemonė yra pavienis parduotas pasirinkimo sandoris arba grynasis parduotas pasirinkimo sandoris arba, kai apdraustasis objektas yra pinigų srautų apsidraudimo nuo rizikos, kuri nėra valiutos kurso rizika, sandorio grynoji pozicija). Tačiau jei subjektas pagal anksčiau taikytus BAP grynąją poziciją laikė apdraustuoju objektu, jis pagal TFAS apdraustuoju objektu gali laikyti atskirą objektą iš šios gryniosios pozicijos arba grynąją poziciją, jei tai atitinka 9-ojo TFAS 6.6.1 straipsnyje nustatytus reikalavimus, jei jis tai padaro ne vėliau kaip TFAS taikymo pradžios datą.
- B6. Jei prieš pradėdamas taikyti TFAS subjektas sandorį laikė apsidraudimo sandoriu, bet šis apsidraudimo sandoris neatitinka 9-ajame TFAS nustatytų apsidraudimo sandorių apskaitos sąlygų, apsidraudimo sandorio apskaitai nutraukti jis turi taikyti 9-ojo TFAS 6.5.6 ir 6.5.7 straipsnius. Iki TFAS taikymo pradžios sudaryti sandoriai neturi būti retrospektyviai priskiriami prie apsidraudimo sandorių.

Nekontroliuojamos dalys

- B7. Pirmą kartą standartus taikantis subjektas nuo TFAS taikymo pradžios datos perspektyviai turi taikyti tokius 10-ojo TFAS reikalavimus:
- a) B94 straipsnio reikalavimą, kad visos bendrosios pajamos priskiriamos patrunuojančiosios įmonės savininkams ir nekontroliuojamoms dalims, net jei dėl to nekontroliuojamų dalių balansas tampa deficitinis;
 - b) 23 ir B96 straipsnių reikalavimus, taikomus patrunuojančiosios įmonės nuosavybės dalies patrunuojamojoje įmonėje pokyčių, dėl kurių kontrolė nėra prarandama, apskaitai, ir
 - c) B97–B99 straipsnių reikalavimus, taikomus patrunuojamosios įmonės kontrolės praradimo apskaitai, ir susijusius 5-ojo TFAS „Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“ 8A straipsnio reikalavimus.

Tačiau jeigu pirmą kartą standartus taikantis subjektas nusprendžia 3-iąją TFAS taikyti retrospektyviai anksčiau verslo jungimams, jis pagal šio TFAS C1 straipsnį taip pat turi taikyti 10-ąją TFAS.

Finansinių priemonių klasifikavimas ir vertinimas

- B8. Remdamasis TFAS taikymo pradžios datą esančiais faktais ir aplinkybėmis, subjektas turi įvertinti, ar finansinis turtas atitinka 9-ojo TFAS 4.1.2 arba 4.1.2A straipsnyje nustatytas sąlygas.
- B8A. Jei įvertinti pakeisto pinigų laiko vertės elemento pagal 9-ojo TFAS B4.1.9B–B4.1.9D straipsnius remiantis TFAS taikymo pradžios datą esančiais faktais ir aplinkybėmis neįmanoma, subjektas to finansinio turto sutartyje numatytų pinigų srautų požymius turi vertinti remdamasis TFAS taikymo pradžios datą buvusiais faktais ir aplinkybėmis, neatsižvelgdamas į reikalavimus, susijusius su 9-ojo TFAS B4.1.9B–B4.1.9D straipsniuose nustatyto pinigų laiko vertės elemento pakeitimu. (Šiuo atveju subjektas taip pat taiko 7-ojo TFAS 42R straipsnį, bet nuorodos į 9-ojo TFAS 7.2.4 straipsnį turi būti laikomos nuorodomis į šį straipsnį, o nuorodos į „finansinio turto pirminio pripažinimo metu“ turi būti laikomos nuorodomis į TFAS taikymo pradžios datą.)
- B8B. Jei įvertinti, ar išankstinio mokėjimo elemento tikroji vertė pagal 9-ojo TFAS B4.1.12 straipsnio c punktą yra nereikšminga, remiantis TFAS taikymo pradžios datą esančiais faktais ir aplinkybėmis neįmanoma, subjektas to finansinio turto sutartyje numatytų pinigų srautų požymius turi vertinti remdamasis TFAS taikymo pradžios datą buvusiais faktais ir aplinkybėmis, neatsižvelgdamas į 9-ojo TFAS B4.1.12 straipsnyje nustatytą išankstinio mokėjimo elementams taikomą išimtį. (Šiuo atveju subjektas taip pat taiko 7-ojo TFAS 42S straipsnį, bet nuorodos į 9-ojo TFAS 7.2.5 straipsnį turi būti laikomos nuorodomis į šį straipsnį, o nuorodos į „finansinio turto pirminio pripažinimo metu“ turi būti laikomos nuorodomis į TFAS taikymo pradžios datą.)

- B8C. Jei retrospektyviai taikyti 9-ajame TFAS nustatytą efektyviųjų palūkanų metodą subjektui neįmanoma (kaip apibrėžta 8-ajame TAS), finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo tikroji vertė TFAS taikymo pradžios datą yra to finansinio turto naujoji bendroji balansinė vertė arba to finansinio įsipareigojimo naujoji amortizuota savikaina TFAS taikymo pradžios datą.

Finansinio turto vertės sumažėjimas

- B8D. Subjektas turi taikyti 9-ojo TFAS 5.5 skirsnyje nustatytus vertės sumažėjimo reikalavimus retrospektyviai, laikydamasis B8E–B8G ir E1–E2 straipsnių.
- B8E. TFAS taikymo pradžios datą subjektas, remdamasis pagrįsta ir patvirtinama informacija, kurią galima gauti be pernelyg didelių išlaidų ar pastangų, nustato kredito riziką finansinių priemonių pirminio pripažinimo datą (arba kreditavimo įsipareigojimų ir finansinių garantijų sutarčių atveju – 9-ojo TFAS 5.5.6 straipsnyje nurodytą datą, kurią subjektas tampa neatšaukiamo įsipareigojimo šalimi) ir palygina ją su kredito rizika TFAS taikymo pradžios datą (taip pat žr. 9-ojo TFAS B7.2.2–B7.2.3 straipsnius).
- B8F. Nustatydamas, ar kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, subjektas gali taikyti:
- a) 9-ojo TFAS 5.5.10 ir B5.5.22–B5.5.24 straipsniuose nustatytus reikalavimus ir
 - b) 9-ojo TFAS 5.5.11 straipsnyje nurodytą galimą atvesti prielaidą sutartyje numatytiems mokėjimams, kurie pradelsti daugiau kaip 30 dienų, jeigu, remdamasis informacija apie pradelstus mokėjimus, subjektas taikys vertės sumažėjimo reikalavimus nustatydamas reikšmingą tų finansinių priemonių kredito rizikos padidėjimą nuo pirminio pripažinimo.
- B8G. Jeigu siekiant nustatyti, ar kredito rizika nuo finansinės priemonės pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, TFAS taikymo pradžios datą reikėtų per didelių išlaidų ar pastangų, subjektas turi pripažinti nuostolių atskaitymus suma, lygia tikėtiniems galiojimo laikotarpio kredito nuostoliams kiekvieną paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną, kol nutraukiamas tos finansinės priemonės pripažinimas (nebent tos finansinės priemonės kredito rizika paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną yra maža – tokiu atveju taikomas B8F straipsnio a punktas).

Įterptosios išvestinės finansinės priemonės

- B9. Pirmą kartą standartus taikantis subjektas turi įvertinti, ar įterptąją išvestinę finansinę priemonę reikia atskirti nuo pagrindinės sutarties ir apskaitoje registruoti kaip išvestinę finansinę priemonę, remiantis sąlygomis, buvusiomis vėlesnė iš šių datų: datą, kurią jis pirmą kartą tapo sutarties šalimi, arba datą, kurią reikia pakartotinio įvertinimo pagal 9-ojo TFAS B4.3.11 straipsnį.

Valstybės paskolos

- B10. Pirmą kartą standartus taikantis subjektas visas valstybės paskolas, gautas kaip finansinį įsipareigojimą arba nuosavybės priemonę, turi klasifikuoti pagal 32-ąjį TAS „Finansinės priemonės. Pateikimas“. Išskyrus B11 straipsnyje leidžiamus atvejus, pirmą kartą standartus taikantis subjektas turi taikyti 9-ojo TFAS „Finansinės priemonės“ ir 20-ojo TAS „Valstybės dotacijų apskaita ir informacijos apie valstybės paramą atskleidimas“ reikalavimus perspektyviai valstybės paskoloms, turimoms TFAS taikymo pradžios datą, ir atitinkamos valstybės paskolos mažesnėmis nei rinkos palūkanomis išmokos neturi pripažinti valstybės dotacija. Taigi, jei pirmą kartą standartus taikantis subjektas pagal anksčiau taikytus BAP valstybės paskolą mažesnėmis nei rinkos palūkanomis pripažino ir vertino TFAS reikalavimų neatitinkančiu pagrindu, savo pradinėje pagal TFAS sudarytoje finansinės būklės ataskaitoje jis nurodo pagal anksčiau taikytus BAP nustatytą paskolos balansinę vertę TFAS taikymo pradžios datą. Po TFAS taikymo pradžios datos tokioms paskoloms vertinti subjektas turi taikyti 9-ąjį TFAS.
- B11. Nepaisydamas B10 straipsnio, subjektas gali taikyti 9-ojo TFAS ir 20-ojo TAS reikalavimus retrospektyviai bet kokiai valstybės paskolai, suteiktai iki TFAS taikymo pradžios datos, jei tam reikalinga informacija buvo gauta tos paskolos pirminio registravimo apskaitoje metu.

- B12. B10 ir B11 straipsnių reikalavimai ir nurodymai subjektui nedraudžia pasinaudoti D19–D19C straipsniuose aprašytais išimtimis, susijusiomis su anksčiau pripažintų finansinių priemonių vertinimu tikrąja verte, kurios pokyčiai pripažįstami pelnu arba nuostoliais.

Draudimo sutartys

- B13. Sutartims, kurios patenka į 17-ojo TFAS taikymo sritį, subjektas turi taikyti 17-ojo TFAS C priedėlio C1–C24 ir C28 straipsniuose išdėstytas pereinamojo laikotarpio nuostatas. Tuose 17-ojo TFAS straipsniuose pateikiamos nuorodos į taikymo pradžios datą turi būti suprantamos kaip nuorodos į TFAS taikymo pradžios datą.

Atidėtas mokestis, susijęs su nuoma ir veiklos nutraukimo, atnaujinimo ir panašiais įsipareigojimais

- B14. 12-ojo TAS „Pelno mokesčiai“ 15 ir 24 straipsniais subjektas tam tikros aplinkybėmis atleidžiamas nuo reikalavimo pripažinti atidėtojo mokesčio turtą arba įsipareigojimą. Nepaisant šios išlygos, TFAS taikymo pradžios datą pirmą kartą standartus taikantis subjektas turi pripažinti atidėtojo mokesčio turtą tiek, kiek yra tikėtina, kad bus gauta apmokestinamojo pelno, kuriam bus galima panaudoti atskaitomąjį laikinąjį skirtumą, ir atidėtojo mokesčio įsipareigojimą visiems atskaitomiesiems ir apmokestinamiems laikiniams skirtumams, susijusiems su:
- a) naudojimo teise valdomu turtu ir nuomos įsipareigojimais ir
 - b) veiklos nutraukimo, atnaujinimo ir panašiais įsipareigojimais ir atitinkamomis sumomis, pripažįstamomis susijusio turto savikainos dalimi.

C priedėlis

Verslo jungimams taikomos išimtys

Šis priedėlis yra neatskiriama TFAS dalis. Verslo jungimams, kuriuos subjektas pripažino prieš pradėdamas taikyti TFAS, subjektas turi taikyti toliau išdėstytus reikalavimus. Šis priedėlis turi būti taikomas tik verslo jungimams, kurie patenka į 3-iojo TFAS „Verslo jungimai“ taikymo sritį.

- C1. Pirmą kartą TFAS taikantis subjektas gali pasirinkti ankstesniems verslo jungimams (verslo jungimams, kurie buvo įvykdyti iki TFAS taikymo pradžios datos) retrospektyviai netaikyti 3-iojo TFAS. Tačiau, jeigu pirmą kartą TFAS taikantis subjektas pataiso kokį nors verslo jungimą taip, kad jis atitiktų 3-įjį TFAS, jis turi pataisyti visus vėlesnius verslo jungimus ir nuo tos pačios datos taikyti 10-ąjį TFAS. Pavyzdžiui, jeigu pirmą kartą TFAS taikantis subjektas pataiso verslo jungimą, kuris buvo įvykdytas 20X6 m. birželio 30 d., jis turi pataisyti visus verslo jungimus, įvykdytus nuo 20X6 m. birželio 30 d. iki TFAS taikymo pradžios datos, o nuo 20X6 m. birželio 30 d. taip pat turi taikyti 10-ąjį TFAS.
- C2. Subjektas neturi taikyti 21-ojo TAS „Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka“ retrospektyviai tikrųjų verčių koregavimui ir prestižui, atsiradusiems sujungus verslą iki TFAS taikymo pradžios datos. Jeigu subjektas retrospektyviai netaiko 21-ojo TAS minėtiems tikrosios vertės koregavimams ir prestižui, jis turi juos traktuoti kaip savo turtą ir įsipareigojimus, o ne kaip įsigytojo subjekto turtą ir įsipareigojimus. Taigi, tokie prestižo ir tikrųjų verčių koregavimai arba jau yra išreikšti subjekto funkcinė valiuta, arba yra nepiniginiai straipsniai užsienio valiuta, apskaitoje registruojami naudojant valiutos kursą, naudotą pagal anksčiau taikytus BAP.
- C3. Subjektas gali retrospektyviai taikyti 21-ąjį TAS tikrųjų verčių koregavimams ir prestižui, atsirandantiems arba:
- a) dėl visų verslo jungimų, įvykdytų iki TFAS taikymo pradžios datos, arba
 - b) dėl visų verslo jungimų, kuriuos subjektas pasirenka pataisyti ataskaitose, kad šios atitiktų 3-įjį TFAS, kaip tai leidžiama pagal C1 straipsnį.
- C4. Jeigu pirmą kartą TFAS taikantis subjektas 3-iojo TFAS nuostatų retrospektyviai netaiko ankstesniam verslo jungimui, tai daro tokį poveikį tam verslo jungimui:
- a) pirmą kartą standartus taikantis subjektas turi laikytis to pačio klasifikavimo (kaip įsigijusiojo subjekto atliktas įsigijimas, įsigytojo subjekto atliktas atvirkštinis įsigijimas arba dalių sujungimas) kaip ir ankstesnėse finansinėse ataskaitose, parengtose pagal anksčiau taikytus BAP;
 - b) pirmą kartą standartus taikantis subjektas TFAS taikymo pradžios datą turi pripažinti visą turtą ir įsipareigojimus, kurie buvo prisiimti ar įgyti per ankstesnį verslo jungimą, išskyrus:
 - i) tam tikrą finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus, kurių pripažinimas buvo nutrauktas pagal anksčiau taikytus BAP (žr. B2 straipsnį), ir
 - ii) turtą, įskaitant prestižą, ir įsipareigojimus, kurie pagal anksčiau taikytus BAP nebuvo pripažinti įsigijusiojo subjekto konsoliduotojoje finansinės būklės ataskaitoje ir kurie pagal TFAS negali būti pripažinti atskiroje įsigytojo subjekto finansinės būklės ataskaitoje (žr. f-i punktus).

Pirmą kartą standartus taikantis subjektas turi pripažinti bet kokį atsirandantį pokytį koreguodamas nepaskirstytąjį pelną (arba, jei tikslinga, kitą nuosavybės elementą), nebent šis pokytis atsiranda dėl nematerialiojo turto, kuris anksčiau buvo priskirtas prestižui (žr. g punkto i papunktį), pripažinimo;

- c) pirmą kartą standartus taikantis subjektas į pradinę pagal TFAS parengtą finansinės būklės ataskaitą neįtraukia straipsnių, pripažintų pagal anksčiau taikytus BAP, kurie negali būti pripažinti turtu ar išipareigojimais pagal TFAS. Pirmą kartą standartus taikantis subjektas atsirandančius pokyčius apskaitoje turi registruoti taip:
- i) pirmą kartą standartus taikantis subjektas ankstesnį verslo jungimą galėjo klasifikuoti kaip įsigijimą ir pripažinti straipsnį nematerialiuoju turtu, kuris pagal 38-ąją TAS „Nematerialusis turtas“ negali būti pripažintas tokiu turtu. Subjektas turi perklasifikuoti tokį straipsnį (ir, jei yra, susijusius atidėtuosius mokesčius bei nekontroliuojamas dalis) kaip prestižo dalį (nebent pagal anksčiau taikytus BAP jis prestižą atskaitė tiesiogiai iš nuosavybės, žr. g punktą i papunktį ir i punktą);
 - ii) pirmą kartą standartus taikantis subjektas turi pripažinti visus kitus atsirandančius nepaskirstytojo pelno pokyčius ⁽³²⁾;
- d) pagal TFAS reikalaujama atlikti vėlesnį kai kurio turto ir išipareigojimų įvertinimą, kuris nėra pagrįstas pradine savikaina, pvz., tikrąja verte. Pirmą kartą standartus taikantis subjektas pradinėje pagal TFAS parengtoje finansinės būklės ataskaitoje tokį turtą ir išipareigojimus turi įvertinti atsižvelgdamas į tokį vėlesnio įvertinimo pagrindą, net jeigu jie buvo išgyti arba prisiimti ankstesnio verslo jungimo metu. Subjektas turi pripažinti bet kokią balansinės vertės pokytį koreguodamas nepaskirstytąjį pelną (arba, jei tikslinga, kitą nuosavybės elementą), o ne prestižą;
- e) verslo jungimo metu išgyto turto ir prisiimtų išipareigojimų balansinė vertė pagal anksčiau taikytus BAP iš karto po to verslo jungimo turi būti jų menama savikaina pagal TFAS tą datą. Jei pagal TFAS reikalaujama tokį turtą ar išipareigojimus įvertinti remiantis vėlesnių laikotarpių savikaina, ta menama savikaina yra savikaina, kurios pagrindu skaičiuojamas nusidėvėjimas ar amortizacija, pradedant nuo verslo jungimo datos;
- f) jei per ankstesnį verslo jungimą išgytas turtas ar prisiimti išipareigojimai pagal anksčiau taikytus BAP nebuvo pripažinti, pagal TFAS sudarytoje pradinėje finansinės būklės ataskaitoje jų menama savikaina nėra lygi nuliui. Vietoje to, išigijusysis subjektas savo konsoliduotojoje finansinės būklės ataskaitoje juos turi pripažinti ir įvertinti taip, kaip pagal TFAS būtų reikalaujama juos parodyti išgytojo subjekto finansinės būklės ataskaitoje. Pavyzdžiui: jei išigijusysis subjektas pagal anksčiau taikytus BAP nekapitalizavo finansinės nuomos, išgytos per ankstesnį verslo jungimą, kai išigijusysis subjektas buvo nuomininkas, jis šią nuomą turi kapitalizuoti savo konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose, kadangi pagal 16-ąją TFAS „Nuoma“ būtų reikalaujama, kad išgytasis subjektas tai padarytų savo finansinės būklės ataskaitoje, parengtoje pagal TFAS. Panašiai, jei išigijusysis subjektas pagal anksčiau taikytus BAP nepripažino neapibrėžtojo išipareigojimo, kuris tebeegzistuoja TFAS taikymo pradžios datą, išigijusysis subjektas tą neapibrėžtąjį išipareigojimą turi pripažinti tą datą, nebent 37-uuoju TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji išipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“ būtų draudžiama jį pripažinti išgytojo subjekto finansinėse ataskaitose. Ir atvirkščiai, jei pagal anksčiau taikytus BAP turtas ir išipareigojimai buvo priskirti prestižui, bet pagal 3-iąją TFAS būtų buvę pripažįstami atskirai, toks turtas ar išipareigojimai lieka prestižo straipsnyje, nebent pagal TFAS būtų reikalaujama, kad jie būtų pripažinti atskirose išgytojo subjekto finansinėse ataskaitose;
- g) prestižo balansinė vertė pradinėje pagal TFAS parengtoje finansinės būklės ataskaitoje turi būti jo balansinė vertė pagal anksčiau taikytus BAP TFAS taikymo pradžios datą, atlikus šiuos du koregavimus:
- i) jei to reikalaujama pagal c punktą i papunktį, pirmą kartą standartus taikantis subjektas, perklasifikavdamas objektą, kurį pagal anksčiau taikytus BAP pripažino nematerialiuoju turtu, turi padidinti prestižo balansinę vertę. Panašiai ir tuo atveju, jei f punkte nurodoma, kad pirmą kartą standartus taikantis subjektas turi pripažinti nematerialųjį turtą, kuris pagal anksčiau taikytus BAP buvo priskirtas prestižui, jis atitinkamai turi sumažinti prestižo balansinę vertę (ir, jei reikia, pakoreguoti atidėtuosius mokesčius bei nekontroliuojamą dalį);
 - ii) neatsižvelgiant į tai, ar yra kokių nors požymių, kad prestižas gali būti sumažėjęs, pirmą kartą standartus taikantis 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-ąją TAS, perkainojimo rezervui), turi vadovautis 36-uuoju TAS. Vertės sumažėjimas turi būti tikrinamas remiantis TFAS taikymo pradžios datą esančiomis sąlygomis;

⁽³²⁾ Tokie pokyčiai apima perklasifikavimą iš nematerialiojo turto arba į jį, jei pagal anksčiau taikytus BAP prestižas nebuvo pripažintas turtu. Taip atsitinka, jei pagal anksčiau taikytus BAP subjektas: a) prestižą atskaitė tiesiogiai iš nuosavybės arba b) verslo jungimo nelaikė įsigijimu.

- h) TFAS taikymo pradžios datą jokie kiti prestižo balansinės vertės koregavimai neatliekami. Pavyzdžiui, pirmą kartą standartus taikantis subjektas neturi taisyti prestižo balansinės vertės, kad:
- i) pašalintų verslo jungimo metu įsigytus vykdomų tyrimų ir plėtros procesus (nebent pagal 38-ąją TAS susijęs nematerialusis turtas turėtų būti pripažįstamas įsigytojo subjekto finansinės būklės ataskaitoje);
 - ii) pakoreguotų ankstesnę prestižo amortizacijos sumą;
 - iii) panaikintų prestižo koregavimus, kurie nebūtų leidžiami pagal 3-iąją TFAS, tačiau buvo atlikti remiantis anksčiau taikytais BAP dėl turto ir įsipareigojimų koregavimo tarp verslo jungimo ir TFAS taikymo pradžios datų;
- i) jeigu pirmą kartą standartus taikantis subjektas pagal anksčiau taikytus BAP pripažino, kad prestižas turi būti atskaitomas iš nuosavybės:
- i) jis neturi pripažinti tokio prestižo pradinėje pagal TFAS parengtoje finansinės būklės ataskaitoje. Be to, jeigu subjektas perleidžia patrunuojamąją įmonę arba investicijos į patrunuojamąją įmonę vertė sumažėja, subjektas šio prestižo neperklasifikuoja į pelną ar nuostolius;
 - ii) koregavimai dėl vėliau panaikinto neapibrėžtumo, darančio įtaką įsigijimo kainai, pripažįstami kaip nepaskirstytasis pelnas;
- j) pirmą kartą standartus taikantis subjektas pagal anksčiau taikytus BAP galėjo nekonsoliduoti patrunuojamosios įmonės, kurią įsigijo ankstesnio verslo jungimo metu (pavyzdžiui, pagal anksčiau taikytus BAP patrunuojančioji įmonė nelaikė jos patrunuojamąją įmonę arba neparengė konsoliduotųjų finansinių ataskaitų). Pirmą kartą standartus taikantis subjektas turi koreguoti patrunuojamosios įmonės turto ir įsipareigojimų balansines vertes, kad jos sutaptų su sumomis, kurios pagal TFAS reikalavimus pateikiamos patrunuojamosios įmonės finansinės būklės ataskaitoje. Menama prestižo savikaina TFAS taikymo pradžios datą yra lygi skirtumui tarp:
- i) patrunuojančiajai įmonei priklausančios tų pakoreguotų balansinių verčių dalies ir
 - ii) atskirose finansinėse ataskaitose nurodytų patrunuojančiosios įmonės investicijų į patrunuojamąją įmonę savikainos;
- k) atidėtųjų mokesčių ir nekontroliuojamos dalies įvertinimas grindžiamas kito turto ir įsipareigojimų įvertinimu. Todėl pirmiau minėti turto ir įsipareigojimų koregavimai daro įtaką atidėtiesiems mokesčiams ir nekontroliuojamai daliai.
- C5. Išimtis, taikoma ankstesniems verslo jungimams, taip pat taikoma anksčiau įsigytais investicijoms į asocijuotąsias įmones, dalimis bendrosiose įmonėse ir dalimis bendroje veikloje, kai bendros veiklos vykdymas sudaro verslą, kaip apibrėžta 3-iajame TFAS. Be to, pagal C1 straipsnį pasirinkta data galioja visiems tokiems įsigijimams.

*D priedėlis***Kitų TFAS taikymo išimtys**

Šis priedėlis yra neatskiriama TFAS dalis.

D1. Subjektas gali pasirinkti taikyti vieną ar daugiau iš šių išimčių:

- a) akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandoriai (D2 ir D3 straipsniai);
- b) [Išbraukta]
- c) menama savikaina (D5–D8 B straipsniai);
- d) nuoma (D9 ir D9B–D9E straipsniai);
- f) sukaupti valiutos kurso pokyčių skirtumai (D12–D13A straipsniai);
- g) investicijos į patronuojamąsias įmones, bendrąsias įmones ir asocijuotąsias įmones (D14 ir D15A straipsniai);
- h) patronuojamųjų įmonių, asocijuotųjų įmonių ir bendrųjų įmonių turtas bei išipareigojimai (D16 ir D17 straipsniai);
- i) sudėtinės finansinės priemonės (D18 straipsnis);
- j) anksčiau pripažintų finansinių priemonių priskyrimas (D19–D19C straipsniai);
- k) finansinio turto ar finansinių išipareigojimų tikrosios vertės nustatymas pirminio pripažinimo metu (D20 straipsnis);
- l) veiklos nutraukimo išipareigojimai, įtraukti į nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių savikainą (D21 ir D21A straipsniai);
- m) finansinis turtas arba nematerialusis turtas, įtraukiamas į apskaitą pagal TFAAK 12-ąjį aiškinimą „Paslaugų koncesijos susitarimai“ (D22 straipsnis);
- n) skolinimosi išlaidos (D23 straipsnis);
- o) [Išbraukta]
- p) finansinių išipareigojimų panaikinimas nuosavybės priemonėmis (D25 straipsnis);
- q) didelė hiperinfliacija (D26–D30 straipsniai);
- r) jungtinės veiklos susitarimai (D31 straipsnis);
- s) atvirosios kasybos gamybos etapo nuodangos darbų sąnaudos (D32 straipsnis);
- t) nefinansinio objekto pirkimo arba pardavimo sutarčių priskyrimas (D33 straipsnis);
- u) pajamos (D34 ir D35 straipsniai) ir

v) sandoriai užsienio valiuta ir išankstinis atlygis (D36 straipsnis).

Subjektas neturi taikyti šių išimčių pagal analogiją kitiems straipsniams.

Akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandoriai

- D2. Pirmą kartą standartus taikantis subjektas yra skatinamas (bet iš jo nereikalaujama) taikyti 2-ąją TFAS „Akcijų verte pagrįstas mokėjimas“ nuosavybės priemonėms, suteiktoms 2002 m. lapkričio 7 d. ar anksčiau. Pirmą kartą standartus taikantis subjektas taip pat yra skatinamas (bet iš jo nereikalaujama) taikyti 2-ąją TFAS nuosavybės priemonėms, suteiktoms po 2002 m. lapkričio 7 d., teisės į kurias buvo suteiktos iki vėlesnės iš šių datų: a) TFAS taikymo pradžios datą arba b) 2005 m. sausio 1 d. Tačiau, jeigu pirmą kartą standartus taikantis 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. arba anksčiau), atveju pirmą kartą standartus taikantis subjektas vis tiek turi atskleisti 2-ojo TFAS 44 ir 45 straipsniuose reikalaujamą informaciją. Jeigu pirmą kartą standartus taikantis subjektas pakeičia nuosavybės priemonių, kurioms 2-asis TFAS nebuvo taikomas, suteikimo sąlygas, jam nereikia taikyti 2-ojo TFAS 26–29 straipsnių reikalavimų, jei toks pakeitimas buvo atliktas iki TFAS taikymo pradžios datos.
- D3. Pirmą kartą standartus taikantis subjektas yra skatinamas (bet iš jo nereikalaujama) taikyti 2-ąją TFAS išsipareigojimams, atsirandantiems dėl akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandorių, kurie buvo įvykdyti TFAS taikymo pradžios datą. Pirmą kartą standartus taikantis subjektas taip pat yra skatinamas (bet iš jo nereikalaujama) 2-ąją TFAS taikyti išsipareigojimams, įvykdytiems iki 2005 m. sausio 1 d. Išsipareigojimų, kuriems taikomas 2-asis TFAS, atveju pirmą kartą standartus taikančiam subjektui nereikia taisyti lyginamosios informacijos, jeigu ta informacija susijusi su laikotarpiu ar data iki 2002 m. lapkričio 7 d.

D4. [Išbraukta]

Menama savikaina

- D5. Pradėdamas taikyti TFAS subjektas gali pasirinkti nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objektą vertinti jų tikrąja verte ir tą tikrąją vertę laikyti menama savikaina tą datą.
- D6. Pirmą kartą standartus taikantis subjektas gali pasirinkti pagal anksčiau taikytus BAP TFAS taikymo pradžios datą arba anksčiau atlikto nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objekto perkainojimo sumą laikyti menama savikaina perkainojimo datą, jei ši perkainojimo suma perkainojimo datą buvo iš esmės palyginama su:
- a) tikrąja verte arba
 - b) savikaina ar pagal TFAS nustatyta savikaina, atėmus nusidėvėjimo sumą, pakoreguota siekiant atsižvelgti, pavyzdžiui, į bendrojo ar konkretaus kainų indekso pokyčius.
- D7. D5 ir D6 straipsniuose nurodytos išimtys taip pat gali būti taikomos:
- a) investiciniam turtui, jeigu subjektas, taikydamas 40-ąją TAS „Investicinis turtas“, pasirenka savikainos metodą;
 - aa) naudojimo teise valdomam turtui (16-asis TFAS „Nuoma“) ir
 - b) nematerialiajam turtui, kuris atitinka:
 - i) 38-ajame TAS nustatytus pripažinimo kriterijus (įskaitant patikimą pradinės savikainos įvertinimą) ir
 - ii) 38-ajame TAS nustatytus perkainojimo kriterijus (įskaitant aktyvios rinkos buvimą).

Subjektas šių pasirinkimų neturi taikyti kitam turtui arba išsipareigojimams.

D8. Pirmą kartą standartus taikantis subjektas pagal anksčiau taikytus BAP galėjo nustatyti viso savo turto ir išsipareigojimų ar tam tikros jų dalies menamą savikainą, įvertindamas juos tikrąja verte konkrečią datą dėl tokio įvykio kaip privatizavimas arba pradinis viešas siūlymas.

- a) Jeigu vertinimo data yra *TFAS taikymo pradžios arba ankstesnė data*, subjektas gali naudoti menamą savikainą su konkrečiu įvykiu susijusiai tikrajai vertei nustatyti tokio vertinimo pagal TFAS datą.
- b) Jeigu vertinimo data yra *vėlesnė* nei TFAS taikymo pradžios data, tačiau priklauso laikotarpiui, įtrauktam į pirmąsias pagal TFAS parengtas finansines ataskaitas, su konkrečiu įvykiu susijusiai tikrajai vertei nustatyti gali būti naudojama menama savikaina, kai įvyksta tas įvykis. Subjektas vertinimo datą turi tiesiogiai pripažinti atsiradusius pakeitimus kaip nepaskirstytąjį pelną (arba, jeigu tikslinga, kaip kitą nuosavybės kategoriją). TFAS taikymo pradžios datą subjektas turi nustatyti menamą savikainą, taikydamas D5–D7 straipsniuose nustatytus kriterijus, arba turtą ir išsipareigojimus įvertinti pagal kitus reikalavimus, nustatytus šiame TFAS.

D8A. Pagal tam tikrus nacionalinius apskaitos reikalavimus naftos ir dujų turto žvalgybos ir plėtros išlaidos plėtros ar gavybos etapais apskaitoje registruojamos išlaidų centruose, kuriems priklauso visas turtas didelėje geografinėje vietovėje. Pirmą kartą standartus taikantis subjektas, kuris naudoja tokią apskaitos tvarką pagal anksčiau taikytus BAP, gali pasirinkti vertinti naftos ir dujų turtą TFAS taikymo pradžios datą šiuo pagrindu:

- a) žvalgybos ir vertinimo turtą – suma, nustatyta pagal anksčiau subjekto taikytus BAP, ir
- b) plėtros ar gavybos etapų turtą – suma, nustatyta išlaidų centrui pagal anksčiau subjekto taikytus BAP. Subjektas turi paskirstyti šią sumą išlaidų centro pagrindiniam turtui proporcingai pagal atsargų kiekį arba atsargų vertę tą datą.

Subjektas TFAS taikymo pradžios datą turi patikrinti, ar nesumažėjo žvalgybos ir vertinimo turto ir plėtros bei gamybos etapų turto vertė, atitinkamai pagal 6-ąją TFAS „Mineralinių išteklių žvalgyba ir vertinimas“ arba 36-ąją TAS ir prireikus sumažinti pagal a ar b punktus nustatytą sumą. Taikant šį straipsnį, naftos ir dujų turtas apima tik tą turtą, kuris naudojamas naftai ir dujoms žvalgyti, vertinti, plėtoti ar išgauti.

D8B. Kai kurie subjektai turi nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių, naudojimo teise valdomo turto arba nematerialaus turto objektų, kurie yra arba anksčiau buvo naudojami vykdamą veiklą, kuriai taikomi reguliuojami tarifai. Į šių objektų balansinę vertę gali būti įtrauktos sumos, kurios yra nustatytos pagal anksčiau taikytus BAP, tačiau kurių pagal TFAS kapitalizuoti negalima. Tokiu atveju pirmą kartą standartus taikantis subjektas gali pasirinkti kaip menamą savikainą naudoti pagal anksčiau taikytus BAP nustatytą tokio objekto balansinę vertę TFAS taikymo pradžios datą. Jeigu subjektas objektui taiko šią išimtį, jam nereikia jos taikyti visiems objektams. TFAS taikymo pradžios datą subjektas turi atlikti kiekvieno objekto, kuriam buvo taikyta ši išimtis, galimo vertės sumažėjimo patikrinimą pagal 36-ąją TAS. Taikant šį straipsnį veiklai yra taikomi reguliuojami tarifai, jei veikla yra reglamentuojama pagal kainų, kurios gali būti taikomos klientams už prekes arba paslaugas, nustatymo sistemą, o tą sistemą prižiūri ir (arba) tvirtina tarifų reguliavimo institucija (kaip nustatyta 14-ajame TFAS „Reguliuojamos atidėjimo sąskaitos“).

Nuoma

D9. Pirmą kartą standartus taikantis subjektas gali įvertinti, ar TFAS taikymo pradžios datą egzistuojanti sutartis apima nuomą, tai sutarčiai taikydamas 16-ojo TFAS 9–11 straipsnius, remdamasis tą datą esančiais faktais ir aplinkybėmis.

D9A. [Išbraukta]

D9B. Kai pirmą kartą standartus taikantis subjektas, kuris yra nuomininkas, pripažįsta nuomos išsipareigojimus ir naudojimo teise valdomą turtą, jis gali visoms savo nuomos sutartims taikyti tokį metodą (priklausomai nuo D9D straipsnyje aprašytų praktinių sprendimų):

- a) įvertinti nuomos išsipareigojimą TFAS taikymo pradžios datą. Taikydamas šį metodą nuomininkas tą nuomos išsipareigojimą turi vertinti likusių nuomos mokesčių dabartine verte (žr. D9E straipsnį), diskontuota naudojant nuomininko priskaitytiną skolinimosi palūkanų normą (žr. D9E straipsnį) TFAS taikymo pradžios datą;

b) įvertinti naudojimo teise valdomą turtą TFAS taikymo pradžios datą. Nuomininkas turi pasirinkti atskirai kiekvienos nuomos atveju šį naudojimo teise valdomą turtą vertinti:

i) jo balansine verte, tarsi 16-asis TFAS būtų buvęs taikomas nuo nuomos pradžios datos (žr. D9E straipsnį), tačiau diskontuota naudojant nuomininko priskaitytiną skolinimosi palūkanų normą TFAS taikymo pradžios datą, arba

ii) suma, lygiaverte nuomos išsipareigojimui, pakoreguota visų iš anksto sumokėtų arba sukauptų nuomos mokesčių, susijusių su ta nuoma, suma, pripažinta finansinės būklės ataskaitoje prieš pat TFAS taikymo pradžios datą;

c) taikyti 36-ąją TAS naudojimo teise valdomam turtui TFAS taikymo pradžios datą.

D9C. Nepaisant D9B straipsnyje nustatytų reikalavimų, pirmą kartą standartus taikantis subjektas, kuris yra nuomininkas, visų nuomos sutarčių, kurios atitinka 40-ajame TAS pateiktą investicinio turto apibrėžtį ir vertinamos taikant 40-ajame TAS pateiktą tikrosios vertės modelį nuo TFAS taikymo pradžios datos, atveju naudojimo teise valdomą turtą turi įvertinti tikrąja verte TFAS taikymo pradžios datą.

D9D. Pirmą kartą standartus taikantis subjektas, kuris yra nuomininkas, TFAS taikymo pradžios datą atskirai kiekvienos nuomos sutarties atveju gali rinktis vieną ar daugiau iš šių veiksmų:

a) taikyti vieną diskonto normą panašių požymių turinčių nuomos sutarčių (pavyzdžiui, nuomos sutarčių, kurių likęs nuomos terminas, nuomojamo turto klasė ir ekonominė aplinka yra panašūs) portfeliui;

b) pasirinkti netaikyti D9B straipsnio reikalavimų nuomai, kurios terminas (žr. D9E straipsnį) baigiasi per 12 mėnesių nuo TFAS taikymo pradžios datos. Vietoje to subjektas šias nuomos sutartis apskaitoje turi registruoti (ir atskleisti informaciją apie jas), tarsi jos būtų trumpalaikė nuoma, apskaitoje registruojama pagal 16-ojo TFAS 6 straipsnį;

c) pasirinkti netaikyti D9B straipsnio reikalavimų mažos vertės turo nuomai (kaip aprašyta 16-ojo TFAS B3–B8 straipsniuose). Vietoje to subjektas šias nuomos sutartis apskaitoje turi registruoti (ir atskleisti informaciją apie jas) pagal 16-ojo TFAS 6 straipsnį;

d) neįtraukti pirminių tiesioginių išlaidų (žr. D9E straipsnį) į naudojimo teise valdomo turto vertinimą TFAS taikymo pradžios datą;

e) naudoti paskesnio laikotarpio informaciją, pavyzdžiui nustatydamas nuomos laikotarpį, jei sutartyje yra numatyta pasirinkimo teisė pratęsti arba nutraukti nuomą.

D9E. Nuomos mokesčiai, nuomininkas, nuomininko priskaitytina skolinimosi palūkanų norma, nuomos pradžios data, pirminės tiesioginės išlaidos ir nuomos laikotarpis yra 16-ajame TFAS apibrėžti terminai ir jie ta pačia prasme vartojami šiame standarte.

D10–D11. [Išbraukta]

Sukaupti valiutos kurso pokyčių skirtumai

D12. 21-ajame TAS reikalaujama, kad subjektas:

a) pripažintų kai kuriuos valiutos kurso pokyčius kitose bendrosiose pajamose ir juos kaupėtų atskirame nuosavybės komponente ir

- b) perleidęs užsienyje veikiančią subjektą, perklasifikuotą to subjekto atžvilgiu sukauptą valiutos kurso pokyčių skirtumą (įskaitant pelną ir nuostolius iš susijusių apsidraudimo nuo kurso kitimo rizikos sandorių, jeigu taikytina) iš nuosavybės į pelną arba nuostolius kaip atliktos perleidimo operacijos pelną arba nuostolius.

D13. Tačiau pirmą kartą standartus taikantis subjektas neturi laikytis reikalavimų dėl sukauptų valiutos kurso pokyčių skirtumų, kurie buvo susidarę TFAS taikymo pradžios datą. Jei pirmą kartą standartus taikantis subjektas pasinaudoja šia išimtimi:

- a) visų užsienyje veikiančių subjektų atžvilgiu sukauptas valiutos kurso pokyčių skirtumas TFAS taikymo pradžios datą turi būti laikomas lygiu nuliui ir
- b) pelnui arba nuostoliams, susijusiems su vėlesniu užsienyje veikiančio subjekto perleidimu, neturi būti priskiriami tie valiutos kurso pokyčių skirtumai, kurie susidaro iki TFAS taikymo pradžios datos, ir jiems turėtų būti priskiriami vėlesni valiutos kurso pokyčių skirtumai.

D13A. Užuoat taikiusi D12 arba D13 straipsnį, patronuojamoji įmonė, kuri naudojasi D16 straipsnio a punkte numatyta išimtimi, gali nuspręsti savo finansinėse ataskaitose visų užsienyje veikiančių subjektų sukauptus valiutų kursų pokyčių skirtumus vertinti balansine verte, kuri būtų įtraukta į patronuojančiosios įmonės konsoliduotąsias finansines ataskaitas, remiantis patronuojančiosios įmonės TFAS taikymo pradžios data, jeigu nebuvo jokių koregavimų dėl konsolidavimo procedūrų ir dėl poveikio verslo jungimui, kurio metu patronuojančioji įmonė įsigijo patronuojamąją įmonę. Panašų pasirinkimą turi asocijuotoji arba bendroji įmonė, kuri naudojasi D16 straipsnio a punkte nustatyta išimtimi.

Investicijos į patronuojamąsias įmones, bendrąsias įmones ir asocijuotąsias įmones

D14. Kai subjektas parengia atskiras finansines ataskaitas, 27-ajame TAS reikalaujama, kad jis savo investicijas į patronuojamąsias įmones, bendrąsias įmones ir asocijuotąsias įmones apskaitoje registruotų:

- a) savikaina;
- b) pagal 9-ąją TFAS arba
- c) taikydamas nuosavybės metodą, kaip aprašyta 28-ajame TAS.

D15. Jei pirmą kartą standartus taikantis subjektas tokią investiciją įvertina savikaina pagal 27-ąją TAS, jis turi įvertinti tą investiciją savo atskirole pradinėje pagal TFAS parengtoje finansinės būklės ataskaitoje viena iš šių sumų:

- a) savikaina, nustatyta pagal 27-ąją TAS, arba
- b) menama savikaina. Tokios investicijos menama savikaina turi būti jos:
- i) tikroji vertė subjekto TFAS taikymo pradžios datą jo atskirole finansinėse ataskaitose arba
- ii) pagal anksčiau taikytus BAP nustatyta balansinė vertė tą datą.

Pirmą kartą standartus taikantis subjektas gali pasirinkti i arba ii papunktį, vertindamas savo investicijas į kiekvieną patronuojamąją įmonę, bendrąją įmonę arba asocijuotąją įmonę, kurias jis pasirenka vertinti taikydamas menamą savikainą.

D15A. Jeigu pirmą kartą standartus taikantis subjektas tokią investiciją apskaitoje registruoja taikydamas nuosavybės metodo procedūras, kaip aprašyta 28-ajame TAS:

- a) pirmą kartą standartus taikantis subjektas išimtį ankstesniems verslo jungimams (C priedėlis) taip pat taiko investicijos įsigijimui;

b) jeigu subjektas savo atskirų finansinių ataskaitų tikslais standartus pradeda taikyti anksčiau nei savo konsoliduotųjų finansinių ataskaitų tikslais ir

i) vėliau nei jo patronuojančioji įmonė, rengdamas savo atskiras finansines ataskaitas subjektas turi taikyti D16 straipsnį,

ii) vėliau nei jo patronuojamoji įmonė, rengdamas savo atskiras finansines ataskaitas subjektas turi taikyti D17 straipsnį.

Patronuojamųjų įmonių, asocijuotųjų įmonių ir bendrųjų įmonių turtas bei išipareigojimai

D16. Jeigu patronuojamoji įmonė TFAS pradeda taikyti vėliau negu jos patronuojančioji įmonė, patronuojamoji įmonė savo atskirose finansinėse ataskaitose turi vertinti savo turtą ir išipareigojimus vienu iš toliau nurodytų būdų:

a) balansinėmis vertėmis, kurios būtų įtrauktos į patronuojančiosios įmonės konsoliduotąsias finansines ataskaitas, remiantis patronuojančiosios įmonės TFAS taikymo pradžios data, jei nebuvo jokių koregavimų dėl konsolidavimo procedūrų ir dėl poveikio verslo jungimui, kurio metu patronuojančioji įmonė išigijo patronuojamąją (investicinio subjekto patronuojamoji įmonė, kaip apibrėžta 10-ajame TFAS, kuri turi būti vertinama tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pripažįstant pelnu ar nuostoliais, šios galimybės neturi) arba

b) patronuojamosios įmonės TFAS taikymo pradžios datą nustatytomis balansinėmis vertėmis, kurias reikalaujama nustatyti pagal likusią šio TFAS dalį. Šios balansinės vertės gali skirtis nuo a punkte aprašytų verčių:

i) jeigu šiame TFAS numatytos išimtys lemia įvertinimus, kurie priklauso nuo TFAS taikymo pradžios datos;

ii) jeigu patronuojamosios įmonės finansinėse ataskaitose taikoma apskaitos politika skiriasi nuo tos, kuria vadovaujantis rengiamos konsoliduotosios finansinės ataskaitos. Pavyzdžiui, patronuojamoji įmonė kaip savo apskaitos politiką gali taikyti 16-ajame TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai“ numatytą savikainos metodą, o visa grupė – perkainojimo metodą.

Analogiškai gali rinktis ir asocijuotosios arba bendrosios įmonės, kurios standartus pradeda taikyti vėliau, negu jas kontroliuojantis arba bendrai valdantis subjektas.

D17. Tačiau, jeigu subjektas pradeda taikyti standartus vėliau negu jo patronuojamoji įmonė (asocijuotoji ar bendroji įmonė), jis savo konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose patronuojamosios įmonės (asocijuotosios ar bendrosios įmonės) turtą ir išipareigojimus turi vertinti ta pačia balansine verte kaip ir patronuojamosios įmonės (asocijuotosios ar bendrosios įmonės) finansinėse ataskaitose, atlikęs koregavimus dėl konsolidavimo procedūros ir nuosavo kapitalo apskaitos tvarkos bei verslo jungimo, kurio metu subjektas išigijo patronuojamąją įmonę, poveikio. Nepaisant šio reikalavimo, patronuojančioji įmonė, kuri nėra investicinis subjektas, netaiko išimties konsolidavimui, kurią taiko kurios nors investicinio subjekto patronuojamosios įmonės. Panašiai ir tuo atveju, jei patronuojančioji įmonė savo atskiroms finansinėms ataskaitoms standartus pradeda taikyti anksčiau ar vėliau nei konsoliduotosioms finansinėms ataskaitoms, abiejose finansinėse ataskaitose turtą ir išipareigojimus ji turi vertinti vienodomis sumomis, išskyrus koregavimą dėl konsolidavimo.

Sudėtinės finansinės priemonės

D18. 32-ajame TAS „Finansinės priemonės. Pateikimas“ reikalaujama, kad subjektas sudėtinės finansinės priemonės suskaidytų į atskirus išipareigojimų ir nuosavybės komponentus. Jeigu išipareigojimo komponentas nebėra neišpirktas, 32-asis TAS retrospektyviai taikomas dviem nuosavybės dalims skirtingai. Pirmoji dalis yra nepaskirstytasis pelnas ir parodo išipareigojimų komponento sukauptas palūkanas. Kita dalis parodo tikrosios nuosavybės komponentą. Tačiau pirmą kartą standartus taikantis subjektas pagal šį TFAS neprivalo atskirti šių dviejų dalių, jeigu TFAS taikymo pradžios datą išipareigojimų komponentas nebėra neišpirktas.

Anksčiau pripažintų finansinių priemonių priskyrimas

D19. Pagal 9-ąjį TFAS finansinį išipareigojimą (jei jis atitinka tam tikrus kriterijus) leidžiama priskirti prie finansinių išipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais. Nepaisant šio reikalavimo, TFAS taikymo pradžios datą subjektui leidžiama bet kurį finansinį išipareigojimą priskirti prie išipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei tą datą išipareigojimas atitinka 9-ojo TFAS 4.2.2 straipsnyje nustatytus kriterijus.

- D19A. Remdamasis TFAS taikymo pradžios datą esančiais faktais ir aplinkybėmis, subjektas pagal 9-ojo TFAS 4.1.5 straipsnį gali priskirti finansinį turtą prie turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais.
- D19B. Remdamasis TFAS taikymo pradžios datą esančiais faktais ir aplinkybėmis, subjektas pagal 9-ojo TFAS 5.7.5 straipsnį investiciją į nuosavybės priemonę gali priskirti prie vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis.
- D19C. Dėl finansinio įsipareigojimo, kuris priskirtas prie finansinių įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, remdamasis TFAS taikymo pradžios datą esančiais faktais ir aplinkybėmis, subjektas turi nustatyti, ar taikant 9-ojo TFAS 5.7.7 straipsnyje nustatytą metodą pelno (nuostolių) ataskaitoje atsirastų apskaitos neatitiktis.

Finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų tikrosios vertės nustatymas pirminio pripažinimo metu

- D20. Nepaisydamas 7 ir 9 straipsniuose nustatytų reikalavimų, subjektas gali perspektyviai taikyti 9-ojo TFAS B5.1.2A straipsnio b punkte nustatytus reikalavimus sandoriams, sudarytiems TFAS taikymo pradžios datą arba vėliau.

Veiklos nutraukimo įsipareigojimai, įtraukti į nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių savikainą

- D21. TFAAK 1-ajame aiškinime „Esamų veiklos nutraukimo, atnaujinimo ir panašių įsipareigojimų pokyčiai“ reikalaujama konkrečius nustatytus veiklos nutraukimo, atnaujinimo ar panašių įsipareigojimų pokyčius pridėti arba atimti iš turto, su kuriuo jie susiję, savikainos; pakoreguota nusidėvimoji turto suma yra nusidėvima per likusį turto naudingo tarnavimo laiką. Pirmą kartą standartus taikantis subjektas neturi laikyti reikalavimų dėl tokių įsipareigojimų, kurie atsirado prieš TFAS taikymo pradžios datą, pokyčių. Jeigu pirmą kartą standartus taikantis subjektas pasinaudoja šia išimtimi, jis turi:
- a) vadovaudamasis 37-uoju TAS, įvertinti įsipareigojimą taip, kaip jis buvo vertinamas TFAS taikymo pradžios datą;
 - b) jeigu įsipareigojimui taikomas TFAAK 1-asis aiškinimas, įvertinti sumą, kuri būtų įtraukta į susijusio turto savikainą įsipareigojimo pirminio atsiradimo metu, diskontuodamas įsipareigojimą iki jo atsiradimo datos remdamasis geriausiu ankstesnių dėl rizikos pakoreguotų diskonto normų, kurios būtų taikomos įsipareigojimui tarpiniu laikotarpiu, įverčiu, ir
 - c) apskaičiuoti sukaupią tos sumos nusidėvėjimą TFAS taikymo pradžios datą, remdamasis turto naudingo tarnavimo laiko dabartiniu įverčiu ir taikydamas TFAS atitinkančią nusidėvėjimo politiką.
- D21A. Subjektas, kuris pasinaudoja D8A straipsnio b punkte nustatyta išimtimi (vertindamas plėtros ar gavybos etapų naftos ir dujų turtą, apskaitoje registruojamą išlaidų centruose, kuriems priklauso visas turtas didelėje geografinėje vietovėje, pagal anksčiau taikytus BAP), užuot taikęs D21 straipsnį arba TFAAK 1-ąjį aiškinimą, turi:
- a) įvertinti veiklos nutraukimo, atnaujinimo ir panašių įsipareigojimus TFAS taikymo pradžios datą pagal 37-ąjį TAS ir
 - b) tiesiogiai pripažinti kaip nepaskirstytąjį pelną bet kokią skirtumą tarp tos sumos ir tų įsipareigojimų balansinės vertės, nustatytos pagal subjekto anksčiau taikytus BAP, TFAS taikymo pradžios datą.

Finansinis turtas arba nematerialusis turtas, apskaitoje registruojamas pagal TFAAK 12-ąjį aiškinimą

- D22. Pirmą kartą standartus taikantis subjektas gali taikyti pereinamojo laikotarpio nuostatas, nustatytas TFAAK 12-ajame aiškinime.

Skolinimosi išlaidos

- D23. Pirmą kartą standartus taikantis subjektas gali pasirinkti taikyti 23-iojo TAS reikalavimus nuo TFAS taikymo pradžios datos arba nuo ankstesnės datos, kaip leidžiama 23-iojo TAS 28 straipsnyje. Nuo datos, kurią, pasinaudojęs šia išimtimi, pradeda taikyti 23-ąją TAS, subjektas:
- a) neturi taisyti skolinimosi išlaidų komponento, kuris buvo kapitalizuotas pagal anksčiau taikytus BAP ir įtrauktas į turto balansinę vertę tą datą, ir
 - b) skolinimosi išlaidas, patirtas tą datą arba vėliau, turi įtraukti į apskaitą pagal 23-ąją TAS, įskaitant tą datą arba vėliau patirtas skolinimosi išlaidas, susijusias su ilgo parengimo jau statomu turtu.
- D24. [Išbraukta]

Finansinių įsipareigojimų panaikinimas nuosavybės priemonėmis

- D25. Pirmą kartą standartus taikantis subjektas gali taikyti pereinamojo laikotarpio nuostatas, pateiktas TFAAK 19-ajame aiškinime „Finansinių įsipareigojimų panaikinimas nuosavybės priemonėmis“.

Didelė hiperinfliacija

- D26. Jeigu subjekto funkcinė valiuta buvo arba yra hiperinfliacinės ekonomikos valiuta, subjektas turi nustatyti, ar iki TFAS taikymo pradžios datos ji buvo veikiamą didelės hiperinfliacijos. Tai turi padaryti pirmą kartą TFAS taikantys subjektai, taip pat anksčiau TFAS taikę subjektai.
- D27. Hiperinfliacinės ekonomikos valiuta yra veikiamą didelės hiperinfliacijos, jeigu jai būdingos abi šios savybės:
- a) patikimas bendrasis kainų indeksas nėra žinomas visiems subjektams, kurie sandorius ir likučius apskaitoje tvarko ta valiuta;
 - b) ta valiuta nekeičiama į jokią santykinai stabilią užsienio valiutą ir atvirkščiai.
- D28. Subjekto funkcinė valiuta nebelaikoma didelės hiperinfliacijos veikiamą valiuta nuo tos funkcinės valiutos normalizavimosi datos. Tai yra data, kurią funkcinė valiuta netenka vienos ar abiejų D27 straipsnyje nurodytų savybių arba subjektas pakeičia funkcinę valiutą į kitą valiutą, kuri nėra veikiamą didelės hiperinfliacijos.
- D29. Kai subjekto TFAS taikymo pradžios data yra funkcinės valiutos normalizavimosi arba vėlesnė data, subjektas gali pasirinkti vertinti visą iki funkcinės valiutos normalizavimosi datos turėtą turtą ir įsipareigojimus jų tikrąja verte TFAS taikymo pradžios datą. Subjektas šią tikrąją vertę gali laikyti to turto ir įsipareigojimų menama savikaina pradinėje pagal TFAS parengtoje finansinės būklės ataskaitoje.
- D30. Kai funkcinės valiutos normalizavimosi data yra 12 mėnesių lyginamuoju laikotarpiu, lyginamasis laikotarpis gali būti trumpesnis kaip 12 mėnesių su sąlyga, kad būtų pateiktas visas tokio trumpesnio laikotarpio finansinių ataskaitų rinkinys (kaip reikalaujama 1-ojo TAS 10 straipsnyje).

Jungtinė veikla

- D31. Pirmą kartą standartus taikantis subjektas gali taikyti 11-ojo TFAS pereinamojo laikotarpio nuostatas su toliau nurodytomis išimtimis:
- a) taikydamas 11-ojo TFAS pereinamojo laikotarpio nuostatas, pirmą kartą standartus taikantis subjektas šias nuostatas taiko TFAS taikymo pradžios datą;

- b) pereidamas nuo proporcingo konsolidavimo prie nuosavybės metodo taikymo, pirmą kartą standartus taikantis subjektas atlieka investicijos vertės sumažėjimo patikrinimą pagal 36-ąją TAS TFAS taikymo pradžios datą, nepaisant to, ar yra požymių, kad investicijos vertė gali būti sumažėjusi. Bet koks nustatytas vertės sumažėjimas turi būti pripažįstamas pakoreguojant nepaskirstytąjį pelną TFAS taikymo pradžios datą.

Atvirosios kasybos gamybos etapo nuodangos darbų sąnaudos

- D32. Pirmą kartą standartus taikantis subjektas gali taikyti TFAAK 20-ojo aiškinimo „Atvirosios kasybos gamybos etapo nuodangos darbų sąnaudos“ A1–A4 straipsniuose išdėstytas pereinamojo laikotarpio nuostatas. Tame straipsnyje nuorodos į įsigaliojimo datą turi būti suprantamos kaip nuorodos į vėlesnę iš šių datų: 2013 m. sausio 1 d. arba pirmojo ataskaitinio laikotarpio, kai taikomi TFAS, pradžios datą.

Nefinansinio objekto pirkimo arba pardavimo sutarčių priskyrimas

- D33. Pagal 9-ąją TFAS leidžiama kai kurias nefinansinio objekto pirkimo arba pardavimo sutartis sandorio pradžioje priskirti prie sutarčių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais (žr. 9-ojo TFAS 2.5 straipsnį). Nepaisant šio reikalavimo, subjektui leidžiama TFAS taikymo pradžios datą priskirti tą datą jau egzistuojančias sutartis prie sutarčių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, bet tik jeigu jos tą datą atitinka 9-ojo TFAS 2.5 straipsnio reikalavimus ir subjektas priskiria visas panašias sutartis.

Pajamos

- D34. Pirmą kartą standartus taikantys subjektai gali taikyti pereinamojo laikotarpio nuostatas, pateiktas 15-ojo TFAS C5 straipsnyje. Tuose straipsniuose nuorodos į „taikymo pirmą kartą datą“ turi būti suprantamos kaip nuorodos į pirmojo ataskaitinio laikotarpio, kai taikomi TFAS, pradžios datą. Jeigu pirmą kartą standartus taikantis subjektas nusprendžia taikyti tas pereinamojo laikotarpio nuostatas, jis taip pat turi taikyti 15-ojo TFAS C6 straipsnį.
- D35. Pirmą kartą standartus taikantis subjektas neprivalo taisyti informacijos apie sutartis, kurios buvo įvykdytos iki anksčiausio pateikto ataskaitinio laikotarpio. Įvykdyta sutartis yra tokia sutartis, pagal kurią subjektas perdavė visas prekes ir suteikė visas paslaugas, nustatytas pagal anksčiau taikytus BAP.

Sandoriai užsienio valiuta ir išankstinis atlygis

- D36. Pirmą kartą standartus taikantis subjektas TFAAK 22-ojo aiškinimo „Sandoriai užsienio valiuta ir išankstinis atlygis“ neturi taikyti turtui, sąnaudoms ir pajamoms, kuriems taikomas tas aiškinimas ir kurie pirmą kartą pripažinti iki TFAS taikymo pradžios datos.

E priedėlis

Trumpalaikės TFAS išimtys

Šis priedėlis yra neatskiriama TFAS dalis.

Išimtis, pagal kurią leidžiama netaikyti reikalavimo taisyti lyginamąją informaciją dėl 9-ojo TFAS

- E1. Jei subjekto pirmasis ataskaitinis laikotarpis, kai taikomi TFAS, prasideda prieš 2019 m. sausio 1 d. ir subjektas taiko baigtą rengti 9-ojo TFAS versiją (paskelbtą 2014 m.), nereikalaujama, kad lyginamoji informacija pirmosiose pagal TFAS parengtose subjekto finansinėse ataskaitose atitiktų 7-ąją TFAS „Finansinės priemonės. Atskleidimas“ arba baigtą rengti 9-ojo TFAS versiją (paskelbtą 2014 m.), jeigu pagal 7-ąją TFAS reikalaujamas atskleidimas susijęs su straipsniais, patenkančiais į 9-ojo TFAS taikymo sritį. Tokiems subjektams nuorodos į TFAS taikymo pradžios datą (tik 7-ojo TFAS ir 9-ojo TFAS (2014 m.) atveju) turi būti laikomos nuorodomis į pirmojo ataskaitinio laikotarpio, kai taikomi TFAS, pradžią.
- E2. Pasirinkęs pateikti lyginamąją informaciją, neatitinkančią 7-ojo TFAS ir baigtos rengti 9-ojo TFAS versijos (paskelbtos 2014 m.), pirmaisiais TFAS taikymo metais subjektas turi:
- a) vietoje 9-ojo TFAS reikalavimų taikyti anksčiau taikytų BAP reikalavimus lyginamajai informacijai apie straipsnius, patenkančius į 9-ojo TFAS taikymo sritį;
 - b) atskleisti šį faktą ir kartu nurodyti pagrindą, kuriuo remtasi rengiant šią informaciją;
 - c) vertinti bet koki finansinės būklės paskutinę lyginamojo laikotarpio dieną ataskaitos (t. y. finansinės būklės ataskaitos, į kurią įtraukta lyginamoji informacija pagal anksčiau taikytus BAP) koregavimą, palyginti su finansinės būklės pirmojo ataskaitinio laikotarpio, kai taikomi TFAS, pradžioje (t. y. pirmojo laikotarpio, kai įtraukiama informacija, atitinkanti 7-ąją TFAS ir baigtą rengti 9-ojo TFAS versiją (paskelbtą 2014 m.)) ataskaita, kaip atsirandantį dėl apskaitos politikos pasikeitimo, ir atskleidžia 8-ojo TAS 28 straipsnio a–e punktuose ir f punkto i papunktyje reikalaujamą informaciją. 28 straipsnio f punkto i papunktis taikomas tik sumoms, pateikiamoms finansinės būklės paskutinę lyginamojo laikotarpio dieną ataskaitoje;
 - d) taikyti 1-ojo TAS 17 straipsnio c punktą, kad atskleistų papildomą informaciją tada, kai laikytis konkrečių TFAS reikalavimų nepakanka, kad vartotojai galėtų suprasti konkrečių sandorių, kitų įvykių ir sąlygų poveikį subjekto finansinei būklei ir finansiniams rezultatams.
- E3–E7. [Išbraukta]

Neaiškumas dėl pelno apmokestinimo tvarkos

- E8. Pirmą kartą standartus taikantis subjektas, kurio TFAS taikymo pradžios data yra ankstesnė nei 2017 m. liepos 1 d., gali pasirinkti savo pirmosiose pagal TFAS parengtose finansinėse ataskaitose pateikiamoje lyginamojoje informacijoje neparodyti TFAAK 23-iojo aiškinimo „Neaiškumas dėl pelno apmokestinimo tvarkos“ taikymo poveikio. Tokią galimybę pasirinkęs subjektas turi pripažinti sukauptą TFAAK 23-iojo aiškinimo taikymo poveikį kaip nepaskirstytojo pelno (ar atitinkamai kito nuosavybės komponento) pradinio likučio koregavimą pirmo ataskaitinio laikotarpio, kai taikomi TFAS, pradžioje.

2-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS

Akcijų verte pagrįstas mokėjimas

TIKSLAS

1. Šio TFAS tikslas – nustatyti, kaip subjekto vykdomi *akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandoriai* turėtų būti pateikiami jo finansinėse ataskaitose. Visų pirma juo reikalaujama, kad subjektas parodytų, kokią poveikį jo pelnui ar nuostoliui bei finansinei būklei turi akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandoriai, įskaitant sąnaudas, susijusias su sandoriais, pagal kuriuos darbuotojams yra suteikiami *akcijų pasirinkimo sandoriai*.

TAIKYMO SRITIS

2. Subjektas turi taikyti šį TFAS visų savo akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandorių apskaitai, nesvarbu, ar jis gali tiksliai identifikuoti tam tikras ar visas gautas prekes arba paslaugas, įskaitant:

- a) akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandorius, už kuriuos atsiskaitoma nuosavybės priemonėmis,
- b) *akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandorius, už kuriuos atsiskaitoma pinigais*, ir
- c) sandorius, kai subjektas gauna ar įsigyja prekes arba paslaugas, o susitarimo sąlygose subjektui arba prekių teikėjui ar paslaugų tiekėjui nustatyta galimybė pasirinkti, ar subjektas už sandorį atsiskaitys grynaisiais pinigais (ar kitokiu turtu), ar išleisdamas nuosavybės priemones,

išskyrus 3A–6 straipsniuose numatytus atvejus. Jeigu nėra aiškiai identifikuojamų prekių arba paslaugų, galima remtis kitomis aplinkybėmis, įrodančiomis, kad prekės arba paslaugos buvo (arba bus) gautos, – tokiu atveju taikomas šis TFAS.

3. [Išbraukta]

- 3A. Už akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandorį prekes arba paslaugas gaunančio arba įsigyjančio subjekto vardu gali atsiskaityti bet kuris kitas grupės subjektas (arba bet kurio grupės subjekto akcininkas). 2 straipsnis taip pat taikomas subjektui, kuris:

- a) gauna prekes arba paslaugas, kai už akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandorį atsiskaityti privalo kitas tos pačios grupės subjektas (arba bet kurio grupės subjekto akcininkas), arba
- b) privalo atsiskaityti už akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandorį, kai prekes arba paslaugas gauna kitas tos pačios grupės subjektas,

nebent sandoris yra akivaizdžiai sudarytas kitu tikslu, nei siekiant sumokėti už prekes arba paslaugas, suteiktas jas gavusiam subjektui.

4. Pagal šį TFAS sandoris su darbuotoju (ar kita šalimi), kaip subjekto nuosavybės priemonių turėtoju, nėra akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandoris. Pavyzdžiui, jeigu subjektas visiems tam tikros klasės nuosavybės priemonių turėtojams suteikia teisę įsigyti papildomų subjekto nuosavybės priemonių už kainą, kuri yra mažesnė nei tų nuosavybės priemonių tikroji vertė, o darbuotojas gauna tokią teisę, nes jis yra tos konkrečios klasės nuosavybės priemonių turėtojas, tos teisės suteikimui ar pasinaudojimui ja šio TFAS reikalavimai nėra taikomi.
5. Kaip nurodyta 2 straipsnyje, šis TFAS taikomas akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandoriams, kai subjektas įsigyja ar gauna prekes arba paslaugas. Prekes sudaro atsargos, medžiagos, nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai, nematerialusis turtas ir kitas nefinansinis turtas. Tačiau subjektas neturi taikyti šio TFAS sandoriams, kuriais jis įsigyja prekes kaip dalį grynojo turto, įsigyto sujungus verslą, kaip apibrėžta 3-iajame TFAS „Verslo jungimai“ (persvarstytame 2008 m.), sujungus bendrai kontroliuojamus subjektus arba verslą, kaip aprašyta 3-iojo TFAS B1–B4 straipsniuose, arba įnešus verslą į formuojamą bendrąją įmonę, kaip apibrėžta 11-ajame TFAS „Jungtinė veikla“. Todėl nuosavybės priemonėms, išleistoms verslo jungimo metu mainais už įsigytojo subjekto kontrolę, šis TFAS netaikomas. Tačiau įsigytojo subjekto darbuotojams suteiktoms nuosavybės priemonėms (pvz., už tęsiamas paslaugas) šis TFAS taikomas. Panašiai, *susitarimų dėl akcijų verte pagrįsto mokėjimo* atšaukimas, pakeitimas ar kitokie keitimai dėl verslo jungimo ar kitokio nuosavybės restruktūrizavimo apskaitoje taip pat turi būti

registruojami pagal šį TFAS. 3-iajame TFAS pateikiami nurodymai, kaip nustatyti, ar verslo jungimo metu išleistos nuosavybės priemonės yra atlygio, perleisto mainais už įsigytojo subjekto kontrolę, dalis (todėl patenka į 3-iojo TFAS taikymo sritį), ar yra teikiamos už tęsiamas paslaugas, kurios turi būti pripažįstamos laikotarpiu po sujungimo (todėl patenka į šio TFAS taikymo sritį).

6. Šis TFAS netaikomas akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandoriams, kai subjektas gauna ar įsigyja prekes arba paslaugas pagal sutartį, patenkančią į 32-ojo TAS „Finansinės priemonės. Pateikimas“ (persvarstyto 2003 m.) ⁽³³⁾ 8–10 straipsnių arba 9-ojo TFAS „Finansinės priemonės“ 2.4–2.7 straipsnių taikymo sritį.
- 6A. Terminas „tikroji vertė“ šiame TFAS kai kuriais atžvilgiais vartojamas kitaip, nei terminas „tikroji vertė“, apibrėžtas 13-ajame TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“. Todėl subjektas, taikydamas 2-ąjį TFAS, tikrąją vertę turi nustatyti pagal šį, o ne 13-ąjį TFAS.

PRIPAŽINIMAS

7. **Subjektas turi pripažinti pagal akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandorius gautas ar įsigytas prekes arba paslaugas, kai jos yra gaunamos. Subjektas turi pripažinti atitinkamą nuosavybės padidėjimą, jei prekės ar paslaugos buvo gautos pagal akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandorį, už kurį atsiskaitoma nuosavybės priemonėmis, arba įsipareigojimą, jeigu prekės ar paslaugos buvo įsigytos pagal akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandorį, už kurį atsiskaitoma pinigais.**
8. **Kai pagal akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandorį gaunamos ar įsigyjamoms 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 sandorio šalis suteikia paslaugą. Prekės gali būti sunaudojamos per laiką arba atsargos gali būti parduodamos vėliau, todėl sąnaudos yra pripažįstamos tada, kai prekės yra sunaudojamos ar parduodamos. Tačiau kartais sąnaudas būtina pripažinti dar prieš prekes ar paslaugas sunaudojant ar parduodant, nes jos neatitinka reikalavimų, kad būtų pripažintos turtu. Pavyzdžiui, subjektas gali įsigyti prekes vykdydamas naujo produkto kūrimo projekto tyrimų etapą. Nors tokios prekės nebuvo sunaudotos, jos gali neatitikti taikomo TFAS reikalavimų dėl pripažinimo turtu.

AKCIJŲ VERTE PAGRĮSTO MOKĖJIMO SANDORIAI, UŽ KURIUOS ATSISKAITOMA NUOSAVYBĖS PRIEMONĖMS

Bendra informacija

10. **Sudarydamas akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandorius, už kuriuos atsiskaitoma nuosavybės priemonėmis, subjektas turi įvertinti gautas prekes ar paslaugas ir atitinkamą nuosavybės padidėjimą tiesiogiai gautų prekių ar paslaugų tikrąją vertę, nebent ta tikroji vertė negali būti patikimai įvertinta. Jeigu subjektas gautų prekių ar paslaugų tikrosios vertės negali patikimai įvertinti, jis turi nustatyti jų vertę ir atitinkamą nuosavybės padidėjimą netiesiogiai, remdamasis ⁽³⁴⁾ suteiktų nuosavybės priemonių tikrąją vertę.**
11. Norėdamas taikyti 10 straipsnio reikalavimus sandoriams su *darbuotojais ir kitais panašias paslaugas teikiančiais asmenimis* ⁽³⁵⁾, subjektas turi įvertinti gautų paslaugų tikrąją vertę, remdamasis suteiktų nuosavybės priemonių tikrąją vertę, kadangi gautų paslaugų tikrosios vertės paprastai neįmanoma patikimai įvertinti, kaip paaiškinta 12 straipsnyje. Tu nuosavybės priemonių tikroji vertė turi būti įvertinta *suteikimo dieną*.

⁽³³⁾ 32-ojo TAS pavadinimas buvo pakeistas 2005 m.

⁽³⁴⁾ Šiame TFAS vartojama formuluotė „remdamasis“, o ne „tikrąją vertę“, kadangi sandoris galiausiai įvertinamas suteiktų nuosavybės priemonių tikrąją vertę, nustatytą 11 arba 13 straipsnyje nurodytą datą (nelygu, kas taikoma), padauginus iš nuosavybės priemonių, į kurias suteiktos teisės, kaip paaiškinta 19 straipsnyje, skaičiaus.

⁽³⁵⁾ Toliau šiame standarte visos nuorodos į darbuotojus taip pat apima kitus panašias paslaugas teikiančius asmenis.

12. Paprastai akcijos, akcijų pasirinkimo sandoriai ar kitos nuosavybės priemonės yra suteikiamos darbuotojams kaip jų atlyginimo paketo dalis, papildant piniginių atlyginimų ir kitas su darbu susijusias naudas. Paprastai neįmanoma tiesiogiai įvertinti paslaugų, gautų už konkrečius darbuotojų atlyginimo paketo komponentus. Taip pat gali būti neįmanoma nepriklausomai įvertinti bendro atlyginimo paketo tikrosios vertės, tiesiogiai neįvertinus suteiktų nuosavybės priemonių tikrosios vertės. Be to, akcijos arba akcijų pasirinkimo sandoriai kartais yra suteikiami kaip sutartų premijų (o ne pagrindinio atlyginimo) dalis, pvz., kaip paskata darbuotojams toliau dirbti subjektui arba atlygis jiems už pastangas pagerinti subjekto veiklos rezultatus. Subjektas, suteikdamas akcijas ar akcijų pasirinkimo sandorius kaip kito atlyginimo priedą, tokiu būdu moka papildomą atlyginimą, siekdamas papildomos naudos. Tikėtina, kad įvertinti šios papildomos naudos tikrąją vertę būtų sudėtinga. Dėl tiesioginio gautų paslaugų tikrosios vertės nustatymo sudėtingumo 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 taikoma galima atmesti prielaida, kad gautų prekių ar paslaugų tikroji vertė gali būti patikimai įvertinta. Ta tikroji vertė turi būti nustatoma tą datą, kai subjektas gauna prekes arba sandorio šalis suteikia paslaugą. Tais retais atvejais, kai subjektas šią prielaidą atmeta, nes negali patikimai įvertinti gautų prekių ar paslaugų tikrosios vertės, jis gautas prekes ar paslaugas ir atitinkamą nuosavybės padidėjimą turi įvertinti netiesiogiai, remdamasis suteiktų nuosavybės priemonių tikrąja verte, nustatytą tą datą, kai subjektas gauna prekes arba sandorio šalis suteikia paslaugą.
- 13A. Visų pirma, jeigu paaiškėja, kad subjekto gautas identifikuojamas atlygis (jeigu toks gaunamas) yra mažesnis už suteiktų nuosavybės priemonių arba prisiimto išipareigojimo tikrąją vertę, tokia situacija paprastai rodo, kad subjektas gavo (arba gaus) kitą atlygį (t. y. neidentifikuojamų prekių arba paslaugų). Subjektas gautas identifikuojamas prekes arba paslaugas turi vertinti pagal šį TFAS. Gautas (arba gautinas) neidentifikuojamas prekes arba paslaugas subjektas turi vertinti kaip akcijų verte pagrįsto mokėjimo tikrosios vertės ir bet kurių gautų (arba gautinų) identifikuojamų prekių arba paslaugų tikrosios vertės skirtumą. Subjektas gautas neidentifikuojamas prekes arba paslaugas turi vertinti suteikimo datą. Tačiau sandorių, už kuriuos atsiskaitoma pinigais, atveju išipareigojimas turi būti dar kartą vertinamas kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje tol, kol jis įvykdomas pagal 30–33 straipsnius.

Sandoriai, pagal kuriuos gaunamos paslaugos

14. Jeigu teisės į suteiktas nuosavybės priemones *suteikiamos* iš karto, sandorio šalis neturi teikti paslaugos visą nustatytą paslaugų teikimo laikotarpį, kad įgytų besąlyginę teisę į šias nuosavybės priemones. Nesant priešingų įrodymų, subjektas turi daryti prielaidą, jog kaip atlygis už nuosavybės priemones sandorio šalies suteiktos paslaugos yra gautos. Tokiu atveju suteikimo dieną subjektas turi pripažinti visas gautas paslaugas ir atitinkamą nuosavybės padidėjimą.
15. Jeigu teisės į nuosavybės priemones *nesuteikiamos* tol, kol sandorio šalis nebaigia teikti paslaugos visą nustatytą paslaugų teikimo laikotarpį, subjektas daro prielaidą, jog paslaugos, kurias kaip atlygį už nuosavybės priemones turi suteikti sandorio šalis, bus gautos ateityje per *teisių suteikimo laikotarpį*. Subjektas šias paslaugas apskaitoje turi registruoti, kai sandorio šalis jas teikia per teisių suteikimo laikotarpį, atitinkamai apskaitoje registruodamas nuosavybės padidėjimą. Pavyzdžiui:
- a) jeigu darbuotojui suteikiami akcijų pasirinkimo sandoriai su sąlyga, kad jis teiks paslaugas trejus metus, subjektas turi daryti prielaidą, kad kaip atlygis už akcijų pasirinkimo sandorius darbuotojo suteiktinos paslaugos bus gautos ateityje per tą trejų metų teisių suteikimo laikotarpį;
- b) jeigu darbuotojui suteikiami akcijų pasirinkimo sandoriai su sąlyga, kad jis įvykdys *veiklos rezultatų sąlygą* ir liks dirbti subjektui tol, kol ta sąlyga bus patenkinta, o teisių suteikimo laikotarpio trukmė priklauso nuo to, per kiek laiko ta veiklos rezultatų sąlyga bus įvykdyta, subjektas turi daryti prielaidą, kad kaip atlygis už suteiktus akcijų pasirinkimo sandorius darbuotojo suteiktinos paslaugos bus gautos ateityje per tikėtiną teisių suteikimo laikotarpį. Subjektas turi įvertinti tikėtino teisių suteikimo laikotarpio trukmę suteikimo datą, remdamasis labiausiai tikėtiniu veiklos rezultatų sąlygos įvykdymo rezultatu. Jeigu veiklos rezultatų sąlyga yra *rinkos sąlyga*, tikėtino teisių suteikimo laikotarpio trukmės įvertinimas turi atitikti prielaidas, naudotas apskaičiuojant suteiktų pasirinkimo sandorių tikrąją vertę, ir neturi būti vėliau peržiūrimas. Jeigu veiklos rezultatų sąlyga nėra rinkos sąlyga, subjektas prireikus turi peržiūrėti savo teisių suteikimo laikotarpio trukmės įvertį, jeigu vėliau gauta informacija parodo, kad teisių suteikimo laikotarpio trukmė skiriasi nuo ankstesnių įverčių.

Sandoriai, vertinami remiantis suteiktų nuosavybės priemonių tikrąja verte*Suteiktų nuosavybės priemonių tikrosios vertės nustatymas*

16. Dėl sandorių, vertinamų remiantis suteiktų nuosavybės priemonių tikrąja verte, subjektas turi įvertinti suteiktų nuosavybės priemonių tikrąją vertę *vertinimo datą*, remdamasis rinkos kainomis (jei žinomos) ir atsižvelgdamas į sąlygas, kuriomis tos nuosavybės priemonės buvo suteiktos (atsižvelgiant į 19–22 straipsnių reikalavimus).
17. Jeigu rinkos kainos nežinomos, subjektas suteiktų nuosavybės priemonių tikrąją vertę turi įvertinti naudodamas vertinimo metodą, kad apskaičiuotų, kokia būtų tų nuosavybės priemonių kaina vertinimo datą pagal ištiesiosios rankos principu grįstą sandorį tarp nusimanančia ir ketinančia jį sudaryti šalių. Vertinimo metodas turi sutapti su bendrai priimta vertinimo metodika, skirta finansinių priemonių kainai nustatyti, taip pat turi apimti visus veiksnius ir prielaidas, kuriuos nusimanantys ir ketinantys sudaryti sandorį rinkos dalyviai apsvaistytų nustatdami kainą (atsižvelgiant į 19–22 straipsnių reikalavimus).
18. B priedėlyje pateikiami išsamesni nurodymai dėl akcijų ir akcijų pasirinkimo sandorių tikrosios vertės nustatymo, daugiausiai dėmesio skiriant konkrečioms sąlygoms, kurios yra bendri darbuotojams suteiktų akcijų ar akcijų pasirinkimo sandorių elementai.

Teisių suteikimo sąlygų traktavimas

19. Nuosavybės priemonių suteikimas gali priklausyti nuo konkrečių teisių suteikimo sąlygų įgyvendinimo. Pavyzdžiui, akcijų ar akcijų pasirinkimo sandorių suteikimas darbuotojui paprastai siejamas su sąlyga, kad darbuotojas liks dirbti subjektui nustatytą laikotarpį. Gali būti nustatytos veiklos rezultatų sąlygos, kurios turi būti įvykdytos, pvz., kad subjekto pelno augimas pasieks nustatytą dydį arba subjekto akcijų kaina išaugs iki nustatyto dydžio. Į teisių suteikimo sąlygas, kurios nėra rinkos sąlygos, neturi būti atsižvelgiama nustatant akcijų arba akcijų pasirinkimo sandorių tikrąją vertę vertinimo datą. Tačiau į teisių suteikimo sąlygas, kurios nėra rinkos sąlygos, turi būti atsižvelgiama pakoreguojant nuosavybės priemonių, naudojamų nustatant sandorio sumą, skaičių, kad dėl prekių ar paslaugų, gautų kaip atlygis už suteiktas nuosavybės priemones, pripažinta suma būtų pagrįsta nuosavybės priemonių, į kurias galiausiai suteikiamos teisės, skaičiumi. Todėl pagal kaupimo principą jokia suma dėl gautų prekių ar paslaugų nepripažįstama, jeigu teisės į suteiktas nuosavybės priemones nesuteikiamos, nes netenkinama *teisių suteikimo sąlyga*, kuri nėra rinkos sąlyga, pavyzdžiui, kai sandorio šalis neteikia paslaugos visą nustatytą paslaugų teikimo laikotarpį arba jeigu neįvykdoma veiklos rezultatų sąlyga, kaip reikalaujama 21 straipsnyje.
20. Taikydamas 19 straipsnio reikalavimus, subjektas turi pripažinti per teisių suteikimo laikotarpį gautų prekių ar paslaugų sumą, pagrįstą nuosavybės priemonių, į kurias tikimasi suteikti teises, skaičiaus geriausiu įverčiu ir tą įvertį prirėikus peržiūrėti, jei vėliau gauta informacija parodo, kad nuosavybės priemonių, į kurias tikimasi suteikti teises, skaičius skiriasi nuo ankstesnių įverčių. Teisių suteikimo datą subjektas turi peržiūrėti įvertį, kad jis prilygtų nuosavybės priemonių, į kurias faktiškai suteiktos teisės, skaičiui, laikydamasis 21 straipsnyje nustatytų reikalavimų.
21. Į rinkos sąlygas, pvz., tikslinę akcijų kainą, nuo kurios priklauso teisių suteikimas (ar galimybė pasinaudoti jomis), turi būti atsižvelgiama vertinant suteiktų nuosavybės priemonių tikrąją vertę. Todėl suteikdamas nuosavybės priemones pagal rinkos sąlygas subjektas turi pripažinti prekes ar paslaugas, gautas iš sandorio šalies, kuri įvykdo visas kitas teisių suteikimo sąlygas (pvz., iš darbuotojo, kuris lieka dirbti nustatytą paslaugų teikimo laikotarpį, gautas paslaugas), neatsižvelgdamas į tai, ar tos rinkos sąlygos buvo įvykdytos.

Kitų nei teisių suteikimo sąlygų traktavimas

- 21A. Panašiai, apskaičiuodamas suteiktų nuosavybės priemonių tikrąją vertę subjektas taip pat turi atsižvelgti į visas kitas sąlygas nei teisių suteikimo sąlygos. Taigi, suteikdamas nuosavybės priemones pagal kitas nei teisių suteikimo sąlygas, subjektas turi pripažinti prekes ar paslaugas, gautas iš sandorio šalies, kuri įvykdo visas teisių suteikimo sąlygas, kurios nėra rinkos sąlygos (pvz., iš darbuotojo, kuris lieka dirbti nustatytą paslaugų teikimo laikotarpį, gautas paslaugas), neatsižvelgdamas į tai, ar tos kitos nei teisių suteikimo sąlygos buvo įvykdytos.

Atnaujinimo elemento traktavimas

22. Jeigu pasirinkimo sandoriai turi atnaujinimo elementą, apskaičiuojant suteiktų pasirinkimo sandorių tikrąją vertę vertinimo datą į *atnaujinimo elementą* neturi būti atsižvelgiama. Todėl *atnaujinimo pasirinkimo sandoris* apskaitoje turi būti registruojamas kaip naujo pasirinkimo sandorio suteikimas, jeigu (ir kai) atnaujinimo pasirinkimo sandoris yra suteikiamas.

Po teisių suteikimo datos

23. Pripažinęs gautas prekes ar paslaugas ir atitinkamą nuosavybės padidėjimą pagal 10–22 straipsnius, po teisių suteikimo datos subjektas negali toliau koreguoti bendros nuosavybės vertės. Pavyzdžiui, subjektas negali vėliau panaikinti sumos, pripažintos dėl iš darbuotojo gautų paslaugų, jeigu suteiktų teisių į nuosavybės priemones vėliau netenkama arba jeigu akcijų pasirinkimo sandoriais nėra pasinaudojama. Tačiau šis reikalavimas netrukdo subjektui pripažinti perkėlimo nuosavybėje, t. y. iš vieno nuosavybės komponento į kitą.

Atvejai, kai nuosavybės priemonių tikroji vertė negali būti patikimai įvertinta

24. 16–23 straipsnių reikalavimai taikomi, kai subjektas turi įvertinti akcijų vertę pagrįsto mokėjimo sandorius remdamasis suteiktų nuosavybės priemonių tikrąja verte. Kartais subjektas gali nesugebėti tiksliai apskaičiuoti suteiktų nuosavybės priemonių tikrosios vertės vertinimo datą pagal 16–22 straipsnių reikalavimus. Tik tokiais retais atvejais subjektas turi:

a) įvertinti nuosavybės priemones jų *vidine verte* iš pradžių tada, kai subjektas gauna prekes arba kai sandorio šalis suteikia paslaugas, o paskui kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ir galutinio atsiskaitymo datą, bet kokį vidinės vertės pasikeitimą pripažindamas pelnu arba nuostoliais. Suteikiant akcijų pasirinkimo sandorius, susitarimas dėl akcijų vertę pagrįsto mokėjimo visiškai įvykdomas tada, kai pasirinkimo sandoriais yra pasinaudojama, kai teisės į juos prarandamos (pvz., dėl darbo sutarties nutraukimo) arba kai baigiasi galiojimas (pvz., baigiasi pasirinkimo sandorio galiojimo laikas);

b) pripažinti gautas prekes ar paslaugas remiantis nuosavybės priemonių, teisės į kurias faktiškai suteikiamos arba (jei taikytina) teisėmis į kurias yra pasinaudojama, skaičiumi. Taikydamas šiuos reikalavimus akcijų pasirinkimo sandoriams, subjektas, pavyzdžiui, turi pripažinti prekes ar paslaugas, gautas per teisių suteikimo laikotarpį (jei tokių yra), remdamasis 14 ir 15 straipsniais, išskyrus atvejį, kai 15 straipsnio b punkto reikalavimai dėl rinkos sąlygos netaikomi. Suma, pripažinta dėl prekių ar paslaugų, gautų per teisių suteikimo laikotarpį, turi apimti akcijų pasirinkimo sandorių, kurių atžvilgiu tikėtina, kad teisės bus suteiktos, skaičių. Subjektas prirėkęs turi peržiūrėti tą įvertį, jeigu vėliau gauta informacija parodo, kad akcijų pasirinkimo sandorių, į kuriuos tikimasi suteikti teises, skaičius skiriasi nuo ankstesnių įverčių. Teisių suteikimo datą subjektas turi peržiūrėti įvertį, kad jis prilygtų nuosavybės priemonių, į kurias faktiškai suteiktos teisės, skaičiui. Po teisių suteikimo datos subjektas turi panaikinti sumą, pripažintą dėl gautų prekių ar paslaugų, jeigu teisės į akcijų pasirinkimo sandorius vėliau prarandamos arba baigia galioti pasibaigus akcijų pasirinkimo sandorių galiojimo laikui.

25. Jeigu 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, nustatytą 24 straipsnyje. Tačiau subjektas atsiskaito už suteiktas finansines nuosavybės priemones, kurioms taikomas 24 straipsnis:

a) jei atsiskaitymas atliekamas per teisių suteikimo laikotarpį, subjektas atsiskaitymą apskaitoje turi registruoti kaip teisių suteikimo paspartinimą ir todėl turi iš karto pripažinti sumą, kuri priešingu atveju būtų pripažįstama dėl paslaugų, gautų per likusį teisių suteikimo laikotarpį;

b) bet koks atliktas mokėjimas apskaitoje turi būti registruojamas kaip nuosavybės priemonių atpirkimas, t. y. atsiskaitymas iš nuosavybės, išskyrus atvejus, kai toks mokėjimas viršija nuosavybės priemonių vidinę vertę, nustatytą atpirkimo datą. Bet koks toks perviršis turi būti pripažįstamas sąnaudomis.

Sąlygų, kuriomis nuosavybės priemonės buvo suteiktos, pakeitimai, įskaitant atšaukimą ir apmokėjimą

26. Subjektas gali pakeisti nuosavybės priemonių suteikimo sąlygas. Pavyzdžiui, jis gali sumažinti darbuotojams suteiktų pasirinkimo sandorių pasinaudojimo kainą (t. y. perkainoti pasirinkimo sandorius), dėl to padidėtų tokių pasirinkimo sandorių tikroji vertė. 27–29 straipsnių reikalavimai apskaitoje registruoti pakeitimų poveikį yra taikomi akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandoriams su darbuotojais. Tačiau tokie reikalavimai taip pat turi būti taikomi akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandoriams ne su darbuotojais, bet su kitomis šalimis, kurie vertinami remiantis suteiktų nuosavybės priemonių tikrąja verte. Pastaruoju atveju bet kokia 27–29 straipsniuose pateikta nuoroda į suteikimo datą turi nurodyti datą, kai subjektas gauna prekes ar sandorio šalis suteikia paslaugas.
27. Subjektas turi bent jau pripažinti gautas paslaugas, įvertintas suteikimo datą suteiktų nuosavybės priemonių tikrąja verte, nebent teisės į tas nuosavybės priemones nebūtų suteiktos dėl neįvykdytos teisių suteikimo sąlygos (kitų nei rinkos sąlygos), nustatytos suteikimo datą. Tai taikoma nepaisant jokių sąlygų, kuriomis buvo suteiktos nuosavybės priemonės, pakeitimų, atšaukimo arba tokių suteiktų nuosavybės priemonių apmokėjimo. Be to, subjektas turi pripažinti pakeitimų poveikį, dėl kurio padidėja susitarimo dėl akcijų verte pagrįsto mokėjimo bendra tikroji vertė arba kuris yra kitaip naudingas darbuotojui. B priedėlyje pateikiami šio reikalavimo taikymo nurodymai.
28. Jeigu nuosavybės priemonių suteikimas atšaukiamas arba padengiamas per teisių suteikimo laikotarpį (išskyrus suteikimą, kuris atšaukiamas, kai teisės prarandamos dėl neįvykdytos teisių suteikimo sąlygos):
- a) subjektas apskaitoje registruoja atšaukimą arba apmokėjimą kaip teisių suteikimo pagreitinimą; dėl to turi iš karto pripažinti sumą, kuri priešingu atveju būtų buvusi pripažinta dėl paslaugų, gautų per likusį teisių suteikimo laikotarpį;
 - b) bet koks darbuotojui atliktas mokėjimas atšaukus arba apmokėjus suteiktas priemones apskaitoje turi būti registruojamas kaip nuosavybės dalies atpirkimas, t. y. atskaitymas iš nuosavybės, išskyrus atvejį, kai toks mokėjimas viršija suteiktų nuosavybės priemonių tikrąją vertę, nustatytą atpirkimo datą. Bet koks toks perviršis turi būti pripažįstamas sąnaudomis. Tačiau jeigu susitarime dėl akcijų verte pagrįsto mokėjimo buvo įsipareigojimo komponentų, subjektas turi iš naujo įvertinti tikrąją įsipareigojimo vertę atšaukimo arba apmokėjimo datą. Bet koks mokėjimas, atliktas įsipareigojimo komponentui padengti, apskaitoje turi būti registruojamas kaip įsipareigojimo įvykdymas;
 - c) jeigu darbuotojui suteikiamos naujos nuosavybės priemonės ir jų suteikimo datą subjektas suteiktas naujas nuosavybės priemones pripažįsta kaip atšauktų nuosavybės priemonių pakeitimą, subjektas naujų nuosavybės priemonių suteikimą turi registruoti tuo pačiu būdu kaip pirminio nuosavybės priemonių suteikimo pakeitimą pagal 27 straipsnį ir B priedėlyje pateiktus nurodymus. Padidėjusi suteiktų nuosavybės priemonių tikroji vertė yra skirtumas tarp naujųjų nuosavybės priemonių tikrosios vertės ir atšauktųjų nuosavybės priemonių grynosios tikrosios vertės naujųjų nuosavybės priemonių suteikimo datą. 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 atskaitymas iš nuosavybės pagal b punktą. Jeigu subjektas nepripažįsta suteiktų naujų nuosavybės priemonių kaip pakeitimo už atšauktas nuosavybės priemones, jis tas naujas nuosavybės priemones apskaitoje turi registruoti kaip naują nuosavybės priemonių suteikimą.
- 28A. Jeigu subjektas arba sandorio šalis gali pasirinkti, ar vykdyti kitas nei teisių suteikimo sąlygas, subjekto arba sandorio šalies kitų nei teisių suteikimo sąlygų nevykdymą teisių suteikimo laikotarpiu subjektas turi traktuoti kaip atšaukimą.
29. Jeigu subjektas atperka nuosavybės priemones su suteiktomis teisėmis, darbuotojui atliktas mokėjimas apskaitoje turi būti registruojamas kaip atskaitymas iš nuosavybės, išskyrus atvejus, kai mokėjimas viršija atpirktų nuosavybės priemonių tikrąją vertę, nustatytą atpirkimo datą. Bet koks toks perviršis turi būti pripažįstamas sąnaudomis.

AKCIJŲ VERTE PAGRĮSTO MOKĖJIMO SANDORIAI, UŽ KURIUOS ATSISKAITOMA PINIGAIS

- 30. Akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandorių, už kuriuos atsiskaitoma pinigais, atveju subjektas turi įvertinti įsigytas prekes ar paslaugas ir prisiimtą įsipareigojimą to įsipareigojimo tikrąją vertę, laikydamasis 31–33D straipsnių reikalavimų. Per laikotarpį, kol įsipareigojimas nėra įvykdytas, subjektas turi pakartotinai nustatyti įsipareigojimo tikrąją vertę kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ir atsiskaitymo datą, bet kokius tikrosios vertės pokyčius pripažindamas ataskaitinio laikotarpio pelnu arba nuostoliais.**
31. Pavyzdžiui, subjektas kaip darbuotojų atlyginimo paketo dalį gali jiems suteikti teises į akcijų vertės padidėjimą: taip darbuotojai gys teises į būsimąsias pinigines išmokas (o ne nuosavybės priemones), pagrįstas subjekto akcijų kainos padidėjimu virš nustatyto lygio per nustatytą laikotarpį. Kaip alternatyvą subjektas savo darbuotojams gali suteikti teisę gauti būsimąsias pinigines išmokas, suteikdamas jiems teisę į akcijas (įskaitant akcijas, kurios bus išleistos pasinaudojus akcijų pasirinkimo sandoriais), kurias darbuotojas arba privalėtų išpirkti (pavyzdžiui, pasibaigus darbo sutarčiai), arba galėtų pasirinkti išpirkti. Šie susitarimai yra akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandorių, už kuriuos atsiskaitoma pinigais, pavyzdžiai. Teisės į akcijų vertės padidėjimą naudojamos siekiant paaiškinti tam tikrus 32–33D straipsniuose pateiktus reikalavimus, tačiau tų straipsnių reikalavimai taikomi visiems akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandoriams, už kuriuos atsiskaitoma pinigais.
32. Subjektas turi pripažinti gautas paslaugas ir įsipareigojimą sumokėti už jas tada, kai darbuotojas šias paslaugas suteikia. Pavyzdžiui, kai kurios teisės į akcijų vertės padidėjimą suteikiamos iš karto, todėl iš darbuotojų nėra reikalaujama, kad, tam kad įgytų teisę į piniginę išmoką, jie dirbtų visą nustatytą paslaugų teikimo laikotarpį. Nesant priešingų įrodymų, subjektas turi daryti prielaidą, kad darbuotojo mainais į teisę į akcijų vertės padidėjimą suteiktos paslaugos yra gautos. Taigi subjektas turi iš karto pripažinti gautas paslaugas ir įsipareigojimą sumokėti už jas. Jeigu teisės į akcijų vertės padidėjimą nesuteikiamos tol, kol darbuotojas nebaigia viso nustatyto paslaugų teikimo laikotarpio, subjektas turi pripažinti gautas paslaugas ir įsipareigojimą sumokėti už jas tada, kai darbuotojas teikia paslaugą tuo laikotarpiu.
33. Iš pradžių ir paskui kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje (kol bus įvykdytas) įsipareigojimas turi būti vertinamas teisių į akcijų vertės padidėjimą tikrąją vertę, taikant pasirinkimo sandorio kainos nustatymo metodą ir atsižvelgiant į sąlygas, kuriomis buvo suteiktos teisės į akcijų vertės padidėjimą, taip pat į darbuotojų iki tos datos suteiktų paslaugų apimtį, laikantis 33A–33D straipsnių reikalavimų. Subjektas gali pakeisti akcijų verte pagrįsto mokėjimo, už kurį atsiskaitoma pinigais, suteikimo sąlygas. Nurodymai dėl akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandorio pakeitimo, dėl kurio pasikeičia jo klasifikavimas, t. y. iš sandorio, už kurį atsiskaitoma pinigais, į sandorį, už kurį atsiskaitoma nuosavybės priemonėmis, pateikiami B priedėlio B44A–B44C straipsniuose.

Teisių suteikimo sąlygų ir kitų nei teisių suteikimo sąlygų traktavimas

- 33A. Akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandoris, už kurį atsiskaitoma pinigais, gali priklausyti nuo konkrečių teisių suteikimo sąlygų įvykdymo. Gali būti nustatytos veiklos rezultatų sąlygos, kurios turi būti įvykdytos, pvz., kad subjekto pelno augimas pasieks nustatytą dydį arba subjekto akcijų kaina išaugs iki nustatyto dydžio. Nustatant akcijų verte pagrįsto mokėjimo, už kurį atsiskaitoma pinigais, tikrąją vertę vertinimo datą, į teisių suteikimo sąlygas, kurios nėra rinkos sąlygos, neturi būti atsižvelgiama. Tačiau turi būti atsižvelgiama į teisių suteikimo sąlygas, kurios nėra rinkos sąlygos, pakoreguojant premijų, įtrauktų į dėl sandorio atsiradusio įsipareigojimo vertės nustatymą, skaičių.
- 33B. Siekdamas taikyti 33A straipsnio reikalavimus, subjektas turi pripažinti per teisių suteikimo laikotarpį gautų prekių ar paslaugų sumą. Ta suma turi būti pagrįsta premijų, kurių atžvilgiu tikėtina, jog teisės bus suteiktos, skaičiaus geriausiu įverčiu. Subjektas prirėkęs turi peržiūrėti tą įvertį, jeigu vėliau gauta informacija parodo, kad premijų, į kurias tikimasi suteikti teises, skaičius skiriasi nuo ankstesnių įverčių. Teisių suteikimo datą subjektas turi peržiūrėti įvertį ir sulygtinti jį su premijų, į kurias faktiškai suteiktos teisės, skaičiumi.
- 33C. Į rinkos sąlygas, pvz., tikslinę akcijų kainą, nuo kurios priklauso teisių suteikimas (ar galimybė pasinaudoti jomis), ir į kitas nei teisių suteikimo sąlygas turi būti atsižvelgiama vertinant suteikto akcijų verte pagrįsto mokėjimo, pagal kurį atsiskaitoma pinigais, tikrąją vertę ir pakartotinai vertinant tikrąją vertę kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ir atsiskaitymo datą.

- 33D. Taikant 30–33C straipsnius, už prekes ar paslaugas, gautas kaip atlygis už suteiktą akcijų vertę pagrįstą mokėjimą, pagal kurį atsiskaitoma pinigais, faktiškai pripažinta sukaupta suma yra lygi sumokėtai pinigų sumai.

AKCIJŲ VERTE PAGRĮSTO MOKĖJIMO SANDORIAI SU ATSISKAITYMO GRYNĄJA VERTE ELEMENTU IŠSKAIČIUOJAMOJO MOKESČIO PRIEVOLĖMS ĮVYKDYTI

- 33E. Mokesčių įstatymai ar kiti teisės aktai gali įpareigoti subjektą išskaičiuoti tam tikrą sumą darbuotojo mokesčio prievolei, susijusiai su akcijų vertę pagrįstu mokėjimu, įvykdyti ir tą sumą, paprastai pinigais, darbuotojo vardu pervesti mokesčių institucijai. Kad šią prievolę būtų galima įvykdyti, pagal susitarimo dėl akcijų vertę pagrįsto mokėjimo sąlygas subjektui gali būti leidžiama arba iš jo gali būti reikalaujama iš viso nuosavybės priemonių, kurios kitu atveju būtų išleistos darbuotojui pasinaudojus akcijų vertę pagrįsto mokėjimo sandoriu (arba suteikus teisės į jį), skaičiaus išskaičiuoti nuosavybės priemonių skaičių, kuris yra lygus darbuotojo mokesčio prievolės piniginei vertei (t. y. susitarimas dėl akcijų vertę pagrįsto mokėjimo turi atsiskaitymo grynąją vertę elementą).

- 33F. Taikant 34 straipsnio reikalavimų išimtį, 33E straipsnyje aprašytas visas sandoris turi būti klasifikuojamas kaip akcijų vertę pagrįsto mokėjimo sandoris, už kurį atsiskaitoma nuosavybės priemonėmis, jei jis būtų buvęs taip klasifikuojamas, jeigu atsiskaitymo grynąją vertę elemento nebūtų.

- 33G. Siekdamas apskaitoje registruoti akcijų išskaičiavimą siekiant finansuoti mokėjimą mokesčių institucijai dėl darbuotojo mokesčio prievolės, susijusios su akcijų vertę pagrįstu mokėjimu, subjektas taiko šio standarto 29 straipsnį. Todėl atliktas mokėjimas apskaitoje turi būti registruojamas kaip išskaičiuotų akcijų atskaitymas iš nuosavybės, išskyrus atvejus, kai mokėjimas viršija išskaičiuotų nuosavybės priemonių tikrąją vertę atsiskaitymo grynąją vertę datą.

- 33H. 33F straipsnyje nustatyta išimtis netaikoma:

- a) susitarimui dėl akcijų vertę pagrįsto mokėjimo su atsiskaitymo grynąją vertę elementu, kurio atžvilgiu subjektui nenustatyta prievolė pagal mokesčių įstatymus ar kitus teisės aktus išskaičiuoti tam tikrą sumą darbuotojo mokesčio prievolei, susijusiai su tuo akcijų vertę pagrįstu mokėjimu, įvykdyti, arba
- b) nuosavybės priemonėms, kurias subjektas išskaičiuoja ir kurios viršija darbuotojo mokesčio prievolės, susijusios su akcijų vertę pagrįstu mokėjimu, sumą (t. y. subjektas išskaičiuoja akcijų sumą, kuri viršija darbuotojo mokesčio prievolės piniginę vertę). Toks išskaičiuotų akcijų perviršis apskaitoje turi būti registruojamas kaip akcijų vertę pagrįstas mokėjimas, už kurį atsiskaitoma pinigais, kai ši suma darbuotojui sumokama pinigais (arba kitu turtu).

AKCIJŲ VERTE PAGRĮSTO MOKĖJIMO SANDORIAI SU ALTERNATYVA MOKĖTI PINIGAIS

34. **Akcijų vertę pagrįsto mokėjimo sandorius atvejais, kai susitarimo sąlygos leidžia subjektui ar kitai sandorio šaliai pasirinkti, ar subjektas už sandorį atsiskaitys pinigais (ar kitu turtu), ar išleisdamas nuosavybės priemones, subjektas tokį sandorį ar jo komponentus apskaitoje turi registruoti kaip akcijų vertę pagrįsto mokėjimo sandorį, už kurį atsiskaitoma pinigais, tik jeigu subjektas prisiėmė įsipareigojimą atsiskaityti pinigais ar kitu turtu, arba kaip akcijų vertę pagrįsto mokėjimo sandorį, už kurį atsiskaitoma nuosavybės priemonėmis, jeigu subjektas tokio įsipareigojimo neprisiėmė.**

Akcijų vertę pagrįsto mokėjimo sandoriai, pagal kurių susitarimo sąlygas sandorio šalis gali pasirinkti atsiskaitymo būdą

35. Jeigu subjektas sandorio šaliai suteikė teisę pasirinkti, ar už akcijų vertę pagrįsto mokėjimo sandorį bus atsiskaitoma pinigais ⁽³⁶⁾ ar išleidžiant nuosavybės priemones, jis 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 subjektas prekių ar paslaugų gavimo datą turi įvertinti sudėtinės finansinės priemonės nuosavybės komponentą kaip gautų prekių ar paslaugų tikrosios vertės ir skolos komponento tikrosios vertės skirtumą.

⁽³⁶⁾ Visos nuorodos į pinigus 35–43 straipsniuose taip pat apima kitą subjekto turtą.

36. Kitų sandorių, įskaitant sandorius su darbuotojais, atveju 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, subjektas pirmiausiai turi įvertinti skolos komponento tikrąją vertę, o paskui įvertinti nuosavybės komponento tikrąją vertę atsižvelgdamas į tai, kad tam, kad gautų nuosavybės priemones, kita sandorio šalis turi atsakyti teisės gauti pinigus. Sudėtinės finansinės priemonės tikroji vertė yra dviejų komponentų tikrųjų verčių suma. Tačiau akcijų vertę pagrįsto mokėjimo sandoriai, pagal kuriuos sandorio šalis turi atsiskaitymo pasirinkimo teisę, dažnai yra struktūrizuoti taip, kad vienos atsiskaitymo alternatyvos tikroji vertė yra lygi kitos alternatyvos tikrajai vertei. Pavyzdžiui, kita sandorio šalis gali turėti pasirinkimą gauti akcijų pasirinkimo sandorius arba teises į akcijų vertės padidėjimą, už kurias atsiskaitoma pinigais. Tokiais atvejais nuosavybės komponento tikroji vertė yra lygi nuliui, taigi sudėtinės finansinės priemonės tikroji vertė yra lygi skolos komponento tikrajai vertei. Priešingai, jeigu atsiskaitymo alternatyvų tikrosios vertės skiriasi, nuosavybės komponento tikroji vertė dažniausiai bus didesnė už nulį, todėl sudėtinės finansinės priemonės tikroji vertė bus didesnė už skolos komponento tikrąją vertę.
38. Subjektas turi atskirai apskaitoje registruoti gautas prekes ar paslaugas pagal kiekvieną sudėtinės finansinės priemonės komponentą. Pagal skolos komponentą subjektas turi pripažinti įsigytas prekes ar paslaugas bei įsipareigojimą už jas sumokėti, kai sandorio šalis tiekia prekes ar suteikia paslaugą, pagal reikalavimus, taikomus akcijų vertę pagrįsto mokėjimo sandoriams, už kuriuos atsiskaitoma pinigais (30–33 straipsniai). Pagal nuosavybės komponentą (jei toks yra) subjektas turi pripažinti gautas prekes ar paslaugas ir atitinkamą nuosavybės padidėjimą, kai sandorio šalis tiekia prekes ar suteikia paslaugą, pagal reikalavimus, taikomus akcijų vertę pagrįsto mokėjimo sandoriams, už kuriuos atsiskaitoma nuosavybės priemonėmis (10–29 straipsniai).
39. Atsiskaitymo datą subjektas turi iš naujo įvertinti įsipareigojimą jo tikrąja verte. Jeigu atsiskaitydamas subjektas, užuot mokėjęs pinigais, išleidžia nuosavybės priemones, įsipareigojimas turi būti perkeliamas tiesiogiai į nuosavybę kaip atlygis už išleistas nuosavybės priemones.
40. Jeigu subjektas atsiskaito pinigais, o ne išleisdamas nuosavybės priemones, tokiu mokėjimu įsipareigojimas turi būti visiškai įvykdomas. Bet koks anksčiau pripažintas nuosavybės komponentas turi likti nuosavybėje. Pasirinkdama atsiskaitymą grynaisiais pinigais, sandorio šalis atsisako teisės gauti nuosavybės priemones. Tačiau šis reikalavimas netrukdo subjektui pripažinti perkėlimo nuosavybėje, t. y. iš vieno nuosavybės komponento į kitą.

Akcijų vertę pagrįsto mokėjimo sandoriai, pagal kurių susitarimo sąlygas subjektas gali pasirinkti atsiskaitymo būdą

41. Akcijų vertę pagrįsto mokėjimo sandorio, pagal kurio susitarimo sąlygas subjektas gali pasirinkti atsiskaitymą grynaisiais pinigais arba išleidžiant nuosavybės priemones, atveju jis privalo nustatyti, ar turi dabartinę prievolę atsiskaityti pinigais, ir akcijų vertę pagrįsto mokėjimo sandorį atitinkamai registruoti apskaitoje. Subjektas turi dabartinę prievolę atsiskaityti pinigais, jei pasirinkimas atsiskaityti nuosavybės priemonėmis neturi komercinio pagrindo (pvz., todėl, kad subjektui yra teisiškai draudžiama išleisti akcijas) arba jei subjektas pagal savo atsiskaitymo praktiką ar nustatytą politiką arba kitai sandorio šaliai paprašius paprastai atsiskaito pinigais.
42. Jeigu subjektas turi dabartinę prievolę atsiskaityti pinigais, jis sandorį apskaitoje registruoja pagal 30–33 straipsnių reikalavimus, taikomus akcijų vertę pagrįsto mokėjimo sandoriams, už kuriuos atsiskaitoma pinigais.
43. Jeigu tokios prievolės nėra, subjektas sandorį apskaitoje turi registruoti pagal 10–29 straipsnių reikalavimus, taikomus akcijų vertę pagrįsto mokėjimo sandoriams, už kuriuos atsiskaitoma nuosavybės priemonėmis. Atsiskaitymo metu:
- a) jeigu subjektas pasirenka atsiskaitymą pinigais, tokia piniginė išmoka apskaitoje turi būti registruojama kaip nuosavybės dalies atpirkimas, t. y. atskaitymas iš nuosavybės, išskyrus c punkte nurodytą išimtį;

- b) jeigu subjektas pasirenka atsiskaitymą išleidžiant nuosavybės priemones, jokio paskesnio registravimo apskaitoje (kitokio nei perkėlimas iš vieno nuosavybės komponento į kitą, jei tai būtina) nereikia, išskyrus c punkte nurodytą išimtį;
- c) jeigu subjektas pasirenka atsiskaitymo alternatyvą, suteikiančią didesnę tikrąją vertę atsiskaitymo datą, jis turi pripažinti papildomas sąnaudas vertės perviršiui, t. y. pripažinti sumokėtų pinigų ir nuosavybės priemonių, kurios kitu atveju būtų buvusios išleistos, tikrosios vertės skirtumą arba išleistų nuosavybės priemonių tikrosios vertės ir pinigų sumos, kuri būtų buvusi sumokėta, skirtumą, priklausomai nuo to, kas taikoma.

AKCIJŲ VERTE PAGRĮSTO MOKĖJIMO SANDORIAI TARP GRUPĖS SUBJEKTŲ (2009 M. PATAISOS)

- 43A. Kai akcijų vertę pagrįsto mokėjimo sandoris sudaromas tarp grupės subjektų, prekes arba paslaugas gaunantis subjektas gautas prekes arba paslaugas savo atskirose arba individualiose finansinėse ataskaitose turi įvertinti kaip akcijų vertę pagrįsto mokėjimo sandorį, už kurį atsiskaitoma nuosavybės priemonėmis, arba kaip akcijų vertę pagrįsto mokėjimo sandorį, už kurį atsiskaitoma pinigais, įvertindamas:

- a) suteiktų premijų pobūdį ir
- b) savo paties teises ir prievoles.

Suma, kurią pripažįsta prekes arba paslaugas gaunantis subjektas, gali skirtis nuo sumos, kurią pripažįsta konsoliduota grupė arba kitas grupės subjektas, atsiskaitydamas už akcijų vertę pagrįsto mokėjimo sandorį.

43B. Prekes arba paslaugas gaunantis subjektas gautas prekes arba paslaugas turi įvertinti kaip akcijų vertę pagrįsto mokėjimo sandorį, už kurį atsiskaitoma nuosavybės priemonėmis, kai:

- a) suteiktas premijas sudaro jo paties nuosavybės priemonės arba
- b) subjektas neprivalo atsiskaityti už akcijų vertę pagrįsto mokėjimo sandorį.

Paskui subjektas tokį akcijų vertę pagrįsto mokėjimo sandorį, už kurį atsiskaitoma nuosavybės priemonėmis, turi iš naujo įvertinti, tik kai pasikeičia teisių suteikimo ne pagal rinkos principus sąlygos, pagal 19–21 straipsnius. Visomis kitomis aplinkybėmis prekes arba paslaugas gaunantis subjektas gautas prekes arba paslaugas turi įvertinti kaip akcijų vertę pagrįsto mokėjimo sandorį, už kurį atsiskaitoma pinigais.

- 43C. Subjektas, atsiskaitantis už akcijų vertę pagrįsto mokėjimo sandorį, kai prekes ar paslaugas gauna kitas grupės subjektas, sandorį turi pripažinti kaip akcijų vertę pagrįsto mokėjimo sandorį, už kurį atsiskaitoma nuosavybės priemonėmis, tik tada, jei už sandorį atsiskaitoma paties subjekto nuosavybės priemonėmis. Kitu atveju sandoris turi būti pripažįstamas kaip akcijų vertę pagrįsto mokėjimo sandoris, už kurį atsiskaitoma pinigais.
- 43D. Sudarant kai kuriuos grupės sandorius nustatomi grąžinimo susitarimai, pagal kuriuos vienas grupės subjektas turi sumokėti kitam grupės subjektui už akcijų vertę pagrįstus mokėjimus prekių arba paslaugų tiekėjams. Tokiais atvejais prekes arba paslaugas gaunantis subjektas akcijų vertę pagrįsto mokėjimo sandorį apskaitoje turi registruoti pagal 43B straipsnį, nepaisydamas grąžinimo grupės viduje susitarimų.

ATSKLEIDIMAS

44. Subjektas turi atskleisti informaciją, kuri finansinių ataskaitų vartotojams leistų suprasti per ataskaitinį laikotarpį buvusių susitarimų dėl akcijų vertę pagrįsto mokėjimo pobūdį ir mastą.
45. Kad įgyvendintų 44 straipsnyje nustatytą reikalavimą, subjektas turi atskleisti bent šią informaciją:
- a) kiekvieno susitarimo dėl akcijų vertę pagrįsto mokėjimo, buvusio bet kuriuo metu per ataskaitinį laikotarpį, rūšies aprašymą, įskaitant bendras kiekvieno susitarimo sąlygas, tokias kaip teisių suteikimo reikalavimai, maksimalus suteiktų pasirinkimo sandorių terminas bei atsiskaitymo metodas (pvz., ar pinigais, ar nuosavybe). Subjektas gali agreguoti šią informaciją, kai jo sudaryti susitarimai dėl akcijų vertę pagrįsto mokėjimo yra iš esmės panašių rūšių, nebent atskleisti informaciją atskirai apie kiekvieną susitarimą yra būtina siekiant laikytis 44 straipsnyje nustatyto principo;

b) akcijų pasirinkimo sandorių skaičių ir svertines vidutines pasinaudojimo pasirinkimo sandoriais kainas dėl kiekvienos iš toliau nurodytų grupių pasirinkimo sandorių:

i) galiojančių laikotarpio pradžioje;

ii) suteiktų per laikotarpį;

iii) prarastų per laikotarpį;

iv) kuriais pasinaudota per laikotarpį;

v) baigusių galioti per laikotarpį;

vi) galiojančių laikotarpio pabaigoje ir

vii) kuriais galima pasinaudoti laikotarpio pabaigoje;

c) akcijų pasirinkimo sandorių, kuriais pasinaudota per ataskaitinį laikotarpį, svertinę vidutinę kainą pasinaudojimo jais data. Jeigu per ataskaitinį laikotarpį pasirinkimo sandoriais buvo pasinaudojama reguliariai, subjektas gali atskleisti ataskaitinio laikotarpio svertinę vidutinę akcijų kainą;

d) laikotarpio pabaigoje galiojančių akcijų pasirinkimo sandorių atveju – pasinaudojimo kainų intervalą ir likusio sutartyje numatyto galiojimo laiko svertinį vidurkį. Jeigu pasinaudojimo kainų intervalas platus, dar galiojantys pasirinkimo sandoriai turi būti padalinami į intervalus, reikšmingus vertinant papildomų akcijų, kurios gali būti išleistos, bei pinigų, kurie gali būti gauti, pasinaudojus tais pasirinkimo sandoriais, kiekį ir laiką.

46. Subjektas turi atskleisti informaciją, kuri finansinių ataskaitų vartotojams leistų suprasti, kaip buvo nustatyta per ataskaitinį laikotarpį gautų prekių ar paslaugų arba suteiktų nuosavybės priemonių tikroji vertė.

47. Jeigu subjektas už suteiktas nuosavybės priemones kaip atlygį gautų prekių ar paslaugų tikrąją vertę įvertina netiesiogiai, remdamasis suteiktų nuosavybės priemonių tikrąja verte (kad laikytųsi 46 straipsnio principo), jis turi atskleisti bent tokią toliau nurodytą informaciją:

a) per ataskaitinį laikotarpį suteiktų akcijų pasirinkimo sandorių svertinę vidutinę tikrąją vertę vertinimo data, taip pat informaciją apie tai, kaip ta tikroji vertė buvo nustatyta, kartu nurodydamas:

i) pasirinkimo sandorio kainos nustatymo metodą bei tam metodui reikalingus duomenis, įskaitant svertinę vidutinę akcijų kainą, pasirinkimo sandorio pasinaudojimo kainą, tikėtiną kintamumą, pasirinkimo sandorio galiojimo trukmę, tikėtinus dividendus, nerizikingą palūkanų normą ir kitus šiam metodui reikalingus duomenis, taip pat taikytą metodą bei padarytas prielaidas tam, kad būtų galima nustatyti tikėtino išankstinio pasinaudojimo poveikį;

ii) kaip buvo nustatytas tikėtinas kintamumas, įskaitant paaiškinimą, koku mastu tikėtinas kintamumas buvo pagrįstas praeities kintamumo duomenimis, ir

iii) ar ir kaip į tikrosios vertės nustatymą buvo įtraukti visi kiti suteikto pasirinkimo sandorio elementai, pvz., rinkos sąlyga;

b) per ataskaitinį laikotarpį suteiktų kitų nuosavybės priemonių (t. y. ne akcijų pasirinkimo sandorių) skaičių ir svertinę vidutinę jų tikrąją vertę vertinimo data, taip pat informaciją apie tai, kaip ši tikroji vertė buvo nustatyta, kartu atskleidžiant:

i) kaip buvo nustatyta tikroji vertė, jeigu ji nebuvo nustatyta remiantis stebima rinkos kaina;

ii) ar ir kaip į tikrosios vertės nustatymą buvo įtraukti tikėtinai dividendai, ir

iii) ar ir kaip į tikrosios vertės nustatymą buvo įtraukti kiti suteiktų nuosavybės priemonių elementai;

c) susitarimų dėl akcijų verte pagrįsto mokėjimo, kurie per ataskaitinį laikotarpį buvo pakeisti, atveju:

i) tų pakeitimų paaiškinimą;

ii) suteiktos tikrosios vertės padidėjimą (kaip tų pakeitimų rezultata) ir

iii) informaciją apie tai, kaip buvo įvertintas suteiktos tikrosios vertės padidėjimas, nuosekliai laikantis a ir b punktuose nustatytų reikalavimų, kai tinkama.

48. Jeigu subjektas per ataskaitinį laikotarpį gautų prekių ar paslaugų tikrąją vertę įvertino tiesiogiai, jis turi atskleisti, kaip ši tikroji vertė buvo nustatyta, pvz., ar tikroji vertė nustatyta kaip šių prekių ar paslaugų rinkos kaina.

49. Jeigu subjektas atmeta 13 straipsnyje nurodytą prielaidą, jis turi atskleisti tą faktą ir pateikti paaiškinimą, kodėl prielaida buvo atmesta.

50. Subjektas turi atskleisti informaciją, kuri leistų finansinių ataskaitų vartotojams suprasti akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandorių poveikį subjekto ataskaitinio laikotarpio pelnui ar nuostoliams ir jo finansinei būklei.

51. Kad įgyvendintų 50 straipsnyje nustatytą reikalavimą, subjektas turi atskleisti bent šią informaciją:

a) per ataskaitinį laikotarpį pripažintas bendras sąnaudas, atsiradusias dėl akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandorių, pagal kuriuos gautų prekių ir paslaugų nebuvo galima pripažinti turtu, todėl jos buvo iš karto pripažintos sąnaudomis (atskirai atskleidžiant bendrų sąnaudų dalį, atsirandančią dėl sandorių, kurie apskaitoje registruoti kaip akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandoriai, už kuriuos atsiskaitoma nuosavybės priemonėmis);

b) išpareigojimų, atsirandančių dėl akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandorių, atveju:

i) bendrą balansinę vertę laikotarpio pabaigoje ir

ii) išpareigojimų, dėl kurių sandorio šalies teisė į pinigus ar kitą turtą (pvz., suteiktos teisės į akcijų vertės padidėjimą) buvo suteikta iki ataskaitinio laikotarpio pabaigos, bendrą vidinę vertę ataskaitinio laikotarpio pabaigoje.

52. Jeigu informacija, atskleistina pagal šį standartą, neatitinka 44, 46 ir 50 straipsniuose aprašytų principų, subjektas turi atskleisti papildomą informaciją, reikalingą šiems principams įgyvendinti. Pavyzdžiui, jeigu subjektas kuriuos nors akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandorius pagal 33F straipsnį klasifikavo kaip akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandorius, už kuriuos atsiskaitoma nuosavybės priemonėmis, subjektas turi atskleisti sumos, kurią jis numato pervesti mokesčių institucijai darbuotojo mokesčio prievolei įvykdyti, įvertį, jeigu vartotojus būtina informuoti apie būsimųjų pinigų srautų poveikį, susijusį su susitarimu dėl akcijų verte pagrįsto mokėjimo.

PEREINAMOJO LAIKOTARPIO NUOSTATOS

53. Akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandorių, už kuriuos atsiskaitoma nuosavybės priemonėmis, atveju subjektas turi taikyti šį TFAS suteiktoms akcijoms, akcijų pasirinkimo sandoriams ar kitoms nuosavybės priemonėms, suteiktoms po 2002 m. lapkričio 7 d., dėl kurių šio TFAS įsigaliojimo datą dar nebuvo suteiktos teisės.

54. Subjektas yra skatinamas, tačiau iš jo nereikalaujama, šį TFAS taikyti kitoms suteiktoms nuosavybės priemonėms, jeigu subjektas viešai atskleidžia šių priemonių tikrąją vertę, nustatytą vertinimo datą.

55. Dėl visų suteiktų nuosavybės priemonių, kurioms šis TFAS yra taikomas, subjektas turi pataisyti lyginamąją informaciją ir, kai taikoma, pakoreguoti anksčiausio finansinėse ataskaitose pateikto laikotarpio nepaskirstytojo pelno pradinį likutį.

56. Visų suteiktų nuosavybės priemonių, kurioms nebuvo taikytas šis TFAS (pvz., iki 2002 m. lapkričio 7 d. arba tą datą suteiktų nuosavybės priemonių), atveju subjektas vis tiek turi atskleisti 44 ir 45 straipsniuose reikalaujamą informaciją.

57. Jeigu po TFAS įsigaliojimo subjektas pakeičia suteikiamų nuosavybės priemonių, kurioms šis TFAS nebuvo taikytas, sąlygas, jis vis tiek turi taikyti 26–29 straipsnius apskaitoje registruodamas visus tokius pakeitimus.

58. TFAS įsigaliojimo datą egzistavusiems išsipareigojimams, prisiimtiems dėl akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandorių, subjektas TFAS turi taikyti retrospektyviai. Dėl šių išsipareigojimų subjektas turi pataisyti lyginamąją informaciją, be kita ko, pakoreguoti anksčiausio finansinės ataskaitos pateikto laikotarpio, kurio lyginamoji informacija buvo pataisyta, nepaskirstytojo pelno pradinį likutį (išskyrus atvejus, kai nereikalaujama, kad subjektas pataisytų lyginamąją informaciją, susijusią su laikotarpiu ar data, ankstesniu (-e) už 2002 m. lapkričio 7 d.).
59. Subjektas yra skatinamas, tačiau iš jo nereikalaujama, šį TFAS retrospektyviai taikyti kitiems išsipareigojimams, atsirandantiems dėl akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandorių, pavyzdžiui, išsipareigojimams, įvykdytiems per laikotarpį, kurio lyginamoji informacija yra pateikta.
- 59A. Subjektas 30–31, 33–33H ir B44A–B44C straipsniuose pateiktas pataisas turi taikyti taip, kaip nurodyta toliau. Ankstesnių ataskaitinių laikotarpių taisyti nereikia.
- a) B44A–B44C straipsniuose išdėstytos pataisos taikomos tik pakeitimams, padarytiems tą datą, kurią subjektas pataisas taiko pirmą kartą, arba vėliau;
- b) 30–31 ir 33–33D straipsniuose išdėstytos pataisos taikomos akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandoriams, į kuriuos teisės nesuteiktos tą datą, kurią subjektas pataisas taiko pirmą kartą, ir akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandoriams, kurių suteikimo data sutampa su data, kurią subjektas pataisas taiko pirmą kartą, arba yra vėlesnė. Akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandorių, į kuriuos teisės nesuteiktos, suteiktų iki datos, kurią subjektas pataisas taiko pirmą kartą, atveju subjektas turi iš naujo įvertinti išsipareigojimą tą datą ir pripažinti pakartotinio įvertinimo poveikį kaip ataskaitinio laikotarpio, kurį pataisos taikomos pirmą kartą, pradinį nepaskirstytąjį pelną (arba atitinkamai kaip kitą nuosavybės komponentą);
- c) 33E–33H straipsniuose išdėstytos pataisos ir 52 straipsnio pataisa taikomos akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandoriams, į kuriuos teisės nesuteiktos (arba suteiktos, bet jomis nepasinaudota) tą datą, kurią subjektas pataisas taiko pirmą kartą, ir akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandoriams, kurių suteikimo data sutampa su data, kurią subjektas pataisas taiko pirmą kartą, arba yra vėlesnė. Akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandorių (arba jų komponentų), į kuriuos teisės nesuteiktos (arba suteiktos, bet jomis nepasinaudota) ir kurie anksčiau buvo klasifikuojami kaip akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandoriai, už kuriuos atsiskaitoma pinigais, o dabar pagal pataisas – kaip akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandoriai, už kuriuos atsiskaitoma nuosavybės priemonėmis, atveju subjektas turi perklasifikuoti akcijų verte pagrįsto mokėjimo išsipareigojimo balansinę vertę į nuosavybę tą datą, kurią pataisas taiko pirmą kartą.
- 59B. Nepaisant 59A straipsnio reikalavimų, subjektas gali taikyti 63D straipsnyje išdėstytas pataisas retrospektyviai, vadovaudamasis šio standarto 53–59 straipsnių pereinamojo laikotarpio nuostatomis, pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“, jeigu ir tik jeigu tai įmanoma nesiremiant vėliau įgytomis žiniomis. Jeigu subjektas pasirenka retrospektyvinį taikymą, jis turi retrospektyviai taikyti visas pataisas, padarytas dokumentu „Akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandorių klasifikavimas ir vertinimas“ (2-ojo TFAS pataisos).

ĮSIGALIOJIMO DATA

60. Subjektas šį standartą turi taikyti 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Skatinama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas šį TFAS taiko laikotarpiui, prasidedančiam prieš 2005 m. sausio 1 d., jis turi atskleisti tą faktą.
61. 3-uoju TFAS (persvarstytu 2008 m.) ir 2009 m. balandžio mėn. paskelbtu dokumentu „TFAS patobulinimas“ pataisytas 5 straipsnis. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas taiko 3-įjį TFAS (persvarstytą 2008 m.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.
62. Subjektas toliau nurodytus pakeitimus turi taikyti retrospektyviai 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams laikotarpiams:
- a) 21A straipsnio reikalavimus dėl kitų nei teisių suteikimo sąlygų traktavimo;

b) patikslintas terminų „suteikti teisę“ ir „teisių suteikimo sąlygos“ apibrėžtis, pateikiamas A priedėlyje;

c) 28 ir 28A straipsnių pataisas, susijusias su atšaukimu.

Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas šias pataisas taiko anksčiau nei 2009 m. sausio 1 d. prasidedančiam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą.

63. Subjektas toliau nurodytas 2009 m. birželio mėn. paskelbtu dokumentu „Grupės akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandoriai, už kuriuos atsiskaitoma pinigais“ padarytas pataisas turi taikyti retrospektyviai, atsižvelgdamas į 53–59 straipsnių pereinamojo laikotarpio nuostatas ir laikydamasis 8-ojo TAS, 2010 m. sausio 1 d. arba vėliau pradedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams:

a) 2 straipsnio pataisa, panaikintas 3 straipsnis, įterpti 3A ir 43A–43D straipsniai ir B priedėlio B45, B47, B50, B54, B56–B58 ir B60 straipsniai – sandorių tarp grupės subjektų apskaitai;

b) patikslintos A priedėlyje pateikiamos apibrėžtys:

- akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandoris, už kurį atsiskaitoma pinigais,
- akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandoris, už kurį atsiskaitoma nuosavybės priemonėmis,
- susitarimas dėl akcijų verte pagrįsto mokėjimo,
- akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandoris.

Jeigu subjektas neturi galimybės gauti informacijos, kuri reikalinga nuostatomis taikyti retrospektyviai, jis savo atskirose arba individualiose finansinėse ataskaitose nurodo sumas, kurios anksčiau buvo pripažintos grupės konsoliduotose finansinėse ataskaitose. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas pataisas taiko ataskaitiniam laikotarpiui, prasidedančiam prieš 2010 m. sausio 1 d., jis turi atskleisti tą faktą.

63A. 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 10-uju TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“ ir 11-uju TFAS pataisytas 5 straipsnis ir A priedėlis. Taikydamas 10-ąjį ir 11-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.

63B. 2013 m. gruodžio mėn. paskelbtu dokumentu „2010–2012 m. ciklo TFAS metiniai patobulinimai“ pataisyti 15 ir 19 straipsniai. A priedėlyje buvo iš dalies pakeistos terminų „teisių suteikimo sąlygos“ ir „rinkos sąlyga“ apibrėžtys ir įterptos terminų „veiklos rezultatų sąlyga“ ir „paslaugų suteikimo sąlyga“ apibrėžtys. Subjektas šią pataisą turi perspektyviai taikyti akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandoriams, kurių suteikimo data yra 2014 m. liepos 1 d. arba vėlesnė. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas tą pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi tą faktą atskleisti.

63C. 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uju TFAS pataisytas 6 straipsnis. Taikydamas 9-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tą pataisą.

63D. 2016 m. birželio mėn. paskelbtu dokumentu „Akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandorių klasifikavimas ir vertinimas“ (2-ojo TFAS pataisos) pataisyti 19, 30–31, 33, 52 ir 63 straipsniai ir įterpti 33A–33H, 59A–59B, 63D ir B44A–B44C straipsniai bei su jais susijusios antraštės. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2018 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis tą faktą turi atskleisti.

63E. 2018 m. paskelbtu dokumentu „TFAS pateikiamų nuorodų į Konceptualiuosius pagrindus pataisos“ pataisyta A priedėlyje pateiktos nuosavybės priemonės apibrėžties išnaša. Subjektas turi taikyti tą pataisą 2020 m. sausio 1 d. prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau, jeigu tuo pat metu subjektas taip pat taiko visas kitas dokumentu „TFAS pateikiamų nuorodų į Konceptualiuosius pagrindus pataisos“ padarytas pataisas. Subjektas 2-ojo TAS pataisas turi taikyti retrospektyviai, atsižvelgdamas į šio standarto 53–59 straipsniuose pateiktas pereinamojo laikotarpio nuostatas, pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“. Tačiau, jeigu subjektas nustato, kad retrospektyvus taikymas būtų neįmanomas arba susijęs su per didelėmis išlaidomis ar pastangomis, 2-ojo TFAS pataisas jis turi taikyti atsižvelgdamas į 8-ojo TAS 23–28, 50–53 ir 54F straipsnius.

AIŠKINIMŲ PANAIKINIMAS

64. 2009 m. birželio mėn. paskelbtu dokumentu „Grupės akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandoriai, už kuriuos atsiskaitoma pinigais“, pakeičiami TFAAK 8-asis aiškinimas „2-ojo TFAS taikymo sritis“ ir TFAAK 11-asis aiškinimas „2-asis TFAS. Grupės ir nuosavų akcijų sandoriai“. Į tame dokumente išdėstytas pataisas įtraukti ankstesni reikalavimai, nustatyti TFAAK 8-ajame ir 11-ajame aiškinimuose:
- a) pataisytas 2 straipsnis ir įterptas 13A straipsnis dėl sandorių, kuriuose subjektas negali tiksliai identifikuoti kai kurių arba visų gautų prekių arba paslaugų, apskaitos. Tie reikalavimai galiojo 2006 m. gegužės 1 d. arba vėliau prasidėjusiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams;
 - b) B priedėlyje įterpti B46, B48, B49, B51–B53, B55, B59 ir B61 straipsniai, taikomi sandorių tarp grupės subjektų apskaitai. Tie reikalavimai galiojo 2007 m. kovo 1 d. arba vėliau prasidėjusiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams;
- Tie reikalavimai buvo taikomi retrospektyviai pagal 8-ojo TAS reikalavimus ir laikantis 2-ojo TFAS pereinamojo laikotarpio nuostatų.

A priedėlis

Terminų apibrėžtys

Šis priedėlis yra neatskiriama TFAS dalis.

akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandoris, už kurį atsiskaitoma pinigais

akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandoris, per kurį subjektas įsigyja prekes ar paslaugas, prisiimdamas išipareigojimą perleisti pinigus ar kitą turtą tų prekių tiekėjui ar paslaugų teikėjui už sumas, pagrįstas subjekto arba kito grupės subjekto **nuosavybės priemonių** (įskaitant akcijas arba **akcijų pasirinkimo sandorius**) kaina (ar verte)

darbuotojai ir kiti panašias paslaugas teikiantys asmenys

asmenys, teikiantys asmenines paslaugas subjektui, kurie yra arba: a) asmenys, teisiniais arba mokesčių tikslais laikomi darbuotojais, b) asmenys, dirbantys subjektui pagal jo nurodymus tuo pačiu būdu kaip ir asmenys, kurie teisiniais ar mokesčių tikslais yra laikomi darbuotojais, arba c) asmenys, kurių teikiamos paslaugos yra panašios į darbuotojų teikiamas paslaugas. Pavyzdžiui, terminas apima visą valdymo personalą, t. y. asmenis, turinčius įgaliojimus ir pareigą planuoti, valdyti ir kontroliuoti subjekto veiklą, įskaitant nevykdančiuosius direktorius

nuosavybės priemonė

sutartis, įrodanti teisę į likutinę subjekto turto dalį, atskaičius visus jo išipareigojimus ⁽³⁷⁾

suteikta nuosavybės priemonė

pagal **susitarimą dėl akcijų verte pagrįsto mokėjimo** subjekto kitai sandorio šaliai suteikta teisė (sąlyginė ar besąlyginė) gauti subjekto **nuosavybės priemonę**

akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandoris, už kurį atsiskaitoma nuosavybės priemonėmis

akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandoris, per kurį subjektas:

- a) gauna prekes arba paslaugas kaip atlygį už savo paties **nuosavybės priemones** (įskaitant akcijas arba **akcijų pasirinkimo sandorius**) arba
- b) gauna prekes arba paslaugas, bet neprivalo atsiskaityti už sandorį su tiekėju

tikroji vertė

suma, už kurią gali būti pasikeista turtu, įvykdytas išipareigojimas arba **suteikta nuosavybės priemonė** pagal ištistosios rankos principu grįstą sandorį tarp nusimanančių ir ketinančių jį sudaryti šalių

suteikimo data

data, kurią subjektas ir kita sandorio šalis (įskaitant darbuotoją) sudaro **susitarimą dėl akcijų verte pagrįsto mokėjimo**, kai subjektas ir kita sandorio šalis susitaria dėl abiem priimtinių susitarimo sąlygų. Suteikimo dieną subjektas kitai sandorio šaliai suteikia teisę gauti pinigus, kitą turtą arba subjekto **nuosavybės priemones**, jeigu tenkinamos apibrėžtos **teisių suteikimo sąlygos** (jei tokių yra). Jeigu toks susitarimas turi būti patvirtintas (pavyzdžiui, akcininkų), suteikimo data yra data, kai gaunamas patvirtinimas

⁽³⁷⁾ 2018 m. paskelbtuose „Konceptualiuosiuose finansinės atskaitomybės pagrinduose“ išipareigojimas apibrėžiamas kaip dabartinė subjekto prievolė, atsirandanti dėl praeities įvykių, pervesti ekonominį išteklių.

vidinė vertė

skirtumas tarp akcijų, į kurių pasirašymą kita sandorio šalis turi teisę (sąlyginę ar besąlyginę) arba kurias ji turi teisę gauti, **tikrosios vertės** ir kainos, kurią kita sandorio šalis turi (ar turės) sumokėti už šias akcijas (jei tokia kaina yra). Pavyzdžiui, **akcijų pasirinkimo sandorio**, kurio pasinaudojimo kaina – 15 PV ⁽³⁸⁾, kai akcijos tikroji vertė – 20 PV, vidinė vertė yra 5 PV

rinkos sąlyga

veiklos rezultatų sąlyga, nuo kurios priklauso pasinaudojimo **nuosavybės priemone** kaina, teisių į ją suteikimas ar galimybė pasinaudoti jomis, susijusi su subjekto **nuosavybės priemonės** (arba kito tos pačios grupės subjekto nuosavybės priemonės) rinkos kaina (arba verte), kaip antai:

- a) nustatytos akcijų kainos arba nustatytos **akcijų pasirinkimo sandorio vidinės vertės** gavimas arba
- b) nustatyto tikslo, grindžiamo subjekto **nuosavybės priemonių** (arba kito tos pačios grupės subjekto nuosavybės priemonių) rinkos kaina (arba verte), palyginti su kitų subjektų **nuosavybės priemonių** rinkos kainų indeksu, pasiekimas.

Pagal rinkos sąlygą reikalaujama, kad sutarties šalis paslaugą teiktų visą nustatytą paslaugų teikimo laikotarpį (t. y. **paslaugų suteikimo sąlyga**); paslaugų teikimo reikalavimas gali būti tiesioginis arba numanomas

vertinimo data

data, kai taikant šį TFAS nustatoma suteiktų nuosavybės priemonių **tikroji vertė**. Sandorių su **darbuotojais ir panašias paslaugas teikiančiais asmenimis** atveju vertinimo data yra suteikimo data. Sandorių ne su darbuotojais (ir kitais panašias paslaugas teikiančiais asmenimis), o su kitomis šalimis atveju vertinimo data yra data, kai subjektas gauna prekes arba kita sandorio šalis suteikia paslaugas

veiklos rezultatų sąlyga

teisių suteikimo sąlyga, pagal kurią reikalaujama:

- a) kad sutarties šalis paslaugą teiktų visą nustatytą paslaugų teikimo laikotarpį (t. y. **paslaugų suteikimo sąlyga**); paslaugų teikimo reikalavimas gali būti tiesioginis arba numanomas, ir
- b) kai sutarties šalis teikia a punkte reikalaujamą paslaugą, kad būtų pasiektas (-i) nustatytas (-i) veiklos rezultatų tikslas (-ai).

Veiklos rezultatų tikslo (-ų) įgyvendinimo laikotarpis:

- a) neturi tęstis ilgiau nei paslaugų teikimo laikotarpio pabaiga ir
- b) gali prasidėti prieš paslaugų teikimo laikotarpį su sąlyga, kad veiklos rezultatų tikslo siekimo pradžios data nebūtų daug ankstesnė už paslaugų teikimo laikotarpio pradžią.

⁽³⁸⁾ Šiame priedėlyje pinigų sumos išreikštos piniginiiais vienetais (PV).

Veiklos rezultatų tikslas apibrėžiamas darant nuorodą į:

- a) paties subjekto operacijas (ar veiklą) arba kito tos pačios grupės subjekto operacijas ar veiklą (t. y. ne rinkos sąlyga) arba
- b) subjekto **nuosavybės priemonių** arba kito tos pačios grupės subjekto nuosavybės priemonių (įskaitant akcijas ir **akcijų pasirinkimo sandorius**) kainą (arba vertę) (t. y. **rinkos sąlyga**).

Veiklos rezultatų tikslas gali būti susijęs arba su viso subjekto, arba tam tikros subjekto dalies (arba grupės dalies), pavyzdžiui, padalinio ar vieno darbuotojo, veiklos rezultatais

atnaujinimo elementas

elementas, leidžiantis automatiškai suteikti papildomų **akcijų pasirinkimo sandorių**, kai tik pasirinkimo sandorių turėtojas pasinaudoja anksčiau suteiktais pasirinkimo sandoriais, pasinaudojimo kainai padengti naudodamas ne pinigus, bet subjekto akcijas

atnaujinimo pasirinkimo sandoris

naujas **akcijų pasirinkimo sandoris**, suteikiamas tada, kai akcija naudojama ankstesnio akcijų pasirinkimo sandorio pasinaudojimo kainai padengti

paslaugų suteikimo sąlyga

teisių suteikimo sąlyga, pagal kurią reikalaujama, kad sutarties šalis paslaugą subjektui teiktų visą nustatytą paslaugų teikimo laikotarpį. Jei sutarties šalis, nepriklausomai nuo priežasties, per **teisių suteikimo laikotarpį** nustoja teikti paslaugas, laikoma, kad ji šios sąlygos neįvykdė. Pagal paslaugų suteikimo sąlygą nereikalaujama, kad būtų pasiektas veiklos rezultatų tikslas

susitarimas dėl akcijų verte pagrįsto mokėjimo

subjekto (arba kito grupės ⁽³⁹⁾) subjekto arba bet kurio grupės subjekto bet kurio akcininko) ir kitos šalies (įskaitant darbuotojus), susitarimas, pagal kurį kitai šaliai suteikiama teisė gauti:

- a) pinigų arba kitokio subjekto turto, atitinkančius sumas, pagrįstas subjekto arba kito grupės subjekto **nuosavybės priemonių** (įskaitant akcijas arba **akcijų pasirinkimo sandorius**) kaina (ar verte), arba
- b) subjekto arba kito grupės subjekto **nuosavybės priemonių** (įskaitant akcijas arba **akcijų pasirinkimo sandorius**),

jeigu tenkinamos nustatytos **teisių suteikimo sąlygos** (jei yra)

akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandoris

sandoris, per kurį subjektas:

- a) gauna prekes arba paslaugas iš prekių tiekėjo arba paslaugų teikėjo (įskaitant darbuotojus) pagal **susitarimą dėl akcijų verte pagrįsto mokėjimo** arba
- b) prisiima išsipareigojimą atsiskaityti su tiekėju pagal **susitarimą dėl akcijų verte pagrįsto mokėjimo**, kai tas prekes arba paslaugas gauna kitas grupės subjektas

⁽³⁹⁾ Terminas „grupė“ 10-ojo TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“ A priedėlyje apibrėžtas kaip „patronuojančioji įmonė ir visos jos patronuojamosios įmonės“, vertinant ataskaitas teikiančiojo subjekto pagrindinės patronuojančiosios įmonės požiūriu.

akcijų pasirinkimo sandoris

sutartis, suteikianti jos turėtojai teisę (bet ne prievolę) įsigyti subjekto akcijų už fiksuotą ar iš anksto nustatytą sumą per apibrėžtą laikotarpį

suteikti teisę

įgyti teisę. Pagal **susitarimą dėl akcijų verte pagrįsto mokėjimo** sutarties šalies teisė gauti pinigus, kitą turtą ar subjekto **nuosavybės priemones** suteikiama, kai sutarties šalies teisė nepriklauso nuo jokių **teisių suteikimo sąlygų** patenkinimo

teisių suteikimo sąlygos

sąlyga, kuria nustatoma, ar subjektas gauna paslaugas, kurios suteikia sandorio šaliai teisę gauti pinigus, kitą turtą ar subjekto **nuosavybės priemones**, remiantis **susitarimu dėl akcijų verte pagrįsto mokėjimo**. Teisių suteikimo sąlyga yra arba **paslaugų suteikimo sąlyga**, arba **veiklos rezultatų sąlyga**

teisių suteikimo laikotarpis

laikotarpis, per kurį turi būti patenkinamos visos **susitarime dėl akcijų verte pagrįsto mokėjimo** nustatytos **teisių suteikimo sąlygos**

*B priedėlis***Taikymo nurodymai**

Šis priedėlis yra neatskiriama TFAS dalis.

Suteiktų nuosavybės priemonių tikrosios vertės vertinimas

- B1. Šio priedėlio B2–B41 straipsniuose aptariamas suteiktų akcijų ir akcijų pasirinkimo sandorių tikrosios vertės nustatymas, daugiausia dėmesio skiriant konkrečioms sąlygoms, kurios yra bendri akcijų ar akcijų pasirinkimo sandorių suteikimo darbuotojams elementai. Todėl šis priedėlis nėra labai išsamus. Be to, kadangi toliau aptariamuose vertinimo klausimuose daugiausia dėmesio skiriama darbuotojams suteikiamoms akcijoms ir akcijų pasirinkimo sandoriams, daroma prielaida, kad suteiktų akcijų ir akcijų pasirinkimo sandorių tikroji vertė nustatoma jų suteikimo datą. Tačiau daugelis toliau aptariamų vertinimo dalykų (pvz., tikėtino kintamumo nustatymas) taip pat taikomi nustatant kitoms šalims, o ne darbuotojams, suteikiamų akcijų ir akcijų pasirinkimo sandorių tikrąją vertę tą datą, kai subjektas gauna prekes ar kai sandorio šalis suteikia paslaugas.

Akcijos

- B2. Akcijų, suteiktų darbuotojams, tikroji vertė turi būti vertinama subjekto akcijų rinkos kaina (arba įvertinta rinkos kaina, jei subjekto akcijomis nėra prekiaujama viešai), pakoreguota atsižvelgiant į sąlygas, kuriomis akcijos buvo suteiktos (išskyrus teisių suteikimo sąlygas, neįtraukiamas į tikrosios vertės vertinimą pagal 19–21 straipsnius).
- B3. Pavyzdžiui, jeigu darbuotojui nesuteikta teisė gauti dividendus per teisių suteikimo laikotarpį, į šį veiksnį turi būti atsižvelgiama nustatant suteiktų akcijų tikrąją vertę. Panašiai, jeigu po teisių suteikimo akcijų perleidimas yra ribojamas, į šį veiksnį taip pat turi būti atsižvelgiama, tačiau tik jeigu apribojimai po teisių suteikimo paveikia kainą, kurią už tą akciją sumokėtų nusimanantis ir ketinantis ją pirkti rinkos dalyvis. Pavyzdžiui, jeigu akcijomis yra aktyviai prekiaujama gilioje ir likvidžioje rinkoje, apribojimai po teisių suteikimo gali turėti (jeigu apskritai turėtų) mažą poveikį kainai, kurią už tas akcijas sumokėtų nusimanantis ir ketinantis jas pirkti rinkos dalyvis. Į perleidimo ar kitokių apribojimų, egzistuojančių teisių suteikimo laikotarpiu, neturi būti atsižvelgiama vertinant suteiktų akcijų tikrąją vertę suteikimo datą, nes tie apribojimai kyla dėl teisių suteikimo sąlygų, apskaitoje registruojamų pagal 19–21 straipsnius.

Akcijų pasirinkimo sandoriai

- B4. Daugeliu atvejų akcijų pasirinkimo sandorių, suteikiamų darbuotojams, rinkos kainos nėra žinomos, nes suteiktiems pasirinkimo sandoriams taikomos sąlygos, kurios netaikomos pasirinkimo sandoriams, kuriais prekiaujama rinkoje. Jeigu pasirinkimo sandoriais su panašiomis sąlygomis neprekiuojama, suteiktų pasirinkimo sandorių tikroji vertė turi būti nustatoma taikant pasirinkimo sandorio kainos nustatymo metodą.
- B5. Subjektas turi atsižvelgti į veiksnius, į kuriuos atsižvelgtų nusimanantys ir ketinantys sudaryti sandorį rinkos dalyviai rinkdamiesi pasirinkimo sandorio kainos nustatymo metodą. Pavyzdžiui, dauguma darbuotojų pasirinkimo sandorių turi ilgą galiojimo laiką, jais dažniausiai galima pasinaudoti per laikotarpį nuo suteikimo datos ir pasirinkimo sandorio galiojimo laiko pabaigos ir jais dažnai pasinaudojama iš anksto. Į šiuos veiksnius turi būti atsižvelgiama nustatant pasirinkimo sandorių tikrąją vertę suteikimo datą. Daugeliui subjektų tai gali sukliudyti naudoti Black-Scholes-Merton formulę, pagal kurią nenumatoma galimybė pasirinkimo sandoriu pasinaudoti iki jo galiojimo laiko pabaigos ir kuri gali netinkamai parodyti tikėtiną išankstinio pasinaudojimo poveikį. Ši formulė taip pat nenumato galimybes, kad tikėtinas kintamumas ar kiti metodo įvesties duomenys galėtų keistis per pasirinkimo sandorio galiojimo laikotarpį. Tačiau pirmiau nurodyti veiksniai gali būti netaikomi pasirinkimo sandoriams, kurių sutartyje numatytas galiojimo laikas yra santykinai trumpas, arba pasirinkimo sandoriams, kuriais turi būti pasinaudojama per trumpą laiką po teisių suteikimo datos. Tokiais atvejais taikant Black-Scholes-Merton formulę gali būti gaunama vertė, kuri iš esmės yra tokia pati kaip ir taikant lankstesnį pasirinkimo sandorio kainos nustatymo metodą.
- B6. Visuose pasirinkimo sandorių kainos nustatymo metoduose atsižvelgiama bent į šiuos veiksnius:
- a) pasinaudojimo pasirinkimo sandoriu kainą;
 - b) pasirinkimo sandorio galiojimo laiką;
 - c) einamąją pagrindinių akcijų kainą;

- d) tikėtiną akcijų kainos kintamumą;
 - e) tikėtinus akcijų dividendus (jei taikoma) ir
 - f) nerizikingą palūkanų normą pasirinkimo sandorio galiojimo laiku.
- B7. Taip pat turi būti atsižvelgiama į kitus veiksnys, kuriuos nusimanantys ir ketinantys pirkti rinkos dalyviai apsvaistytų nustatydami kainą (išskyrus teisių suteikimo sąlygas bei atnaujinimo elementus, kurie neįtraukiami į tikrosios vertės nustatymą pagal 19–22 straipsnius).
- B8. Pavyzdžiui, darbuotojui suteiktas akcijų pasirinkimo sandoris paprastai negali būti įvykdomas per nustatytus laikotarpius (pvz., per teisių suteikimo laikotarpį arba laikotarpius, kuriuos nustatė vertybinių popierių priežiūros institucijos). Į šį veiksnį turi būti atsižvelgiama, jei pagal pasirinkimo sandoriui taikomą kainos nustatymo metodą kitaip būtų numatoma, kad pasirinkimo sandorį galima vykdyti bet kada per jo galiojimo laiką. Tačiau, jei subjektas naudoja pasirinkimo sandorių kainos nustatymo metodą, pagal kurį galimi vykdyti pasirinkimo sandoriai įvertinami tik jų galiojimo laiko pabaigoje, nereikia daryti jokių koregavimų dėl to, kad pasirinkimo sandorio negalima įvykdyti per teisių suteikimo laikotarpį (arba bet kokią kitą laikotarpį per pasirinkimo sandorio galiojimo laiką), nes toks metodas numato, jog per tuos laikotarpius pasirinkimo sandorio vykdyti negalima.
- B9. Panašiai, kitas darbuotojų akcijų pasirinkimo sandoriams būdingas veiksnys yra pasirinkimo sandorio išankstinio vykdymo galimybė, pvz., todėl, kad pasirinkimo sandoris negali būti laisvai perleidžiamas arba todėl, kad darbuotojas privalo įvykdyti visus pasirinkimo sandorius, į kuriuos jam buvo suteikta teisė, iki jo darbo sutarties pabaigos. Į tikėtiną išankstinio įvykdymo poveikį turi būti atsižvelgiama, kaip aptarta B16–B21 straipsniuose.
- B10. Į veiksnys, kurių nusimanantys ir ketinantys pirkti rinkos dalyviai nesvarstytų nustatydami akcijų pasirinkimo sandorio (ar kitos nuosavybės priemonės) kainą, vertinant suteiktų akcijų pasirinkimo sandorių (ar kitų nuosavybės priemonių) tikrąją vertę, neturi būti atsižvelgiama. Pavyzdžiui, darbuotojams suteiktų akcijų pasirinkimo sandorių veiksniai, paveikiantys pasirinkimo sandorio vertę tik atskiro darbuotojo požiūriu, nėra svarbūs apskaičiuojant kainą, kurią nustatytų nusimanantys ir ketinantys pirkti rinkos dalyviai.

Pasirinkimo sandorio kainos nustatymo metodo įvesties duomenys

- B11. Tikėtino pagrindinių akcijų kintamumo ir dividendų vertinimo tikslas yra nustatyti vidutinius lūkesčius, į kuriuos būtų atsižvelgiama pasirinkimo sandorio einamojoje rinkos arba suderėtoje apsikeitimo kainoje. Panašiai ir vertinant darbuotojo išankstinio pasinaudojimo akcijų pasirinkimo sandoriu poveikį, siekiama nustatyti vidutinius lūkesčius, kuriuos išorės šalis, turinti išsamios informacijos apie su pasinaudojimu pasirinkimo sandoriu susijusį darbuotojo elgesį, suformuotų remdamasi informacija, kuri prieinama suteikimo datą.
- B12. Dažnai egzistuoja daugybė pagrįstų lūkesčių apie būsimąjį kintamumą, dividendus bei su pasinaudojimu pasirinkimo sandoriu susijusį elgesį. Tokiu atveju tikėtina vertė turėtų 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. Tam tikromis aplinkybėmis identifikuojami veiksniai gali parodyti, kad nepakoreguota praeities patirtis yra santykinai prasta ateities prognozavimo priemonė. Pavyzdžiui, jeigu subjektas, turintis dvi visiškai skirtingas verslo linijas, parduoda veiklą, kuri buvo daug mažiau rizikingesnė nei kita veikla, 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, naujai į biržos sąrašus įtrauktas subjektas gali turėti nedaug praeities duomenų apie akcijų kainos kintamumą arba visai jų neturėti. Į biržos sąrašus neįtraukti subjektai arba naujai į biržos sąrašus įtraukti subjektai bus aptarti toliau.
- B15. Apibendrinant būtų galima pasakyti, kad kintamumo, su pasinaudojimu susijusio elgesio ir dividendų subjektas neturi vertinti pagal praeities duomenis, neapsvarstęs, koku mastu tikėtina, kad praeities patirtis leis pagrįstai prognozuoti ateities įvykius.

Tikėtinas išankstinis pasinaudojimas

- B16. Dėl įvairių priežasčių darbuotojai dažnai iš anksto pasinaudoja akcijų pasirinkimo sandoriais. Pavyzdžiui, paprastai darbuotojų akcijų pasirinkimo sandoriai nėra perleidžiami. Todėl darbuotojai dažnai pasinaudoja savo akcijų pasirinkimo sandoriais iš anksto, nes tai yra vienintelis būdas darbuotojams likviduoti savo poziciją. Be to, darbuotojams, kurių darbo sutartis baigiasi, paprastai reikia pasinaudoti visais 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 vengimas ir nepakankama turto diversifikacija.
- B17. Priemonės, kurios padeda atsižvelgti į tikėtino išankstinio pasinaudojimo poveikį, priklauso nuo taikomo pasirinkimo sandorio kainos nustatymo metodo. Pavyzdžiui, į tikėtiną išankstinį pasinaudojimą gali būti atsižvelgiama naudojant pasirinkimo sandorio tikėtiną galiojimo trukmės įvertį (darbuotojo akcijų pasirinkimo sandorio atveju tai yra laikotarpis nuo suteikimo datos iki datos, kada tikimasi, kad pasirinkimo sandoriu bus pasinaudota), kaip vieną iš pasirinkimo sandorio kainos nustatymo metodo įvesties duomenų (pvz., Black-Scholes-Merton formulė). Kitu atveju tikėtinas išankstinis pasinaudojimas galėtų būti įtraukiamas į dvinarį ar panašų pasirinkimo sandorio kainos nustatymo metodą, kaip vieną iš įvesties duomenų naudojant sutartyje numatytą galiojimo laiką.
- B18. Veiksniai, į kuriuos reikia atsižvelgti, vertinant išankstinį pasinaudojimą, be kita ko, yra:
- a) teisių suteikimo laikotarpio trukmė, nes paprastai pasinaudoti akcijų pasirinkimo sandoriu negalima iki teisių suteikimo laikotarpio pabaigos. Taigi nustatant tikėtino išankstinio pasinaudojimo padarinius vertinimui, remiamasi prielaida, kad teisės į pasirinkimo sandorius bus suteiktos. Teisių suteikimo sąlygų padariniai yra aptariama 19–21 straipsniuose;
 - b) vidutinė laiko trukmė, per kurią panašūs pasirinkimo sandoriai praeityje liko galioti;
 - c) pagrindinių akcijų kaina. Patirtis gali rodyti, kad darbuotojai yra linkę pasirinkimo sandoriais pasinaudoti tada, kai akcijų kaina pasiekia konkretų lygį, viršijantį pasinaudojimo kainą;
 - d) darbuotojų lygmuo organizacijoje. Pavyzdžiui, patirtis gali rodyti, kad aukštesnio lygmens darbuotojai yra linkę pasirinkimo sandoriais pasinaudoti vėliau nei žemesnio lygmens darbuotojai (tai išsamiau aptariama B21 straipsnyje);
 - e) tikėtinas pagrindinių akcijų kainų kintamumas. Vidutiniškai darbuotojai gali būti linkę anksčiau pasinaudoti pasirinkimo sandoriais dėl akcijų, kurių kaina labai kinta, nei pasirinkimo sandoriais dėl akcijų, kurių kaina kinta nedaug.
- B19. Kaip pažymima B17 straipsnyje, į išankstinio pasinaudojimo poveikį galėtų būti atsižvelgiama kaip vieną iš pasirinkimo sandorio kainos nustatymo metodo įvesties duomenų naudojant pasirinkimo sandorio tikėtino galiojimo laiko įvertį. Vertindamas darbuotojų grupei suteiktų akcijų pasirinkimo sandorių tikėtiną galiojimo trukmę, subjektas tokį vertinimą galėtų paremti 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 gali būti svarbu suteiktus pasirinkimo sandorius skirstyti pagal darbuotojų, kurių elgesys pasinaudojant pasirinkimo sandoriais yra santykinai vienodas, grupes. Pasirinkimo sandorio vertė nėra pasirinkimo sandorio trukmės tiesinė funkcija, nes trukmei ilgėjant, vertė didėja vis lėčiau. Pavyzdžiui, jei visos kitos prielaidos yra lygiavertės, dvejų metų pasirinkimo sandoris, nors ir yra vertingesnis už vienerių metų pasirinkimo sandorį, vis tiek nėra dvigubai už jį vertingesnis. Tai reiškia, kad apskaičiuojant įvertintą pasirinkimo sandorio vertę remiantis vienu svertine vidutine trukme, apimančia daug skirtingų atskirų trukmių, suteiktų pasirinkimo sandorių bendra tikroji vertė būtų pervertinta. Skirstant suteiktus pasirinkimo sandorius į keletą grupių, kurių kiekviena turi santykinai siaurą trukmių intervalą, apimančią svertinę vidutinę trukmę, šis tikrosios vertės pervertinimas sumažėja.
- B21. Į panašius dalykus reikia atsižvelgti ir naudojant dvinarius ar panašius metodus. Pavyzdžiui, subjekto, suteikiančio pasirinkimo sandorius visų lygmenų darbuotojams, patirtis gali rodyti, kad aukščiausio lygmens vykstantieji vadovai yra linkę 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) skaičių, vidutiniškai gali šiais sandoriais pasinaudoti vėliau už darbuotojus, kuriems tokios sąlygos nenustatytos. Tokiais atvejais, suskirsčius pasirinkimo sandorius pagal jų gavėjų, kurie santykinai vienodai pasinaudoja pasirinkimo sandoriais, grupes, galima tiksliau nustatyti visų suteiktų akcijų pasirinkimo sandorių tikrąją vertę.

Tikėtinas kintamumas

- B22. Tikėtinas kintamumas – sumos, kurios ribose, kaip tikimasi, kaina svyruos per laikotarpį, matas. Kintamumo matas, naudojamas pasirinkimo sandorių kainos nustatymo metoduose, yra nuolat sudedamos akcijų grąžos normos metinis standartinis nuokrypis per laikotarpį. Kintamumas paprastai išreiškiamas metiniais terminais, palyginamais neatsižvelgiant į apskaičiavime naudojamą laikotarpį, 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 (arba sumažėjimo).
- B24. Laukiamas akcijų metinis kintamumas yra intervalas, kurio ribose nuolat sudedama metinė grąžos norma, kaip tikimasi, mažės apytikriai du trečdalius laiko. Pavyzdžiui, tarkime, kad akcijos, kurios laukiama nuolat sudedama grąžos norma yra 12 %, kintamumas – 30 %; tai reiškia apytikriai dviejų trečdalių tikimybę, kad akcijos grąžos norma per vienus 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 $83,53 \text{ PV}$ ($100 \text{ PV} \times e^{-0,18}$) ir $152,20 \text{ PV}$ ($100 \text{ PV} \times e^{0,42}$) apytikriai du trečdalius laiko.
- B25. Veiksniai, į kuriuos reikia atsižvelgti vertinant tikėtiną kintamumą, be kita ko, yra:
- a) numanomas akcijų pasirinkimo sandorių, kuriais prekiaujama subjekto akcijomis, arba kitų subjekto priemonių, turinčių pasirinkimo sandorių elementų (pvz., konvertuojamos skolos), kuriomis prekiaujama, jeigu tokių yra, kintamumas;
 - b) akcijų kainos kintamumas per paskutinį ataskaitinį laikotarpį, kuris paprastai yra proporcingas tikėtinai pasirinkimo sandorio trukmei (atsižvelgiant į likusį pasirinkimo sandorio sutartyje numatytą galiojimo laiką ir išankstinio pasinaudojimo poveikį);
 - c) viešos prekybos subjekto akcijomis laikotarpio trukmė. Naujai į biržos sąrašus įtrauktam subjektui gali būti būdingas didelis ankstesnių laikotarpių kintamumas, palyginti su panašiais subjektais, kurie biržos sąrašuose yra ilgiau. Daugiau nurodymų dėl naujai į biržos sąrašus įtrauktų subjektų pateikiama toliau;
 - d) kintamumo tendencija sugrįžti į savo vidurkį, t. y. savo ilgalaikį vidutinį lygį ir kitus veiksnius, parodančius, kad tikėtinas būsimas kintamumas gali skirtis nuo praeityje buvusiojo kintamumo. Pavyzdžiui, jeigu 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 turi būti vienodi visais ataskaitiniais laikotarpiais. Pavyzdžiui, subjektas gali naudoti kiekvienos savaitės rinkos uždarymo kainą arba aukščiausią savaitės kainą, tačiau neturėtų kelias savaites naudoti rinkos uždarymo kainų, o kitas savaites – aukščiausią kainą. Be to, kainos stebėjimai turi būti išreikšiami tokia pačia valiuta kaip ir pasinaudojimo kaina.

Naujai į biržos sąrašus įtraukti subjektai

- B26. Kaip pabrėžta B25 straipsnyje, subjektas turėtų atsižvelgti į akcijos kainos kintamumą per paskutinį ataskaitinį laikotarpį, kuris paprastai yra proporcingas laukiamai pasirinkimo sandorio trukmei. Jeigu naujai į biržos sąrašus įtrauktas subjektas 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 subjektų kintamumo praeities duomenis, remdamasis sandorių galiojimo palyginamu laikotarpiu. Pavyzdžiui, subjektas, kuris į biržos sąrašus yra įtrauktas tik vienerius metus ir kuris suteikia pasirinkimo sandorius su vidutine laukiama penkerių metų trukme, galėtų atsižvelgti į tokio pat sektoriaus subjektų kintamumo praeityje tendenciją ir lygį pirmuosius šešerius metus, per kuriuos tų subjektų akcijomis buvo viešai prekiaujama.

Į biržos sąrašus neįtraukti subjektai

- B27. Į biržos sąrašus neįtrauktas subjektas neturi praeities informacijos, į kurią būtų galima atsižvelgti vertinant tikėtiną kintamumą. Toliau pateikiami keli veiksniai, į kuriuos turėtų būti atsižvelgiama.
- B28. Kai kuriais atvejais į biržos sąrašus neįtraukti subjektai, kurie reguliariai išleidžia akcijas arba pasirinkimo sandorius savo darbuotojams (ar kitoms šalims), gali sukurti vidinę rinką savo akcijoms. Tada, vertinant tikėtiną kintamumą, būtų galima atsižvelgti į tų akcijų kainų kintamumą.

- B29. Kitais atvejais, vertindamas tikėtiną kintamumą, subjektas galėtų atsižvelgti į praeities arba numanomą panašių į biržos sąrašus įtrauktų subjektų, kurių akcijų ar akcijų pasirinkimo sandorių kainų informacija yra prieinama, kintamumą. Tai būtų tinkama, jeigu subjektas savo akcijų vertę grįstų panašių į biržos sąrašus įtrauktų subjektų akcijų kainomis.
- B30. Jeigu subjektas nepagrindė savo akcijų vertės vertinimo panašių į biržos sąrašus įtrauktų subjektų akcijų kainomis, bet naudojo kitokią savo akcijų vertinimo metodą, subjektas galėtų išvesti tikėtino kintamumo įvertį, atitinkančią tą vertinimo metodą. Pavyzdžiui, subjektas gali įvertinti savo akcijas grynojo turto ar pelno pagrindu. Jis galėtų atsižvelgti į šio grynojo turto vertės ar pelno tikėtiną kintamumą.

Tikėtini dividendai

- B31. Ar į tikėtinus 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 siekiant sumažinti pasinaudojimo kainą) tarp suteikimo datos ir pasinaudojimo datos, suteikti pasirinkimo sandoriai turi būti įvertinami taip, tarsi dividendai už pagrindines akcijas nebūtų mokami, t. y. tikėtinų dividendų įvesties duomenys būtų lygūs nuliui.
- B33. Panašiai, kai suteikimo datą nustatoma darbuotojams suteiktų akcijų tikroji vertė, dėl tikėtinų dividendų nereikia jokių koregavimų, 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 pasinaudojimą jais), suteikimo dieną vertinant teises į akcijas ar pasirinkimo sandorius turėtų būti atsižvelgiama į tikėtinus dividendus. Galima teigti, kad kai nustatoma suteikto pasirinkimo sandorio tikroji vertė, taikant pasirinkimo sandorių kainos nustatymo metodą, turėtų būti atsižvelgiama į tikėtinus 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 tikėtinų dividendų pelningumas. Tačiau metodai gali būti keičiami taip, kad būtų naudojamas ne pelningumas, o tikėtinų dividendų suma. Subjektas gali naudoti arba tikėtiną pelningumą, arba laukiamus dividendų mokėjimus. Jeigu subjektas naudoja pastaruosius duomenis, jis turi atsižvelgti į savo dividendų didėjimo praeities modelius. Pavyzdžiui, jeigu pagal 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 galiojimo laikotarpį – nebent būtų akivaizdžių argumentų, remiančių šią prielaidą.
- B36. Paprastai prielaidos dėl tikėtinų dividendų turi būti pagrįstos viešai prieinama informacija. Subjektas, nemokantis dividendų ir neketinantis to daryti, daro prielaidą, kad tikėtinas dividendų pelningumas yra lygus nuliui. Tačiau besiformuojantis subjektas, neturintis dividendų mokėjimo istorijos, gali tikėtis pradėti mokėti dividendus per darbuotojų akcijų pasirinkimo sandorių laukiamą galiojimo laikotarpį. Toks subjektas gali naudoti savo praeities 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 pasinaudojimo kaina, vyriausybės išleistų nulinio kupono obligacijų numatomas pelningumas dabartiniu metu, kai likęs laikotarpis lygus tikėtinam vertinamo pasirinkimo sandorio laikotarpiui (remiantis likusiu pasirinkimo sandorio sutartyje numatytu galiojimo laiku ir atsižvelgiant į tikėtino išankstinio pasinaudojimo poveikį). Jeigu nėra tokių vyriausybės išleistų obligacijų arba aplinkybės rodo, kad numanoma vyriausybės išleistų nulinio kupono obligacijų norma neatspindi nerizikingos palūkanų normos (pavyzdžiui, didelės infliacijos ekonomikoje), gali tekti naudoti atitinkamą reikalingo duomenų pakaitalą. Taip pat nustatant pasirinkimo sandorio, kurio galiojimo laikas lygus 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 subjektas, o trečiosios šalys parduoda prekyboje esančių akcijų pasirinkimo sandorius. Kai šiais akcijų pasirinkimo sandoriais pasinaudojama, pardavėjas pasirinkimo sandorio turėtojui pateikia akcijas. Tos akcijos įsigyjamos iš esančių akcininkų. Dėl to pasinaudojimas akcijų pasirinkimo sandoriais, kuriais prekiaujama, neturi mažinančio poveikio.

- B39. Ir priešingai, jeigu akcijų pasirinkimo sandorius parduoda pats subjektas, kai šiais akcijų pasirinkimo sandoriais pasinaudojama, yra išleidžiamos naujos akcijos (išleidžiamos faktiškai arba teoriškai, jeigu akcijos anksčiau buvo supirktos ir laikomos kaip nuosavos). Darant prielaidą, kad akcijos bus išleistos pasinaudojimo kaina, o ne dabartine rinkos kaina įvykdymo datą, šis faktinis ar potencialus mažinantis poveikis 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, kurios bus išleistos, kai bus pasinaudojama pasirinkimo sandoriais, skaičius, palyginti su jau išleistų akcijų skaičiumi. Taip pat, jeigu rinkta jau tikisi, kad įvyks pasirinkimo sandorių suteikimas, ji potencialų mažinantį poveikį jau gali būti įtraukusi į akcijos kainą suteikimo datą.
- B41. Tačiau subjektas turėtų atsižvelgti į tai, ar būsimo pasinaudojimo suteiktais akcijų pasirinkimo sandoriais galimas 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 galimą mažinantį poveikį.

Susitarimų dėl akcijų vertę pagrįsto mokėjimo, už kuriuos atsiskaitoma 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, subjektas turėtų pripažinti bent gautas paslaugas, įvertintas suteikimo datą 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, subjektas turi pripažinti pakeitimų poveikį, dėl kurio padidėja susitarimų dėl akcijų vertę pagrįsto mokėjimo 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), subjektas turi įtraukti padidintą suteiktą tikrąją vertę į sumos, pripažintos už gautas paslaugas, laikomas atlygiu už suteiktas nuosavybės priemones, apskaičiavimą. Padidinta suteikta tikroji vertė yra skirtumas tarp pakeistos nuosavybės priemonės tikrosios vertės ir pradinės nuosavybės priemonės tikrosios vertės, abi šias vertes įvertinus pakeitimo datą. Jeigu pakeitimai padaromi teisių suteikimo laikotarpiu, suteikta padidėjusi tikroji vertė įtraukiama į sumos, pripažintos už paslaugas, gautas per laikotarpį nuo pakeitimo datos iki teisių į pakeistą nuosavybės priemonę suteikimo datos, įvertinimą papildomai prie sumos, pagrįstos pradinių nuosavybės priemonių tikrąja vertę suteikimo datą, pripažįstama per pradinio teisių suteikimo laikotarpio likusią dalį. Jeigu pakeitimai padaromi po teisių suteikimo datos, suteikta padidėjusi tikroji vertė pripažįstama iš karto arba per teisių suteikimo laikotarpį, jei iš darbuotojo yra reikalaujama dirbti visą papildomą paslaugų teikimo laikotarpį, kad jis įgytų besąlyginę teisę į šias pakeistas nuosavybės priemones;
 - b) panašiai, jeigu dėl pakeitimo padidėja suteiktų nuosavybės priemonių skaičius, subjektas suteiktų papildomų nuosavybės priemonių papildomą vertę, nustatytą pakeitimo datą, turi įtraukti į sumos, pripažintos už gautas paslaugas kaip atlygį už suteiktas nuosavybės priemones, įvertinimą, nuosekliai laikydamasis a punkto reikalavimų. Pavyzdžiui, jeigu pakeitimas padaromas per teisių suteikimo laikotarpį, suteiktų papildomų nuosavybės priemonių tikroji vertė yra įtraukiama į sumos, pripažintos už paslaugas, gautas per laikotarpį nuo pakeitimo datos iki teisių į pakeistą nuosavybės priemonę suteikimo datos, įvertinimą papildomai prie sumos, pagrįstos iš pradžių suteiktų nuosavybės priemonių tikrąja vertę suteikimo datą, pripažįstama per pradinio teisių suteikimo laikotarpio likusią dalį;
 - c) jeigu subjektas pakeičia teisių suteikimo sąlygas darbuotojui naudingu būdu, pavyzdžiui, sutrumpina teisių suteikimo laikotarpį arba pakeičia ar panaikina veiklos rezultatų sąlygą (išskyrus rinkos sąlygą, kurios pakeitimai apskaitoje registruojami pagal a punktą), taikydamas 19–21 straipsnių reikalavimus subjektas turi atsižvelgti į pakeistas teisių suteikimo sąlygas.

B44. Be to, jeigu subjektas pakeičia savo suteikiamų nuosavybės priemonių sąlygas, sumažindamas bendrą susitarimo dėl akcijų verte pagrįsto mokėjimo tikrąją vertę, arba kitu darbuotojui nenaudingu būdu, jis ir toliau apskaitoje gautas paslaugas turi registruoti kaip atlygį už suteiktas nuosavybės priemones, tarsi toks sąlygų pakeitimas nebūtų įvykęs (išskyrus dalies ar visų suteiktų nuosavybės priemonių atšaukimą, kuris apskaitoje turi būti registruojamas pagal 28 straipsnį). Pavyzdžiui:

- a) jeigu dėl pakeitimo sumažėja suteiktų nuosavybės priemonių tikroji vertė, įvertinta prieš pakeitimą arba iš karto po jo, subjektas neturi atsižvelgti į tokį tikrosios vertės sumažėjimą ir sumą, pripažįstamą už gautas paslaugas, toliau turi vertinti kaip atlygį už suteiktas nuosavybės priemones, remdamasis suteiktų nuosavybės priemonių suteikimo datos tikrąja verte;
- b) jeigu dėl pakeitimo sumažėja darbuotojui suteiktų nuosavybės priemonių skaičius, toks sumažinimas apskaitoje turi būti registruojamas kaip dalies suteiktų priemonių atšaukimas pagal 28 straipsnio reikalavimus;
- c) jeigu 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 a punktą), jis, vykdydamas 19–21 straipsnių reikalavimus, neturi atsižvelgti į pakeistas teisių suteikimo sąlygas.

Akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandorio pakeitimo, dėl kurio pasikeičia jo klasifikavimas, t. y. iš sandorio, už kurį atsiskaitoma pinigais į sandorį, už kurį atsiskaitoma nuosavybės priemonėmis, apskaita

B44A. Jeigu pakeičiamos akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandorio, už kurį atsiskaitoma pinigais, sąlygos ir dėl to jis tampa akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandoriu, už kurį atsiskaitoma nuosavybės priemonėmis, sandoris apskaitoje taip ir registruojamas nuo pakeitimo datos. Konkrečiai:

- a) akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandoris, už kurį atsiskaitoma nuosavybės priemonėmis, yra vertinamas suteiktų nuosavybės priemonių tikrąja verte pakeitimo datą. Akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandoris, už kurį atsiskaitoma nuosavybės priemonėmis, pripažįstamas nuosavybe pakeitimo datą tokiu mastu, kokiu buvo gautos prekės ir paslaugos;
- b) pakeitimo datą egzistuojančio įsipareigojimo, susijusio su akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandoriu, už kurį atsiskaitoma pinigais, pripažinimas nutraukiamas tą datą;
- c) bet koks skirtumas tarp įsipareigojimo, kurio pripažinimas nutrauktas, balansinės vertės ir nuosavybės sumos, pripažintos pakeitimo datą, nedelsiant pripažįstamas pelnu arba nuostoliais.

B44B. Jeigu teisių suteikimo laikotarpis dėl pakeitimo pailginamas arba sutrumpinamas, taikant B44A straipsnio reikalavimus atsižvelgiama į pakeistą teisių suteikimo laikotarpį. B44A straipsnio reikalavimai taikomi, net jei pakeitimas padaromas po teisių suteikimo laikotarpio.

B44C. Akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandoris, už kurį atsiskaitoma pinigais, gali būti atšauktas arba apmokėtas (išskyrus sandorius, atšaukiamus, kai dėl nevykdomų teisių suteikimo sąlygų teisės prarandamos). Jeigu suteikiamos nuosavybės priemonės ir tą suteikimo datą subjektas jas pripažįsta kaip atšaukto akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandorio, už kurį atsiskaitoma pinigais, pakaitalą, subjektas turi taikyti B44A ir B44B straipsnius.

Akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandoriai tarp grupės subjektų (2009 m. pataisos)

B45. 43A–43C straipsniuose aptariama akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandorių tarp grupės subjektų apskaita kiekvieno subjekto atskirose arba individualiose finansinėse ataskaitose. B46–B61 straipsniuose aptariama, kaip taikyti 43A–43C straipsnių reikalavimus. Kaip pažymima 43D straipsnyje, akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandoriai tarp grupės subjektų gali būti sudaromi dėl įvairių priežasčių, kurios priklauso nuo faktų ir aplinkybių. Todėl šie aptariami klausimai nėra baigtiniai ir daroma prielaida, kad kai prekes arba paslaugas gaunantis subjektas neprivalo atsiskaityti už sandorį, tas sandoris yra patronuojančiosios įmonės įnašas nuosavybės priemonėmis į patronuojamąją įmonę, nepaisant grąžinimo grupės viduje susitarimų.

- B46. Nors toliau daugiausia aptariami sandoriai su darbuotojais, šios nuostatos taip pat taikomos panašioms akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandoriams su prekių arba paslaugų tiekėjais, kurie nėra darbuotojai. Pagal patronuojančiosios įmonės ir jos patronuojamosios įmonės susitarimą gali būti reikalaujama, kad patronuojamoji įmonė sumokėtų patronuojančiajai įmonei už darbuotojams suteiktas nuosavybės priemones. Toliau neaptariama, kaip apskaitoje registruoti tokių grupės vidaus mokėjimo susitarimą.
- B47. Yra keturi klausimai, su kuriais dažniausiai susiduriama, kai akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandoriai sudaromi tarp grupės subjektų. Dėl patogumo toliau aptariami klausimai, susiję su patronuojančiaja įmone ir jos patronuojamąja įmone.

Susitarimai dėl akcijų verte pagrįsto mokėjimo, kuriuose naudojamos paties subjekto nuosavybės priemonės

- B48. Pirmas klausimas – ar toliau nurodytus sandorius, kuriuose naudojamos paties subjekto nuosavybės priemonės, pagal šio TFAS reikalavimus reikėtų įtraukti į apskaitą kaip sandorius, už kuriuos atsiskaitoma nuosavybės priemonėmis ar sandorius, už kuriuos atsiskaitoma pinigais:
- a) subjektas suteikia savo darbuotojams teises į subjekto nuosavybės priemones (pvz., akcijų pasirinkimo sandorius) ir arba pasirenka, arba privalo pirkti nuosavybės priemones (t. y. savas akcijas) iš kitos šalies, kad įvykdytų savo išpareigojimus darbuotojams, ir
 - b) pats subjektas ar jo akcininkai suteikia subjekto darbuotojams teises į subjekto nuosavybės priemones (pvz., akcijų pasirinkimo sandorius), o subjekto akcininkai pateikia reikiamas nuosavybės priemones.
- B49. Subjektas akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandorius, pagal kuriuos kaip atlygį už savo paties nuosavybės priemones jis gauna paslaugas, apskaitoje turi registruoti kaip akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandorius, už kuriuos atsiskaitoma nuosavybės priemonėmis. Ši nuostata taikoma nepaisant to, ar subjektas pats pasirenka, ar privalo pirkti tas nuosavybės priemones iš kitos šalies, kad įvykdytų išpareigojimus savo darbuotojams pagal susitarimą dėl akcijų verte pagrįsto mokėjimo. Ši nuostata taikoma neatsižvelgiant į tai, ar:
- a) darbuotojui teises į subjekto nuosavybės priemones suteikė pats subjektas, ar jo akcininkas (akcininkai), arba
 - b) ar pagal susitarimą dėl akcijų verte pagrįsto mokėjimo atsiskaitė pats subjektas, ar jo akcininkas (akcininkai).
- B50. Jeigu akcininkas privalo atsiskaityti už sandorį su subjektu, į kurį investuoja, darbuotojais, jis veikiau suteikia subjekto, į kurį investuoja, o ne savo nuosavybės priemones. Todėl jeigu subjektas, į kurį investuojama, priklauso tai pačiai grupei kaip ir akcininkas, pagal 43C straipsnį akcininkas turi įvertinti savo išpareigojimą atskirose finansinėse ataskaitose, vadovaudamasis akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandoriams, už kuriuos atsiskaitoma pinigais, taikomais reikalavimais, o akcininko konsoliduotose finansinėse ataskaitose – akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandoriams, už kuriuos atsiskaitoma nuosavybės priemonėmis, taikomais reikalavimais.

Susitarimai dėl akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandorių, kuriuose naudojamos patronuojančiosios įmonės nuosavybės priemonės

- B51. Antras klausimas kyla dėl akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandorių tarp dviejų arba daugiau tos pačios grupės subjektų, kuriuose naudojamos kito grupės subjekto nuosavybės priemonės. Pavyzdžiui, patronuojamosios įmonės darbuotojams suteikiamos teisės į jos patronuojančiosios įmonės nuosavybės priemones kaip atlygis už patronuojamajai įmonei suteiktas paslaugas.
- B52. Todėl antras klausimas susijęs su šiais susitarimais dėl akcijų verte pagrįsto mokėjimo:
- a) patronuojančioji įmonė savo patronuojamosios įmonės darbuotojams tiesiogiai suteikia teises į savo nuosavybės priemones: patronuojančioji įmonė (ne patronuojamoji įmonė) išpareigoja patronuojamosios įmonės darbuotojams suteikti nuosavybės priemones ir
 - b) patronuojamoji įmonė suteikia savo darbuotojams teises į savo patronuojančiosios įmonės nuosavybės priemones: patronuojamoji įmonė privalo savo darbuotojams suteikti nuosavybės priemones.

Patronuojančioji įmonė suteikia teises į savo nuosavybės priemones savo patronuojamosios įmonės darbuotojams (B 52 straipsnio a punktas)

- B53. Patronuojamoji įmonė neprivalo suteikti savo patronuojančiosios įmonės nuosavybės priemonių patronuojamosios įmonės darbuotojams. Todėl pagal 43B straipsnį patronuojamoji įmonė iš savo darbuotojų gautas paslaugas turi įvertinti pagal akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandoriams, už kuriuos atsiskaitoma nuosavybės priemonėmis, taikomus reikalavimus ir pripažinti atitinkamą nuosavybės padidėjimą kaip patronuojančiosios įmonės įnašą.

- B54. Patronuojančioji įmonė privalo atsiskaityti už sandorį su patronuojamosios įmonės darbuotojais suteikdama savo pačios nuosavybės priemones. Todėl pagal 43C straipsnį patronuojančioji įmonė turi įvertinti savo išpareigojimą pagal akcijų vertę pagrįsto mokėjimo sandoriams, už kuriuos atsiskaitoma nuosavybės priemonėmis, taikomus reikalavimus.

Patronuojamoji įmonė suteikia teises į savonuosavybės priemones savopatruojančiosios įmonės darbuotojams (B 52 straipsnio b punktas)

- B55. Kadangi patronuojamoji įmonė neatitinka nė vienos iš 43B straipsnio sąlygų, ji sandorį su savo darbuotojais apskaitoje turi registruoti kaip sandorį, už kurį atsiskaitoma pinigais. Šis reikalavimas taikomas nepaisant to, kaip patronuojamoji įmonė gauna nuosavybės priemones savo išpareigojimams darbuotojams įvykdyti.

Susitarimai dėl akcijų vertę pagrįsto mokėjimo sandorių, kuriuose naudojami mokėjimai darbuotojams pinigais

- B56. Trečias klausimas – kaip prekes arba paslaugas iš tiekėjų (įskaitant darbuotojus) gaunantis subjektas apskaitoje turėtų registruoti susitarimus dėl akcijų vertę pagrįsto mokėjimo, už kuriuos atsiskaitoma pinigais, kai pats subjektas neprivalo atlikti reikiamų mokėjimų savo tiekėjams. Pavyzdžiui, kai sudaromi tokie susitarimai, pagal kuriuos patronuojančioji įmonė (ne pats subjektas) privalo atlikti reikiamas pinigines išmokas subjekto darbuotojams:

- a) subjekto darbuotojai gaus pinigines išmokas, susijusias su subjekto nuosavybės priemonių kaina;
- b) subjekto darbuotojai gaus pinigines išmokas, susijusias su jo patronuojančiosios įmonės nuosavybės priemonių kaina.

- B57. Patronuojamoji įmonė neprivalo atsiskaityti už sandorį su savo darbuotojais. Todėl patronuojamoji įmonė sandorį su savo darbuotojais apskaitoje turi registruoti kaip sandorį, už kurį atsiskaitoma nuosavybės priemonėmis, ir pripažinti atitinkamą nuosavybės padidėjimą kaip savo patronuojančiosios įmonės įnašą. Patronuojamoji įmonė turi iš naujo įvertinti sandorio išlaidas, pakoreguodama jas pagal pokyčius, kuriuos lemia teisių suteikimo ne pagal rinkos principus sąlygos, kurios nebuvo įvykdytos pagal 19–21 straipsnius. Tai skiriasi nuo sandorių, už kuriuos atsiskaitoma pinigais, įvertinimo konsoliduotose grupės finansinėse ataskaitose.

- B58. Kadangi patronuojančioji įmonė privalo atsiskaityti už sandorį su darbuotojais ir atlygis yra pinigai, patronuojančioji įmonė (ir konsoliduota grupė) turi įvertinti savo išpareigojimą pagal akcijų vertę pagrįsto mokėjimo sandoriams, už kuriuos atsiskaitoma pinigais, taikomus reikalavimus, nurodytus 43C straipsnyje.

Darbuotojų perkėlimas tarp grupės subjektų

- B59. Ketvirtas klausimas kyla dėl grupės susitarimų dėl akcijų vertę pagrįsto mokėjimo, susijusių su daugiau nei vieno grupės subjekto darbuotojais. Pavyzdžiui, patronuojančioji įmonė teises į savo nuosavybės priemones savo patronuojamųjų įmonių darbuotojams gali suteikti su sąlyga, kad jie įmonių grupėje dirbs nustatytą laiką. Vienos patronuojamosios įmonės darbuotojas gali pereiti dirbti į kitą patronuojamąją įmonę per nustatytą teisių suteikimo laikotarpį, tačiau darbuotojo teisėms į patronuojančiosios įmonės nuosavybės priemones pagal pradinį susitarimą dėl akcijų vertę pagrįsto mokėjimo tai nedaro jokio poveikio. Jeigu patronuojamosios įmonės neprivalo atsiskaityti už akcijų vertę pagrįsto mokėjimo sandorį su savo darbuotojais, jos tokį sandorį apskaitoje registruoja kaip sandorį, už kurį atsiskaitoma nuosavybės priemonėmis. Kiekviena patronuojamoji įmonė iš darbuotojo gautas paslaugas turi įvertinti pagal nuosavybės priemonių tikrąją vertę tą datą, kai patronuojančioji įmonė iš pradžių suteikė teises į tas nuosavybės priemones, kaip nurodyta A priedėlyje, ir pagal teisių suteikimo laikotarpio, kurį darbuotojas dirbo kiekvienoje patronuojamojoje įmonėje, dalį.

- B60. Jeigu patronuojamoji įmonė privalo atsiskaityti už sandorį su savo darbuotojais savo patronuojančiosios įmonės nuosavybės priemonėmis, ji tokį sandorį apskaitoje turi registruoti kaip sandorį, už kurį atsiskaitoma pinigais. Kiekviena patronuojamoji įmonė turi vertinti gautas paslaugas pagal nuosavybės priemonių tikrąją vertę jų suteikimo datą, atsižvelgdama į teisių suteikimo laikotarpio, kurį darbuotojas dirbo kiekvienoje patronuojamojoje įmonėje, dalį. Kiekviena patronuojamoji įmonė taip pat turi pripažinti visus nuosavybės priemonių tikrosios vertės pokyčius per darbuotojo darbo kiekvienoje patronuojamojoje įmonėje laikotarpį.

- B61. Toks darbuotojas, perėjęs dirbti į kitą grupės subjektą, gali neįvykdyti teisių suteikimo sąlygos, kitos nei rinkos sąlyga, kaip nurodyta A priedėlyje, pvz., darbuotojas gali išeiti iš grupės nepasibaigus nustatytam paslaugų teikimo laikotarpiui. Tokiu atveju, kadangi teisių suteikimo sąlyga yra paslaugų teikimas grupei, kiekviena patronuojamoji įmonė turi pakoreguoti anksčiau pripažintą sumą už iš tokio darbuotojo gautas paslaugas pagal 19 straipsnyje nustatytus principus. Vadina, jeigu teisės į patronuojančiosios įmonės suteiktas nuosavybės priemones teisėtai nesuteikiamos dėl to, kad darbuotojas neįvykdo teisių suteikimo sąlygos, kitos nei rinkos sąlyga, nė vieno grupės subjekto finansinėse ataskaitose nepripažįstama jokia sukaupta suma už iš to darbuotojo gautas paslaugas.

3-IASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS**Verslo jungimai****TIKSLAS**

1. Šio TFAS tikslas – padidinti ataskaitas teikiančio subjekto finansinėse ataskaitose teikiamos informacijos apie verslo jungimą ir jo poveikį svarbumą, patikimumą ir palyginamumą. To siekiant, šiame TFAS nustatomi principai ir reikalavimai, kurių laikydamasis įsigijusysis subjektas:
 - a) pripažįsta ir įvertina savo finansinėse ataskaitose *identifikuojamą* įsigytą turtą, prisiimtus įsipareigojimus ir nekontroliuojamą dalį *įsigytajame* subjekte;
 - b) pripažįsta ir įvertina verslo jungimo metu įgytą *prestižą* arba pelną, gautą perkant pigiau nei rinkos kaina, ir
 - c) nustato, kokią informaciją atskleisti, kad finansinių ataskaitų vartotojai galėtų įvertinti verslo jungimo pobūdį ir finansinį poveikį.

TAIKYMO SRITIS

2. Šis TFAS taikomas sandoriui arba kitam įvykiui, atitinkančiam verslo jungimo apibrėžtį. Šis TFAS netaikomas:
 - a) jungtinės veiklos formavimo apskaitai pačios jungtinės veiklos finansinėse ataskaitose;
 - b) turto arba turto grupės, kurie nesudaro verslo, *įsigijimui*. Tokiais atvejais įsigijusysis subjektas turi nustatyti ir pripažinti atskirą įsigytą identifikuojamą turtą (įskaitant turtą, kuris atitinka 38-ajame TAS „Nematerialusis turtas“ pateiktą *nematerialiojo turto* apibrėžtį ir pripažinimo kriterijus) ir prisiimtus įsipareigojimus. Grupės išlaidos turi būti paskirstytos atskiram identifikuojamam turtui ir įsipareigojimams, remiantis jų santykinėmis *tikrosiomis vertėmis* įsigijimo datą. Dėl tokio sandorio arba įvykio prestižas neturi padidėti;
 - c) bendrai kontroliuojamų subjektų arba verslo vienetų jungimui (B1–B4 straipsniuose pateikiami susiję taikymo nurodymai).
- 2A. Šio standarto reikalavimai netaikomi, kai investicinis subjektas, apibrėžtas 10-ajame TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“, įsigyja investiciją patronuojamojoje įmonėje, kuri turi būti vertinama tikraja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais.

VERSLO JUNGIMO IDENTIFIKAVIMAS

3. **Subjektas turi nustatyti, ar sandoris arba kitas įvykis yra verslo jungimas, taikydamas šiame TFAS pateiktą apibrėžtį, pagal kurią reikalaujama, kad įsigytas turtas ir prisiimti įsipareigojimai sudarytų verslą. Jeigu įsigytas turtas nėra verslas, ataskaitas teikiantis subjektas sandorį arba kitą įvykį apskaitoje turi registruoti kaip turto įsigijimą. B5–B12D straipsniuose pateikiami verslo jungimo identifikavimo nurodymai ir verslo apibrėžtis.**

ĮSIGIJIMO METODAS

4. **Subjektas kiekvieną verslo jungimą apskaitoje turi registruoti taikydamas įsigijimo metodą.**
5. Taikant įsigijimo metodą būtina:
 - a) identifikuoti įsigijusįjį subjektą;
 - b) nustatyti *įsigijimo datą*;

- c) pripažinti ir įvertinti identifikuojamą įsigytą turtą, priištus išpareigojimus ir visas nekontroliuojamas dalis įsigytajame subjekte ir
- d) pripažinti ir įvertinti prestižą arba pelną, gautą perkant pigiau nei rinkos kaina.

Įsigijusiojo subjekto identifikavimas

- 6. **Kiekviename verslo jungime vienas iš jungiamų subjektų turi būti identifikuojamas kaip įsigijusysis subjektas.**
- 7. Įsigijusiajam subjektui (subjektui, kuris įgyja kito, t. y. įsigytojo, subjekto kontrolę) identifiikuoti turi būti taikomi 10-ojo TFAS nurodymai. Jeigu verslo jungimas įvyko, tačiau pagal taikomus 10-ojo TFAS nurodymus aiškiai nenurodoma, kuris iš jungiamų subjektų yra įsigijusysis subjektas, tą nustatant reikia įvertinti B14–B18 straipsniuose nurodytus veiksnius.

Įsigijimo datos nustatymas

- 8. **Įsigijusysis subjektas turi nustatyti įsigijimo datą, kurią jis įgyja įsigytojo subjekto kontrolę.**
- 9. Data, kurią įsigijusysis subjektas įgyja įsigytojo subjekto kontrolę, paprastai yra data, kurią įsigijusysis subjektas teisėtai perduoda atlygį, įsigyja įsigytojo subjekto turtą ir prisiima jo išpareigojimus – uždarymo data. Tačiau įsigijusysis subjektas gali įgyti kontrolę datą, kuri yra ankstesnė arba vėlesnė nei uždarymo data. Pavyzdžiui, įsigijimo data yra ankstesnė nei uždarymo data, jeigu rašytiniame susitarime nustatyta, kad įsigijusysis subjektas įgyja įsigytojo subjekto kontrolę prieš uždarymo datą. Įsigijusysis subjektas, nustatydamas įsigijimo datą, turi apsvarstyti visus susijusius faktus ir aplinkybes.

Identifikuojamo įsigyto turto, priištų išpareigojimų ir visų nekontroliuojamų dalių įsigytajame subjekte pripažinimas ir vertinimas

Pripažinimo principas

- 10. **Įsigijimo datą įsigijusysis subjektas turi pripažinti, atskirai nuo prestižo, identifiikuojamą įsigytą turtą, priištus išpareigojimus ir visas nekontroliuojamas dalis įsigytajame subjekte. Identifiikuojamam įsigytam turtui ir priištims išpareigojimams taikomos 11 ir 12 straipsniuose nustatytos sąlygos.**

Pripažinimo sąlygos

- 11. Kad galėtų būti pripažinti taikant įsigijimo metodą, identifiikuojamas įsigytas turtas ir priišti išpareigojimai įsigijimo datą turi atitikti turto ir išpareigojimų apibrėžtis, pateiktas „Konceptualiuosiuose finansinės atskaitomybės pagrinduose“. Pavyzdžiui, išlaidos, kurių įsigijusysis subjektas tikisi, bet nėra įpareigotas ateityje padengti dėl savo plano pasitraukti iš įsigytojo subjekto vykdomos veiklos arba nutraukti darbo santykius su įsigytojo subjekto darbuotojais ar perkelti juos į kitą vietą, įsigijimo datą nėra išpareigojimai. Todėl taikydamas įsigijimo metodą įsigijusysis subjektas nepripažįsta šių išlaidų. Tačiau tas išlaidas įsigijusysis subjektas pripažįsta savo finansinėse ataskaitose, parengiamose po susijungimo, pagal kitus TFAS.
- 12. Be to, kad galėtų būti pripažinti taikant įsigijimo metodą, įsigytas identifiikuojamas turtas ir priišti išpareigojimai turi būti ne atskirų sandorių rezultatas, bet dalis to, kuo įsigijusysis subjektas ir įsigytasis subjektas (arba jo ankstesni savininkai) apsieitė sudarydami verslo jungimo sandorį. Kad nustatytų, kuris įsigytas turtas arba priišti išpareigojimai yra mainų siekiant įsigyti įsigytąjį subjektą dalis, o kurie (jei tokių yra) yra atskirų sandorių, apskaitoje registruotinų atsižvelgiant į jų pobūdį ir taikomus TFAS, rezultatas, įsigijusysis subjektas turi taikyti 51–53 straipsnių nurodymus.
- 13. Įsigijusiajam subjektui taikant pripažinimo principą ir sąlygas, gali būti pripažintas tam tikras turtas ir išpareigojimai, kurių įsigytasis subjektas anksčiau savo finansinėse ataskaitose nepripažino kaip turto ir išpareigojimų. Pavyzdžiui, įsigijusysis subjektas pripažįsta įsigytą identifiikuojamą nematerialųjį turtą, pvz., prekių ženklą, patentą arba ryšius su klientais, kurio įsigytasis subjektas savo finansinėse ataskaitose nepripažino kaip turto, nes sukūrė jį viduje ir susijusias išlaidas priskyrė sąnaudoms.
- 14. B31–B40 straipsniuose pateikiami nurodymai dėl nematerialiojo turto pripažinimo. 21A–28B straipsniuose nustatyti identifiikuojamo turto ir išpareigojimų tipai, apimančys objektus, kuriems šiame TFAS numatytos ribotos pripažinimo principo ir sąlygų taikymo išimtys.

Verslo jungimo metu įsigyto identifikuojamoturto ir prisiimtų iš įsipareigojimų klasifikavimas arba priskyrimas

15. Įsigijimo datą įsigijusysis subjektas turi suklasifikuoti arba priskirti įsigytą identifikuojamą turtą ir prisiimtus įsipareigojimus kaip yra būtina, kad paskui galėtų taikyti kitus TFAS. Įsigijusysis subjektas tokį klasifikavimą arba priskyrimą turi atlikti remdamasis sutarties sąlygomis, ekonominėmis sąlygomis, savo veiklos arba apskaitos politika bei kitomis susijusiomis sąlygomis, esančiomis įsigijimo datą.
16. Pagal TFAS kai kuriomis aplinkybėmis numatyta skirtinga apskaita atsižvelgiant į tai, kaip subjektas klasifikuoja arba priskiria tam tikrą turtą arba įsipareigojimą. Klasifikavimo arba priskyrimo, kurį įsigijusysis subjektas atlieka atsižvelgdamas į įsigijimo datą esančias susijusias sąlygas, pavyzdžiai (sąrašas nėra baigtinis):
- a) konkretaus finansinio turto ir įsipareigojimų klasifikavimas kaip vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, arba kaip vertinamų amortizuota savikaina, arba finansinio turto klasifikavimas kaip vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, pagal 9-ąją TFAS „Finansinės priemonės“;
 - b) išvestinės finansinės priemonės priskyrimas prie apsidraudimo priemonių pagal 9-ąją TFAS ir
 - c) įvertinimas, ar įterptoji išvestinė finansinė priemonė turėtų būti atskirta nuo pagrindinės sutarties pagal 9-ąją TFAS (tai yra klasifikavimo dalykas, nes tas terminas vartojamas šiame TFAS).
17. Šiame TFAS pateikiama 15 straipsnyje nustatyto principo išimtys:
- a) nuomos sutarties, pagal kurią įsigytasis subjektas yra nuomotojas, klasifikavimas kaip veiklos nuomos arba kaip finansinės nuomos pagal 16-ąją TFAS „Nuoma“.
 - b) [Išbraukta]

Įsigijusysis subjektas tas sutartis turi klasifikuoti sutarties sudarymo metu, remdamasis sutarties sąlygomis ir kitais veiksniais (arba, jei sutarties sąlygos pakeistos taip, kad pasikeistų jos klasifikacija, to pakeitimo datą, kuri gali būti įsigijimo data).

Vertinimo principas

18. Įsigijusysis subjektas įsigytą identifikuojamą turtą ir prisiimtus įsipareigojimus turi įvertinti tikrosiomis vertėmis įsigijimo datą.
19. Kiekvieno verslo jungimo atveju įsigijusysis subjektas įsigijimo datą turi įvertinti nekontroliuojamų dalių įsigytajame subjekte komponentus, kurie yra dabartinės nuosavybės dalys ir suteikia teisę jų turėtojams į proporcingą subjekto grynojo turto dalį likvidavimo atveju, arba
- a) tikrąja verte arba
 - b) dabartinės nuosavybės priemonių proporcinga dalimi pripažintose įsigytojo subjekto identifikuojamo grynojo turto sumose.

Visi kiti nekontroliuojamų dalių komponentai turi būti įvertinami tikrąja verte jų įsigijimo datą, jeigu pagal tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus nereikalaujama taikyti kito vertinimo pagrindo.

20. 24–31A straipsniuose nustatyti identifikuojamo turto ir įsipareigojimų tipai, apimantys objektus, kuriems šiame TFAS numatytos ribotos vertinimo principo taikymo išimtys.

Pripažinimo arba vertinimo principų taikymo išimtys

21. Šiame TFAS pateikiamos ribotos pripažinimo ir vertinimo principų taikymo išimtys. 21A–31A straipsniuose nustatytas konkretus turtas ir įsipareigojimai, kuriems taikomos išimtys, bei tų išimčių pobūdis. Įsigijusysis subjektas tą turtą ir įsipareigojimus apskaitoje turi registruoti laikydamasis 21A–31A straipsnių reikalavimų, pagal kuriuos tam tikras turtas ir įsipareigojimai:

- a) pripažįstami arba taikant pripažinimo sąlygas kartu su 11 ir 12 straipsnių sąlygomis, arba taikant kitų TFAS reikalavimus, kurie skiriasi nuo taikomo pripažinimo principo ir sąlygų;
- b) vertinami kita suma nei jų tikrosios vertės įsigijimo datą.

Pripažinimo principo taikymo išimtys

Įsipareigojimai ir neapibrėžtieji įsipareigojimai, kuriems taikomas 37-asis TAS arba TFAAK 21-asis aiškinimas

- 21A. 21B straipsnis taikomas įsipareigojimams ir neapibrėžtiesiems įsipareigojimams, kuriems būtų taikomas 37-asis TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“ arba TFAAK 21-asis aiškinimas „Mokesčiai“, jeigu jie būtų prisiimti atskirai, o ne jungiant verslą.
- 21B. „Konceptualiuosiuose finansinės atskaitomybės pagrinduose“ įsipareigojimas apibrėžiamas kaip dabartinė subjekto prievolė, atsirandanti dėl praeities įvykių, pervesti ekonominį išteklių. Atidėjiniui arba neapibrėžtajam įsipareigojimui, kuriam būtų taikomas 37-asis TAS, įsigijusysis subjektas turi taikyti 37-ojo TAS 15–22 straipsnius, kad nustatytų, ar įsigijimo datą egzistuoja dabartinė prievolė, atsirandanti dėl praeities įvykių. Mokesčiui, kuris patektų į TFAAK 21-ojo aiškinimo taikymo sritį, įsigijusysis subjektas turi taikyti TFAAK 21-ąjį aiškinimą, kad nustatytų, ar įsipareigojamasis įvykis, dėl kurio atsiranda įsipareigojimas sumokėti mokesť, įvyko iki įsigijimo datos.
- 21C. Dabartinė prievolė, nustatyta pagal 21B straipsnį, gali atitikti 22 straipsnio b punkte pateiktą neapibrėžtojo įsipareigojimo apibrėžtį. Jei taip yra, tam neapibrėžtajam įsipareigojimui taikomas 23 straipsnis.

Neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas

- 22. 37-ajame TAS neapibrėžtasis įsipareigojimas apibrėžiamas kaip:
 - a) dėl praeities įvykių galinti atsirasti prievolė, kurios egzistavimas bus patvirtintas tik įvykus arba neįvykus vienam arba daugiau nevisiškai subjekto kontroliuojamų neapibrėžtų būsimųjų įvykių, arba
 - b) dabartinė prievolė, atsirandanti dėl praeities įvykių, bet nepripažįstama, nes:
 - i) nėra tikėtina, kad šiai prievolei įvykdyti reikės panaudoti ekonominę naudą teikiančius išteklius, arba
 - ii) prievolės suma negali būti pakankamai patikimai nustatyta.
- 23. Įsigijusysis subjektas įsigijimo datą turi pripažinti verslo jungimo metu prisiimtus neapibrėžtuosius įsipareigojimus, jei tai yra dabartinė prievolė, atsirandanti dėl praeities įvykių, ir jos tikrąją vertę galima patikimai nustatyti. Todėl, priešingai, nei nustatyta 37-ojo TAS 14 straipsnio b punkte, 23, 27, 29 ir 30 straipsniuose, įsigijusysis subjektas pripažįsta verslo jungimo metu prisiimtus neapibrėžtuosius įsipareigojimus įsigijimo datą, net jei nėra tikėtina, kad tai prievolei įvykdyti reikės panaudoti ekonominę naudą teikiančius išteklius. Šio TFAS 56 straipsnyje pateikiami vėlesnės neapibrėžtųjų įsipareigojimų apskaitos nurodymai.
- 23A. 37-ajame TAS neapibrėžtasis turtas apibrėžiamas kaip dėl praeities įvykių galintis atsirasti turtas, kurio buvimas bus patvirtintas tikrai įvykus arba neįvykus vienam ar daugiau nevisiškai subjekto kontroliuojamų neapibrėžtų būsimųjų įvykių. Įsigijusysis subjektas neturi pripažinti neapibrėžtojo turto įsigijimo datą.

Pripažinimo ir vertinimo principų taikymo išimtys

Pelno mokesčiai

- 24. Įsigijusysis subjektas atidėtojo mokesčio turtą arba įsipareigojimą, atsirandančius dėl verslo jungimo metu įsigyto turto arba prisiimtų įsipareigojimų, turi pripažinti ir įvertinti pagal 12-ąjį TAS „Pelno mokesčiai“.
- 25. Įsigijusysis subjektas galimą įsigytojo subjekto laikinųjų skirtumų ir perkėlimo poveikį mokesčiams įsigijimo datą arba poveikį, atsirandantį dėl įsigijimo, apskaitoje turi registruoti pagal 12-ąjį TAS.

Išmokos darbuotojams

26. Įsigijusysis subjektas įsipareigojimą (arba turtą, jei yra), susijusį su įsigytojo subjekto išmokų darbuotojams sutartimis, turi pripažinti ir įvertinti pagal 19-ąją TAS „Išmokos darbuotojams“.

Kompensacinis turtas

27. Pardavėjas verslo jungimo metu gali pagal sutartį kompensuoti įsigijusiajam subjektui neapibrėžtumo arba netikrumo padarinius, susijusius su visu konkrečiu turtu ar įsipareigojimu arba jo dalimi. Pavyzdžiui, pardavėjas gali kompensuoti įsigijusiajam subjektui nuostolius, viršijančius nustatytą sumą, dėl įsipareigojimo, atsirandančio dėl tam tikro neapibrėžtumo; kitaip sakant, pardavėjas garantuos, kad įsigijusiojo subjekto įsipareigojimas neviršys nustatytos sumos. Todėl įsigijusysis subjektas įsigyja ir kompensacinį turtą. Įsigijusysis subjektas turi pripažinti kompensacinį turtą tuo pačiu metu, kai pripažįsta kompensuojamą objektą, įvertintą tuo pačiu pagrindu kaip ir kompensuojamą objektą, ir esant poreikiui pataisyti vertę dėl sumų, kurių negalima atgauti. Todėl jei kompensavimas yra susijęs su turtu arba įsipareigojimu, kurie pripažinti įsigijimo datą ir įvertinti tikrąja verte įsigijimo datą, įsigijusysis subjektas turi pripažinti kompensacinį turtą įsigijimo datą, įvertintą jo tikrąja verte įsigijimo datą. Tikrąja verte įvertintam kompensaciniam turtui, netikrumo dėl būsimųjų pinigų srautų poveikis, susijęs su galimybėmis surinkti atlygį, yra įtrauktas į tikrosios vertės matą ir atskira vertės pataisa nebūtina (B41 straipsnyje pateikiami susiję taikymo nurodymai).
28. Kai kuriomis aplinkybėmis kompensavimas gali būti susijęs su turtu arba įsipareigojimu, kuriam taikoma pripažinimo arba vertinimo principų taikymo išimtis. Pavyzdžiui, kompensavimas gali būti susijęs su neapibrėžtuoju įsipareigojimu, kuris nėra pripažintas įsigijimo datą, nes tą datą negalima patikimai nustatyti jo tikrosios vertės. Arba kompensavimas gali būti susijęs su turtu arba įsipareigojimu, pavyzdžiui, atsirandančiu dėl išmokos darbuotojui, kuri įvertinama remiantis ne įsigijimo datos tikrąja verte. Tokiomis aplinkybėmis kompensacinis turtas turi būti pripažintas ir įvertintas taikant prielaidas, suderinamas su tomis, kurios taikomos vertinant kompensuojamą objektą, atsižvelgiant į vadovybės atliktą galimybės gauti kompensacinį turtą įvertinimą ir visus kompensuojamos sumos sutartinius apribojimus. 57 straipsnyje pateikiami vėlesnės kompensacinio turto apskaitos nurodymai.

Nuomos sutartis, pagalkurias įsigytasis subjektas yra nuomininkas

- 28A. Įsigijusysis subjektas turi pripažinti naudojimo teise valdomą turtą ir nuomos įsipareigojimus pagal 16-ąją TFAS identifikuotų nuomos sutarčių, pagal kurias įsigytasis subjektas yra nuomininkas, atveju. Įsigijusysis subjektas neprivalo pripažinti naudojimo teise valdomo turto ir nuomos įsipareigojimų šiais atvejais:
- a) nuomos, kurios laikotarpis (kaip apibrėžta 16-ajame TFAS) baigiasi per 12 mėnesių nuo įsigijimo datos, arba
- b) mažos vertės turto nuomos (kaip aprašyta 16-ojo TFAS B3–B8 straipsniuose).
- 28B. Įsigijusysis subjektas nuomos įsipareigojimą turi vertinti likusių nuomos mokesčių dabartine verte (kaip apibrėžta 16-ajame TFAS), tarsi įsigyta nuoma įsigijimo dieną būtų nauja nuoma. Įsigijusysis subjektas naudojimo teise valdomą turtą turi vertinti ta pačia suma kaip ir nuomos įsipareigojimą, pakoreguotą atsižvelgiant į palankias arba nepalankias nuomos sąlygas, palyginti su rinkos sąlygomis.

*Vertinimo principo taikymo išimtis**Pakartotinai įgytose teisės*

29. Įsigijusysis subjektas turi įvertinti pakartotinai įgytos teisės, pripažintos nematerialiuoju turtu, vertę remdamasis likusiu susijusios sutarties galiojimo terminu, nepaisydamas to, ar rinkos dalyviai atsižvelgtų į galimus sutarties atnaujinimus nustatydami jos tikrąją vertę. B35 ir B36 straipsniuose pateikiami susiję taikymo nurodymai.

Akcijų vertepagrįsto mokėjimo sandoriai

30. Įsigijimo datą įsigijusysis subjektas įsipareigojimą arba nuosavybės priemonę, susijusią su įsigytojo subjekto akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandoriais arba įsigytojo subjekto akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandorių pakeitimu įsigijusiojo subjekto akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandoriais, turi įvertinti pagal 2-ajame TFAS „Akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandoriai“ aprašytą metodą. (Šiame TFAS to metodo rezultatas nurodomas kaip akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandorio „rinkos priemonė“.)

Turtas, skirtas parduoti

31. Įsigijusysis subjektas įsigytą ilgalaikį turtą (arba perleidžiamą grupę), kuris įsigijimo datą klasifikuojamas kaip turtas, skirtas parduoti, pagal 5-ąją TFAS „Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“, turi įvertinti tikrąją vertę atėmus pardavimo išlaidas pagal to TFAS 15–18 straipsnius.

Draudimo sutartys

- 31A. Įsigijusysis subjektas pagal verslo jungimo sandorį įsigytą sutarčių, patenkančių į 17-ojo TFAS „Draudimo sutartys“ taikymo sritį, grupę ir bet kokią 17-ajame TFAS apibrėžtą turtą, susidariusį dėl draudimo įsigijimo pinigų srautų, turi įvertinti kaip įsipareigojimą arba kaip turtą pagal 17-ojo TFAS 39 ir B93–B95F straipsnius įsigijimo datą.

Prestižo arba pelno, gauto perkant pigiau nei rinkos kaina, pripažinimas ir vertinimas

32. Įsigijusysis subjektas turi pripažinti prestižą įsigijimo datą, įvertintą kaip toliau nurodytos a sumos perviršį b sumos atžvilgiu:

a) nurodytų verčių agreguota suma:

i) perleisto atlygio, įvertinto pagal šį TFAS, pagal kurį paprastai reikalaujama tikrosios vertės įsigijimo datą (žr. 37 straipsnį);

ii) bet kokios nekontroliuojamos dalies įsigytajame subjekte sumos, nustatytos pagal šį TFAS, ir

iii) kai verslo jungimas atliekamas etapais (žr. 41 ir 42 straipsnius) – įsigijusiojo subjekto anksčiau turėtos nuosavybės dalies įsigytajame subjekte tikrosios vertės įsigijimo datą;

b) identifikuojamo įsigyto turto ir prisiimtų įsipareigojimų, įvertintų pagal šį TFAS, grynosios sumos įsigijimo datą.

33. Verslo jungimo metu, kai įsigijusysis subjektas ir įsigytasis subjektas (arba ankstesni jo savininkai) apsieičia tik nuosavybės dalimis, įsigytojo subjekto nuosavybės dalių tikroji vertė įsigijimo datą gali būti įvertinta patikimiau nei įsigijusiojo subjekto nuosavybės dalių tikroji vertė įsigijimo datą. Jei taip yra, įsigijusysis subjektas turi nustatyti prestižo vertę naudodamas įsigytojo subjekto nuosavybės dalių tikrąją vertę įsigijimo datą, o ne perleistų nuosavybės dalių tikrąją vertę įsigijimo datą. Kad nustatytų prestižo vertę verslo jungimo metu, kai neperleidžiamas joks atlygis, įsigijusysis subjektas turi naudoti įsigijusiojo subjekto dalies įsigytajame subjekte tikrąją vertę įsigijimo datą, o ne perleisto atlygio tikrąją vertę įsigijimo datą (32 straipsnio a punkto i papunktis). B46–B49 straipsniuose pateikiami susiję taikymo nurodymai.

Pirkimas pigiau nei rinkos kaina

34. Kartais įsigijusysis subjektas pirs pigiau nei rinkos kaina; tai toks verslo jungimas, kai 32 straipsnio b punkto suma viršija 32 straipsnio a punkte nurodytas agreguotas sumas. Jeigu tas perviršis išlieka pritaikius 36 straipsnio reikalavimus, įsigijusysis subjektas turi pripažinti gautą pelną arba nuostolius įsigijimo datą. Pelnas turi būti priskirtas įsigijusiajam subjektui.
35. Pirkimas pigiau nei rinkos kaina galimas, pavyzdžiui, verslo jungimo metu, kai tai yra priverstinis pardavimas, kuriame pardavėjas veikia verčiamas. Tačiau dėl pripažinimo arba vertinimo išimčių, taikomų tam tikriems 22–31A straipsniuose aptartiems objektams, gali reikėti pripažinti perkant pigiau nei rinkos kaina gautą pelną (arba pakeisti pripažinto pelno sumą).
36. Prieš pripažindamas perkant pigiau nei rinkos kaina gautą pelną, įsigijusysis subjektas turi pakartotinai įvertinti, ar teisingai nustatė visą įsigytą turtą ir visus prisiimtus įsipareigojimus, taip pat turi pripažinti visą papildomą turtą arba įsipareigojimus, nustatytus atliekant tokią peržiūrą. Tada įsigijusysis subjektas turi peržiūrėti procedūras, naudojamas siekiant įvertinti sumas, kurias pagal šį TFAS reikalaujama pripažinti įsigijimo datą, visų toliau nurodytų dalykų atžvilgiu:

a) identifikuojamas įsigytas turtas ir prisiimti įsipareigojimai;

b) nekontroliuojama dalis įsigytajame subjekte, jei yra;

c) etapais atlikto verslo jungimo atveju – įsigijusiojo subjekto anksčiau turėta nuosavybės dalis įsigytajame subjekte ir

d) perleistas atlygis.

Peržiūros tikslas yra įsitikinti, ar vertinimais tinkamai atsižvelgta į visą įsigijimo datą turimą informaciją.

Perleistas atlygis

37. Verslo jungimo metu perleistas atlygis turi būti vertinamas tikrąja verte, kuri apskaičiuojama kaip įsigijusiojo subjekto perleisto turto tikrųjų verčių įsigijimo datą suma, įsigijusiojo subjekto priimti įsipareigojimai buvusiems įsigytojo subjekto savininkams ir įsigijusiojo subjekto išleistos nuosavybės dalys. (Tačiau bet kuri įsigijusiojo subjekto suteiktų akcijų verte pagrįstų mokėjimų, iškeistų į premijas, kurias gauna įsigytojo subjekto darbuotojai, dalis, įtraukta į atlygį, perleidžiamą verslo jungimo metu, turi būti įvertinta pagal 30 straipsnį, o ne tikrąja verte.) Galimų atlygio formų pavyzdžiai: pinigai, kitas turtas, verslas arba įsigijusiojo subjekto patronuojamoji įmonė, *neapibrėžtasis atlygis*, paprastosios arba privileijuotosios nuosavybės priemonės, pasirinkimo sandoriai, varantai ir *savitarpio veiklos subjektų* narių dalys.
38. Perleistas atlygis gali apimti įsigijusiojo subjekto turtą arba įsipareigojimus, kurių balansinės vertės skiriasi nuo įsigijimo datą buvusių tikrųjų verčių (pavyzdžiui, įsigijusiojo subjekto nepiniginis turtas arba verslo vienetas). Jei taip yra, įsigijusysis subjektas turi pakartotinai įvertinti perduotą turtą arba įsipareigojimus, atsižvelgdamas į jų tikrąsias vertes įsigijimo datą, ir pripažinti gautą pelną arba nuostolius, jei yra, pelnu arba nuostoliais. Tačiau kartais perduotas turtas arba įsipareigojimai po verslo jungimo išlieka sujungtajame subjekte (pavyzdžiui, todėl, kad turtas arba įsipareigojimai buvo perduoti įsigytajam subjektui, o ne jo ankstesniems savininkams), todėl įsigijusysis subjektas išlaiko jų kontrolę. Tokiu atveju įsigijusysis subjektas tą turtą ir įsipareigojimus turi įvertinti jų balansine verte, buvusia prieš pat įsigijimo datą, ir neturi pripažinti pelno arba nuostolių savo kontroliuojamo turto arba įsipareigojimų pelno (nuostolių) ataskaitoje prieš verslo jungimą ir po jo.

Neapibrėžtasis atlygis

39. Atlygis, kurį įsigijusysis subjektas perleidžia mainais už įsigytąjį subjektą, apima visą turtą arba įsipareigojimus, atsirandančius iš neapibrėžtojo atlygio susitarimo (žr. 37 straipsnį). Įsigijusysis subjektas turi pripažinti neapibrėžtojo atlygio tikrąją vertę, buvusią įsigijimo datą, kaip atlygio, perleisto mainais už įsigytąjį subjektą, dalį.
40. Įsigijusysis subjektas prievolę mokėti neapibrėžtąjį atlygį, kuris atitinka finansinės priemonės apibrėžtį, turi klasifikuoti kaip finansinį įsipareigojimą arba kaip nuosavybę, remdamasis nuosavybės priemonės ir finansinio įsipareigojimo apibrėžtimis, pateiktomis 32-ojo TAS „Finansinės priemonės. Pateikimas“ 11 straipsnyje. Įsigijusysis subjektas teisę susigrąžinti anksčiau perleistą atlygį turi klasifikuoti kaip turtą, jei laikomasi nustatytų sąlygų. 58 straipsnyje pateikiami vėlesnės neapibrėžtojo atlygio apskaitos nurodymai.

Papildomi įsigijimo metodo taikymo tam tikrų rūšių verslo jungimams nurodymai

Etapais atliekamas verslo jungimas

41. Įsigijusysis subjektas kartais įgyja įsigytojo subjekto, kuriame turėjo nuosavybės dalį, kontrolę prieš pat įsigijimo datą. Pavyzdžiui, 20X1 m. gruodžio 31 d. subjektas A valdo 35 % dydžio nekontroliuojamą subjekto B nuosavybės dalį. Tą datą subjektas A nupirka papildomą 40 % dydžio subjekto B dalį ir taip įgyja subjekto B kontrolę. Šiame TFAS toks sandoris vadinamas etapais atliktu verslo jungimu, kartais – palaipsniui įsigijimu.
42. Per etapais atliekamą verslo jungimą įsigijusysis subjektas turi pakartotinai įvertinti įsigytajame subjekte anksčiau turėtą nuosavybės dalį jos tikrąja verte įsigijimo datą ir gautą pelną arba nuostolius, jei jų yra, atitinkamai pripažinti pelnu arba nuostoliais arba kitomis bendrosiomis pajamomis. Ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais įsigijusysis subjektas galėjo būti pripažinęs savo nuosavybės dalies įsigytajame subjekte vertės pasikeitimus kitomis bendrosiomis pajamomis. Šiuo atveju suma, kuri buvo pripažinta kitomis bendrosiomis pajamomis, turi būti pripažįstama remiantis tuo pačiu pagrindu, kaip būtų reikalaujama, jei įsigijusysis subjektas būtų tiesiogiai perdavęs anksčiau turėtą nuosavybės dalį.

- 42A. Kai jungtinės veiklos susitarimo šalis (kaip apibrėžta 11-ajame TFAS „Jungtinė veikla“) įgyja verslo, kuris yra bendra veikla (kaip apibrėžta 11-ajame TFAS), kontrolę ir turėjo teisių į turtą, susijusį su ta bendra veikla, ir prievolių vykdyti su ja susijusius išpareigojimus prieš pat įsigijimo datą, sandoris yra etapais atliekamas verslo jungimas. Todėl įsigijusysis subjektas turi taikyti etapais atliekamo verslo jungimo reikalavimus, įskaitant anksčiau turėtos bendros veiklos dalies pakartotinį įvertinimą taip, kaip aprašyta 42 straipsnyje. Tuo tikslu įsigijusysis subjektas turi pakartotinai įvertinti visą anksčiau turėtą bendros veiklos dalį.

Verslo jungimas, atliktas neperleidžiant atlygio

43. Įsigijusysis subjektas kartais įgyja išigytojo subjekto kontrolę neperleisdamas atlygio. Tokiems jungimams taikomas verslo jungimo apskaitos įsigijimo metodas. Tokios aplinkybės yra:
- a) išigytojo subjektas atperka pakankamą skaičių savo akcijų, kad esamas investuotojas (įsigijusysis subjektas) įgytų kontrolę.
 - b) nustoja galioti mažumos veto teisės, kurios anksčiau įsigijusiajam subjektui neleido kontroliuoti išigytojo subjekto, kuriame įsigijusysis subjektas turėjo daugumą balsavimo teisių.
 - c) įsigijusysis subjektas ir išigytojo subjektas sutinka sujungti savo verslo vienetus remdamiesi vien sutartimi. Įsigijusysis subjektas už išigytojo subjekto kontrolę neperleidžia jokio atlygio ir išigytojo subjekte neturi jokių nuosavybės dalių įsigijimo datą arba anksčiau. Verslo jungimų, atliktų remiantis vien sutartimi, pavyzdžiai apima dviejų verslo vienetų sujungimą naudojant sujungimo susitarimą arba sukuriant akcinę bendrovę, kurios akcijose prekiaujama dviejose biržose.
44. Verslo jungimą atliekant remiantis vien sutartimi, įsigijusysis subjektas išigytojo subjekto savininkams turi priskirti išigytojo subjekto grynojo turto, pripažinto pagal šį TFAS, sumą. Kitaip sakant, išigytojo subjekto nuosavybės dalys, kurios priklauso ne įsigijusiajam subjektui, yra nekontroliuojama dalis išigytojo subjekto finansinėse ataskaitose, kurios parengiamos po sujungimo, net jeigu visos nuosavybės dalys išigytojo subjekte priskiriamos nekontroliuojamai daliai.

Vertinimo laikotarpis

45. Jeigu ataskaitinio laikotarpio, per kurį įvyksta jungimas, pabaigoje pirminė verslo jungimo apskaita ne visa apimanti, įsigijusysis subjektas savo finansinėse ataskaitose turi pranešti apie laikinas turto ir išpareigojimų sumas, kurių apskaita ne visa apimanti. Vertinimo laikotarpio metu įsigijusysis subjektas turi retrospektyviai pakoreguoti laikinas sumas, kurios pripažintos įsigijimo datą, kad būtų atspindėta nauja informacija, gauta apie faktus ir aplinkybes, egzistavusias įsigijimo datą ir, jei žinoma, galėjusias daryti įtaką tą datą pripažintų sumų vertinimui. Vertinimo laikotarpio metu įsigijusysis subjektas taip pat turi pripažinti papildomą turtą arba išpareigojimus, jeigu gaunama naujos informacijos apie faktus ir aplinkybes, egzistavusias įsigijimo datą ir, jei žinoma, galėjusias daryti įtaką pripažįstant turtą ir išpareigojimus tą datą. Vertinimo laikotarpis pasibaigia tada, kai įsigijusysis subjektas gauna prašomos informacijos apie faktus ir aplinkybes, egzistavusias įsigijimo datą, arba sužino, kad daugiau informacijos gauti negalima. Tačiau vertinimo laikotarpis neturi būti ilgesnis kaip vieneri metai nuo įsigijimo datos.
46. Vertinimo laikotarpis – laikotarpis po įsigijimo datos, per kurį įsigijusysis subjektas gali pakoreguoti laikinas sumas, pripažintas verslo jungimui. Vertinimo laikotarpis suteikia įsigijusiajam subjektui pakankamai laiko gauti informaciją, kuri reikalinga toliau nurodytiems dalykams nustatyti ir įvertinti įsigijimo datą pagal šio TFAS reikalavimus:
- a) išgytas identifikuojamas turtas, prisiimti išpareigojimai ir visos nekontroliuojamos dalys išigytojo subjekte;
 - b) už išigytojo subjektą perleistas atlygis (arba kita suma, naudota prestižui įvertinti);
 - c) etapais atlikto verslo jungimo atveju, įsigijusiojo subjekto išigytojo subjekte anksčiau turėtos nuosavybės dalis ir
 - d) gautas prestižas arba pelnas perkant pigiau nei rinkos kaina.

47. Įsigijusysis subjektas turi atsižvelgti į visus susijusius veiksnus, svarbius nustatant, ar dėl informacijos, gautos po įsigijimo datos, reikėtų pakoreguoti laikinas pripažintas sumas arba ar ta informacija yra susijusi su įvykiais, kurie įvyko po įsigijimo datos. Susiję veiksniai apima papildomos informacijos gavimo datą ir tai, ar įsigijusysis subjektas gali nustatyti laikinų sumų pakeitimo priežastį. Tikėtina, kad netrukus po įsigijimo datos gauta informacija geriau atspindės įsigijimo datą egzistavusias aplinkybes nei po kelių mėnesių gauta informacija. Pavyzdžiui, turto pardavimas trečiajai šaliai netrukus po įsigijimo datos už sumą, kuri labai skiriasi nuo laikinos tą datą nustatytos tikrosios vertės, veikiausiai rodytų laikinosios sumos klaidą, nebent galima nustatyti įvykį, dėl kurio pasikeitė tikroji vertė.
48. Įsigijusysis subjektas pripažįsta laikinos sumos, pripažintos identifikuojamam turtui (įsipareigojimams), padidėjimą (sumažėjimą) mažindamas (didindamas) prestižą. Tačiau per vertinimo laikotarpį gauta nauja informacija kartais gali lemti daugiau nei vieno turto vieneto ar įsipareigojimo laikinos sumos koregavimą. Pavyzdžiui, įsigijusysis subjektas galėjo būti prisiėmęs įsipareigojimą atlyginti žalą, susijusią su nelaimingu atsitikimu vienoje iš įsigytojo subjekto gamyklų, kurios dalis arba ji visa padengta įsigijusiojo subjekto civilinės atsakomybės draudimu. Jeigu įsigijusysis subjektas vertinimo laikotarpiu gauna naujos informacijos apie to įsipareigojimo tikrąją vertę įsigijimo datą, prestižo koregavimas dėl laikinos įsipareigojimo pripažintos sumos pokyčio, būtų užskaitytas (visas arba iš dalies) atitinkamu prestižo koregavimu, atliekamu dėl laikinos sumos, pripažintos iš draudiko gautinam reikalavimui, pokyčio.
49. Vertinimo laikotarpio metu įsigijusysis subjektas turi pripažinti laikinų sumų koregavimus taip, lyg verslo jungimo apskaita būtų buvusi baigta įsigijimo datą. Vadinasi, prireikus įsigijusysis subjektas turi peržiūrėti ankstesnių ataskaitinių laikotarpių lyginamąją informaciją, pateiktą finansinėse ataskaitose, taip pat atlikti bet kokius nusidėvėjimo, amortizacijos arba kito pajamų poveikio pakeitimus, pripažintus baigiant pirminę apskaitą.
50. Pasibaigus vertinimo laikotarpiui, įsigijusysis subjektas turi peržiūrėti verslo jungimo apskaitą tik tam, kad pataisytų klaidas pagal 8-ąją TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“.

Nustatymas, kas yra verslo jungimo sandorio dalis

51. Įsigijusysis subjektas ir įsigytasis subjektas prieš prasidedant deryboms dėl verslo jungimo gali būti turėję ankstesnių ryšių arba kitų susitarimų arba derybų metu jie gali sudaryti susitarimą, atskirą nuo verslo jungimo. Bet kuriuo atveju įsigijusysis subjektas turi nustatyti visas sumas, kurios nėra dalis to, kuo įsigijusysis subjektas ir įsigytasis subjektas (arba jo ankstesni savininkai) apsikaitė verslo jungimo metu, t. y. sumas, kurios nėra mainų siekiant įsigyti įsigytąjį subjektą dalis. Įsigijusysis subjektas taikydamas įsigijimo metodą turi pripažinti tik atlygį, perleistą už įsigytąjį subjektą ir įsigytą turtą bei prisiimtus įsipareigojimus mainais už įsigytąjį subjektą. Atskiri sandoriai turi būti apskaitomi pagal susijusius TFAS.
52. Įsigijusiojo subjekto, jo vardu ir visų pirma jo arba sujungtojo subjekto naudai, o ne įsigytojo subjekto (arba jo ankstesnių savininkų) naudai, prieš sujungimą sudarytas sandoris veikiausiai yra atskiras sandoris. Toliau pateikiami atskirų sandorių, kurie neturi būti įtraukiami taikant įsigijimo metodą, pavyzdžiai:
- a) sandoris, kuris iš esmės nustato anksčiau egzistavusius įsigijusiojo ir įsigytojo subjektų santykius;
 - b) sandoris, kuriuo įsigytojo subjekto darbuotojams arba ankstesniems savininkams atlyginama už būsimas paslaugas, ir
 - c) sandoris, kuriuo įsigytajam subjektui arba jo ankstesniems savininkams kompensuojamos įsigijusiojo subjekto su įsigijimu susijusios išlaidos.

B50–B62 straipsniuose pateikiami susiję taikymo nurodymai.

Su įsigijimu susijusios išlaidos

53. Su įsigijimu susijusios išlaidos yra išlaidos, kurias įsigijusysis subjektas patiria vykdydamas verslo jungimą. Šios išlaidos apima tarpininkavimo mokesčius, konsultavimo, teisinius, apskaitos, vertinimo ir kitus mokesčius specialistams, bendrąsias administracines išlaidas, įskaitant vidaus įsigijimo skyriaus išlaikymo išlaidas, taip pat skolos ir nuosavybės vertybinių popierių registravimo ir išleidimo išlaidas. Įsigijusysis subjektas su įsigijimu susijusias išlaidas apskaitoje turi registruoti kaip sąnaudas tais ataskaitiniais laikotarpiais, kai patiriamos išlaidos ir gaunamos paslaugos, išskyrus vieną išimtį. Skolos arba nuosavybės vertybinių popierių išleidimo išlaidos turi būti pripažįstamos pagal 32-ąją TAS ir 9-ąją TFAS.

VĖLESNIS VERTINIMAS IR APSKAITA

54. Apskritai įsigijusysis subjektas vėliau turi įvertinti ir apskaitoje registruoti įsigytą turtą, prisiimtus arba gautus išpareigojimus bei verslo jungimo metu išleistas nuosavybės priemonės pagal kitus tam turtui ir išpareigojimams, atsižvelgiant į jų pobūdį, taikomus TFAS. Tačiau šiame TFAS pateikiami nurodymai, taikomi vėlesniam verslo jungimo metu įsigyto turto, prisiimtų arba gautų išpareigojimų bei išleistų nuosavybės priemonių vertinimui ir apskaitai:

- a) pakartotinai įgytos teisės;
- b) neapibrėžtieji išpareigojimai, pripažinti įsigijimo datą;
- c) kompensacinis turtas ir
- d) neapibrėžtasis atlygis.

B63 straipsnyje pateikiami susiję taikymo nurodymai.

Pakartotinai įgytos teisės

55. Pakartotinai įgyta teisė, pripažinta kaip nematerialusis turtas, turi būti amortizuojama per likusį sutarties, kuria teisė buvo suteikta, galiojimo laikotarpį. Įsigijusysis subjektas, kuris vėliau parduoda pakartotinai įgytą teisę trečiajai šaliai, nustatydamas pardavimo pelną arba nuostolius turi įtraukti nematerialiojo turto balansinę vertę.

Neapibrėžtieji išpareigojimai

56. Po pirminio pripažinimo ir tol, kol išpareigojimas įvykdomas, atšaukiamas arba baigia galioti, įsigijusysis subjektas turi įvertinti neapibrėžtąjį išpareigojimą, pripažintą verslo jungimo metu, didesniąja iš šių sumų:

- a) suma, kuri būtų pripažinta pagal 37-ąją TAS, ir
- b) pirminio pripažinimo metu pripažinta suma, iš kurios prireikus atimama sukaupta pajamų suma, pripažinta pagal 15-ojo TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“ principus.

Šis reikalavimas netaikomas sutartims, apskaitoje registruojamoms pagal 9-ąją TFAS.

Kompensacinis turtas

57. Kiekvieno vėlesnio atskaitinio laikotarpio pabaigoje įsigijusysis subjektas turi įvertinti kompensacinį turtą, kuris buvo pripažintas įsigijimo datą, tuo pačiu pagrindu kaip ir kompensuojamas išpareigojimas arba turtas, kurio sumai taikomi kokie nors sutarties apribojimai, o kompensacinį turtą, kuris vėliau nėra vertinamas remiantis tikrąja verte, – vadovybės atlikto galimybės gauti kompensacinį turtą įvertinimu. Įsigijusysis subjektas turi nutraukti kompensacinio turto pripažinimą tik tada, kai gauna turtą, jį parduoda arba kitaip praranda teisę į jį.

Neapibrėžtasis atlygis

58. Kai kuriuos neapibrėžtojo atlygio, kurį įsigijusysis subjektas pripažįsta po įsigijimo datos, tikrosios vertės pasikeitimais gali lemti papildoma informacija apie įsigijimo datą buvusius faktus ir aplinkybes, kurią įsigijusysis subjektas gavo po tos datos. Tokie pasikeitimai yra vertinimo laikotarpio koregavimai pagal 45–49 straipsnius. Vis dėlto pasikeitimai, atsiradę dėl įvykių po įsigijimo datos, pvz., pajamų tikslo įvykdymo, nustatytos akcijos kainos pasiekimo arba mokslinių tyrimų ir plėtros projekto svarbaus etapo užbaigimo, nėra vertinimo laikotarpio koregavimai. Neapibrėžtojo atlygio tikrosios vertės pasikeitimais, kurie nėra vertinimo laikotarpio koregavimai, įsigijusysis subjektas apskaitoje turi registruoti taip:

- a) neapibrėžtasis atlygis, klasifikuojamas kaip nuosavybė, neturi būti pakartotinai vertinamas, o jo vėlesnis mokėjimas turi būti registruojamas nuosavybės dalyje;
- b) kitas neapibrėžtasis atlygis, kuris:

- i) patenka į 9-ojo TFAS taikymo sritį, turi būti vertinamas tikrąja verte kiekvieną paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną, o tikrosios vertės pasikeitimai pripažįstami pelnu arba nuostoliais pagal 9-ąjį TFAS;
- ii) nepatenka į 9-ojo TFAS taikymo sritį, turi būti vertinamas tikrąja verte kiekvieną paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną, o tikrosios vertės pasikeitimai pripažįstami pelnu arba nuostoliais.

ATSKLEIDIMAS

59. Įsigijusysis subjektas turi atskleisti informaciją, kuri leistų jo finansinių ataskaitų vartotojams įvertinti verslo jungimo pobūdį bei finansinį poveikį, kai verslo jungimas atliktas:

a) einamuoju ataskaitiniu laikotarpiu arba

b) pasibaigus ataskaitiniam laikotarpiui, bet prieš gaunant įgaliojimą paskelbti finansines ataskaitas.

- 60. Siekdamas įgyvendinti 59 straipsnyje nurodytą tikslą, įsigijusysis subjektas turi atskleisti B64–B66 straipsniuose nurodytą informaciją.
- 61. Įsigijusysis subjektas turi atskleisti informaciją, kuri leistų jo finansinių ataskaitų vartotojams įvertinti **einamąjį ataskaitinį laikotarpį pripažintų koregavimų, susijusių su verslo jungimais, atliktais tuo laikotarpiu arba ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais, finansinį poveikį.**
- 62. Siekdamas įgyvendinti 61 straipsnyje nurodytą tikslą, įsigijusysis subjektas turi atskleisti B67 straipsnyje nurodytą informaciją.
- 63. Jeigu konkreči šiame ir kituose TFAS reikalaujama atskleisti informacija neatitinka 59 ir 61 straipsniuose nustatytų tikslų, įsigijusysis subjektas turi atskleisti bet kokią papildomą informaciją, reikalingą tiems tikslams įgyvendinti.

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

Įsigaliojimo data

- 64. Šis TFAS turi būti perspektyviai taikomas verslo jungimams, kurių įsigijimo data sutampa su pirmo metinio ataskaitinio laikotarpio, prasidedančio 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau, pradžia arba yra vėlesnė. Leidžiama taikyti anksčiau. Tačiau šis TFAS turi būti taikomas tik nuo metinio ataskaitinio laikotarpio, kuris prasideda 2007 m. birželio 30 d. arba vėliau, pradžios. Jeigu subjektas taiko šį TFAS anksčiau nei nuo 2009 m. liepos 1 d., jis turi atskleisti tą faktą ir tuo pačiu metu taikyti 27-ąjį TAS (Tarptautinių apskaitos standartų valdybos pataisytą 2008 m.).
- 64A. [Išbraukta]
- 64B. 2010 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „TFAS patobulinimas“ pataisyti 19, 30 ir B56 straipsniai ir įterpti B62A ir B62B straipsniai. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2010 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas pataisas taiko ankstesniam laikotarpiui, jis tą faktą turi atskleisti. Taikyti reikėtų perspektyviai nuo tos datos, kurią subjektas pirmą kartą taikė šį TFAS.
- 64C. 2010 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „TFAS patobulinimas“ įterpti 65A–65E straipsniai. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2010 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas pataisas taiko ankstesniam laikotarpiui, jis tą faktą turi atskleisti. Pataisos turi būti taikomos neapibrėžtojo atlygio likučiams, atsirandantiems dėl verslo jungimų, kurių įsigijimo data yra ankstesnė nei šio TFAS, paskelbto 2008 m., taikymo data.
- 64D. [Išbraukta]
- 64E. 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 10-uju TFAS pataisyti 7 ir B13 straipsniai, B63 straipsnio e punktas ir A priedėlis. Taikydamas 10-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.
- 64F. 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uju TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“ pataisyti 20, 29, 33 ir 47 straipsniai, pakeista tikrosios vertės apibrėžtis A priedėlyje ir pataisyti B22, B40, B43–B46, B49 ir B64 straipsniai. Taikydamas 13-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.

- 64G. 2012 m. spalio mėn. paskelbtu dokumentu „Investiciniai subjektai“ (10-ojo TFAS, 12-ojo TFAS ir 27-ojo TAS pataisos) pataisytas 7 straipsnis ir įterptas 2A straipsnis. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2014 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Dokumentą „Investiciniai subjektai“ leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas tas pataisas taiko anksčiau, tuo pačiu metu jis turi taikyti ir visas pataisas, įtrauktas į dokumentą „Investiciniai subjektai“.
- 64H. [išbraukta]
- 64I. 2013 m. gruodžio mėn. paskelbtu dokumentu „2010–2012 m. ciklo TFAS metiniai patobulinimai“ pataisyti 40 ir 58 straipsniai ir įterptas 67A straipsnis bei susijusi antraštė. Subjektas turi perspektyviai taikyti tą pataisą verslo jungimams, kurių įsigijimo data yra 2014 m. liepos 1 d. arba vėlesnė. Leidžiama taikyti anksčiau. Subjektas šią pataisą gali taikyti anksčiau, su sąlyga, kad taip pat būtų taikomi 9-asis TFAS ir 37-asis TAS (abu pataisyti dokumentu „2010–2012 m. ciklo TFAS metiniai patobulinimai“). Jeigu subjektas tą pataisą taiko anksčiau, jis turi atskleisti tą faktą.
- 64J. 2013 m. gruodžio mėn. paskelbtu dokumentu „2011–2013 m. ciklo metiniai patobulinimai“ pataisytas 2 straipsnio a punktą. Subjektas tą pataisą turi taikyti perspektyviai 2014 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas tą pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi tą faktą atskleisti.
- 64K. 2014 m. gegužės mėn. paskelbtu 15-uoju TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“ pataisytas 56 straipsnis. Taikydamas 15-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tą pataisą.
- 64L. 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uoju TFAS pataisyti 16, 42, 53, 56, 58 ir B41 straipsniai ir išbraukti 64A, 64D ir 64H straipsniai. Taikydamas 9-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.
- 64M. 2016 m. sausio mėn. paskelbtu 16-uoju TFAS pataisyti 14, 17, B32 ir B42 straipsniai, išbraukti B28–B30 straipsniai ir su jais susijusi antraštė ir įterpti 28A–28B straipsniai ir su ja susijusi antraštė. Taikydamas 16-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.
- 64N. 2017 m. gegužės mėn. paskelbtu 17-uoju TFAS pataisyti 17, 20, 21, 35 ir B63 straipsniai, po 31 straipsnio įterpta antraštė ir 31A straipsnis. 2020 m. birželio mėn. paskelbtu dokumentu „17-ojo TFAS pataisos“ pataisytas 31A straipsnis. Subjektas 17 straipsnio pataisas turi taikyti verslo jungimams, kurių įsigijimo data yra po 17-ojo TFAS taikymo pirmą kartą datos. Taikydamas 17-ąjį TFAS subjektas turi taikyti ir kitas pataisas.
- 64O. 2017 m. gruodžio mėn. paskelbtu dokumentu „2015–2017 m. ciklo TFAS metiniai patobulinimai“ įterptas 42A straipsnis. Tas pataisas subjektas turi taikyti verslo jungimams, kurių įsigijimo data sutampa su pirmo metinio ataskaitinio laikotarpio, prasidedančio 2019 m. sausio 1 d. arba vėliau, pradžia arba yra vėlesnė. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas tas pataisas taiko anksčiau, jis turi tą faktą atskleisti.
- 64P. 2018 m. spalio mėn. paskelbtu dokumentu „Verslo apibrėžtis“ įterpti B7A–B7C, B8A ir B12A–B12D straipsniai, pataisyta termino „verslas“ apibrėžtis A priedėlyje, pataisyti 3, B7–B9, B11 ir B12 straipsniai ir išbrauktas B10 straipsnis. Subjektas šias pataisas turi taikyti verslo jungimams, kurių įsigijimo data sutampa su pirmo metinio ataskaitinio laikotarpio, prasidedančio 2020 m. sausio 1 d. arba vėliau, pradžia arba yra vėlesnė, ir turto įsigijimui, kurio data sutampa su to laikotarpio pradžia arba yra vėlesnė. Šias pataisas leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas šias pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi tą faktą atskleisti.
- 64Q. 2020 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „Nuoroda į Konceptualiuosius pagrindus“ pataisyti 11, 14, 21, 22 ir 23 straipsniai ir įterpti 21A, 21B, 21C ir 23A straipsniai. Tas pataisas subjektas turi taikyti verslo jungimams, kurių įsigijimo data sutampa su pirmo metinio ataskaitinio laikotarpio, prasidedančio 2022 m. sausio 1 d. arba vėliau, pradžia arba yra vėlesnė. Leidžiama taikyti anksčiau, jeigu tuo pačiu metu arba anksčiau subjektas taip pat taiko visas 2018 m. kovo mėn. paskelbtu dokumentu „TFAS pateikiamų nuorodų į Konceptualiuosius pagrindus pataisos“ padarytas pataisas.

Pereinamasis laikotarpis

65. Turtas ir įsipareigojimai, atsirandantys dėl verslo jungimų, kai įsigijimo datos yra ankstesnės nei šio TFAS taikymo data, neturi būti koreguojami taikant šį TFAS.

- 65A. Neapibrėžtojo atlygio likučiai, atsirandantys dėl verslo jungimų, kai įsigijimo datos yra ankstesnės nei data, kurią subjektas pirmą kartą taiko šį TFAS, paskelbtą 2008 m., neturi būti koreguojami taikant šį TFAS pirmą kartą. 65B–65E straipsniai turi būti taikomi vėlesnei šių likučių apskaitai. 65B–65E straipsniai netaikomi neapibrėžtojo atlygio likučių, atsirandančių dėl verslo jungimų, kai įsigijimo datos yra vėlesnės nei data, kurią subjektas pirmą kartą taiko šį TFAS, paskelbtą 2008 m., arba sutampa su šia data, apskaitai. 65B–65E straipsniuose verslo jungimas reiškia tik tuos verslo jungimus, kurių įsigijimo data yra ankstesnė nei šio TFAS, paskelbto 2008 m., taikymo data.
- 65B. Jeigu verslo jungimo sutartyje numatytas verslo jungimo savikainos koregavimas priklausomai nuo būsimųjų įvykių, koregavimo sumą įsigijusysis subjektas turi įtraukti į verslo jungimo savikainą įsigijimo datą, jeigu koregavimas yra tikėtinas ir jo sumą galima patikimai nustatyti.
- 65C. Verslo jungimo sutartyje gali būti leidžiama koreguoti verslo jungimo savikainą priklausomai nuo vieno arba kelių būsimųjų įvykių. Koregavimas, pavyzdžiui, gali būti reikalingas priklausomai nuo to, ar būsimaisiais laikotarpiais bus išlaikytas arba pasiektas nustatytas pelno lygis, arba nuo to, ar bus išlaikyta išleistų priemonių rinkos kaina. Iš pradžių registruojant verslo jungimą apskaitoje, kiekvieną tokio koregavimo sumą paprastai įmanoma įvertinti, nesumažinant informacijos patikimumo, nors tam tikras neapibrėžtumas ir išlieka. Jei ateityje tie įvykiai neįvyksta arba įvertį reikia pataisyti, jungimo savikaina turi būti atitinkamai koreguojama.
- 65D. Tačiau kai verslo jungimo sutartyje toks koregavimas yra numatytas, registruojant verslo jungimą apskaitoje jis nėra įtraukiamas į verslo jungimo savikainą, jeigu koregavimas nėra tikėtinas arba jo sumos negalima patikimai nustatyti. Jei tokio koregavimo tikimasi ir galima patikimai apskaičiuoti koregavimo sumą, gauta papildoma atlygio suma turi būti laikoma verslo jungimo savikainos koregavimu.
- 65E. Tam tikromis aplinkybėmis gali būti reikalaujama, kad įsigijusysis subjektas vėliau papildomai sumokėtų pardavėjui ir kompensuotų (už tai gaudamas teisę kontroliuoti įsigytąjį subjektą) suteikto turto, išleistų nuosavybės priemonių arba prisiimtų išipareigojimų vertės sumažėjimą. Taip, pavyzdžiui, atsitinka, kai įsigijusysis subjektas garantuoja nuosavybės arba skolos priemonių, išleidžiamų kaip jungimo savikainos dalis, rinkos kainą ir privalo toliau papildomai leisti nuosavybės arba skolos priemones, siekdamas susigrąžinti pradžioje nustatytą jungimo savikainą. Tokiais atvejais verslo jungimo savikainos padidėjimas nėra pripažįstamas. Nuosavybės priemonių atveju papildomo mokėjimo tikroji vertė ir atitinkamas pradžioje išleistų priemonių vertės sumažėjimas yra tarpusavyje užskaitomi. Skolos priemonių atveju papildomas mokėjimas laikomas pirmosios emisijos priemokos sumažinimu arba nuolaidos padidiniu.
66. Subjektas, pvz., savitarpio veiklos subjektas, kuris dar netaikė 3-iojo TFAS ir atliko vieną arba daugiau verslo jungimų, kurie apskaitoje buvo registruoti taikant pirkimo metodą, turi taikyti B68 ir B69 straipsniuose pateiktas pereinamojo laikotarpio nuostatas.

Pelno mokesčiai

67. Verslo jungimams, kurių įsigijimo data yra ankstesnė nei šio TFAS taikymo data, įsigijusysis subjektas perspektyviai turi taikyti 12-ojo TAS 68 straipsnio, pataisyto šiuo TFAS, reikalavimus. Tuo norima pasakyti, kad įsigijusysis subjektas neturi koreguoti ankstesnių verslo jungimų apskaitos dėl pripažinto atidėtojo mokesčio turto anksčiau pripažintų pokyčių. Tačiau nuo šio TFAS taikymo datos pripažinto atidėtojo mokesčio turto pokyčius įsigijusysis subjektas turi pripažinti kaip pelno arba nuostolių (arba, jei reikalaujama pagal 12-ąjį TAS, ne pelno arba nuostolių) koregavimą.

NUORODOS Į 9-AJĮ TFAS

- 67A. Jeigu subjektas taiko šį standartą, bet dar netaiko 9-ojo TFAS, visos nuorodos į 9-ąjį TFAS laikomos nuorodomis į 39-ąjį TAS.

3-IOJO TFAS (2004 M.) PANAIKINIMAS

68. Šis TFAS pakeičia 3-įjį TFAS „Verslo jungimai“ (paskelbtą 2004 m.).

A priedėlis

Terminų apibrėžtys

Šis priedėlis yra neatskiriama TFAS dalis.

įsigytasis subjektas	verslo vienetas arba verslo vienetai, kurių kontrolę įsigijusysis subjektas įgyja verslo jungimo metu
įsigijusysis subjektas subjektas, įgyjantis įsigytojo subjekto kontrolę	įsigijusysis subjektas subjektas, įgyjantis įsigytojo subjekto kontrolę
įsigijimo data	data, kada įsigijusysis subjektas įgyja įsigytojo subjekto kontrolę
verslas	integruotas veiklos, kurią galima vykdyti, ir turto, kurį galima valdyti, siekiant tiekti prekes ar teikti paslaugas klientams, gauti investicinių pajamų (tokių kaip dividendai ar palūkanos) ar gauti kitų pajamų iš įprastinės veiklos, junginys
verslo jungimas	sandoris arba kitas įvykis, kurio metu įsigijusysis subjektas įgyja vieno arba daugiau verslo vienetų kontrolę. Sandoriai, kartais vadinami „tikruoju susijungimu“ arba „lygių subjektų susijungimu“, taip pat yra verslo jungimai šiame TFAS vartojama reikšme
neapibrėžtasis atlygis	paprastai tai yra įsigijusiojo subjekto prievolė perleisti papildomą turtą arba nuosavybės dalis ankstesniems įsigytojo subjekto savininkams vykdant sandorį įsigytojo subjekto kontrolei įgyti, jei įvyksta nustatyti būsimi įvykiai arba įvykdomos sąlygos. Tačiau neapibrėžtasis atlygis taip pat gali suteikti įsigijusiajam subjektui teisę susigrąžinti anksčiau perleistą atlygį, jei įvykdomos nustatytos sąlygos
nuosavybės dalys	šiuo TFAS terminas nuosavybės dalys daugiausia vartojamas investuotojui priklausančių subjektų nuosavybės dalims ir savitarpio veiklos subjektų savininko, nario arba dalyvio dalims įvardyti
tikroji vertė	kaina, už kurią vertinimo dieną gali būti parduotas turtas arba perleistas įsipareigojimas, rinkos dalyvių sandorį vykdant įprastomis rinkos sąlygomis (žr. 13-ąjį TFAS)
prestižas	turtas, nusakantis būsimą ekonominę naudą, atsirandančią dėl kito turto, įsigyto verslo jungimo metu, kuris nėra atskirai nustatomas ir pripažįstamas
identifiable	identifikuojamas turtas yra identifikuojamas , jeigu jis: - yra atskiriamas, t. y. gali būti atskirtas arba atidalintas nuo subjekto ir parduodamas, perleidžiamas, licencijuojamas, nuomojamas arba iškeičiamas, atskirai arba kartu su susijusia sutartimi, identifikuojamu turtu arba įsipareigojimu, nepaisant to, ar subjektas ketina tai daryti, arba - atsiranda dėl sutartinių arba kitokių juridinių teisių, neatšizvelgiant į tai, ar tas teises galima perleisti arba atskirti nuo subjekto ar nuo kitų teisių ir įsipareigojimų
nematerialusis turtas identifikuojamas	nepiniginis turtas, neturintis fizinio pavidalo

savitarpio veiklos subjektas

subjektas, išskyrus investuotojui priklausantį subjektą, kuris jo **savininkams**, nariams arba dalyviams tiesiogiai teikia dividendus, mažesnes išlaidas arba kitokią ekonominę naudą. Pavyzdžiui, savidraudos bendrovė, kredito unija ir kooperatinis subjektas yra savitarpio veiklos subjektai

nekontroliuojama dalis

nuosavybės patronuojamojoje įmonėje dalis, nei tiesiogiai, nei netiesiogiai nepriskirtina patronuojančiai įmonei

savininkai

šiam TFAS terminas *savininkai* daugiausia vartojamas plačiai investuotojui priklausančių subjektų **nuosavybės dalių** turėtojams arba **savitarpio veiklos subjektų** savininkams arba nariams ar dalyviams įvardyti

*B priedėlis***Taikymo nurodymai**

Šis priedėlis yra neatskiriama TFAS dalis.

BENDRAI KONTROLIUOJAMŲ SUBJEKTŲ VERSLO JUNGIMAI (2 STRAIPSNIŲ C PUNKTO TAIKYMAS)

- B1. Šis TFAS netaikomas bendrai kontroliuojamų subjektų arba verslo vienetų jungimui. Bendrai kontroliuojamų subjektų arba verslo vienetų jungimas – tai verslo jungimas, kai visus jungiamus subjektus arba verslo vienetus prieš verslo jungimą ir po jo kontroliuoja ta pati šalis arba šalys, ir ta kontrolė nėra laikina.
- B2. Asmenų grupė turi būti laikoma kontroliuojančia subjektą, kai pagal sutartimi įformintus susitarimus jie turi teisę kartu valdyti subjekto finansinę ir veiklos politiką, siekdami naudos iš jo veiklos. Todėl šis TFAS nėra taikomas verslo jungimui, kai ta pati asmenų grupė pagal sutartimi įformintus susitarimus turi galutinę kolektyvinę teisę valdyti kiekvieno iš jungiamų subjektų finansinę ir veiklos politiką, siekdami gauti naudos iš tų subjektų veiklos, ir tas kolektyvinis valdymas nėra laikinas.
- B3. Subjektą gali kontroliuoti asmuo arba pagal sutartimi įformintą susitarimą veikianti asmenų grupė, ir šiam asmeniui arba grupei gali būti netaikomi tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartais nustatyti finansinės atskaitomybės reikalavimai. Todėl jungiami subjektai nebūtinai turi būti įtraukiami į tas pačias konsoliduotąsias finansines ataskaitas, kad verslo jungimas būtų laikomas bendrai kontroliuojamų subjektų sujungimu.
- B4. Kiekvieno iš jungiamų subjektų nekontroliuojamos dalys prieš verslo jungimą ir po jo nėra svarbios nustatant, ar jungiami subjektai yra bendrai kontroliuojami. Panašiai ir faktas, kad vienas iš jungiamų subjektų yra patronuojamoji įmonė, kuri nebuvo įtraukta į konsoliduotąsias finansines ataskaitas, nėra svarbus nustatant, ar jungiami subjektai yra bendrai kontroliuojami.

VERSLO JUNGIMO IDENTIFIKAVIMAS (3 STRAIPSNIŲ TAIKYMAS)

- B5. Šiame TFAS verslo jungimas apibrėžiamas kaip sandoris arba kitas įvykis, kurio metu įsigijusysis subjektas įgyja vieno arba daugiau verslo vienetų kontrolę. Įsigijusysis subjektas gali įgyti įsigytojo subjekto kontrolę įvairiais būdais, pavyzdžiui:
- a) perleisdamas pinigus, pinigų ekvivalentus arba kitokį turtą (įskaitant verslą sudarantį grynąjį turtą);
 - b) prisiimdamas įsipareigojimus;
 - c) išleisdamas nuosavybės dalis;
 - d) pateikdamas daugiau kaip vienos rūšies atlygį arba
 - e) neperleisdamas atlygio, įskaitant rėmimąsi vien sutartimi (žr. 43 straipsnį).
- B6. Verslo jungimas dėl teisinių, apmokestinimo arba kitų priežasčių gali būti organizuotas įvairiais būdais (sąrašas nėra baigtinis):
- a) vienas arba daugiau verslo vienetų tampa įsigijusiojo subjekto patronuojamosiomis įmonėmis arba vieno ar daugiau verslo vienetų grynasis turtas teisėtai sujungiamas su įsigijusiuoju subjektu;
 - b) vienas jungiamas subjektas perduoda savo grynąjį turtą arba jo savininkai perduoda savo nuosavybės dalis kitam jungiamam subjektui arba jo savininkams;

- c) visi jungiami subjektai perduoda savo grynąjį turtą arba tų subjektų savininkai perduoda savo nuosavybės dalis naujai sukurtam subjektui (kartais vadinama sujungimo sandoriu (angl. *roll-up* arba *put-together transaction*) arba
- d) vieno iš jungiamų subjektų ankstesnių savininkų grupė įgyja sujungtojo subjekto kontrolę.

VERSLO APIBRĖŽTIS (3 STRAIPSNIO TAIKYMAS)

- B7. Verslą sudaro ištekliai ir tiems ištekliams taikomi procesai, galintys padėti sukurti produkciją. Visi trys verslo elementai apibrėžiami taip (dėl nurodymų, susijusių su verslo elementais, žr. B8–B12D straipsnius):
- a) **ištekliai**: bet koks ekonominis išteklius, kuris sukuria produkciją arba gali padėti sukurti produkciją, kai jam taikomas vienas arba daugiau procesų. Pavyzdžiai gali būti ilgalaikis turtas (įskaitant nematerialųjį turtą arba teises naudoti ilgalaikį turtą), intelektinė nuosavybė, galimybė gauti prieigą prie reikalingų medžiagų arba teisės ir darbuotojai;
- b) **procesas**: bet kokia sistema, standartas, protokolai, formalumai arba taisyklė, kurie, kai taikomi ištekliui arba ištekliams, sukuria arba gali padėti sukurti produkciją. Pavyzdžiai gali būti strateginio valdymo procesai, darbo procesai ir išteklių valdymo procesai. Šie procesai paprastai yra dokumentuojami, bet organizuota darbo jėga, turinti būtinų taisyklių ir formalumų laikymosi įgūdžių bei patirties, dėl savo intelektinių gebėjimų gali sukurti reikiamus procesus, kuriuos galima taikyti ištekliams, siekiant sukurti produkciją. (Apskaita, sąskaitų išrašymas, algalapiai ir kitos administravimo sistemos paprastai nėra procesai, naudojami produkcijai sukurti.);
- c) **produkcija**: išteklių ir tiems ištekliams taikomų procesų, dėl kurių tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos klientams, gaunama investicinių pajamų (tokių kaip dividendai ar palūkanos) ar gaunama kitų pajamų iš įprastinės veiklos, rezultatas.

Neprivalomas testas tikrosios vertės koncentracijai nustatyti

- B7A. B7B straipsnyje nustatytas neprivalomas testas (koncentracijos testas), kad būtų galima paprasčiau įvertinti, ar įsigytas veiklos ir turto junginys nėra verslas. Subjektas gali pasirinkti šį testą taikyti arba jo netaikyti. Subjektas turi galimybę pasirinkti atskirai dėl kiekvieno sandorio ar kito įvykio. Koncentracijos testo pasekmės:
- a) jeigu koncentracijos testas teigiamas, nustatoma, kad veiklos ir turto junginys nėra verslas, ir jokio papildomo vertinimo nereikia;
- b) jeigu koncentracijos testas neigiamas arba jeigu subjektas pasirenka testo netaikyti, subjektas turi atlikti B8–B12D straipsniuose nustatytą vertinimą.
- B7B. Koncentracijos testas yra teigiamas, jeigu iš esmės visa įsigyto bendrojo turto tikroji vertė yra atskiro identifikuojamo turto arba panašaus identifikuojamo turto grupės vertė. Atliekant koncentracijos testą:
- a) įsigytas bendrasis turtas neapima pinigų ir pinigų ekvivalentų, atidėtojo mokesčio turto ir prestižo, susidarancio dėl atidėtojo mokesčio įsipareigojimų poveikio;
- b) įsigyto bendrojo turto tikroji vertė apima bet kokią perleistą atlygį (pridėjus bet kurių nekontroliuojamų dalių tikrąją vertę ir bet kurių anksčiau turėtų dalių tikrąją vertę), viršijantį įsigyto grynojo identifikuojamo turto tikrąją vertę. Įsigyto bendrojo turto tikroji vertė paprastai gali būti nustatyta kaip bendra suma, gauta sudėjus perleisto atlygio tikrąją vertę (pridėjus bet kurių nekontroliuojamų dalių tikrąją vertę ir bet kurių anksčiau turėtų dalių tikrąją vertę) ir prisiimtų įsipareigojimų (išskyrus atidėtųjų mokesčių įsipareigojimus) tikrąją vertę ir paskui atėmus a punkte nurodytus straipsnius. Tačiau, jeigu įsigyto bendrojo turto tikroji vertė viršija tą bendrą sumą, kartais gali prireikti tikslesnių skaičiavimų;

- c) atskiras identifikuojamas turtas apima bet kurią turtą ar turto grupę, kurie verslo jungime būtų pripažįstami ir vertinami kaip atskiras identifikuojamas turtas;
- d) jeigu materialusis turtas yra susietas su kitu materialiuoju turtu (arba 16-ajame TFAS „Nuoma“ apibrėžtu nuomojamu turtu, kuriam taikoma nuomos sutartis) ir fiziškai negali būti nuo jo atskirtas ir naudojamas atskirai nepatiriant didelių išlaidų arba labai nesumažinant bet kurio turto (pavyzdžiui, žemės ir pastatų) naudingumo ar tikrosios vertės, tas turtas turi būti laikomas atskiru identifikuojamu turtu;
- e) vertindamas, ar turtas yra panašus, subjektas turi atsižvelgti į kiekvieno atskiro identifikuojamo turto pobūdį ir riziką, susijusią su turto valdymu ir produkcijos iš jo kūrimu (t. y. rizikos požymius);
- f) toliau nurodytas turtas nelaikomas panašiu turtu:
 - i) materialusis turtas ir nematerialusis turtas;
 - ii) skirtingoms klasėms priklausantis materialusis turtas (pavyzdžiui, atsargos, gamybos įranga ir automobiliai), nebent jis laikomas atskiru identifikuojamu turtu pagal d punkte nurodytą kriterijų;
 - iii) skirtingoms klasėms priklausantis identifikuojamas nematerialusis turtas (pavyzdžiui, prekių ženklai, licencijos ir kuriamas nematerialusis turtas);
 - iv) finansinis turtas ir nefinansinis turtas;
 - v) skirtingoms klasėms priklausantis finansinis turtas (pavyzdžiui, gautinos sumos ir investicijos į nuosavybės priemones) ir
 - vi) identifikuojamas turtas, kuris priklauso tai pačiai turto klasei, tačiau turi labai skirtingus rizikos požymius.

B7C. B7B straipsnio reikalavimais nekeičiami 38-ajame TAS „Nematerialusis turtas“ pateikti nurodymai dėl panašaus turto; jais taip pat nekeičiama termino „klasė“ reikšmė 16-ajame TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai“, 38-ajame TAS ir 7-ajame TFAS „Finansinės priemonės. Atskleidimas“.

Verslo elementai

- B8. Nors verslo vienetai paprastai sukuria produkciją, ji nėra būtina, kad integruotą veiklos ir turto junginį būtų galima laikyti verslu. Kad integruoto veiklos ir turto junginio veiklą būtų galima vykdyti ir turtą valdyti siekiant verslo apibrėžtyje nustatyto tikslo, jam reikia dviejų esminių elementų – išteklių ir tiems ištekliams taikomų procesų. Verslui nėra reikalingi visi ištekliai arba procesai, kuriuos pardavėjas naudojo vykdydamas tą verslo veiklą. Tačiau, kad integruotą veiklos ir turto junginį būtų galima laikyti verslu, jis turi apimti bent išteklių ir esminį procesą, kurie kartu reikšmingai prisideda prie galimybės sukurti produkciją. B12–B12D straipsniuose nurodyta, kaip įvertinti, ar procesas yra esminis.
- B8A. Jeigu įsigytas veiklos ir turto junginys kuria produkciją, gaunamos pajamos pačios savaime nerodo, kad buvo įsigytas tiek išteklius, tiek esminis procesas.
- B9. Verslo elementų pobūdis įvairiuose sektoriuose ir pagal subjekto operacijų (veiklos) struktūrą, įskaitant subjekto plėtros etapą, skiriasi. Įsitvirtinęs verslo vienetas dažnai turi daug skirtingų rūšių išteklių, procesų ir produkcijos, o naujas verslo vienetas dažnai turi nedaug išteklių ir procesų, o kartais tik vieną produktą. Beveik visi verslo vienetai taip pat turi ir išipareigojimų, bet verslui jie nėra būtini. Be to, įsigytas veiklos ir turto junginys, kuris nėra verslas, gali turėti išipareigojimų.
- B10. [Išbraukta]

- B11. Nustatant, ar tam tikras veiklos ir turto junginys yra verslas, turi būti remiamasi tuo, ar rinkos dalyvis integruoto junginio veiklą galės vykdyti ir turtą valdyti kaip verslą. Vadinasi, vertinant, ar tam tikras junginys yra verslas, nesvarbu, ar pardavėjas valdė junginį kaip verslą ir ar įsigijusysis subjektas ketina valdyti junginį kaip verslą.

Vertinimas, ar įsigytas procesas yra esminis

- B12. B12A–B12D straipsniuose paaiškinta, kaip įvertinti, ar įsigytas procesas yra esminis, jeigu įsigytas veiklos ir turto junginys nekuria produkcijos (B12B straipsnis) ir jeigu jis kuria produkciją (B12C straipsnis).

- B12A. Įsigyto veiklos ir turto junginio, kuris įsigijimo datą nekuria produkcijos, pavyzdys yra veiklą pradedantis subjektas, kuris dar nepradėjo gauti pajamų. Jeigu įsigytas veiklos ir turto junginys įsigijimo datą gavo pajamų, laikoma, kad tą datą jis kuria produkciją, net jeigu vėliau jis nebegaus pajamų iš išorės klientų, pavyzdžiui, dėl to, kad bus integruotas į įsigijusiojo subjekto struktūrą.

- B12B. Jeigu veiklos ir turto junginys įsigijimo datą nekuria produkcijos, įsigytas procesas (arba procesų grupė) turi būti laikomas esminiu, tik jeigu:

- a) jis yra labai svarbus galimybei iš įsigyto išteklių ar išteklių kurti produkciją arba įsigytą išteklių ar išteklių paversti produkcija ir
- b) įsigyti ištekliai apima tiek organizuotą darbo jėgą, turinčią tam procesui (ar procesų grupei) atlikti būtinų įgūdžių, žinių ar patirties, tiek kitus išteklius, iš kurių organizuota darbo jėga galėtų sukurti produkciją ar kuriuos ji galėtų paversti produkcija. Tie kiti ištekliai galėtų būti, be kita ko:
 - i) intelektinė nuosavybė, kuri gali būti naudojama prekei ar paslaugai sukurti,
 - ii) kiti ekonominiai ištekliai, iš kurių būtų galima sukurti produkciją, arba
 - iii) teisės gauti prieigą prie būtinų medžiagų ar teisės, suteikiančios galimybę kurti produkciją ateityje.

Išteklių, nurodytų b punkto i–iii papunkčiuose, pavyzdžiai yra, be kita ko, technologija, vykdomi mokslinių tyrimų ir plėtros projektai, nekilnojamasis turtas ir teisės į mineralinius išteklius.

- B12C. Jeigu veiklos ir turto junginys įsigijimo datą kuria produkciją, įsigytas procesas (arba procesų grupė) turi būti laikomas esminiu, jeigu jį taikant įsigytam ištekliui ar ištekliams jis:

- a) yra labai svarbus galimybei toliau gaminti produkciją, o įsigyti ištekliai apima organizuotą darbo jėgą, turinčią tam procesui (ar procesų grupei) atlikti būtinų įgūdžių, žinių ar patirties, arba
- b) reikšmingai prisideda prie galimybės toliau gaminti produkciją ir:
 - i) yra laikomas unikaliu arba retu, arba
 - ii) negali būti pakeistas be didelių išlaidų, pastangų ar vėlavimo, susijusių su galimybe toliau gaminti produkciją.

- B12D. Toliau pateikiamos papildomos pastabos papildo B12B ir B12C straipsnius:

- a) įsigyta sutartis yra ištekliai, o ne esminis procesas. Nepaisant to, įsigyta sutartis, pavyzdžiui, nekilnojamojo turto valdymo užsakomųjų paslaugų sutartis ar turto valdymo užsakomųjų paslaugų sutartis, gali suteikti galimybę naudotis organizuota darbo jėga. Subjektas turi įvertinti, ar organizuota darbo jėga, kuria naudojasi pagal tokią sutartį, atlieka subjekto kontroliuojamą, taigi ir įsigytą, esminį procesą. Veiksniai, į kuriuos turi būti atsižvelgiama atliekant tą vertinimą, yra, be kita ko, sutarties trukmė ir jos atnaujinimo sąlygos;

- b) sunkumai, patiriami siekiant pakeisti įsigytą organizuotą darbo jėgą, gali rodyti, kad įsigyta organizuota darbo jėga atlieka procesą, kuris yra labai svarbus galimybei kurti produkciją;
- c) procesas (ar procesų grupė) nėra labai svarbus, jeigu, pavyzdžiui, jis yra papildomas ar antraeilis, atsižvelgiant į visus produkcijai sukurti reikalingus procesus.

ĮSIGIJUSIOJO SUBJEKTO IDENTIFIKAVIMAS (6 IR 7 STRAIPSNIŲ TAIKYMAS)

- B13. Įsigijusiajam subjektui – subjektui, kuris įgyja įsigytojo subjekto kontrolę, – identifikuoti turi būti taikomi 10-ojo TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“ nurodymai. Jeigu verslo jungimas įvyko, tačiau pagal taikomus 10-ojo TFAS nurodymus aiškiai nenurodoma, kuris iš jungiamų subjektų yra įsigijusysis subjektas, tą nustatant reikia įvertinti B14–B18 straipsniuose nurodytus veiksnius.
- B14. Verslo jungime, kuris visų pirma vykdomas perleidžiant pinigus arba kitą turtą ar prisiimant išpareigojimus, įsigijusysis subjektas paprastai yra subjektas, kuris perleidžia pinigus arba kitą turtą ar prisiima išpareigojimus.
- B15. Verslo jungime, kuris visų pirma vykdomas apsieičiant nuosavybės dalimis, įsigijusysis subjektas paprastai yra subjektas, išleidžiantis savo nuosavybės dalis. Tačiau kai kuriuose verslo jungimuose, kurie paprastai vadinami „atvirkštiniais įsigijimais“, emitentas yra įsigytasis subjektas. B19–B27 straipsniuose pateikiami atvirkštinių įsigijimų apskaitos nurodymai. Verslo jungime, kuriame apsieičiama nuosavybės dalimis, identifikuojant įsigijusįjį subjektą taip pat reikia atsižvelgti į kitus susijusius faktus ir aplinkybes, įskaitant:
- a) *santykines balsavimo teises sujungtajame subjekte po verslo jungimo*— įsigijusysis subjektas paprastai yra jungiamas subjektas, kurio savininkai kaip grupė išlaiko arba gauna didžiausią dalį balsavimo teisių sujungtajame subjekte. Nustatydamas, kuri savininkų grupė išlaiko arba gauna didžiausią balsavimo teisių dalį, subjektas turi atsižvelgti į bet kokių neįprastų arba specialių balsavimo susitarimų ir pasirinkimo sandorių, varantų arba konvertuojamų vertybinių popierių egzistavimą;
 - b) *didelės mažumos balsų dalies sujungtajame subjekte egzistavimą, jeigu joks kitas savininkas arba organizuota savininkų grupė neturi reikšmingos balsų dalies*,— įsigijusysis subjektas paprastai yra jungiamas subjektas, kurio vienas savininkas arba organizuota savininkų grupė turi didžiausią mažumos balsų dalį sujungtajame subjekte.
 - c) *sujungtojo subjekto valdymo organo sudarymą*— įsigijusysis subjektas paprastai yra jungiamas subjektas, kurio savininkai turi galimybę išrinkti, paskirti arba pašalinti didžiąją dalį sujungtojo subjekto valdymo organo narių.
 - d) *sujungtojo subjekto vyriausiosios vadovybės sudarymą*— įsigijusysis subjektas paprastai yra jungiamas subjektas, kurio (buvusi) vadovybė dominuoja sujungtojo subjekto valdyme.
 - e) *apsikeitimo nuosavybės dalimis sąlygas*— įsigijusysis subjektas paprastai yra jungiamas subjektas, kuris moka priemoną, viršijančią kito jungiamo subjekto arba subjektų nuosavybės dalių tikrąją vertę prieš sujungimą.
- B16. Įsigijusysis subjektas paprastai yra jungiamas subjektas, kurio santykinis dydis (pavyzdžiui, vertinant turtą, pajamas arba pelną) yra daug didesnis nei kito jungiamo subjekto arba subjektų.
- B17. Kai verslo jungimas susijęs su daugiau kaip dviem subjektais, nustatant įsigijusįjį subjektą reikia atsižvelgti ir į kitus dalykus, pvz., kuris iš jungiamų subjektų inicijavo jungimą, taip pat į santykinį jungiamų subjektų dydį.
- B18. Naujas verslui sujungti sudarytas subjektas nebūtinai yra įsigijusysis subjektas. Jei, siekiant atlikti verslo jungimą, nuosavybės dalims išleisti sudaromas naujas subjektas, taikant B13–B17 straipsnių nurodymus, kaip įsigijusysis subjektas turi būti identifikuojamas vienas iš jungiamų subjektų, egzistavusių prieš sujungiant verslą. Įsigijusysis subjektas gali būti ir naujas subjektas, perduodantis pinigus arba kitą turtą ar kaip atlygį prisiimantis išpareigojimus.

ATVIRKŠTINIAI ĮSIGIJIMAI

B19. Atvirkštinis įsigijimas įvyksta, kai vertybinius popierius išleidžiantis subjektas (įteisintas įsigijusysis subjektas) identifikuojamas kaip įsigytasis subjektas apskaitos tikslais, remiantis B13–B18 straipsnių nurodymais. Kad sandoris būtų laikomas atvirkštiniu įsigijimu, subjektas, kurio nuosavybės dalys yra įsigyjamos (įteisintas įsigytasis subjektas), turi būti įsigijusysis subjektas apskaitos tikslais. Pavyzdžiui, atvirkštiniai įsigijimai kartais įvyksta, kai privatusis subjektas nori tapti viešuoju subjektu, bet nenori registruoti savo nuosavybės dalių. Kad tai atliktų, privatusis subjektas susitars, kad viešasis subjektas įsigytų jo nuosavybės dalis mainais už viešojo subjekto nuosavybės dalis. Šiame pavyzdyje viešasis subjektas yra **įteisintas įsigijusysis subjektas**, nes jis išleido savo nuosavybės dalis, o privatusis subjektas yra **įteisintas įsigytasis subjektas**, nes buvo įsigytos jo nuosavybės dalys. Tačiau B13–B18 straipsnių nurodymų taikymas identifikuojant lemia, kad:

- a) viešasis subjektas yra **įsigytasis subjektas** apskaitos tikslais (apskaitinis įsigytasis subjektas) ir
- b) privatusis subjektas yra **įsigijusysis subjektas** apskaitos tikslais (apskaitinis įsigijusysis subjektas).

Apskaitinis įsigytasis subjektas turi atitikti verslo apibrėžtį, kad sandoris apskaitoje būtų registruojamas kaip atvirkštinis įsigijimas, ir taikyti visus šio TFAS pripažinimo ir vertinimo principus, įskaitant reikalavimą pripažinti prestižą.

Perleisto atlygio vertinimas

B20. Atvirkštinio įsigijimo metu apskaitinis įsigijusysis subjektas įsigytajam subjektui paprastai neišleidžia jokio atlygio. Vietoj to apskaitinis įsigytasis subjektas paprastai išleidžia savo akcijas, skirtas apskaitinio įsigijusiojo subjekto savininkams. Atitinkamai atlygio, kurį apskaitinis įsigijusysis subjektas perleido dėl savo dalies apskaitiniame įsigytajame subjekte, tikroji vertė įsigijimo datą yra pagrįsta nuosavybės dalių skaičiumi, kurį įteisinta patronuojamoji įmonė būtų turėjusi išleisti, kad įteisintos patronuojančiosios įmonės savininkai turėtų vienodą nuosavybės dalį (procentine išraiška) sujungtajame subjekte, kuris sukuriama atliekant atvirkštinį įsigijimą. Tokiu būdu apskaičiuota nuosavybės dalių skaičiaus tikroji vertė gali būti naudojama kaip mainais už įsigytąjį subjektą perleisto atlygio tikroji vertė.

Konsoliduotųjų finansinių ataskaitų parengimas ir pateikimas

B21. Konsoliduotosios finansinės ataskaitos, parengtos po atvirkštinio įsigijimo, yra paskelbiamos su įteisintos patronuojančiosios įmonės (apskaitinio įsigytojo subjekto) pavadinimu, bet aiškinamuosiuose raštuose aprašomos kaip įteisintos patronuojamosios įmonės (apskaitinio įsigijusiojo subjekto) finansinių ataskaitų tęsinys su vienu koregavimu, kuriuo retrospektyviai koreguojamas apskaitinio įsigijusiojo subjekto įstatinis kapitalas, kad būtų parodytas apskaitinio įsigytojo subjekto įstatinis kapitalas. Koregavimas reikalingas, kad būtų parodytas įteisintos patronuojančiosios įmonės (apskaitinio įsigytojo subjekto) kapitalas. Tose konsoliduotuosiose finansinėse ataskaitose pateikta lyginamoji informacija taip pat retrospektyviai pataisoma, siekiant parodyti įteisintos patronuojančiosios įmonės (apskaitinio įsigytojo subjekto) įstatinį kapitalą.

B22. Kadangi konsoliduotosios finansinės ataskaitos yra įteisintos patronuojamosios įmonės finansinių ataskaitų tęsinys, išskyrus jos kapitalo struktūrą, konsoliduotosios finansinės ataskaitos rodo:

- a) įteisintos patronuojamosios įmonės (apskaitinio įsigijusiojo subjekto) turtą ir įsipareigojimus, pripažintus ir įvertintus, atsižvelgiant į jų balansines vertes prieš sujungimą;
- b) įteisintos patronuojančiosios įmonės (apskaitinio įsigytojo subjekto) turtą ir įsipareigojimus, pripažintus ir įvertintus pagal šį TFAS;
- c) įteisintos patronuojamosios įmonės (apskaitinio įsigijusiojo subjekto) nepaskirstytąjį pelną ir kitus nuosavybės likučius **prieš** verslo jungimą;
- d) sumą, konsoliduotuosiose finansinėse ataskaitose pripažintą išleistomis nuosavybės dalimis, nustatytą išleistą įteisintos patronuojamosios įmonės (apskaitinio įsigijusiojo subjekto) nuosavybės dalį iš karto prieš verslo jungimą pridėdant prie įteisintos patronuojančiosios įmonės (apskaitinio įsigytojo subjekto) tikrosios vertės. Tačiau nuosavybės struktūra (t. y. išleistų nuosavybės dalių skaičius ir rūšis) rodo įteisintos patronuojančiosios įmonės (apskaitinio įsigytojo subjekto) nuosavybės struktūrą, įskaitant nuosavybės dalis, kurias įteisinta patronuojančioji įmonė išleido dėl sujungimo. Atitinkamai, įteisintos patronuojamosios įmonės (apskaitinio įsigijusiojo subjekto) nuosavybės struktūra yra tikslinama taikant įsigijimo sutartyje nustatytą mainų koeficientą, kad būtų parodytas įteisintos patronuojančiosios įmonės (apskaitinio įsigytojo subjekto) per atvirkštinį įsigijimą išleistų akcijų skaičius;

- e) įteisintos patronuojamosios įmonės (apskaitinio įsigijusiojo subjekto) nekontroliuojamos proporcingos dalies nepaskirstytojo pelno ir kitų nuosavybės dalių balansines vertes prieš sujungimą, kaip aptarta B23 ir B24 straipsniuose.

Nekontroliuojama dalis

- B23. Atvirkštinio įsigijimo metu kai kurie įteisinto įsigytojo subjekto (apskaitinio įsigijusiojo subjekto) savininkai negali keisti savo nuosavybės dalių į įteisintos patronuojančios įmonės (apskaitinio įsigytojo subjekto) nuosavybės dalis. Šie savininkai konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose po atvirkštinio įsigijimo laikomi nekontroliuojama dalimi. Taip yra todėl, kad įteisinto įsigytojo subjekto savininkai, kurie savo nuosavybės dalių nekeičia į įteisinto įsigijusiojo subjekto nuosavybės dalis, turi teisę tik į įteisinto įsigytojo subjekto, o ne sujungtojo subjekto, veiklos rezultatus ir grynąjį turtą. Atvirkščiai, net jei įteisintas įsigijusysis subjektas yra įsigytasis subjektas apskaitos tikslais, įteisinto įsigijusiojo subjekto savininkai turi teisę į sujungtojo subjekto rezultatus ir grynąjį turtą.
- B24. Įteisinto įsigytojo subjekto turtas ir įsipareigojimai vertinami ir pripažįstami konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose jų balansinėmis vertėmis prieš sujungimą (žr. B22 straipsnio a punktą). Todėl atvirkštinio įsigijimo metu nekontroliuojama dalis rodo nekontroliuojamą proporcingą akcininkų dalį įteisinto įsigytojo subjekto grynojo turto balansinėse vertėse prieš sujungimą, net jei nekontroliuojamos dalys kituose įsigijimuose vertinamos jų tikrosiomis vertėmis įsigijimo datą.

Pelnas, tenkantis vienai akcijai

- B25. Kaip pabrėžta B22 straipsnio d punkte, nuosavybės struktūra, pateikta konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose, parengtose po atvirkštinio įsigijimo, rodo įteisinto įsigijusiojo subjekto (apskaitinio įsigytojo subjekto) nuosavybės struktūrą, įskaitant nuosavybės dalis, kurias įteisintas įsigijusysis subjektas išleido verslo jungimui įvykdyti.
- B26. Skaičiuojant per atvirkštinio įsigijimo laikotarpį išleistų paprastųjų akcijų skaičiaus svertinį vidurkį (pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimo daliklis):
- a) paprastųjų akcijų, išleistų nuo to laikotarpio pradžios iki įsigijimo datos, skaičius turi būti apskaičiuojamas remiantis įteisinto įsigytojo subjekto (apskaitinio įsigijusiojo subjekto) per atskaitinį laikotarpį išleistų paprastųjų akcijų skaičiaus svertiniu vidurkiu, padaugintu iš mainų koeficiento, nustatyto sujungimo sutartyje, ir
 - b) nuo įsigijimo datos iki to atskaitinio laikotarpio pabaigos išleistų paprastųjų akcijų skaičius turi būti faktinis per tą laikotarpį išleistų įteisinto įsigijusiojo subjekto (apskaitinio įsigytojo subjekto) paprastųjų akcijų skaičius.
- B27. Pagrindinis pelnas, tenkantis vienai akcijai, kiekvieną lyginamąjį laikotarpį prieš įsigijimo datą, pateiktą konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose, po atvirkštinio įsigijimo turi būti apskaičiuotas:
- a) įteisinto įsigytojo subjekto pelną arba nuostolius, kiekvieną iš tų laikotarpių priskiriamus paprastiesiems akcininkams, padalijant iš
 - b) įteisinto įsigytojo subjekto išleistų paprastųjų akcijų istorinio svertinio vidurkio, padauginto iš įsigijimo sutartyje nustatyto mainų koeficiento.

TAM TIKRO ĮSIGYTO TURTO IR PRISIIMTŲ ĮSIPAREIGOJIMŲ PRIPAŽINIMAS (10–13 STRAIPSNIŲ TAIKYMAS)

B28-B30. [Išbraukta]

Nematerialusis turtas

- B31. Įsigijusysis subjektas atskirai nuo prestižo turi pripažinti identifikuojamą nekilnojamąjį turtą, įsigytą verslo jungimo metu. Nematerialusis turtas yra identifikuojamas, jeigu atitinka arba atskiriamumo kriterijų, arba sutartinį teisinį kriterijų.

B32. Sutartinį teisinį kriterijų atitinkantis nematerialusis turtas identifikuojamas, net jei turtas negali būti perleistas arba atskiriamas nuo įsigytojo subjekto arba nuo kitų teisių bei prievolių. Pavyzdžiui:

a) [Išbraukta]

b) įsigytasis subjektas valdo atominę elektrinę. Tos elektrinės naudojimo licencija yra nematerialusis turtas, atitinkantis sutartinį teisinį kriterijų, kad būtų pripažintas atskirai nuo prestižo, net jei įsigijusysis subjektas jos negali parduoti arba perleisti atskirai nuo įsigytos elektrinės. Įsigijusysis subjektas gali pripažinti veiklos licencijos tikrąją vertę ir elektrinės tikrąją vertę kaip vieną turtą finansinės atskaitomybės tikslais, jeigu to turto naudingo tarnavimo laikas yra panašus;

c) įsigytasis subjektas turi technologijos patentą. Jis licencijavo tą patentą kitiems išskirtinai naudoti ne vidaus rinkoje ir už tai jam atiteks nustatyto procentinio dydžio užsienyje gausimo pelno dalis. Ir technologijos patentas, ir susijusi licencinė sutartis atitinka sutartinį teisinį kriterijų, kad būtų pripažinti atskirai nuo prestižo, net jei patentą ir susijusią licencinę sutartį parduoti arba iškeisti atskirai vienas nuo kito būtų nepraktiška.

B33. Atskiriamumo kriterijus reiškia, kad įsigytas nekilnojamas turtas gali būti atskirtas nuo įsigytojo subjekto ir parduotas, perleistas, licencijuotas, išnuomotas arba iškeistas atskirai arba kartu su susijusia sutartimi, identifikuojamu turtu arba įsipareigojimu. Nematerialusis turtas, kurį įsigijusysis subjektas galėtų parduoti, licencijuoti arba kitaip iškeisti į ką nors kita vertinga, atitinka atskiriamumo kriterijų, net jei įsigijusysis subjektas neketina jo parduoti, licencijuoti arba kitaip iškeisti. Įsigytas nematerialusis turtas atitinka atskiriamumo kriterijų, jei yra tos arba panašios rūšies turto mainų sandorių įrodymų, net jei tie sandoriai yra reti, nepaisant to, ar įsigijusysis subjektas juose dalyvauja. Pavyzdžiui, klientų ir prenumeratorių sąrašai yra dažnai licencijuojami ir todėl atitinka atskiriamumo kriterijų. Net jei įsigytasis subjektas tiki, kad jo klientų sąrašų požymiai skiriasi nuo kitų klientų sąrašų požymių, faktas, kad klientų sąrašai dažnai licencijuojami, paprastai reiškia, kad įsigytas klientų sąrašas atitinka atskiriamumo kriterijų. Tačiau verslo jungimo metu įsigytas klientų sąrašas neatitiktų atskiriamumo kriterijaus, jei konfidencialumo arba kitų sutarčių sąlygos draustų subjektui parduoti, nuomoti arba kitaip keisti informaciją apie jo klientus.

B34. Nematerialusis turtas, kuris nėra atskiriamas nuo įsigytojo subjekto arba sujungtojo subjekto, atitinka atskiriamumo kriterijų, jei yra atskiriamas kartu su susijusia sutartimi, identifikuojamu turtu arba įsipareigojimu. Pavyzdžiui:

a) rinkos dalyviai apsieičia depozitų įsipareigojimais ir susijusiu depozitoriaus ryšių nematerialiuoju turtu stebimuose mainų sandoriuose. Todėl įsigijusysis subjektas turėtų pripažinti depozitoriaus ryšių nematerialųjį turtą atskirai nuo prestižo;

b) įsigytasis subjektas valdo registruotąjį prekių ženklą ir dokumentuotas bet nepatentuotas technines žinias, naudotas prekių ženklu pažymėtam produktui gaminti. Norėdamas perleisti prekių ženklo nuosavybę, savininkas taip pat turi perleisti visa kita, ko naujam savininkui gali reikėti norint gaminti produktą arba teikti paslaugą, neatskiriamą nuo ankstesnio savininko produkto arba paslaugos. Kadangi nepatentuotos techninės žinios turi būti atskirtos nuo įsigytojo subjekto arba sujungtojo subjekto ir parduotos, jei parduodamas susijęs prekių ženklas, jos atitinka atskiriamumo kriterijų.

Pakartotiniai įgytos teisės

B35. Verslo jungimo metu įsigijusysis subjektas gali pakartotinai įgyti teisę, kuri anksčiau buvo suteikta įsigytajam subjektui, naudoti vieną arba daugiau įsigijusiojo subjekto pripažinto arba nepripažinto turto vienetų. Tokių teisių pavyzdžiai apima teisę naudoti įsigijusiojo subjekto prekybinį pavadinimą pagal francūzės sutartį arba teisę naudoti įsigijusiojo subjekto technologiją pagal technologijos licencinę sutartį. Pakartotinai įgyta teisė yra identifikuojamas nematerialusis turtas, kurį įsigijusysis subjektas pripažįsta atskirai nuo prestižo. 29 straipsnyje pateikiami pakartotinai įgytos teisės vertinimo nurodymai, o 55 straipsnyje pateikiami pakartotinai įgytos teisės vėlesnės apskaitos nurodymai.

B36. Jeigu sutarties sąlygos, leidžiančios pakartotinai įgyti teisę, yra palankios arba nepalankios, atsižvelgiant į dabartinių rinkos sandorių, kurių objektai tokie patys arba panašūs, sąlygas, įsigijusysis subjektas turi pripažinti susitarimo pelną arba nuostolius. B52 straipsnyje pateikiami to susitarimo pelno arba nuostolių vertinimo nurodymai.

Sukaupta darbo jėga ir kiti neidentifikuojami objektai

- B37. Įsigijusysis subjektas į prestižą įtraukia įsigyto nematerialiojo turto, kuris neidentifikuojamas įsigijimo datą, vertę. Pavyzdžiui, įsigijusysis subjektas gali priskirti vertę esamai sukauptai darbo jėgai, kuri yra egzistuojanti darbuotojų grupė, leidžianti įsigijusiajam subjektui toliau vykdyti įsigytojo verslo veiklą nuo įsigijimo datos. Sukaupta darbo jėga nėra kvalifikuotos darbo jėgos intelektinis kapitalas – (dažnai specializuotos) žinios ir patirtis, kurias įsigytojo subjekto darbuotojai naudoja savo darbe. Kadangi sukaupta darbo jėga nėra identifikuojamas turtas, pripažįstamas atskirai nuo prestižo, bet kokia jai priskirta vertė yra įtraukiama į prestižą.
- B38. Įsigijusysis subjektas į prestižą taip pat įtraukia bet kokią vertę, priskirtą objektams, kurie nepriskiriami turtui įsigijimo datą. Pavyzdžiui, įsigijusysis subjektas galėtų priskirti vertę galimoms sutartims, dėl kurių įsigytasis subjektas derasi su perspektyviais naujais klientais įsigijimo datą. Kadangi tos galimos sutartys nėra turtas įsigijimo datą, įsigijusysis subjektas nepripažįsta jų atskirai nuo prestižo. Įsigijusysis subjektas vėliau neturėtų perklasifikuoti tų sutarčių vertės iš prestižo į įvykius, kurie įvyksta po įsigijimo datos. Tačiau įsigijusysis subjektas turėtų įvertinti įvykių, įvykstančių netrukus po įsigijimo, faktus ir aplinkybes, kad nustatytų, ar atskirai pripažįstamas nematerialusis turtas egzistavo įsigijimo datą.
- B39. Po pirminio pripažinimo įsigijusysis subjektas apskaitoje registruoja nematerialųjį turtą, įsigytą verslo jungimo metu, pagal 38-ojo TAS „Nematerialusis turtas“ nuostatas. Tačiau, kaip aprašyta 38-ojo TAS 3 straipsnyje, kai kurio įsigyto nematerialiojo turto apskaita po pirminio pripažinimo yra aprašyta kituose TFAS.
- B40. Pagal identifikavimo kriterijus nustatoma, ar nematerialusis turtas yra pripažįstamas atskirai nuo prestižo. Tačiau kriterijai nėra nematerialiojo turto tikrosios vertės nustatymo orientyrai ir jais neapribojamos prielaidos, taikomos nustatant nematerialiojo turto tikrąją vertę. Pavyzdžiui, nustatydamas tikrąją vertę įsigijusysis subjektas turėtų atsižvelgti į prielaidas, kurias naudotų rinkos dalyviai nustatydami nematerialiojo turto kainą, pavyzdžiui, į lūkesčius dėl būsimų sutarčių atnaujinimų. Patys atnaujinimai neturi atitikti identifikavimo kriterijų. (Tačiau žr. 29 straipsnį, kuriame nustatyta tikrosios vertės nustatymo principo išimtis pakartotinai įgytoms teisėms, pripažintoms verslo jungimo metu.) 38-ojo TAS 36 ir 37 straipsniuose pateikiami nurodymai, kaip nustatyti, ar nematerialusis turtas turėtų būti jungiamas į vieną apskaitos grupę su kitu nematerialiuoju arba materialiuoju turtu.

KONKRETAUS IDENTIFIKUOJAMO TURTO IR NEKONTROLIUOJAMOS DALIES ĮSIGYTAJAME SUBJEKTE VERTINIMAS (18 IR 19 STRAIPSNIŲ TAIKYMAS)**Turtas su neapibrėžtaisiais pinigų srautais (vertės pataisos)**

- B41. Įsigijusysis subjektas neturi pripažinti atskiros vertės pataisos įsigijimo datą verslo jungimo metu įsigytam turtui, kuris vertinamas tikrąja verte įsigijimo datą, nes netikrumo dėl būsimųjų pinigų srautų poveikis yra įtrauktas į tikrosios vertės matą. Pavyzdžiui, kadangi šiame TFAS reikalaujama, kad įsigijusysis subjektas, vykdydamas verslo jungimo apskaitą, įgytas gautinas sumas, įskaitant paskolas, įvertintų jų tikrosiomis vertėmis įsigijimo datą, įsigijusysis subjektas nepripažįsta atskiros vertės pataisos sutartyje numatytiems pinigų srautams, kurie laikomi nesurinktinais tą datą, arba nuostolių atskaitymų dėl tikėtinų kredito nuostolių.

Turtas, kuriam taikoma veiklos nuoma, kai įsigytasis subjektas yra nuomotojas

- B42. Nustatydamas turto, pvz., pastato arba patento, naudojamo veiklos nuomai, kur įsigytasis subjektas yra nuomotojas, tikrąją vertę įsigijimo datą, įsigijusysis subjektas turi atsižvelgti į nuomos sąlygas. Įsigijusysis subjektas nepripažįsta atskiros turto ar išipareigojimo, jei veiklos nuomos sąlygos yra palankios arba nepalankios, palyginti su rinkos sąlygomis.

Turtas, kurio įsigijusysis subjektas neketina naudoti arba naudotų kitokiu būdu nei kiti rinkos dalyviai

- B43. Siekdamas išsaugoti savo konkurencinę padėtį arba dėl kitų priežasčių įsigijusysis subjektas gali ketinti nenaudoti įsigyto nefinansinio turto arba gali ketinti naudoti turtą ne jo pirmuoju ir geriausiu naudojimo būdu. Pavyzdžiui, įsigijusysis subjektas gali įsigyti moksliniams tyrimams ir plėtrai skirto nematerialiojo turto, ketindamas turėti jį tam, kad jo negalėtų naudoti kiti. Nepaisant to, įsigijusysis subjektas turi nustatyti nefinansinio turto tikrąją vertę, atsižvelgdamas į tai, koku pirmuoju ir geriausiu būdu tą turtą naudotų rinkos dalyviai, darydamas tinkamą vertinimo prielaidą tiek pirmą kartą, tiek vėliau nustatydamas tikrąją vertę atėmus perleidimo išlaidas, kai reikia patikrinti, ar nesumažėjo turto vertė.

Nekontroliuojama dalis išgytajame subjekte

- B44. Šiuo TFAS leidžiama išsigijusiajam subjektui įvertinti nekontroliuojamą dalį išgytajame subjekte tikrąją vertę išsigijimo datą. Kartais išsigijusysis subjektas galės nustatyti nekontroliuojamos dalies tikrąją vertę išsigijimo datą, remdamasis nuosavybės dalių (t. y. tų, kurios nepriklauso išsigijusiajam subjektui) kotiruojama aktyviosios rinkos kaina. Tačiau kitomis aplinkybėmis nuosavybės dalių kotiruojama kaina aktyviojoje rinkoje gali būti nežinoma. Tokiais atvejais išsigijusysis subjektas nustatytų nekontroliuojamos dalies tikrąją vertę taikydamas kitą vertinimo metodą.
- B45. Išsigijusiojo subjekto dalies išgytajame subjekte ir nekontroliuojamos dalies, tenkančios vienai akcijai, tikrosios vertės gali skirtis. Pagrindinis skirtumas veikiausiai yra išsigijusiojo subjekto dalies išgytajame subjekte kontrolės priemokos įtraukimas į vienai akcijai tenkančią tikrąją vertę arba, priešingai, nuolaidos įtraukimas dėl kontrolės trūkumo (taip pat vadinama nekontroliuojamos dalies nuolaida) į nekontroliuojamos dalies akcijai tenkančią tikrąją vertę, jeigu rinkos dalyviai atsižvelgtų į tokią priemoką arba nuolaidą įkainodami nekontroliuojamą dalį.

PRESTIŽO ARBA PELNO VERTINIMAS PERKANT PIGIAU NEI RINKOS KAINA**Išsigijusiojo subjekto dalies išgytajame subjekte tikrosios vertės išsigijimo datą vertinimas taikant vertinimo metodus (33 straipsnio taikymas)**

- B46. Per verslo jungimą, kuris atliktas neperleidžiant atlygio, išsigijusysis subjektas savo dalies išgytajame subjekte tikrąją vertę išsigijimo datą turi pakeisti atlygio, perleisto siekiant įvertinti prestižą arba pelną perkant pigiau nei rinkos kaina, tikrąją vertę išsigijimo datą (žr. 32–34 straipsnius).

Specialūs aspektai, į kuriuos reikia atsižvelgti išsigijimo metodą taikant savitarpio veiklos subjektų jungimams (33 straipsnio taikymas)

- B47. Kai jungiami du savitarpio veiklos subjektai, nuosavybės arba narių dalių išgytajame subjekte tikrąją vertę (arba išgytojo subjekto tikrąją vertę) galima įvertinti patikimiau nei narių dalių, kurias perleido išsigijusysis subjektas, tikrąją vertę. Tokiu atveju 33 straipsnyje reikalaujama, kad išsigijusysis subjektas nustatytų prestižo sumą naudodamas išgytojo subjekto nuosavybės dalių tikrąją vertę išsigijimo datą, o ne kaip atlygis perleistų išsigijusiojo subjekto nuosavybės dalių tikrąją vertę išsigijimo datą. Be to, kai jungiami savitarpio veiklos subjektai, išsigijusysis subjektas savo finansinės būklės ataskaitoje turi pripažinti išgytojo subjekto grynąjį turtą kaip tiesioginį kapitalo arba nuosavybės papildymą, o ne kaip nepaskirstytojo pelno papildymą; toks būdas atitinka kitų rūšių subjektų taikomą išsigijimo metodą.
- B48. Nors savitarpio veiklos subjektai daug kuo panašūs į kitus verslo vienetų, jie turi ypatingų požymių, kurie visų pirma atsiranda dėl to, kad jų nariai yra ir klientai, ir savininkai. Savitarpio veiklos subjektų nariai paprastai tikisi naudos iš savo narystės, dažnai sumažintų mokesčių už prekes ir paslaugas arba nuo pirkimų priklausančių dividendų pavidalu. Nuo pirkimų priklausančių dividendų dalies paskirstymas kiekvienam nariui dažnai yra pagrįstas verslo veiklos, kurią narys vykdė su savitarpio veiklos subjektu per metus, apimties.
- B49. Į savitarpio veiklos subjekto tikrosios vertės nustatymą turėtų būti įtrauktos prielaidos, kurias rinkos dalyviai padarytų dėl būsimų narių naudų, taip pat visos kitos svarbios prielaidos, kurias rinkos dalyviai padarytų dėl savitarpio veiklos subjekto. Pavyzdžiui, savitarpio veiklos subjekto tikrajai vertei nustatyti gali būti taikomas dabartinės vertės metodas. Taikant modelį naudojami pinigų srautai turėtų būti pagrįsti tikėtinais savitarpio veiklos subjekto pinigų srautais, kurie, tikėtina, parodys nariui naudingus sumažinimus, pvz., mažesnius mokesčius už prekes ir paslaugas.

NUSTATYMAS, KAS YRA VERSLO JUNGIMO SANDORIO DALIS (51 IR 52 STRAIPSNIŲ TAIKYMAS)

- B50. Išsigijusysis subjektas turėtų apsvarstyti veiksnį, kurie nėra nei tarpusavyje nesuderinami, nei suderinami, norėdamas nustatyti, ar sandoris yra mainų siekiant įgyti išsigijamą subjektą dalis, ar tai atskiras sandoris, nepriklausantis verslo jungimui:
- a) **sandorio priežastys**— priežasčių, kodėl jungimo šalys (išsigijusysis subjektas ir išgytasis subjektas, jų savininkai, direktoriai ir vadovai bei jų agentai), sudarančios tam tikrą sandorį arba susitarimą, supratimas gali padėti išsiaiškinti, ar tai perleidžiamo atlygio dalis ir išgytas turtas arba prisiimti išpareigojimai. Pavyzdžiui, jei sandoris sudaromas visų pirma išsigijusiojo subjekto arba sujungtojo subjekto naudai,

o ne įsigytojo subjekto arba jo ankstesnių savininkų naudai, mažiau tikėtina, kad ta mokamos sandorio kainos dalis (ir viso susijusio turto arba išpareigojimų) bus mainų sandorio siekiant įsigyti įsigijamą subjektą dalis. Atitinkamai, įsigijusysis subjektas tą dalį apskaitoje registruotų atskirai nuo verslo jungimo;

- b) **kas inicijavo sandorį**— supratimas, kas inicijavo sandorį, gali padėti suprasti, ar tai yra mainų siekiant įsigyti įsigijamą subjektą dalis. Pavyzdžiui, sandoris arba kitas įvykis, kurį inicijavo įsigijusysis subjektas, gali būti sudarytas siekiant būsimos ekonominės naudos įsigijusiajam subjektui arba sujungtajam subjektui, o įsigytasis subjektas arba ankstesni jo savininkai naudos gautų mažai arba visai negautų. Antra vertus, mažiau tikėtina, kad įsigytojo subjekto arba jo ankstesnių savininkų inicijuotas sandoris arba susitarimas duotų naudos įsigijusiajam subjektui arba sujungtajam subjektui; labiau tikėtina, kad tai verslo jungimo sandorio dalis;
- c) **sandorio laikas**— sandorio laikas taip pat gali padėti suprasti, ar tai yra mainų siekiant įsigyti įsigijamą subjektą dalis. Pavyzdžiui, įsigyjančio subjekto ir įsigijamo subjekto sandoris, sudaromas per derybas dėl verslo jungimo sąlygų, gali būti sudaromas apsvarstant būsimą verslo jungimo ekonominę naudą įsigyjančiajam subjektui arba sujungtajam subjektui. Jei taip yra, tikėtina, kad įsigijamas subjektas arba jo ankstesni savininkai iš sandorio gaus mažai naudos arba visai negaus, išskyrus naudą, kurią gaus kaip sujungtojo subjekto dalį.

Efektyvus ankstesnių įsigijusiojo subjekto ir verslo jungimo metu įsigytojo subjekto ryšių vykdymas (52 straipsnio a punkto taikymas)

- B51. Įsigijusysis subjektas ir įsigytasis subjektas gali turėti ryšių, egzistavusių prieš apsvarstant verslo jungimą, vadinamų „ankstesniais ryšiais“. Ankstesni įsigijusiojo subjekto ir įsigytojo subjekto ryšiai gali būti sutartiniai (pavyzdžiui, tiekėjo ir kliento arba licenciaro ir licenciato) arba nesutartiniai (pavyzdžiui, ieškovo ir atsakovo).
- B52. Jei galiojantis verslo jungimas apima ankstesnius ryšius, įsigijusysis subjektas pripažįsta pelną arba nuostolius, įvertintus taip:
- a) susijusius su ankstesniais nesutartiniais ryšiais (pvz., teismo procesu) – tikrąja verte;
- b) susijusius su ankstesniais sutartiniais ryšiais – mažesniąją iš i ir ii papunkčių sumų:
- i) suma, kuria sutartis yra palanki arba nepalanki įsigijusiojo subjekto požiūriu, palyginti su dabartinių rinkos sandorių dėl tų pačių arba panašių objektų sąlygomis. (Nepalanki sutartis yra tokia, kuri nepalanki dabartinių rinkos sąlygų atžvilgiu. Tai nebūtinai nuostolinga sutartis, pagal kurią vykdant nustatytas prievolės neišvengiama išlaidų, viršijančių tikėtiną ekonominę naudą);
- ii) visų sutartyje nustatytų atsiskaitymo sąlygų, taikomų sutarties šaliai, kuriai sutartis nepalanki, suma.

Jeigu ii papunkčio suma mažesnė nei i papunkčio suma, skirtumas įtraukiamas kaip verslo jungimo apskaitos dalis.

Pripažinto pelno arba nuostolių dalis iš dalies gali priklausyti nuo to, ar įsigijusysis subjektas anksčiau pripažino susijusį turtą arba išpareigojimus; todėl ataskaitoje pateiktas pelnas arba nuostoliai gali skirtis nuo sumos, apskaičiuotos taikant pirmiau pateiktus reikalavimus.

- B53. Ankstesni ryšiai gali būti sutartis, kurią įsigijusysis subjektas pripažįsta kaip pakartotinai įgytą teisę. Jeigu sutartyje yra sąlygų, kurios palankios arba nepalankios, palyginti su dabartinių rinkos sandorių kainų tokiems patiems arba panašioms objektams nustatymu, įsigijusysis subjektas pripažįsta, atskirai nuo verslo jungimo, efektyvaus sutarties vykdymo pelną arba nuostolius, nustatytus pagal B52 straipsnį.

Susitarimai dėl neapibrėžtųjų mokėjimų darbuotojams arba parduodantiems akcininkams (52 straipsnio b punkto taikymas)

- B54. Ar neapibrėžtųjų mokėjimų darbuotojams arba parduodantiems akcininkams susitarimai yra neapibrėžtasis atlygis verslo jungimo metu, ar atskiri sandoriai, priklauso nuo susitarimų pobūdžio. Vertinant susitarimo pobūdį gali būti naudinga suprasti priežastis, kodėl įsigijimo sutartyje yra atidėjinys neapibrėžtiesiems mokėjimams, kas inicijavo susitarimą ir kada šalys sudarė susitarimą.
- B55. Jeigu nėra aišku, ar susitarimas dėl mokėjimo darbuotojams arba parduodantiems akcininkams yra mainų siekiant įsigyti įsigyjamą subjektą dalis, ar tai atskiras, verslo jungimui nepriklausantis sandoris, įsigijusysis subjektas turėtų apsvarstyti tokius veiksnius:
- a) *tolesnis įdarbinimas*— tolesnio parduodančių akcininkų, kurie tampa pagrindiniais darbuotojais, įdarbinimo sąlygos gali būti susitarimo dėl neapibrėžtojo atlygio esmė. Svarbios tolesnio įdarbinimo sąlygos gali būti įtrauktos į įdarbinimo sutartį, įsigijimo sutartį arba kuri nors kitą dokumentą. Susitarimas dėl neapibrėžtojo atlygio, kuriame mokėjimai automatiškai sustabdomi nutraukus įdarbinimą, yra atlyginimas už paslaugas, teikiamas po sujungimo. Susitarimai, kuriuose įdarbinimo nutraukimas nedaro poveikio neapibrėžtiesiems mokėjimams, gali rodyti, kad neapibrėžtieji mokėjimai yra papildomas atlygis, o ne atlyginimas;
 - b) *tolesnio įdarbinimo trukmė*— jeigu reikalaujamo įdarbinimo laikotarpis sutampa su neapibrėžtojo mokėjimo laikotarpiu arba yra ilgesnis, tai gali rodyti, kad neapibrėžtieji mokėjimai iš esmės yra atlyginimas;
 - c) *atlyginimo lygis*— situacijos, kuriose darbuotojų atlyginimo, kuris nėra neapibrėžtieji mokėjimai, lygis yra pagrįstas, palyginti su kitų pagrindinių sujungtojo subjekto darbuotojų atlyginimo lygiu, gali rodyti, kad neapibrėžtieji mokėjimai yra papildomas atlygis, o ne atlyginimas;
 - d) *padidinti mokėjimai darbuotojams*— jei parduodantys akcininkai, kurie netampa darbuotojais, gauna mažesnius neapibrėžtuosius mokėjimus, tenkančius vienai akcijai, palyginti su parduodančiais akcininkais, kurie tampa sujungtojo subjekto darbuotojais, tai gali rodyti, kad padidinta neapibrėžtųjų mokėjimų parduodantiems akcininkams suma yra atlyginimas;
 - e) *turimų akcijų skaičius*— parduodančių akcininkų, kurie išlieka pagrindiniai darbuotojai, turimų akcijų santykinis skaičius gali būti susitarimo dėl neapibrėžtojo atlygio esmės rodiklis. Pavyzdžiui, jeigu parduodantys akcininkai, kurie valdė iš esmės visas įsigytojo subjekto akcijas, toliau lieka pagrindiniai darbuotojai, tai gali rodyti, kad susitarimas iš esmės yra pelno pasidalijimo susitarimas, skirtas atlyginti už paslaugas po sujungimo. Arba, jei parduodantys akcininkai, kurie toliau lieka pagrindiniai darbuotojai, valdo tik mažą skaičių įsigytojo subjekto akcijų, o parduodantys akcininkai gauna tokią pačią neapibrėžtojo atlygio sumą, tenkančią vienai akcijai, tai gali rodyti, kad neapibrėžtieji mokėjimai yra papildomas atlygis. Taip pat turėtų būti atsižvelgta į šalims, susijusioms su parduodančiais akcininkais, kurie išlieka pagrindiniai darbuotojai, pvz., šeimos nariai, prieš įsigijimą priklausančios nuosavybės dalis;
 - f) *ryšys su vertinimu*— jei pirminis įsigijimo datą perleistas atlygis yra pagrįstas intervalo, nustatyto įsigytojo subjekto vertinime, apatine dalimi, o neapibrėžta formulė yra susijusi su vertinimo principu, tai gali leisti daryti išvadą, kad neapibrėžtieji mokėjimai yra papildomas atlygis. Arba, jeigu neapibrėžtojo mokėjimo formulė yra suderinta su ankstesniais pelno dalijimosi susitarimais, galima daryti išvadą, kad susitarimo esmė yra suteikti atlyginimą;
 - g) *atlygio nustatymo formulė*— formulė, naudota neapibrėžtajam mokėjimui nustatyti, gali būti naudinga vertinant susitarimo esmę. Pavyzdžiui, jei neapibrėžtasis mokėjimas yra nustatytas remiantis įvairiomis pajamomis, tai gali leisti daryti išvadą, kad prievolė yra neapibrėžtasis atlygis verslo jungime, o ta formulė siekiama nustatyti arba patikrinti įsigytojo subjekto tikrąją vertę. Priešingai, neapibrėžtasis mokėjimas, kuris yra nustatytas procentinis pajamų dydis, gali leisti manyti, kad prievolė darbuotojams yra pelno dalijimosi susitarimas, kuriuo siekiama atlyginti darbuotojams už suteiktas paslaugas;

- h) *kiti susitarimai ir klausimai*— kitų susitarimų su parduodančiais akcininkais (pvz., susitarimai nekonkuruoti, vykdomos sutartys, konsultavimo ir turto nuomos sutartys) sąlygos ir neapibrėžtųjų mokėjimų pelno mokesčio traktavimas gali rodyti, kad neapibrėžtieji mokėjimai yra priskirtini ne atlygiui, kuris mokamas už išgyjamą subjektą, bet kitiems dalykams. Pavyzdžiui, dėl išsigijimo išsigijusysis subjektas galėtų sudaryti turto nuomos susitarimą su reikšmingu parduodančiu akcininku. Jeigu nuomos sutartyje nustatyti nuomos mokesčiai yra daug mažesni už rinkoje mokamus mokesčius, kai kurie arba visi neapibrėžtieji mokėjimai nuomotojui (parduodančiam akcininkui), kurių reikalaujama atskiru susitarimu dėl neapibrėžtųjų mokėjimų, gali būti iš esmės mokėjimai už naudojimąsi išnuomotu turtu, kurį išsigijusysis subjektas po sujungimo turėtų atskirai pripažinti savo finansinėse ataskaitose. Priešingai, jei nuomos sutartyje nustatyti nuomos mokesčiai atitinka nuomojamam turtui rinkoje taikomas sąlygas, susitarimas dėl neapibrėžtųjų mokėjimų parduodančiam akcininkui gali būti neapibrėžtasis atlygis verslo jungimo metu.

Išsigijusiojo subjekto akcijų verte pagrįsti mokėjimai, iškeisti į premijas, kurias gauna išigytojo subjekto darbuotojai (52 straipsnio b punkto taikymas)

- B56. Išsigijusysis subjektas gali savo akcijų verte pagrįsto mokėjimo premijas⁽⁴⁰⁾ (pakeitimo premijas) iškeisti į išigytojo subjekto darbuotojų gaunamas premijas. Akcijų pasirinkimo sandorių mainai arba kitos akcijų verte pagrįsto mokėjimo premijos kartu su verslo jungimu yra įtraukiami į apskaitą kaip akcijų verte pagrįsto mokėjimo premijų pakeitimai pagal 2-ąją TFAS „Akcijų verte pagrįstas mokėjimas“. Jeigu išsigijusysis subjektas pakeičia išigytojo subjekto premijas, visos išsigijusiojo subjekto pakeitimo premijos arba jų dalis turi būti įtrauktos nustatant atlygį, kuris perleidžiamas verslo jungimo metu. B57–B62 straipsniuose pateikti nurodymai, kaip paskirstyti rinkos priemonę. Tačiau tokiais atvejais, kai išigytojo subjekto premijų mokėjimas baigiasi kaip verslo jungimo pasekmė, ir jeigu išsigijusysis subjektas pakeičia tas premijas, net jeigu nėra įpareigotas tai daryti, visos pakeitimo premijos finansinėse ataskaitose po sujungimo turi būti pripažįstamos kaip atlyginimo išlaidos pagal 2-ąją TFAS. Vadinasi, jokia tų premijų rinkos priemonė neturi būti įtraukta vertinant atlygį, perleistą verslo jungimo metu. Išsigijusysis subjektas yra įpareigotas pakeisti išigytojo subjekto premijas, jeigu išgytasis subjektas arba jo darbuotojai turi galimybę jį priversti padaryti pakeitimą. Pavyzdžiui, šio nurodymo taikymo tikslais išsigijusysis subjektas yra įpareigotas pakeisti išigytojo subjekto premijas, jeigu pakeitimo reikalauja:
- a) išsigijimo sutarties sąlygos;
 - b) išigytojo subjekto premijų sąlygos arba
 - c) taikomi įstatymai ar kiti teisės aktai.
- B57. Siekdamas nustatyti pakeitimo premijos, kuri yra atlygio, perleidžiamo už išgytąjį subjektą, dalis, dydį ir dalį, kuri yra atlygis už paslaugas po sujungimo, išsigijusysis subjektas turi įvertinti ir savo paties suteiktas pakeitimo premijas, ir išigytojo subjekto premijas išsigijimo datą pagal 2-ąją TFAS. Pakeitimo premijos, kuri yra atlygio, perleisto mainais už išgytąjį subjektą, rinkos priemonės dalis, dydis lygus išigytojo subjekto premijos, kuri priskiriama paslaugoms prieš sujungimą, daliai.
- B58. Pakeitimo premijos dalis, priskiriama paslaugoms prieš sujungimą, yra išigytojo subjekto premijos rinkos priemonė, padauginta iš pasibaigusio teisių suteikimo laikotarpio dalies koeficiento iki didesnio iš šių dviejų laikotarpių: viso teisių suteikimo laikotarpio arba išigytojo subjekto pirminio premijos teisių suteikimo laikotarpio. Teisių suteikimo laikotarpis yra laikotarpis, per kurį turi būti įvykdytos visos nustatytos teisių suteikimo sąlygos. Teisių suteikimo sąlygos yra apibrėžtos 2-jame TFAS.
- B59. Nesuteiktos pakeitimo premijos, priskirtinos paslaugoms po sujungimo, todėl finansinėse ataskaitose po sujungimo pripažintos kaip atlyginimo išlaidos, dalis yra lygi visai pakeitimo premijos rinkos priemonei, atėmus sumą, priskirtą paslaugoms prieš sujungimą. Todėl išsigijusysis subjektas visą pakeitimo premijos rinkos priemonės perviršį, palyginti su išigytojo subjekto premijos rinkos priemone, priskiria paslaugoms po sujungimo ir tą perviršį finansinėse ataskaitose po sujungimo pripažįsta kaip atlyginimo išlaidas. Išsigijusysis subjektas turi dalį pakeitimo premijos priskirti paslaugoms po sujungimo, jeigu jis reikalauja paslaugų po suteikimo, nepaisant to, ar darbuotojai suteikė visas paslaugas, kurių reikia, kad teisės į išigytojo subjekto premijas būtų suteiktos prieš išsigijimo datą.

⁽⁴⁰⁾ B56–B62 straipsniuose terminas „akcijų verte pagrįsto mokėjimo premijos“ nurodo akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandorius, į kuriuos teisės suteiktos arba nesuteiktos.

- B60. Pakeitimo premijos, į kurią nesuteiktos teisės, dalis, priskirtina paslaugoms prieš sujungimą, taip pat dalis, priskirtina paslaugoms po sujungimo, turi rodyti geriausią pakeitimo premijų, teises į kurias tikimasi suteikti, įvertį. Pavyzdžiui, jeigu pakeitimo premijos, priskirtos paslaugoms prieš sujungimą, dalies rinkos priemonė yra 100 PV, o įsigijusysis subjektas tikisi, kad bus suteikta tik 95 % premijos, į atlygį, kuris perleidžiamas verslo jungimo metu, įtraukta suma yra 95 PV. Pakeitimo premijų, teises į kurias ketinama suteikti, skaičiaus įverčio pokyčiai parodomi atlyginimo tų ataskaitinių laikotarpių, per kuriuos įvyksta pokyčiai arba teisės prarandamos, išlaidose, o ne kaip atlygio, kuris perleidžiamas verslo jungimo metu, koregavimai. Panašiai ir kitų įvykių, pavyzdžiui, pakeitimų arba premijų su veiklos rezultatų sąlygomis galutinių pasekmių poveikis, pasireiškiantis po įsigijimo datos, apskaitoje registruojamas pagal 2-ąją TFAS nustatant atlyginimo išlaidas tam ataskaitiniam laikotarpiui, kurį įvyksta įvykis.
- B61. Tie patys pakeitimo premijos, priskirtinos paslaugoms prieš sujungimą ir po sujungimo, dalių nustatymo reikalavimai taikomi nepaisant to, ar pagal 2-ojo TFAS nuostatas pakeitimo premija klasifikuojama kaip išpareigojimas, ar kaip nuosavybės priemonė. Visi premijų, klasifikuojamų kaip išpareigojimai po įsigijimo datos, rinkos priemonės pokyčiai ir susijęs poveikis pelno mokesčiui pripažįstami įsigijusiojo subjekto finansinėse ataskaitose po sujungimo tą (-uos) ataskaitinį (-ius) laikotarpį (-ius), kai įvyksta pokyčiai.
- B62. Akcijų verte pagrįsto mokėjimo pakeitimo premijų poveikis pelno mokesčiui turi būti pripažįstamas pagal 12-ąją TAS „Pelno mokesčiai“.

Įsigytojo subjekto akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandoriai, už kuriuos atsiskaitoma nuosavybės priemonėmis

- B62A. Įsigytasis subjektas gali turėti neapmokėtų akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandorių, kurių įsigijusysis subjektas neiškeičia į savo akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandorius. Jeigu teisės suteiktos, šie įsigytojo subjekto akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandoriai sudaro nekontroliuojamą dalį įsigytajame subjekte ir yra vertinami pagal rinkos priemonę. Jeigu teisės nesuteiktos, jie yra vertinami pagal rinkos priemonę, tarsi įsigijimo data būtų suteikimo data pagal 19 ir 30 straipsnius.
- B62B. Akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandorių, į kuriuos teisės nesuteiktos, rinkos priemonė priskiriama nekontroliuojamai daliai remiantis pasibaigusio teisių suteikimo laikotarpio dalies ir viso teisių suteikimo laikotarpio arba pradinio akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandorio teisių suteikimo laikotarpio, atsižvelgiant į tai, kuris iš jų ilgesnis, koeficientu. Likutis priskiriamas paslaugoms, teikiamoms po sujungimo.

KITI TFAS, KURIUOSE PATEIKIAMI NURODYMAI DĖL VĖLESNIO VERTINIMO IR APSKAITOS (54 STRAIPSNIO TAIKYMAS)

- B63. Kitų TFAS, kuriuose pateikiami nurodymai dėl vėlesnio verslo jungimo metu įsigyto turto ir prisiimtų arba gautų išpareigojimų nustatymo ir apskaitos, pavyzdžiai:
- 38-ajame TAS aprašoma identifikuojamo nematerialiojo turto, įsigyto verslo jungimo metu, apskaita. Įsigijusysis subjektas įvertina prestižą pagal sumą, pripažintą įsigijimo datą, iš kurios atimami visi sukaupti vertės sumažėjimo nuostoliai. 36-ajame TAS „Turto vertės sumažėjimas“ aprašyta vertės sumažėjimo nuostolių apskaita;
 - [Išbraukta]
 - 12-ajame TAS aprašoma vėlesnė atidėtųjų mokesčių turto (įskaitant nepripažintą atidėtųjų mokesčių turtą) ir verslo jungimo metu įgytų išpareigojimų apskaita;
 - 2-ajame TFAS pateikiami suteiktų įsigijusiojo subjekto išleistų akcijų verte pagrįsto mokėjimo pakeitimo premijos dalies, priskirtinos būsimoms darbuotojų paslaugoms, vėlesnio įvertinimo ir apskaitos nurodymai;
 - 10-ajame TFAS pateikiami patronuojančiosios įmonės nuosavybės dalies patronuojamojoje įmonėje po kontrolės įgijimo pokyčių apskaitos nurodymai.

ATSKLEIDIMAS (59 IR 61 STRAIPSNIŲ TAIKYMAS)

- B64. Siekdamas 59 straipsnyje nurodyto tikslo, įsigijusysis subjektas turi atskleisti toliau nurodytą informaciją dėl kiekvieno verslo jungimo, kuris įvyksta per ataskaitinį laikotarpį:
- įsigytojo subjekto pavadinimą ir aprašymą;

- b) įsigijimo datą;
 - c) įgytų nuosavybės priemonių, suteikiančių balsavimo teisę, procentinę dalį;
 - d) pagrindines verslo jungimo priežastis ir aprašymą, kaip įsigijusysis subjektas įgijo įsigytojo subjekto kontrolę;
 - e) kokybinių veiksmų, sudarančių pripažintą prestižą, pvz., tikėtiną sinergiją sujungus įsigytojo subjekto ir įsigijusiojo subjekto veiklą, nematerialiojo turto, kuris netinkamas atskirai pripažinti, arba kitų veiksmų aprašymą;
 - f) viso perleisto atlygio tikroji vertė įsigijimo datą ir kiekvienos pagrindinės atlygio klasės tikroji vertė įsigijimo datą, pvz.:
 - i) pinigai;
 - ii) kitas materialusis arba nematerialusis turtas, įskaitant įsigijusiojo subjekto verslą arba patronuojamąją įmonę;
 - iii) gauti išpareigojimai, pavyzdžiui, išpareigojimas mokėti neapibrėžtąjį atlygį, ir
 - iv) įsigijusiojo subjekto nuosavybės dalių, įskaitant išleistų ar išleistinų priemonių arba dalių skaičių, ir tų priemonių arba dalių tikrosios vertės nustatymo metodą;
 - g) susitarimų dėl neapibrėžtojo atlygio ir kompensacinio turto atveju:
 - i) įsigijimo datą pripažintą sumą;
 - ii) susitarimo aprašymą ir mokėjimo sumos nustatymo pagrindą ir
 - iii) rezultatų (nediskontuotų) intervalo įvertinimą arba, jeigu intervalo negalima įvertinti, tą faktą ir priežastis, kodėl intervalo negalima įvertinti. Jei didžiausia mokėjimo suma neribota, įsigijusysis subjektas turi atskleisti tą faktą;
 - h) įgytas gautinas sumas:
 - i) gautinų sumų tikrąją vertę;
 - ii) bendrąsias sutartyje numatytas gautinas sumas ir
 - iii) geriausių sutartinių pinigų srautų, kurių nesitikima surinkti, įvertį įsigijimo datą.
- Informacija turi būti atskleidžiama pagal pagrindines gautinų sumų klases, pvz., paskolos, tiesioginė finansinė nuoma ir bet kuri kita gautinų sumų klasė;
- i) kiekvienai pagrindinei įsigyto turto arba prisiimtų išpareigojimų klasei įsigijimo datą pripažintas sumas;
 - j) kiekvienam pagal 23 straipsnį pripažintam neapibrėžtajam išpareigojimui būtiną informaciją, kurios reikalaujama 37-ojo TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji išpareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“ 85 straipsnyje. Jeigu neapibrėžtasis išpareigojimas nėra pripažintas, nes negalima patikimai nustatyti jo tikrosios vertės, įsigijusysis subjektas turi atskleisti:
 - i) informaciją, kurios reikalaujama 37-ojo TAS 86 straipsnyje, ir

- ii) priežastis, kodėl įsipareigojimo negalima patikimai įvertinti;
- k) visą prestižo sumą, kurią tikimasi atskaityti mokesčių tikslais;
- l) sandorių, kurie pripažinti atskirai nuo turto įsigijimo ir įsipareigojimų prisiėmimo verslo jungime pagal 51 straipsnį atveju:
 - i) kiekvieno sandorio aprašymą;
 - ii) kaip įsigijusysis subjektas apskaitoje registruoja kiekvieną sandorį;
 - iii) kiekvienam sandoriui pripažintas sumas ir finansinių ataskaitų straipsnių eilutes, kuriose pripažinta kiekviena suma, ir
 - iv) jeigu sandoris yra efektyvus ankstesnių ryšių vykdymas, metodą, taikytą atsiskaitymo sumai nustatyti;
- m) atskleidžiant 1 punkte reikalaujamą informaciją apie atskirai pripažintus sandorius, turi būti atskleidžiama su įsigijimu susijusių išlaidų suma ir, atskirai, tų išlaidų, pripažintų sąnaudomis, suma ir straipsnio eilutė arba bendrųjų pajamų ataskaitos eilutės, kuriose pripažintos tos sąnaudos. Taip pat turi būti atskleista visų išleidimo išlaidų, kurios nepripažintos sąnaudomis, suma ir tai, kaip jos buvo pripažintos;
- n) perkant pigiau nei rinkos kaina (žr. 34–36 straipsnius):
 - i) bet kokio pelno, pripažinto pagal 34 straipsnį, sumą ir bendrųjų pajamų ataskaitos straipsnio eilutę, kurioje pripažintas pelnas, ir
 - ii) priežasčių, kodėl sandoris davė pelno, aprašymą;
- o) kiekvienam verslo jungimui, kai įsigijusysis subjektas įsigijimo datą įsigytajame subjekte turi mažiau kaip 100 % nuosavybės dalių:
 - i) nekontroliuojamos dalies įsigytajame subjekte sumą, pripažintą įsigijimo datą, ir tos sumos nustatymo pagrindą ir
 - ii) kiekvienos tikrąją vertę įvertintos nekontroliuojamos dalies įsigytajame subjekte vertinimo metodą arba metodus ir reikšmingus duomenis, naudotus tai vertei nustatyti;
- p) etapais atlikto verslo jungimo atveju:
 - i) įsigijusiojo subjekto nuosavybės dalies įsigytajame subjekte tikrąją vertę prieš pat įsigijimo datą ir
 - ii) bet kokio pelno arba nuostolių, pripažintų kaip įsigijusiojo subjekto nuosavybės dalies įsigytajame subjekte tikrosios vertės pakartotinio nustatymo rezultatas prieš verslo jungimą (žr. 42 straipsnį), sumą ir bendrųjų pajamų ataskaitos straipsnio eilutę, kurioje pripažintas tas pelnas arba nuostoliai;
- q) šią informaciją:
 - i) įsigytojo subjekto pajamų ir pelno arba nuostolių sumas nuo įsigijimo datos, įtrauktas į konsoliduotąją ataskaitinio laikotarpio bendrųjų pajamų ataskaitą, ir
 - ii) sujungtojo subjekto pajamas ir pelną arba nuostolius, gautus per einamąjį ataskaitinį laikotarpį taip, tarsi visų verslo jungimų, įvykdytų per metus, įsigijimo data būtų buvusi metinio ataskaitinio laikotarpio pradžios data.

Jeigu bet kurios informacijos, kurios reikalaujama pagal šį skirsnį, atskleisti neįmanoma, įsigijusysis subjektas turi atskleisti tą faktą ir paaiškinti, kodėl tos informacijos atskleisti neįmanoma. Šiame TFAS vartojamo termino „neįmanoma“ reikšmė yra tokia pati kaip 8-ajame TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“.

- B65. Dėl atskirų nereikšmingų verslo jungimų, kurie įvyksta per ataskaitinį laikotarpį ir yra reikšmingi bendrai, įsigijusysis subjektas turi atskleisti agreguotą informaciją, kurios reikalaujama B64 straipsnio e–q punktuose.
- B66. Jeigu verslo jungimo įsigijimo data yra po ataskaitinio laikotarpio pabaigos, bet prieš gaunant įgaliojimą paskelbti finansines ataskaitas, įsigijusysis subjektas turi atskleisti informaciją, kurios reikalaujama B64 straipsnyje, nebent pirminė verslo jungimo apskaita yra ne visa apimanti tuo metu, kai gaunamas įgaliojamas paskelbti finansines ataskaitas. Tokiais atvejais įsigijusysis subjektas turi aprašyti, kokios informacijos nebuvo galima atskleisti, ir priežastis, kodėl jos negalima atskleisti.
- B67. Siekdamas 61 straipsnyje nurodyto tikslo, įsigijusysis subjektas turi atskleisti nurodytą informaciją kiekvieno reikšmingo verslo jungimo arba atskirų nereikšmingų verslo jungimų, kurie reikšmingi bendrai, atveju:
- a) jeigu verslo jungimo pirminėje apskaitoje tam tikro turto, išipareigojimų, nekontroliuojamų dalių arba atlygio objektų apskaita yra ne visa apimanti (žr. 45 straipsnį), todėl finansinėse verslo jungimo ataskaitose pripažintos sumos nustatytos tik laikinai:
 - i) priežastis, kodėl verslo jungimo pirminė apskaita yra ne visa apimanti;
 - ii) turtą, išipareigojimus, nuosavybės dalis arba atlygio objektus, kurių pirminė apskaita ne visa apimanti, ir
 - iii) bet kurio vertinimo laikotarpio koregavimų, pripažintų per ataskaitinį laikotarpį, pobūdį ir sumą pagal 49 straipsnį;
 - b) kiekvienam ataskaitiniam laikotarpiui po įsigijimo datos, kol subjektas gauna, parduoda arba kitaip netenka teisės į neapibrėžtojo atlygio turtą arba kol subjektas įvykdo neapibrėžtojo atlygio išipareigojimą arba išipareigojimas atšaukiamas ar nustoja galioti:
 - i) visus pripažintų sumų pokyčius, įskaitant visus vykdančius išipareigojimą atsirandančius skirtumus;
 - ii) visus rezultatų (nediskontuotų) intervalo pokyčius ir tų pokyčių priežastis ir
 - iii) vertinimo metodus ir pagrindinio modelio įvestis, naudojamos neapibrėžtajam atlygiui įvertinti;
 - c) dėl verslo jungime pripažintų neapibrėžtųjų išipareigojimų įsigijusysis subjektas turi atskleisti informaciją, kurios reikalaujama 37-ojo TAS 84 ir 85 straipsniuose kiekvienai atidėjinių klasei;
 - d) prestižo balansinių verčių ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje sutikrinimo duomenis, atskirai parodant:
 - i) bendrą sumą ir sukaupus vertės sumažėjimo nuostolius ataskaitinio laikotarpio pradžioje;
 - ii) papildomą prestižą, pripažintą per ataskaitinį laikotarpį, išskyrus prestižą, įtrauktą į perleidžiamą grupę, kuri įsigijimo metu atitinka kriterijus, kad būtų klasifikuojama kaip turtas, skirtas parduoti, pagal 5-ąjį TFAS „Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“;
 - iii) koregavimus, atsirandančius per ataskaitinį laikotarpį dėl atidėtųjų mokesčių turto vėlesnio pripažinimo pagal 67 straipsnį;

- iv) prestižą, įtrauktą į perleidžiamą grupę, klasifikuojamą kaip skirtą parduoti pagal 5-ąją TFAS, ir prestižą, nepripažintą per ataskaitinį laikotarpį ir neįtrauktą į perleidžiamą grupę, klasifikuojamą kaip skirtą parduoti;
 - v) vertės sumažėjimo nuostolius, pripažintus pelnu arba nuostoliais pagal 36-ąją TAS; (36-jame TAS, be šio reikalavimo, reikalaujama atskleisti informaciją apie atsiperkamąją vertę ir prestižo vertės sumažėjimą);
 - vi) grynuosius valiutos kurso skirtumus, susidarančius per ataskaitinį laikotarpį pagal 21-ąją TAS „Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka“;
 - vii) visus kitus balansinės vertės pokyčius per ataskaitinį laikotarpį;
 - viii) bendrą sumą ir sukaupus vertės sumažėjimo nuostolius ataskaitinio laikotarpio pradžioje;
- e) sumą ir paaiškinimą viso per einamąjį ataskaitinį laikotarpį pripažinto pelno arba nuostolių:
- i) kurie susiję su einamuoju arba ankstesniu ataskaitiniu laikotarpiu įvykdyto verslo jungimo metu identifikuojamu įsigytu turtu arba prisiimtais išpareigojimais ir
 - ii) kurių dydis, pobūdis arba dažnumas yra toks, kad atskleidimas yra svarbus siekiant suprasti sujungtojo subjekto finansines ataskaitas.

PEREINAMOJO LAIKOTARPIO NUOSTATOS, TAIKOMOS VERSLO JUNGIMAMS, APIMANTIEMS TIK SAVITARPIO VEIKLOS SUBJEKTUS ARBA ATLIKTIEMS REMIANTIS VIEN SUTARTIMI (66 STRAIPSNIO TAIKYMAS)

- B68. 64 straipsnyje nurodoma, kad šis TFAS perspektyviai taikomas verslo jungimams, kurių įsigijimo data sutampa su pirmo metinio ataskaitinio laikotarpio, prasidedančio 2009 m. liepos 1 d., pradžia arba yra vėlesnė. Leidžiama taikyti anksčiau. Tačiau subjektas šį TFAS turi taikyti tik metinio ataskaitinio laikotarpio, prasidedančio 2007 m. birželio 30 d. arba vėliau, pradžioje. Jeigu subjektas šį TFAS taiko anksčiau nei nuo įsigaliojimo datos, jis turi atskleisti tą faktą ir tuo pačiu metu taikyti 27-ąją TAS (Tarptautinių apskaitos standartų valdybos pataisytą 2008 m.).
- B69. Reikalavimas taikyti šį TFAS perspektyviai turi poveikį verslo jungimui, apimančiam tik savitarpio veiklos subjektus arba atliktam remiantis vien sutartimi, jei to verslo jungimo įsigijimo data yra ankstesnė nei šio TFAS taikymo pradžios data:
- a) *klasifikavimas*.— Subjektas turi toliau klasifikuoti ankstesnį verslo jungimą pagal ankstesnę subjekto apskaitos politiką, taikomą tokiems jungimams;
 - b) *anksčiau pripažintas prestižas*.— Pirmo metinio ataskaitinio laikotarpio, kurį taikomas šis TFAS, pradžioje balansinė prestižo vertė, atsirandanti dėl ankstesnio verslo jungimo, turi būti balansinė vertė tą datą pagal ankstesnę subjekto apskaitos politiką. Nustatydamas tą vertę, subjektas turi pašalinti bet kokios sukauptos to prestižo amortizacijos sumos balansinę vertę ir atitinkamą prestižo sumažėjimą. Jokie kiti prestižo balansinės vertės koregavimai neturi būti atliekami;
 - c) *prestižas, anksčiau pripažintas kaip atskaitymas iš nuosavybės*.— Dėl ankstesnės subjekto apskaitos politikos prestižas, atsiradęs dėl ankstesnio verslo jungimo, galėjo būti pripažįstamas kaip atskaitymas iš nuosavybės. Tokiu atveju subjektas neturi pripažinti to prestižo kaip turto pirmo metinio ataskaitinio laikotarpio, kurį taikomas šis TFAS, pradžioje. Be to, subjektas neturi pripažinti pelnu arba nuostoliais jokios to prestižo dalies, kai perleidžia visą verslą, su kuriuo tas prestižas siejamas, ar jo dalį arba kai sumažėja pinigų kuriančio vieneto, su kuriuo prestižas siejamas, vertė;
 - d) *vėlesnė prestižo apskaita*.— Nuo pirmojo metinio ataskaitinio laikotarpio, kurį taikomas šis TFAS, pradžios subjektas turi nutraukti prestižo, atsirandančio dėl ankstesnio verslo jungimo, amortizaciją ir patikrinti, ar nesumažėjo prestižo vertė pagal 36-ąją TAS;

- e) *anksčiau pripažintas neigiamas prestižas*.— Subjektas, kuris ankstesnį verslo jungimą apskaitoje registravo taikydamas pirkimo metodą, galėjo pripažinti atidėtąjį kreditą savo dalies įsigytojo subjekto identifikuojamo turto ir įsipareigojimų grynojoje tikrojoje vertėje perviršiui (kartais vadinama neigiamu prestižu). Jei taip buvo, subjektas turi nutraukti to atidėtojo kredito balansinės vertės pripažinimą pirmojo metinio ataskaitinio laikotarpio, kurį taikomas šis TFAS, pradžioje su atitinkamu nepaskirstytojo pelno pradinio likučio koregavimu tą datą.

5-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS

Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla

TIKSLAS

1. Šio TFAS tikslas – nustatyti turto, skirto parduoti, apskaitos tvarką ir informacijos apie *nutrauktą veiklą* pateikimo ir atskleidimo tvarką. Konkrečiai šiuo TFAS reikalaujama:
 - a) turtas, kuris atitinka kriterijus, kad būtų klasifikuojamas kaip turtas, skirtas parduoti, būtų vertinamas mažesniaja iš šių verčių: balansine verte arba *tikrąja verte* atėmus *pardavimo išlaidas* ir būtų neskaiciuojamas tokio turto nusidėvėjimas, ir
 - b) turtas, kuris atitinka kriterijus, kad būtų klasifikuojamas kaip turtas, skirtas parduoti, finansinės būklės ataskaitoje būtų pateikiamas atskirai, o nutrauktos veiklos rezultatai būtų atskirai pateikiami bendrųjų pajamų ataskaitoje.

TAIKYMO SRITIS

2. Šiame TFAS nustatyti klasifikavimo ir pateikimo reikalavimai taikomi visam pripažintam subjekto *ilgalaikiam turtui* ⁽⁴¹⁾ ir visoms *perleidžiamoms grupėms*. Šiame TFAS nustatyti vertinimo reikalavimai taikomi visam pripažintam ilgalaikiam turtui ir perleidžiamoms grupėms (kaip nustatyta 4 straipsnyje), išskyrus turtą, nurodytą 5 straipsnyje, kuris ir toliau turi būti vertinamas pagal tame straipsnyje nurodytą standartą.
3. Turtas, klasifikuojamas kaip ilgalaikis turtas pagal 1-ąjį TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“, neturi būti perklasifikuojamas į *trumpalaikį turtą*, kol jis neatitinka kriterijų, kad būtų klasifikuojamas kaip turtas, skirtas parduoti, pagal šį TFAS. Turtas, kurį subjektas paprastai laikytų ilgalaikiu turtu ir kuris yra įsigytas vien tam, kad būtų perparduotas, neturi būti klasifikuojamas kaip trumpalaikis turtas, nebent jis atitinka kriterijus, kad būtų klasifikuojamas kaip turtas, skirtas parduoti, pagal šį TFAS.
4. Kartais subjektas vienu sandoriu perleidžia turto grupę kartu su tam tikrais tiesiogiai susijusiais įsipareigojimais. Tokia perleidžiama grupė gali būti *pinigus kuriančių vienetų* grupė, atskiras pinigus kuriantis vienetas arba pinigų kuriančio vieneto dalis ⁽⁴²⁾. Grupė gali apimti bet kokią subjekto turtą ir bet kokius įsipareigojimus, įskaitant trumpalaikį turtą, trumpalaikius įsipareigojimus ir turtą, kuriam pagal 5 straipsnį nėra taikomi šio TFAS nustatyti vertinimo reikalavimai. Jei ilgalaikis turtas, kuriam taikomi šio TFAS reikalavimai, yra perleidžiamos grupės dalis, šiame TFAS nustatyti vertinimo reikalavimai taikomi visai grupei tokiu būdu, kad grupė būtų įvertinama mažesniaja iš šių verčių: balansine verte arba *tikrąja verte* atėmus *pardavimo išlaidas*. Reikalavimai, susiję su perleidžiamos grupės atskirų turto vienetų ir įsipareigojimų vertinimu, nustatyti 18, 19 ir 23 straipsniuose.
5. Šiame TFAS nustatytos vertinimo nuostatos ⁽⁴³⁾ netaikomos toliau nurodytam turtui, kuriam taikomi nurodyti TFAS ir kuris yra atskiras turtas arba perleidžiamos grupės dalis:
 - a) atidėtųjų mokesčių turtas (12-asis TAS „Pelno mokesčiai“);
 - b) turtas, atsirandantis dėl išmokų darbuotojams (19-asis TAS „Išmokos darbuotojams“);
 - c) finansinis turtas, patenkantis į 9-ojo TFAS „Finansinės priemonės“ taikymo sritį;
 - d) ilgalaikis turtas, kuris apskaitoje registruojamas taikant tikrosios vertės metodą, nustatytą 40-ajame TAS „Investicinis turtas“;
 - e) ilgalaikis turtas, kuris yra vertinamas *tikrąja verte* atėmus *pardavimo išlaidas* pagal 41-ąjį TAS „Žemės ūkis“;
 - f) sutarčių grupės, kurioms taikomas 17-asis TFAS „Draudimo sutartys“.

⁽⁴¹⁾ Jeigu turtas klasifikuojamas pagal likvidumą, ilgalaikiam turtui priskiriamas turtas, apimantis sumas, kurias tikimasi atgauti per ilgesnį nei 12 mėn. laikotarpį po atskaitinio laikotarpio. Tokio turto klasifikavimui taikomas 3 straipsnis.

⁽⁴²⁾ Tačiau, kai tikimasi, kad pinigų srautai atsiras daugiausia dėl turto ar turto grupės pardavimo, o ne nuolatinio naudojimo, jie tampa mažiau priklausomi nuo pinigų srautų iš kito turto ir perleidžiama grupė, buvusi pinigų kuriančio vieneto dalis, tampa atskiru pinigų kuriančiu vienetu.

⁽⁴³⁾ Išskyrus 18 ir 19 straipsnius, kuriais reikalaujama, kad atitinkamas turtas būtų vertinamas pagal kitus taikomus TFAS.

- 5A. Šiame TFAS nustatyti klasifikavimo, pateikimo ir vertinimo reikalavimai, taikomi ilgalaikiam turtui (arba perleidžiamai grupei), kuris klasifikuojamas kaip turtas, skirtas parduoti, taikomi ir ilgalaikiam turtui (arba perleidžiamai grupei), kuris priskiriamas prie turto, skirto paskirstyti savininkams, veikiantiems kaip nuosavybės valdytojai (toliau – turtas, skirtas paskirstyti savininkams).
- 5B. Šiame TFAS nurodoma, kokią informaciją reikalaujama atskleisti apie ilgalaikį turtą (arba perleidžiamas grupes), klasifikuojamą kaip turtas, skirtas parduoti, arba nutraukta veikla. Kituose TFAS nustatyti atskleidimo reikalavimai tokiam turtui (arba perleidžiamoms grupėms) netaikomi, nebent tuose TFAS reikalaujama:
- a) specialiai atskleisti informaciją apie ilgalaikį turtą (arba perleidžiamas grupes), klasifikuojamą kaip turtas, skirtas parduoti, arba nutraukta veikla, arba
 - b) atskleisti informaciją, susijusią su perleidžiamos grupės turto ir išsipareigojimų, kurie nepatenka į 5-ajame TFAS nustatyto vertinimo reikalavimo taikymo sritį, vertinimu, ir kai tokia informacija neatskleista kitose finansinių ataskaitų aiškinamojo rašto pastabose.

Siekiant įvykdyti bendruosius 1-ojo TAS reikalavimus, visų pirma pateiktus to standarto 15 ir 125 straipsniuose, gali reikėti atskleisti papildomą informaciją apie ilgalaikį turtą (arba perleidžiamas grupes), klasifikuojamą kaip turtas, skirtas parduoti, arba nutraukta veikla.

ILGALAIKIO TURTO (AR PERLEIDŽIAMŲ GRUPIŲ) KLASIFIKAVIMAS KAIP TURTO, SKIRTO PARDUOTI O ARBA SKIRTO PASKIRSTYTI SAVININKAMS

6. Subjektas ilgalaikį turtą (ar perleidžiamą grupę) turi klasifikuoti kaip turtą, skirtą parduoti, jeigu jo balansinė vertė praktiškai bus atgauta įvykdžius pardavimo sandorį, o ne nuolat jį naudojant.
7. Kad taip įvyktų, turtą (arba perleidžiamą grupę) turi būti galima nedelsiant parduoti esant dabartinei jo būklei įprastomis tokio turto (arba perleidžiamos grupės) pardavimo sąlygomis ir jo pardavimas turi būti *labai tikėtinas*.
8. Kad pardavimas būtų labai tikėtinas, atitinkamo lygio vadovybė turi būti išsipareigojusi planuoti turto (ar perleidžiamos grupės) pardavimą ir turi būti pradėta aktyviai vykdyti pirkėjo paieškos ir plano įgyvendinimo programa. Turtas (ar perleidžiamą grupę) taip pat turi būti aktyviai siūlomas parduoti rinkoje kaina, kuri yra pagrįsta, palyginti su jo dabartine tikrąja verte. Be to, pardavimą turėtų būti galima pripažinti įvykdytu per metus nuo klasifikavimo datos, išskyrus 9 straipsnyje numatytus atvejus, o planui įgyvendinti reikalingi veiksmai turi rodyti, kad mažai tikėtina, jog bus padaryti reikšmingi plano pakeitimai arba jo bus atsisakyta. Akcininkų patvirtinimo tikimybė (jeigu reikalaujama pagal šalies jurisdikciją) turėtų būti laikoma įvertinimo, ar pardavimas yra labai tikėtinas, dalimi.
- 8A. Subjektas, išsipareigojęs įgyvendinti pardavimo planą, susijusį su patrunuojamosios įmonės kontrolės praradimu, visą tos patrunuojamosios įmonės turtą ir išsipareigojimus turi klasifikuoti kaip skirtus parduoti, kai laikomasi 6–8 straipsniuose nustatytų kriterijų, nepaisant to, ar subjektas po pardavimo išlaikys nekontroliuojamą savo buvusios patrunuojamosios įmonės dalį.
9. Dėl tam tikrų įvykių ir aplinkybių pardavimo įvykdymo laikotarpis gali tęstis ilgiau nei vienerius metus. Laikotarpio, reikalingo pardavimui įvykdyti, pratęsimas neužkerta kelio turto (ar perleidžiamos grupės) klasifikuoti kaip turto, skirto parduoti, jeigu pardavimo uždelsimą lėmė įvykiai ir aplinkybės, kurių subjektas negali kontroliuoti, ir yra pakankamai akivaizdu, kad subjektas tebėra išsipareigojęs įgyvendinti savo planą parduoti turtą (ar perleidžiamą grupę). Taip bus tuo atveju, kai bus įvykdyti B priedėlyje nurodyti kriterijai.
10. Pardavimo sandoriai apima ilgalaikio turto mainus į kitokį ilgalaikį turtą, kai mainų sandoris turi komercinį pagrindą pagal 16-ąjį TAS „Nekilnojamas turtas, įranga ir įrenginiai“.
11. Kai subjektas įsigyja ilgalaikį turtą (ar perleidžiamą grupę) vien tam, kad paskui jį perleistų, tokį ilgalaikį turtą (ar perleidžiamą grupę) įsigijimo datą jis turi klasifikuoti kaip turtą, skirtą parduoti, tik jeigu įvykdomas 8 straipsnyje nustatytas vieno metų reikalavimas (išskyrus 9 straipsnyje numatytus atvejus) ir jeigu yra labai tikėtina, kad bet kuris kitas tą datą neįvykdytas 7 ir 8 straipsniuose nustatytas kriterijus bus įvykdytas per trumpą laikotarpį po įsigijimo (paprastai per tris mėnesius).

12. Jeigu 7 ir 8 straipsniuose nustatyti kriterijai įvykdomi po ataskaitinio laikotarpio, subjektas sudaromose finansinėse ataskaitose ilgalaikio turto (ar perleidžiamos grupės) neturi klasifikuoti kaip turto, skirtą parduoti. Tačiau, kai šie kriterijai yra įvykdomi po ataskaitinio laikotarpio, tačiau prieš įgaliojimą paskelbti finansines ataskaitas, subjektas aiškinamajame rašte turi atskleisti 41 straipsnio a, b ir d punktuose nurodytą informaciją.
- 12A. Ilgalaikis turtas (arba perleidžiama grupė) klasifikuojamas kaip turtas, skirtas paskirstyti savininkams, kai subjektas įsipareigoja savininkams paskirstyti turtą (arba perleidžiamą grupę). Kad taip įvyktų, turtą turi būti galima nedelsiant paskirstyti esant dabartinei jo būklei, o paskirstymas turi būti labai tikėtinas. Kad paskirstymas būtų labai tikėtinas, turi būti inicijuojami paskirstymo veiksmai ir juos turėtų būti numatoma atlikti per vienerius metus nuo klasifikavimo datos. Paskirstymui atlikti reikalingi veiksmai turėtų rodyti, kad mažai tikėtina, jog bus reikšmingų paskirstymo pakeitimų arba kad paskirstymas bus atšauktas. Akcininkų patvirtinimo tikimybė (jeigu reikalaujama pagal šalies jurisdikciją) turėtų būti laikoma įvertinimo, ar paskirstymas yra labai tikėtinas, dalimi.

Ilgalaikis turtas, kurio bus atsisakyta

13. Subjektas ilgalaikio turto (ar perleidžiamos grupės), kurio bus atsisakyta, neturi klasifikuoti kaip turto, skirtą parduoti. Taip yra todėl, kad jo balansinė vertė bus atgauta toliau jį naudojant. Tačiau, jeigu perleidžiama grupė, kurios bus atsisakyta, atitinka 32 straipsnio a–c punktų kriterijus, 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 perleidžiamas grupes), 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, subjektas apskaitoje neregistruoja kaip turto, kurio buvo atsisakyta.

ILGALAIKIO TURTO (AR PERLEIDŽIAMŲ GRUPIŲ), KLASIFIKUOJAMO KAIP TURTO, SKIRTO PARDUOTI, VERTINIMAS

Ilgalaikio turto (ar perleidžiamos grupės) vertinimas

15. Subjektas ilgalaikį turtą (ar perleidžiamą grupę), klasifikuojamą kaip turtą, skirtą parduoti, turi vertinti mažesniąja iš šių verčių: balansine verte arba tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas.
- 15A. Subjektas ilgalaikį turtą (ar perleidžiamą grupę), klasifikuojamą kaip turtą, skirtą paskirstyti savininkams, turi vertinti mažesniąja iš šių verčių: balansine verte ir tikrąja verte atėmus paskirstymo išlaidas ⁽⁴⁴⁾.**
16. Jeigu įsigytas naujas turtas (ar perleidžiama grupė) atitinka kriterijus, kad būtų klasifikuojamas kaip turtas, skirtas parduoti (žr. 11 straipsnį), 15 straipsnio taikymas nulems, kad turtas (ar perleidžiama grupė) pirminio pripažinimo metu bus vertinamas mažesniąja iš šių verčių: balansine verte, jeigu jis nebūtų taip klasifikuojamas ir būtų įvertintas, pavyzdžiui, savikaina, arba tikrąja verte, atėmus pardavimo išlaidas. Taigi, jeigu turtas (ar perleidžiama grupė) yra įsigijamas verslo jungimo metu, jis turi būti vertinamas tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas.
17. Kai tikimasi, kad pardavimas įvyks vėliau nei po vienerių metų, subjektas pardavimo išlaidas turi įvertinti jų dabartine verte. Bet koks pardavimo išlaidų dabartinės vertės padidėjimas, atsirandantis einant laikui, turi būti pateikiamas pelno (nuostolių) ataskaitoje kaip finansinės išlaidos.
18. Iš karto prieš tai, kai turtas (ar perleidžiama grupė) iš pradžių klasifikuojamas kaip turtas, skirtas parduoti, turto (arba viso grupės turto ir įsipareigojimų) balansinė vertė turi būti nustatoma pagal taikomus TFAS.
19. Paskui iš naujo vertinant perleidžiamą grupę, bet kokio turto ir įsipareigojimų, kuriems netaikomi šiame TFAS nustatyti vertinimo reikalavimai, tačiau kurie yra įtraukti į perleidžiamą grupę, klasifikuojamą kaip skirtą parduoti, balansinė vertė turi būti nustatoma iš naujo pagal taikomus TFAS prieš tai, kai iš naujo yra nustatoma perleidžiamos grupės tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas.

⁽⁴⁴⁾ Pardavimo išlaidos – papildomos išlaidos, tiesiogiai priskirtinos turto paskirstymui, išskyrus finansines išlaidas ir pelno mokesčio sąnaudas.

Vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimas ir panaikinimas

20. Subjektas turi pripažinti vertės sumažėjimo nuostolį dėl turto (ar perleidžiamos grupės) bet kokio pradinio ar vėlesnio nukainojimo iki tikrosios vertės atėmus pardavimo išlaidas, tačiau tik tada, kai nuostolis nebuvo pripažintas pagal 19 straipsnį.
21. Subjektas turi pripažinti pelną dėl bet kokio vėlesnio turto tikrosios vertės atėmus pardavimo išlaidas padidėjimo, bet neviršijantį sukaupto vertės sumažėjimo nuostolio, kuris buvo pripažintas pagal šį TFAS arba anksčiau pagal 36-ąjį TAS „Turto vertės sumažėjimas“.
22. Subjektas turi pripažinti pelną dėl bet kokio vėlesnio perleidžiamos grupės tikrosios vertės atėmus pardavimo išlaidas padidėjimo:
 - a) jeigu jis nebuvo pripažintas pagal 19 straipsnį, tačiau
 - b) neviršijant sukaupto vertės sumažėjimo nuostolio, kuris buvo pripažintas arba pagal šį TFAS arba anksčiau pagal 36-ąjį TAS ilgalaikiam turtui, kuriam taikomi šiuo TFAS nustatyti vertinimo reikalavimai.
23. Dėl vertės sumažėjimo nuostolio (arba bet kokio vėlesnio pelno), pripažinto perleidžiamai grupei, turi būti sumažinama (padidinama) ilgalaikio turto, priklausančio tai grupei, kuriam taikomi šiame TFAS nustatyti vertinimo reikalavimai, balansinė vertė, taikant paskirstymo tvarką, aprašytą 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 įrenginiams, ir
 - b) 38-ojo TAS „Nematerialus turtas“ (persvarstyto 2004 m.) 112–117 straipsniuose – nematerialiajam turtui.
25. Subjektas neskaičiuoja ilgalaikio turto nusidėvėjimo (arba amortizacijos) tol, kol tas turtas yra klasifikuojamas kaip turtas, skirtas parduoti, arba kol jis yra perleidžiamos grupės, skirtos parduoti, dalis. Palūkanos ir kitos sąnaudos, priskiriamos perleidžiamos grupės, skirtos parduoti, išipareigojimams, turi būti pripažįstamos ir toliau.

Pardavimo plano arba paskirstymo savininkams plano pakeitimai

26. Jeigu subjektas turtą (ar perleidžiamą grupę) klasifikavo kaip turtą, skirtą parduoti arba skirtą paskirstyti savininkams, tačiau 7–9 straipsniuose nustatyti kriterijai (dėl turto, skirto parduoti) arba 12A straipsnyje nustatyti kriterijai (dėl turto, skirto paskirstyti savininkams) nebeatitinkami, jis privalo nebeklasifikuoti tokio turto (ar perleidžiamos grupės) kaip turto, skirto parduoti ar skirto paskirstyti savininkams (atitinkamai). Tokiais atvejais, kad apskaitoje atsižvelgtų į šį pakeitimą, subjektas turi vadovautis 27–29 straipsnių nurodymais, išskyrus atvejus, kai taikomas 26A straipsnis.
- 26A. Jeigu subjektas perklasifikuoja turtą (arba perleidžiamą grupę) tiesiogiai iš turto, skirto parduoti, į turtą, skirtą paskirstyti savininkams, arba tiesiogiai iš turto, skirto paskirstyti savininkams, į turtą, skirtą parduoti, tuomet klasifikacijos pakeitimas laikomas pradinio perleidimo plano tęsiniu. Subjektas:
 - a) neturi vadovautis 27–29 straipsnių nurodymais, kad apskaitoje atsižvelgtų į šį pakeitimą. Subjektas turi taikyti tokius šiame TFAS pateiktus klasifikavimo, pateikimo ir vertinimo reikalavimus, kokie taikomi naujam perleidimo metodui;
 - b) vertina ilgalaikį turtą (arba perleidžiamą grupę) laikydamasis 15 straipsnio reikalavimų (jei jis perklasifikuojamas kaip turtas, skirtas parduoti) arba 15A straipsnio reikalavimų (jei jis perklasifikuojamas kaip turtas, skirtas paskirstyti savininkams) ir pripažįsta bet koki ilgalaikio turto (arba perleidžiamos grupės) tikrosios vertės atėmus pardavimo išlaidas arba paskirstymo išlaidas sumažėjimą arba padidėjimą, laikydamasis 20–25 straipsnių reikalavimų;
 - c) nekeičia klasifikavimo datos pagal 8 ir 12A straipsnius. Tai netrukdo pratęsti laikotarpį, reikalingą pardavimui ar paskirstymui savininkams užbaigti, jei tenkinamos 9 straipsnio sąlygos.

27. Subjektas ilgalaikį turtą (arba perleidžiamą grupę), kuris neklasifikuojamas kaip turtas, skirtas parduoti arba skirtas paskirstyti savininkams (arba pašalinamas iš perleidžiamos grupės, klasifikuotos kaip skirta parduoti arba paskirstyti savininkams), turi vertinti mažesniąją iš šių verčių:
- a) jo balansine verte prieš tai, kai turtas (ar perleidžiama grupė) buvo klasifikuotas kaip turtas, skirtas parduoti arba paskirstyti savininkams, pakoreguota dėl bet kokio nusidėvėjimo, amortizacijos ar perkainojimo, kurie būtų buvę pripažinti, jeigu turtas (ar perleidžiama grupė) nebūtų buvęs klasifikuojamas kaip turtas, skirtas parduoti arba paskirstyti savininkams;
 - b) jo *atsiperkamąja* verte kiekvieną datą, kurią dar kartą nusprendžiama jo neparduoti arba nepaskirstyti ⁽⁴⁵⁾.
28. Subjektas turi įtraukti bet kokius reikalaujamus ilgalaikio turto, kuris neklasifikuojamas kaip turtas, skirtas parduoti arba skirtas paskirstyti savininkams, balansinės vertės koregavimus į tęsiamos veiklos pelną arba nuostolius ⁽⁴⁶⁾ tą laikotarpį, kada turtas neatitiko atitinkamai 7–9 straipsnių arba 12A straipsnio reikalavimų. Laikotarpiu, kada turtas buvo klasifikuojamas kaip turtas, skirtas parduoti arba skirtas paskirstyti savininkams, finansinės ataskaitos turi būti atitinkamai pataisytos, jei perleidžiama grupė arba ilgalaikis turtas, kuris neklasifikuojamas kaip turtas, skirtas parduoti arba skirtas paskirstyti savininkams, yra patronuojamoji įmonė, bendra veikla, bendroji įmonė, asocijuotoji įmonė arba dalies bendroje įmonėje ar asocijuotojoje įmonėje dalis. Subjektas tą koregavimą turi pateikti toje pačioje bendrųjų pajamų ataskaitos dalyje, kuri yra naudojama pateikti pelnui arba nuostoliams, jei tokių yra, pripažintiems pagal 37 straipsnio reikalavimus.
29. Jeigu subjektas iš perleidžiamos grupės, klasifikuojamos kaip skirtos parduoti, pašalina atskirą turto vienetą ar išipareigojimą, likęs perleidžiamos grupės turtas ir išipareigojimai, kurie turi būti parduoti, turi ir toliau būti vertinami kaip grupė, tik jeigu grupė atitinka 7–9 straipsniuose nustatytus kriterijus. Jeigu subjektas iš perleidžiamos grupės, klasifikuojamos kaip skirtos paskirstyti savininkams, pašalina atskirą turto vienetą ar išipareigojimą, likęs perleidžiamos grupės turtas ir išipareigojimai, skirti paskirstyti, turi ir toliau būti vertinami kaip grupė, tik jeigu grupė atitinka 12A straipsnyje nustatytus kriterijus. Kitu atveju likęs grupės ilgalaikis turtas, kurio atskiri vienetai atitinka kriterijus, kad būtų klasifikuojami kaip skirti parduoti (arba skirti paskirstyti savininkams), turi būti vertinamas atskirai mažesniąją iš šių verčių: balansine verte arba tikrąja verte atėmus pardavimo (arba paskirstymo) išlaidas tą datą. Bet koks ilgalaikis turtas, kuris neatitinka turto, skirto parduoti, kriterijų, nebeturi būti klasifikuojamas kaip turtas, skirtas parduoti, pagal 26 straipsnį. Bet koks ilgalaikis turtas, kuris neatitinka turto, skirto paskirstyti savininkams, kriterijų, nebeturi būti klasifikuojamas kaip turtas, skirtas paskirstyti savininkams, pagal 26 straipsnį.

PATEIKIMAS IR ATSKLEIDIMAS

30. Subjektas turi pateikti ir atskleisti informaciją, kuri finansinių ataskaitų vartotojams leistų įvertinti nutrauktos veiklos ir ilgalaikio turto (ar perleidžiamų grupių) perleidimo finansinį poveikį.

Nutrauktos veiklos pateikimas

31. *Subjekto komponentas* apima veiklą ir pinigų srautus, kurie veiklos ir finansinės atskaitomybės tikslais gali būti aiškiai atskirti nuo likusios subjekto dalies. Kitaip tariant, subjekto komponentas turėtų būti pinigų kuriantis vienetas arba pinigus kuriančių vienetų grupė, kol yra naudojamas.
32. Nutraukta veikla yra subjekto komponentas, kuris arba yra perleidžiamas, arba yra klasifikuojamas kaip skirtas parduoti, ir:
- a) atitinka atskirą svarbią verslo liniją arba geografinę veiklos vietovę;
 - b) yra atskiros suderinto plano perleisti atskirą svarbią verslo liniją arba geografinę veiklos vietovę dalis arba
 - c) yra patronuojamoji įmonė, įsigyta vien tam, kad būtų perparduota.
33. Subjektas turi atskleisti:

⁽⁴⁵⁾ Jeigu ilgalaikis turtas priklauso pinigų kuriančiam vienetui, jo atsiperkamoji vertė yra balansinė vertė, kuri būtų buvusi pripažinta po bet kokių vertės sumažėjimo nuostolių, atsirandančių dėl to pinigų kuriančio vieneto, paskirstymo, pagal 36-ąjį TAS.

⁽⁴⁶⁾ Nebent turtas yra nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai arba nematerialusis turtas, kuris prieš klasifikavimą kaip skirtas parduoti buvo perkainotas pagal 16-ąjį TAS arba 38-ąjį TAS – šiuo atveju koregavimas turi būti laikomas perkainojimo padidėjimu ar sumažėjimu.

- a) vieną sumą bendrųjų pajamų ataskaitoje, apimančią bendrą toliau nurodytų elementų sumą:
- i) nutrauktos veiklos pelno arba nuostolių po apmokestinimo ir
 - ii) pelno arba nuostolių po apmokestinimo, pripažintų įvertinant turtą tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas arba perleidžiant turtą ar perleidžiamą (-as) grupę (-es), sudarančius nutrauktą veiklą;
- b) pagal a punkto reikalavimus pateiktos vienos sumos analizę:
- i) iš nutrauktos veiklos gautas pajamas, sąnaudas ir pelną arba nuostolius prieš apmokestinimą;
 - ii) susijusias pelno mokesčio sąnaudas, kaip reikalaujama pagal 12-ojo TAS 81 straipsnio h punktą;
 - iii) pelną arba nuostolius, pripažintus įvertinant turtą tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas arba perleidžiant turtą ar perleidžiamą (-as) grupę (-es), sudarančias nutrauktą veiklą, ir
 - iv) susijusias pelno mokesčio sąnaudas, kaip reikalaujama pagal 12-ojo TAS 81 straipsnio h punktą.
- Informacija gali būti pateikiama aiškinamajame rašte arba bendrųjų pajamų ataskaitoje. Jeigu ji yra pateikiama bendrųjų pajamų ataskaitoje, ji turi būti pateikiama su nutraukta veikla susijusiame skyriuje, t. y. atskirai nuo tęsiamos veiklos. Šios analizės nereikia pateikti dėl perleidžiamų grupių, kurios yra išgytos naujos patronuojamosios įmonės ir kurios išsigijimo metu atitiko kriterijus, kad būtų klasifikuojamos kaip skirtos parduoti (žr. 11 straipsnį);
- c) grynuosius pinigų srautus, priskirtinus nutrauktos veiklos pagrindinei, investicinei ir finansinei veiklai. Ši informacija gali būti atskleidžiama arba aiškinamajame rašte, arba finansinėse ataskaitose. Šios informacijos nereikia atskleisti dėl perleidžiamų grupių, kurios yra išgytos naujos patronuojamosios įmonės ir kurios išsigijimo metu atitiko kriterijus, kad būtų klasifikuojamos kaip skirtos parduoti (žr. 11 straipsnį);
- d) pajamų iš tęsiamos veiklos ir nutrauktos veiklos sumą, priskirtiną patronuojančiosios įmonės savininkams. Ši informacija gali būti atskleidžiama arba aiškinamajame rašte, arba bendrųjų pajamų ataskaitoje.

33A. Jeigu subjektas pelno arba nuostolių straipsnius pateikia atskiroje ataskaitoje, kaip nurodyta 1-ojo TAS (pataisyto 2011 m.) 10A straipsnyje, toje ataskaitoje pateikiamas su nutraukta veikla susijęs skyrius.

34. Subjektas pagal 33 straipsnį ankstesnių pateiktų ataskaitinių laikotarpių informaciją finansinėse ataskaitose turi iš naujo pateikti taip, kad atskleidžiama informacija atspindėtų visą veiklą, kuri buvo nutraukta iki paskutinio pateikto ataskaitinio laikotarpio pabaigos.

35. Einamuoju laikotarpiu padaryti anksčiau nutrauktos veiklos dalyje pateiktų sumų, tiesiogiai susijusių su ankstesniu ataskaitiniu laikotarpiu perleista nutraukta veikla, koregavimai turi būti klasifikuojami atskirai nutrauktos veiklos dalyje. Turi būti atskleidžiamas tokių koregavimų pobūdis ir sumos. Toliau pateikiami aplinkybių, kurioms esant gali reikėti tokių koregavimų, pavyzdžiai:

- a) kai paaiškėja perleidimo pirkėjui sąlygos, tokios kaip pirkimo kainos koregavimo detalizavimas ir kompensavimo pirkėjui klausimai;
- b) kai paaiškėja pardavėjo išipareigojimai, tiesiogiai susiję su komponento veikla iki jo perleidimo, tokie kaip aplinkos apsauga ir gaminio garantija;
- c) išipareigojimų pagal išmokų darbuotojams planą įvykdymas su sąlyga, kad toks įvykdymas yra tiesiogiai susijęs su perleidimo sandoriu.

36. Jeigu subjektas turtą ar jo dalį nustoja klasifikuoti kaip skirtą parduoti, komponento veiklos rezultatai, anksčiau pateikti nutrauktos veiklos dalyje pagal 33–35 straipsnius, turi būti perklasifikuojami ir įtraukiami į tęsiamos veiklos pajamas per visus pateikiamus ataskaitinius laikotarpius. Ankstesnių ataskaitinių laikotarpių sumos turi būti paaškinamos kaip pateiktos iš naujo.
- 36A. Subjektas, įsipareigojęs įgyvendinti pardavimo planą, susijusį su patrunuojamosios įmonės kontrolės praradimu, turi atskleisti 33–36 straipsniuose reikalaujamą informaciją, kai patrunuojamoji įmonė yra perleidžiama grupė, atitinkanti nutrauktos veiklos apibrėžtį pagal 32 straipsnį.

Pelnas ar nuostoliai, susiję su tęsiama veikla

37. Bet koks pelnas arba nuostolis dėl ilgalaikio turto (ar perleidžiamos grupės), klasifikuojamo kaip skirtas parduoti ir nebeatitinkančio nutrauktos veiklos apibrėžties, pakartotinio įvertinimo, turi būti įtraukiamas į tęsiamos veiklos pelną arba nuostolius.

Ilgalaikio turto (ar perleidžiamų grupių), klasifikuojamo kaip skirtas parduoti, pateikimas

38. Subjektas ilgalaikį turtą, klasifikuojamą kaip skirtą parduoti, ir perleidžiamos grupės, klasifikuojamos kaip skirtos parduoti, turtą finansinės būklės ataskaitoje turi pateikti atskirai nuo kito turto. Perleidžiamos grupės, klasifikuojamos kaip skirtos parduoti, įsipareigojimai finansinės būklės ataskaitoje turi būti pateikiami atskirai nuo kitų įsipareigojimų. Tas turtas ir įsipareigojimai neturi būti užskaitomi tarpusavyje ir nepateikiami kaip viena suma. Pagrindinės turto ir įsipareigojimų, klasifikuojamų kaip skirtų parduoti, klasės finansinės būklės ataskaitoje arba aiškinamajame rašte turi būti atskleidžiamos atskirai, išskyrus 39 straipsnyje numatytą atvejį. Subjektas atskirai turi pateikti bet kokias sukaupias pajamas ar sąnaudas, pripažįstamas kitų bendrųjų pajamų dalimi, kurios susijusios su ilgalaikiu turtu (ar perleidžiama grupe), klasifikuojamu kaip skirtu parduoti.
39. Jeigu perleidžiama grupė yra įsigyta nauja patrunuojamoji įmonė, kuri įsigijimo metu atitinka kriterijus, kad būtų klasifikuojama kaip skirta parduoti (žr. 11 straipsnį), pagrindinių turto ar įsipareigojimų klasių atskleisti nereikia.
40. Subjektas neturi perklasifikuoti ar iš naujo pateikti sumų, susijusių su ilgalaikiu turtu arba perleidžiamų grupių turtu ir įsipareigojimais, ankstesnių ataskaitinių laikotarpių finansinės būklės ataskaitose klasifikuojamais kaip skirtais parduoti, kad atspindėtų paskutinio pateikto laikotarpio finansinės būklės ataskaitos klasifikaciją.

Papildomos informacijos atskleidimas

41. Subjektas, laikotarpio, kurį ilgalaikis turtas (arba perleidžiama grupė) buvo klasifikuojamas kaip skirtas parduoti arba parduotas turtas, aiškinamajame rašte turi atskleisti šią informaciją:
- 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 arba nuostolį, pripažintą pagal 20–22 straipsnius ir, jeigu nėra atskirai pateikta bendrųjų pajamų ataskaitoje, bendrųjų pajamų ataskaitos dalį, kuri apima šį pelną arba nuostolį;
 - d) pririkus ataskaitose pateiktiną segmentą, kuriame ilgalaikis turtas (ar perleidžiama grupė) pateikiamas pagal 8-ąją TFAS „Veiklos segmentai“.
42. Jeigu yra taikomas 26 arba 29 straipsnis, subjektas turi atskleisti laikotarpio, kada buvo priimtas sprendimas pakeisti ilgalaikio turto (perleidžiamos grupės) pardavimo planą, faktų ir aplinkybių, kurie lėmė tokį sprendimą, aprašymą ir sprendimo poveikį laikotarpio ir bet kurio pateikto ankstesnio ataskaitinio laikotarpio veiklos rezultatams.

PEREINAMOJO LAIKOTARPIO NUOSTATOS

43. Šis TFAS turi būti taikomas perspektyviai ilgalaikiam turtui (ar perleidžiamoms grupėms), kuris atitinka kriterijus, kad būtų klasifikuojamas kaip skirtas parduoti, ir veiklai, kuri atitinka nutrauktos veiklos kriterijus, po šio TFAS įsigaliojimo datos. 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 šį TFAS, buvo gauta tada, kai iš pradžių buvo pasiekta atitiktis šiems kriterijams.

ĮSIGALIOJIMO DATA

44. Subjektas šį standartą turi taikyti 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Skatinama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas šį TFAS taiko laikotarpiui, prasidedančiam prieš 2005 m. sausio 1 d., jis turi atskleisti tą faktą.
- 44A. 1-uju TAS (persvarstytu 2007 m.) pataisyta visuose TFAS vartojama terminija. Taip pat pataisyti 3 ir 38 straipsniai ir pridėtas 33A straipsnis. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Jei subjektas 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.
- 44B. 27-uju TAS „Konsoliduotosios ir atskiros finansinės ataskaitos“ (pataisytu 2008 m.) įterptas 33 straipsnio d punktas. Subjektas tą pataisą turi taikyti 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Jei subjektas taiko 27-ąjį TAS (pataisytą 2008 m.) ankstesniam laikotarpiui, pataisa turi būti taikoma ir tam ankstesniam laikotarpiui. Pataisa turi būti taikoma retrospektyviai.
- 44C. 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „TFAS patobulinimai“ įterpti 8A ir 36A straipsniai. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Tačiau subjektas neturi taikyti šių pataisų metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems iki 2009 m. liepos 1 d., nebent jis taip pat taiko 27-ąjį TAS (pataisytą 2008 m. sausio mėn.). Jeigu subjektas pataisas taiko anksčiau nei nuo 2009 m. liepos 1 d., jis turi atskleisti tą faktą. Subjektas pataisas turi taikyti perspektyviai nuo tos dienos, kai pirmą kartą taikė 5-ąjį TFAS, atsižvelgdamas į 27-ojo TAS (pataisyto 2008 m. sausio mėn.) 45 straipsnio pereinamojo laikotarpio nuostatas.
- 44D. 2008 m. lapkričio mėn. TFAAK 17-uju aiškinimu „Nepiniginio turto paskirstymas savininkams“ buvo įtraukti 5A, 12A ir 15A straipsniai ir pataisytas 8 straipsnis. Tos pataisos turi būti perspektyviai taikomos ilgalaikiam turtui (arba perleidžiamoms grupėms), kuris bus paskirstytas savininkams per metinius ataskaitinius laikotarpius, prasidedančius 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau. Neleidžiama taikyti retrospektyviai. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas taiko pataisas laikotarpiui, prasidedančiam prieš 2009 m. liepos 1 d., jis turi atskleisti tą faktą ir taip pat taikyti 3-įjį TFAS „Verslo jungimai“ (persvarstytą 2008 m.), 27-ąjį TAS (pataisytą 2008 m. sausio mėn.) ir TFAAK 17-ąjį aiškinimą.
- 44E. 2009 m. balandžio mėn. paskelbtu dokumentu „TFAS patobulinimai“ įterptas 5B straipsnis. Subjektas tą pataisą turi taikyti perspektyviai 2010 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi tą faktą atskleisti.
- 44F. [Išbraukta]
- 44G. 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 11-uju TFAS „Jungtinė veikla“ pataisytas 28 straipsnis. Taikydamas 11-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tą pataisą.
- 44H. 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uju TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“ pakeista tikrosios vertės ir atsiperkamosios vertės apibrėžtis A priedėlyje. Subjektas turi taikyti tą pataisą taikydamas 13-ąjį TFAS.
- 44I. 2011 m. birželio mėn. paskelbtu dokumentu „Kitų bendrųjų pajamų straipsnių pateikimas“ (1-ojo TAS pataisos) pataisytas 33A straipsnis. Taikydamas 2011 m. birželio mėn. pataisytą 1-ąjį TAS subjektas turi taikyti tą pataisą.
- 44K. 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uju TFAS pataisytas 5 straipsnis ir išbraukti 44F ir 44J straipsniai. Taikydamas 9-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.

44L. 2014 m. rugsėjo mėn. paskelbtu dokumentu „2012–2014 m. ciklo TFAS metiniai patobulinimai“ pataisyti 26–29 straipsniai ir įterptas 26A straipsnis. Subjektas tas pataisas turi taikyti perspektyviai pagal 8-ąją TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“ perleidimo metodo pakeitimams, padarytiems 2016 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedančiais metiniais ataskaitiniais laikotarpiais. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas tas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi tą faktą atskleisti.

44M. 2017 m. gegužės mėn. paskelbtu 17-uju TFAS pataisytas 5 straipsnis. Taikydamas 17-ąją TFAS subjektas turi taikyti tą pataisą.

35-OJO TAS PANAIKINIMAS

45. Šiuo TFAS pakeičiamas 35-asis TAS „Nutrauktoji veikla“.

A priedėlis

Terminų apibrėžtys

Šis priedėlis yra neatskiriama TFAS dalis.

pinigus kuriantis vienetas	mažiausia identifikuojama turto grupė, kurianti pinigų įplaukas, kurios iš esmės nepriklauso nuo pinigų įplaukų iš kito turto ar turto grupių
subjekto komponentas	veikla ir pinigų srautai, kurie veiklos ir finansinės atskaitomybės tikslais gali būti aiškiai atskirti nuo likusios subjekto dalies
pardavimo išlaidos	papildomos išlaidos, tiesiogiai priskirtinos turto (ar perleidžiamos grupės) perleidimui, išskyrus finansines išlaidas ir pelno mokesčio sąnaudas
trumpalaikis turtas	subjektas turtą turi klasifikuoti kaip trumpalaikį, jeigu: a) jis tikisi realizuoti turtą, ketina jį parduoti ar sunaudoti per įprastinį veiklos ciklą; b) jis laiko turtą visų pirma prekybai; c) jis tikisi realizuoti turtą per 12 mėnesių po ataskaitinio laikotarpio arba d) turtas yra pinigai ar pinigų ekvivalentai (kaip nurodyta 7-ajame TAS), išskyrus tuos atvejus, kai mažiausiai dvylika mėnesių nuo ataskaitinio laikotarpio yra apribotas jų keitimas arba naudojimas išipareigojimui įvykdyti
nutraukta veikla	subjekto komponentas, kuris arba buvo perleistas, arba yra klasifikuojamas kaip turtas, skirtas parduoti, ir kuris: a) atitinka atskirą svarbią verslo liniją arba geografinę veiklos vietovę; b) yra atskiro suderinto plano perleisti atskirą svarbią verslo liniją arba geografinę veiklos vietovę dalis arba c) yra patronuojamoji įmonė, įsigyta vien tam, kad būtų perparduota
perleidžiama grupė	vienu sandoriu pardavimo ar kitokiu būdu planuojama perleisti turto grupė ir išipareigojimai, tiesiogiai susiję su turtu, kuris bus perleistas sandorio metu. Grupė apima ir verslo jungimo 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	kaina, už kurią vertinimo dieną gali būti parduotas turtas arba perleistas išipareigojimas, rinkos dalyvių sandorį vykdant įprastomis rinkos sąlygomis (žr. 13-ąjį TFAS)
tvirtas pasižadėjimas pirkti	susitarimas su nesusijusia šalimi, įpareigojantis abi šalis ir paprastai teisiškai vykdytinas: a) kuriuo apibrėžiamos visos reikšmingos sąlygos, įskaitant sandorio kainą ir laiką, ir b) kuris apima priemones, kurios neskatina išipareigojimo nevykdymo ir yra pakankamai brangios, kad išipareigojimo įvykdymas taptų labai tikėtinas

labai tikėtina	daug labiau tikėtina, nei tikėtina
ilgalaikis turtas	turtas, kuris neatitinka trumpalaikio turto apibrėžties
tikėtina	labiau tikėtina, nei netikėtina
atsiperkamoji vertė	didesnioji iš šių verčių: turto tikrosios vertės , atėmus pardavimo išlaidas , ir naudojimo vertės
naudojimo vertė	dabartinė įvertintų būsimųjų pinigų srautų vertė, kurią tikimasi gauti nuolat naudojant turtą ir jį perleidžiant pasibaigus jo naudingo tarnavimo laikui

*B priedėlis***Taikymo papildymas**

Šis priedėlis yra neatskiriama TFAS dalis.

LAIKOTARPIO, REIKALINGO PARDAVIMUI ĮVYKDYTI, PRATĖSIMAS

- B1. Kaip nurodyta 9 straipsnyje, laikotarpio, reikalingo pardavimui įvykdyti, pratėsimas netrukdo turto (ar perleidžiamos grupės) klasifikuoti kaip turto, skirtu parduoti, jeigu pardavimo uždelsimą lėmė įvykiai ir aplinkybės, kurių subjektas negali kontroliuoti, ir yra pakankamai akivaizdu, kad subjektas tebėra įsipareigojęs įgyvendinti savo planą parduoti turtą (ar perleidžiamą grupę). 8 straipsnyje nustatyto vienu metų reikalavimo išimtis turi būti taikoma toliau nurodytais atvejais, kai įvyksta šie įvykiai ar susidaro šios aplinkybės:
- a) tą datą, kai subjektas įsipareigoja įgyvendinti ilgalaikio turto (ar perleidžiamos grupės) pardavimo planą, jis pagrįstai tikisi, kad kiti asmenys (ne pirkėjas) nustatys tokias turto (ar perleidžiamos grupės) perleidimo sąlygas, dėl kurių bus pratęstas pardavimui įvykdyti reikalingas laikotarpis, ir:
 - i) veiksmai, reikalingi šioms sąlygoms įvykdyti, negali būti pradėti, kol galioja *tvirtas pasižadėjimas pirkti*, ir
 - ii) tvirtas pasižadėjimas pirkti yra labai tikėtinas vienus metus;
 - b) subjektas gauna tvirtą pasižadėjimą pirkti, todėl pirkėjas ar kiti asmenys netikėtai nustato ilgalaikio turto (perleidžiamos grupės), klasifikuoto kaip turto, skirtu parduoti, perleidimo sąlygas, dėl kurių bus pratęstas pardavimui įvykdyti reikalingas laikotarpis, ir:
 - i) veiksmų, reikalingų sąlygoms įvykdyti, buvo imtasi ir
 - ii) tikimasi palankios delsimo veiksmų baigties;
 - c) per pradinį vienu metų laikotarpį susidaro aplinkybės, kurios anksčiau buvo laikomos mažai tikėtinomis, todėl ilgalaikis turtas (ar perleidžiama grupė), anksčiau klasifikuotas kaip turtas, skirtas parduoti, iki to laikotarpio pabaigos nėra parduodamas, ir:
 - i) per tą pradinį vienu metų laikotarpį subjektas ėmėsi veiksmų, būtinų siekiant reaguoti į pasikeitusias aplinkybes;
 - ii) ilgalaikis turtas (ar perleidžiama grupė) yra aktyviai siūlomas rinkoje kaina, kuri yra pagrįsta, atsižvelgiant į pasikeitusias aplinkybes, ir
 - iii) laikomasi 7 ir 8 straipsniuose nustatytų kriterijų.

6-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS***Mineralinių išteklių žvalgyba ir vertinimas*****TIKSLAS**

1. Šio standarto tikslas – nustatyti, kaip *mineralinių išteklių žvalgyba ir vertinimas* turėtų būti pateikiami finansinėse ataskaitose.
2. Konkrečiai šiuo TFAS reikalaujama:
 - a) padaryti nedidelius esamos *žvalgybos ir vertinimo* išlaidų apskaitos praktikos patobulinimus;
 - b) kad subjektai, kurie pripažįsta *žvalgybos ir vertinimo 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, kurioje nurodomos ir paaiškinamos subjekto finansinėse ataskaitose pateikiamos sumos, susidarančios dėl mineralinių išteklių žvalgybos ir vertinimo, ir kuri padeda finansinių ataskaitų vartotojams suprasti būsimųjų pinigų srautų, atsirandančių dėl bet kokio pripažinto žvalgybos ir vertinimo turto, sumą, laiką ir tikrumą dėl jų.

TAIKYMO SRITIS

3. Subjektas turi taikyti šį standartą patiriamoms žvalgybos ir vertinimo išlaidoms.
4. Standartas netaikomas kitiems subjektų, vykdančių mineralinių išteklių žvalgybą ir vertinimą, apskaitos aspektams.
5. Subjektas šio TFAS reikalavimų neturi taikyti išlaidoms, kurios patiriamos:
 - a) prieš mineralinių išteklių žvalgybą ir vertinimą, pavyzdžiui, išlaidoms, kurias subjektas patiria prieš gaudamas specialias juridines teises žvalgyti konkrečią vietovę;
 - b) po to, kai įrodomos mineralinio išteklių išgavimo techninės galimybės ir komercinis naudingumas.

ŽVALGYBOS IR VERTINIMO TURTO PRIPAŽINIMAS**Laikina 8-ojo TAS 11 ir 12 straipsnių taikymo išimtis**

6. Subjektas, kuris pripažįsta žvalgybos ir vertinimo turtą, rengdamas savo apskaitos politiką turi taikyti 8-ojo TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“ 10 straipsnį.
7. 8-ojo TAS 11 ir 12 straipsniuose nustatyti patikimų reikalavimų ir gairių šaltiniai, kuriais vadovybė turi remtis rengdama apskaitos politiką sandoriui, kuriam negalima pritaikyti konkretaus TFAS. Pagal 9 ir 10 straipsnius šis standartas leidžia subjektui netaikyti tų straipsnių jo apskaitos politikai, skirtai žvalgybos ir vertinimo turto pripažinimui ir vertės nustatymui.

ŽVALGYBOS IR VERTINIMO TURTO VERTINIMAS**Vertinimas pripažinimo metu**

8. **Žvalgybos ir vertinimo turtas turi būti vertinamas savikaina.**

Žvalgybos ir vertinimo turto savikainos elementai

9. Subjektas turi nustatyti apskaitos politiką, kurioje nurodo, kokios išlaidos pripažįstamos žvalgybos ir vertinimo turtu, ir ją nuosekliai taikyti. Tai nustatydamas subjektas apsveria, kiek išlaidų gali būti siejama su konkrečių mineralinių išteklių paieška. Toliau pateikiami išlaidų, kurios gali būti įtrauktos į žvalgybos ir vertinimo turto pirminį vertinimą, pavyzdžiai (sąrašas nebaigtinis):
 - a) žvalgybos teisių įsigijimas;

- b) topografiniai, geologiniai, geocheminiai ir geofiziniai tyrimai;
 - c) žvalgybinis gręžimas;
 - d) griovių kasimas;
 - e) bandinių ėmimas ir
 - f) veikla, susijusi su mineralinio išteklių išgavimo techninių galimybių ir komercinio naudingumo vertinimu.
10. Išlaidos, susijusios su mineralinių išteklių plėtra, nepripažįstamos žvalgybos ir vertinimo turtu. „Konceptualiuose finansinės atskaitomybės pagrinduose“ ir 38-ajame TAS „Nematerialusis turtas“ nustatomi reikalavimai dėl turto, atsirandančio dėl plėtos, pripažinimo.
11. Pagal 37-ąjį TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“ subjektas pripažįsta visus pašalinimo ir atkūrimo įsipareigojimus, atsirandančius tam tikru laikotarpiu dėl vykdytos mineralinių išteklių žvalgybos ir vertinimo.

Vertinimas po pripažinimo

12. Po pripažinimo žvalgybos ir vertinimo turtui subjektas turi taikyti arba savikainos metodą, arba perkainojimo metodą. Jei taikomas perkainojimo metodas (16-ajame TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai“ arba 38-ajame TAS nurodytas metodas), jis turi derėti su turto klasifikacija (žr. 15 straipsnį).

Apskaitos politikos keitimas

13. Subjektas gali keisti savo žvalgybos ir vertinimo išlaidų apskaitos politiką, jei dėl pakeitimo finansinės atskaitos taps svarbesnės vartotojų poreikiams priimti ekonominius sprendimus ir netaps mažiau patikimos, arba taps patikimesnės ir netaps mažiau svarbios tiems poreikiams. Subjektas svarbumą ir patikimumą turi vertinti pagal 8-ajame TAS pateiktus kriterijus.
14. Kad pagrįstų žvalgybos ir vertinimo išlaidų apskaitos politikos keitimą subjektas turi įrodyti, kad pakeitus politiką finansinės atskaitos geriau atitiks 8-ojo TAS kriterijus, tačiau pakeitimu visiškos tų kriterijų atitikties nebūtina užtikrinti.

PATEIKIMAS

Žvalgybos ir vertinimo turto klasifikavimas

15. Subjektas žvalgybos ir vertinimo turtą turi klasifikuoti kaip materialųjį arba nematerialųjį turtą pagal įsigyto turto pobūdį ir tą klasifikaciją taikyti nuosekliai.
16. Tam tikras žvalgybos ir vertinimo 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. Tačiau dėl to, kad materialusis turtas naudojamas nematerialiajam turtui plėtoti, materialusis turtas netampa nematerialiuoju turtu.

Žvalgybos ir vertinimo turto perklasifikavimas

17. Turtas nebeturi būti klasifikuojamas kaip žvalgybos ir vertinimo turtas, kai įrodomos mineralinio išteklių išgavimo techninės galimybės ir komercinis naudingumas. Prieš perklasifikavimą turi būti įvertintas žvalgybos ir vertinimo turto vertės sumažėjimas ir pripažįstamas bet koks vertės sumažėjimo nuostolis.

VERTĖS SUMAŽĖJIMAS

Pripažinimas ir vertinimas

18. Žvalgybos ir vertinimo turto vertės sumažėjimas nustatomas, kai informacija ir aplinkybės rodo, kad žvalgybos ir vertinimo turto balansinė vertė gali viršyti atsiperkamąją vertę. Kai faktai ir aplinkybės rodo, kad balansinė vertė viršija atsiperkamąją vertę, subjektas turi įvertinti, pateikti ir atskleisti bet kokią vertės sumažėjimo nuostolį pagal 36-ąją TAS, išskyrus 21 straipsnyje nurodytus atvejus.
19. Kai nustatomas žvalgybos ir vertinimo turtas, kurio vertė gali būti sumažėjusi, žvalgybos ir vertinimo turto apskaitai turi būti taikomas tik šio standarto 20 straipsnis, o ne 36-ojo TAS 8–17 straipsniai. 20 straipsnyje vartojamas terminas „turtas“ taip pat taikomas tiek atskiram žvalgybos ir vertinimo turtui, tiek ir pinigus kuriančiam vienetui apibrėžti.
20. Vienas arba daugiau toliau pateiktų faktų ir aplinkybių rodo, kad subjektas turėtų patikrinti, ar sumažėjo žvalgybos ir vertinimo turto vertė (sąrašas nėra baigtinis):
- a) laikotarpis, kai subjektas turėjo teisę žvalgyti konkrečioje vietovėje, pasibaigė arba artimiausioje ateityje pasibaigs ir nesitikima, kad bus pratęstas;
 - b) biudžete nėra numatyta ir neplanuojama reikšmingų išlaidų tolesnei mineralinių išteklių žvalgybai ir vertinimui konkrečioje vietovėje;
 - c) atlikus mineralinių išteklių žvalgybą ir vertinimą konkrečioje vietovėje nebuvo rasta komerciškai naudingo mineralinių išteklių kiekio, todėl subjektas nusprendė nutraukti tokią veiklą toje vietovėje;
 - d) turima pakankamai duomenų, rodančių, kad, nors plėtra konkrečioje vietovėje tikriausiai bus tęsiama, mažai tikėtina, kad žvalgybos ir vertinimo turto balansinė vertė dėl sėkmingos plėtros arba pardavimo bus visiškai atgauta.

Bet koku tokiu atveju arba panašiais atvejais subjektas turi atlikti vertės sumažėjimo patikrinimą pagal 36-ąją TAS. Bet koks vertės sumažėjimo nuostolis pagal 36-ąją TAS pripažįstamas sąnaudomis.

Lygio, kuriam esant skaičiuojamas žvalgybos ir vertinimo turto vertės sumažėjimas, nustatymas

21. Subjektas nustato apskaitos politiką, pagal kurią, siekiant įvertinti tokio turto vertės sumažėjimą, žvalgybos ir vertinimo turtas turi būti priskirtas pinigus kuriantiems vienetams arba pinigus kuriančių vienetų grupėms. Kiekvienas pinigus kuriantis vienetas arba pinigus kuriančių vienetų grupė, kuriems priskiriamas žvalgybos ir vertinimo turtas, neturi būti didesnis už veiklos segmentą, nustatytą pagal 8 TFAS „Veiklos segmentai“.
22. Lygis, subjekto nustatytas siekiant patikrinti žvalgybos ir vertinimo turto vertės sumažėjimą, gali apimti vieną arba daugiau pinigus kuriančių vienetų.

ATSKLEIDIMAS

23. Subjektas turi atskleisti informaciją, kurioje nurodomos ir paaiškinamos jo finansinėse ataskaitose pripažintos sumos, susidarančios dėl mineralinių išteklių žvalgybos ir vertinimo.
24. Kad laikytųsi 23 straipsnio reikalavimų, subjektas turi atskleisti:
- a) žvalgybos ir vertinimo išlaidų apskaitos politiką, įskaitant žvalgybos ir vertinimo turto pripažinimą;
 - b) turto, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų sumas, pagrindinės ir investicinės veiklos pinigų srautus, susidarančius dėl mineralinių išteklių žvalgybos ir vertinimo.

25. Žvalgybos ir vertinimo turtą subjektas apskaitoje turi registruoti kaip atskirą turto klasę ir atskleisti informaciją, reikalaujamą arba pagal 16-ąją TAS, arba pagal 38-ąją TAS, atsižvelgiant į tai, kaip turtas suklasifikuojamas.

ĮSIGALIOJIMO DATA

26. Subjektas šį standartą turi taikyti 2006 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Skatinama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas šį TFAS taiko laikotarpiui, prasidedančiam prieš 2006 m. sausio 1 d., jis turi atskleisti tą faktą.
- 26A. 2018 m. paskelbtomis „TFAS pateikiamų nuorodų į Konceptualiuosius pagrindus pataisomis“ pataisytas 10 straipsnis. Subjektas tą pataisą turi taikyti 2020 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau, jeigu tuo pat metu subjektas taip pat taiko visas kitas dokumentu „TFAS pateikiamų nuorodų į Konceptualiuosius pagrindus pataisas“ padarytas pataisas. Subjektas 6-ojo TAS pataisas turi taikyti retrospektyviai pagal 8-ąją TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“. Tačiau, jeigu subjektas nustato, kad retrospektyvus taikymas būtų neįmanomas arba susijęs su per didelėmis išlaidomis ar pastangomis, 6-ojo TAS pataisas jis turi taikyti atsižvelgdamas į 8-ojo TAS 23–28, 50–53 ir 54F straipsnius.

PEREINAMOJO LAIKOTARPIO NUOSTATOS

27. Jeigu lyginamajai informacijai, susijusiai su metiniais ataskaitiniais laikotarpiais, prasidedančiais iki 2006 m. sausio 1 d., neįmanoma taikyti kurio nors 18 straipsnio reikalavimo, subjektas turi atskleisti tą faktą. Terminas „neįmanoma“ paaiškinamas 8-ajame TAS.

*A priedėlis***Terminų apibrėžtys**

Šis priedėlis yra neatskiriama TFAS dalis.

žvalgybos ir vertinimo turtas

žvalgybos ir vertinimo išlaidos, pripažintos turtu pagal subjekto apskaitos politiką

žvalgybos ir vertinimo išlaidos

subjekto išlaidos, patirtos dėl **mineralinių išteklių žvalgybos ir vertinimo** prieš tai, kai įrodomos mineralinio išteklių išgavimo techninės galimybės ir komercinis naudingumas

mineralinių išteklių žvalgyba ir vertinimas

mineralinių išteklių, įskaitant mineralus, naftą, gamtines dujas ir panašius neatsinaujinančiuosius išteklius, paieška po to, kai subjektas gavo juridines teises žvalgyti tam tikrą vietovę, taip pat mineralinio išteklių išgavimo techninių galimybių ir komercinio naudingumo nustatymas

7-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS

Finansinės priemonės. Atskleidimas

TIKSLAS

1. Šio standarto tikslas – nustatyti reikalavimą subjektams finansinėse ataskaitose atskleisti informaciją, kuri vartotojams leistų įvertinti:
 - a) finansinių priemonių svarbą subjekto finansinei būklei ir veiklos rezultatams ir
 - b) rizikos, atsirandančios dėl finansinių priemonių, kuri subjektui kyla per ataskaitinį laikotarpį ir ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, pobūdį bei mastą ir kaip subjektas tą riziką valdo.
2. Šio TFAS principais papildomi 32-ajame TAS „Finansinės priemonės. Pateikimas“ ir 9-ajame TFAS „Finansinės priemonės“ nustatyti finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų pripažinimo, vertinimo ir pateikimo principai.

TAIKYMO SRITIS

3. Šį TFAS turi taikyti visi subjektai visų rūšių finansinėms priemonėms, išskyrus:
 - a) dalis patrunuojamosiose įmonėse, asocijuotosiose įmonėse ar bendrosiose įmonėse, kurių apskaita tvarkoma pagal 10-ąjį TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“, 27-ąjį TAS „Atskiros finansinės ataskaitos“ arba 28-ąjį TAS „Investicijos į asocijuotąsias įmones ir bendrąsias įmones“. Tačiau kai kuriais atvejais 10-ajame TFAS, 27-ajame TAS ar 28-ajame TAS reikalaujama arba leidžiama, kad subjektas savo dalį patrunuojamojoje, asocijuotojoje arba bendrojoje įmonėje apskaitoje registruotų pagal 9-ąjį TFAS; tais atvejais subjektai turi taikyti šio TFAS reikalavimus, o tikrąja verte vertinamoms dalims – 13-ojo TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“ reikalavimus. Jei išvestinė finansinė priemonė neatitinka 32-ajame TAS pateiktos nuosavybės priemonės apibrėžties, subjektai taip pat turi taikyti šį TFAS visoms išvestinėms finansinėms priemonėms, susijusioms su dalimis patrunuojamosiose, asocijuotosiose ar bendrosiose įmonėse;
 - b) darbdavių teises ir pareigas pagal išmokų darbuotojams planus, kuriems taikomas 19-asis TAS „Išmokos darbuotojams“;
 - d) draudimo sutartis, apibrėžtas 17-ajame TFAS „Draudimo sutartys“, arba investicines sutartis su diskrecinio dalyvavimo elementais, kurios patenka į 17-ojo TFAS taikymo sritį. Tačiau šis TFAS taikomas:
 - i) išvestinėms finansinėms priemonėms, įterptomoms į sutartis, kurios patenka į 17-ojo TFAS taikymo sritį, jeigu pagal 9-ąjį TFAS reikalaujama, kad subjektas apskaitoje jas registruotų atskirai;
 - ii) nuo sutarčių, kurios patenka į 17-ojo TFAS taikymo sritį, atskirtiems investiciniams komponentams, jeigu pagal 17-ąjį TFAS juos reikalaujama taip atskirti, nebent atskirtas investicinis komponentas yra investicinė sutartis su diskrecinio dalyvavimo elementais;
 - iii) emitento teisėms ir prievolėms, atsirandančioms pagal draudimo sutartis, kurios atitinka *finansinių garantijų sutarčių* apibrėžtį, jeigu emitentas taiko 9-ąjį TFAS pripažindamas ir vertindamas sutartis. Tačiau emitentas turi taikyti 17-ąjį TFAS, jeigu pagal 17-ojo TFAS 7 straipsnio e punktą emitentas pasirenka taikyti 17-ąjį TFAS pripažindamas ir vertindamas sutartis;
 - iv) subjekto teisėms ir prievolėms, kurios yra finansinės priemonės pagal subjekto išleidžiamas kredito kortelių sutartis arba panašias sutartis, kuriose nustatytos kredito ar mokėjimo sąlygos ir kurios atitinka draudimo sutarties apibrėžtį, jeigu subjektas toms teisėms ir prievolėms taiko 9-ąjį TFAS pagal 17-ojo TFAS 7 straipsnio h punktą ir 9-ojo TFAS 2.1 straipsnio e punkto iv papunktį;
 - v) subjekto teisėms ir prievolėms, kurios yra finansinės priemonės pagal subjekto išleistas draudimo sutartis, kuriomis kompensacija už draudžiamuosius įvykius apribojama suma, kurios kitu atveju reikėtų draudėjo prievolei, atsiradusiai pagal sutartį, įvykdyti, jeigu subjektas pagal 17-ojo TFAS 8A straipsnį tokioms sutartims pasirenka taikyti 9-ąjį TFAS, o ne 17-ąjį TFAS;

- e) finansines priemones, sutartis ir prievolės pagal akcijų vertę pagrįsto mokėjimo sandorius, kuriems taikomas 2-asis TFAS „Akcijų vertę pagrįstas mokėjimas“, išskyrus atvejus, kai šis TFAS taikomas į 9-ojo TFAS taikymo sritį patenkančioms sutartims;
 - f) priemonės, kurias reikalaujama klasifikuoti kaip nuosavybės priemones pagal 32-ojo TAS 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsnius.
4. Šis TFAS taikomas pripažintoms ir nepripažintoms finansinėms priemonėms. Pripažintos finansinės priemonės apima finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus, kurie patenka į 9-ojo TFAS taikymo sritį. Nepripažintos finansinės priemonės apima kai kurias finansines priemones, kurios patenka į šio TFAS taikymo sritį, nors ir nepatenka į 9-ojo TFAS taikymo sritį.
5. Šis TFAS taikomas į 9-ojo TFAS taikymo sritį patenkančioms nefinansinių objektų pirkimo ar pardavimo sutartims.
- 5A. 35A–35N straipsniuose nustatyti kredito rizikos atskleidimo reikalavimai taikomi toms teisėms, kurių apskaita, kaip nurodyta 15-ajame TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“, pripažįstant vertės sumažėjimo pelną arba nuostolius tvarkoma pagal 9-ąjį TFAS. Jei nenurodyta kitaip, visos nuorodos į finansinį turtą arba finansines priemones šiuose straipsniuose apima tas teises.

FINANSINIŲ PRIEMONIŲ KLASĖS IR ATSKLEIDIMO LAIPSNIS

6. Jeigu pagal šį standartą reikalaujama finansines priemones atskleisti pagal klases, subjektas finansines priemones turi sugrupuoti į klases pagal atskleidžiamos informacijos pobūdį ir atsižvelgdamas į tų finansinių priemonių požymius. Subjektas turi pateikti pakankamą informaciją, kad būtų galima sutikrinti su finansinės būklės ataskaitos straipsnių eilutėmis.

FINANSINIŲ PRIEMONIŲ SVARBA FINANSINEI BŪKLEI IR VEIKLOS REZULTATAMS

7. **Subjektas turi atskleisti informaciją, kuri jo finansinių ataskaitų vartotojams leistų suprasti finansinių priemonių svarbą subjekto finansinei būklei ir veiklos rezultatams.**

Finansinės būklės ataskaita

Finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų grupės

8. Visų toliau nurodytų grupių, apibrėžtų 9-ajame TFAS, balansinė vertė turi būti atskleidžiama finansinės būklės ataskaitoje arba aiškinamajame rašte:
- a) finansinio turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, atskirai nurodant: i) finansinį turtą, kuris taip priskirtas pirminio pripažinimo metu arba vėliau pagal 9-ojo TFAS 6.7.1 straipsnį; ii) finansinį turtą, kurį pasirenkama taip vertinti pagal 9-ojo TFAS 3.3.5 straipsnį; iii) finansinį turtą, kurį pasirenkama taip vertinti pagal 32-ojo TAS 33A straipsnį, ir iv) finansinį turtą, kuris privalomai vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pagal 9-ąjį TFAS;
 - b–d) [Išbraukta]
 - e) finansinių įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, atskirai nurodant: i) finansinius įsipareigojimus, kurie taip priskirti pirminio pripažinimo metu arba vėliau pagal 9-ojo TFAS 6.7.1 straipsnį, ir ii) finansinius įsipareigojimus, kurie atitinka 9-ajame TFAS pateiktą laikomų prekybai apibrėžtį;
 - f) finansinio turto, vertinamo amortizuota savikaina;
 - g) finansinių įsipareigojimų, vertinamų amortizuota savikaina;
 - h) finansinio turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, atskirai nurodant: i) finansinį turtą, vertinamą tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis pagal 9-ojo TFAS 4.1.2A straipsnį, ii) investicijas į nuosavybės priemones, kurios taip priskirtos pirminio pripažinimo metu pagal 9-ojo TFAS 5.7.5 straipsnį.

Finansinis turtas arba finansiniai įsipareigojimai, vertinami tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais

9. Jeigu finansinį turtą (arba finansinio turto grupę), kuris kitu atveju būtų vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, arba amortizuota savikaina, subjektas priskyrė prie turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jis turi atskleisti:
- a) didžiausią finansinio turto (arba finansinio turto grupės) kredito rizikos poziciją (žr. 36 straipsnio a punktą) ataskaitinio laikotarpio pabaigoje;
 - b) sumą, kuria visos susijusios kredito išvestinės finansinės priemonės arba panašios priemonės sumažina tą didžiausią kredito rizikos poziciją (žr. 36 straipsnio b punktą);
 - c) finansinio turto (arba finansinio turto grupės) tikrosios vertės pokyčio per ataskaitinį laikotarpį ir sukaupto pokyčio, sietino su finansinio turto kredito rizikos pokyčiais, sumą, kuri apskaičiuojama:
 - i) kaip jo tikrosios vertės pokyčio, nesietino su rinkos sąlygų pokyčiais, dėl kurių atsiranda rinkos rizika, suma, arba
 - ii) taikant alternatyvų metodą, kuris, subjekto nuomone, padeda teisingiau nustatyti tikrosios vertės pokyčio, sietino su turto kredito rizikos pokyčiais, sumą.
- Rinkos sąlygų pokyčiai, dėl kurių atsiranda rinkos rizika, apima stebimos (lyginamosios) palūkanų normos, biržos prekių kainos, užsienio valiutos kurso arba kainų ar normų indeksų pokyčius;
- d) visų susijusių kredito išvestinių finansinių priemonių arba panašių priemonių tikrosios vertės pokyčio per ataskaitinį laikotarpį ir pokyčio, sukaupto nuo tada, kai finansinis turtas buvo priskirtas, sumą.
10. Jeigu subjektas finansinį įsipareigojimą priskyrė prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pagal 9-ojo TFAS 4.2.2 straipsnį, ir turi pateikti to įsipareigojimo kredito rizikos pokyčių poveikį kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje (žr. 9-ojo TFAS 5.7.7 straipsnį), jis turi atskleisti:
- a) finansinio įsipareigojimo sukaupto tikrosios vertės pokyčio, sietino su to įsipareigojimo kredito rizikos pokyčiais, sumą (žr. 9-ojo TFAS B5.7.13–B5.7.20 straipsnius, kuriuose pateikti įsipareigojimo kredito rizikos pokyčių poveikio nustatymo nurodymai);
 - b) finansinio įsipareigojimo balansinės vertės ir sumos, kurią subjektas suėjęs terminui pagal sutartį turėtų sumokėti prievolės turėtojui, skirtumą;
 - c) bet koki sukaupto pelno arba nuostolių perkėlimą iš vienos nuosavybės dalies į kitą ataskaitiniu laikotarpiu, įskaitant tokio perkėlimo priežastis;
 - d) jei ataskaitiniu laikotarpiu įsipareigojimo pripažinimas nutraukiamas, – kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje pateiktą sumą (jei ji pateikta), realizuotą nutraukiant pripažinimą.
- 10A. Jeigu subjektas finansinį įsipareigojimą priskyrė prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pagal 9-ojo TFAS 4.2.2 straipsnį, ir turi pateikti visus to įsipareigojimo tikrosios vertės pokyčius (įskaitant įsipareigojimo kredito rizikos pokyčių poveikį) pelno (nuostolių) ataskaitoje (žr. 9-ojo TFAS 5.7.7 ir 5.7.8 straipsnius), jis turi atskleisti:
- a) finansinio įsipareigojimo tikrosios vertės pokyčio per ataskaitinį laikotarpį ir sukaupto pokyčio, sietino su to įsipareigojimo kredito rizikos pokyčiais, sumą (žr. 9-ojo TFAS B5.7.13–B5.7.20 straipsnius, kuriuose pateikti įsipareigojimo kredito rizikos pokyčių poveikio nustatymo nurodymai) ir
 - b) finansinio įsipareigojimo balansinės vertės ir sumos, kurią subjektas suėjęs terminui pagal sutartį turėtų sumokėti prievolės turėtojui, skirtumą;

11. Subjektas taip pat turi atskleisti šią informaciją:

- a) išsamų metodų, taikytų siekiant įvykdyti 9 straipsnio c punkte, 10 straipsnio a punkte ir 10A straipsnio a punkte, taip pat 9-ojo TFAS 5.7.7 straipsnio a punkte nustatytus reikalavimus, aprašą, įskaitant paaiškinimą, kodėl šis metodas tinkamas;
- b) priežastis, dėl kurių subjektas padarė išvadą, kad informacijoje, kurią jis atskleidė finansinės būklės ataskaitoje arba aiškinamajame rašte, kad įvykdytų 9 straipsnio c punkto, 10 straipsnio a punkto, 10A straipsnio a punkto arba 9-ojo TFAS 5.7.7 straipsnio a punkto reikalavimus, ne visiškai teisingai perteikiamas su kredito rizikos pokyčiais sietinas finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo tikrosios vertės pokytis, ir, jo manymu, svarbius veiksnius;
- c) išsamų metodikos arba metodikų, taikytos (-ų) nustatant, ar, nurodžius įsipareigojimo kredito rizikos pokyčių poveikį kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje, atsirastų arba padidėtų apskaitos neatitikimas pelno (nuostolių) ataskaitoje (žr. 9-ojo TFAS 5.7.7 ir 5.7.8 straipsnius), aprašą. Jei subjektui reikia pateikti įsipareigojimo kredito rizikos pokyčių poveikį pelno (nuostolių) ataskaitoje (žr. 9-ojo TFAS 5.7.8 straipsnį), į atskleidžiamą informaciją būtina įtraukti išsamų 9-ojo TFAS B5.7.6 straipsnyje aprašyto ekonominio ryšio aprašą.

Investicijos į nuosavybės priemones, priskirtas prie vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis

11A. Jeigu subjektas investicijas į nuosavybės priemones priskyrė prie vertintinų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, kaip leidžiama pagal 9-ojo TFAS 5.7.5 straipsnį, jis turi atskleisti:

- a) kurios investicijos į nuosavybės priemones priskirtos prie vertintinų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis;
- b) šio alternatyvaus pateikimo priežastis;
- c) kiekvienos iš tokių investicijų tikrąją vertę ataskaitinio laikotarpio pabaigoje;
- d) ataskaitiniu laikotarpiu pripažintus dividendus, atskirai nurodydamas tuos dividendus, kurie susiję su investicijomis, kurių pripažinimas nutrauktas ataskaitiniu laikotarpiu, ir tuos dividendus, kurie susiję su investicijomis, turimomis ataskaitinio laikotarpio pabaigoje;
- e) bet kokią sukaupto pelno arba nuostolių perkėlimą iš vienos nuosavybės dalies į kitą ataskaitiniu laikotarpiu, įskaitant tokio perkėlimo priežastis;

11B. Jeigu subjektas ataskaitiniu laikotarpiu nutraukė investicijų į nuosavybės priemones, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, pripažinimą, jis turi atskleisti:

- a) investicijų perleidimo priežastis;
- b) investicijų tikrąją vertę pripažinimo nutraukimo datą;
- c) sukaupą perleidimo pelną arba nuostolius.

Perklasifikavimas

12–12A. [Išbraukta]

12B. Subjektas turi atskleisti, ar einamuoju arba ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais jis perklasifikavo finansinį turtą pagal 9-ojo TFAS 4.4.1 straipsnį. Dėl kiekvieno tokio įvykio subjektas turi atskleisti:

- a) perklasifikavimo datą;
- b) išsamų verslo modelio pakeitimo paaiškinimą ir kokybinį jo poveikio subjekto finansinėms ataskaitoms aprašą;

- c) į kiekvieną kategoriją ir iš kiekvienos kategorijos perklasifikuotą sumą.
- 12C. Kiekvienu ataskaitiniu laikotarpiu po perklasifikavimo iki pripažinimo nutraukimo subjektas turi atskleisti turto, perklasifikuoto iš vertinimo tikrąją vertę, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, grupės, kad jis būtų vertinamas amortizuota savikaina arba tikrąją vertę, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, pagal 9-ojo TFAS 4.4.1 straipsnį:
- a) efektyviųjų palūkanų normą, nustatytą perklasifikavimo datą, ir
- b) pripažintas palūkanų pajamas.
- 12D. Jeigu nuo paskutinės metinio ataskaitinio laikotarpio dienos subjektas finansinį turtą perklasifikavo iš vertinimo tikrąją vertę, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, grupės į vertinimo amortizuota savikaina grupę arba iš vertinimo tikrąją vertę, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, grupės į vertinimo amortizuota savikaina arba tikrąją vertę, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, grupę, jis turi atskleisti:
- a) finansinio turto tikrąją vertę ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ir
- b) pelno arba nuostolio, kurie ataskaitiniu laikotarpiu būtų buvę pripažinti pelnu arba nuostoliais arba kitomis bendrosiomis pajamomis, jei finansinis turtas nebūtų buvęs perklasifikuotas, tikrąją vertę.
13. [Išbraukta]
- Finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų užskaita*
- 13A. 13B–13E straipsniuose pateikti informacijos atskleidimo reikalavimai papildo kitus šio TFAS informacijos atskleidimo reikalavimus; reikalaujamą informaciją būtina atskleisti apie visas pripažintas finansines priemones, kurios užskaitomos tarpusavyje pagal 32-ojo TAS 42 straipsnį. Šie informacijos atskleidimo reikalavimai taip pat taikomi pripažintoms finansinėms priemonėms, kurioms taikomas vykdytinas bendrasis užskaitos susitarimas ar panašus susitarimas, nepriklausomai nuo to, ar jos užskaitomos tarpusavyje pagal 32-ojo TAS 42 straipsnį.
- 13B. Subjektas turi atskleisti informaciją, kad jo finansinių ataskaitų vartotojai galėtų įvertinti užskaitos sutarčių poveikį ar galimą poveikį subjekto finansinei būklei. Be kita ko, įtraukiamas užskaitos teisių, susijusių su subjekto pripažintu finansiniu turtu ir pripažintais finansiniais įsipareigojimais, kuriems taikomas 13A straipsnis, poveikis ar galimas poveikis.
- 13C. Kad pasiektų 13B straipsnyje nustatytą tikslą, subjektas ataskaitinio laikotarpio pabaigoje apie pripažintą finansinį turtą ir pripažintus finansinius įsipareigojimus, kuriems taikomas 13A straipsnis, turi atskirai atskleisti toliau nurodytą kiekybinę informaciją:
- a) bendrąsias to pripažinto finansinio turto ir pripažintų finansinių įsipareigojimų sumas;
- b) sumas, užskaitomas pagal 32-ojo TAS 42 straipsnio kriterijus, kai nustatomos finansinės būklės ataskaitoje pateikiamos grynosios sumos;
- c) finansinės būklės ataskaitoje pateikiamas grynąsias sumas;
- d) sumas, kurioms taikomas vykdytinas bendrasis užskaitos susitarimas ar panašus susitarimas ir kurios nenurodytos 13C straipsnio b punkte, įskaitant:
- i) sumas, susijusias su pripažintomis finansinėms priemonėms, kurios neatitinka kai kurių arba visų 32-ojo TAS 42 straipsnyje nurodytų užskaitos kriterijų, ir
- ii) sumas, susijusias su finansiniu užstatu (įskaitant piniginių užstatą), ir
- e) grynąją sumą, gautą iš c punkte nurodytų sumų atėmus d punkte nurodytas sumas.

Informacija, kurios reikalaujama pagal šį straipsnį, turi būti pateikiama lentelės forma atskirai apie finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus, nebent kita forma būtų tinkamesnė.

- 13D. Pagal 13C straipsnio d punktą atskleidžiama bendra tam tikros priemonės suma turi neviršyti pagal 13C straipsnio c punktą atskleidžiamos tos priemonės sumos.
- 13E. Subjektas, atskleisdamas informaciją pagal 13C straipsnio d punktą, turi aprašyti užskaitos teises, susijusias su subjekto pripažintu finansiniu turtu ir pripažintais finansiniais įsipareigojimais, kuriems taikomi vykdytini bendrieji užskaitos susitarimai ir panašūs susitarimai, įskaitant tų teisių pobūdį.
- 13F. Jeigu informacija, kurios reikalaujama pagal 13B–13E straipsnius, atskleidžiama daugiau nei vienoje finansinių ataskaitų aiškinamojo rašto pastaboje, subjektas tose aiškinamojo rašto pastabose turi pateikti kryžmines nuorodas.

Užstatas

14. Subjektas turi atskleisti:
- a) finansinio turto, kurį jis įkeitė už įsipareigojimus arba neapibrėžtuosius įsipareigojimus, balansinę vertę, įskaitant sumas, kurios buvo perklasifikuotos pagal 9-ojo TFAS 3.2.23 straipsnio a punktą, ir
- b) su įkeitimu susijusias sąlygas.
15. Kai subjektas turi užstatą (finansinį arba nefinansinį turtą), kurį leidžiama parduoti arba dar kartą įkeisti, jeigu nėra jokių įkeisto turto savininko įsipareigojimų nevykdymo požymių, jis turi atskleisti:
- a) laikomo užstato tikrąją vertę;
- b) tokio parduoto arba dar kartą įkeisto užstato tikrąją vertę ir tai, ar subjektas turi prievolę jį grąžinti, ir
- c) su užstato naudojimu susijusias sąlygas.

Kredito nuostolių atskaitymų sąskaita

16. [Išbraukta]
- 16A. Finansinio turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, pagal 9-ojo TFAS 4.1.2A straipsnį, balansinė vertė nemažinama nuostolių atskaitymų suma ir subjektas nuostolių atskaitymų sumos finansinės būklės ataskaitoje neturi pateikti atskirai kaip finansinio turto balansinės vertės sumažinimo. Tačiau nuostolių atskaitymus subjektas turi atskleisti finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte.

Sudėtinės finansinės priemonės, apimančios įvairias įterptąsias išvestines finansines priemones

17. Jeigu subjektas išleido priemonę, susidedančią iš įsipareigojimo ir nuosavybės komponentų (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 turi atskleisti tokių elementų egzistavimą.

Įsipareigojimų neįvykdymas ir pažeidimai

18. Apie ataskaitinio laikotarpio pabaigoje pripažintas mokėtinas paskolas subjektas turi atskleisti:
- a) duomenis apie visus įsipareigojimų neįvykdymo atvejus, įvykusius per pagrindinės paskolos sumos, palūkanų, skolų padengimo fondo laikotarpį, arba tokių mokėtinų paskolų išpirkimo sąlygas;
- b) mokėtinų paskolų esant įsipareigojimų neįvykdymui, balansinę vertę ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ir

- c) informaciją, ar anksčiau neįvykdytas išsipareigojimas buvo įvykdytas arba mokėtinų paskolų sąlygos buvo persvarstytos prieš gaunant įgaliojimą paskelbti finansines ataskaitas.

19. Jeigu per ataskaitinį laikotarpį buvo kitokių paskolos sutarties sąlygų pažeidimų, nei aprašyta 18 straipsnyje, subjektas turi atskleisti tokią pat informaciją, kokios reikalaujama pagal 18 straipsnį, jeigu dėl tokių pažeidimų skolintojas turėjo teisę reikalauti, kad paskola būtų grąžinta greičiau (nebent ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ar anksčiau pažeidimai buvo ištaisyti arba paskolos sąlygos buvo persvarstytos).

Bendrųjų pajamų ataskaita

Pajamų, sąnaudų, pelno arba nuostolių straipsniai

20. Subjektas bendrųjų pajamų ataskaitoje arba aiškinamajame rašte turi atskleisti informaciją apie šiuos pajamų, sąnaudų, pelno arba nuostolių straipsnius:

- a) grynąjį pelną arba grynuosius nuostolius iš:

- i) finansinio turto arba finansinių išsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, atskirai nurodydamas grynąjį pelną arba grynuosius nuostolius iš finansinio turto arba finansinių išsipareigojimų, kurie taip priskirti pirminio pripažinimo metu arba vėliau pagal 9-ojo TFAS 6.7.1 straipsnį, ir iš finansinio turto arba finansinių išsipareigojimų, kurie privalomai vertinami tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pagal 9-ąjį TFAS (pvz., finansinių išsipareigojimų, atitinkančių 9-ajame TFAS pateiktą laikomų prekybos apibrėžtį). Subjektas turi atskirai nurodyti finansinių išsipareigojimų, kurie priskirti prie išsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pelno arba nuostolių sumą, pripažintą kitomis bendrosiomis pajamomis, ir sumą, pripažintą pelnu arba nuostoliais;

ii–iv) [Išbraukta]

- v) finansinių išsipareigojimų, vertinamų amortizuota savikaina;

- vi) finansinio turto, vertinamo amortizuota savikaina;

- vii) investicijų į nuosavybės priemones, priskirtas prie vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, pagal 9-ojo TFAS 5.7.5 straipsnį;

- viii) finansinio turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, pagal 9-ojo TFAS 4.1.2A straipsnį, atskirai nurodydamas pelno arba nuostolių sumą, ataskaitiniu laikotarpiu pripažintą kitomis bendrosiomis pajamomis, ir sumą, pripažinimo nutraukimo metu perkeltą iš sukauptų bendrųjų pajamų į ataskaitinio laikotarpio pelną arba nuostolius;

- b) visas (taikant efektyviųjų palūkanų metodą apskaičiuotas) palūkanų pajamas ir visas palūkanų sąnaudas iš finansinio turto, vertinamo amortizuota savikaina arba tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, pagal 9-ojo TFAS 4.1.2A straipsnį (nurodydamas šias sumas atskirai), arba finansinių išsipareigojimų, kurie nėra vertinami tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu ar nuostoliais;

- c) paslaugų pajamas ir sąnaudas (kitas nei sumas, įtrauktas nustatant efektyviųjų palūkanų normą), susidarantis iš:

- i) finansinio turto ir finansinių išsipareigojimų, kurie nėra vertinami tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, ir

- ii) patikos ir kitos patikėjimo veiklos, dėl kurios turtas laikomas ar investuojamas pavienių asmenų, patikos fondų, pensijų išmokų planų ir kitų įstaigų vardu.

d) [Išbraukta]

e) [Išbraukta]

- 20A. Subjektas turi atskleisti nutraukus finansinio turto, vertinamo amortizuota savikaina, pripažinimą atsirandancio pelno arba nuostolių, pripažintų bendrųjų pajamų ataskaitoje, analizę; nutraukus to finansinio turto pripažinimą atsirandantį pelną ir nuostolius jis nurodo atskirai. Į šią analizę turi būti įtrauktos to finansinio turto pripažinimo nutraukimo priežastys.

Kita atskleidžiama informacija

Apskaitos politika

21. Remdamasis 1-ojo TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“ (persvarstyto 2007 m.) 117 straipsniu, subjektas atskleidžia reikšmingą apskaitos politikos informaciją. Tikėtina, kad informacija apie finansinių priemonių vertinimo pagrindą (arba pagrindus), naudojamą rengiant finansines ataskaitas, yra reikšminga apskaitos politikos informacija.

Apsidraudimo sandorių apskaita

- 21A. Subjektas turi taikyti 21B–24F straipsniuose nustatytus atskleidimo reikalavimus toms rizikos pozicijoms, kurias jis apdraudžia ir kurioms pasirenka taikyti apsidraudimo sandorių apskaitą. Į atskleidžiamą apsidraudimo sandorių apskaitos informaciją turi būti įtraukta informacija apie:

- a) subjekto rizikos valdymo strategiją ir tai, kaip ji taikoma rizikai valdyti;
- b) tai, kokią įtaką subjekto apsidraudimo veikla galėtų turėti būsimų pinigų srautų sumai, laikui ir neapibrėžtumui, ir
- c) poveikį, kurį apsidraudimo sandorių apskaita padarė subjekto finansinės būklės ataskaitai, bendrųjų pajamų ataskaitai ir nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitai.

- 21B. Reikalaujamą atskleisti informaciją subjektas turi pateikti vienoje aiškinamojo rašto pastaboje arba atskirame savo finansinių ataskaitų skirsnyje. Tačiau subjektui nereikia dubliuoti kituose dokumentuose jau pateiktos informacijos, jei ji kryžminės nuorodos būdu iš finansinių ataskaitų įtraukiama į kurią nors kitą ataskaitą, pvz., į vadovybės pastabas ar rizikos ataskaitą, kuri pateikiama finansinių ataskaitų vartotojams tokiomis pat sąlygomis ir tuo pat metu, kaip ir finansinės ataskaitos. Jei informacija kryžminės nuorodos būdu neįtraukta, finansinės ataskaitos yra ne visa apimančios.

- 21C. Jeigu 22A–24F straipsniuose reikalaujama, kad subjektas atskirtų atskleidžiamą informaciją pagal rizikos kategorijas, jis turi nustatyti kiekvieną rizikos kategoriją remdamasis rizikos pozicijomis, kurias subjektas nusprendžia apdrausti ir kurioms taikoma apsidraudimo sandorių apskaita. Atskleisdamas visą apsidraudimo sandorių apskaitos informaciją, subjektas rizikos grupes turi nustatyti nuosekliai.

- 21D. Kad įgyvendintų 21A straipsnyje nustatytus tikslus, subjektas (nebent toliau nurodyta kitaip) turi nustatyti atskleidžiamos informacijos išsamumą, kiek dėmesio skirti įvairiems atskleidimo reikalavimų aspektams, tinkamą agregavimo arba išskaidymo lygį ir ar finansinių ataskaitų vartotojams reikia papildomų paaiškinimų, kad jie galėtų įvertinti atskleistą kiekybinę informaciją. Vis dėlto subjektas turi taikyti tokį pat agregavimo arba išskaidymo lygį, kokį taiko įgyvendindamas susijusios šiose TFAS ir 13-ajame TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“ nurodytos informacijos atskleidimo reikalavimus.

Rizikos valdymo strategija

22. [Išbraukta]

- 22A. Subjektas turi paaiškinti savo rizikos valdymo strategiją, taikomą kiekvienai iš rizikos pozicijų, kurias jis nusprendžia apdrausti ir kurioms taikoma apsidraudimo sandorių apskaita, rizikos kategorijai. Remdamiesi šiuo paaiškinimu, finansinių ataskaitų vartotojai turėtų galėti įvertinti (pavyzdžiui):

- a) kaip susidaro kiekviena rizika;
- b) kaip subjektas valdo kiekvieną riziką; šiuo atžvilgiu nurodoma, ar subjektas apdraudžia visą objektą dėl visų rūšių rizikos, ar objekto rizikos komponentą (-us), ir kodėl;

- c) rizikos pozicijų, kurias subjektas valdo, mastą.
- 22B. Kad būtų įvykdyti 22A straipsnyje nustatyti reikalavimai, pateikiant informaciją reikėtų aprašyti (toliau pateiktas sąrašas nėra baigtinis):
- a) rizikos pozicijoms apdrausti taikomas apsidraudimo priemonės (ir kaip jos taikomos);
- b) kaip, siekdamas įvertinti apsidraudimo veiksmingumą, subjektas nustato apdraustojo objekto ir apsidraudimo priemonės ekonominę ryšį ir
- c) kaip subjektas nustato apsidraudimo koeficientą ir kokios yra apsidraudimo neveiksmingumo priežastys.
- 22C. Kai subjektas konkretų rizikos komponentą laiko apdraustuoju objektu (žr. 9-ojo TFAS 6.3.7 straipsnį), be informacijos, kurią reikalaujama atskleisti pagal 22A ir 22B straipsnius, jis turi pateikti kokybinę arba kiekybinę informaciją apie tai:
- a) kaip jis nustatė rizikos komponentą, kuris laikomas apdraustuoju objektu (įskaitant rizikos komponento ir viso objekto ryšio pobūdžio aprašą), ir
- b) kaip rizikos komponentas susijęs su visu objektu (pvz., priskirtas rizikos komponentas anksčiau sudarydavo vidutiniškai 80 % viso objekto tikrosios vertės pasikeitimų).
- Būsimųjų pinigų srautų suma, laikas ir netikrumas dėl jų
23. [Išbraukta]
- 23A. Jeigu netaikoma 23C straipsnyje nurodyta išimtis, subjektas pagal rizikos kategorijas turi atskleisti kiekybinę informaciją, kuria remdamiesi jo finansinių ataskaitų vartotojai galėtų įvertinti apsidraudimo priemonių sąlygas ir tai, kaip jos veikia subjekto būsimųjų pinigų srautų sumą, laiką ir netikrumą dėl jų.
- 23B. Kad įvykdytų 23A straipsnyje nustatytą reikalavimą, subjektas turi pateikti išskaidytą informaciją, kuria atskleidžiama:
- a) apsidraudimo priemonės nominaliosios sumos laiko profilis ir
- b) jei taikoma, apsidraudimo priemonės vidutinė kaina arba norma (pvz., vykdymo arba išankstinės kainos ir pan.).
- 23C. Tais atvejais, kai subjektas dažnai keičia apsidraudimo sandorius (t. y. juos nutraukia ir vėl sudaro) dėl dažnų apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto pasikeitimų (t. y. subjektas taiko dinamišką procesą, kurio metu pozicija ir šiai pozicijai valdyti taikomos apsidraudimo priemonės tokios pat išlieka neilgai, pvz., kaip 9-ojo TFAS B6.5.24 straipsnio b punkte nurodytame pavyzdyje):
- a) subjektui taikoma išimtis, pagal kurią nereikia atskleisti 23A ir 23B straipsniuose reikalaujamos informacijos;
- b) subjektas turi:
- i) atskleisti informaciją apie tai, kokia yra pagrindinė rizikos valdymo strategija, susijusi su tais apsidraudimo sandoriais;
- ii) aprašyti, kaip jis laikosi savo rizikos valdymo strategijos taikydamas apsidraudimo sandorių apskaitą ir apibrėždamas tuos konkrečius apsidraudimo sandorius, ir
- iii) nurodyti, kaip dažnai apsidraudimo sandoriai nutraukiami ir iš naujo sudaromi vykdant su šiais apsidraudimo sandoriais susijusį subjekto procesą.

- 23D. Subjektas turi atskleisti pagal rizikos kategorijas aprašytas apsidraudimo neveiksmingumo priežastis, kurios turėtų turėti įtakos apsidraudimo sandoriui jo galiojimo laikotarpiu.
- 23E. Jei pagal apsidraudimo sandorį atsiranda kitų apsidraudimo neveiksmingumo priežasčių, subjektas turi atskleisti tas priežastis pagal rizikos kategorijas ir paaiškinti dėl jų atsirandantį apsidraudimo neveiksmingumą.
- 23F. Dėl pinigų srautų apsidraudimo sandorių subjektas turi atskleisti kiekvieno prognozuojamo sandorio, kuriam ankstesniu ataskaitiniu laikotarpiu taikyta apsidraudimo sandorių apskaita, tačiau kurio nebesitikima, aprašą.
- Apsidraudimo sandorių apskaitos poveikis finansinei būklei ir rezultatams
24. [Išbraukta]
- 24A. Subjektas dėl kiekvieno tipo apsidraudimo sandorio (tikrosios vertės apsidraudimo sandorio, pinigų srautų apsidraudimo sandorio arba grynosios investicijos į užsienyje veikiančių subjekto apsidraudimo sandorio) lentelėje atskirai pagal rizikos kategorijas turi atskleisti šias sumas, susijusias su objektais, kurie laikomi apsidraudimo priemonėmis:
- a) apsidraudimo priemonių balansinę vertę (finansinis turtas nurodomas atskirai nuo finansinių išipareigojimų);
 - b) finansinės būklės ataskaitos straipsnio eilutę, į kurią įtraukta apsidraudimo priemonė;
 - c) apsidraudimo priemonės tikrosios vertės pasikeitimą, kuriuo remiantis pripažintas laikotarpio apsidraudimo neveiksmingumas, ir
 - d) apsidraudimo priemonių nominaliąsias sumas (įskaitant kiekį, pvz., tonas arba kubinius metrus).
- 24B. Subjektas dėl toliau nurodytų tipų apsidraudimo sandorių lentelėje atskirai pagal rizikos kategorijas turi atskleisti šias su apdraustaisiais objektais susijusias sumas:
- a) dėl tikrosios vertės apsidraudimo sandorių:
 - i) finansinės būklės ataskaitoje pripažinto apdraustojo objekto balansinę vertę (turtas nurodomas atskirai nuo išipareigojimų);
 - ii) sukaupą apdraustojo objekto tikrosios vertės apsidraudimo sandorio koregavimo sumą, įtrauktą į finansinės būklės ataskaitoje pripažinto apdraustojo objekto balansinę vertę (turtas pateikiamas atskirai nuo išipareigojimų);
 - iii) finansinės būklės ataskaitos straipsnio eilutę, į kurią įtrauktas apdraustasis objektas;
 - iv) apdraustojo objekto vertės pasikeitimą, kuriuo remiantis pripažintas laikotarpio apsidraudimo neveiksmingumas, ir
 - v) finansinės būklės ataskaitoje liekančią visų apdraustųjų objektų, kurie nustojo būti koreguojami dėl apsidraudimo pelno ir nuostolių pagal 9-ojo TFAS 6.5.10 straipsnį, sukaupą tikrosios vertės apsidraudimo sandorio koregavimo sumą;
 - b) dėl pinigų srautų apsidraudimo sandorių ir grynosios investicijos į užsienyje veikiančių subjektą apsidraudimo sandorių:
 - i) apdraustojo objekto vertės pasikeitimą, kuriuo remiantis pripažintas laikotarpio apsidraudimo neveiksmingumas (t. y. pinigų srautų apsidraudimo sandorių atveju – vertės pasikeitimą, kuriuo remiantis nustatytas pripažintas apsidraudimo neveiksmingumas pagal 9-ojo TFAS 6.5.11 straipsnio c punktą);
 - ii) tęsiamų apsidraudimo sandorių, apskaitomų pagal 9-ojo TFAS 6.5.11 straipsnį ir 6.5.13 straipsnio a punktą, likučius pinigų srautų apsidraudimo rezerve ir užsienio valiutos perskaičiavimo rezerve ir

- iii) visų apsidraudimo sandorių, kuriems nebetaikoma apsidraudimo sandorių apskaita, likučius pinigų srautų apsidraudimo rezerve ir užsienio valiutos perskaičiavimo rezerve.
- 24C. Subjektas dėl toliau nurodytų apsidraudimo sandorių tipų lentelėje atskirai pagal rizikos kategorijas turi atskleisti šias sumas:
- a) dėl tikrosios vertės apsidraudimo sandorių:
- i) apsidraudimo neveiksmingumą, t. y. apsidraudimo priemonės ir apdrausitojo objekto apsidraudimo pelno arba nuostolių skirtumą, pripažintą pelnu arba nuostoliais (arba kitomis bendrosiomis pajamomis, jei tai nuosavybės priemonių, kurių tikrosios vertės pokyčius subjektas pagal 9-ojo TFAS 5.7.5 straipsnį pasirinko pateikti kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje, apsidraudimas), ir
 - ii) bendrųjų pajamų ataskaitos straipsnio eilutę, į kurią įtrauktas pripažintas apsidraudimo neveiksmingumas;
- b) dėl pinigų srautų apsidraudimo sandorių ir grynosios investicijos į užsienyje veikiančią subjektą apsidraudimo sandorių:
- i) ataskaitinio laikotarpio apsidraudimo pelną arba nuostolius, pripažintus kitomis bendrosiomis pajamomis;
 - ii) apsidraudimo neveiksmingumą, pripažintą pelnu arba nuostoliais;
 - iii) bendrųjų pajamų ataskaitos straipsnio eilutę, į kurią įtrauktas pripažintas apsidraudimo neveiksmingumas;
 - iv) sumą, perklasifikuotą iš pinigų srautų apsidraudimo rezervo arba užsienio valiutos perskaičiavimo rezervo į pelną arba nuostolius (žr. 1-ąją TAS) (skiriant sumas, kurioms anksčiau taikyta apsidraudimo sandorių apskaita, bet kurių apdraustųjų būsimų pinigų srautų nebesitikima, ir sumas, kurios perkeltos dėl to, kad apdraustasis objektas turėjo įtakos pelnui arba nuostoliams);
 - v) bendrųjų pajamų ataskaitos straipsnio eilutę, į kurią įtraukta perklasifikuota suma (žr. 1-ąją TAS), ir
 - vi) gryųjų pozicijų apsidraudimo sandorių apsidraudimo pelną arba nuostolius, pripažintus atskiroje bendrųjų pajamų ataskaitos straipsnio eilutėje (žr. 9-ojo TFAS 6.6.4 straipsnį).
- 24D. Jeigu apsidraudimo sandorių, kuriems taikoma 23C straipsnyje nurodyta išimtis, apimtis neatspindi įprastos apimties per laikotarpį (t. y. apimtis paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną neatitinka apimties per laikotarpį), subjektas turi atskleisti tą faktą ir nurodyti priežastį, dėl kurios, jo nuomone, apimtis yra netipiška.
- 24E. Subjektas turi pateikti kiekvieno nuosavybės komponento sutikrinimą ir kitų bendrųjų pajamų analizę pagal 1-ąją TAS, kuriuose, vertinant kartu:
- a) bent jau atskiriamos sumos, susijusios su 24C straipsnio b punkto i ir iv papunkčiuose nurodyta atskleidžiama informacija, ir sumos, apskaitoje registruojamos pagal 9-ojo TFAS 6.5.11 straipsnio d punkto i ir iii papunkčius;
 - b) atskiriamos sumos, susijusios su pasirinkimo sandorių, kuriais apdraudžiami su sandoriais susiję apdraustieji objektai, laiko verte, ir sumos, susijusios su pasirinkimo sandorių, kuriais apdraudžiami su laikotarpiu susiję apdraustieji objektai, laiko verte, jei subjektas pasirinkimo sandorio laiko vertę apskaitoje registruoja pagal 9-ojo TFAS 6.5.15 straipsnį, ir

- c) atskiriamos sumos, susijusios su išankstinių sandorių, kuriais apdraudžiami su sandoriais susiję apdraustieji objektai, išankstiniais elementais ir finansinių priemonių, kuriomis apdraudžiami su sandoriais susiję apdraustieji objektai, užsienio valiutos bazės skirtumais, ir sumos, susijusios su išankstinių sandorių, kuriais apdraudžiami su laikotarpiu susiję apdraustieji objektai, išankstiniais elementais ir finansinių priemonių, kuriomis apdraudžiami su laikotarpiu susiję apdraustieji objektai, užsienio valiutos bazės skirtumais, jei subjektas šias sumas apskaitoje registruoja pagal 9-ojo TFAS 6.5.16 straipsnį.

24F. Subjektas 24E straipsnyje reikalaujamą informaciją turi atskleisti atskirai pagal rizikos kategorijas. Šis išskaidymas pagal riziką gali būti pateikiamas finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte.

Galimybė priskirti kredito poziciją prie pozicijų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais

24G. Jeigu subjektas finansinę priemonę arba jos dalį priskyrė prie priemonių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, nes šios finansinės priemonės kredito rizikai valdyti taiko kredito išvestinę finansinę priemonę, jis turi atskleisti:

- a) dėl kredito išvestinių finansinių priemonių, kurios naudotos finansinių priemonių, priskirtų prie vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pagal 9-ojo TFAS 6.7.1 straipsnį, kredito rizikai valdyti, – kiekvienos iš nominaliųjų sumų ir tikrosios vertės laikotarpio pradžioje ir pabaigoje sutikrinimą;
- b) pelną arba nuostolius, pripažintus pelnu arba nuostoliais priskiriant finansinę priemonę arba jos dalį prie priemonių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pagal 9-ojo TFAS 6.7.1 straipsnį, ir
- c) jei nutraukiamas finansinės priemonės arba jos dalies vertinimas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, – tos finansinės priemonės tikrąją vertę, kuri tapo naująja balansine verte pagal 9-ojo TFAS 6.7.4 straipsnio b punktą, ir susijusią nominaliąją arba pagrindinę sumą (išskyrus atvejus, kai teikiama lyginamoji informacija pagal 1-ąją TAS, nereikalaujama, kad subjektas paskesniais laikotarpiais toliau atskleistų šią informaciją).

Neapibrėžtumas, atsirandantis dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos

24H. Dėl apsidraudimo sandorių, kuriems subjektas taiko 9-ojo TFAS 6.8.4–6.8.12 straipsniuose arba 39-ojo TAS 102D–102N straipsniuose nustatytas išimtis, subjektas turi atskleisti:

- a) reikšmingus palūkanų normų lyginamuosius indeksus, kurie kelia riziką subjekto apsidraudimo sandoriams;
- b) subjekto valdomos rizikos pozicijos, kurią tiesiogiai veikia palūkanų normų lyginamojo indekso reforma, apimtį;
- c) kaip subjektas valdo perėjimo prie alternatyvių lyginamųjų palūkanų normų procesą;
- d) reikšmingų prielaidų, kuriomis subjektas rėmėsi, arba reikšmingų sprendimų, kuriuos subjektas priėmė taikydamas šiuos straipsnius, aprašymą (pavyzdžiui, prielaidų ar sprendimų dėl to, kada nebėra dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos atsirandančio neapibrėžtumo, susijusio su palūkanų normų lyginamuoju indeksu pagrįstų pinigų srautų laiku ir suma) ir
- e) tų apsidraudimo sandorių apsidraudimo priemonių nominaliąją sumą.

Papildoma atskleidžiama informacija, susijusi su palūkanų normų lyginamojo indekso reforma

24I. Siekdamas padėti finansinių ataskaitų vartotojams suprasti palūkanų normų lyginamojo indekso reformos poveikį savo finansinėms priemonėms ir rizikos valdymo strategijai, subjektas turi atskleisti informaciją apie:

- a) subjektą veikiančios rizikos, atsirandančios dėl finansinių priemonių, kurioms taikoma palūkanų normų lyginamojo indekso reforma, pobūdį bei mastą ir kaip subjektas tą riziką valdo, ir
- b) subjekto pažangą užbaigiant perėjimą prie alternatyvių lyginamųjų palūkanų normų ir kaip subjektas valdo perėjimą.

- 24J. Kad įgyvendintų 24I straipsnyje nustatytus tikslus, subjektas turi atskleisti:
- a) kaip jis valdo perėjimą prie alternatyvių lyginamųjų palūkanų normų, padarytą pažangą paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną ir dėl perėjimo jam kylančią riziką, atsirandančią dėl finansinių priemonių;
 - b) pagal reikšmingus palūkanų normų lyginamuosius indeksus, kuriems taikoma palūkanų normų lyginamojo indekso reforma, suskirstytą kiekybinę informaciją apie finansines priemones, kurių perėjimas prie alternatyvios lyginamosios palūkanų normos dar turi įvykti ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, atskirai parodydamas:
 - i) neišvestinį finansinį turtą,
 - ii) neišvestinius finansinius įsipareigojimus ir
 - iii) išvestines finansines priemones, ir
 - c) šių pakeitimų aprašymą, jeigu 24J straipsnio a punkte nurodyta rizika lėmė subjekto rizikos valdymo strategijos pokyčius (žr. 22A straipsnį).

Tikroji vertė

25. Išskyrus kaip nurodyta 29 straipsnyje, pateikdamas duomenis apie kiekvienos klasės finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus (žr. 6 straipsnį), subjektas atitinkamos turto ir įsipareigojimų klasės tikrąją vertę turi atskleisti taip, kad ją būtų galima palyginti su jų balansine verte.
26. Atskleisdamas tikrąsias vertes, subjektas finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus turi suskirstyti į klases, tačiau jas tarpusavyje užskaito tik jeigu jų balansinės vertės finansinės būklės ataskaitoje yra užskaitomos tarpusavyje.
- 27-27B. [Išbraukta]
28. Kai kuriais atvejais subjektas nepripažįsta pelno arba nuostolių finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo pirminio pripažinimo metu, nes tikrosios vertės neparodo identiško turto arba įsipareigojimo kotiruojama kaina aktyviojoje rinkoje (t. y. 1 lygio duomenys) ir jos negalima nustatyti taikant vertinimo metodą, pagal kurį naudojami tik stebimų rinkų duomenys (žr. 9-ojo TFAS B5.1.2A straipsnį). Tokiais atvejais subjektas turi atskleisti kiekvienos finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų klases:
- a) apskaitos politiką, kurią taiko pripažindamas tikrosios vertės pirminio pripažinimo metu ir sandorio kainos skirtumą pelnu arba nuostoliais, siekdamas atsižvelgti į veiksmų (įskaitant laiką) pasikeitimą, į kurį rinkos dalyviai atsižvelgtų įkainodami turtą arba įsipareigojimą (žr. 9-ojo TFAS B5.1.2A straipsnio b punktą);
 - b) agreguotą skirtumą, kurį dar reikia pripažinti pelnu arba nuostoliais laikotarpio pradžioje ir pabaigoje, taip pat šio skirtumo likučių pasikeitimų sutikrinimą;
 - c) priežastis, dėl kurių subjektas padarė išvadą, kad sandorio kaina nebuvo geriausias tikrosios vertės įrodymas, įskaitant įrodymų, kuriais patvirtinama tikroji vertė, aprašymą.
29. Tikrosios vertės atskleisti nereikia:
- a) kai balansinė vertė yra pagrįstai artima tikrajai vertei, pavyzdžiui, tokių finansinių priemonių, kaip trumpalaikės gautinos ir mokėtinos prekybos sumos, arba
 - b) [Išbraukta]
 - c) [Išbraukta]
 - d) nuomos įsipareigojimų atveju.

30. [Išbraukta]

RIZIKOS, ATsirANDANČIOS DĖL finansinių PRIEMONIŲ, POBŪDIS IR MASTAS

31. **Subjektas turi atskleisti informaciją, kuri finansinių ataskaitų vartotojams leistų įvertinti rizikos, atsirandančios dėl finansinių priemonių, kuri subjektui kyla ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, pobūdį ir mastą.**

32. Atskleidžiant pagal 33–42 straipsnius reikalaujamą informaciją daugiausia dėmesio skiriama rizikai, atsirandančiai dėl finansinių priemonių, ir jos valdymo būdams. Ši rizika paprastai apima (tačiau tuo neapsiriboja) kredito riziką, likvidumo riziką ir rinkos riziką.

32A. Kokybinės informacijos atskleidimas atskleidžiant kiekybinę informaciją leidžia vartotojams susieti susijusią atskleidžiamą informaciją ir taip susidaryti bendrą vaizdą apie rizikos, atsirandančios dėl finansinių priemonių, pobūdį ir mastą. Kokybinės informacijos atskleidimo ir kiekybinės informacijos atskleidimo sąveika padeda atskleisti informaciją taip, kad vartotojai galėtų geriau įvertinti subjekto rizikos poziciją.

Kokybinės informacijos atskleidimas

33. Dėl visų rūšių rizikos, atsirandančios dėl finansinių priemonių, subjektas turi atskleisti:

- a) rizikos pozicijas ir jų atsiradimo būdą;
- b) savo rizikos valdymo tikslus, politiką, procesus ir rizikos vertinimo būdus ir
- c) visus a arba b punkte nurodytos informacijos pokyčius, palyginti su praėjusiu laikotarpiu.

Kiekybinės informacijos atskleidimas

34. Dėl visų rūšių rizikos, atsirandančios dėl finansinių priemonių, subjektas turi atskleisti:

- a) kiekybinių duomenų apie tos rizikos poziciją ataskaitinio laikotarpio pabaigoje santrauką. Šis atskleidimas turi būti pagrįstas vidine informacija, pateikiama subjekto pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams (kaip nurodyta 24-ajame TAS „Susijusių šalių atskleidimas“), pavyzdžiui, subjekto direktorių valdybai arba generaliniam direktoriui;
- b) 35A–42 straipsniuose reikalaujamą atskleisti informaciją, jeigu ji nepateikta pagal a punktą;
- c) informaciją apie rizikos koncentraciją, jeigu tai nėra akivaizdu iš pagal a ir b punktus atskleistos informacijos.

35. Jeigu kiekybiniai duomenys, atskleisti ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, neatspindi subjekto rizikos pozicijos per ataskaitinį laikotarpį, subjektas turi pateikti papildomos informacijos, kuri tai parodytų.

Kredito rizika

Taikymo sritis ir tikslai

35A. Subjektas turi taikyti 35F–35N straipsniuose nustatytus informacijos atskleidimo reikalavimus finansinėms priemonėms, kurioms taikomi 9-ajame TFAS nustatyti vertės sumažėjimo reikalavimai. Tačiau:

- a) iš prekybos gautinų sumų, sutartyje numatyto turto ir iš nuomos gautinų sumų atveju 35J straipsnio a punktas taikomas toms iš prekybos gautinoms sumoms, sutartyje numatytam turtui arba iš nuomos gautinoms sumoms, kurių tikėtini galiojimo laikotarpio kredito nuostoliai pripažįstami pagal 9-ojo TFAS 5.5.15 straipsnį, jei šis finansinis turtas pakeičiamas, kai mokėjimas pradelstas daugiau kaip 30 dienų, ir
- b) iš nuomos gautinoms sumoms 35K straipsnio b punktas netaikomas.

- 35B. Remdamiesi pagal 35F–35N straipsnius atskleidžiama kredito rizikos informacija, finansinių ataskaitų vartotojai turi galėti suprasti kredito rizikos poveikį būsimųjų pinigų srautų sumai, laikui ir netikrumui dėl jų. Siekiant įgyvendinti šį tikslą, į atskleidžiamą kredito rizikos informaciją turi būti įtraukiama:
- a) informacija apie subjekto kredito rizikos valdymo praktiką ir tai, kaip ji susijusi su tikėtinų kredito nuostolių pripažinimu ir vertinimu, įskaitant tikėtiniams kredito nuostoliams įvertinti taikomus metodus, prielaidas ir informaciją;
 - b) kiekybinė ir kokybinė informacija, kuria remdamiesi finansinių ataskaitų vartotojai galėtų įvertinti finansinėse ataskaitose pateiktas sumas, susidarancias dėl tikėtinų kredito nuostolių, įskaitant tikėtinų kredito nuostolių sumos pokyčius ir tų pokyčių priežastis, ir
 - c) informacija apie subjekto kredito rizikos poziciją (t. y. subjekto finansiniam turtui ir išpareigojimams suteikti kreditą būdingą kredito riziką), įskaitant reikšmingą kredito rizikos koncentraciją.
- 35C. Subjektui nereikia dubliuoti jau kituose dokumentuose jau pateiktos informacijos, jei ji kryžminės nuorodos būdu iš finansinių ataskaitų įtraukiama į kitas ataskaitas, pvz., į vadovybės pastabas arba rizikos ataskaitą, kuri pateikiama finansinių ataskaitų vartotojams tokiomis pat sąlygomis ir tuo pat metu, kaip finansinės ataskaitos. Jei informacija kryžminės nuorodos būdu neįtraukta, finansinės ataskaitos yra ne visa apimančios.
- 35D. Kad įgyvendintų 35B straipsnyje nustatytus tikslus, subjektas (nebent nurodyta kitaip) turi apsvarstyti, kokio išsamumo informaciją atskleisti, kiek dėmesio skirti įvairiems informacijos atskleidimo reikalavimų aspektams, tinkamą agregavimo arba išskaidymo lygį ir ar finansinių ataskaitų vartotojams reikia papildomų paaiškinimų, kad jie galėtų įvertinti atskleistą kiekybinę informaciją.
- 35E. Jeigu pagal 35F–35N straipsnius atskleistos informacijos nepakanka 35B straipsnyje nustatytiems tikslams įgyvendinti, subjektas turi atskleisti papildomą informaciją, reikalingą tiems tikslams įgyvendinti.

Kredito rizikos valdymo praktika

- 35F. Subjektas turi paaiškinti savo kredito rizikos valdymo praktiką ir kaip ji susijusi su tikėtinų kredito nuostolių pripažinimu ir vertinimu. Siekdamas įgyvendinti šį tikslą, subjektas turi atskleisti informaciją, kuri leistų finansinių ataskaitų vartotojai suprasti ir įvertinti:
- a) kaip subjektas nustatė, ar finansinių priemonių kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, įskaitant, ar (ir kodėl):
 - i) laikoma, kad finansinių priemonių kredito rizika pagal 9-ojo TFAS 5.5.10 straipsnį yra nedidelė, įskaitant finansinių priemonių, kurioms tai taikoma, klases, ir
 - ii) atmesta 9-ojo TFAS 5.5.11 straipsnyje nurodyta prielaida, kad kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, jei finansinio turto mokėjimo terminas pasibaigė daugiau kaip prieš 30 dienų;
 - b) subjekto išpareigojimų neįvykdymo apibrėžtis, įskaitant šių apibrėžčių pasirinkimo priežastis;
 - c) kaip priemonės grupuotos, jei tikėtini kredito nuostoliai buvo vertinti bendrai;
 - d) kaip subjektas nustatė, kad finansinis turtas yra dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansinis turtas;
 - e) subjekto taikomą nurašymo politiką, įskaitant rodiklius, rodančius, kad atgavimo negalima pagrįstai tikėtis, ir informaciją apie politiką, taikomą finansiniam turtui, kuris yra nurašytas, bet kuriam dar taikoma vykdymo užtikrinimo veikla, ir

f) kaip taikyti 9-ojo TFAS 5.5.12 straipsnyje nustatyti finansinio turto sutartyje numatytų pinigų srautų pakeitimo reikalavimai, įskaitant, kaip subjektas:

- i) nustato, ar finansinio turto, kuris buvo pakeistas, kol nuostolių atskaitymai buvo vertinami suma, lygia tikėtiniems galiojimo laikotarpio kredito nuostoliams, kredito rizika pagerėjo tiek, kad nuostolių atskaitymai pagal 9-ojo TFAS 5.5.5 straipsnį ir vėl vertinami suma, lygia tikėtiniems 12 mėnesių kredito nuostoliams, ir
- ii) stebi, kiek i papunkčio kriterijus atitinkančio finansinio turto nuostolių atskaitymai vėliau pagal 9-ojo TFAS 5.5.3 straipsnį vėl įvertinami suma, lygia tikėtiniems galiojimo laikotarpio kredito nuostoliams.

35G. Subjektas turi paaiškinti duomenis, prielaidas ir įvertinimo metodus, naudotus siekiant taikyti 9-ojo TFAS 5.5 skirsnyje nustatytus reikalavimus. Šiuo tikslu subjektas turi atskleisti:

a) duomenų ir prielaidų pagrindą ir įvertinimo metodus, naudotus:

- i) tikėtiniems 12 mėnesių ir galiojimo laikotarpio kredito nuostoliams įvertinti;
- ii) siekiant nustatyti, ar finansinių priemonių kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, ir
- iii) siekiant nustatyti, ar finansinis turtas yra dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansinis turtas;

b) kaip į tikėtinų kredito nuostolių nustatymą įtraukta perspektyvinė informacija, įskaitant makroekonominės informacijos naudojimą, ir

c) įvertinimo metodų arba reikšmingų prielaidų pakeitimus, padarytus ataskaitiniu laikotarpiu ir tų pakeitimų priežastis.

Kiekybinė ir kokybinė informacija apie sumas, susidarančias dėl tikėtinų kredito nuostolių

35H. Siekdamas paaiškinti nuostolių atskaitymų pasikeitimus ir tų pasikeitimų priežastis, subjektas lentelėje pagal finansinės priemonės klasę turi pateikti nuostolių atskaitymų pradinio likučio sutikrinimą su pabaigos likučiu, atskirai nurodydamas tuo laikotarpiu įvykusius pasikeitimus, susijusius su:

a) nuostolių atskaitymais, vertinamais suma, lygia tikėtiniems 12 mėnesių kredito nuostoliams;

b) nuostolių atskaitymais, vertinamais suma, lygia tikėtiniems galiojimo laikotarpio kredito nuostoliams, susijusiems su:

- i) finansinėmis priemonėmis, kurių kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, bet kurios nėra dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansinis turtas;
- ii) finansiniu turtu, kurio vertė paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną yra sumažėjusi dėl kredito rizikos (bet kuris nėra įsigytas arba suteiktas sumažėjusia kredito verte), ir

iii) iš prekybos gautinomis sumomis, sutartyje numatytu turtu arba iš nuomos gautinomis sumomis, kurių nuostolių atskaitymai vertinami pagal 9-ojo TFAS 5.5.15 straipsnį;

c) finansiniu turtu, kuris yra įsigytas arba suteiktas sumažėjusia kredito verte. Be sutikrinimo, subjektas turi atskleisti ataskaitiniu laikotarpiu pirmą kartą pripažinto finansinio turto bendrą nediskontuotų tikėtinų kredito nuostolių sumą pirminio pripažinimo metu.

- 35I. Kad finansinių ataskaitų vartotojai galėtų suprasti pagal 35H straipsnį atskleistų nuostolių atskaitymų pasikeitimus, subjektas turi pateikti paaiškinimą, kokią įtaką reikšmingi finansinių priemonių bendrosios balansinės sumos pokyčiai per ataskaitinį laikotarpį turėjo nuostolių atskaitymų pasikeitimams. Informacija dėl finansinių priemonių, atitinkančių 35H straipsnio a–c punktuose nurodytus nuostolių atskaitymus, turi būti pateikiama atskirai; ji turi apimti svarbią kokybinę ir kiekybinę informaciją. Finansinių priemonių bendrosios balansinės vertės pokyčiai, turėję įtakos nuostolių atskaitymų pasikeitimams, galėtų būti, pavyzdžiui:
- a) pokyčiai dėl ataskaitiniu laikotarpiu suteiktų arba įsigytų finansinių priemonių;
 - b) sutartyje numatytų finansinio turto pinigų srautų pakeitimas, dėl kurio to finansinio turto pripažinimas pagal 9-ąją TFAS nenutraukiamas;
 - c) pokyčiai dėl finansinių priemonių, kurių pripažinimas ataskaitiniu laikotarpiu buvo nutrauktas (įskaitant nurašytas finansines priemones), ir
 - d) pokyčiai, atsirandantys priklausomai nuo to, ar nuostolių atskaitymai vertinami 12 mėnesių, ar galiojimo laikotarpio tikėtinų kredito nuostolių suma.
- 35J. Kad finansinių ataskaitų vartotojai galėtų suprasti sutartyje numatytų finansinio turto pinigų srautų pakeitimų, dėl kurių pripažinimas nenutrauktas, pobūdį ir poveikį, taip pat tokių pakeitimų poveikį tikėtinų kreditų nuostolių vertinimui, subjektas turi atskleisti:
- a) amortizuotą savikainą prieš pakeitimą ir grynąjį pakeitimo pelną arba nuostolius, pripažintus dėl finansinio turto, kurio sutartyje numatyti pinigų srautai ataskaitiniu laikotarpiu pakeisti tuo metu, kai jo nuostolių atskaitymai vertinti suma, lygia tikėtiniems galiojimo laikotarpio kredito nuostoliams, ir
 - b) finansinio turto, kuris nuo pirminio pripažinimo buvo pakeistas tuo metu, kai nuostolių atskaitymai buvo vertinami suma, lygia tikėtiniems galiojimo laikotarpio kredito nuostoliams, ir kurio nuostolių atskaitymai per ataskaitinį laikotarpį pasikeitė į sumą, lygią 12 mėnesių tikėtiniems kredito nuostoliams, bendrąją balansinę vertę ataskaitinio laikotarpio pabaigoje.
- 35K. Kad finansinių ataskaitų vartotojai galėtų suprasti užstato ir kitų kredito kokybės gerinimo priemonių poveikį sumoms, susidarančioms dėl tikėtinų kredito nuostolių, subjektas pagal finansinės priemonės klasę turi atskleisti:
- a) sumą, kuri geriausiai atitinka didžiausią kredito rizikos poziciją ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, neatsižvelgdamas į jokią turimą užstatą arba kitas kredito kokybės gerinimo priemones (pvz., užskaitos susitarimus, kuriems negalima taikyti užskaitos pagal 32-ąją TAS);
 - b) užstato, kuris laikomas kaip užtikrinimo priemonė, ir kitokio kredito kokybės gerinimo paaiškinimą, įskaitant:
 - i) laikomo užstato pobūdžio ir kokybės aprašymą;
 - ii) visų reikšmingų to užstato arba kredito kokybės gerinimo priemonių kokybės pasikeitimų, atsiradusių dėl subjekto užstato politikos supaprastėjimo arba pasikeitimų ataskaitiniu laikotarpiu, paaiškinimą ir
 - iii) informaciją apie finansines priemones, kurių nuostolių atskaitymų subjektas nepripažino dėl užstato;
 - c) kiekybinę informaciją apie užstatą, kuris laikomas kaip užtikrinimo priemonė, ir kitokią kredito kokybės gerinimą (pvz., kiekybinį įvertinimą, kiek užstatu arba kitokiu kredito kokybės gerinimu mažinama kredito rizika), taikomą finansiniam turtui, kurio vertė paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną yra sumažėjusi dėl kredito rizikos.
- 35L. Subjektas turi atskleisti finansinio turto, kuris buvo nurašytas ataskaitiniu laikotarpiu, bet kuriam vis dar taikoma vykdymo užtikrinimo veikla, nepadengtą sutartyje numatytą sumą.

Kredito rizikos pozicija

- 35M. Kad finansinių ataskaitų vartotojai galėtų įvertinti subjekto kredito rizikos poziciją ir suprasti reikšmingą kredito rizikos koncentraciją, subjektas pagal *kredito rizikos reitingo rangus* turi atskleisti finansinio turto bendrąją balansinę vertę, taip pat kreditavimo išpareigojimų ir finansinės garantijos sutarčių kredito rizikos poziciją. Ši informacija turi būti pateikta atskirai nurodant finansines priemones:
- a) kurių nuostolių atskaitymai vertinami suma, lygia 12 mėnesių tikėtiniems kredito nuostoliams;
 - b) kurių nuostolių atskaitymai vertinami suma, lygia galiojimo laikotarpio tikėtiniems kredito nuostoliams, ir kurios yra:
 - i) finansinės priemonės, kurių kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, bet kurios nėra dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansinis turtas;
 - ii) finansinis turtas, kurio vertė paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną yra sumažėjusi dėl kredito rizikos (bet kuris nėra įsigytas arba suteiktas sumažėjusia kredito verte), ir
 - iii) iš prekybos gautinos sumos, sutartyje numatytas turtas arba iš nuomos gautinos sumos, kurių nuostolių atskaitymai vertinami pagal 9-ojo TFAS 5.5.15 straipsnį;
 - c) kurios yra įsigytas arba suteiktas sumažėjusios kredito vertės finansinis turtas.
- 35N. Pagal 35M straipsnį teikiama informacija apie iš prekybos gautinas sumas, sutartyje numatytą turtą ir iš nuomos gautinas sumas, kurioms subjektas taiko 9-ojo TFAS 5.5.15 straipsnį, gali būti grindžiama atidėjinių matrica (žr. 9-ojo TFAS B5.5.35 straipsnį).
36. Dėl visų finansinių priemonių, kurios patenka į šio TFAS taikymo sritį, bet kurioms netaikomi 9-ojo TFAS vertės sumažėjimo reikalavimai, subjektas pagal finansinės priemonės klasę turi atskleisti:
- a) sumą, kuri geriausiai atitinka jo didžiausią kredito rizikos poziciją ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, neatsižvelgdamas į jokią turimą užstatą arba kitas kredito kokybės gerinimo priemones (pvz., užskaitos susitarimus, kuriems negalima taikyti užskaitos pagal 32-ąjį TAS); šios informacijos nereikalaujama atskleisti apie finansines priemones, kurių balansinė vertė geriausiai atitinka didžiausią kredito rizikos poziciją;
 - b) užstato, kuris laikomas kaip užtikrinimo priemonė, ir kitų kredito kokybės gerinimo priemonių, taip pat jų finansinio poveikio (pvz., masto, kuriuo užstatas ir kitos kredito kokybės gerinimo priemonės sumažina kredito riziką, kiekybinis įvertinimas) aprašymą atsižvelgiant į sumą, kuri geriausiai atitinka didžiausią kredito rizikos poziciją (atskleistą pagal a punktą arba kurią rodo finansinės priemonės balansinė vertė).
 - c) [Išbraukta]
 - d) [Išbraukta]
37. [Išbraukta]
- ### Gauti užstatai ir kitos kredito prievolių įvykdymo užtikrinimo priemonės
38. Jeigu subjektas per ataskaitinį laikotarpį finansinį arba nefinansinį turtą įgyja perimdamas teisę į užstatą, kurį jis laiko kaip užtikrinimo priemonę, arba naudodamas kitas kredito kokybės gerinimo priemones (pvz., garantijas), ir toks turtas atitinka kituose TFAS nustatytus pripažinimo kriterijus, subjektas apie tokį paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną turimą turtą atskleidžia:
- a) turto pobūdį ir balansinę vertę ir
 - b) tokio turto perleidimo arba naudojimo savo veikloje politiką, kai jo negalima tiesiogiai konvertuoti į pinigus.

Likvidumo rizika

39. Subjektas turi atskleisti:

- a) neišvestinių finansinių įsipareigojimų terminų analizę (įskaitant išleistas finansinių garantijų sutartis), rodančią likusius iki sutarties užbaigimo terminus;
- b) išvestinių finansinių įsipareigojimų terminų analizę. Terminų analizė turi apimti likusius iki sutarties užbaigimo terminus tų išvestinių finansinių įsipareigojimų, kurių sutartiniai terminai labai svarbūs, siekiant suprasti pinigų srautų kitimą laiko atžvilgiu (žr. B11B straipsnį);
- c) likvidumo rizikos, susijusios su a ir b punktais, valdymo aprašymą.

*Rinkos rizika**Jautrumo analizė*

40. Jeigu subjektas nevykdo 41 straipsnio reikalavimų, jis turi atskleisti:

- a) ataskaitinio laikotarpio pabaigoje jam kylančios visų rūšių rinkos rizikos jautrumo analizę, nurodydamas atitinkamų rizikos kintamųjų pokyčių, pagrįstai galėjusių įvykti tą datą, poveikį pelnui arba nuostoliui ir nuosavybei;
- b) apie metodus ir prielaidas, taikytus rengiant jautrumo analizę, ir
- c) metodų ir prielaidų pokyčius, palyginti su ankstesniais laikotarpiais, ir tokių pokyčių priežastis.

41. Jeigu subjektas atlieka jautrumo analizę, pavyzdžiui, vertės pokyčio rizikos, kuri atspindi ryšius tarp rizikos kintamųjų (pvz., palūkanų normų ir valiutos kursų), ir juo remiasi valdydamas finansinę riziką, jis gali naudoti tokią jautrumo analizę vietoj 40 straipsnyje nurodytos analizės. Subjektas taip pat turi atskleisti šią informaciją:

- a) metodo, kurį taikė tokiai jautrumo analizei atlikti, pagrindinių rodiklių ir prielaidų, kuriais grindžiami 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 informacijos apierinkos riziką atskleidimas

42. Kai pagal 40 arba 41 straipsnį atskleista jautrumo analizė neatspindi finansinei priemonei būdingos rizikos (pavyzdžiui, todėl, kad metų pabaigos pozicija neatspindi pozicijos per metus), subjektas turi atskleisti šį faktą ir priežastį, dėl kurios, jo nuomone, jautrumo analizės yra netipiškos.

FINANSINIO TURTO PERDAVIMAS

42A. 42B–42H straipsniuose pateikti informacijos atskleidimo reikalavimai, susiję su finansinio turto perdavimu, papildoma šio TFAS informacijos atskleidimo reikalavimus. Informaciją, kurią reikalaujama atskleisti pagal 42B–42H straipsnius, subjektas savo finansinėse ataskaitose turi pateikti viename aiškinamajame rašte. Subjektas reikalaujama informaciją apie visą perduotą finansinį turtą, kurio pripažinimas nėra nutrauktas, ir apie bet kokią tolesnę perduoto turto kontrolę, egzistuojančią paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną, turi atskleisti neatsižvelgdamas į tai, kada įvyko susijęs perdavimo sandoris. Taikant tuose straipsniuose nustatytus informacijos atskleidimo reikalavimus, subjektas perduoda visą finansinį turtą ar jo dalį (toliau – perduotas finansinis turtas), jeigu ir tik jeigu jis:

- a) perduoda sutartines teises gauti to finansinio turto pinigų srautus arba
- b) išlaiko sutartines teises gauti to finansinio turto pinigų srautus, tačiau prisiima sutartinę prievolę mokėti šiuos pinigų srautus vienam ar daugiau gavėjų pagal susitarimą.

- 42B. Subjektas turi atskleisti informaciją, padedančią jo finansinių ataskaitų vartotojams:
- a) suprasti perduoto finansinio turto, kurio viso pripažinimas nėra nutrauktas, ir susijusių įsipareigojimų ryšį ir
 - b) įvertinti subjekto finansinio turto, kurio pripažinimas yra nutrauktas, tolesnės kontrolės pobūdį ir su tuo susijusią riziką.
- 42C. Taikant 42E–42H straipsniuose nustatytus informacijos atskleidimo reikalavimus, laikoma, kad subjektas toliau kontroliuoja perduotą finansinį turtą, jei pagal perdavimo sąlygas subjektas išlaiko bet kokias su perduotu finansiniu turtu susijusias sutartines teises ar prievoles arba įgyja naujų su perduotu finansiniu turtu susijusių sutartinių teisių arba prievolių. Taikant 42E–42H straipsniuose nustatytus informacijos atskleidimo reikalavimus, tolesne kontrole nelaikoma:
- a) įprasti pareiškimai ir garantijos, susiję su apgaulingu perdavimu ir pagrįstumo, garbingumo ir sąžiningų sandorių koncepcijomis, dėl kurių, ėmusis teisinių veiksmų, perdavimą būtų galima pripažinti negaliojančiu;
 - b) išankstiniai, pasirinkimo ir kiti sandoriai, kuriais siekiama iš naujo įsigyti perduotą finansinį turtą, kai sandoryje numatyta kaina (arba pasinaudojimo kaina) yra perduoto finansinio turto tikroji vertė, arba
 - c) susitarimas, pagal kurį subjektas išlaiko sutartines teises gauti finansinio turto pinigų srautus, tačiau prisiima sutartinę prievolę šiuos pinigų srautus mokėti vienam ar keliems subjektams, ir laikomasi 9-ojo TFAS 3.2.5 straipsnio a–c punktuose nustatytų sąlygų.

Perduotas finansinis turtas, kurio viso pripažinimas nėra nutrauktas

- 42D. Subjektas gali būti perdavęs finansinį turtą taip, kad visas finansinis turtas arba jo dalis neatitinka pripažinimo nutraukimo kriterijų. Kad įgyvendintų 42B straipsnio a punkte nustatytus tikslus, subjektas kiekvieną paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną apie kiekvieną perduoto finansinio turto, kurio viso pripažinimas nėra nutrauktas, klasę turi atskleisti šią informaciją:
- a) perduoto turto pobūdį;
 - b) nuosavybės rizikos, kuri kyla subjektui, ir naudos, kurią jis gali gauti, pobūdį;
 - c) sąsajos tarp perduoto turto ir susijusių įsipareigojimų pobūdžio aprašymą, įskaitant su perdavimu susijusių apribojimus, taikomus ataskaitas teikiančiam subjektui naudojant perduotą turtą;
 - d) planą, kuriame nurodoma perduoto turto tikroji vertė, susijusių įsipareigojimų tikroji vertė ir grynoji pozicija (perduoto turto ir susijusių įsipareigojimų tikrosios vertės skirtumas), kai susijusių įsipareigojimų sandorio šalis (sandorio šalys) turi atgręžtinio reikalavimo teisę tik į perduotą turtą;
 - e) perduoto turto ir susijusių įsipareigojimų balansines vertes, kai subjektas ir toliau pripažįsta visą perduotą turtą;
 - f) visą pradinio turto balansinę vertę prieš perdavimą, turto, kurį subjektas ir toliau pripažįsta, balansinę vertę ir susijusių įsipareigojimų balansinę vertę, kai subjektas ir toliau pripažįsta turtą, atsižvelgdamas į savo tolesnės turto kontrolės mastą (žr. 9-ojo TFAS 3.2.6 straipsnio c punkto ii papunktį ir 3.2.16 straipsnį).

Perduotas finansinis turtas, kurio viso pripažinimas nutrauktas

- 42E. Kai subjektas nutraukia viso perduoto finansinio turto pripažinimą (žr. 9-ojo TFAS 3.2.6 straipsnio a punktą ir c punkto i papunktį), bet toliau jį kontroliuoja, kad įgyvendintų 42B straipsnio b punkte nustatytus tikslus, subjektas apie kiekvienos rūšies tolesnę kontrolę kiekvieną paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną turi atskleisti bent šią informaciją:

- a) turto ir įsipareigojimų, kurie pripažįstami subjekto finansinės būklės ataskaitoje ir parodo subjekto tolesnę finansinio turto, kurio pripažinimas nutrauktas, kontrolę, balansinę vertę ir straipsnių eilutes, kuriose pripažįstama to turto ir įsipareigojimų balansinė vertė;
 - b) turto ir įsipareigojimų, kurie parodo subjekto tolesnę finansinio turto, kurio pripažinimas nutrauktas, kontrolę, tikrąją vertę;
 - c) sumą, kuri geriausiai parodo subjekto didžiausią nuostolių dėl jo toliau kontroliuojamo finansinio turto, kurio pripažinimas nutrauktas, poziciją ir informaciją, iš kurios matyti, kaip didžiausia nuostolių pozicija nustatyta;
 - d) nediskontuotas pinigų išmokas, kurių reikėtų arba gali reikėti siekiant atpirkti finansinį turtą, kurio pripažinimas nutrauktas (pvz., pasirinkimo sandorio iš anksto nustatyta kaina), ar kitas sumas, mokėtinas gavėjui už perduotą turtą. Jeigu pinigų išmokos kinta, atskleidžiama suma turėtų būti pagrįsta kiekvieną paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną esančiomis sąlygomis;
 - e) nediskontuotų pinigų išmokų, kurių reikėtų arba gali reikėti siekiant atpirkti finansinį turtą, kurio pripažinimas nutrauktas, ar kitų sumų, mokėtinų gavėjui už perduotą turtą, terminų analizę, rodančią subjekto tolesnės kontrolės likusius iki sutarties užbaigimo terminus;
 - f) kokybinę informaciją, kuri paaiškina ir papildo a–e punktuose reikalaujamą atskleisti kiekybinę informaciją.
- 42F. Jeigu subjektas toliau kontroliuoja tam tikrą finansinį turtą, kurio pripažinimas nutrauktas, ir tolesnę kontrolę yra daugiau nei vienos rūšies, subjektas gali agreguoti pagal 42E straipsnį reikalaujamą informaciją apie tą turtą ir ją pateikti kaip vienos rūšies tolesnės kontrolės informaciją.
- 42G. Be to, apie kiekvienos rūšies tolesnę kontrolę subjektas turi atskleisti šią informaciją:
- a) turto perdavimo datą pripažintą pelną arba nuostolius;
 - b) tiek ataskaitiniu laikotarpiu, tiek bendrai subjekto pripažintas pajamas ir išlaidas dėl finansinio turto, kurio pripažinimas nutrauktas, tolesnės kontrolės (pvz., investinių finansinių priemonių tikrosios vertės pokyčius);
 - c) jei tam tikru ataskaitiniu laikotarpiu bendra įplaukų iš perdavimo veiklos (kuri atitinka pripažinimo nutraukimo kriterijus) suma nevienodai pasiskirsčiusi per visą ataskaitinį laikotarpį (pvz., jei didelė visos perdavimo veiklos dalis vykdoma paskutinėmis ataskaitinio laikotarpio dienomis):
 - i) kada vykdyta didžioji dalis perdavimo veiklos tą ataskaitinį laikotarpį (pvz., per paskutines penkias dienas iki ataskaitinio laikotarpio pabaigos);
 - ii) tą ataskaitinio laikotarpio dalį pripažinta perdavimo veiklos suma (pvz., susijęs pelnas ar nuostoliai) ir
 - iii) bendra įplaukų iš perdavimo veiklos suma, gauta tą ataskaitinio laikotarpio dalį.

Subjektas šią informaciją turi pateikti apie kiekvieną ataskaitinį laikotarpį, kurio bendrųjų pajamų ataskaita teikiama.

Papildoma informacija

- 42H. Subjektas turi atskleisti bet kokią papildomą informaciją, kuri, jo nuomone, yra būtina 42B straipsnyje nustatytiems informacijos atskleidimo tikslams pasiekti.

9-OJO TFAS TAIKYMAS PIRMĄ KARTĄ

42I. Ataskaitiniu laikotarpiu, į kurį patenka 9-ojo TFAS taikymo pirmą kartą data, subjektas taikymo pirmą kartą datą turi atskleisti šią informaciją apie kiekvieną finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų klasę:

- a) pradinę vertinimo grupę ir bendrąją balansinę vertę, nustatytą pagal 39-ąją TAS arba pagal ankstesnę 9-ojo TFAS versiją (jei taikant subjekto pasirinktą 9-ojo TFAS taikymo metodą dėl įvairių reikalavimų yra daugiau nei viena taikymo pirmą kartą data);
- b) naująją vertinimo grupę ir balansinę sumą, nustatytą pagal 9-ąją TFAS;
- c) bet kurio finansinės būklės ataskaitoje nurodyto finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų, kurie iš pradžių buvo priskirti prie turto ir įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, bet kurie taip nebepriskiriami, suma, atskiriant turtą ir įsipareigojimus, kuriuos, kaip reikalaujama 9-ajame TFAS, subjektas turi perklasifikuoti, ir turtą ir įsipareigojimus, kuriuos subjektas pasirenka perklasifikuoti taikymo pirmą kartą datą.

Kaip nurodyta 9-ojo TFAS 7.2.2 straipsnyje, atsižvelgiant į subjekto pasirinktą 9-ojo TFAS taikymo metodą, pereinamuoju laikotarpiu taikymo pirmą kartą datų gali būti daugiau nei viena. Todėl pagal šį straipsnį informacija gali būti atskleidžiama daugiau nei vieną taikymo pirmą kartą datą. Jei nėra tinkamesnės formos, subjektas šią kiekybinę informaciją turi atskleisti lentelėje.

42J. Ataskaitiniu laikotarpiu, į kurį patenka 9-ojo TFAS taikymo pirmą kartą data, subjektas turi atskleisti kokybinę informaciją, kuri leistų finansinių ataskaitų vartotojams suprasti:

- a) kaip jis taikė 9-ajame TFAS nustatytus klasifikavimo reikalavimus tam finansiniam turtui, kurio klasifikavimas pasikeitė taikant 9-ąją TFAS;
- b) priežastis, dėl kurių finansinis turtas arba finansiniai įsipareigojimai taikymo pirmą kartą datą priskirti prie turto arba įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, arba toks priskyrimas nutrauktas.

Kaip nurodyta 9-ojo TFAS 7.2.2 straipsnyje, atsižvelgiant į subjekto pasirinktą 9-ojo TFAS taikymo metodą, pereinamuoju laikotarpiu taikymo pirmą kartą datų gali būti daugiau nei viena. Todėl pagal šį straipsnį informacija gali būti atskleidžiama daugiau nei vieną taikymo pirmą kartą datą.

42K. Ataskaitiniu laikotarpiu, kuriuo subjektas pirmą kartą taiko finansiniam turtui 9-ajame TFAS nustatytus klasifikavimo ir vertinimo reikalavimus (t. y. kai subjektas finansiniam turtui vietoj 39-ojo TAS pradeda taikyti 9-ąją TFAS), subjektas, kaip reikalaujama 9-ojo TFAS 7.2.15 straipsnyje, turi atskleisti šio TFAS 42L–42O straipsniuose nurodytą informaciją.

42L. Jeigu reikalaujama 42K straipsniu, subjektas turi atskleisti finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų klasifikavimo pakeitimus 9-ojo TFAS taikymo pirmą kartą datą, atskirai nuroydamas:

- a) balansinių verčių pokyčius, remdamasis jų vertinimo grupėmis pagal 39-ąją TAS (t. y. ne dėl vertinimo kriterijaus pakeitimo pradėjus taikyti 9-ąją TFAS), ir
- b) balansinių verčių pokyčius, kurie atsirado dėl vertinimo kriterijaus pakeitimo pradėjus taikyti 9-ąją TFAS.

Šiame straipsnyje nurodytos informacijos atskleisti nereikia pasibaigus metiniam ataskaitiniam laikotarpiui, kuriuo subjektas pirmą kartą taiko 9-ajame TFAS nustatytus finansinio turto klasifikavimo ir vertinimo reikalavimus.

42M. Jeigu reikalaujama pagal 42K straipsnį, subjektas dėl finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų, kurie pradėjus taikyti 9-ąją TFAS buvo perklasifikuoti į vertinimo amortizuota savikaina grupę, ir finansinio turto, kuris perklasifikuotas iš vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, grupės į vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, grupę, turi atskleisti:

- a) finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų tikrąją vertę ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ir
- b) pelno arba nuostolių, kurie ataskaitiniu laikotarpiu būtų buvę pripažinti pelnu arba nuostoliais arba kitomis bendrosiomis pajamomis, jei finansinis turtas arba finansiniai įsipareigojimai nebūtų buvę perklasifikuoti, tikrąją vertę.

Šiame straipsnyje nurodytos informacijos atskleisti nereikia pasibaigus metiniam ataskaitiniam laikotarpiui, kuriuo subjektas pirmą kartą taiko 9-ajame TFAS nustatytus finansinio turto klasifikavimo ir vertinimo reikalavimus.

- 42N. Jeigu reikalaujama 42K straipsniu, subjektas dėl finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų, kurie pradėjus taikyti 9-ąjį TFAS buvo perklasifikuoti iš vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, grupės, turi atskleisti:

- a) efektyviųjų palūkanų normą, nustatytą taikymo pirmą kartą datą, ir
- b) pripažintas palūkanų pajamas arba sąnaudas.

Jeigu finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo tikrąją vertę subjektas laiko naująja bendrąja balansine verte taikymo pirmą kartą datą (žr. 9-ojo TFAS 7.2.11 straipsnį), šiame straipsnyje nurodyta informacija turi būti atskleista dėl kiekvieno ataskaitinio laikotarpio, kol nutraukiamas pripažinimas. Kitu atveju, pasibaigus metiniam ataskaitiniam laikotarpiui, kuriuo subjektas pirmą kartą taiko 9-ajame TFAS nustatytus finansinio turto klasifikavimo ir vertinimo reikalavimus, šiame straipsnyje nurodytos informacijos atskleisti nereikia.

- 42O. Jeigu subjektas atskleidžia 42K–42N straipsniuose nurodytą informaciją, remiantis ta informacija ir šio TFAS 25 straipsnyje nurodyta atskleista informacija turi būti galima sutikrinti:

- a) pagal 39-ąjį TAS ir 9-ąjį TFAS pateiktas vertinimo grupes ir
- b) finansinės priemonės klasę

taikymo pirmą kartą datą.

- 42P. 9-ojo TFAS 5.5 skirsnio taikymo pirmą kartą datą subjektas turi atskleisti informaciją, kuria remiantis būtų galima sutikrinti pabaigos vertės sumažėjimo atskaitymus pagal 39-ąjį TAS ir atidėjinius pagal 37-ąjį TAS su pradžios nuostolių atskaitymais, nustatytais pagal 9-ąjį TFAS. Dėl finansinio turto ši informacija atskleidžiama pagal susijusio finansinio turto vertinimo grupes pagal 39-ąjį TAS ir 9-ąjį TFAS; iš jos turi būti atskirai matyti vertinimo grupės pasikeitimų poveikis nuostolių atskaitymams tą datą.

- 42Q. Nereikalaujama, kad ataskaitiniu laikotarpiu, į kurį patenka 9-ojo TFAS taikymo pirmą kartą data, subjektas atskleistų straipsnio eilutės sumas, kurios būtų buvusios praneštos pagal klasifikavimo ir vertinimo reikalavimus (įskaitant 9-ojo TFAS 5.4 ir 5.5 skirsniuose nustatytus reikalavimus, susijusius su finansinio turto amortizuotos savikainos vertinimu ir vertės sumažėjimu), nustatytus:

- a) 9-ajame TFAS, susijusias su ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais, ir
- b) 39-ajame TAS, susijusias su einamuoju laikotarpiu.

- 42R. Kaip nurodyta 9-ojo TFAS 7.2.4 straipsnyje, jei įvertinti pakeisto pinigų laiko vertės elemento pagal 9-ojo TFAS B4.1.9B–B4.1.9D straipsnius remiantis finansinio turto pirminio pripažinimo datą buvusiais faktais ir aplinkybėmis subjektui 9-ojo TFAS taikymo pirmą kartą datą neįmanoma (kaip apibrėžta 8-ajame TAS), subjektas turi įvertinti to finansinio turto sutartyje numatytų pinigų srautų požymius remdamasis finansinio turto pirminio pripažinimo metu buvusiais faktais ir aplinkybėmis, neatsižvelgdamas į reikalavimus, susijusius su 9-ojo TFAS B4.1.9B–B4.1.9D straipsniuose nustatyto pinigų laiko vertės elemento pakeitimu. Subjektas turi atskleisti finansinio turto, kurio sutartyje numatytų pinigų srautų požymiai buvo vertinami remiantis finansinio turto pirminio pripažinimo metu buvusiais faktais ir aplinkybėmis neatsižvelgdamas į 9-ojo TFAS B4.1.9B–B4.1.9D straipsniuose nustatytus reikalavimus, susijusius su pinigų laiko vertės elemento pakeitimu, balansinę vertę paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną, kol nutraukiamas to finansinio turto pripažinimas.

- 42S. Kaip nurodyta 9-ojo TFAS 7.2.5 straipsnyje, jei taikymo pirmą kartą datą subjektui, remiantis finansinio turto pirminio pripažinimo datą buvusiais faktais ir aplinkybėmis, pagal 9-ojo TFAS B4.1.12 straipsnio d punktą įvertinti, ar išankstinio mokėjimo elemento tikroji vertė buvo nereikšminga, neįmanoma (kaip apibrėžta 8-ajame TAS), jis sutartyje numatytų to finansinio turto pinigų srautų požymius turi vertinti remdamasis finansinio turto pirminio pripažinimo metu buvusiais faktais ir aplinkybėmis, neatsižvelgdamas į 9-ojo TFAS B4.1.12 straipsnyje nustatytą išankstinio mokėjimo elementams taikomą išimtį. Subjektas turi atskleisti finansinio turto, kurio sutartyje numatytų pinigų srautų požymiai įvertinti remiantis finansinio turto pirminio pripažinimo metu buvusiais faktais ir aplinkybėmis, neatsižvelgiant į 9-ojo TFAS B4.1.12 straipsnyje nustatytą išankstinio mokėjimo elementams taikomą išimtį, balansinę vertę paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną, kol nutraukiamas to finansinio turto pripažinimas.

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMASIS LAIKOTARPIŠ

43. Subjektas šį standartą turi taikyti 2007 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Skatinama taikyti anksčiau. Jei subjektas taiko šį TFAS ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi šį faktą atskleisti.
44. Jeigu subjektas šį standartą taiko ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems prieš 2006 m. sausio 1 d., jis neturi atskleisti 31–42 straipsniuose reikalaujamos lyginamosios informacijos apie rizikos, atsirandančios dėl finansinių priemonių, pobūdį ir mastą.
- 44A. 1-uojų TAS (persvarstyti 2007 m.) pataisyta visuose TFAS vartojama terminija. Taip pat pataisyti 20, 21 straipsniai, 23 straipsnio c ir d punktai, 27 straipsnio c punktas ir B priedėlio B5 straipsnis. Subjektas šias pataisas turi taikyti 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Jei subjektas 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.
- 44B. 3-uoju TFAS (persvarstyti 2008 m.) panaikintas 3 straipsnio c punktas. Subjektas tą pataisą turi taikyti 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Jeigu subjektas 3-įjį TFAS (persvarstytą 2008 m.) taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisos taip pat turi būti taikomos tam ankstesniam laikotarpiui. Tačiau pataisa netaikoma neapibrėžtajam atlygiui, atsirandančiam dėl verslo jungimo, kurio atveju įsigijimo data yra ankstesnė nei 3-iojo TFAS (persvarstyto 2008 m.) taikymo data. Vietoj to subjektas tokį atlygį apskaitoje turi registruoti pagal 3-iojo TFAS (pataisyto 2010 m.) 65A–65E straipsnius.
- 44C. 3 straipsnio pataisas subjektas turi taikyti 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Jeigu subjektas 2008 m. vasario mėn. 32-ojo TAS ir 1-ojo TAS pataisas „Padengiamosios finansinės priemonės ir prievolės, atsirandančios likvidavimo metu“ taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, 3 straipsnio pataisa turi būti taikoma tam ankstesniam laikotarpiui.
- 44D. 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „TFAS patobulinimas“ pataisytas 3 straipsnio a punktas. Subjektas tą pataisą turi taikyti 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą ir kartu tam ankstesniam laikotarpiui taikyti 28-ojo TAS 1 straipsnio, 31-ojo TAS 1 straipsnio ir 32-ojo TAS 4 straipsnio pataisas, paskelbtas 2008 m. gegužės mėn. Subjektui leidžiama taikyti pataisą perspektyviai.
- 44E. [Išbraukta]
- 44F. [Išbraukta]
- 44G. 2009 m. kovo mėn. paskelbtu dokumentu „Informacijos apie finansines priemones atskleidimo tobulinimas“ (7-ojo TFAS pataisos) pataisyti 27, 39 ir B11 straipsniai ir įterpti 27A, 27B, B10A ir B11A–B11F straipsniai. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Subjektui nereikia atskleisti informacijos, kurios reikalaujama pataisomis:
- a) teikiant bet kokią metinę ar tarpinę ataskaitą, įskaitant bet kokią finansinės būklės ataskaitą, pateiktą per metinį lyginamąjį laikotarpį, kuris baigėsi iki 2009 m. gruodžio 31 d., arba
- b) teikiant bet kokią finansinės būklės anksčiausio lyginamojo laikotarpio, prasidėjusio iki 2009 m. gruodžio 31 d., pradžioje ataskaitą.

Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis tą faktą turi atskleisti ⁽⁴⁷⁾.

44H–44J. [Išbraukta]

44K. 2010 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „TFAS patobulinimas“ pataisytas 44B straipsnis. Subjektas tą pataisą turi taikyti 2010 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau.

44L. 2010 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „TFAS patobulinimas“ įterptas 32A straipsnis ir pataisyti 34 ir 36–38 straipsniai. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2011 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas pataisas taiko ankstesniam laikotarpiui, jis tą faktą turi atskleisti.

44M. 2010 m. spalio mėn. paskelbtu dokumentu „Informacijos atskleidimas. Finansinio turto perdavimas“ (7-ojo TFAS pataisos) išbrauktas 13 straipsnis ir įterpti 42A–42H ir B29–B39 straipsniai. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2011 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas pataisas taiko anksčiau, jis turi atskleisti tą faktą. Subjektui nereikia atskleisti pateikiamo ataskaitinio laikotarpio, prasidedančio iki tų pataisų taikymo pirmą kartą datos, informacijos, kurios reikalaujama tomis pataisomis.

44N. [Išbraukta]

44O. 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 10-uju TFAS ir 11-uju TFAS „Jungtinė veikla“ pataisytas 3 straipsnis. Taikydamas 10-ąjį TFAS ir 11-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.

44P. 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uju TFAS pataisyti 3, 28, 29 straipsniai ir A priedėlis, taip pat išbraukti 27–27B straipsniai. Taikydamas 13-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.

44Q. 2011 m. birželio mėn. paskelbtu dokumentu „Kitų bendrųjų pajamų straipsnių pateikimas“ (1-ojo TAS pataisos) pataisytas 27B straipsnis. Taikydamas 2011 m. birželio mėn. pataisytą 1-ąjį TAS subjektas turi taikyti tą pataisą.

44R. 2011 m. gruodžio mėn. paskelbtu dokumentu „Informacijos atskleidimas. Finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų užskaita“ (7-ojo TFAS pataisos) įterpti 13A–13F ir B40–B53 straipsniai. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2013 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Subjektas tomis pataisomis reikalaujamą atskleisti informaciją turi pateikti retrospektyviai.

44S–44W. [Išbraukta]

44X. 2012 m. spalio mėn. paskelbtu dokumentu „Investiciniai subjektai“ (10-ojo TFAS, 12-ojo TFAS ir 27-ojo TAS pataisos) pataisytas 3 straipsnis. Subjektas tą pataisą turi taikyti 2014 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Dokumentą „Investiciniai subjektai“ leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas tą pataisą taiko anksčiau, tuo pačiu metu jis turi taikyti visas pataisas, įtrauktas į dokumentą „Investiciniai subjektai“.

44Y. [Išbraukta]

44Z. 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uju TFAS pataisyti 2–5, 8–11, 14, 20, 28–30, 36, 42C–42E straipsniai, A priedėlis, B1, B5, B9, B10, B22 ir B27 straipsniai, išbraukti 12, 12A, 16, 22–24, 37, 44E, 44F, 44H–44J, 44N, 44S–44W, 44Y, B4 straipsniai ir D priedas ir įterpti 5A, 10A, 11A, 11B, 12B–12D, 16A, 20A, 21A–21D, 22A–22C, 23A–23F, 24A–24G, 35A–35N, 42I–42S, 44ZA ir B8A–B8J straipsniai. Taikydamas 9-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas. Tų pataisų nereikia taikyti lyginamajai informacijai, teikiamai dėl laikotarpių iki 9-TFAS taikymo pirmą kartą datos.

⁽⁴⁷⁾ 44G straipsnis pataisytas 2010 m. sausio mėn. paskelbtu dokumentu „Ribota lyginamosios informacijos atskleidimo pagal 7-ąjį TFAS išimtis pirmą kartą standartus taikantiems subjektams“ (1-ojo TFAS pataisa). Valdyba 44G straipsnį pataisė, kad paaiškintų savo išvadas ir numatomą dokumento „Informacijos apie finansines priemones atskleidimo tobulinimas“ (7-ojo TFAS pataisos) taikymo pradžią.

- 44ZA. Kaip nustatyta 9-ojo TFAS 7.1.2 straipsnyje, iki 2018 m. sausio 1 d. prasidedančiais metiniais ataskaitiniais laikotarpiais subjektas gali pasirinkti anksčiau taikyti tik 9-ojo TFAS 5.7.1 straipsnio c punkte, 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 ir B5.7.5–B5.7.20 straipsniuose nustatytus reikalavimus dėl finansinių įsipareigojimų, priskirtų prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pelno ir nuostolių pateikimo, bet netaikyti kitų 9-ojo TFAS reikalavimų. Pasirinkęs taikyti tik tuos 9-ojo TFAS straipsnius, subjektas turi atskleisti tą faktą ir reguliariai teikti susijusią informaciją, nurodytą šio TFAS (pataisyto 9-ujo TFAS (2010 m.)) 10–11 straipsniuose.
- 44AA. 2014 m. rugsėjo mėn. paskelbtu dokumentu „2012–2014 m. ciklo TFAS metiniai patobulinimai“ pataisyti 44R ir B30 straipsniai ir įterptas B30A straipsnis. Subjektas tas pataisas turi taikyti retrospektyviai pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“ 2016 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, išskyrus tai, kad subjektas neturi taikyti B30 ir B30A straipsnių pataisų jokiam pateiktam ataskaitiniam laikotarpiui, prasidedančiam prieš metinį ataskaitinį laikotarpį, kuriam subjektas tas pataisas taiko pirmą kartą. 44R, B30 ir B30A straipsnių pataisas leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas tas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi tą faktą atskleisti.
- 44BB. 2014 m. gruodžio mėn. paskelbtu dokumentu „Atskleidimo iniciatyva“ (1-ojo TAS pataisos) pataisyti 21 ir B5 straipsniai. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2016 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Tas pataisas leidžiama taikyti anksčiau.
- 44CC. 2016 m. sausio mėn. paskelbtu 16-uju TFAS „Nuoma“ pataisytas 29 ir B11D straipsniai. Taikydamas 16-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.
- 44DD. 2017 m. gegužės mėn. paskelbtu 17-uju TFAS pataisyti 3, 8 ir 29 straipsniai ir išbrauktas 30 straipsnis. 2020 m. birželio mėn. paskelbtu dokumentu „17-ojo TFAS pataisos“ dar kartą pataisytas 3 straipsnis. Taikydamas 17-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.
- 44EE. 2019 m. rugsėjo mėn. paskelbtu dokumentu „Palūkanų normų lyginamojo indekso reforma“, kuriuo pataisytas 9-asis TFAS, 39-asis TAS ir 7-asis TFAS, įterpti 24H ir 44FF straipsniai. Taikydamas 9-ojo TFAS arba 39-ojo TAS pataisas, subjektas turi taikyti tas pataisas.
- 44FF. Ataskaitiniu laikotarpiu, kuriuo subjektas 2019 m. rugsėjo mėn. paskelbtą dokumentą „Palūkanų normų lyginamojo indekso reforma“ taiko pirmą kartą, subjektui nereikia pateikti kiekybinės informacijos, reikalaujamos pagal 8-ojo TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“ 28 straipsnio f punktą.
- 44GG. 2020 m. rugpjūčio mėn. paskelbtu dokumentu „Palūkanų normų lyginamojo indekso reforma. 2-as etapas“, kuriuo pataisytas 9-asis TFAS, 39-asis TAS, 7-asis TFAS, 4-asis TFAS ir 16-asis TFAS, įterpti 24I–24J ir 44HH straipsniai. Taikydamas 9-ojo TFAS, 39-ojo TAS, 4-ojo TFAS ar 16-ojo TFAS pataisas, subjektas turi taikyti tas pataisas.
- 44HH. Ataskaitiniu laikotarpiu, kuriuo subjektas pirmą kartą taiko dokumentą „Palūkanų normų lyginamojo indekso reforma. 2-as etapas“, jam nereikia atskleisti 8-ojo TAS 28 straipsnio f punkte reikalaujamos informacijos.
- 44II. Dokumentu „Informacijos apie apskaitos politiką atskleidimas“, kuriuo taisomas 1-asis TAS ir 2-asis TFAS pareiškimas apie taikomą praktiką „Sprendimų dėl reikšmingumo priėmimas“ ir kuris buvo paskelbtas 2021 m. vasario mėn., pataisyti 21 ir B5 straipsniai. Subjektas tą pataisą turi taikyti 2023 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas pataisą taiko ankstesniam laikotarpiui, jis tą faktą turi atskleisti.

30-OJO TAS PANAIKINIMAS

45. Šiuo standartu pakeičiamas 30-asis TAS „Bankų ir panašių finansinių institucijų informacijos atskleidimas finansinėse ataskaitose“.

A priedėlis

Terminų apibrėžtys

Šis priedėlis yra neatskiriama TFAS dalis.

kredito rizika	rizika, kad viena finansinės priemonės šalis patirs finansinį nuostolį, nes kita šalis neįvykdys savo prievolės
kredito rizikos reitingo rangai	finansinės priemonės išipareigojimų neįvykdymo rizika grindžiamas kredito rizikos reitingas
valiutos rizika	rizika, kad finansinės priemonės tikroji vertė arba būsimieji pinigų srautai svyruos dėl užsienio valiutos kurso pokyčių
palūkanų normos rizika	rizika, kad finansinės priemonės tikroji vertė arba būsimieji pinigų srautai svyruos dėl rinkos palūkanų normos pokyčių
likvidumo rizika	rizika, kad subjektas patirs sunkumų vykdydamas prievoles, susijusias su finansiniais išipareigojimais, kurie įvykdomi sumokant pinigus arba pateikiant kitoki finansinį turtą
mokėtinos paskolos	mokėtinos paskolos yra kiti finansiniai išipareigojimai nei trumpalaikės prekybos sumos, mokėtinos esant įprastoms kredito sąlygoms
rinkos rizika	rizika, kad finansinės priemonės tikroji vertė arba būsimieji pinigų srautai 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 būsimieji pinigų srautai svyruos dėl rinkos kainų pokyčių (kitų nei pokyčiai, atsirandantys dėl palūkanų normos rizikos arba valiutos rizikos), kai tokius pokyčius lemia veiksniai, būdingi atskirai finansinei priemonei ar jos emitentui, arba veiksniai, darantys įtaką visoms panašioms finansinėms priemonėms, kuriomis prekiaujama rinkoje

Toliau pateikiami terminai apibrėžti 32-ojo TAS 11 straipsnyje, 39-ojo TAS 9 straipsnyje, 9-ojo TFAS A priedėlyje arba 13-ojo TFAS A priedėlyje ir šiame TFAS vartojami 32-ajame TAS, 39-ajame TAS, 9-ajame TFAS ir 13-ajame TFAS apibrėžtomis reikšmėmis:

— finansinio turto ar finansinio išipareigojimo amortizuota savikaina

— sutarties turtas

— sumažėjusios kredito vertės finansinis turtas

— pripažinimo nutraukimas

- išvestinė finansinė priemonė
- dividendai
- efektyviųjų palūkanų metodas
- nuosavybės priemonė
- tikėtini kredito nuostoliai
- tikroji vertė
- finansinis turtas
- finansinės garantijos sutartis
- finansinė priemonė
- finansinis įsipareigojimas
- finansinis įsipareigojimas, vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais
- prognozuojamas sandoris
- finansinio turto bendroji balansinė vertė
- apsidraudimo priemonė
- laikomas prekybai
- vertės sumažėjimo pelnas arba nuostoliai
- nuostolių atskaitymai
- laiku neapmokėtas
- įsigytas arba suteiktas sumažėjusios kredito vertės finansinis turtas
- perklasifikavimo data
- įprastas pirkimas arba pardavimas.

*B priedėlis***Taikymo nurodymai**

Šis priedėlis yra neatskiriama TFAS dalis.

FINANSINIŲ PRIEMONIŲ KLASĖS IR JŲ ATSKLEIDIMO LAIPSNIS (6 STRAIPSNIS)

- B1. 6 straipsnyje reikalaujama, kad 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 subjektas, jos skiriasi nuo finansinių priemonių kategorijų, nurodytų 9-ajame TFAS (kuriame nustatoma, kaip turi būti vertinamos finansinės priemonės ir kur pripažįstami jų tikrosios vertės pokyčiai).
- B2. Subjektas, nustatydamas finansinių priemonių klases, bent jau:
- a) priemones, vertinamas amortizuota savikaina, nurodo atskirai nuo tų, kurios vertinamos tikrąja verte;
 - b) finansines priemones, kurioms šis standartas netaikomas, priskiria atskirai klasei arba klasėms.
- B3. Subjektas, atsižvelgdamas į aplinkybes, nusprendžia, kaip išsamiai jis turi atskleisti informaciją, kad įvykdytų šio standarto reikalavimus, kiek dėmesio skirti skirtingiems tų reikalavimų aspektams ir kaip agreguoti informaciją, kad ji padėtų susidaryti bendrą vaizdą, nejungdamas informacijos, turinčios skirtingų požymių. Atskleidžiant informaciją, būtina pasiekti pusiausvyrą, kad finansinės ataskaitos nebūtų perkrautos pernelyg išsamia informacija, kuri jų vartotojams gali būti visai nenaudinga, ir kad per daug agreguota svarbi informacija netaptų neaiški. Pavyzdžiui, svarbi informacija neturi likti nepastebėta dėl to, kad subjektas ją pateikia kartu su pernelyg dideliu kiekiu nereikšmingų detalių. Be to, subjektas neturi atskleisti pernelyg agreguotos informacijos, kuri neleistų pastebėti atskirų svarbių sandorių arba susijusios rizikos skirtumų.
- B4. [Išbraukta]

Kita atskleidžiama informacija. Apskaitos politika (21 straipsnis)

- B5. 21 straipsnyje reikalaujama atskleisti reikšmingą apskaitos politikos informaciją, kuri turėtų apimti informaciją apie finansinių priemonių vertinimo pagrindą (arba pagrindus), naudojamą rengiant finansines ataskaitas. Apie finansines priemones gali būti atskleidžiama tokia informacija:
- a) dėl finansinių įsipareigojimų, priskirtų prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais:
 - i) finansinių įsipareigojimų, kuriuos subjektas priskyrė prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pobūdis;
 - ii) tokių finansinių įsipareigojimų priskyrimo pirminio pripažinimo metu kriterijai ir
 - iii) kaip subjektas įvykdė 9-ojo TFAS 4.2.2 straipsnyje nustatytas tokio priskyrimo sąlygas;
 - aa) dėl finansinio turto, priskirto prie turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais:
 - i) finansinio turto, kurį subjektas priskyrė prie turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pobūdis ir
 - ii) kaip subjektas įvykdė 9-ojo TFAS 4.1.5 straipsnyje nustatytus tokio priskyrimo kriterijus;
 - b) [Išbraukta]
 - c) ar įprastas finansinio turto pirkimas ir pardavimas apskaitoje registruojamas pagal prekybos arba atsiskaitymo datą (žr. 9-ojo TFAS 3.1.2 straipsnį);

d) [Išbraukta]

e) kaip nustatomas kiekvienos finansinių priemonių kategorijos grynasis pelnas arba grynasis nuostolis (žr. 20 straipsnio a punktą), pavyzdžiui, ar straipsnių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, grynasis pelnas arba grynasis nuostolis apima palūkanų ar dividendų pajamas;

f) [Išbraukta]

g) [Išbraukta]

Pagal 1-ojo TAS (persvarstyto 2007 m.) 122 straipsnį kartu su reikšminga apskaitos politikos informacija ar kitomis aiškinamojo rašto pastabomis subjektas turi atskleisti informaciją apie tuos vadovybės priimtus sprendimus, išskyrus siejamus su įvertinimais, kurie taikant subjekto apskaitos politiką turėjo didžiausią poveikį finansinėse ataskaitose pripažįstamoms sumoms.

RIZIKOS, ATsirANDANČIOS DĖL FINANSINIŲ PRIEMONIŲ, POBŪDIS IR MASTAS (31–42 STRAIPSANIAI)

B6. 31–42 straipsniuose reikalaujama informacija turi būti arba atskleidžiama finansinėse ataskaitose, arba kryžminės nuorodos būdu iš finansinių ataskaitų įtraukiama į kurią nors kitą ataskaitą, pvz., į vadovybės pastabas ar rizikos ataskaitą, kuri pateikiama finansinių ataskaitų vartotojams tokiomis pat sąlygomis ir tuo pat metu, kaip ir finansinės ataskaitos. Jei informacija kryžminės nuorodos būdu neįtraukta, finansinės ataskaitos yra ne visa apimančios.

Kiekybinės informacijos atskleidimas (34 straipsnis)

B7. 34 straipsnio a punkte reikalaujama atskleisti kiekybinius duomenis apie subjekto rizikos poziciją, remiantis vidine informacija, kurią subjektas pateikia pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams. Kai subjektas taiko kelis galimos rizikos pozicijos valdymo metodus, jis turi atskleisti informaciją, remdamasis metodu ar metodais, kuriais užtikrinama, kad būtų pateikta svarbiausia ir patikimiausia informacija. Svarbos ir patikimumo klausimai aptariami 8-ajame TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių 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 subjekto aplinkybes. Atskleidžiama informacija apie rizikos koncentraciją turi apimti:

a) aprašymą, kaip vadovybė nustato koncentraciją;

b) bendro požymio (pvz., sandorio šalies, geografinės vietovės, valiutos arba rinkos), pagal kurį nustatoma kiekviena koncentracija, aprašymą ir

c) rizikos pozicijos, susijusios su visomis finansinėmis priemonėmis, kurias sieja toks bendras požymis, mastą.

Kredito rizikos valdymo praktika (35F–35G straipsniai)

B8A. 35F straipsnio b punkte reikalaujama atskleisti informaciją apie tai, kaip subjektas apibrėžė išpareigojimų neįvykdymą įvairių finansinių priemonių atveju, ir tų apibrėžčių pasirinkimo priežastis. Kaip nurodyta 9-ojo TFAS 5.5.9 straipsnyje, tai, ar turėtų būti pripažįstami galiojimo laikotarpio tikėtinai kredito nuostoliai, nustatoma remiantis nuo pirminio pripažinimo padidėjusia išpareigojimų neįvykdymo rizika. Informacijoje apie subjekto taikomas išpareigojimų neįvykdymo apibrėžtis, kuri finansinių ataskaitų vartotojams padės suprasti, kaip subjektas taikė 9-ajame TFAS nustatytus tikėtinų kredito nuostolių reikalavimus, gali būti nurodoma:

a) kokybiniai ir kiekybiniai veiksniai, į kuriuos atsižvelgiama apibrėžiant išpareigojimų neįvykdymą;

b) ar skirtingų rūšių finansinėms priemonėms taikytos skirtingos apibrėžtys, ir

c) išpareigojimų įvykdymo normos prielaidos (t. y. kiek finansinio turto objektų grąžinamas išpareigojimų įvykdymo statusas) po to, kai buvo neįvykdyti su finansiniu turtu susiję išpareigojimai.

B8B. Siekiant padėti finansinių ataskaitų vartotojams įvertinti subjekto restruktūrizavimo ir pakeitimo politiką, 35F straipsnio f punkto i papunktyje reikalaujama atskleisti informaciją apie tai, kaip subjektas stebi, kokių mastu finansinio turto nuostolių atskaitymai, kurie pirmiau buvo atskleisti pagal 35F straipsnio f punkto i papunktį, vėliau vertinami suma, lygia galiojimo laikotarpio tikėtiniais kredito nuostoliams, pagal 9-ojo TFAS 5.5.3 straipsnį. Į kiekybinę informaciją, kuria remiantis finansinių ataskaitų vartotojams bus lengviau suprasti vėlesnį pakeisto finansinio turto kredito rizikos padidėjimą, gali būti įtraukiama informacija apie pakeistą finansinį turtą, atitinkantį 35F straipsnio f punkto i papunktyje išdėstytus kriterijus, kurio nuostolių atskaitymai vėl vertinami suma, lygia galiojimo laikotarpio tikėtiniais kredito nuostoliams (t. y. supaprastėjimo norma).

B8C. 35G straipsnio a punkte reikalaujama atskleisti informaciją apie duomenų ir prielaidų pagrindą ir įvertinimo metodus, taikomus siekiant taikyti 9-ajame TFAS nustatytus vertės sumažėjimo reikalavimus. Į subjekto prielaidas ir duomenis, naudojamus tikėtiniais kredito nuostoliams įvertinti arba kredito rizikos padidėjimo nuo pirminio pripažinimo mastui nustatyti, gali būti įtraukiama informacija, gauta iš vidinės ankstesnių laikotarpių informacijos arba reitingų ataskaitų, ir prielaidos apie tikėtiną finansinių priemonių galiojimo trukmę ir užstato pardavimo laiką.

Nuostolių atskaitymų pasikeitimai (35H straipsnis)

B8D. 35H straipsnyje reikalaujama, kad subjektas paaiškintų nuostolių atskaitymų pasikeitimų per ataskaitinį laikotarpį priežastis. Be nuostolių atskaitymų pradžios likučio ir pabaigos likučio sutikrinimo, gali reikėti pateikti pasikeitimų paaiškinimą. Į šį paaiškinimą gali būti įtraukiama nuostolių atskaitymų pasikeitimų per ataskaitinį laikotarpį priežasčių analizė, įskaitant:

- a) portfelio sudėtį;
- b) įsigytų arba suteiktų finansinių priemonių apimtį ir
- c) tikėtinų kredito nuostolių dydį.

B8E. Kreditavimo įsipareigojimų ir finansinių garantijų sutarčių nuostolių atskaitymai pripažįstami kaip atidėjinys. Informaciją apie finansinio turto nuostolių atskaitymų pasikeitimus subjektas turėtų atskleisti atskirai nuo kreditavimo įsipareigojimų ir finansinių garantijų sutarčių nuostolių atskaitymų pasikeitimų informacijos. Vis dėlto, jei į finansinę priemonę įtrauktas ir paskolos (t. y. finansinio turto), ir nepanaudoto įsipareigojimo (t. y. kreditavimo įsipareigojimo) komponentas, ir kreditavimo įsipareigojimo komponento tikėtinų kredito nuostolių subjektas negali nustatyti atskirai nuo finansinio turto komponento tikėtinų kredito nuostolių, kreditavimo įsipareigojimo tikėtini kredito nuostoliai turėtų būti pripažįstami kartu su finansinio turto nuostolių atskaitymais. Jeigu bendri tikėtini kredito nuostoliai viršija finansinio turto bendrąją balansinę vertę, tikėtini kredito nuostoliai turėtų būti pripažįstami kaip atidėjinys.

Užstatas (35K straipsnis)

B8F. 35K straipsnyje reikalaujama atskleisti informaciją, kuri finansinių ataskaitų vartotojams leistų suprasti užstato ir kitokio kredito kokybės gerinimo poveikį tikėtinų kredito nuostolių sumai. Nereikalaujama, kad subjektas atskleistų informaciją apie užstato ar kitų kredito kokybės gerinimo priemonių tikrąją vertę arba kiekybiškai įvertintų tikslią užstato vertę, kuri buvo įtraukta apskaičiuojant tikėtinius kredito nuostolius (t. y. nuostolius dėl įsipareigojimų neįvykdymo).

B8G. Į užstato ir jo poveikio tikėtinų kredito nuostolių sumoms paaiškinimą gali būti įtraukiama informacija apie:

- a) pagrindines užstato, kuris laikomas kaip užtikrinimo priemonė, ir kitų kredito kokybės gerinimo priemonių rūšis (pastarosios galėtų būti, pvz., garantijos, kredito išvestinės finansinės priemonės ir užskaitos susitarimai, kuriems negalima taikyti užskaitos pagal 32-ąjį TAS);
- b) laikomo užstato ir kitokio kredito vertės didinimo mastą ir jo svarbą nuostolių atskaitymų atžvilgiu;
- c) užstato ir kitų kredito kokybės gerinimo priemonių vertinimo ir valdymo politiką ir procesus;
- d) pagrindines užstato ir kitų kredito kokybės gerinimo priemonių sandorio šalių rūšis ir tų šalių kreditingumą ir

e) užstato ir kitų kredito kokybės gerinimo priemonių rizikos koncentraciją.

Kredito rizikos pozicija (35M–35N straipsniai)

- B8H. 35M straipsnyje reikalaujama atskleisti informaciją apie subjekto kredito rizikos poziciją ir reikšmingą kredito rizikos koncentraciją paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną. Kredito rizikos koncentracija egzistuoja tada, kai kelios sandorio šalys yra įsisteigusios geografiniame regione arba vykdo panašią veiklą ir turi panašių ekonominių požymių, dėl kurių ekonominių arba kitų sąlygų pokyčiai gali turėti panašų poveikį jų gebėjimui įvykdyti sutartines prievoles. Subjektas turėtų pateikti informaciją, kuri finansinių ataskaitų vartotojams leistų suprasti, ar esama finansinių priemonių grupių arba portfelių, pasižyminčių tam tikromis savybėmis, pvz., konkrečios rizikos koncentracija, kurios galėtų daryti poveikį didelei tos finansinių priemonių grupės daliai. Tai galėtų būti, pvz., grupavimas pagal paskolos ir turto vertės santykį, geografinę, sektoriaus koncentraciją arba koncentraciją pagal arba emitento tipą.
- B8I. Kredito rizikos reitingo rangų skaičius, taikomas atskleidžiant informaciją pagal 35M straipsnį, turi derėti su skaičiumi, kurį subjektas pateikia pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams kredito rizikos valdymo tikslais. Jei informacija apie pradelstus mokėjimus yra vienintelė su skolininku susijusi turima informacija ir subjektas informaciją apie pradelstus mokėjimus naudoja pagal 9-ojo TFAS 5.5.11 straipsnį vertindamas, ar kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, subjektas turi pateikti analizę pagal šio finansinio turto pradelsto apmokėjimo statusą.
- B8J. Jeigu subjektas tikėtinus kredito nuostolius įvertino bendrai, jis gali nesugebėti atskirų finansinių priemonių arba finansinio turto bendrosios balansinės vertės arba kreditavimo išipareigojimų ir finansinių garantijų sutarčių kredito rizikos pozicijos priskirti kredito rizikos reitingo rangams, dėl kurių pripažinti galiojimo laikotarpio tikėtini kredito nuostoliai. Tokiu atveju subjektas turėtų taikyti 35M straipsnyje nustatytą reikalavimą toms finansinėms priemonėms, kurias galima tiesiogiai priskirti kredito rizikos reitingo rangui, ir atskirai atskleisti finansinių priemonių, kurių galiojimo laikotarpio tikėtini kredito nuostoliai įvertinti bendrai, bendrąją balansinę vertę.

Didžiausia kredito rizikos pozicija (36 straipsnio a punktas)

- B9. 35K straipsnio a punkte ir 36 straipsnio a punkte reikalaujama atskleisti sumą, geriausiai atitinkančią subjekto didžiausią kredito rizikos poziciją. Kalbant apie finansinį turtą, paprastai tai yra bendroji balansinė vertė, atėmus:
- a) visas sumas, užskaitytas pagal 32-ąjį TAS, ir
- b) visus nuostolių atskaitymus, pripažintus pagal 9-ąjį TFAS.
- B10. Veiklos rūšys, dėl kurių atsiranda kredito rizika ir susijusi didžiausia kredito rizikos pozicija, gali būti, pavyzdžiui:
- a) paskolų teikimas klientams ir indėlių deponavimas kitose įstaigose. Šiais atvejais didžiausia kredito rizikos pozicija yra lygi susijusio finansinio turto balansinei vertei;
- b) išvestinių finansinių priemonių sutarčių sudarymas, pvz., užsienio valiutos keitimo sandoriai, palūkanų normos apskaitimo sandoriai ir kredito išvestinės finansinės priemonės. Kai susidaręs turtas vertinamas tikrąja verte, didžiausia kredito rizikos pozicija ataskaitinio laikotarpio pabaigoje yra lygi balansinei vertei;
- c) finansinių garantijų teikimas. Šiuo atveju didžiausia kredito rizikos pozicija yra lygi didžiausiai sumai, kurią subjektui tektų sumokėti, jeigu būtų pareikalauta įvykdyti garantiją, kuri gali būti reikšmingai didesnė už sumą, pripažintą išipareigojimu;
- d) kreditavimo išipareigojimo, kuris yra neatšaukiamas per visą finansavimo priemonės terminą arba atšaukiamas tik įvykus dideliame neigiamame pokyčiui, prisiėmimas. Jeigu emitentas negali įvykdyti kreditavimo išipareigojimo grynaisiais pinigais arba kita finansine priemone, didžiausia kredito rizikos pozicija yra lygi visai išipareigojimo 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 kaip išipareigojimas.

Kiekybinės informacijos apie likvidumo riziką atskleidimas (34 straipsnio a punktas ir 39 straipsnio a ir b punktai)

B10A. Pagal 34 straipsnio a dalį subjektas atskleidžia kiekybinių duomenų apie savo likvidumo rizikos poziciją santarauką, remdamasis pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams pateikta vidine informacija. Subjektas turi paaiškinti, kaip tie duomenys nustatomi. Jeigu pinigų (arba kitokio finansinio turto) išmokos, įtrauktos į tuos duomenis, gali:

a) patiriamos gerokai anksčiau, nei nurodyta duomenyse, arba

b) žymiai skirtis nuo duomenyse nurodytų sumų (pvz., išvestinė finansinė priemonė, įtraukta į duomenis kaip atsiskaitymas grynąja verte, tačiau dėl jos sandorio šalis turi galimybę prašyti bendrojo atsiskaitymo),

subjektas turi nurodyti šį faktą ir pateikti kiekybinę informaciją, kuri finansinių ataskaitų vartotojams leistų įvertinti rizikos mastą, nebent ši informacija įtraukta į sutartinių terminų analizę, kurios reikalaujama pagal 39 straipsnio a arba b punktą.

B11. Analizuodamas sutartinius terminus pagal 39 straipsnio a ir b punktų reikalavimus, subjektas pats nustato tinkamą terminų intervalų skaičių. Pavyzdžiui, subjektas gali nuspręsti taikyti tokius terminų intervalus:

a) ne vėlesnis kaip vienas mėnuo;

b) vėlesnis negu mėnuo, bet ne vėlesnis negu trys mėnesiai;

c) vėlesnis negu trys mėnesiai, bet ne vėlesnis negu vieni metai, ir

d) vėlesnis nei vieni metai, bet ne vėlesnis nei penkeri metai.

B11A. Laikydamasis 39 straipsnio a ir b punktų reikalavimų, subjektas įterptosios išvestinės finansinės priemonės neturi atskirti nuo mišrios (sudėtinės) finansinės priemonės. Tokiai priemonei subjektas turi taikyti 39 straipsnio a punktą.

B11B. 39 straipsnio b punkte reikalaujama, kad subjektas atskleistų kiekybinę išvestinių finansinių įsipareigojimų terminų analizę, parodančią likusius iki sutarties užbaigimo terminus, jeigu jie svarbūs norint suprasti pinigų srautų kitimą laiko atžvilgiu. Pavyzdžiui, tai galėtų būti:

a) palūkanų normų apsiskeitimo sandoris, kurio likęs terminas yra penkeri metai kintamos normos finansinio turto arba įsipareigojimo pinigų srautų apsidraudimo sandoryje.

b) visi kreditavimo įsipareigojimai.

B11C. 39 straipsnio a ir b punktuose reikalaujama, kad subjektas atskleistų informaciją apie finansinių įsipareigojimų terminų analizę, kurioje parodomi kai kurių finansinių įsipareigojimų terminai, likę iki sutarties užbaigimo. Atskleidžiant šią informaciją:

a) kai sandorio šalis gali rinktis, kada mokėti, įsipareigojimas priskiriamas anksčiausiam laikotarpiui, kurį iš subjekto gali būti pareikalauta sumokėti. Pavyzdžiui, finansiniai įsipareigojimai, kuriuos subjektui gali tekti įvykdyti, kai to bus pareikalauta (pvz., indėliai iki pareikalavimo), įtraukiami į anksčiausių terminų intervalą;

b) kai subjektas įsipareigoja sumas sumokėti dalimis, kiekviena dalis priskiriama anksčiausiam laikotarpiui, kurį iš subjekto gali būti pareikalauta sumokėti. Pavyzdžiui, neatšaukiamas kreditavimo įsipareigojimas priskiriamas terminų intervalui, kuriam priskiriama anksčiausia galimo išmokėjimo data;

c) suteiktų finansinių garantijų sutarčių atveju didžiausia garantijos suma priskiriama anksčiausiam laikotarpiui, kurį gali būti pareikalauta garantijos.

B11D. Terminų analizėse atskleistos sutarčių sumos, kaip reikalaujama 39 straipsnio a ir b punktuose, yra sutartiniai nediskontuoti pinigų srautai, pavyzdžiui:

- a) bendrieji nuomos įsipareigojimai (neatskaičius finansavimo sąnaudų);
- b) kainos, nurodytos išankstiniuose susitarimuose dėl finansinio turto pirkimo už grynuosius pinigus;
- c) grynosios sumos už kintamos pirkimo (fiksotos pardavimo) palūkanų normos apskaitinimo sandorius, pagal kuriuos apskaitinama pinigų srautais;
- d) sutartyje numatytos sumos, kurios turi būti keičiamos į išvestines finansines priemones (pvz., valiutų apskaitinimo sandoris), kai apskaitinama bendraisiais pinigų srautais, ir
- e) bendrieji kreditavimo įsipareigojimai.

Tokie nediskontuoti pinigų srautai skiriasi nuo finansinės būklės ataskaitoje nurodytos sumos, nes toje ataskaitoje pateikiama suma pagrįsta diskontuotais pinigų srautais. Kai mokėtina suma nėra fiksuota, suma, kurią reikia atskleisti, nustatoma atsižvelgiant į atskaitinio laikotarpio pabaigoje esančias sąlygas. Pavyzdžiui, kai mokėtina suma kinta keičiantis indeksui, suma, kurią reikia atskleisti, gali būti nustatoma pagal indekso dydį laikotarpio pabaigoje.

B11E. 39 straipsnio c punkte reikalaujama, kad subjektas apibūdintų, kaip valdo likvidumo riziką, susijusią su objektais, apie kuriuos pagal 39 straipsnio a ir b punktų reikalavimus atskleidžiama kiekybinė informacija. Subjektas turi atskleisti savo finansinio turto (pvz., paklausaus arba galinčio kurti pinigų įplaukas, siekiant atlikti su finansiniais įsipareigojimais susijusias pinigų išmokas, finansinio turto), laikomo likvidumo rizikai valdyti, terminų analizę, jeigu tokia informacija būtina, kad finansinių ataskaitų vartotojai galėtų įvertinti likvidumo rizikos pobūdį ir mastą.

B11F. Kiti veiksniai (sąrašas nebaigtinis), kuriuos subjektas gali apsvarstyti, atskleisdamas informaciją pagal 39 straipsnio c punkto reikalavimus:

- a) ar subjektas turi skolinimosi (pvz., trumpalaikio skolinimosi) priemonių arba kitų kredito linijų (pvz., rezervinio kredito priemonių), kuriomis gali naudotis likvidumo poreikiams tenkinti;
- b) turi likvidumo poreikiams skirtų indėlių centriniuose bankuose;
- c) turi labai įvairių finansavimo šaltinių;
- d) jo turtui arba finansavimo šaltiniams būdinga didelė likvidumo rizikos koncentracija;
- e) taiko vidinius likvidumo rizikos valdymo procesus ir turi veikimo ypatingais atvejais planus;
- f) turi priemonių, apimančių spartesnę išmokų mokėjimą (pvz., sumažėjus subjekto kredito reitingui);
- g) turi priemonių, dėl kurių gali reikėti pateikti užstatą (pvz., užstato vertės išlaikymo prievolės vykdymas išvestinių finansinių priemonių atveju);
- h) turi priemonių, leidžiančių subjektui pasirinkti, ar įvykdyti savo finansinius įsipareigojimus sumokant pinigais (arba pateikiant kitokį finansinį turtą), ar pateikiant savo akcijas, arba
- i) turi priemonių, kurioms taikomos bendrosios tarpusavio užskaitos sutartys.

Rinkos rizika. Jautrumo analizė (40 ir 41 straipsniai)

B17. 40 straipsnio a punkte reikalaujama atlikti visų rūšių rinkos rizikos, kuri veikia subjektą, jautrumo analizę. Pagal B3 straipsnį subjektas nusprendžia, kaip agreguoti informaciją, kad ji padėtų susidaryti bendrą vaizdą, neįtraukdamas skirtingų požymių turinčios informacijos apie rizikos pozicijas labai nevienodoje ekonominėje aplinkoje. Pavyzdžiui:

- a) subjektas, kuris prekiauja finansinėmis priemonėmis, šią informaciją apie prekybai laikomas finansines priemones ir kitas, prekybai nelaikomas finansines priemones, gali atskleisti atskirai;
- b) subjektas rinkos rizikos pozicijos didelės infliacijos sąlygomis neturėtų agreguoti su tos pačios rinkos rizikos pozicija srityse, kurioms būdinga labai maža infliacija.

Jeigu subjektas turi tik vienos rūšies rinkos rizikos poziciją 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 subjektų nereikalaujama nustatyti, koks būtų buvęs ataskaitinio laikotarpio pelnas arba nuostolis, jeigu atitinkami rizikos kintamieji būtų buvę kitokie. Vietoje to subjektai atskleidžia poveikį pelnui arba nuostoliui ir nuosavybei ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, remdamiesi prielaida, kad pagrįstai tikėtinas atitinkamo rizikos kintamojo pokytis įvyko ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ir buvo taikytas tada buvusios rizikos pozicijoms. Pavyzdžiui, jeigu metų pabaigoje subjektas turi kintamos normos išsipareigojimą, jis turėtų atskleisti einamųjų metų poveikį pelnui arba nuostoliui (t. y. palūkanų sąnaudoms), jeigu palūkanų normos svyravo nepažeisdamos pagrįstai tikėtinų sumų ribų;
- b) iš subjektų nereikalaujama atskleisti poveikio pelnui arba nuostoliui ir nuosavybei, kurį daro kiekvienas atitinkamo rizikos kintamojo pokytis pagrįstai tikėtinų pokyčių ribose. Pakanka atskleisti pokyčių poveikį atsižvelgiant į pagrįstai tikėtiną ribą.

- B19. Kad nustatytų, koks yra atitinkamo rizikos kintamojo pagrįstai tikėtinas pokytis, subjektas turėtų atsižvelgti į:

- a) ekonomines sąlygas, kuriomis jis veikia. Pagrįstai tikėtinas pokytis neturėtų apimti nesusijusių arba blogiausių atvejų scenarijų ar testavimo nepalankiausiomis sąlygomis. Be to, jeigu pagrindinio rizikos kintamojo pokyčio rodiklis yra stabilus, subjektui nereikia keisti pasirinkto rizikos kintamojo pagrįstai tikėtino pokyčio. Sakytume, kad palūkanų normos yra 5 %, o subjektas nustato, kad jos pagrįstai gali svyruoti ± 50 bazinių punktų. Subjektas turėtų atskleisti poveikį pelnui arba nuostoliui ir nuosavybei, jeigu palūkanų normos pasikeistų iki 4,5 % arba 5,5 %. Per kitą ataskaitinį laikotarpį palūkanų normos padidėja iki 5,5 %. Subjektas ir toliau tikisi, kad jos gali svyruoti ± 50 bazinių punktų (t. y. kad palūkanų normų pokyčio rodiklis yra stabilus). Subjektas turėtų atskleisti poveikį pelnui arba nuostoliui ir nuosavybei, jeigu palūkanų normos pasikeistų iki 5 % arba 6 %. Subjektui nereikėtų pataisyti savo vertinimo, kad palūkanų normos pagrįstai gali svyruoti ± 50 bazinių punktų, nebent yra įrodymų, kad palūkanų normų kintamumas reikšmingai padidėjo;
- b) laikotarpį, kada jis atlieka vertinimą. Jautrumo analizė turi atspindėti poveikį pokyčių, kurie laikomi pagrįstai tikėtinais per ataskaitinį laikotarpį iki kito šių duomenų atskleidimo, kuris paprastai būna kitą subjekto metinį ataskaitinį laikotarpį.

- B20. 41 straipsnyje numatyta, kad subjektas gali taikyti jautrumo analizę, atspindinčią rizikos kintamųjų tarpusavio ryšius, pavyzdžiui, vertės pokyčio rizikos, jeigu tokią analizę jis taiko savo finansinės rizikos pozicijai valdyti. Tas taikoma net ir tuo atveju, kai minėtas metodas padeda nustatyti tik galimą nuostolį, o galimo pelno nustatyti nepada. Toks subjektas gali vadovautis 41 straipsnio a punkto reikalavimais, atskleisdamas informaciją apie taikomo vertės pokyčio rizikos vertinimo modelį (pvz., ar jis paremtas Monte Karlo modeliu), pateikdamas paaiškinimą, kaip jis taikomas, ir išdėstydamas pagrindines prielaidas (pvz., laikymo laikotarpį ir pasikliovimo lygį). Subjektas taip pat gali atskleisti ankstesnių 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. Subjektas turi pateikti 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 finansinės būklės ataskaitoje pripažįstamų palūkanas duodančių finansinių priemonių (pvz., įsigytų arba išleistų skolos priemonių) ir dėl kai kurių finansinių priemonių, kurios finansinės būklės ataskaitoje nepripažįstamos (pvz., kai kurių kreditavimo įsipareigojimų).

Valiutos rizika

- B23. *Valiutos rizika* (arba užsienio valiutos kurso 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 kurios išreikštos funkcinė valiuta.
- B24. Jautrumo analizė atskleidžiama dėl kiekvienos valiutos, kurios atžvilgiu subjekto pozicija yra reikšminga.

Kita kainos rizika

- B25. *Kita kainos rizika* atsiranda dėl finansinių priemonių, pasikeitus, pavyzdžiui, biržos prekių arba akcijų kainoms. Kad atitiktų 40 straipsnio reikalavimus, subjektas galėtų atskleisti informaciją apie konkretaus vertybinių popierių biržos indekso, biržos prekės kainos arba kito rizikos kintamojo sumažėjimo poveikį. Pavyzdžiui, subjektas, pateikiantis likvidacinės 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 a) turimos kito subjekto akcijos ir b) investicija į patikos fondą, kuris taip pat investuoja į nuosavybės priemones. Kiti pavyzdžiai apima išankstinius sandorius, pasirinkimo sandorius dėl nustatytų nuosavybės priemonių kiekių pirkimo arba pardavimo ir apsikeitimo sandorius, indeksuojamus pagal akcijų kainas. Tokių finansinių priemonių tikrosioms vertėms poveikį daro pagrindinių nuosavybės priemonių rinkos kainos pokyčiai.
- B27. Pagal 40 straipsnio a punktą pelno arba nuostolių jautrumas (atsirandantis, pvz., dėl priemonių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais) atskleidžiamas atskirai nuo kitų bendrųjų pajamų jautrumo (atsirandančio, pvz., dėl investicijų į nuosavybės priemones, kurių tikrosios vertės pasikeitimai pateikiami kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje).
- B28. Finansinių priemonių, kurias subjektas klasifikuoja kaip nuosavybės priemones, vertės iš naujo nustatyti nereikia. Šių priemonių nuosavybės kainos rizika neturės poveikio nei pelnui arba nuostoliui, nei nuosavybei. Dėl to jautrumo analizės atlikti nereikia.

PRIPAŽINIMO NUTRAUKIMAS (42C–42H STRAIPSNIAI)

Tolesnė kontrolė (42C dalis)

- B29. Taikant 42E–42H straipsnių informacijos atskleidimo reikalavimus, tolesnė perduoto finansinio turto kontrolė vertinama ataskaitas teikiančio subjekto lygmeniu. Pavyzdžiui, jei patronuojamoji įmonė nesusijusiai trečiajai šaliai perduoda finansinį turtą, kurį toliau kontroliuoja tos patronuojamosios įmonės patronuojančioji įmonė, savo atskirose arba individualiose finansinėse ataskaitose vertindama, ar toliau kontroliuoja perduotą turtą, patronuojamoji įmonė (kai patronuojamoji įmonė yra ataskaitas teikiantis subjektas) neįtraukia informacijos apie patronuojančiosios įmonės tolesnę kontrolę. Tačiau patronuojančioji įmonė (kai ataskaitas teikiantis subjektas yra grupė) savo konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose vertindama, ar toliau kontroliuoja perduotą turtą, turėtų įtraukti informaciją apie savo (ar kito grupės nario) patronuojamosios įmonės perduoto finansinio turto tolesnę kontrolę.
- B30. Subjektas toliau nekontroliuoja perduoto finansinio turto, jei pagal perdavimo sąlygas subjektas neišlaiko jokių su perduotu finansiniu turtu susijusių sutartinių teisių ar prievolių ir neįgyja naujų su perduotu finansiniu turtu susijusių sutartinių teisių ar prievolių. Subjektas toliau nekontroliuoja perduoto finansinio turto, jei jis nėra suinteresuotas būsimais perduoto finansinio turto rezultatais ir jokiais aplinkybėmis nėra įpareigotas ateityje atlikti su perduotu finansiniu turtu susijusių mokėjimų. Terminas „mokėjimas“ šiame kontekste neapima perduoto finansinio turto pinigų srautų, kuriuos subjektas gauna ir kuriuos privalo pervesti gavėjui.

- B30A. Kai subjektas perduoda finansinį turtą, jis gali išlaikyti teisę prižiūrėti tą finansinį turtą už mokestį, kuris, pavyzdžiui, įtraukiamas į priežiūros sutartį. Subjektas įvertina priežiūros sutartį pagal 42C ir B30 straipsnių nurodymus, siekdamas nuspręsti, ar taikant informacijos atskleidimo reikalavimus laikoma, kad dėl priežiūros sutarties jis išlaiko tolesnę kontrolę. Pavyzdžiui, taikant atskleidimo reikalavimus laikoma, kad prižiūrintis subjektas toliau kontroliuoja perduotą finansinį turtą, jeigu administravimo mokestis priklauso nuo pinigų srautų iš perduoto finansinio turto sumos arba laiko. Panašiai, taikant atskleidimo reikalavimus laikoma, kad prižiūrintis subjektas toliau kontroliuoja perduotą finansinį turtą, jeigu dėl perduoto finansinio turto neveiksnumo nebūtų sumokėtas visas fiksuotas mokestis. Pagal šiuos pavyzdžius prižiūrintis subjektas yra suinteresuotas būsimais perduoto finansinio turto rezultatais. Šis vertinimas atliekamas nepriklausomai nuo to, ar gautinas mokestis yra adekvati kompensacija subjektui už teikiamas priežiūros paslaugas.
- B31. Tolesnė perduoto finansinio turto kontrolė gali atsirasti dėl sutartinių nuostatų, įrašytų perdavimo susitarime arba atskirame dėl perdavimo sudarytame susitarime su gavėju ar trečiąja šalimi.

Perduotas finansinis turtas, kurio viso pripažinimas nėra nutrauktas (42D straipsnis)

- B32. 42D straipsnyje reikalaujama atskleisti informaciją, kai visas perduotas finansinis turtas arba jo dalis neatitinka pripažinimo nutraukimo kriterijų. Tą informaciją reikalaujama atskleisti kiekvieną paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną, kurią subjektas ir toliau pripažįsta perduotą finansinį turtą, nepaisant to, kada įvyko perdavimas.

Tolesnės kontrolės rūšys (42E–42H straipsniai)

- B33. 42E–42H straipsniuose reikalaujama atskleisti kokybinę ir kiekybinę informaciją apie kiekvienos rūšies tolesnę perduoto finansinio turto, kurio pripažinimas nutrauktas, kontrolę. Subjektas turi agreguoti informaciją apie savo tolesnę kontrolę pagal rūšis, kurios atitinka subjekto rizikos poziciją. Pavyzdžiui, informaciją apie savo tolesnę kontrolę subjektas gali agreguoti pagal finansinių priemonių rūšis (pvz., garantijos arba pasirinkimo pirkti sandoriai) arba pagal perdavimo rūšis (pvz., gautinų sumų faktoringas, pakeitimas vertybiniais popieriais ir vertybinių popierių skolinimas).

Nediskontuotų pinigų išmokų siekiant atpirkti perduotą turtą terminų analizė (42E straipsnio e punktas)

- B34. 42E straipsnio e punkte reikalaujama atskleisti informaciją apie nediskontuotų pinigų išmokų siekiant atpirkti finansinį turtą, kurio pripažinimas nutrauktas, ar kitų sumų, mokėtinų gavėjui už finansinį turtą, kurio pripažinimas nutrauktas, terminų analizę, rodančią subjekto tolesnės kontrolės likusius iki sutarties užbaigimo terminus. Šioje analizėje atskiriami pinigų srautai, kai sumokėti privaloma (pvz., išankstiniai sandoriai), pinigų srautai, kai iš subjekto gali būti pareikalauta sumokėti (pvz., parduoti pasirinkimo parduoti sandoriai), ir pinigų srautai, kai subjektas gali pasirinkti sumokėti (pvz., įsigyti pasirinkimo pirkti sandoriai).
- B35. Rengdamas 42E straipsnio e punkte reikalaujamą terminų analizę, subjektas turi pats nustatyti tinkamą terminų intervalų skaičių. Pavyzdžiui, subjektas gali nuspręsti taikyti tokius terminų intervalus:
- a) ne vėlesnis kaip vienas mėnuo;
 - b) vėlesnis negu mėnuo, bet ne vėlesnis negu trys mėnesiai;
 - c) vėlesnis negu trys mėnesiai, bet ne vėlesnis negu šeši mėnesiai;
 - d) vėlesnis negu šeši mėnesiai, bet ne vėlesnis negu vieni metai;
 - e) vėlesnis negu vieni metai, bet ne vėlesnis negu treji metai;
 - f) vėlesnis negu treji metai, bet ne vėlesnis negu penkeri metai, ir
 - g) vėlesnis negu penkeri metai.

- B36. Jei nustatytas galimų terminų intervalas, pinigų srautai įtraukiami pagal anksčiausią datą, kurią iš subjekto gali būti pareikalauta arba leista sumokėti.

Kokybinė informacija (42E straipsnio f punktas)

- B37. Kokybinė informacija, kurios reikalaujama pagal 42E straipsnio f punktą, apima finansinio turto, kurio pripažinimas nutrauktas, aprašymą ir perdavus tą turtą išlaikytos tolesnės kontrolės pobūdį ir paskirtį. Ji taip pat apima subjektui kylančios rizikos aprašymą, įskaitant:
- a) aprašymą, kaip subjektas valdo su finansinio turto, kurio pripažinimas nutrauktas, tolesne kontrole susijusią riziką;
 - b) nurodymą, ar reikalaujama, kad subjektas prisiimtų nuostolius pirmiau nei kitos šalys, ir nuostolių, kuriuos prisiima šalys, kurių dalys yra antraeilės, palyginti su subjekto turto dalimi (t. y. to turto tolesne kontrole), eiliškumą ir sumas;
 - c) bet kokių priežastinių įvykių, susijusių su prievolėmis teikti finansinę paramą ar atpirkti perduotą finansinį turtą, aprašymą.

Pelnas arba nuostoliai nutraukus turto pripažinimą (42G straipsnio a punktas)

- B38. 42G straipsnio a punkte reikalaujama, kad subjektas atskleistų pelną ar nuostolius, atsiradusius nutraukus turto, kurį subjektas toliau kontroliuoja, pripažinimą. Subjektas turi atskleisti, ar nutraukus turto pripažinimą pelnas arba nuostoliai atsiranda dėl to, kad anksčiau pripažinto turto komponentų (t. y. turto, kurio pripažinimas nutrauktas, dalies ir subjekto išlaikomos dalies) tikrosios vertės skiriasi nuo viso anksčiau pripažinto turto tikrosios vertės. Tokiu atveju subjektas taip pat turi atskleisti informaciją, ar nustatant tikrąją vertę atsižvelgta į reikšmingus duomenis, nepagrįstus stebimais rinkos duomenimis, kaip aprašyta 27A straipsnyje.

Papildoma informacija (42H straipsnis)

- B39. Informacijos, kurią reikalaujama atskleisti pagal 42D–42G straipsnius, gali nepakakti tam, kad būtų pasiekti 42B straipsnyje nustatyti atskleidimo tikslai. Jei taip yra, subjektas turi atskleisti bet kokią papildomą informaciją, kuri būtina informacijos atskleidimo tikslams pasiekti. Atsižvelgdamas į aplinkybes, subjektas nusprendžia, kiek papildomos informacijos jis turi pateikti, kad patenkintų vartotojų informacijos poreikius, ir kiek jis turi pabrėžti skirtingus papildomos informacijos aspektus. Būtina rasti pusiausvyrą: finansinėse ataskaitose nereikia pateikti per daug smulkios ir finansinių ataskaitų vartotojams nenaudingos informacijos, kita vertus, informacijos nereikia per daug agreguoti – ji turi būti aiški.

Finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų užskaita (13A–13F straipsniai)

Taikymo sritis (13A straipsnis)

- B40. 13B–13E straipsniuose nurodytą informaciją reikalaujama atskleisti dėl visų pripažintų finansinių priemonių, kurios užskaitomos pagal 32-ojo TAS 42 straipsnį. Be to, finansinėms priemonėms taikomi 13B–13E straipsniuose pateikti informacijos atskleidimo reikalavimai, jei joms taikomas vykdytinas bendrasis užskaitos susitarimas ar panašus susitarimas, kuris apima panašias finansines priemones ir sandorius, nepriklausomai nuo to, ar finansinės priemonės užskaitomos tarpusavyje pagal 32-ojo TAS 42 straipsnį.
- B41. 13A ir B40 straipsniuose nurodyti panašūs susitarimai yra, be kita ko, išvestinių finansinių priemonių tarpuskaitos susitarimai, visuotiniai pagrindiniai atpirkimo susitarimai, visuotiniai pagrindiniai vertybinių popierių skolinimo susitarimai ir bet kokios susijusios teisės į finansinį užstatą. B40 straipsnyje nurodytos panašios finansinės priemonės ir sandoriai yra, be kita ko, išvestinės finansinės priemonės, pardavimo ir atpirkimo sandoriai, atvirkštinio pardavimo ir atpirkimo sandoriai, vertybinių popierių skolinimosi ir skolinimo sandoriai. Finansinių priemonių, kurioms netaikomas 13A straipsnis, pavyzdžiai: paskolos ir klientų indėliai toje pačioje įstaigoje (nebent jie užskaitomi finansinės būklės ataskaitoje), taip pat finansinės priemonės, kurioms taikomas tik užtikrinimo susitarimas.

Kiekybinės informacijos apie pripažintą finansinį turtą ir pripažintus finansinius įsipareigojimus, kuriems taikomas 13A straipsnis, atskleidimas (13C straipsnis)

- B42. Finansinėms priemonėms, apie kurias informacija atskleidžiama pagal 13C straipsnį, gali būti taikomi skirtingi vertinimo reikalavimai (pavyzdžiui, mokėtina suma, susijusi su atpirkimo sandoriu, gali būti vertinama amortizuota savikaina, o išvestinė finansinė priemonė bus vertinama tikrąja verte). Subjektas, atskleisdamas atitinkamą informaciją, turi nurodyti priemones jų pripažintomis sumomis ir aprašyti visus gaunamų vertinimo rezultatų skirtumus.

Informacijos apie pripažinto finansinio turto ir pripažintų finansinių įsipareigojimų, kuriems taikomas 13A straipsnis, bendrąsias sumas atskleidimas (13C straipsnio a punktas)

- B43. Sumos, kurių reikalaujama pagal 13C straipsnio a punktą, yra susijusios su pripažintomis finansinėmis priemonėmis, kurios užskaitomos pagal 32-ojo TAS 42 straipsnį. Sumos, kurių reikalaujama pagal 13C straipsnio a punktą, taip pat susijusios su pripažintomis finansinėmis priemonėmis, kurioms taikomas vykdytinas bendrasis užskaitos susitarimas ar panašus susitarimas, nepriklausomai nuo to, ar jos atitinka užskaitos kriterijus. Tačiau informacija, kurią reikalaujama atskleisti pagal 13C straipsnio a punktą, nesusijusi su sumomis, pripažintomis pagal užtikrinimo susitarimus, kurios neatitinka 32-ojo TAS 42 straipsnio užskaitos kriterijų. Informaciją apie tokias sumas reikalaujama atskleisti pagal 13C straipsnio d punktą.

Informacijos apie sumas, užskaitomas pagal 32-ojo TAS 42 straipsnio kriterijus, atskleidimas (13C straipsnio b punktas)

- B44. 13C straipsnio b punkte reikalaujama, kad subjektai atskleistų informaciją apie sumas, užskaitomas pagal 32-ojo TAS 42 straipsnio kriterijus, kai nustatomos finansinės būklės ataskaitoje pateikiamos grynosios sumos. Pripažinto finansinio turto ir pripažintų finansinių įsipareigojimų sumos, kurioms taikoma užskaita pagal tą patį susitarimą, pateikiamos atskleidžiant informaciją tiek apie finansinį turtą, tiek apie finansinius įsipareigojimus. Tačiau atskleidžiamos tik tos sumos (pavyzdžiui, lentelėje), kurioms taikoma užskaita. Pavyzdžiui, subjektas gali turėti pripažintą išvestinį turtą ir pripažintą išvestinį įsipareigojimą, kurie atitinka 32-ojo TAS 42 straipsnio užskaitos kriterijus. Jei išvestinio turto bendroji suma yra didesnė už išvestinio įsipareigojimo bendrąją sumą, į lentelę, kurioje atskleidžiama informacija apie finansinį turtą, bus įtraukta visa išvestinio turto suma (pagal 13C straipsnio a punktą) ir visa išvestinio įsipareigojimo suma (pagal 13C straipsnio b punktą). Kita vertus, lentelėje, kurioje atskleidžiama informacija apie finansinį įsipareigojimą, bus pateikta visa išvestinio įsipareigojimo suma (pagal 13C straipsnio a punktą), tačiau į tą lentelę bus įtraukiama tik tokia išvestinio turto suma (pagal 13C straipsnio b punktą), kuri yra lygi išvestinio įsipareigojimo sumai.

Informacijos apie finansinės būklės ataskaitoje pateikiamas grynąsias sumas atskleidimas (13C straipsnio c punktas)

- B45. Jeigu subjektas turi priemonių, kurioms taikomi šie informacijos atskleidimo reikalavimai (kaip nurodyta 13A straipsnyje), bet kurios neatitinka 32-ojo TAS 42 straipsnio užskaitos kriterijų, sumos, kurias reikalaujama atskleisti pagal 13C straipsnio c punktą, būtų lygios sumoms, kurias reikalaujama atskleisti pagal 13C straipsnio a punktą.
- B46. Sumos, kurias reikalaujama atskleisti pagal 13C straipsnio c punktą, turi būti sutikrinamos su atskirų straipsnių eilučių sumomis, pateiktomis finansinės būklės ataskaitoje. Pavyzdžiui, jeigu subjektas nustato, kad agregavus ar išskaidžius atskirų finansinės ataskaitos straipsnių eilučių sumas būtų pateikta svarbesnė informacija, jis turi sutikrinti agreguotas ar išskaidytas sumas, atskleidžiamas pagal 13C straipsnio c punktą, su atskirų straipsnių eilučių sumomis, pateiktomis finansinės būklės ataskaitoje.

Informacijos apie sumas, kurioms taikomas vykdytinas bendrasis užskaitos susitarimas ar panašus susitarimas ir kurios nenurodytos 13C straipsnio b punkte, atskleidimas (13C straipsnio d punktas)

- B47. 13C straipsnio d punkte reikalaujama, kad subjektai atskleistų informaciją apie sumas, kurioms taikomas vykdytinas bendrasis užskaitos susitarimas ar panašus susitarimas ir kurios nenurodytos 13C straipsnio b punkte. 13C straipsnio d punkto i papunktyje nurodytos sumos susijusios su pripažintomis finansinėmis priemonėmis, kurios neatitinka kai kurių arba visų 32-ojo TAS 42 straipsnyje nurodytų užskaitos kriterijų (pavyzdžiui, dabartinės užskaitos teisės, kurios neatitinka 32-ojo TAS 42 straipsnio b punkto kriterijaus, arba sąlyginės užskaitos teisės, kurios yra įgyvendintinos ir kuriomis galima pasinaudoti tik kurios nors sandorio šalies įsipareigojimų neįvykdymo, nemokumo ar bankroto atveju).

- B48. 13C straipsnio d punkto ii papunktyje nurodytos sumos, susijusios tiek su gautu, tiek su pateiktu finansiniu užstatu, įskaitant piniginių užstatą. Subjektas turi atskleisti tų finansinių priemonių, pateiktų ar gautų kaip užstatas, tikrąją vertę. Pagal 13C straipsnio d punkto ii papunktį atskleidžiamos sumos turėtų būti susijusios su faktiškai gautu ar pateiktu užstatu, o ne su mokėtinomis ar gautinomis sumomis, kurios pripažįstamos siekiant grąžinti ar atgauti tokį užstatą.

Sumų, atskleidžiamų pagal 13C straipsnio d punktą, apribojimai (13D straipsnis)

- B49. Atskleisdamas sumas pagal 13C straipsnio d punktą, subjektas turi atsižvelgti į kiekvienos finansinės priemonės užstato perviršio poveikį. Kad tą padarytų, subjektas pirmiausia iš sumos, atskleidžiamos pagal 13C straipsnio c punktą, turi atskaityti sumas, atskleidžiamas pagal 13C straipsnio d punkto i papunktį. Paskui subjektas turi užtikrinti, kad pagal 13C straipsnio d punkto ii papunktį atskleidžiamos sumos neviršytų pagal 13C straipsnio c punktą atskleidžiamos atitinkamos finansinės priemonės likusios sumos. Tačiau jei teisės į užstatą gali būti įgyvendinamos visų finansinių priemonių atžvilgiu, tokias teises galima įtraukti atskleidžiant informaciją pagal 13D straipsnį.

Užskaitos teisių, kurioms taikomi vykdytini bendrieji užskaitos susitarimai ir panašūs susitarimai, aprašymas (13E straipsnis)

- B50. Subjektas turi aprašyti užskaitos teisių ir panašių susitarimų, atskleidžiamų pagal 13C straipsnio d punktą, rūšis, įskaitant tų teisių pobūdį. Pavyzdžiui, subjektas turi aprašyti sąlygines teises. Priemonių, kurioms taikomos užskaitos teisės, nepriklausančios nuo ateities įvykio, tačiau neatitinkančios likusių 32-ojo TAS 42 straipsnio kriterijų, atveju subjektas turi aprašyti kriterijų neatitikimo priežastį (-is). Dėl kiekvieno gauto ar pateikto finansinio užstato subjektas turi aprašyti užtikrinimo susitarimo sąlygas (pavyzdžiui, kada užstatui taikomi apribojimai).

Informacijos atskleidimas pagal finansinių priemonių rūšis arba pagal sandorio šalis

- B51. Kiekybinę informaciją, kurią reikalaujama atskleisti pagal 13C straipsnio a–e punktus, galima grupuoti pagal finansinių priemonių ar sandorių rūšis (pavyzdžiui, išvestinės finansinės priemonės, atpirkimo ir atvirkštinio atpirkimo sandoriai arba vertybinių popierių skolinimosi ir skolinimo sandoriai).
- B52. Subjektas taip pat gali grupuoti kiekybinę informaciją, kurią reikalaujama atskleisti pagal 13C straipsnio a–c punktus, pagal finansinių priemonių rūšis, o kiekybinę informaciją, kurią reikalaujama atskleisti pagal 13C straipsnio c–e punktus, – pagal sandorio šalis. Jeigu subjektas reikalaujamą informaciją pateikia pagal sandorio šalis, nereikalaujama, kad subjektas identifikuotų sandorio šalis pagal pavadinimus. Tačiau kiekvienais metais, kurių informacija pateikiama, sandorio šalys turi būti identifikuojamos nuosekliai (sandorio šalis A, sandorio šalis B, sandorio šalis C ir t. t.), kad informacija išliktų palyginama. Siekiant pateikti daugiau informacijos apie sandorio šalių rūšis, reikia apsvarstyti galimybę atskleisti kokybinę informaciją. Kai 13C straipsnio c–e punktuose nurodytos sumos atskleidžiamos pagal sandorio šalis, sumos, kurios, vertinant atskirai, yra reikšmingos, palyginti su bendromis sandorio šalies sumomis, atskleidžiamos atskirai, o likusios sumos, kurios, vertinant atskirai, nėra reikšmingos sandorio šalies sumos, turi būti agreguojamos vienoje straipsnio eilutėje.

Kita

- B53. 13C–13E straipsniuose nustatyti konkretūs informacijos atskleidimo reikalavimai yra minimalieji reikalavimai. Kad įgyvendintų 13B straipsnio tikslą, subjektui gali reikėti atskleisti papildomos (kokybinės) informacijos, priklausomai nuo vykdytinų bendrųjų užskaitos susitarimų ar panašių susitarimų sąlygų, įskaitant informaciją apie užskaitos teisių pobūdį ir jų poveikį ar potencialų poveikį subjekto finansinei būklei.

8-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS***Veiklos segmentai*****PAGRINDINIS PRINCIPAS**

- 1. Subjektas turi atskleisti informaciją, kad jo finansinių ataskaitų vartotojai galėtų įvertinti verslo veiklos, kurią jis vykdo, pobūdį, finansinį poveikį ir ekonominę aplinką, kurioje jis veikia.**

TAIKYMO SRITIS

2. Šis TFAS turi būti taikomas:
 - a) atskiroms arba individualioms finansinėms ataskaitoms, kurias rengia subjektas:
 - i) kurio skolos arba nuosavybės priemonėmis yra prekiaujama viešojoje rinkoje (vidaus ar užsienio vertybinių popierių biržoje ar nebiržinėje rinkoje, įskaitant vietines ir regionines rinkas) arba
 - ii) kuris savo finansines ataskaitas teikia arba rengiasi pateikti vertybinių popierių komisijai arba kitai reguliavimo organizacijai, siekdamas išleisti bet kokios kategorijos finansines priemones viešojoje rinkoje, ir
 - b) konsoliduotosioms finansinėms ataskaitoms, kurias sudaro grupė, turinti patronuojančiąją įmonę:
 - i) kurios skolos arba nuosavybės priemonėmis yra prekiaujama viešojoje rinkoje (vidaus ar užsienio vertybinių popierių biržoje ar nebiržinėje rinkoje, įskaitant vietines ir regionines rinkas) arba
 - ii) kuri savo konsoliduotąsias finansines ataskaitas teikia arba rengiasi pateikti vertybinių popierių komisijai ar kitai reguliavimo organizacijai, siekdama išleisti bet kokios kategorijos finansines priemones viešojoje rinkoje.
3. Jeigu šio TFAS neprivalantis taikyti subjektas nusprendžia atskleisti šio TFAS neatitinkančią informaciją apie segmentus, tokios informacijos jis neturi apibūdinti kaip segmento informacijos.
4. Jeigu finansines ataskaitas sudaro patronuojančiosios įmonės, kuriai taikomas šis TFAS, konsoliduotosios finansinės ataskaitos ir tokios patronuojančiosios įmonės atskiros finansinės ataskaitos, informaciją apie segmentus reikia pateikti tik konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose.

VEIKLOS SEGMENTAI

5. Veiklos segmentas yra subjekto komponentas:
 - a) dalyvaujantis verslo veikloje, iš kurios jis gali uždirbti pajamų ir patirti sąnaudų (įskaitant pajamas ir sąnaudas, susijusias su sandoriais, vykdomais su kitais to paties subjekto komponentais);
 - b) kurio veiklos rezultatus reguliariai tikrina subjekto pagrindinis sprendimus priimančio asmuo, priimdamas sprendimą dėl išteklų, kuriuos reikia paskirti segmentui, ir siekdamas įvertinti jo finansinius rezultatus, ir
 - c) dėl kurio yra pateikta atskira finansinė informacija.

Veiklos segmentas gali dalyvauti verslo veikloje, iš kurios jis neuždirba pajamų, pavyzdžiui, veiklos segmentais gali būti veiklą pradedantys, bet pajamų dar negavę skyriai.

6. Ne kiekviena subjekto dalis yra veiklos segmentas arba veiklos segmento dalis. Pavyzdžiui, subjekto pagrindinė buveinė ar kai kurie funkciniai skyriai gali neuždirbti pajamų ar uždirbti tik tokias pajamas, kurios yra neesminės subjekto veikloje, todėl jie nebus laikomi veiklos segmentais. Taikant šį TFAS, subjekto išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, planai nėra veiklos segmentai.

7. Terminas „pagrindinis sprendimus priimančio asmuo“ nurodo ne tik konkrečias pareigas einantį vadovą, bet ir funkciją. Ta funkcija – paskirstyti išteklius ir vertinti subjekto veiklos segmentų veiklos rezultatus. Pagrindinis subjekto sprendimus priimančio asmuo dažnai būna subjekto generalinis direktorius ar skyriaus vadovas, bet, pavyzdžiui, tai gali būti ir vykdomųjų direktorių ar kitų vadovaujančių asmenų grupė.
8. Pagal 5 straipsnyje apibūdintus tris veiklos segmentų požymius aiškiai identifikuojami daugelio subjektų veiklos segmentai. Tačiau subjekto teikiamose ataskaitose jo verslo veikla gali būti pateikiama įvairiais būdais. Jeigu pagrindinis sprendimus priimančio asmuo naudoja daugiau kaip vieną segmento informacijos rinkinį, pagal kitus veiksmus galima identifikuoti atskirą komponentų grupę, sudarančią subjekto veiklos segmentus, įskaitant kiekvieno komponento verslo veiklos pobūdį, už juos atsakingų vadovų buvimą faktą ir direktorių valdybai teikiamą informaciją.
9. Paprastai 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. Terminas „segmento vadovas“ nurodo ne tik konkrečias pareigas einantį vadovą, bet ir funkciją. Pagrindinis sprendimus priimančio asmuo gali vadovauti ir kai kuriems veiklos segmentams. Atskiras vadovas gali vadovauti daugiau kaip vienam veiklos segmentui. Jeigu 5 straipsnyje apibūdinti požymiai taikomi daugiau kaip vienai organizacijos komponentų grupei, tačiau segmentų vadovai yra laikomi atsakingais tik už vieną grupę, tokių komponentų grupė priskiriama veiklos segmentams.
10. 5 straipsnyje apibūdinti požymiai gali būti taikomi dviem sutampančioms komponentų grupėms ar didesniai tokių grupių, už kurias yra atsakingi vadovai, skaičiui. Tokia struktūra kartais vadinama organizacijos matricos forma. Pavyzdžiui, kai kuriuose subjektuose vieni vadovai yra atsakingi už skirtingas produktų ir paslaugų linijas visame pasaulyje, o kiti vadovai – tik už konkrečias geografines vietas. Pagrindinis sprendimus priimančio asmuo reguliariai tikrina abiejų komponentų grupių veiklos rezultatus, o finansinė informacija yra teikiama apie jas abi. Tokiu atveju subjektas turi nustatyti, kuri komponentų grupė sudaro veiklos segmentus pagal pagrindinį principą.

ATASKAITOSE PATEIKTINI SEGMENTAI

11. Subjektas turi atskirai pateikti informaciją apie kiekvieną veiklos segmentą, kuris:
 - a) identifiкуotas pagal 5–10 straipsnius arba susidaro sujungus du ar daugiau tokių segmentų pagal 12 straipsnį ir
 - b) viršija 13 straipsnyje nustatytas kiekybines ribas.

14–19 straipsniuose nurodyti kiti atvejai, kai turi būti pateikta atskira informacija apie veiklos segmentą.

Jungimo kriterijai

12. Veiklos segmentų ilgalaikės finansinės veiklos rezultatai dažnai būna panašūs, jeigu jų ekonominiai požymiai yra panašūs. Pavyzdžiui, galima tikėtis, kad dviejų veiklos segmentų, kurių ekonominiai požymiai yra panašūs, ilgalaikis vidutinis bendrasis pelnas bus panašus. Du arba daugiau veiklos segmentų galima sujungti į vieną veiklos segmentą, jeigu toks sujungimas atitinka pagrindinį šio TFAS principą, segmentai turi panašių ekonominių požymių ir yra vienas iš kitų panašūs šiais 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) jei taikytina, reglamentavimo aplinkos pobūdžiu, pavyzdžiui, bankininkystės, draudimo ar viešųjų paslaugų veikla.

Kiekybinės ribos

13. Subjektas turi atskirai pateikti informaciją apie veiklos segmentą, kuris atitinka šias kiekybines ribas:

- a) jo ataskaitose pateikiamos pajamos, įskaitant ir pajamas iš pardavimų išorės klientams, ir pajamas iš pardavimų arba pardavimų kitiems segmentams, sudaro 10 ar daugiau procentų visų veiklos segmentų bendrų vidinių ar išorinių pajamų;
- b) jo ataskaitose pateikiamo pelno arba nuostolių absoliučioji suma sudaro 10 ar daugiau procentų didesnėsios iš šių absoliučijų sumų: i) visų pelningai veikiančių veiklos segmentų bendrojo ataskaitose nurodyto pelno ir ii) visų nuostolingai veikiančių veiklos segmentų bendrųjų ataskaitose nurodytų nuostolių;
- c) jo turtas sudaro 10 ar daugiau procentų visų veiklos segmentų bendrojo turto.

Veiklos segmentai, kurie neatitinka nė vienos kiekybinės ribos, gali būti laikomi ataskaitose pateiktinais subjektais ir atskleidžiami atskirai, jeigu, vadovybės nuomone, tokia informacija apie segmentą galėtų būti vertinga finansinių ataskaitų vartotojams.

- 14. Siekdamas sudaryti ataskaitose pateiktiną segmentą subjektas gali sujungti informaciją apie veiklos segmentus, kurie neatitinka kiekybinių ribų, ir informaciją apie kitus veiklos segmentus, kurie neatitinka kiekybinių ribų, tik jeigu veiklos segmentai turi panašių ekonominių požymių ir jeigu dauguma jiems taikomų jungimo kriterijų, išvardytų 12 straipsnyje, yra vienodi.
- 15. Jeigu veiklos segmentų bendros išorinės pajamos, nurodytos ataskaitose, sudaro mažiau kaip 75 procentus subjekto pajamų, papildomi veiklos segmentai turi būti laikomi ataskaitose pateiktinais segmentais (net jei jie neatitinka 13 straipsnyje nustatytų kriterijų), kol ataskaitose pateiktinų segmentų pajamos sudarys bent 75 procentus subjekto pajamų.
- 16. Informacija apie kitą verslo veiklą ir veiklos segmentus, kurie nėra pateiktini ataskaitose, turi būti sujungiamą ir atskleidžiama visų kitų segmentų kategorijoje atskirai nuo kitų pagal 28 straipsnio reikalavimus sutikrinamų straipsnių. Turi būti aprašyti pajamų, įtrauktų į visų kitų segmentų kategoriją šaltiniai.
- 17. Jeigu vadovybė nusprendžia, kad veiklos segmentas, paskutiniu praėjusiu ataskaitiniu laikotarpiu identifikuotas kaip ataskaitose pateiktinas segmentas, ir toliau yra reikšmingas, einamuoju ataskaitiniu laikotarpiu informaciją apie jį toliau reikia pateikti atskirai, net jeigu jis nebeatitinka 13 straipsnyje nustatytų pateikimo kriterijų.
- 18. Jeigu einamuoju ataskaitiniu laikotarpiu veiklos segmentas identifikuojamas kaip ataskaitose pateiktinas segmentas pagal kiekybines ribas, tokio segmento ankstesnio ataskaitinio laikotarpio duomenis, pateiktus palyginimo tikslais, reikia pataisyti, kad naują ataskaitose pateiktiną segmentą būtų galima pateikti kaip atskirą segmentą, net jei per ankstesnį ataskaitinį laikotarpį jis neatitiko pateikimo kriterijų, nustatytų 13 straipsnyje, nebent reikiamos informacijos nėra ir jos parengimo išlaidos būtų pernelyg didelės.
- 19. Ataskaitose pateiktinų segmentų, kuriuos subjektas atskleidžia atskirai, skaičiui gali būti taikoma praktinė riba, kurią viršijus segmento informacija gali tapti per daug detali. Tiksliai riba nenustatyta, tačiau kai pagal 13–18 straipsnius ataskaitose pateiktinų segmentų skaičius viršija 10, subjektas turėtų įvertinti, ar praktinė riba buvo pasiekta.

ATSKLEIDIMAS

- 20. **Subjektas turi atskleisti informaciją, kad jo finansinių ataskaitų vartotojai galėtų įvertinti verslo veiklos, kurią jis vykdo, pobūdį, finansinį poveikį ir ekonominę aplinką, kurioje jis veikia.**
- 21. Subjektas, laikydamasis 20 straipsnyje nustatyto principo, apie kiekvieną ataskaitinį laikotarpį, kurio pajamų ataskaitas teikia, turi atskleisti šią informaciją:
 - a) 22 straipsnyje nurodytą bendro pobūdžio informaciją;

- b) informaciją apie ataskaitose teikiamo segmento pelną ar nuostolius, įskaitant nurodytas pajamas ir sąnaudas, įtrauktas į segmento pelną ar nuostolius, segmento turto, segmento išipareigojimus ir vertinimo pagrindą, kaip aprašyta 23–27 straipsniuose, ir
- c) segmento pajamų, ataskaitose teikiamo segmento pelno ar nuostolių, segmento turto, segmento išipareigojimų bendrų sumų ir kitų reikšmingų segmento straipsnių sutikrinimą su atitinkamomis subjekto sumomis pagal 28 straipsnį.

Finansinės būklės ataskaitoje nurodomos ataskaitose pateiktinų segmentų sumos turi būti sutikrintos su subjekto finansinės būklės ataskaitos sumomis kiekvieną datą, kuria pateikiama finansinės būklės ataskaita. Ankstesnių ataskaitinių laikotarpių informacija turi būti pateikyta, kaip aprašyta 29 ir 30 straipsniuose.

Bendro pobūdžio informacija

22. Subjektas turi atskleisti šią bendro pobūdžio informaciją:

- a) požymius, naudojamus subjekto ataskaitose pateiktiniams segmentams nustatyti, įskaitant organizavimo pagrindą (pavyzdžiui, ar vadovybė nusprendė subjekto veiklą organizuoti pagal skirtingus produktus ir paslaugas, geografines vietas, reglamentavimo aplinką, ar įvairių veiksmų derinį, ir ar veiklos segmentai buvo sujungti);
- aa) vadovybės priimtus sprendimus taikant 12 straipsnyje nustatytus jungimo kriterijus. Tai apima trumpą tokiu būdu sujungtų veiklos segmentų ir ekonominių rodiklių, kurie buvo įvertinti nustatant, ar sujungtieji veiklos segmentai turi panašių ekonominių požymių, aprašymą, ir
- b) produktų ir paslaugų, iš kurių kiekvienas ataskaitose pateiktinas segmentas gauna savo pajamas, rūšis.

Informacija apie pelną ar nuostolius, turtą ir išipareigojimus

23. Subjektas turi pateikti kiekvieno ataskaitose pateiktino segmento įvertintas pelno ar nuostolių sumas. Subjektas turi pateikti kiekvieno ataskaitose pateiktino segmento įvertintas viso turto ir išipareigojimų sumas, jeigu tokios sumos nuolat pateikiamos pagrindiniam sprendimus priimančiam asmeniui. Be to, apie kiekvieną ataskaitose pateiktiną segmentą subjektas turi atskleisti toliau nurodytą informaciją, jeigu nurodytos sumos įtraukiamos į segmento pelno ar nuostolių įvertinimą, kurį tikrina pagrindinis sprendimus priimančias asmuo, ar kitaip reguliariai teikiamos pagrindiniam sprendimus priimančiam asmeniui net ir tuo atveju, jeigu jos neįtraukiamos į tokį segmento pelno ar nuostolių įvertinimą:
- a) pajamas iš išorės klientų;
 - b) pajamas iš sandorių su kitais to paties subjekto veiklos segmentais;
 - c) palūkanų pajamas;
 - d) palūkanų sąnaudas;
 - e) nusidėvėjimą ir amortizaciją;
 - f) reikšmingus pajamų ir sąnaudų straipsnius, atskleidžiamus pagal 1-ojo TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“ (persvarstyto 2007 m.) 97 straipsnį;
 - g) subjektui tenkančią asocijuotųjų ir bendrųjų įmonių pelno ar nuostolių dalį, apskaitoje registruojamą taikant nuosavybės metodą;
 - h) pelno mokesčio sąnaudas arba pajamas ir
 - i) reikšmingus nepiniginius straipsnius, kitus nei nusidėvėjimas ir amortizacija.

Subjektas kiekvieno ataskaitose pateiktino segmento palūkanų pajamas ir sąnaudas turi pateikti atskirai, nebent didžiąją dalį savo pajamų segmentas gauna iš palūkanų, o pagrindinis sprendimus priimančias asmuo, vertindamas segmento veiklos rezultatus ir priimdamas sprendimus dėl išteklių skyrimo segmentui, pirmiausia atsižvelgia į grynąsias palūkanų pajamas. Tokiu atveju subjektas to segmento palūkanų pajamas gali pateikti be palūkanų sąnaudų ir atskleisti, kad tai padarė.

24. Subjektas apie kiekvieną ataskaitose pateiktiną segmentą turi atskleisti toliau nurodytą informaciją, jeigu nurodytos sumos įtraukiamos į segmento turto įvertinimą, kurį tikrina pagrindinis sprendimus priimančias asmuo, arba yra kitaip reguliariai pateikiamos pagrindiniam sprendimus priimančiam asmeniui net ir tada, kai jos neįtraukiamos į segmento turto įvertinimą:
 - a) investicijų į asocijuotąsias įmones ir bendrąsias įmones sumą, apskaitoje registruojamą taikant nuosavybės metodą, ir
 - b) ilgalaikio turto ⁽⁴⁸⁾, kito nei finansinės priemonės, atidėtųjų mokesčių turto, grynojo apibrėžtų išmokų turto (žr. 19-ąjį TAS „Išmokos darbuotojams“) padidėjimo sumas ir teises, atsirandančias pagal draudimo sutartis.

VERTINIMAS

25. Kiekvieno segmento pateikiamo straipsnio suma turi būti įvertinta suma, kuri pateikiama pagrindiniam sprendimus priimančiam asmeniui, kad jis galėtų priimti sprendimą dėl išteklių skyrimo segmentui ir vertinti jo veiklos rezultatus. Nustatant ataskaitose teikiamo segmento pelną ar nuostolius koregavimai ir eliminavimai, padaryti rengiant subjekto finansines ataskaitas, ir pajamų, sąnaudų, pelno ar nuostolių paskirstymas, turi būti įtraukiami, tik jeigu jie įtraukiami apskaičiuojant segmento pelno ar nuostolių sumą, kurią naudoja pagrindinis sprendimus priimančias asmuo. Panašiai turi būti nurodomas tik tas segmento turtas ir išipareigojimai, kurie įtraukiami į segmento turto ir išipareigojimų įvertintas sumas, kurias naudoja pagrindinis sprendimus priimančias asmuo. Ataskaitose teikiamo segmento pelnui ar nuostoliams ir turtui ar išipareigojimams 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 įvertintą sumą, pateikiant informaciją apie segmento pelną ar nuostolius, turtą ir išipareigojimus turi būti naudojamos tos įvertintos sumos. Jeigu pagrindinis sprendimus priimančias asmuo naudoja daugiau kaip vieną veiklos segmento pelno ar nuostolių, segmento turto ar segmento išipareigojimų įvertintą sumą, turi būti pateikiamos tos įvertintos sumos, kurios, vadovybės nuomone, yra nustatytos laikantis vertinimo principų, labiausiai atitinkančių tuos principus, kurie naudojami atitinkamoms sumoms subjekto finansinėse ataskaitose įvertinti.
27. Subjektas turi pateikti kiekvieno ataskaitose pateiktino segmento pelno ar nuostolių, segmento turto ir išipareigojimų įvertintų sumų paaiškinimą. Subjektas turi atskleisti bent jau šią informaciją:
 - a) visų sandorių tarp ataskaitose pateiktinų segmentų apskaitos pagrindą;
 - b) visų ataskaitose pateiktinų segmentų pelno ar nuostolių įvertintų sumų ir subjekto pelno ir nuostolių prieš įtraukiant pelno mokesčio sąnaudas arba pajamas ir prieš nutrauktą veiklą skirtumų pobūdį (jeigu jis neaiškus iš sutikrinimo duomenų, pateiktų pagal 28 straipsnį). Tokie skirtumai gali apimti apskaitos politiką ir patirtų išlaidų centralizuotą paskirstymo politiką, kurios padeda suprasti pateikiamą segmento informaciją;
 - c) visų ataskaitose pateiktinų segmentų turto ir subjekto turto įvertintų sumų skirtumų pobūdį (jeigu jis neaiškus iš sutikrinimo duomenų, pateiktų pagal 28 straipsnį). Tokie skirtumai gali apimti apskaitos politiką ir bendrai naudojamo turto paskirstymo politiką, kurios padeda suprasti pateikiamą segmento informaciją;
 - d) visų ataskaitose pateiktinų segmentų įvertintų išipareigojimų ir subjekto išipareigojimų skirtumų pobūdį (jeigu jis neaiškus iš sutikrinimo duomenų, pateiktų pagal 28 straipsnį). Tie skirtumai gali apimti apskaitos politiką ir bendrai naudojamų išipareigojimų paskirstymo politiką, kurios padeda suprasti pateikiamą segmento informaciją;

⁽⁴⁸⁾ Jeigu turtas klasifikuojamas pagal likvidumą, ilgalaikiam turtui priskiriamas turtas, apimantis sumas, kurias tikimasi atgauti per ilgesnį nei dvylikos mėnesių laikotarpį po ataskaitinio laikotarpio.

- e) visų vertinimo metodų, ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais naudotų ataskaitose teikiamo segmento pelnei ar nuostoliams nustatyti, pakeitimų pobūdį ir prireikus tokių pakeitimų poveikį įvertintai segmento pelno ar nuostolių sumai;
- f) visų ataskaitose pateiktiniams segmentams paskirstytų asimetrinių sumų pobūdį ir poveikį. Pavyzdžiui, subjektas segmentui gali priskirti nusidėvėjimo sąnaudas nepriskirdamas susijusio nudėvimojo turto.

Sutikrinimas

28. Subjektas turi pateikti visų toliau nurodytų elementų sutikrinimo duomenis:

- a) ataskaitose pateiktinų segmentų bendros pajamų sumos su subjekto pajamomis;
- b) ataskaitose pateiktinų segmentų bendros pelno ar nuostolių sumos su subjekto pelnu ar nuostoliais, prieš įtraukiant mokesčių sąnaudas (mokesčių pajamas) ir prieš nutrauktą veiklą. Tačiau, jeigu subjektas ataskaitose pateiktiniams segmentams priskiria tokius straipsnius, kaip mokesčių sąnaudos (mokesčių pajamos), bendrą segmentų pelno ar nuostolių sumą jis gali sutikrinti su pelno ar nuostolių sumomis po minėtų straipsnių įtraukimo;
- c) ataskaitose pateiktinų segmentų bendros turto sumos su subjekto turtu, jei segmento turtas ataskaitose pateikiamas pagal 23 straipsnį;
- d) ataskaitose pateiktinų segmentų bendros išipareigojimų sumos su subjekto išipareigojimais, jeigu segmento išipareigojimai ataskaitose pateikiami pagal 23 straipsnį;
- e) ataskaitose pateiktinų segmentų bendrų sumų pagal kiekvieną kitą reikšmingą atskleidžiamos informacijos straipsnį su atitinkama subjekto suma.

Visus reikšmingus sutikrinamus straipsnius reikia parodyti atskirai ir pateikti jų aprašymą. Pavyzdžiui, turi būti atskirai pateikta ir aprašyta kiekvieno reikšmingo koregavimo, kurio reikia ataskaitose pateiktino segmento pelnei ar nuostoliams sutikrinti su subjekto pelnu arba nuostoliais, atsirandančiais pagal skirtingą apskaitos politiką, suma.

Ankstesnių ataskaitinių laikotarpių informacijos taisymas

- 29. Jeigu subjektas savo vidaus struktūrą pakeičia taip, kad pasikeičia ir jo ataskaitose pateiktinų segmentų struktūra, reikia pataisyti atitinkamą ankstesnių ataskaitinių laikotarpių informaciją, įskaitant tarpinius laikotarpius, nebent subjektas tokios informacijos neturi, o jos parengimo išlaidos būtų pernelyg didelės. Ar subjektas turi informaciją ir ar jos parengimo išlaidos būtų pernelyg didelės, sprendimas turi būti priimtas dėl kiekvieno atskiro atskleidžiamo straipsnio. Pasikeitus subjekto ataskaitose pateiktinų segmentų struktūrai, subjektas turi atskleisti, ar jis pataisė atitinkamus ankstesnių ataskaitinių laikotarpių segmentų informacijos straipsnius.
- 30. Jeigu subjektas savo vidaus struktūrą pakeičia taip, kad pasikeičia ir jo ataskaitose pateiktinų segmentų struktūra, ir jeigu ankstesnių ataskaitinių laikotarpių segmentų informacija, įskaitant tarpinius laikotarpius, nepataisoma siekiant parodyti pokytį, tais metais, kai pokytis įvyko, subjektas turi atskleisti einamojo ataskaitinio laikotarpio informaciją apie segmentą ir buvusiu, ir naujuoju skirstymo į segmentus pagrindu, nebent tokios informacijos nėra ir jos parengimo išlaidos būtų pernelyg didelės.

INFORMACIJOS APIE VISĄ SUBJEKTĄ ATSKLEIDIMAS

- 31. Šio standarto 32–34 straipsniai taikomi visiems subjektams, kurie turi laikytis šio TFAS, įskaitant tuos subjektus, kurie turi tik vieną ataskaitose pateiktiną segmentą. Kai kurie subjektai savo verslo veiklos neorganizuoja pagal susijusių produktų ir paslaugų skirtumus arba pagal geografinių vietovių, kuriose jie vykdo veiklą, skirtumus. Tokio subjekto ataskaitose pateiktini segmentai gali nurodyti pajamas, gaunamas iš įvairių rūšių iš esmės skirtingų produktų ir paslaugų, arba keli jo ataskaitose pateiktini segmentai gali pateikti informaciją iš esmės apie tokius pačius produktus ir paslaugas. Panašiai, subjekto ataskaitose pateiktini segmentai gali turėti turto skirtingose geografinėse vietovėse ir nurodyti pajamas iš klientų skirtingose geografinėse vietovėse arba keli jo ataskaitose pateiktini segmentai gali vykdyti veiklą toje pačioje geografinėje vietovėje. Informaciją, reikalaujamą 32–34 straipsniuose, reikia pateikti tik tuo atveju, jeigu ji nebuvo pateikta pagal šio TFAS reikalavimus teikiant ataskaitose pateiktino segmento informaciją.

Informacija apie produktus ir paslaugas

32. Subjektas turi pateikti informaciją apie pajamas iš išorės klientų dėl kiekvieno produkto ir paslaugos arba dėl kiekvienos panašių produktų ir paslaugų grupės atskirai, nebent tokios informacijos nėra ir jos parengimo išlaidos būtų pernelyg didelės – tokiu atveju šis faktas turi būti atskleistas. Ataskaitose pateikiamos pajamų sumos turi būti pagrįstos finansine informacija, kurią subjektas naudoja savo finansinėms ataskaitoms rengti.

Informacija apie geografines vietas

33. Subjektas turi pateikti toliau reikalaujamą informaciją apie geografines vietas, nebent tokios informacijos nėra ir jos parengimo išlaidos būtų pernelyg didelės:
- a) pajamas iš išorės klientų, i) priskiriamas šaliai, kurioje yra subjekto nuolatinė buveinė, ir ii) bendrai priskiriamas visoms užsienio šalims, iš kurių subjektas gauna pajamų. Jeigu pajamos, priskiriamos atskirai užsienio šalims, iš nepriklausomų klientų, yra didelės, jas reikia nurodyti atskirai. Subjektas turi atskleisti, kokių pagrindų pajamas iš išorės klientų jis priskiria atskiroms šalims;
 - b) ilgalaikį turtą ⁽⁴⁹⁾, kitą nei finansinės priemonės, atidėtųjų mokesčių turtą, išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, turtą ir teises, atsirandančias pagal draudimo sutartis: i) esantį šalyje, kurioje yra subjekto nuolatinė buveinė, ir ii) esantį visose užsienio šalyse, kuriose subjektas turi turto, kartu. Jeigu turtas atskiroje užsienio šalyje yra didelis, jį reikia nurodyti atskirai.

Pateikiamos sumos turi būti pagrįstos finansine informacija, kurią subjektas naudoja savo finansinėms ataskaitoms rengti. Jeigu reikiamos informacijos nėra ir jos parengimo išlaidos būtų pernelyg didelės, šis faktas turi būti atskleistas. Be informacijos, kurią reikia pateikti pagal šį straipsnį, subjektas gali pateikti šalių grupių tarpines sumas pagal geografines vietas.

Informacija apie pagrindinius klientus

34. Subjektas turi pateikti informaciją apie pajamas, kurias jis gauna iš savo pagrindinių klientų. Jeigu pajamos iš sandorių su vienu išorės klientu sudaro 10 ar daugiau procentų subjekto pajamų, subjektas turi atskleisti šį faktą, bendrą pajamų, gaunamų iš kiekvieno tokio kliento, sumą ir segmento arba segmentų, kurie teikia pajamų duomenis, tapatybę. Subjektas neturi atskleisti pagrindinio kliento tapatybės ar pajamų sumos, gaunamos iš tokio kliento, kurią nurodo kiekvienas segmentas. Pagal šį TFAS subjektų grupė, kuri, ataskaitas teikiančio subjekto žiniomis, yra bendrai kontroliuojama, yra laikoma vienu klientu. Tačiau reikia pasitelkti nuovoką, siekiant įvertinti, ar valdžios institucija (įskaitant vietos, nacionalinio ar tarptautinio lygmens vyriausybės agentūras ar panašias įstaigas) ir subjektai, kurie, ataskaitas teikiančio subjekto žiniomis, yra tokios valdžios institucijos kontroliuojami, taip pat yra laikomi vienu klientu. Tai vertindamas ataskaitas teikiantis subjektas turi atsižvelgti į tų subjektų ekonominės integracijos laipsnį.

PEREINAMASIS LAIKOTARPIS IR ĮSIGALIOJIMO DATA

35. Subjektas šį TFAS turi taikyti savo metinėms finansinėms ataskaitoms, susijusioms su 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedančiais ataskaitiniais laikotarpiais. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas šį TFAS taiko savo finansinėms ataskaitoms, susijusioms su laikotarpiu iki 2009 m. sausio 1 d., jis turi atskleisti tą faktą.
- 35A. 2009 m. balandžio mėn. paskelbtu dokumentu „TFAS patobulinimas“ pataisytas 23 straipsnis. Subjektas tą pataisą turi taikyti 2010 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi tą faktą atskleisti.
36. Laikantis šio TFAS reikalavimų, ankstesnių metų informacija, kuri pateikiama kaip lyginamoji pirmųjų standarto taikymo metų (įskaitant 2009 m. balandžio mėn. 23 straipsnio pataisos taikymą) informacija apie segmentus, turi būti pataisyta, nebent reikiamos informacijos nėra ir jos parengimo išlaidos būtų pernelyg didelės.
- 36A. 1-uju TAS (persvarstytu 2007 m.) pataisyta visuose TFAS vartojama terminija. Taip pat pataisytas 23 straipsnio f punktas. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Jei subjektas 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

⁽⁴⁹⁾ Jeigu turtas klasifikuojamas pagal likvidumą, ilgalaikiams turtui priskiriamas turtas, apimantis sumas, kurias tikimasi atgauti per ilgesnį nei 12 mėn. laikotarpį po ataskaitinio laikotarpio.

36B. 24-uoju TAS „Susijusių šalių atskleidimas“ (persvarstyta 2009 m.) pataisytas 34 straipsnis, skirtas metiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2011 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jei subjektas 24-ąjį TAS (persvarstyta 2009 m.) taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, 34 straipsnio pataisa turi būti taikoma tam ankstesniam laikotarpiui.

36C. 2013 m. gruodžio mėn. paskelbtu dokumentu „2010–2012 m. ciklo TFAS metiniai patobulinimai“ pataisyti 22 ir 28 straipsniai. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2014 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas tas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi tą faktą atskleisti.

14-OJO TAS PANAIKINIMAS

37. Šiuo TFAS panaikinamas 14-asis TAS „Segmento atskaitomybė“.

*A priedėlis***Termino apibrėžtis**

Šis priedėlis yra neatskiriama TFAS dalis.

veiklos segmentas

veiklos segmentas yra subjekto komponentas:

- a) dalyvaujantis verslo veikloje, iš kurios jis gali uždirbti pajamų ir patirti sąnaudų (įskaitant pajamas ir sąnaudas, susijusias su sandoriais, vykdomais su kitais to paties subjekto komponentais);
- b) kurio veiklos rezultatus reguliariai tikrina subjekto pagrindinis sprendimus priimančias asmuo, priimdamas sprendimą dėl išteklių, kuriuos reikia paskirti segmentui, ir siekdamas įvertinti jo finansinius rezultatus, ir
- c) dėl kurio yra pateikta atskira finansinė informacija.

9-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS

*Finansinės priemonės***1 SKYRIUS. Tikslas**

- 1.1. Šio standarto tikslas – nustatyti su *finansiniu turtu* ir *finansiniais įsipareigojimais* susijusios finansinės atskaitomybės principus, kurie bus svarbi ir naudinga informacija finansinių ataskaitų vartotojams vertinant subjekto būsimųjų pinigų srautų sumas, laiką ir neapibrėžtumą.

2 SKYRIUS. Taikymo sritis

- 2.1. Šį standartą turi taikyti visi subjektai visų rūšių finansinėms priemonėms, išskyrus:

- a) tas dalis patrunuojamosiose įmonėse, asocijuotosiose įmonėse ir bendrosiose įmonėse, kurių apskaita tvarkoma pagal 10-ąją TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“, 27-ąją TAS „Atskiros finansinės ataskaitos“ arba 28-ąją TAS „Investicijos į asocijuotąsias įmones ir bendrąsias įmones“. Vis dėlto kai kuriais atvejais pagal 10-ąją TFAS, 27-ąją TAS arba 28-ąją TAS reikalaujama arba leidžiama, kad subjektas savo dalies patrunuojamojoje, asocijuotojoje arba bendrojoje įmonėje apskaitą tvarkytų pagal kai kuriuos arba visus šio standarto reikalavimus. Subjektai taip pat turi taikyti šį standartą patrunuojamosios įmonės, asocijuotosios įmonės arba bendrosios įmonės dalies išvestinėms finansinėms priemonėms, nebent išvestinė finansinė priemonė atitinka 32-ajame TAS „Finansinės priemonės. Pateikimas“ pateiktą subjekto nuosavybės priemonės apibrėžtį;
- b) teises ir prievoles pagal nuomos sutartis, kurioms taikomas 16-asis TFAS „Nuoma“. Tačiau:
 - i) nuomotojo pripažintoms už finansinę nuomą gautinoms sumoms (t. y. grynosios investicijos į finansinę nuomą) ir už veiklos nuomą gautinoms sumoms taikomi šio standarto pripažinimo nutraukimo ir vertės sumažėjimo reikalavimai;
 - ii) nuomininko pripažintiems nuomos įsipareigojimams taikomi šios standarto 3.3.1 straipsnyje nustatyti pripažinimo nutraukimo reikalavimai;
 - iii) į nuomos sutartis įterptoms išvestinėms finansinėms priemonėms taikomi šio standarto įterptųjų išvestinių finansinių priemonių reikalavimai;
- c) darbdavių teises ir prievoles pagal išmokų darbuotojams planus, kurioms taikomas 19-asis TAS „Išmokos darbuotojams“;
- d) subjekto išleistas finansines priemones, kurios atitinka 32-ajame TAS pateiktą nuosavybės priemonės apibrėžtį (įskaitant pasirinkimo sandorius ir variantus) arba kurias pagal 32-ojo TAS 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsnius reikalaujama klasifikuoti kaip nuosavybės priemones. Vis dėlto tokių nuosavybės priemonių turėtojas šį standartą turi taikyti toms priemonėms, nebent jos atitinka a punkte nurodytą išimtį;
- e) teises ir prievoles, atsirandančias iš draudimo sutarties, apibrėžtos 17-ajame TFAS „Draudimo sutartys“, arba investicinės sutarties su diskrecinio dalyvavimo elementais, kuri patenka į 17-ojo TFAS taikymo sritį. Tačiau šis standartas taikomas:
 - i) išvestinėms finansinėms priemonėms, įterptoms į sutartis, patenkančias į 17-ojo TFAS taikymo sritį, jei pačios išvestinės finansinės priemonės nėra sutartys, patenkančios į 17-ojo TFAS taikymo sritį;

- ii) nuo sutarčių, kurios patenka į 17-ojo TFAS taikymo sritį, atskirtiems investiciniams komponentams, jeigu pagal 17-ąjį TFAS juos reikalaujama taip atskirti, nebent atskirtas investicinis komponentas yra investicinė sutartis su diskrecinio dalyvavimo elementais, patenkanti į 17-ojo TFAS taikymo sritį;
- iii) emitento teisėms ir prievolėms pagal draudimo sutartis, atitinkančias finansinės garantijos sutarties apibrėžtį. Tačiau, jei finansinių garantijų sutarčių emitentas anksčiau buvo aiškiai nurodęs, kad laiko tokias sutartis draudimo sutartimis, ir taikė joms apskaitą, taikomą draudimo sutartims, jis tokioms finansinių garantijų sutartims gali pasirinkti taikyti arba šį standartą, arba 17-ąjį TFAS (žr. B2.5–B2.6 straipsnius). Šį sprendimą emitentas gali priimti dėl kiekvienos konkrečios sutarties atskirai, bet kiekvienai sutarčiai pasirinktas taikyti sprendimas yra neatšaukiamas;
- iv) subjekto teisėms ir prievolėms, kurios yra finansinės priemonės pagal subjekto išleistas kredito kortelių sutartis arba panašias sutartis, kuriose nustatytos kredito ar mokėjimo sąlygos ir kurios atitinka draudimo sutarties apibrėžtį, bet kurioms pagal 17-ojo TFAS 7 straipsnio h punktą 17-asis TFAS netaikomas. Tačiau jeigu ir tik jeigu draudimo apsauga yra tokios finansinės priemonės sutarties sąlyga, subjektas turi atskirti tą komponentą ir jam taikyti 17-ąjį TFAS (žr. 17-ojo TFAS 7 straipsnio h punktą);
- v) subjekto teisėms ir prievolėms, kurios yra finansinės priemonės pagal subjekto išleistas draudimo sutartis, kuriomis kompensacija už draudžiamuosius įvykius apribojama suma, kurios kitu atveju reiktų draudėjo prievolei, atsiradusiai pagal sutartį, įvykdyti, jeigu subjektas pagal 17-ojo TFAS 8A straipsnį tokioms sutartims pasirenka taikyti 9-ąjį TFAS, o ne 17-ąjį TFAS;
- f) bet kokius įsigyjančiojo subjekto ir parduodančiojo akcininko išankstinius sandorius dėl įsigyjamąjo subjekto pirkimo arba pardavimo, pagal kuriuos sujungiamas verslas pagal 3-įjį TFAS „Verslo jungimai“ būsimą įsigijimo datą. Išankstinio sandorio terminas neturėtų viršyti pagrįsto laikotarpio, kurio paprastai reikia būtiniams pritarimams gauti ir sandoriui įvykdyti;
- g) kreditavimo įsipareigojimus, išskyrus aprašytuosius 2.3 straipsnyje. Vis dėlto į šio standarto taikymo sritį nepatenkantiems kreditavimo įsipareigojimams jų emitentas turi taikyti šiame standarte nustatytus vertės sumažėjimo reikalavimus. Be to, visiems kreditavimo įsipareigojimams taikomi šio standarto pripažinimo nutraukimo reikalavimai;
- h) finansines priemones, sutartis ir prievoles pagal akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandorius, kuriems taikomas 2-asis TFAS „Akcijų verte pagrįstas mokėjimas“, išskyrus į šio standarto 2.4–2.7 straipsnių taikymo sritį patenkančias sutartis, kurioms taikomas šis standartas;
- i) teises į mokėjimus, kuriais subjektui būtų galima kompensuoti sąnaudas, būtinas, kad jis įvykdytų įsipareigojimą, kurį jis pripažįsta atidėjiniu pagal 37-ąjį TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“ arba dėl kurio jis ankstesniu laikotarpiu pripažino atidėjinį pagal 37-ąjį TAS;
- j) teises ir prievoles, patenkančias į 15-ojo TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“ taikymo sritį, kurios yra finansinės priemonės, išskyrus finansines priemones, kurių apskaita, kaip nurodyta 15-ajame TFAS, tvarkoma pagal šį standartą.

- 2.2. Šio standarto vertės sumažėjimo reikalavimai turi būti taikomi toms teisėms, kurių apskaita, kaip nurodyta 15-ajame TFAS, pripažįstant vertės sumažėjimo pelną ar nuostolius, tvarkoma pagal šį standartą.
- 2.3. Į šio standarto taikymo sritį patenka šie kreditavimo įsipareigojimai:
- a) kreditavimo įsipareigojimai, kuriuos subjektas priskiria prie finansinių įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais (žr. 4.2.2 straipsnį). Subjektas, kuris turta, susijusį su savo kreditavimo įsipareigojimų sutartimis, paprastai parduoda greitai po sutarties sudarymo, turi taikyti šį standartą visiems prie tos pačios klasės priskiriamiems savo kreditavimo įsipareigojimams;
 - b) kreditavimo įsipareigojimai, už kuriuos galima atsiskaityti grynąja verte pinigais arba pateikiant ar išleidžiant kitą finansinę priemonę. Šie kreditavimo įsipareigojimai yra išvestinės finansinės priemonės. Nelaikoma, kad už kreditavimo įsipareigojimą atsiskaityta grynąja verte, vien dėl to, kad paskola išmokama dalimis (pvz., už užstatą gauta paskola statybai, kuri išmokama dalimis priklausomai nuo statybos eigos);
 - c) prievolės suteikti paskolą, kuriai taikoma mažesnė nei rinkos palūkanų norma (žr. 4.2.1 straipsnio d punktą).
- 2.4. Šis standartas turi būti taikomas toms nefinansinio objekto pirkimo arba pardavimo sutartims, už kurias galima atsiskaityti grynąja verte pinigais ar kita finansine priemone arba apsieičiant finansinėmis priemonėmis, lyg sutartis būtų finansinės priemonės, išskyrus sutartis, sudarytas ir laikomas siekiant gauti arba pateikti nefinansinį objektą atsižvelgiant į tikėtinus subjekto pirkimo, pardavimo arba naudojimo poreikius. Vis dėlto šis standartas turi būti taikomas toms sutartims, kurias subjektas pagal 2.5 straipsnį priskiria prie sutarčių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais.
- 2.5. Nefinansinio objekto pirkimo arba pardavimo sutartis, už kurią galima atsiskaityti grynąja verte pinigais ar kita finansine priemone arba apsieičiant finansinėmis priemonėmis, lyg sutartis būtų finansinė priemonė, gali būti neatšaukiamai priskirta prie sutarčių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, net jei ji sudaryta siekiant gauti arba pateikti nefinansinį objektą atsižvelgiant į tikėtinus subjekto pirkimo, pardavimo arba naudojimo poreikius. Toks priskyrimas galimas tik sutarties vykdymo pradžioje, bet tik jei dėl to išnyktų arba reikšmingai sumažėtų pripažinimo neatitiktis (kartais vadinama apskaitos neatitiktimi), kuri atsirastų nepripažinus tos sutarties, nes ji nepatenka į šio standarto taikymo sritį (žr. 2.4 straipsnį).
- 2.6. Už nefinansinio objekto pirkimo arba pardavimo sutartis galima atsiskaityti įvairiais būdais – grynąja verte pinigais ar kita finansine priemone arba apsieičiant finansinėmis priemonėmis. Pavyzdžiui:
- a) kai pagal sutarties sąlygas kiekvienai šaliai leidžiama atsiskaityti grynąja verte pinigais ar kita finansine priemone arba apsieičiant finansinėmis priemonėmis;
 - b) kai galimybė atsiskaityti grynąja verte pinigais ar kita finansine priemone arba apsieičiant finansinėmis priemonėmis sutarties sąlygose aiškiai nenurodyta, bet subjektas paprastai atsiskaito už panašias sutartis grynąja verte pinigais ar kita finansine priemone arba apsieisdamas finansinėmis priemonėmis (su sandorio šalimi, sudarydamas tarpusavio užskaitos sutartis arba parduodamas sutartį prieš tai, kai ji įvykdoma, arba prieš baigiantis jos galiojimo terminui);
 - c) kai subjektas, vykdydamas panašias sutartis, paprastai priima pateiktą pagrindinę priemonę ir parduoda ją per trumpą laikotarpį nuo jos pateikimo, siekdamas gauti pelną dėl trumpalaikių kainos arba prekybos tarpininko maržos svyravimų, ir

d) kai nefinansinis objektas, kuris yra sutarties objektas, gali būti lengvai iškeičiamas į pinigus.

Sutartis, kuriai taikomas b ar c punktas, nėra sudaroma siekiant gauti arba pateikti nefinansinį objektą atsižvelgiant į tikėtinus subjekto pirkimo, pardavimo ar naudojimo poreikius, todėl patenka į šio standarto taikymo sritį. Kitos sutartys, kurioms taikomas 2.4 straipsnis, įvertinamos siekiant nustatyti, ar jos sudarytos ir toliau laikomos siekiant gauti arba pateikti nefinansinį objektą atsižvelgiant į tikėtinus subjekto pirkimo, pardavimo ar naudojimo poreikius ir, atitinkamai, ar jos patenka į šio standarto taikymo sritį.

- 2.7. Parduotas pasirinkimo pirkti arba pasirinkimo parduoti nefinansinį objektą sandoris, už kurį gali būti atsiškaitoma grynąja verte pinigais ar kita finansine priemone arba apsieičiant finansinėmis priemonėmis pagal 2.6 straipsnio a arba d punktą, patenka į šio standarto taikymo sritį. Tokia sutartis negali būti sudaryta siekiant gauti ar pateikti nefinansinį objektą atsižvelgiant į tikėtinus subjekto pirkimo, pardavimo ar naudojimo poreikius.

3 SKYRIUS. Pripažinimas ir pripažinimo nutraukimas

3.1. PIRMINIS PRIPAŽINIMAS

- 3.1.1. **Subjektas turi pripažinti finansinį turtą arba finansinį įsipareigojimą finansinės būklės ataskaitoje tada ir tik tada, kai subjektas tampa finansinės priemonės sutarties nuostatų šalimi (žr. B3.1.1 ir B3.1.2 straipsnius). Pirmą kartą pripažįstamą finansinį turtą subjektas turi klasifikuoti pagal 4.1.1–4.1.5 straipsnius, o vertinti pagal 5.1.1–5.1.3 straipsnius. Pirmą kartą pripažįstamą finansinį įsipareigojimą subjektas turi klasifikuoti pagal 4.2.1 ir 4.2.2 straipsnius, o vertinti pagal 5.1.1 straipsnį.**

Įprastas finansinio turto pirkimas arba pardavimas

- 3.1.2. *Įprastas finansinio turto pirkimas arba pardavimas* turi būti pripažįstamas arba jo pripažinimas nutraukiamas, jei taikoma, taikant apskaitą pagal prekybos arba atsiskaitymo datą (žr. B3.1.3–B3.1.6 straipsnius).

3.2. FINANSINIO TURTO PRIPAŽINIMO NUTRAUKIMAS

- 3.2.1. Konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose 3.2.2–3.2.9, B3.1.1, B3.1.2 ir B3.2.1–B3.2.17 straipsniai taikomi konsoliduotu lygmeniu. Taigi subjektas pirmiausia konsoliduoja visas patrunuojamąsias įmones pagal 10-ąjį TFAS, paskui taiko tuos straipsnius susidariusiai grupei.

- 3.2.2. Prieš nustatydamas, ar (ir koku mastu) tinkama *nutraukti pripažinimą* pagal 3.2.3–3.2.9 straipsnius, subjektas nustato, kam – finansinio turto daliai (arba panašaus finansinio turto grupės daliai) ar visam finansiniam turtui (arba panašaus finansinio turto grupei) – turėtų būti taikomi tie straipsniai.

- a) 3.2.3–3.2.9 straipsniai finansinio turto daliai (arba panašaus finansinio turto grupės daliai) taikomi, jeigu ir tik jeigu dalis, kurios pripažinimą svarstoma nutraukti, atitinka vieną iš šių trijų sąlygų:

- i) dalį sudaro tik konkrečiai nurodyti finansinio turto (arba panašaus finansinio turto grupės) pinigų srautai. Pavyzdžiui, jei subjektas atskiria suskaidytosios sutarties palūkanų dalį nuo pagrindinės skolos ir todėl kita sandorio šalis įgyja teisę ne į pagrindinės sumos, bet į palūkanų pinigų srautus, 3.2.3–3.2.9 straipsniai taikomi palūkanų pinigų srautams;

- ii) dalį sudaro tik visiškai proporcinga finansinio turto (arba panašaus finansinio turto grupės) pinigų srautų dalis. Pavyzdžiui, jei subjektas sudaro susitarimą, pagal kurį kita sandorio šalis įgyja teisę į 90 % visų skolos priemonės pinigų srautų dalį, 3.2.3–3.2.9 straipsniai taikomi 90 % tų pinigų srautų. Jei kitų sandorio šalių daugiau nei viena, kiekvienai iš jų nebūtina turėti proporcingą pinigų srautų dalį, jei turtą perduodantis subjektas turi visiškai proporcingą dalį;
 - iii) dalį sudaro tik visiškai proporcinga konkrečiai nustatytų finansinio turto (arba panašaus finansinio turto grupės) pinigų srautų dalis. Pavyzdžiui, jei subjektas sudaro susitarimą, pagal kurį kita sandorio šalis įgyja teises į 90 % finansinio turto palūkanų pinigų srautų dalį, 3.2.3–3.2.9 straipsniai taikomi 90 % tų palūkanų pinigų srautų. Jei kitų sandorio šalių daugiau nei viena, kiekvienai iš jų nebūtina turėti proporcingą konkrečiai nustatytų pinigų srautų dalį, jei turtą perduodantis subjektas turi visiškai proporcingą dalį;
- b) visais kitais atvejais 3.2.3–3.2.9 straipsniai taikomi visam finansiniam turtui (arba viso panašaus finansinio turto grupei). Pavyzdžiui, kai 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, neviršijančius 8 % pagrindinės gautinos sumos, visam finansiniam turtui (arba panašaus finansinio turto grupei) taikomi 3.2.3–3.2.9 straipsniai.

3.2.3–3.2.12 straipsniuose vartojamas terminas „finansinis turtas“ reiškia finansinio turto dalį (arba panašaus finansinio turto grupės dalį), nurodytą šio straipsnio a punkte, arba visą finansinį turtą (arba panašaus finansinio turto grupę).

3.2.3. Subjektas turi nutraukti finansinio turto pripažinimą tada ir tik tada, kai:

- a) baigiasi sutartinių teisių į finansinio turto pinigų srautus galiojimo laikas arba
- b) jis perduoda finansinį turtą, kaip nustatyta 3.2.4 ir 3.2.5 straipsniuose, ir dėl šio perdavimo turtas atitinka pripažinimo nutraukimo kriterijus pagal 3.2.6 straipsnį.

(Dėl įprasto finansinio turto pardavimo žr. 3.1.2 straipsnį.)

3.2.4. Subjektas perduoda finansinį turtą, jeigu ir tik jeigu jis:

- a) perduoda sutartines teises gauti finansinio turto pinigų srautus arba
- b) išlaiko sutartines teises gauti finansinio turto pinigų srautus, bet prisiima sutartinę prievolę mokėti pinigų srautus vienam arba daugiau gavėjų pagal susitarimą, atitinkantį 3.2.5 straipsnyje nustatytas sąlygas.

3.2.5. Jei subjektas išlaiko sutartines teises gauti finansinio turto (pradinio turto) pinigų srautus, bet prisiima sutartinę prievolę mokėti tuos pinigų srautus vienam arba daugiau subjektų (galutiniams gavėjams), ši sandorį jis laiko finansinio turto perdavimu, jeigu ir tik jeigu įvykdomos visos šios trys sąlygos:

- a) subjektas neturi prievolės mokėti sumų galutiniams gavėjams, nebent jis surenka lygiavertes pradinio turto sumas. Subjekto suteikiami išankstiniai mokėjimai trumpam laikui su teise visiškai atgauti paskolintą sumą ir sukauptas rinkos palūkanų normų dydžio palūkanas šios sąlygos nepažeidžia;
- b) pagal perdavimo sutarties sąlygas subjektui draudžiama parduoti arba įkeisti pradinį turtą, nebent jis įkeičiamas kaip užtikrinimo galutiniams gavėjams priemonė siekiant įvykdyti prievolę mokėti jiems pinigų srautus;
- c) subjektui tenka prievolė iš esmės nevēluojant pervesti visus pinigų srautus, kuriuos surenka galutinių gavėjų vardu. Be to, subjektas neturi teisės reinvestuoti šių pinigų srautų, nebent investuojama į pinigus arba pinigų ekvivalentus (kaip apibrėžta 7-ajame TAS „Pinigų srautų ataskaita“) trumpuoju atsiskaitymo laikotarpiu nuo surinkimo datos iki reikalaujamo pervedimo galutiniams gavėjams datos, o gautos šių investicijų palūkanos perduodamos galutiniams gavėjams.

3.2.6. Jei subjektas perduoda finansinį turtą (žr. 3.2.4 straipsnį), jis turi įvertinti, kiek finansinio turto nuosavybės rizikos ir naudos jis išlaiko. Šiuo atveju:

- a) jei subjektas perduoda iš esmės visą finansinio turto nuosavybės riziką ir naudą, jis turi nutraukti finansinio turto pripažinimą, o visas perduodant sukurtas arba išlaikytas teises ir prievoles atskirai pripažinti turtu arba įsipareigojimais;
- b) jei subjektas išlaiko iš esmės visą finansinio turto nuosavybės riziką ir naudą, jis šį finansinį turtą turi pripažinti toliau;
- c) jei subjektas neperduoda ir neišlaiko iš esmės visos finansinio turto nuosavybės rizikos ir naudos, jis turi nustatyti, ar išlaikė finansinio turto kontrolę. Šiuo atveju:
 - i) jei subjektas neišlaikė kontrolės, jis turi nutraukti finansinio turto pripažinimą, o visas perduodant sukurtas arba išlaikytas teises ir prievoles turi pripažinti atskirai turtu arba įsipareigojimais;
 - ii) jei subjektas išlaikė kontrolę, jis turi toliau pripažinti finansinį turtą tiek, kiek toliau kontroliuoja finansinį turtą (žr. 3.2.16 straipsnį).

3.2.7. Rizikos ir naudos perdavimas (žr. 3.2.6 straipsnį) įvertinamas lyginant subjekto pozicijas prieš perdavimą ir po jo, atsižvelgiant į perduodamo turto gryųjų pinigų srautų sumų ir pinigų srautų susidarymo laiko kintamumą. Subjektas išlaikė iš esmės visą finansinio turto nuosavybės riziką ir naudą, jei jo būsimų finansinio turto gryųjų pinigų srautų dabartinės vertės kintamumo pozicija perdavus turtą reikšmingai nepakinta (pvz., todėl, kad subjektas pardavė finansinį turtą, kuriam taikomas susitarimas, pagal kurį jis atperkamas fiksuota kaina arba pardavimo kaina, prie kurios pridėdama skolintojo grąža). Subjektas pardavė iš esmės visą finansinio turto nuosavybės riziką ir naudą, jei jo tokio kintamumo pozicija nebėra reikšminga, palyginti su bendru būsimų gryųjų pinigų srautų, susijusių su finansiniu turtu, dabartinės vertės kintamumu (pvz., todėl, kad subjektas pardavė finansinį turtą, kuriam taikoma tik galimybė atpirkimo metu jį atpirkti tikrąja verte, arba 3.2.5 straipsnyje nustatytas sąlygas atitinkančiu susitarimu, pvz., kaip paskolos subdalyvis, perleido visiškai proporcingą didesnio finansinio turto pinigų srautų dalį).

3.2.8. Dažnai būna akivaizdu, ar subjektas perdavė, ar išlaikė iš esmės visą nuosavybės riziką ir naudą, todėl skaičiavimų atlikti nereikia. Kitais atvejais reikia apskaičiuoti ir palyginti subjekto būsimų grynųjų pinigų srautų dabartinės vertės kintamumo poziciją prieš turto perdavimą ir po jo. Skaičiavimas ir lyginimas atliekami kaip diskonto normą taikant atitinkamą dabartinę rinkos palūkanų normą. Apsvarstomas bet koks pagrįstai galimas grynųjų pinigų srautų kintamumas, didesnę reikšmę teikiant labiau tikėtiniems rezultatams.

3.2.9. Tai, ar subjektas išlaikė perduoto turto kontrolę (žr. 3.2.6 straipsnio c punktą), lemia gavėjo gebėjimas parduoti šį turtą. Jei gavėjas praktiškai sugeba parduoti visą šį turtą nesusijusiai trečiajai šaliai ir atlikti tai vienašališkai, netaikydamas perdavimui papildomų apribojimų, tai pirmasis subjektas kontrolės neišlaikė. Visais kitais atvejais subjektas kontrolę išlaikė.

Turto perdavimas, atitinkantis pripažinimo nutraukimo kriterijus

3.2.10. Jei subjektas perduoda finansinį turtą, kuris visas atitinka pripažinimo nutraukimo kriterijus, ir pasiekia teisę prižiūrėti šį finansinį turtą už mokestį, jis dėl tos priežiūros sutarties turi pripažinti prižiūrimą turtą arba prižiūrimą išipareigojimą. Jeigu nesitikima, kad gautinas atlygis tinkamai atlygins subjektui už priežiūros paslaugą, dėl priežiūros prievolės priežiūros išipareigojimas turi būti pripažįstamas tikrąja verte. Jei tikėtina, kad gautinas mokestis viršys tinkamą kompensaciją už priežiūrą, dėl priežiūros teisės prižiūrimas turtas turi būti pripažįstamas suma, nustatyta remiantis didesnio finansinio turto balansinės vertės paskirstymu pagal 3.2.13 straipsnį.

3.2.11. Jei dėl perdavimo nutraukiamas viso finansinio turto pripažinimas, bet subjektas įgyja naują finansinį turtą arba prisiima naują finansinį išipareigojimą ar priežiūros išipareigojimą, subjektas turi pripažinti naują finansinį turtą, finansinį išipareigojimą arba priežiūros išipareigojimą tikrąja verte.

3.2.12. Nutraukiant viso finansinio turto pripažinimą skirtumas tarp:

a) balansinės vertės (įvertintos pripažinimo nutraukimo datą) ir

b) gauto atlygio (įskaitant visą naują įgytą turtą, atėmus visus naujus prisiimtus išipareigojimus)

turi būti pripažįstamas pelnu ar nuostoliais.

3.2.13. Jei perduotas turtas yra didesnio finansinio turto dalis (pvz., kai subjektas perduoda palūkanų pinigų srautus, kurie yra skolos priemonės dalis, žr. 3.2.2 straipsnio a punktą), o visa perduotoji dalis atitinka pripažinimo nutraukimo kriterijus, ankstesnė didesnio finansinio turto balansinė vertė turi būti paskirstoma toliau pripažįstamai daliai ir daliai, kurios pripažinimas nutrauktas, remiantis tų dalių santykinėmis tikrosiomis vertėmis perdavimo datą. Šiuo tikslu išlaikytas prižiūrimas turtas turi būti laikomas toliau pripažįstama dalimi. Skirtumas tarp

a) daliai, kurios pripažinimas nutrauktas, paskirtos balansinės vertės (įvertintos pripažinimo nutraukimo datą) ir

b) už dalį, kurios pripažinimas nutrauktas, gauto atlygio (įskaitant visą naują įgytą turtą, atėmus visus naujus prisiimtus išipareigojimus)

turi būti pripažįstamas pelnu ar nuostoliais.

- 3.2.14. Jei ankstesnę balansinę didesnio finansinio turto vertę subjektas paskirsto toliau pripažįstamai daliai ir daliai, kurios pripažinimas nutrauktas, būtina įvertinti toliau pripažįstamos dalies tikrąją vertę. Jeigu subjektas anksčiau yra pardavęs dalių, panašių į toliau pripažįstamą dalį, arba dėl tokių dalių sudaryta kitų rinkos sandorių, geriausias tikrosios vertės įvertis yra faktinių sandorių naujausios kainos. Jei kainų pasiūlymų arba neseniai sudarytų rinkos sandorių, kuriais remiantis būtų galima nustatyti toliau pripažįstamos dalies tikrąją vertę, nėra, geriausias tikrosios vertės įvertis yra viso didesnio finansinio turto tikrosios vertės ir iš gavėjo už dalį, kurios pripažinimas nutrauktas, gauto atlygio skirtumas.

Turto perdavimas, neatitinkantis pripažinimo nutraukimo kriterijų

- 3.2.15. Jei dėl perdavimo pripažinimas nenutraukiamas, nes subjektas išlaikė iš esmės visą perduoto finansinio turto nuosavybės riziką ir naudą, subjektas turi toliau pripažinti visą perduotą turtą, o gautą atlygį turi pripažinti finansiniu įsipareigojimu. Vėlesniais ataskaitiniais laikotarpiais subjektas turi pripažinti visas perduoto turto pajamas ir visas finansinio įsipareigojimo sąnaudas.

Tolesnė perduoto turto kontrolė

- 3.2.16. Jei subjektas neperduoda ir neišlaiko iš esmės visos perduoto turto nuosavybės rizikos ir naudos, bet išlaiko perduoto turto kontrolę, jis toliau pripažįsta perduotą turtą tiek, kiek jį toliau kontroliuoja. subjekto perduoto turto tolesnės kontrolės mastas atitinka jam kylančią perduoto turto vertės pasikeitimo riziką. Pavyzdžiui:

- a) kai subjekto tolesnė kontrolė yra perduoto turto garantijos forma, subjekto tolesnės kontrolės mastas vertinamas mažesne iš šių sumų: i) turto sumos ir ii) maksimalios gauto atlygio sumos, kurią iš subjekto gali būti pareikalauta grąžinti (garantijos sumos);
- b) kai subjekto toliau kontroliuojamas perduotas turtas tampa parduoto arba įsigyto pasirinkimo sandorio (arba abiejų pasirinkimo sandorių kartu) objektu, subjekto tolesnės kontrolės mastas vertinamas suma, už kurią subjektas gali perduotą turtą atpirkti. Vis dėlto tikrąją vertę vertinamo turto parduoto pasirinkimo parduoti sandorio atveju subjekto tolesnė kontrolė ribojama mažesniąja iš šių sumų: perduoto turto tikrąją vertę arba pasirinkimo sandorio pasinaudojimo kaina (žr. B3.2.13 straipsnį);
- c) kai subjekto toliau kontroliuojamas perduotas turtas tampa atsiskaitymo pinigais pasirinkimo sandorio arba panašių sąlygų objektu, subjekto tolesnės kontrolės mastas vertinamas taip, kaip ir nepiniginio atsiskaitymo pasirinkimo sandorių atveju, kaip nurodyta šio straipsnio b punkte.

- 3.2.17. Kai subjektas toliau pripažįsta turtą tiek, kiek išlaiko tolesnę jo kontrolę, subjektas taip pat pripažįsta susijusį įsipareigojimą. Nepaisant kitų šiame standarte numatytų vertinimo reikalavimų, perduotas turtas ir susijęs įsipareigojimas vertinami atsižvelgiant į subjekto išlaikytas teises ir prievoles. Susijęs įsipareigojimas vertinamas taip, kad perduoto turto ir susijusio įsipareigojimo grynoji balansinė vertė būtų:

- a) subjekto išlaikytų teisių ir prievolių amortizuota savikaina, jei perduotas turtas vertinamas amortizuota savikaina, arba

- b) lygi subjekto išlaikytų teisių ir prievolių tikrajai vertei, vertinamai atskiru pagrindu, jei perduotas turtas vertinamas tikrąja verte.

3.2.18. Subjektas turi toliau pripažinti visas dėl perduoto turto atsirandančias pajamas tiek, kiek išlaiko tolesnę turto kontrolę, ir turi pripažinti visas susijusio išipareigojimo sąnaudas.

3.2.19. Vėlesnio vertinimo tikslu pripažinti perduoto turto ir susijusio išipareigojimo tikrosios vertės pasikeitimai apskaitomi nuosekliai vienas kito atžvilgiu pagal 5.7.1 straipsnį ir tarpusavyje neužskaitomi.

3.2.20. Jei subjektas toliau kontroliuoja tik finansinio turto dalį (pvz., jei subjektas išlaiko pasirinkimo teisę atpirkti dalį perduoto turto arba išlaiko likusią dalį, dėl kurios neišlaikoma iš esmės visa nuosavybės rizika ir nauda, bet subjektas išlaiko kontrolę), finansinio turto ankstesnę balansinę vertę subjektas paskirsto daliai, kurią jis toliau pripažįsta vykdydamas tolesnę kontrolę, ir daliai, kurios nebepripažįsta, remdamasis šių dalių santykinėmis tikrosiomis vertėmis perdavimo datą. Šiuo tikslu taikomi 3.2.14 straipsnio reikalavimai. Skirtumas tarp

- a) nebepripažįstamai daliai paskirtos balansinės vertės (įvertintos pripažinimo nutraukimo datą) ir

- b) už nebepripažįstamą dalį gauto atlygio

turi būti pripažįstamas pelnu ar nuostoliais.

3.2.21. Jeigu perduotasis turtas vertinamas amortizuota savikaina, šiame standarte numatyta pasirinkimo teisė priskirti finansinį išipareigojimą prie išipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, susijusiam išipareigojimui netaikoma.

Visi perdavimai

3.2.22. Jei perduotas turtas toliau pripažįstamas, turtas ir susijęs išipareigojimas neturi būti tarpusavyje užskaitomi. subjektas panašiai neturi užskaityti tarpusavyje dėl perduoto turto atsirandančių pajamų ir susijusio išipareigojimo sąnaudų (žr. 32-ojo TAS 42 straipsnį).

3.2.23. Jei perdavėjas pateikia gavėjui nepiniginį užstatą (pvz., skolos arba nuosavybės priemonių), perdavėjo ir gavėjo tvarkoma šio užstato apskaita priklauso nuo to, ar gavėjas turi teisę parduoti arba dar kartą įkeisti užstatą ir ar perdavėjas įvykdė išipareigojimus. Perdavėjas ir gavėjas užstatą turi apskaityti šia tvarka:

- a) jei gavėjas pagal sutartį arba įprastai turi teisę parduoti arba pakartotinai įkeisti užstatą, perdavėjas turi perklasifikuoti šį turtą savo finansinės būklės ataskaitoje (pvz., kaip paskolintą turtą, įkeistas nuosavybės priemones arba pagal atpirkimo sandorį gautiną sumą) atskirai nuo kito turto;

- b) jei gavėjas parduoda jam įkeistą turtą, jis turi pripažinti pardavimo įplaukas ir išipareigojimą, vertinamą tikrąja verte, dėl savo prievolės grąžinti užstatą;

- c) jei perdavėjas neįvykdo įsipareigojimų pagal sutarties sąlygas ir nebeturi teisės atgauti užstatą, jis turi nutraukti užstato pripažinimą, o gavėjas turi pripažinti užstatą savo turtu, iš pradžių įvertintu tikrąja verte, arba, jei jis užstatą jau pardavė, nutraukti savo prievolės grąžinti užstatą pripažinimą;
- d) išskyrus c punkte nurodytą atvejį, perdavėjas turi toliau apskaityti užstatą kaip savo turtą, o gavėjas užstato neturi pripažinti turtu.

3.3. FINANSINIŲ ĮSIPAREIGOJIMŲ PRIPAŽINIMO NUTRAUKIMAS

- 3.3.1. Subjektas turi pašalinti finansinį įsipareigojimą (ar finansinio įsipareigojimo dalį) iš savo finansinės būklės ataskaitos tada ir tik tada, kai šis įsipareigojimas panaikinamas, t. y. kai sutartyje numatyta prievolė įvykdoma, atšaukiama arba kai baigiasi jos galiojimo laikas.
- 3.3.2. Esamo skolininko ir skolinčiojo apsikėitimas skolos priemonėmis, kurių sąlygos iš esmės skiriasi, turi būti apskaitomas kaip pradinio finansinio įsipareigojimo panaikinimas ir naujo 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.
- 3.3.3. Panaikinto arba kitai šaliai perduoto finansinio įsipareigojimo (arba finansinio įsipareigojimo dalies) balansinės vertės ir sumokėto atlygio, įskaitant visą perduotą nepiniginį turtą arba prisiimtus įsipareigojimus, skirtumas turi būti pripažįstamas pelnu ar nuostoliais.
- 3.3.4. Jei subjektas atperka finansinio įsipareigojimo dalį, ankstesnę finansinio įsipareigojimo balansinę vertę jis turi paskirstyti toliau pripažįstamai daliai ir daliai, kurios pripažinimas nutrauktas, remdamasis tų dalių santykėmis tikrosiomis vertėmis atpirkimo datą. Skirtumas tarp: a) daliai, kurios pripažinimas nutrauktas, paskirtos balansinės vertės ir b) už dalį, kurios pripažinimas nutrauktas, sumokėto atlygio, įskaitant visą perduotą nepiniginį turtą arba prisiimtus įsipareigojimus, turi būti pripažįstamas pelnu ar nuostoliais.
- 3.3.5. Kai kurie subjektai valdo vidaus arba išorės investicinį fondą, iš kurio investuotojams mokamos išmokos, nustatomos pagal fondo investicinius vienetų, ir pripažįsta tiems investuotojams mokėtinas sumas atitinkančius finansinius įsipareigojimus. Panašiai kai kurie subjektai leidžia draudimo sutarčių su tiesioginio dalyvavimo elementais grupes ir valdo pagrindinius objektus. Kai kurie tokie fondai arba pagrindiniai objektai apima subjekto finansinį įsipareigojimą (pavyzdžiui, išleistą įmonės obligaciją). Nepaisant kitų šio standarto reikalavimų dėl finansinių įsipareigojimų pripažinimo nutraukimo, subjektas gali pasirinkti nenutraukti savo finansinio įsipareigojimo, kuris yra įtrauktas į tokį fondą arba yra laikomas pagrindiniu objektu, pripažinimo tada ir tik tada, jeigu subjektas tuo tikslu atperka savo finansinį įsipareigojimą. Vietoj to subjektas gali pasirinkti šią priemonę toliau apskaityti kaip finansinį įsipareigojimą, o atpirtą priemonę apskaityti taip, lyg priemonė būtų finansinis turtas, bei vertinti ją tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pagal šį standartą. Šis pasirinkimas neatšaukiamas ir daromas dėl kiekvienos priemonės. Šio pasirinkimo tikslais draudimo sutartis apima investicines sutartis su diskrecinio dalyvavimo elementais. (Šiame straipsnyje vartojamų terminų apibrėžtys pateiktos 17-ajame TFAS.)

4 SKYRIUS. Klasifikavimas

4.1. FINANSINIO TURTO KLASIFIKAVIMAS

- 4.1.1. Išskyrus tuos atvejus, kai taikomas 4.1.5 straipsnis, subjektas turi priskirti finansinį turtą prie vėliau įvertinto amortizuota savikaina, tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, arba tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, remdamasis abiem šiais dalykais:

- a) finansiniam turtui valdyti skirtu subjekto verslo modeliu;
- b) sutartyje numatytų finansinio turto pinigų srautų požymiais.

4.1.2. Finansinis turtas turi būti vertinamas amortizuota savikaina, jei tenkinamos abi šios sąlygos:

- a) finansinis turtas laikomas pagal verslo modelį, kurio tikslas – laikyti finansinį turtą siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus;
- b) dėl finansinio turto sutarties sąlygų nustatytomis datomis gali atsirasti pinigų srautų, kurie yra tik pagrindinės sumos ir likusios pagrindinės sumos palūkanų mokėjimai.

Šių sąlygų taikymo nurodymai pateikti B4.1.1–B4.1.26 straipsniuose.

4.1.2A. Finansinis turtas turi būti vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, jei tenkinamos abi šios sąlygos:

- a) finansinis turtas laikomas pagal verslo modelį, kurio tikslas pasiekiamas renkant sutartyje numatytus pinigų srautus ir parduodant finansinį turtą;
- b) dėl finansinio turto sutarties sąlygų nustatytomis datomis gali atsirasti pinigų srautų, kurie yra tik pagrindinės sumos ir likusios pagrindinės sumos palūkanų mokėjimai.

Šių sąlygų taikymo nurodymai pateikti B4.1.1–B4.1.26 straipsniuose.

4.1.3. Taikant 4.1.2 straipsnio b punktą ir 4.1.2A straipsnio b punktą:

- a) pagrindinė suma yra finansinio turto tikroji vertė pirminio pripažinimo metu. Daugiau pagrindinės sumos reikšmės nuorodų pateikta B4.1.7B straipsnyje;
- b) palūkanas sudaro atlygis už pinigų laiko vertę, su likusia pagrindine suma susijusią kredito riziką tam tikru laikotarpiu ir už kitą pagrindinę skolinimo riziką ir sąnaudas, taip pat pelno maržą. Daugiau palūkanų reikšmės, įskaitant pinigų laiko vertės reikšmę, nuorodų pateikta B4.1.7A ir B4.1.9A–B4.1.9E straipsniuose.

4.1.4. Finansinis turtas turi būti vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, nebent jis vertinamas pagal 4.1.2 straipsnį amortizuota savikaina arba pagal 4.1.2A straipsnį tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis. Vis dėlto pirminio pripažinimo metu subjektas gali neatšaukiamai pasirinkti tam tikrų investicijų į *nuosavybės priemones*, kurios kitu atveju būtų vertinamos tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, vėlesnius tikrosios vertės pasikeitimus pateikti kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje (žr. 5.7.5–5.7.6 straipsnius).

Galimybė priskirti finansinį turtą prie turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais

- 4.1.5. Nepaisydamas 4.1.1–4.1.4 straipsnių, pirminio pripažinimo metu subjektas gali neatšaukiamai priskirti finansinį turtą prie turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei dėl to išnyktų arba reikšmingai sumažėtų vertinimo ar pripažinimo neatitiktis (kartais vadinama apskaitos neatitiktimi), kuri kitaip atsirastų, jei turtas arba įsipareigojimai būtų vertinami arba jų pelnas ir nuostoliai būtų pripažįstami remiantis skirtingu pagrindu (žr. B4.1.29–B4.1.32 straipsnius).

4.2. FINANSINIŲ ĮSIPAREIGOJIMŲ KLASIFIKAVIMAS

- 4.2.1. **Prie vėliau vertinamų amortizuota savikaina subjektas turi priskirti visus finansinius įsipareigojimus, išskyrus:**

- a) *finansinius įsipareigojimus, vertinamus tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais. Tokie įsipareigojimai, įskaitant išvestines finansines priemones, kurios yra įsipareigojimai, vėliau turi būti vertinami tikrąja verte;*
- b) *finansinius įsipareigojimus, atsirandančius, jei finansinio turto perdavimas neatitinka pripažinimo nutraukimo kriterijų arba jei taikomas tolesnės kontrolės metodas. Tokių finansinių įsipareigojimų vertinimui taikomi 3.2.15 ir 3.2.17 straipsniai;*
- c) *finansinių garantijų sutartis. Po pirminio pripažinimo tokios sutarties emitentas (išskyrus tuos atvejus, kai taikomas 4.2.1 straipsnio a arba b punktas) vėliau ją turi vertinti didesniąja iš šių sumų:*
 - i) *nuostolių atskaitymų suma, nustatyta pagal 5.5 skirsnį;*
 - ii) *pirminio pripažinimo metu pripažinta suma (žr. 5.1.1 straipsnį), iš kurios prireikus atimama sukaupta pajamų suma, pripažinta pagal 15-ojo TFAS principus;*
- d) *įsipareigojimus suteikti paskolą, kuriai taikoma mažesnė nei rinkos palūkanų norma. Tokio įsipareigojimo emitentas (išskyrus tuos atvejus, kai taikomas 4.2.1 straipsnio a punktas) vėliau jį turi vertinti didesniąja iš šių sumų:*
 - i) *nuostolių atskaitymų suma, nustatyta pagal 5.5 skirsnį;*
 - ii) *pirminio pripažinimo metu pripažinta suma (žr. 5.1.1 straipsnį), iš kurios prireikus atimama sukaupta pajamų suma, pripažinta pagal 15-ojo TFAS principus;*
- e) *neapibrėžtąjį atlygį, kurį įsigijusysis subjektas pripažino verslo jungimo, kuriam taikomas 3-iasis TFAS, metu. Šis neapibrėžtasis atlygis vėliau turi būti vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimai pripažįstami pelnu ar nuostoliais.*

Galimybė priskirti finansinį įsipareigojimą prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais

- 4.2.2. Pirminio pripažinimo metu subjektas gali neatšaukiamai priskirti finansinį įsipareigojimą prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei leidžiama pagal 4.3.5 straipsnį arba jei jį taip priskyrus būtų pateikiama svarbesnė informacija, nes:

- a) dėl to išnyktų arba reikšmingai sumažėtų vertinimo arba pripažinimo neatitiktis (kartais vadinama apskaitos neatitiktimi), kuri kitaip atsirastų, jei turtas arba įsipareigojimai būtų vertinami arba jų pelnas ir nuostoliai būtų pripažįstami remiantis skirtingu pagrindu (žr. B4.1.29–B4.1.32 straipsnius), arba
- b) finansinių įsipareigojimų arba finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų grupė valdoma ir jos rezultatai vertinami remiantis tikrąja verte pagal dokumentais patvirtintą rizikos valdymo arba investavimo strategiją, o informacija apie grupę remiantis šiuo pagrindu teikiama viduje subjekto pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams (kaip apibrėžta 24-ajame TAS „Susijusių šalių atskleidimas“), pvz., subjekto direktorių valdybai ir generaliniam direktoriui (žr. B4.1.33–B4.1.36 straipsnius).

4.3. ĮTERPTOSIOS IŠVESTINĖS FINANSINĖS PRIEMONĖS

- 4.3.1. Įterptoji išvestinė finansinė priemonė yra mišriosios sutarties sudedamoji dalis. Mišriąją sutartį taip pat sudaro neišvestinė pagrindinė priemonė, todėl kai kurie mišriosios finansinės priemonės pinigų srautai kinta panašiai kaip atskirosios išvestinės finansinės priemonės pinigų srautai. Dėl įterptosios išvestinės finansinės priemonės kai kurie arba visi pinigų srautai, kurių būtų reikalaujama pagal sutartį, turi būti keičiami pagal nustatytą palūkanų normą, finansinės priemonės kainą, biržos prekės kainą, valiutos kursą, kainų arba tarifų indeksą, kredito reitingą, kredito indeksą arba kitą kintamąjį, jei nefinansinis kintamasis yra nebūdingas sutarties šaliai. Išvestinė finansinė priemonė, kuri yra susieta su *finansine priemone*, bet kurią pagal sutartį galima laisvai perleisti atskirai nuo tos priemonės arba kurios sandorio šalis yra kita, yra ne įterptoji išvestinė finansinė priemonė, bet atskira finansinė priemonė.

Mišriosios sutartys, į kurias įtrauktas pagrindinis finansinis turtas

- 4.3.2. Jei į mišriąją sutartį įtraukta pagrindinė priemonė, kuri yra į šio standarto taikymo sritį patenkantis turtas, subjektas visai mišriajai sutarčiai turi taikyti 4.1.1–4.1.5 straipsniuose nustatytus reikalavimus.

Kitos mišriosios sutartys

- 4.3.3. Jei į mišriąją sutartį įtraukta pagrindinė priemonė, kuri nėra į šio standarto taikymo sritį patenkantis turtas, įterptoji išvestinė finansinė priemonė turi būti atskiriama nuo pagrindinės priemonės ir apskaitoma kaip išvestinė finansinė priemonė pagal šį standartą, jeigu ir tik jeigu:

- a) įterptosios išvestinės finansinės priemonės ekonominiai požymiai ir rizikos rūšys nėra glaudžiai susiję su pagrindinės priemonės ekonominiais požymiais ir rizikos rūšimis (žr. B4.3.5 ir B4.3.8 straipsnius);
- b) atskira priemonė, kuriai taikomos tokios pat sąlygos, kaip ir įterptajai išvestinei finansinei priemonei, atitiktų išvestinės finansinės priemonės apibrėžtį ir
- c) mišrioji sutartis nėra vertinama tikrąja verte, kurios pasikeitimai pripažįstami pelnu ar nuostoliais (t. y. išvestinė finansinė priemonė, įterpta į finansinį įsipareigojimą, vertinamą tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu ar nuostoliais, nėra atskiriama).

- 4.3.4. Jei įterptoji išvestinė finansinė priemonė atskiriama, pagrindinės sutarties apskaita turi būti tvarkoma pagal atitinkamus standartus. Šiame standarte nenurodoma, ar įterptoji išvestinė finansinė priemonė finansinės būklės ataskaitoje turi būti pateikiama atskirai.

4.3.5. Nepaisant 4.3.3 ir 4.3.4 straipsnių, jei sutartį sudaro viena arba daugiau įterptųjų išvestinių finansinių priemonių, o pagrindinė priemonė nėra į šio standarto taikymo sritį patenkančias turtas, subjektas gali priskirti visą mišriąją sutartį prie sutarčių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, nebent:

- a) įterptoji (-osios) išvestinė (-ės) finansinė (-ės) priemonė (-ės) iš esmės nekeičia pinigų srautų, kurių kitu atveju būtų reikalaujama pagal sutartį, arba
- b) pirmą kartą vertinant panašią mišriąją priemonę atlikus nesudėtingą analizę paaiškėja arba jos neatlikus yra aišku, kad įterptosios (-ųjų) išvestinės (-ių) finansinės (-ių) priemonės (-ių) atskyrimas yra draudžiamas, pvz., jei į paskolą įterptas išankstinio mokėjimo pasirinkimo sandoris, pagal kurį turėtojas gali iš anksto sumokėti paskolą, sumokėdamas apytiksliai jos amortizuotą savikainą atitinkančią sumą.

4.3.6. Jei pagal šį standartą reikalaujama, kad subjektas atskirtų įterptąją išvestinę finansinę priemonę nuo jos pagrindinės priemonės, bet jis negali atskirai įvertinti įterptosios išvestinės finansinės priemonės nei įsigijimo metu, nei vėlesnio finansinio ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, visą mišriąją sutartį jis turi priskirti prie sutarčių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais.

4.3.7. Jei subjektas negali patikimai įvertinti įterptosios išvestinės finansinės priemonės tikrosios vertės remdamasis jos sąlygomis, įterptosios išvestinės finansinės priemonės tikrąją vertę sudaro mišriosios sutarties tikrosios vertės ir pagrindinės priemonės tikrosios vertės skirtumas. Jei subjektas negali įvertinti įterptosios išvestinės finansinės priemonės tikrosios vertės šiuo metodu, taikomas 4.3.6 straipsnis ir mišrioji sutartis priskiriama prie sutarčių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais.

4.4. PERKLASIFIKAVIMAS

4.4.1. Subjektas visą susijusį finansinį turtą pagal 4.1.1–4.1.4 straipsnius turi perklasifikuoti tik keisdamas finansiniam turtui valdyti skirtą savo verslo modelį. Daugiau finansinio turto perklasifikavimo nuorodų pateikta 5.6.1–5.6.7, B4.4.1–B4.4.3 ir B5.6.1–B5.6.2 straipsniuose.

4.4.2. Finansinių įsipareigojimų subjektas neperklasifikuoja.

4.4.3. Taikant 4.4.1–4.4.2 straipsnius, toliau nurodyti aplinkybių pokyčiai nėra perklasifikavimas:

- a) objektas, kuris anksčiau buvo priskirta ir veiksminga pinigų srautų apsidraudimo sandorio arba grynyųjų investicijų apsidraudimo sandorio apsidraudimo priemonė, tokiu nebelaikomas;
- b) objektas tampa priskirta ir veiksminga pinigų srautų apsidraudimo sandorio arba grynyųjų investicijų apsidraudimo sandorio apsidraudimo priemone ir
- c) pasikeičia vertinimas pagal 6.7 skirsnį.

5 SKYRIUS. Vertinimas

5.1. PIRMINIS VERTINIMAS

5.1.1. Pirminio pripažinimo metu subjektas finansinį turtą arba finansinį įsipareigojimą, išskyrus į 5.1.3 straipsnio taikymo sritį patenkančias gautinas prekybos sumas, turi vertinti tikrąja verte, o tuo atveju, kai finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas vertinamas ne tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, turi pridėti arba atimti sandorio išlaidas, tiesiogiai priskirtinas prie finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo įsigijimo arba išleidimo.

5.1.1A. Tačiau jei finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo tikroji vertė per pirminį pripažinimą skiriasi nuo sandorio kainos, subjektas turi taikyti B5.1.2A straipsnį.

5.1.2. Jei turtui, kuris vėliau vertinamas amortizuota savikaina, subjektas taiko apskaitą pagal atsiskaitymo datą, prekybos datą šis turtas pirminio pripažinimo metu pripažįstamas tikrąja verte (žr. B3.1.3–B3.1.6 straipsnius).

5.1.3. Nepaisant 5.1.1 straipsnyje nurodyto reikalavimo, pirminio pripažinimo metu subjektas turi vertinti gautinas prekybos sumas sandorio kaina (kaip apibrėžta 15-ajame TFAS), jeigu gautinos prekybos sumos neapima reikšmingo finansavimo komponento pagal 15-ąjį TFAS (arba pagal 15-ojo TFAS 63 straipsnį, kai subjektas taiko praktinį sprendimą).

5.2. VĖLESNIS FINANSINIO TURTO VERTINIMAS

5.2.1. Po pirminio pripažinimo subjektas finansinį turtą turi vertinti pagal 4.1.1–4.1.5 straipsnius:

a) amortizuota savikaina;

b) tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, arba

c) tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu ar nuostoliais.

5.2.2. 5.5 skirsnyje nustatytus vertės sumažėjimo reikalavimus subjektas turi taikyti finansiniam turtui, pagal 4.1.2 straipsnį vertinamam amortizuota savikaina, ir finansiniam turtui, pagal 4.1.2A straipsnį vertinamam tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis.

5.2.3. Finansiniam turtui, kuris laikomas apdraustuoju objektu, subjektas turi taikyti apsidraudimo sandorių apskaitos reikalavimus, nustatytus 6.5.8–6.5.14 straipsniuose (ir, jei taikoma, 39-ojo TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“ 89–94 straipsniuose nustatytus tikrosios vertės apsidraudimo sandorių apskaitos reikalavimus portfelio palūkanų normų apsidraudimo sandoriui) ⁽⁵⁰⁾.

5.3. VĖLESNIS FINANSINIŲ ĮSIPAREIGOJIMŲ VERTINIMAS

5.3.1. Po pirminio pripažinimo subjektas finansinį įsipareigojimą turi vertinti pagal 4.2.1–4.2.2 straipsnius.

5.3.2. Finansiniam įsipareigojimui, kuris laikomas apdraustuoju objektu, subjektas turi taikyti apsidraudimo sandorių apskaitos reikalavimus, nustatytus 6.5.8–6.5.14 straipsniuose (ir, jei taikoma, 39-ojo TAS 89–94 straipsniuose nustatytus tikrosios vertės apsidraudimo sandorių apskaitos reikalavimus portfelio palūkanų normų apsidraudimo sandoriui).

⁽⁵⁰⁾ Pagal 7.2.21 straipsnį subjektas gali pasirinkti kaip savo apskaitos politiką vietoj šio standarto 6 skyriuje nustatytų reikalavimų toliau taikyti 39-ajame TAS nustatytus apsidraudimo sandorių apskaitos reikalavimus. Subjektui pasirinkus šią galimybę, šiame standarte pateiktos nuorodos į konkrečius 6 skyriuje nustatytus apsidraudimo sandorių apskaitos reikalavimus nėra aktualios. Vietoj jų subjektas taiko atitinkamus 39-ajame TAS nustatytus apsidraudimo sandorių apskaitos reikalavimus.

5.4. VERTINIMAS AMORTIZUOTA SAVIKAINA

Finansinis turtas*Efektyviųjų palūkanų metodas*

5.4.1. Palūkanų pajamos turi būti apskaičiuojamos taikant *efektyviųjų palūkanų metodą* (žr. A priedėlį ir B5.4.1–B5.4.7 straipsnius). Jos turi būti apskaičiuojamos finansinio turto bendrajai balansinei vertei taikant *efektyviųjų palūkanų normą*, nebent:

- a) *įsigytas arba suteiktas dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansinis turtas*. Dėl to finansinio turto subjektas per pirminį pripažinimą nustatytai finansinio turto amortizuotai savikainai turi taikyti *dėl kredito pakoreguotą efektyviųjų palūkanų normą*;
- b) finansinis turtas nėra įsigytas arba suteiktas dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės, bet vėliau tapo *dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansiniu turtu*. Dėl to finansinio turto subjektas vėlesniais ataskaitiniais laikotarpiais nustatytai finansinio turto amortizuotai savikainai turi taikyti efektyviųjų palūkanų normą.

5.4.2. Subjektas, kuris palūkanų pajamas ataskaitiniu laikotarpiu apskaičiuoja pagal 5.4.1 straipsnio b punktą finansinio turto amortizuotai savikainai taikydamas efektyviųjų palūkanų metodą, palūkanų pajamas vėlesniais ataskaitiniais laikotarpiais turi apskaičiuoti finansinio turto bendrajai balansinei vertei taikydamas efektyviųjų palūkanų normą, jei finansinės priemonės kredito rizika pagerėja taip, kad finansinis turtas nebėra dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės ir šį pagerėjimą galima objektyviai susieti su įvykiu, nutikusiu po to, kai buvo pradėti taikyti 5.4.1 straipsnio b punkte nustatyti reikalavimai (pvz., pagerėjus skolininko kredito reitingui).

Sutartyje numatytų pinigų srautų pakeitimas

5.4.3. Jei sutartyje numatyti finansinio turto pinigų srautai persvarstomi arba kitaip pakeičiami ir dėl persvarstymo arba pakeitimo to finansinio turto pripažinimas pagal šį standartą nenutraukiamas, subjektas turi perskaičiuoti finansinio turto bendrąją balansinę vertę, o *pakeitimo pelną ar nuostolius* pripažinti pelnu ar nuostoliais. Finansinio turto bendroji balansinė vertė turi būti perskaičiuojama kaip persvarstytų arba pakeistų sutartyje numatytų pinigų srautų, kurie diskontuoti taikant finansinio turto pradinę efektyviųjų palūkanų normą (arba, jei finansinis turtas įsigytas arba suteiktas dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės, – dėl kredito pakoreguotą efektyviųjų palūkanų normą) arba, jei taikoma, patikslintą efektyviųjų palūkanų normą, apskaičiuotą pagal 6.5.10 straipsnį, dabartinė vertė. Atsižvelgiant į visas patirtas sąnaudas arba sumokėtus atlygius, yra koreguojama pakeisto finansinio turto balansinė vertė; šios sąnaudos arba atlygiai amortizuojami per likusį pakeisto finansinio turto galiojimo laikotarpį.

Nurašymas

5.4.4. Subjektas turi tiesiogiai sumažinti finansinio turto bendrąją balansinę vertę, jei negali pagrįstai tikėtis atgauti visą finansinį turtą arba jo dalį. Nurašymas yra pripažinimo nutraukimo įvykis (žr. B3.2.16 straipsnio r punktą).

Dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos nustatomi sutartyje numatytų pinigų srautų nustatymo pagrindo pakeitimai

5.4.5. Subjektas finansiniam turtui arba finansiniam įsipareigojimui turi taikyti 5.4.6–5.4.9 straipsnius, jeigu ir tik jeigu dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos pasikeičia to finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo sutartyje numatytų pinigų srautų nustatymo pagrindas. Šiuo tikslu terminas „palūkanų normų lyginamojo indekso reforma“ reiškia rinkos masto palūkanų normų lyginamojo indekso reformą, kaip aprašyta 6.8.2 straipsnyje.

5.4.6. Finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo sutartyje numatytų pinigų srautų nustatymo pagrindas gali pasikeisti:

- a) pakeitus sutarties sąlygas, nustatytas finansinės priemonės pirminio pripažinimo metu (pavyzdžiui, sutarties sąlygos pakeičiamos siekiant palūkanų normų lyginamąjį indeksą, su kuriuo susieta finansinė priemonė, pakeisti alternatyvia lyginamąja palūkanų norma);

- b) finansinės priemonės pirminio pripažinimo metu sutarties sąlygose neapsvarstytu ir nenumatytu būdu, netaisant sutarties sąlygų (pavyzdžiui, nekeičiant sutarties sąlygų pakeičiamas palūkanų normų lyginamojo indekso apskaičiavimo metodas), ir (arba)

- c) pradėjus taikyti esamą sutarties sąlygą (pavyzdžiui, įsigalioja numatyta atsarginė nuostata).

5.4.7. Subjektas kaip praktinį sprendimą turi taikyti B5.4.5 straipsnį, kad apskaitytų finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo sutartyje numatytų pinigų srautų nustatymo pagrindo pasikeitimą, būtiną dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos. Šis praktinis sprendimas taikomas tik tiems pakeitimams ir tik tokiu mastu, kiek yra būtina dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos (dar žr. 5.4.9 straipsnį). Šiuo tikslu sutartyje numatytų pinigų srautų nustatymo pagrindo pasikeitimas laikomas būtinu dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos, jeigu ir tik jeigu įvykdomos abi šios sąlygos:

- a) būtinas pasikeitimas yra tiesioginė palūkanų normų lyginamojo indekso reformos pasekmė ir
- b) naujas sutartyje numatytų pinigų srautų nustatymo pagrindas ekonominiu požiūriu yra lygiavertis ankstesniam pagrindui (t. y. pagrindui prieš pat pasikeitimą).

5.4.8. Pokyčių, dėl kurių nustatomas naujas sutartyje numatytų pinigų srautų nustatymo pagrindas, kuris ekonominiu požiūriu yra lygiavertis ankstesniam pagrindui (t. y. pagrindui prieš pat pasikeitimą), pavyzdžiai:

- a) palūkanų normų lyginamojo indekso, taikomo nustatant sutartyje numatytus finansinio turto ar finansinio įsipareigojimo pinigų srautus, pakeitimas alternatyvia lyginamąja palūkanų norma, arba tokios palūkanų normų lyginamojo indekso reformos įgyvendinimas pakeičiant palūkanų normų lyginamojo indekso apskaičiavimo metodą, pridėdant fiksuotą skirtumą, kuriuo kompensuojamas esamų ir alternatyvių lyginamųjų palūkanų normų pagrindo skirtumas;
- b) pakartotinio nustatymo laikotarpio, pakartotinio nustatymo datų arba dienų tarp kupono mokėjimo datų skaičiaus pakeitimai, atlikti įgyvendinant palūkanų normų lyginamojo indekso reformą, ir
- c) finansinio turto ar finansinio įsipareigojimo sutarties sąlygų papildymas atsargine nuostata, pagal kurią leidžiama atlikti a ir b punktuose aprašytus pakeitimus.

5.4.9. Jeigu, be finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo sutartyje numatytų pinigų srautų nustatymo pagrindo pakeitimų dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos, atliekami kiti finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo pakeitimai, subjektas pirmiausia turi taikyti 5.4.7 straipsnyje nurodytą praktinį sprendimą dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos atliktiems pakeitimams. Tada visiems papildomiems pakeitimams, kuriems praktinis sprendimas netaikomas, subjektas turi taikyti taikytinus šio standarto reikalavimus. Jeigu dėl papildomo pakeitimo nėra nutraukiamas finansinio turto ar finansinio įsipareigojimo pripažinimas, subjektas turi taikyti atitinkamai 5.4.3 arba B5.4.6 straipsnį, kad tą papildomą pakeitimą apskaitytų. Jeigu dėl papildomo pakeitimo finansinio turto ar finansinio įsipareigojimo pripažinimas nutraukiamas, subjektas turi taikyti pripažinimo nutraukimo reikalavimus.

5.5. VERTĖS SUMAŽĖJIMAS

Tikėtinų kredito nuostolių pripažinimas

Bendrasis metodas

5.5.1. Subjektas turi pripažinti finansinio turto, vertinamo pagal 4.1.2 arba 4.1.2A straipsnį, už nuomą gautinų sumų, *sutartyje numatyto turto* arba kreditavimo įsipareigojimo ir finansinės garantijos sutarties, kuriems taikomi vertės sumažėjimo reikalavimai pagal 2.1 straipsnio g punktą, 4.2.1 straipsnio c punktą arba 4.2.1 straipsnio d punktą, nuostolių atskaitymus dėl *tikėtinų kredito nuostolių*.

- 5.5.2. Pripažindamas ir vertindamas finansinio turto, pagal 4.1.2A straipsnį vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, nuostolių atskaitymus, subjektas turi taikyti vertės sumažėjimo reikalavimus. Vis dėlto nuostolių atskaitymai turi būti pripažįstami kitomis bendrosiomis pajamomis ir dėl jų finansinės būklės ataskaitoje nurodyta finansinio turto balansinė vertė nemažėja.
- 5.5.3. Jei finansinės priemonės kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, taikydamas 5.5.13–5.5.16 straipsnius, subjektas tos finansinės priemonės nuostolių atskaitymus kiekvieną paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną turi įvertinti suma, lygia *tikėtiniems galiojimo laikotarpio kredito nuostoliams*.
- 5.5.4. Vertės sumažėjimo reikalavimų tikslas – pripažinti visų finansinių priemonių, kurių individualiai arba bendrai įvertinta kredito rizika, atsižvelgiant į visą pagrįstą ir patvirtinamą informaciją, įskaitant į ateitį orientuotą informaciją, nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, tikėtinus galiojimo laikotarpio kredito nuostolius.
- 5.5.5. Jei paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną finansinės priemonės kredito rizika nuo pirminio pripažinimo nėra reikšmingai padidėjusi, taikydamas 5.5.13–5.5.16 straipsnius, subjektas tos finansinės priemonės nuostolių atskaitymus turi įvertinti suma, lygia *tikėtiniems 12 mėnesių kredito nuostoliams*.
- 5.5.6. Kreditavimo įsipareigojimų ir finansinių garantijų sutarčių atveju pirminio pripažinimo data taikant vertės sumažėjimo reikalavimus turi būti laikoma data, kurią subjektas tampa neatšaukiamo įsipareigojimo šalimi.
- 5.5.7. Jei subjektas finansinės priemonės nuostolių atskaitymus ankstesniu ataskaitiniu laikotarpiu įvertino suma, lygia *tikėtiniems galiojimo laikotarpio kredito nuostoliams*, bet dabartinę paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną nustato, kad 5.5.3 straipsnis sąlygos nebetenkinamos, jis nuostolių atskaitymus turi įvertinti suma, lygia *tikėtiniems 12 mėnesių kredito nuostoliams* dabartinę finansinių ataskaitų sudarymo datą.
- 5.5.8. Subjektas *pelnu arba nuostoliais dėl vertės sumažėjimo* turi pripažinti tikėtinų kredito nuostolių sumą (arba atvirkštinį įrašą), kurios reikia nuostolių atskaitymams paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną pakoreguoti taip, kad jie būtų lygūs sumai, kurią reikia pripažinti pagal šį standartą.

Reikšmingo kredito rizikos padidėjimo nustatymas

- 5.5.9. Kiekvieną paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną subjektas turi įvertinti, ar nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo finansinės priemonės kredito rizika. Vertindamas subjektas turi atsižvelgti ne į tikėtinų kredito nuostolių sumos pasikeitimą, bet į tikėtinu finansinės priemonės galiojimo laikotarpiu kylančios įsipareigojimų neįvykdymo rizikos pasikeitimą. Siekdamas atlikti tą vertinimą, subjektas turi palyginti finansinės priemonės įsipareigojimų neįvykdymo riziką paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną su finansinės priemonės įsipareigojimų neįvykdymo rizika pirminio pripažinimo datą ir atsižvelgti į pagrįstą ir patvirtinamą informaciją, kurią galima gauti ne per didelėmis išlaidomis ar pastangomis ir iš kurios matyti reikšmingas kredito rizikos padidėjimas nuo pirminio pripažinimo.
- 5.5.10. Jei paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną nustatoma, kad finansinės priemonės kredito rizika maža (žr. B5.5.22–B5.5.24 straipsnius), subjektas gali daryti prielaidą, kad finansinės priemonės kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai nepadidėjo.

- 5.5.11. Jei ne per didelėmis išlaidomis ar pastangomis galima gauti pagrįstos ir patvirtinamos į ateitį orientuotos informacijos, nustatydamos, ar kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, subjektas negali remtis tik informacija apie *pradelstus mokėjimus*. Vis dėlto, jei labiau į ateitį orientuotos nei pradelstų mokėjimų informacijos (vertinant individualiai arba bendrai) ne per didelėmis išlaidomis ar pastangomis gauti negalima, siekdamas nustatyti, ar kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, subjektas gali remtis informacija apie pradelstus mokėjimus. Nepaisant to, kaip subjektas vertina reikšmingą kredito rizikos padidėjimą, jei sutartyje numatyti mokėjimai yra pradelsti daugiau kaip 30 dienų, laikomasi galimos atmeti prielaidos, kad finansinio turto kredito rizika nuo pirminio pripažinimo padidėjo reikšmingai. Subjektas šią prielaidą gali nugincyti, jei turi pagrįstos ir patvirtinamos informacijos, kurią galima gauti ne per didelėmis išlaidomis ar pastangomis ir kuria įrodoma, kad kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai nepadidėjo, nors sutartyje numatyti mokėjimai yra pradelsti daugiau kaip 30 dienų. Jei subjektas nustato, kad kredito rizika reikšmingai padidėjo sutartyje numatytų mokėjimų nepradelsus daugiau kaip 30 dienų, galima atmeti prielaidą netaikoma.

Pakeistas finansinis turtas

- 5.5.12. Jei sutartyje numatyti finansinio turto pinigų srautai buvo persvarstyti arba pakeisti ir finansinio turto pripažinimas nebuvo panaikintas, subjektas pagal 5.5.3 straipsnį turi įvertinti, ar finansinės priemonės kredito rizika padidėjo reikšmingai, lygindamas:
- a) paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną kylančią išipareigojimų neįvykdymo riziką (grindžiamą pakeistomis sutarties sąlygomis) ir
 - b) pirminio pripažinimo metu kylančią išipareigojimų neįvykdymo riziką (grindžiamą pirminėmis nepakeistomis sutarties sąlygomis).

Įsigytas arba suteiktas dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansinis turtas

- 5.5.13. **Nepaisydamas 5.5.3 ir 5.5.5 straipsnių, įsigyto arba suteikto dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansinio turto nuostolių atskaitymais subjektas paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną turi pripažinti tik sukauptus tikėtinų galiojimo laikotarpio kredito nuostolių pasikeitimus nuo pirminio pripažinimo.**
- 5.5.14. Kiekvieną paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną tikėtinų galiojimo laikotarpio kredito nuostolių pasikeitimo sumą kaip vertės sumažėjimo pelną ar nuostolius subjektas turi pripažinti pelnu ar nuostoliais. Palankius tikėtinų galiojimo laikotarpio kredito nuostolių pasikeitimus subjektas turi pripažinti vertės sumažėjimo pelnu net jei tikėtini galiojimo laikotarpio kredito nuostoliai yra mažesni už tikėtinų kredito nuostolių sumą, kuri į įvertintus pinigų srautus buvo įtraukta pirminio pripažinimo metu.

Gautinoms prekybos sumoms, sutartyje numatytam turtui ir už nuomą gautinoms sumoms taikytinas supaprastintas metodas

- 5.5.15. **Nepaisydamas 5.5.3 ir 5.5.5 straipsnių, nuostolių atskaitymus subjektas visada turi vertinti suma, lygia tikėtiniems galiojimo laikotarpio kredito nuostoliams, vertindamas:**
- a) gautinas prekybos sumas arba sutartyje numatytą turtą, kurie atsiranda iš sandorių, patenkančių į 15-ojo TFAS taikymo sritį, ir į kurias:
 - i) neįtrauktas reikšmingas finansavimo komponentas pagal 15-ąją TFAS (arba pagal 15-ojo TFAS 63 straipsnį, kai subjektas taiko praktinį sprendimą) arba
 - ii) įtrauktas reikšmingas finansavimo komponentas pagal 15-ąją TFAS, jei subjektas kaip apskaitos politiką pasirenka vertinti nuostolių atskaitymus suma, lygia tikėtiniems galiojimo laikotarpio kredito nuostoliams. Ta apskaitos politika turi būti taikoma visoms tokioms gautinoms prekybos sumoms arba sutartyje numatytam turtui, bet gautinoms prekybos sumoms ir sutartyje numatytam turtui gali būti taikoma atskirai;

- b) už nuomą gautinas sumas, atsirandančias iš sandorių, patenkančių į 16-ojo TFAS taikymo sritį, jei subjektas kaip apskaitos politiką pasirenka vertinti nuostolių atskaitymus suma, lygia tikėtiniems galiojimo laikotarpio kredito nuostoliams. Ta apskaitos politika turi būti taikoma visoms už nuomą gautinoms sumoms, bet už finansinę ir veiklos nuomą gautinoms sumoms gali būti taikoma atskirai.

5.5.16. Gautinoms prekybos sumoms, už nuomą gautinoms sumoms ir sutartyje numatytam turtui taikytiną apskaitos politiką subjektas gali pasirinkti nepriklausomai vieną nuo kitos.

Tikėtinų kredito nuostolių vertinimas

5.5.17. Subjektas turi vertinti finansinės priemonės tikėtinus kredito nuostolius atsižvelgdamas į:

- a) nešališką ir atsižvelgiant į tikimybę apskaičiuotą sumą, nustatytą įvertinus įvairius galimus rezultatus;

- b) pinigų laiko vertę ir

- c) pagrįstą ir patvirtinamą ne per didelėmis išlaidomis ar pastangomis galimą gauti informaciją paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną apie praeities įvykius, dabartines sąlygas ir būsimų ekonominių sąlygų prognozes.

5.5.18. Vertinant tikėtinus kredito nuostolius subjektui nebūtina nustatyti kiekvieną galimą scenarijų. Vis dėlto jis turi apsvarstyti riziką arba tikimybę, kad kredito nuostolių atsirastų, atsižvelgdamas į galimybę, kad kredito nuostolių atsirastų, ir į galimybę, kad kredito nuostolių neatsiras, net jei kredito nuostolių atsiradimo galimybė yra labai maža.

5.5.19. Ilgiausias laikotarpis, į kurį reikia atsižvelgti vertinant tikėtinus kredito nuostolius, yra ilgiausias sutarties galiojimo laikotarpis (įskaitant pratęsimo galimybes), per kurį subjektui kyla kredito rizika, – jis neturi būti ilgesnis net jei ilgesnis laikotarpis atitinka verslo praktiką.

5.5.20. Vis dėlto į kai kurias finansines priemones įtraukta paskola ir nepanaudoto išpareigojimo komponentas, todėl sutartyje numatyta subjekto galimybė reikalauti grąžinimo ir atšaukti nepanaudotą išpareigojimą subjekto kredito nuostolių rizikos pozicijos neriboja iki sutartyje numatyto pranešimo laikotarpio. Tik tokių finansinių priemonių tikėtinus kredito nuostolius subjektas turi įvertinti per laikotarpį, kuriuo jam kyla kredito rizika ir tikėtini kredito nuostoliai nebūtų sumažinti kredito rizikos valdymo veiksmais, net jei šis laikotarpis yra ilgesnis už ilgiausią sutarties galiojimo laikotarpį.

5.6. FINANSINIO TURTO PERKLASIFIKAVIMAS

5.6.1. Perklasifikuojamas finansinį turtą pagal 4.4.1 straipsnį, subjektas turi taikyti perklasifikavimą perspektyviai nuo *perklasifikavimo datos*. Subjektas netaiso anksčiau pripažinto pelno, nuostolių (įskaitant vertės sumažėjimo pelną ar nuostolius) arba palūkanų duomenų. Perklasifikavimo reikalavimai nustatyti 5.6.2–5.6.7 straipsniuose.

5.6.2. Jei subjektas perkelia finansinį turtą iš vertinimo amortizuota savikaina klasės į vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, klasę, finansinio turto tikroji vertė vertinama perklasifikavimo datą. Visas pelnas ar nuostoliai, susidarantys dėl finansinio turto anksčiau amortizuotos savikainos ir tikrosios vertės skirtumo, pripažįstami pelnu ar nuostoliais.

- 5.6.3. Jei subjektas perkelia finansinį turtą iš vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, klasės į vertinimo amortizuota savikaina klasę, finansinio turto tikroji vertė perklasifikavimo datą tampa jo naująja bendrąja balansine verte. (Efektyviųjų palūkanų normos ir nuostolių atskaitymų nustatymo perklasifikavimo datą nuorodos pateiktos B5.6.2 straipsnyje.)
- 5.6.4. Jei subjektas perkelia finansinį turtą iš vertinimo amortizuota savikaina klasės į vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, klasę, finansinio turto tikroji vertė vertinama perklasifikavimo datą. Visas pelnas arba nuostoliai, susidarantys dėl finansinio turto ankstesnės amortizuotos savikainos ir tikrosios vertės skirtumo, pripažįstami kitomis bendrosiomis pajamomis. Efektyviųjų palūkanų norma ir tikėtinų kredito nuostolių įvertinimas perklasifikuojant nekoreguojami. (Žr. B5.6.1 straipsnį.)
- 5.6.5. Jei subjektas perkelia finansinį turtą iš vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, klasės į vertinimo amortizuota savikaina klasę, finansinis turtas perklasifikuojamas jo tikrąja verte perklasifikavimo datą. Vis dėlto anksčiau kitomis bendrosiomis pajamomis pripažintas sukauptas pelnas arba nuostoliai pašalinami iš nuosavybės ir pakoreguojami atsižvelgiant į finansinio turto tikrąją vertę perklasifikavimo datą. Todėl finansinis turtas perklasifikavimo datą vertinamas taip, lyg jis visada būtų buvęs vertintas amortizuota savikaina. Šis koregavimas turi įtakos kitoms bendrosioms pajamoms, bet neturi įtakos pelnui ar nuostoliams, todėl nėra perklasifikuota suma (žr. 1-ąjį TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“). Efektyviųjų palūkanų norma ir tikėtinų kredito nuostolių įvertinimas perklasifikuojant nekoreguojami. (Žr. B5.6.1 straipsnį.)
- 5.6.6. Jei subjektas perkelia finansinį turtą iš vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, klasės į vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, klasę, finansinis turtas toliau vertinamas tikrąja verte. (Efektyviųjų palūkanų normos ir nuostolių atskaitymų nustatymo perklasifikavimo datą nuorodos pateiktos B5.6.2 straipsnyje.)
- 5.6.7. Jei subjektas perkelia finansinį turtą iš vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, klasės į vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, klasę, finansinis turtas toliau vertinamas tikrąja verte. Sukauptas pelnas arba nuostoliai, anksčiau pripažinti kitomis bendrosiomis pajamomis, perklasifikavimo datą kaip perklasifikuota suma perkeliama iš nuosavybės į pelną arba nuostolius (žr. 1-ąjį TAS).
- 5.7. PELNAS IR NUOSTOLIAI
- 5.7.1. Finansinio turto arba finansinio išipareigojimo pelnas ar nuostoliai, įvertinti tikrąja verte, turi būti pripažįstami pelnu ar nuostoliais, nebent jie yra:
- a) apsidraudimo sandorių dalis (žr. 6.5.8–6.5.14 straipsnius ir, jei taikoma, portfelio palūkanų normų apsidraudimo sandorio tikrosios vertės apsidraudimo sandorių apskaitos tikslais – 39-ojo TAS 89–94 straipsnius);
 - b) investicija į nuosavybės priemonę ir subjektas pasirinko pateikti tos investicijos pelną ir nuostolius kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje pagal 5.7.5 straipsnį;
 - c) finansinis išipareigojimas, priskirtas prie išipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, ir pagal 5.7.7 straipsnį reikalaujama, kad išipareigojimo kredito rizikos pasikeitimų poveikį subjektas nurodytų kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje, arba

- d) finansinis turtas, pagal 4.1.2A straipsnį vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, ir pagal 5.7.10 straipsnį reikalaujama, kad kai kuriuos tikrosios vertės pasikeitimus subjektas pripažintų kitomis bendrosiomis pajamomis.

5.7.1A. *Dividendai* pelnu ar nuostoliais pripažįstami tik tada, kai:

- a) nustatyta subjekto teisė gauti dividendų mokėjimą;
- b) tikėtina, kad subjektas gaus su dividendais susijusios ekonominės naudos, ir
- c) dividendų suma gali būti patikimai įvertinta.

5.7.2. **Finansinio turto, kuris vertinamas amortizuota savikaina ir nėra apsidraudimo sandorių dalis** (žr. 6.5.8–6.5.14 straipsnius ir, jei taikoma, portfelio palūkanų normų apsidraudimo sandorio tikrosios vertės apsidraudimo apskaitos tikslais – 39-ojo TAS 89–94 straipsnius), pelnas ar nuostoliai turi būti pripažįstami pelnu ar nuostoliais, kai nutraukiamas finansinio turto pripažinimas, kai finansinis turtas perklasifikuojamas pagal 5.6.2 straipsnį, kai jis yra amortizuojamas arba siekiant pripažinti vertės sumažėjimo pelną ar nuostolius. Perkeldamas finansinį turtą iš vertinimo amortizuota savikaina klasės, subjektas turi taikyti 5.6.2 ir 5.6.4 straipsnius. Finansinio įsipareigojimo, kuris vertinamas amortizuota savikaina ir nėra apsidraudimo sandorių dalis (žr. 6.5.8–6.5.14 straipsnius ir, jei taikoma, portfelio palūkanų normų apsidraudimo sandorio tikrosios vertės apsidraudimo apskaitos tikslais – 39-ojo TAS 89–94 straipsnius), pelnas arba nuostoliai turi būti pripažįstami pelnu ar nuostoliais, kai nutraukiamas finansinio įsipareigojimo pripažinimas ir kai finansinis įsipareigojimas yra amortizuojamas. (Užsienio valiutos keitimo pelno arba nuostolių nuorodos pateiktos B5.7.2 straipsnyje.)

5.7.3. **Finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų, kurie yra apsidraudimo sandorių apdraustieji objektai, pelnas arba nuostoliai** turi būti pripažįstami pagal 6.5.8–6.5.14 straipsnius ir, jei taikoma, portfelio palūkanų normų apsidraudimo sandorio tikrosios vertės apsidraudimo apskaitos tikslais – pagal 39-ojo TAS 89–94 straipsnius.

5.7.4. Jei subjektas pripažįsta finansinį turtą taikydamas apskaitą pagal atsiskaitymo datą (žr. 3.1.2, B3.1.3 ir B3.1.6 straipsnius), nuo prekybos datos iki atsiskaitymo datos gautino turto tikrosios vertės pasikeitimas nepripažįstamas, jei turtas vertinamas amortizuota savikaina. Vis dėlto, jei turtas vertinamas tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimas pagal 5.7.1 straipsnį turi būti pripažįstamas atitinkamai pelnu ar nuostoliais arba kitomis bendrosiomis pajamomis. Vertės sumažėjimo reikalavimų taikymo tikslais prekybos data laikoma pirminio pripažinimo data.

Investicijos į nuosavybės priemones

5.7.5. Pirminio pripažinimo metu subjektas gali neatšaukiamai pasirinkti kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje pateikti į šio standarto taikymo sritį patenkančios investicijos į nuosavybės priemonę, kuri nėra nei *laikoma prekybai*, nei neapibrėžtasis atlygis, kurį įsigijusysis subjektas pripažino verslo jungimo, kuriam taikomas 3-iasis TFAS, metu, vėlesnius tikrosios vertės pasikeitimus. (Užsienio valiutos keitimo pelno arba nuostolių nuorodos pateiktos B5.7.3 straipsnyje.)

5.7.6. 5.7.5 straipsnyje nurodytą galimybę pasirinkęs subjektas pagal 5.7.1A straipsnį pelnu arba nuostoliais turi pripažinti tos investicijos dividendus.

Įsipareigojimai, priskirti prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais

5.7.7. Finansinio įsipareigojimo, priskirto prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pelną arba nuostolius subjektas turi pateikti pagal 4.2.2 arba 4.3.5 straipsnį, laikydamasis šių nurodymų:

a) finansinio įsipareigojimo tikrosios vertės pasikeitimo, sietino su to įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimais, suma turi būti pateikta kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje (žr. B5.7.13–B5.7.20 straipsnius);

b) likusi įsipareigojimo tikrosios vertės pasikeitimo suma turi būti pripažinta pelnu ar nuostoliais,

nebent vertinant a punkte aprašytų įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimų poveikį pelno (nuostolių) ataskaitoje atsirastų arba padidėtų apskaitos neatitiktis (šiuo atveju būtų taikomas 5.7.8 straipsnis). Kaip nustatyti, ar atsirastų arba padidėtų apskaitos neatitiktis, nurodyta B5.7.5–B5.7.7 ir B5.7.10–B5.7.12 straipsniuose.

5.7.8. Jei taikant 5.7.7 straipsnyje nustatytus reikalavimus pelno (nuostolių) ataskaitoje atsirastų arba padidėtų apskaitos neatitiktis, visą to įsipareigojimo pelną arba nuostolius (įskaitant to įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimų poveikį) subjektas turi pripažinti pelnu ar nuostoliais.

5.7.9. Nepaisydamas 5.7.7 ir 5.7.8 straipsniuose nustatytų reikalavimų, pelno (nuostolių) ataskaitoje subjektas turi pateikti visą kreditavimo įsipareigojimų ir finansinių garantijų sutarčių, priskirtų prie vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pelną ir nuostolius.

Tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, vertinamas turtas

5.7.10. Finansinio turto, pagal 4.1.2A straipsnį vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, pelnas ar nuostoliai turi būti pripažįstami kitomis bendrosiomis pajamomis, išskyrus vertės sumažėjimo pelną ar nuostolius (žr. 5.5 skirsnį) ir užsienio valiutų keitimo pelną arba nuostolius (žr. B5.7.2–B5.7.2A straipsnius), kol finansinio turto pripažinimas nutraukiamas arba finansinis turtas perklasifikuojamas. Jei nutraukiamas finansinio turto pripažinimas, sukauptas pelnas ar nuostoliai, anksčiau pripažinti kitomis bendrosiomis pajamomis, kaip perklasifikuota suma perkeliama iš nuosavybės į pelną arba nuostolius (žr. 1-ąjį TAS). Jei finansinis turtas perkeliamas iš vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, klasės, sukauptą pelną arba nuostolius, kurie anksčiau buvo pripažinti kitomis bendrosiomis pajamomis, subjektas turi apskaityti pagal 5.6.5 ir 5.6.7 straipsnius. Taikant efektyviųjų palūkanų metodą apskaičiuotos palūkanos pripažįstamos pelnu ar nuostoliais.

5.7.11. Kaip aprašyta 5.7.10 straipsnyje, jei finansinis turtas pagal 4.1.2A straipsnį vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, pelnu ar nuostoliais pripažintos sumos yra tos pačios kaip sumos, kurios būtų buvusios pripažintos pelnu ar nuostoliais, jei finansinis turtas būtų buvęs vertintas amortizuota savikaina.

6 SKYRIUS. Apsidraudimo sandorių apskaita

6.1. APSIDRAUDIMO SANDORIŲ APSKAITOS TIKSLAS IR TAIKYMO SRITIS

6.1.1. Apsidraudimo sandorių apskaitos tikslas – parodyti finansinėse ataskaitose subjekto rizikos valdymo veiklos, kurią vykdančios priemonės priemonėmis valdomos pozicijos, atsirandančios dėl konkrečios rizikos, kuri galėtų turėti įtakos pelnui arba nuostoliams (arba kitoms bendrosioms pajamoms, jei investuojama į nuosavybės priemones, kurių tikrosios vertės pasikeitimus subjektas pagal 5.7.5 straipsnį pasirinko pateikti kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje), poveikį. Šiuo metodu siekiama parodyti apsidraudimo priemonių, kurioms taikoma apsidraudimo sandorių apskaita, aplinkybes, kad būtų galima suprasti šių priemonių paskirtį ir poveikį.

6.1.2. Subjektas gali pasirinkti priskirti apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto apsidraudimo sandorius pagal 6.2.1–6.3.7 ir B6.2.1–B6.3.25 straipsnius. Tinkamumo kriterijus atitinkančių apsidraudimo sandorių apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto pelną arba nuostolius subjektas turi apskaityti pagal 6.5.1–6.5.14 ir B6.5.1–B6.5.28 straipsnius. Jei apdraustasis objektas yra objektų grupė, subjektas turi įvykdyti papildomus 6.6.1–6.6.6 ir B6.6.1–B6.6.16 straipsniuose nustatytus reikalavimus.

6.1.3. Finansinio turto ar finansinių įsipareigojimų portfelio tikrosios vertės apsidraudimo nuo palūkanų normos pozicijos sandoriui (ir tik tokiam apsidraudimo sandoriui) subjektas vietoj šio standarto reikalavimų gali taikyti 39-ajame TAS nustatytus apsidraudimo sandorių apskaitos reikalavimus. Tuo atveju subjektas portfelio palūkanų normų apsidraudimo sandoriui taip pat privalo taikyti konkrečius tikrosios vertės apsidraudimo sandorių apskaitos reikalavimus ir apdraustuoju objektu rodyti dalį, kuri yra valiutos suma (žr. 39-ojo TAS 81A, 89A ir 114TN–132TN straipsnius).

6.2. APSIDRAUDIMO PRIEMONĖS

Tinkamumo kriterijus atitinkančios priemonės

6.2.1. Išvestinė finansinė priemonė, išskyrus kai kuriuos parduotus pasirinkimo sandorius (žr. B6.2.4 straipsnį), vertinama tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, gali būti laikoma apsidraudimo priemone.

6.2.2. Neišvestinis finansinis turtas arba neišvestinis finansinis įsipareigojimas, vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, gali būti laikomas apsidraudimo priemone, nebent jis yra finansinis įsipareigojimas, priskiriamas prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, kurio tikrosios vertės pasikeitimo suma, sietina su to įsipareigojimo kredito rizikos pokyčiais, pagal 5.7.7 straipsnį pateikiama kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje. Valiutos kurso rizikos apsidraudimo sandorio neišvestinio finansinio turto arba neišvestinio finansinio įsipareigojimo valiutos kurso rizikos komponentas gali būti laikomas apsidraudimo priemone, jei tai nėra investicija į nuosavybės priemonę, kurios tikrosios vertės pasikeitimus subjektas pagal 5.7.5 straipsnį pasirinko pateikti kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje.

6.2.3. Apsidraudimo sandorių apskaitos tikslais apsidraudimo priemonėmis gali būti laikomos tik sutartys su šalimi, kuri yra išorės šalis ataskaitas teikiančio subjekto atžvilgiu (t. y. išorės šalis grupės arba atskiro subjekto, kurio finansinės ataskaitos teikiamos, atžvilgiu).

Apsidraudimo priemonių priskyrimas

6.2.4. Apsidraudimo priemone turi būti laikoma visa tinkamumo kriterijus atitinkanti priemonė. Leidžiamos tik šios išimtys:

- a) galima atskirti pasirinkimo sandorio vidinę vertę ir laiko vertę ir apsidraudimo priemone laikyti ne pasirinkimo sandorio laiko vertės, bet tik jo vidinės vertės pasikeitimą (žr. 6.5.15 ir B6.5.29–B6.5.33 straipsnius);
- b) galima atskirti išankstinio sandorio išankstinį elementą ir momentinį elementą ir apsidraudimo priemone laikyti ne išankstinio sandorio išankstinio elemento vertės, bet tik momentinio elemento vertės pasikeitimą; panašiai ir užsienio valiutos bazės skirtumas gali būti atskiriamas ir neįtraukiamas priskiriant finansinę priemonę prie apsidraudimo priemonių (žr. 6.5.16 ir B6.5.34–B6.5.39 straipsnius) ir
- c) apsidraudimo sandorio apsidraudimo priemone gali būti laikoma proporcinga visos apsidraudimo priemonės dalis, pvz., 50 % nominaliosios sumos. Vis dėlto apsidraudimo priemone negali būti laikoma tikrosios vertės pasikeitimo dalis, kuri susidaro tik dėl laikotarpio, kuriuo apsidraudimo priemonė galioja, dalies.

6.2.5. Subjektas gali kartu vertinti ir bendrai laikyti apsidraudimo priemone bet koki toliau nurodytų elementų derinį (įskaitant aplinkybes, kuriomis dėl vieno apsidraudimo priemonių kylanti rizika ir dėl kitų apsidraudimo priemonių kylanti rizika užskaitoma tarpusavyje):

a) išvestines finansines priemones arba proporcingą jų dalį ir

b) neišvestines finansines priemones arba proporcingą jų dalį.

6.2.6. Vis dėlto išvestinė finansinė priemonė, kurią sudaro parduotas pasirinkimo sandoris ir įsigytas (pvz., palūkanų normos viršutinės ir apatinės ribų intervalo) pasirinkimo sandoris, negali būti laikoma apsidraudimo priemone, jei priskyrimo datą ji iš tikrųjų yra grynasis parduotas pasirinkimo sandoris (nebent jis atitinka kriterijus pagal B6.2.4 straipsnį). Panašiai ir dvi arba daugiau priemonių (arba proporcingos jų dalys) gali būti kartu laikomos apsidraudimo priemone tik jei priskyrimo datą jos kartu iš tikrųjų nėra grynasis parduotas pasirinkimo sandoris (nebent jis atitinka kriterijus pagal B6.2.4 straipsnį).

6.3. APDRAUSTIEJI OBJEKTAI

Tinkamumo kriterijus atitinkantys objektai

6.3.1. Apdraustasis objektas gali būti pripažintas turtas arba įsipareigojimas, nepripažintas *tvirtas pasižadėjimas*, *prognozuojamas sandoris* arba grynoji investicija į užsienyje veikiančią subjektą. Apdraustasis objektas gali būti:

a) atskiras objektas arba

b) objektų grupė (jai taikomi 6.6.1–6.6.6 ir B6.6.1–B6.6.16 straipsniai).

Apdraustasis objektas taip pat gali būti tokio objekto arba objektų grupės komponentas (žr. 6.3.7 ir B6.3.7–B6.3.25 straipsnius).

6.3.2. Apdraustąjį objektą turi būti galima patikimai įvertinti.

6.3.3. Jei apdraustasis objektas yra prognozuojamas sandoris (arba jo komponentas), tas sandoris turi būti labai tikėtinas.

6.3.4. Agreguota pozicija, sudaryta iš pozicijos, kurią būtų galima laikyti apdraustuoju objektu pagal 6.3.1 straipsnį, ir išvestinės finansinės priemonės, gali būti laikoma apdraustuoju objektu (žr. B6.3.3–B6.3.4 straipsnius). Tai taikoma ir prognozuojamam agreguotos pozicijos sandoriui (t. y. neįpareigojamiems, bet numatomiems būsimiems sandoriams, dėl kurių galėtų susidaryti pozicija ir išvestinė priemonė), jei ta agreguota pozicija labai tikėtina ir ją, kai ji atsiranda ir nebėra prognozuojama, galima laikyti apdraustuoju objektu.

6.3.5. Apsidraudimo sandorių apskaitos tikslais apdraustaisiais objektais galima laikyti tik turtą, įsipareigojimus, tvirtus pasižadėjimus arba labai tikėtinus prognozuojamus sandorius su šalimi, kuri yra išorės šalis ataskaitas teikiančio subjekto atžvilgiu. Apsidraudimo sandorių apskaita gali būti taikoma tos pačios grupės subjektų sandoriams tik tų subjektų individualiose arba atskirose finansinėse ataskaitose, bet ne grupės konsoliduotose finansinėse ataskaitose, išskyrus investicinio subjekto, kaip apibrėžta 10-ajame TFAS, konsoliduotąsias finansines ataskaitas, jei tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, vertinami investicinio subjekto ir jo patronuojamųjų įmonių sandoriai rengiant konsoliduotąsias finansines ataskaitas nėra eliminuojami.

- 6.3.6. Vis dėlto kaip 6.3.5 straipsnio išimtis grupės vidaus piniginių straipsnio (pvz., dviejų patronuojamųjų įmonių mokėtinos ir (arba) gautinos sumos) valiutos kurso rizika konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose gali būti laikoma apdraustuoju objektu, jei dėl jos susidaro valiutos kurso pasikeitimo pelno arba nuostolių pozicija, kuri nėra visiškai eliminuojama konsolidavimo metu pagal 21-ąją TAS „Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka“. 21-ajame TAS nurodyta, kad grupės vidaus piniginių straipsnių valiutos kurso pasikeitimo pelnas ir nuostoliai konsolidavimo metu nėra visiškai eliminuojami, jei grupės vidaus piniginių straipsnio sandorį sudaro du grupės subjektai, kurių funkcinės valiutos skiriasi. Be to, labai tikėtino prognozuojamo grupės vidaus sandorio valiutos kurso rizika konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose gali būti laikoma apdraustuoju objektu, jei sandoris išreikštas ne šį sandorį sudarančio subjekto funkcinę valiutą ir užsienio valiutos rizika turės įtakos konsoliduotajam pelnui arba nuostoliams.

Apdraustųjų objektų priskyrimas

- 6.3.7. Subjektas apsidraudimo sandorio apdraustuoju objektu gali laikyti visą objektą arba jo komponentą. Visą objektą sudaro visi objekto pinigų srautų arba tikrosios vertės pasikeitimai. Komponentą sudaro mažiau nei visas objekto tikrosios vertės pasikeitimas arba pinigų srautų kintamumas. Tuo atveju subjektas apdraustaisiais objektais gali laikyti tik šių rūšių komponentus (įskaitant jų derinius):
- a) tik objekto pinigų srautų arba tikrosios vertės pasikeitimus, sietinus su konkrečia rizika arba įvairių rūšių rizika (rizikos komponentu), jei, remiantis vertinimu atsižvelgiant į konkrečią rinkos struktūrą, rizikos komponentą galima atskirai nustatyti ir patikimai įvertinti (žr. B6.3.8–B6.3.15 straipsnius). Rizikos komponentus sudaro tik priskirti apdraustojo objekto pinigų srautų arba tikrosios vertės pasikeitimai, didesni arba mažesni už nustatytą kainą arba kitą kintamąjį (vienpusę riziką);
 - b) vieną arba kelis pasirinktus sutartyje numatytus pinigų srautus;
 - c) nominaliosios sumos komponentus, t. y. nurodytą objekto sumos dalį (žr. B6.3.16–B6.3.20 straipsnius).

6.4. APSIDRAUDIMO SANDORIŲ APSKAITOS TAIKYMO TINKAMUMO KRITERIJAI

6.4.1. Apsidraudimo sandoriui galima taikyti apsidraudimo sandorių apskaitą tik jei įvykdomi visi šie kriterijai:

- a) apsidraudimo sandorį sudaro tik tinkamos apsidraudimo priemonės ir tinkami apdraustieji objektai;
- b) apsidraudimo sandorio pradžioje oficialiai priskiriamas ir dokumentais patvirtinamas apsidraudimo sandoris, taip pat subjekto rizikos valdymo tikslas ir apsidraudimo strategija. Tuose dokumentuose turi būti nurodyta apsidraudimo priemonė, apdraustasis objektas, rizikos, nuo kurios draudžiamasi, pobūdis ir tai, kaip subjektas vertins, ar apsidraudimo sandoris atitinka apsidraudimo veiksmingumo reikalavimus (įskaitant jo apsidraudimo neveiksmingumo priežasčių analizę ir tai, kaip jis nustato *apsidraudimo koeficientą*);
- c) apsidraudimo sandoris atitinka visus šiuos apsidraudimo veiksmingumo reikalavimus:
 - i) apdraustąjį objektą ir apsidraudimo priemonę sieja ekonominis ryšys (žr. B6.4.4–B6.4.6 straipsnius);
 - ii) kredito rizikos poveikis neturi lemiamos įtakos dėl to ekonominio ryšio atsirandantiems vertės pasikeitimams (žr. B6.4.7–B6.4.8 straipsnius) ir

- iii) apsidraudimo sandorio apsidraudimo koeficientas lygus apdraustojo objekto kiekio, kurį subjektas iš tikrųjų apdraudžia, ir apsidraudimo priemonės kiekio, kurį subjektas iš tikrųjų taiko šiam apdraustojo objekto kiekiui apdrausti, santykiui. Vis dėlto toks priskyrimas neturi rodyti apdraustojo objekto ir apsidraudimo priemonės korekcinių koeficientų disbalanso, dėl kurio atsirastų apsidraudimo neveiksmingumas (neatsižvelgiant į tai, ar jis pripažintas), galintis lemti su apsidraudimo sandorių apskaitos tikslu nederantį apskaitos rezultatą (žr. B6.4.9–B6.4.11 straipsnius).

6.5. TINKAMUMO KRITERIJUS ATITINKANČIŲ APSIDRAUDIMO SANDORIŲ APSKAITA

6.5.1. Subjektas taiko apsidraudimo sandorių apskaitą apsidraudimo sandoriams, atitinkantiems 6.4.1 straipsnyje nustatytus tinkamumo kriterijus (prie jų priskiriamas subjekto sprendimas priskirti apsidraudimo sandorį).

6.5.2. Išskiriamos trys apsidraudimo sandorių rūšys:

- a) tikrosios vertės apsidraudimo sandoris – pozicijos dėl pripažinto turto arba įsipareigojimo, nepripažinto tvirto pasižadėjimo arba kurio nors iš šių objektų dalies tikrosios vertės pasikeitimų, sietinos su konkrečia rizika ir galinčios turėti įtakos pelnui arba nuostoliams, apsidraudimas;
- b) pinigų srautų apsidraudimo sandoris – pozicijos dėl pinigų srautų kintamumo, kuri yra sietina su konkrečia rizika, susijusia su visu pripažintu turtu arba įsipareigojimu arba jo dalimi (pvz., visais arba kai kuriais būsimais kintamosios normos skolos priemonės palūkanų mokėjimais) arba su labai tikėtinu prognozuojamu sandoriu, ir kuri galėtų turėti įtakos pelnui ar nuostoliams, apsidraudimas;
- c) grynosios investicijos į užsienyje veikiantį subjektą apsidraudimo sandoris, kaip apibrėžta 21-ajame TAS.

6.5.3. Jei apdraustasis objektas yra nuosavybės priemonė, kurios tikrosios vertės pasikeitimus subjektas pagal 5.7.5 straipsnį pasirinko nurodyti kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje, 6.5.2 straipsnio a punkte nurodyta apdraustojo pozicija turi būti pozicija, galinti turėti įtakos kitoms bendrosioms pajamoms. Tik tuo atveju pripažintas apsidraudimo neveiksmingumas nurodomas kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje.

6.5.4. Tvirto pasižadėjimo apdraudimas nuo valiutos kurso rizikos gali būti apskaitomas kaip tikrosios vertės apsidraudimo arba pinigų srautų apsidraudimo sandoris.

6.5.5. Jei apsidraudimo sandoris nebeatitinka apsidraudimo veiksmingumo reikalavimo, susijusio su apsidraudimo koeficientu (žr. 6.4.1 straipsnio c punkto iii papunktį), bet to priskirto apsidraudimo sandorio rizikos valdymo tikslas lieka tas pats, subjektas turi pakoreguoti apsidraudimo sandorio apsidraudimo koeficientą taip, kad jis vėl atitiktų tinkamumo kriterijus (šiuo standarte šis koregavimas vadinamas perbalansavimu, žr. B6.5.7–B6.5.21 straipsnius).

6.5.6. Subjektas turi perspektyviai nutraukti apsidraudimo sandorių apskaitą tik jei apsidraudimo sandoris (arba apsidraudimo sandorio dalis) nebeatitinka tinkamumo kriterijų (atsižvelgus, jei taikoma, į bet kokią apsidraudimo sandorio perbalansavimą). Tai taikoma tais atvejais, kai baigiasi apsidraudimo priemonės galiojimo laikas, ji yra parduodama, panaikinama arba įvykdoma. Šiuo atveju apsidraudimo priemonės pakeitimas arba pavertimas kita apsidraudimo priemone nėra jos galiojimo laiko pasibaigimas arba panaikinimas, jei toks pakeitimas arba pavertimas yra subjekto dokumentais patvirtinto rizikos valdymo tikslo dalis ir su juo dera. Be to, šiuo atveju nelaikoma, kad baigėsi apsidraudimo priemonės galiojimo laikas arba kad ji yra panaikinta, jei:

- a) dėl teisės aktų ar taisyklių arba priėmus teisės aktus ar taisykles apsidraudimo priemonės sandorio šalys susitaria, kad viena ar daugiau tarpuskaitytos sandorio šalių pakeičia pradinę sandorio šalį ir tampa nauja abiejų šalių sandorio šalimi. Šiuo atveju tarpuskaitytą vykdanči sandorio šalis yra pagrindinė sandorio šalis (ji kartais vadinama tarpuskaitytos organizacija arba tarpuskaitytos agentūra), subjektas arba subjektai, pvz., tarpuskaitytos organizacijos tarpuskaitytos narys arba tarpuskaitytos organizacijos tarpuskaitytos nario klientas, veikiantys kaip sandorio šalis, kad pagrindinė sandorio šalis galėtų vykdyti tarpuskaitytą. Vis dėlto, jei apsidraudimo priemonės sandorio šalys savo pradines sandorio šalis pakeičia skirtingomis sandorio šalimis, šio punkto reikalavimas įvykdomas tik jei kiekviena iš šių šalių vykdo tarpuskaitytą su ta pačia pagrindine sandorio šalimi;
- b) kiti apsidraudimo priemonės pokyčiai, jei tokių yra, ribojami pokyčiais, kurie yra būtini tokiam sandorio šalies pakeitimui atlikti. Tokie pokyčiai ribojami pokyčiais, derančiais su sąlygomis, kurių būtų tikimasi, jei apsidraudimo priemonės tarpuskaityta iš pradžių būtų buvusi vykdyta su tarpuskaitytos sandorio šalimi. Prie šių pokyčių priskiriami užstato reikalavimų, teisių atlikti gautinų ir mokėtinų sumų likučių užskaitą ir taikomų mokesčių pakeitimai;

Apsidraudimo sandorių apskaitos nutraukimas gali turėti įtakos visam apsidraudimo sandoriui arba tik jo daliai (pastaruoju atveju kitoms apsidraudimo sandorio dalims apsidraudimo sandorių apskaita taikoma toliau).

6.5.7. Subjektas turi taikyti:

- a) 6.5.10 straipsnį, jei tikrosios vertės apsidraudimo sandoriui, kurio apdraustasis objektas (arba jo komponentas) yra finansinė priemonė, vertinama amortizuota savikaina, nustoja taikyti apsidraudimo sandorių apskaitą, ir
- b) 6.5.12 straipsnį, jei pinigų srautų apsidraudimo sandoriams nustoja taikyti apsidraudimo sandorių apskaitą.

Tikrosios vertės apsidraudimo sandoriai

6.5.8. Tol, kol tikrosios vertės apsidraudimo sandoris atitinka 6.4.1 straipsnyje išdėstytus tinkamumo kriterijus, jis turi būti apskaitomas laikantis šių nurodymų:

- a) apsidraudimo priemonės pelnas ar nuostoliai turi būti pripažįstami pelnu ar nuostoliais (arba, jei apsidraudimo priemone apdraudžiama nuosavybės priemonė, kurios tikrosios vertės pasikeitimus subjektas pagal 5.7.5 straipsnį pasirinko nurodyti kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje, – kitomis bendrosiomis pajamomis);
- b) apdraustojo objekto apsidraudimo pelnu ar nuostoliais turi būti koreguojama apdraustojo objekto balansinė vertė (jei taikoma); šis pelnas arba nuostoliai pripažįstami pelnu ar nuostoliais. Jei apdraustasis objektas yra finansinis turtas (arba jo komponentas), pagal 4.1.2A straipsnį vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, apdraustojo objekto apsidraudimo pelnas ar nuostoliai turi būti pripažįstami pelnu ar nuostoliais. Vis dėlto, jei apdraustasis objektas yra nuosavybės priemonė, kurios tikrosios vertės pasikeitimus subjektas pagal 5.7.5 straipsnį pasirinko nurodyti kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje, šios sumos turi likti kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje. Jei apdraustasis objektas yra nepripažintas tvirtas pasižadėjimas (arba jo komponentas), po apdraustojo objekto priskyrimo sukauptas šio objekto tikrosios vertės pasikeitimas pripažįstamas turtu arba įsipareigojimu, o atitinkamas pelnas ar nuostoliai pripažįstami pelnu ar nuostoliais.

6.5.9. Jei tikrosios vertės apsidraudimo sandorio apdraustasis objektas yra tvirtas pasižadėjimas įsigyti turtą arba prisiimti įsipareigojimą (arba jo komponentas), turto arba įsipareigojimo pradinė balansinė vertė, susidaranti dėl subjekto įvykdyto tvirto pasižadėjimo, koreguojama siekiant įtraukti sukaupą apdraustojo objekto tikrosios vertės pasikeitimą, kuris buvo pripažintas finansinės būklės ataskaitoje.

- 6.5.10. Jei apdraustasis objektas yra amortizuota savikaina vertinama finansinė priemonė (arba jos komponentas), bet kokia koregavimo dėl 6.5.8 straipsnio b punkte nurodytų priežasčių suma turi būti amortizuojama pelno (nuostolių) ataskaitoje. Amortizuoti galima pradėti iš karto, kai tik pradedamas koregavimas, bet ne vėliau nei nuo tada, kai apdraustasis objektas nustoja būti koreguojamas dėl apsidraudimo pelno ir nuostolių. Amortizavimas grindžiamas perskaičiuota efektyviųjų palūkanų norma amortizacijos pradžios datą. Finansiniam turtui (arba jo komponentui), kuris yra apdraustasis objektas ir kuris pagal 4.1.2A straipsnį vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, amortizavimas taikomas taip pat, bet koreguojama ne balansinė vertė, o suma, sudaranti sukaupą pelną arba nuostolius, pirmiau pripažintus pagal 6.5.8 straipsnio b punktą.

Pinigų srautų apsidraudimo sandoriai

- 6.5.11. Tol, kol pinigų srautų apsidraudimo sandoris atitinka 6.4.1 straipsnyje išdėstytus tinkamumo kriterijus, jis turi būti apskaitomas laikantis šių nurodymų:

- a) atskiras su apdraustuoju objektu (pinigų srautų apsidraudimo rezervu) susietas nuosavybės komponentas koreguojamas iki mažesnės iš šių (absoliučiujių) sumų:
 - i) nuo apsidraudimo sandorio pradžios sukaupto apsidraudimo priemonės pelno arba nuostolio ir
 - ii) nuo apsidraudimo sandorio pradžios sukaupto apdraustojo objekto tikrosios vertės (dabartinės vertės) pasikeitimo (t. y. sukaupto apdraustųjų numatomų būsimųjų pinigų srautų pasikeitimo dabartinės vertės);
- b) apsidraudimo priemonės pelno ar nuostolių dalis, kuri buvo nustatyta kaip veiksmingas apsidraudimas (t. y. dalis, kuri užskaitoma pagal a punktą apskaičiuotu pinigų srautų apsidraudimo rezervo pasikeitimu), pripažįstama kitomis bendrosiomis pajamomis;
- c) visas kitas apsidraudimo priemonės pelnas ar nuostoliai (arba visas kitas pelnas ar nuostoliai, kurių reikia siekiant atsverti pagal a punktą apskaičiuotą pinigų srautų apsidraudimo rezervo pasikeitimą) yra apsidraudimo neveiksmingumas, kuris turi būti pripažintas pelnu ar nuostoliais;
- d) pagal a punktą sukaupta pinigų srautų apsidraudimo rezervo suma turi būti apskaitoma laikantis šių nurodymų:
 - i) jei dėl apdraustojo prognozuojamo sandorio vėliau pripažįstamas nefinansinis turtas ar nefinansinis įsipareigojimas arba jei nefinansinio turto arba nefinansinio įsipareigojimo apdraustasis prognozuojamas sandoris tampa tvirtu pasižadėjimu, kuriam taikoma tikrosios vertės apsidraudimo sandorių apskaita, subjektas tą sumą turi pašalinti iš pinigų srautų apsidraudimo rezervo ir įtraukti ją tiesiai į turto arba įsipareigojimo pradinę savikainą arba kitą balansinę vertę. Tai nėra perklasifikuota suma (žr. 1-ąjį TAS), todėl ji kitoms bendrosioms pajamoms įtakos neturi;
 - ii) pinigų srautų apsidraudimo sandorių, kuriems netaikomas i papunktis, atveju ta suma kaip perklasifikuota suma turi būti perkelta iš pinigų srautų apsidraudimo rezervo klasės į pelną ar nuostolius (žr. 1-ąjį TAS) tuo pačiu laikotarpiu arba laikotarpiais, kuriais apdrausti numatomi būsimieji pinigų srautai turi įtakos pelnui ar nuostoliams (pvz., laikotarpiais, kuriais pripažįstamos palūkanų pajamos arba palūkanų sąnaudos arba kuriais įvyksta prognozuotas pardavimas);

iii) vis dėlto, jei ta suma yra nuostolis ir subjektas nesitiki, kad visas šis nuostolis arba jo dalis bus susigrąžintas (-a) per vieną arba kelis būsimus laikotarpius, sumą, kurios nesitikima susigrąžinti, subjektas turi nedelsdamas perkelti kaip perklasifikuotą sumą į pelną arba nuostolius (žr. 1-ąjį TAS).

6.5.12. Jei subjektas nutraukia gryųjų pinigų apsidraudimo sandorio apsidraudimo apskaitą (žr. 6.5.6 straipsnį ir 6.5.7 straipsnio b punktą), sumą, kuri susikaupė pinigų srautų apsidraudimo rezerve pagal 6.5.11 straipsnio a punktą, jis turi apskaityti laikydamasis šių nurodymų:

- a) jei apdraustų būsimųjų pinigų srautų vis dar tikimasi, ta suma lieka pinigų srautų apsidraudimo rezerve tol, kol būsimieji pinigų srautai atsiras arba kol taikomas 6.5.11 straipsnio d punkto iii papunktis. Atsiradus būsimiesiems pinigų srautams, taikomas 6.5.11 straipsnio d punktas;
- b) jei apdraustų būsimųjų pinigų srautų nebesitikima, ta suma kaip perklasifikuota suma nedelsiant perkeliama iš pinigų srautų apsidraudimo rezervo į pelną ar nuostolius (žr. 1-ąjį TAS). Jei apdraustasis būsimas pinigų srautas nebėra labai tikėtinas, vis dar gali būti tikimasi, kad jis atsiras.

Grynosios investicijos į užsienyje veikiantį subjektą apsidraudimo sandoriai

6.5.13. Grynosios investicijos į užsienyje veikiantį subjektą apsidraudimo sandorių, įskaitant piniginio straipsnio, kuris apskaitomas kaip gryųjų investicijų dalis, apsidraudimo sandorį (žr. 21-ąjį TAS), apskaita panaši į pinigų srautų apsidraudimo sandorių apskaitą:

- a) apsidraudimo priemonės pelno ar nuostolių dalis, nustatyta kaip veiksmingas apsidraudimas, pripažįstama kitomis bendrosiomis pajamomis (žr. 6.5.11 straipsnį) ir
- b) neveiksmingoji dalis pripažįstama pelnu ar nuostoliais.

6.5.14. Sukauptas apsidraudimo priemonės pelnas ar nuostoliai, susiję su veiksmingąja apsidraudimo dalimi ir sukaupti užsienio valiutos perskaičiavimo rezerve, perleidžiant arba iš dalies perleidžiant užsienyje veikiantį subjektą pagal 21-ojo TAS 48–49 straipsnius kaip perklasifikuota suma turi būti perkeliama iš nuosavybės į pelną ar nuostolius (žr. 1-ąjį TAS).

Pasirinkimo sandorių laiko vertės apskaita

6.5.15. Jei subjektas atskiria pasirinkimo sandorio vidinę vertę ir laiko vertę ir apsidraudimo priemone laiko tik pasirinkimo sandorio vidinės vertės pasikeitimą (žr. 6.2.4 straipsnio a punktą), jis pasirinkimo sandorio laiko vertę turi apskaityti taip (žr. B6.5.29–B6.5.33 straipsnius):

- a) subjektas išskiria pasirinkimo sandorių laiko vertę pagal apdraustojo objekto, apdrausto pasirinkimo sandoriu, rūšį (žr. B6.5.29 straipsnį):
 - i) su sandoriu susijęs apdraustasis objektas arba
 - ii) su laikotarpiu susijęs apdraustasis objektas;
- b) pasirinkimo sandorio, kuriuo apdraudžiamas su sandoriu susijęs apdraustasis objektas, laiko vertės tikrosios vertės pasikeitimas turi būti pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis tiek, kiek jis susijęs su apdraustuoju objektu, ir kaupiamas kaip atskiras nuosavybės komponentas. Dėl pasirinkimo sandorio laiko vertės susidaręs kaip atskiras nuosavybės komponentas sukauptas tikrosios vertės pasikeitimas (suma) turi būti apskaitomas laikantis šių nurodymų:

- i) jei dėl apdraustojo objekto vėliau pripažįstamas nefinansinis turtas arba nefinansinis įsipareigojimas arba tvirtas pasižadėjimas dėl nefinansinio turto arba nefinansinio įsipareigojimo, kuriam taikoma tikrosios vertės apsidraudimo sandorių apskaita, subjektas turi pašalinti šią sumą iš atskiro nuosavybės komponento ir įtraukti ją tiesiai į turto arba įsipareigojimo pradinę savikainą arba kitą balansinę vertę. Tai nėra perklasifikuota suma (žr. 1-ąją TAS), todėl ji kitoms bendrosioms pajamoms įtakos neturi;
 - ii) apsidraudimo sandorių, kuriems netaikomas i papunktis, atveju ši suma kaip perklasifikuota suma turi būti perkelta iš atskiro nuosavybės komponento į pelną ar nuostolius (žr. 1-ąją TAS) tuo pačiu laikotarpiu arba laikotarpiais, kuriais apdrausti numatomi būsimieji pinigų srautai turi įtakos pelnui ar nuostoliams (pvz., įvykus prognozuotam pardavimui);
 - iii) vis dėlto, jei visos šios sumos arba jos dalies nesitikima atgauti per vieną arba kelis būsimus laikotarpius, suma, kurios nesitikima atgauti, kaip perklasifikuota suma nedelsiant turi būti perkelta į pelną ar nuostolius (žr. 1-ąją TAS);
- c) pasirinkimo sandorio, kuriuo apdraudžiamas su laikotarpiu susijęs apdraustasis objektas, laiko vertės tikrosios vertės pasikeitimas turi būti pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis tiek, kiek jis susijęs su apdraustuoju objektu, ir kaupiamas kaip atskiras nuosavybės komponentas. Laiko vertė datą, kurią pasirinkimo sandoris pradeda laikyti apsidraudimo priemone tiek, kiek ji susijusi su apdraustuoju objektu, sistemingai ir racionaliai turi būti amortizuojama laikotarpiu, kuriuo pasirinkimo sandorio vidinės vertės apsidraudimo koregavimas galėtų turėti įtakos pelnui arba nuostoliams (arba, jei apdraustasis objektas yra nuosavybės priemonė, kurios tikrosios vertės pasikeitimus subjektas pagal 5.7.5 straipsnį pasirinko nurodyti kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje, – kitoms bendrosioms pajamoms). Taigi kiekvienu atskaitiniu laikotarpiu amortizacijos suma kaip perklasifikuota suma turi būti perkeliama iš atskiro nuosavybės komponento į pelną ar nuostolius (žr. 1-ąją TAS). Vis dėlto, jei apsidraudimo sandorio, į kurį kaip apsidraudimo priemonę įtrauktas pasirinkimo sandorio vidinės vertės pasikeitimas, apsidraudimo apskaita nutraukiama, grynoji suma (t. y. įskaitant sukauptą amortizacijos sumą), kuri buvo sukaupta kaip atskiras nuosavybės komponentas, turi būti nedelsiant perkelta į pelną ar nuostolius kaip perklasifikuota suma (žr. 1-ąją TAS).

Išankstinių sandorių išankstinio elemento ir finansinių priemonių užsienio valiutos bazės skirtumo apskaita

- 6.5.16. Jei subjektas atskiria išankstinio sandorio išankstinį elementą ir momentinį elementą ir apsidraudimo priemone laiko tik išankstinio sandorio momentinio elemento vertės pasikeitimą, arba jei subjektas atskiria užsienio valiutos bazės skirtumą nuo finansinės priemonės ir neįtraukia jo priskirdamas tą finansinę priemonę prie apsidraudimo priemonių (žr. 6.2.4 straipsnio b punktą), 6.5.15 straipsnį išankstinio sandorio išankstiniam elementui arba užsienio valiutos bazės skirtumui jis gali taikyti taip, kaip jis taikomas pasirinkimo sandorio laiko vertei. Tuo atveju subjektas turi laikytis B6.5.34–B6.5.39 straipsniuose pateiktų taikymo nurodymų.

6.6. OBJEKTŲ GRUPIŲ APSIDRAUDIMO SANDORIAI

Tinkamumas laikyti objektų grupę apdraustuoju objektu

- 6.6.1. Objektų grupę (įskaitant grynąją poziciją sudarančių objektų grupę, žr. B6.6.1–B6.6.8 straipsnius) tinkama laikyti apdraustuoju objektu tik jei:

- a) ją sudaro objektai (įskaitant objektų komponentus), kuriuos, vertinant atskirai, tinkama laikyti apdraustaisiais objektais;

b) grupės objektai rizikos valdymo tikslais valdomi kartu kaip grupė ir

c) objektų, kurių pinigų srautų kintamumas, kaip tikimasi, nebus apytiksliai proporcingas bendrajai grupės pinigų srautų kintamumui ir todėl susidaro užskaitomos rizikos pozicijos, grupės pinigų srautų apsidraudimo sandorio atveju:

i) ji yra valiutos kurso rizikos apsidraudimo sandoris ir

ii) priskiriant tą grynąją poziciją nurodomas ataskaitinis laikotarpis, kuriuo, kaip tikimasi, prognozuojami sandoriai turės įtakos pelnui arba nuostoliams, taip pat jų pobūdis ir apimtis (žr. B6.6.7–B6.6.8 straipsnius).

Nominaliosios sumos komponento priskyrimas

6.6.2. Komponentas, kuris yra tinkamos objektų grupės proporcinga dalis, yra tinkamas apdraustasis objektas, jei toks priskyrimas dera su subjekto rizikos valdymo tikslu.

6.6.3. Visos objektų grupės lygmens komponentui (pvz., apatinio lygmens) galima taikyti apsidraudimo sandorių apskaitą tik jei:

a) jį galima atskirai nustatyti ir patikimai įvertinti;

b) rizikos valdymo tikslas yra apdrausti lygmens komponentą;

c) visos grupės, kurios lygmuo nustatytas, objektams kyla ta pati apdraustoji rizika (todėl apdraustojo lygmens įvertinimui neturi reikšmingos įtakos tai, kurie konkretūs visos grupės objektai sudaro apdraustojo lygmens dalį);

d) esamų objektų apsidraudimo sandorio (pvz., nepripažinto tvirto pasižadėjimo arba pripažinto turto) atveju subjektas gali nustatyti ir atsekti visą objektų grupę, kurios apdraustasis lygmuo nustatytas (kad subjektas galėtų vykdyti tinkamumo kriterijus atitinkančių apsidraudimo sandorių apskaitos reikalavimus), ir

e) visi grupės objektai, į kuriuos įtraukti išankstinio mokėjimo pasirinkimo sandoriai, atitinka nominaliosios sumos komponentų reikalavimus (žr. B6.3.20 straipsnį).

Pateikimas

6.6.4. Jei apsidraudimo sandoris taikomas grupei objektų, kurių rizikos pozicijos užskaitomos tarpusavyje (t. y. grynosios pozicijos apsidraudimo sandoris) ir kurių apdraustoji rizika turi įtakos skirtingoms pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitos straipsnių eilutėms, apsidraudimo pelnas arba nuostoliai toje ataskaitoje turi būti pateikiami nuo pelno arba nuostolių, kuriems turi įtakos apdraustieji objektai, atskiroje eilutėje. Taigi su pačiu apdraustuoju objektu susijusi straipsnio eilutės suma (pvz., pardavimo pajamos arba savikaina) toje ataskaitoje lieka nepaveikta.

6.6.5. Turto ir įsipareigojimų, kurie yra apdrausti kartu kaip grupė pagal tikrosios vertės apsidraudimo sandorį, pavienio turto ir įsipareigojimų pelnas arba nuostoliai finansinės būklės ataskaitoje turi būti pripažįstami kaip atitinkamų grupę sudarančių pavienių objektų balansinės vertės koregavimas pagal 6.5.8 straipsnio b punktą.

Nulinės grynosios pozicijos

6.6.6. Jei apdraustasis objektas yra grupė, kurios grynoji pozicija yra lygi nuliui (t. y. apdraustieji objektai tarpusavio užskaitomis padengia visą grupės lygmeniu valdomą riziką), subjektui leidžiama jį priskirti apsidraudimo sandoriui, kuris neapima apsidraudimo priemonės, jei:

- a) toks apsidraudimas yra apsidraudimo nuo perskaičiuojamosios grynosios rizikos strategijos dalis, pagal kurią subjektas nuolat įprastai apdraudžia naujas tos pačios rūšies pozicijas (pvz., sandoriams perėjus į laikotarpį, kurį subjektas apdraudžia);
- b) apsidraudimo nuo perskaičiuojamosios grynosios rizikos strategijos taikymo laikotarpiu pakinta apdraustosios grynosios pozicijos dydis ir subjektas tinkamomis apsidraudimo priemonėmis apdraudžia grynąją riziką (t. y. kai grynoji pozicija nėra nulinė);
- c) apsidraudimo sandorių apskaita paprastai taikoma tokioms grynosioms pozicijoms, kai grynoji pozicija nėra nulinė ir yra apdraudžiama tinkamomis apsidraudimo priemonėmis, ir
- d) nulinei grynajai pozicijai netaikant apsidraudimo sandorių apskaitos būtų gaunami nenuoseklūs apskaitos rezultatai, nes tvarkant apskaitą nebūtų pripažįstamas rizikos pozicijų užskaitymas tarpusavyje, kuris kitu atveju apdraudžiant grynąją poziciją būtų pripažįstamas.

6.7. GALIMYBĖ PRISKIRTI KREDITO POZICIJĄ PRIE POZICIJŲ, VERTINAMŲ TIKRĄJA VERTE, KURIOS PASIKEITIMAS PRIPAŽĪSTAMAS PELNU ARBA NUOSTOLIAIS

Tinkamumas priskirti kredito pozicijas prie pozicijų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais

6.7.1. Jei subjektas naudoja kredito išvestinę finansinę priemonę, vertinamą tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, siekdamas valdyti visos finansinės priemonės arba jos dalies kredito riziką (kredito poziciją), tą finansinę priemonę tiek, kiek rizika taip valdoma (t. y. visa arba jos proporcinga dalis), jis gali priskirti prie priemonių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei:

- a) kredito pozicijos pavadinimas (pvz., skolininkas arba kreditavimo įsipareigojimo turėtojas) atitinka kredito išvestinės finansinės priemonės referencinį subjektą (pavadinimų atitiktis) ir
- b) finansinės priemonės prioritetą atitinka priemonių, kurias galima pateikti pagal kredito išvestinę finansinę priemonę, prioritetą.

Taip priskirti subjektas gali neatsižvelgdamas į tai, ar kredito rizikai valdyti naudojama finansinė priemonė patenka į šio standarto taikymo sritį (pvz., subjektas gali priskirti į šio standarto taikymo sritį nepatenkančius kreditavimo įsipareigojimus). Tą finansinę priemonę subjektas gali priskirti pirminio pripažinimo metu, vėliau arba tol, kol ji yra nepripažinta. Kartu subjektas priskyrimą turi patvirtinti dokumentais.

Kredito pozicijų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, apskaita

6.7.2. Jei finansinė priemonė pagal 6.7.1 straipsnį priskiriama prie priemonių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu ar nuostoliais, po jos pirminio pripažinimo arba jei ji anksčiau nebuvo pripažinta, priskyrimo metu susidarantis balansinės vertės ir tikrosios vertės skirtumas (jei jis susidaro) nedelsiant turi būti pripažįstamas pelnu ar nuostoliais. Pagal 4.1.2A straipsnį tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, vertinamo finansinio turto sukauptas pelnas ar nuostoliai, kurie anksčiau buvo pripažinti kitomis bendrosiomis pajamomis, kaip perklasifikuota suma turi būti nedelsiant perkelti iš nuosavybės į pelną ar nuostolius (žr. 1-ąjį TAS).

6.7.3. Subjektas turi nustoti vertinti finansinę priemonę, dėl kurios kilo kredito rizika, arba tos finansinės priemonės proporcingą dalį tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei:

a) nebeįvykdomi 6.7.1 straipsnyje išdėstyti tinkamumo kriterijai, pvz.:

i) baigiasi kredito išvestinės finansinės priemonės arba susijusios finansinės priemonės, dėl kurios kyla kredito rizika, galiojimo laikas, ji yra parduodama, panaikinama, įvykdoma arba

ii) finansinės priemonės kredito rizika kredito išvestinėmis finansinėmis priemonėmis nebevaldoma. Taip, pvz., galėtų būti pagerėjus skolininko arba kreditavimo išipareigojimo turėtojo kredito kokybei arba pasikeitus subjektui taikomiems kapitalo reikalavimams, ir

b) kitu atveju nereikalaujama, kad finansinė priemonė, dėl kurios kyla kredito rizika, būtų vertinama tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu ar nuostoliais (t. y. subjekto verslo modelis kol kas nepasikeitė taip, kad reiktų perklasifikavimo pagal 4.4.1 straipsnį).

6.7.4. Subjektui nustojus vertinti finansinę priemonę, dėl kurios kyla kredito rizika, arba tos finansinės priemonės proporcingą dalį tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, tos finansinės priemonės tikroji vertė vertinimo nutraukimo datą tampa jos nauja balansine verte. Paskui ji vertinama taip, kaip buvo vertinta prieš priskiriant finansinę priemonę prie priemonių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais (įskaitant amortizacijos sumą, susidarančią dėl naujos balansinės vertės). Pavyzdžiui, finansinis turtas, kuris iš pradžių buvo klasifikuotas kaip vertinamas amortizuota savikaina, ir vėl būtų taip vertinamas, o jo efektyviųjų palūkanų norma būtų perskaičiuojama remiantis jo nauja bendrąja balansine verte vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu ar nuostoliais, nutraukimo datą.

6.8. LAIKINOS KONKREČIŲ APSIDRAUDIMO SANDORIŲ APSKAITOS REIKALAVIMŲ TAIKYMO IŠIMTYS

6.8.1. Subjektas turi taikyti 6.8.4–6.8.12 straipsnius, 7.1.8 straipsnį ir 7.2.26 straipsnio d punktą visiems apsidraudimo sandoriams, kuriuos tiesiogiai veikia palūkanų normų lyginamojo indekso reforma. Šie straipsniai taikomi tik tokiems apsidraudimo sandoriams. Palūkanų normų lyginamojo indekso reforma tiesiogiai veikia apsidraudimo sandorį tik jeigu dėl tos reformos atsiranda neapibrėžtumas dėl:

a) palūkanų normų lyginamojo indekso (nurodyto arba nenurodyto sutartyje), priskiriamo apdraustajai rizikai, ir (arba)

b) apdraustojo objekto arba apsidraudimo priemonės palūkanų normų lyginamuoju indeksu pagrįstų pinigų srautų laiko ar sumos.

6.8.2. Taikant 6.8.4–6.8.12 straipsnius terminas „palūkanų normų lyginamojo indekso reforma“ reiškia visos rinkos masto palūkanų normų lyginamojo indekso reformą, įskaitant palūkanų normų lyginamojo indekso pakeitimą alternatyvia lyginamąja palūkanų norma, pavyzdžiui, nustatyta taikant 2014 m. liepos mėn. Finansinio stabilumo tarybos ataskaitoje „Pagrindinių palūkanų normų lyginamųjų indeksų reforma“ (angl. *Reforming Major Interest Rate Benchmarks*) ⁽⁵¹⁾ išdėstytas rekomendacijas.

6.8.3. 6.8.4–6.8.12 straipsniuose nustatytos tik tuose straipsniuose nurodytų reikalavimų taikymo išimtys. Subjektas turi toliau taikyti visus kitus apsidraudimo sandorių apskaitos reikalavimus apsidraudimo sandoriams, kuriuos palūkanų normų lyginamojo indekso reforma veikia tiesiogiai.

⁽⁵¹⁾ Ataskaita „Reforming Major Interest Rate Benchmarks“ pateikiama http://www.fsb.org/wp-content/uploads/r_140722.pdf.

Didelės tikimybės reikalavimas pinigų srautų apsidraudimo sandoriams

- 6.8.4. Siekdamas nustatyti, ar prognozuojamas sandoris (arba jo komponentas) yra labai tikėtinas, kaip reikalaujama pagal 6.3.3 straipsnį, subjektas turi daryti prielaidą, kad palūkanų normų lyginamasis indeksas, kuriuo pagrįsti apdraustieji pinigų srautai (nurodyti arba nenurodyti sutartyje), dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos nesikeičia.

Pinigų srautų apsidraudimo rezerve sukauptos sumos perklasifikavimas

- 6.8.5. 6.5.12 straipsnio reikalavimo taikymo tikslu siekdamas nustatyti, ar tikimasi apdraustų būsimųjų pinigų srautų, subjektas turi daryti prielaidą, kad palūkanų normų lyginamasis indeksas, kuriuo pagrįsti apdraustieji pinigų srautai (nurodyti arba nenurodyti sutartyje), dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos nesikeičia.

Apdraustojo objekto ir apsidraudimo priemonės ekonominio ryšio įvertinimas

- 6.8.6. Taikydamas 6.4.1 straipsnio c punkto i papunktyje ir B6.4.4–B6.4.6 straipsniuose nustatytus reikalavimus subjektas turi daryti prielaidą, kad palūkanų normų lyginamasis indeksas, kuriuo pagrįsti apdraustieji pinigų srautai ir (arba) apdraustojo rizika (nurodyti arba nenurodyti sutartyje), arba palūkanų normų lyginamasis indeksas, kuriuo pagrįsti apsidraudimo priemonės pinigų srautai, dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos nesikeičia.

Objekto komponento priskyrimas prie apdraustųjų objektų

- 6.8.7. Išskyrus atvejus, kai taikomas 6.8.8 straipsnis, sutartyje nenurodyto palūkanų normos rizikos lyginamojo indekso komponento apdraudimo atveju subjektas 6.3.7 straipsnio a punkte ir B6.3.8 straipsnyje nurodytą reikalavimą, kad rizikos komponentas turi būti atskirai nustatomas, turi taikyti tik apsidraudimo sandorio pradžioje.
- 6.8.8. Kai subjektas pagal savo apsidraudimo dokumentus dažnai pakartotinai nustato apsidraudimo sandorį (t. y. jį nutraukia ir vėl sudaro) dėl dažnų apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto pasikeitimų (t. y. subjektas taiko dinamišką procesą, kurio metu apdraustieji objektai ir tai pozicijai valdyti taikomos apsidraudimo priemonės tokie pat išlieka neilgai), subjektas 6.3.7 straipsnio a punkte ir B6.3.8 straipsnyje nurodytą reikalavimą, kad rizikos komponentas turi būti atskirai nustatomas, turi taikyti tik pirmą kartą priskirdamas apdraustąjį objektą tame apsidraudimo sandoryje. Jeigu apdraustasis objektas buvo įvertintas pirminio priskyrimo apsidraudimo sandoryje metu (nesvarbu, ar apsidraudimo sandorio pradžioje, ar vėliau), jį vėliau perskiriant tame pačiame apsidraudimo sandoryje jis pakartotinai nevertinamas.

Taikymo pabaiga

- 6.8.9. Subjektas turi perspektyviai nustoti taikyti 6.8.4 straipsnį apdraustajam objektui ankstesnę iš šių datų:
- a) kai nebėra dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos atsirandančio neapibrėžtumo, susijusio su apdraustojo objekto palūkanų normų lyginamuoju indeksu pagrįstų pinigų srautų laiku ir suma, ir
 - b) kai apsidraudimo sandoris, kurio dalis yra apdraustasis objektas, nutraukiamas.
- 6.8.10. Subjektas turi perspektyviai nustoti taikyti 6.8.5 straipsnį ankstesnę iš šių datų:
- a) kai nebėra dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos atsirandančio neapibrėžtumo, susijusio su apdraustojo objekto palūkanų normų lyginamuoju indeksu pagrįstų būsimųjų pinigų srautų laiku ir suma, ir

- b) kai visa pinigų srautų apsidraudimo rezerve sukaupta suma, susijusi su tuo nutrauktu apsidraudimo sandoriu, buvo perklasifikuota į pelną ar nuostolius.

6.8.11. Subjektas turi perspektyviai nustoti taikyti 6.8.6 straipsnį:

- a) apdraustajam objektui, kai nebėra dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos atsirandančio neapibrėžtumo, susijusio su apdraustąja rizika arba apdraustojo objekto palūkanų normų lyginamuoju indeksu pagrįstų pinigų srautų laiku ir suma, ir
- b) apsidraudimo priemonei, kai nebėra dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos atsirandančio neapibrėžtumo, susijusio su apsidraudimo priemonės palūkanų normų lyginamuoju indeksu pagrįstų pinigų srautų laiku ir suma.

Jeigu apsidraudimo sandoris, kurio dalis yra apdraustasis objektas ir apsidraudimo priemonė, nutraukiamas anksčiau nei 6.8.11 straipsnio a punkte arba 6.8.11 straipsnio b punkte nurodytą datą, subjektas turi perspektyviai nustoti taikyti 6.8.6 straipsnį tam apsidraudimo sandoriui nutraukimo datą.

6.8.12. Subjektas, priskirdamas objektų grupę prie apdraustųjų objektų arba finansinių priemonių derinį prie apsidraudimo priemonių, turi perspektyviai nustoti taikyti 6.8.4–6.8.6 straipsnius atskiram objektui ar finansinei priemonei atitinkamai pagal 6.8.9, 6.8.10 arba 6.8.11 straipsnį, kai nebelieka dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos atsirandančio neapibrėžtumo, susijusio su apdraustąja rizika ir (arba) to objekto ar finansinės priemonės palūkanų normų lyginamuoju indeksu pagrįstų pinigų srautų laiku ir suma.

6.8.13. Subjektas turi perspektyviai nustoti taikyti 6.8.7 ir 6.8.8 straipsnius įvykus ankstesniam iš šių įvykių:

- a) kai dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos atliekami būtini sutartyje nenurodyto rizikos komponento pakeitimai taikant 6.9.1 straipsnį arba
- b) kai nutraukiamas apsidraudimo sandoris, kuriam priskirtas sutartyje nenurodytas rizikos komponentas.

6.9. DĖL PALŪKANŲ NORMŲ LYGINAMOJO INDEKSO REFORMOS TAIKOMOS PAPILDOMOS LAIKINOS IŠIMTYS

6.9.1. Kai apsidraudimo sandoriui nustoja galioti 6.8.4–6.8.8 straipsnių reikalavimai (žr. 6.8.9–6.8.13 straipsnius), subjektas turi pataisyti to apsidraudimo sandorio anksčiau dokumentuotą oficialų priskyrimą, kad jis atitiktų dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos reikalingus pakeitimus, t. y. kad pakeitimai atitiktų 5.4.6–5.4.8 straipsnių reikalavimus. Šiomis aplinkybėmis apsidraudimo sandorio priskyrimas turi būti pataisomas tik siekiant atlikti vieną ar daugiau šių pakeitimų:

- a) kaip apdraustąją riziką priskirti alternatyvią lyginamąją palūkanų normą (nurodytą arba nenurodytą sutartyje);
- b) pataisyti apdraustojo objekto aprašymą, įskaitant apdraustųjų pinigų srautų arba tikrosios vertės priskirtosios dalies aprašymą; arba
- c) pataisyti apsidraudimo priemonės aprašymą.

6.9.2. Subjektas taip pat turi taikyti 6.9.1 straipsnio c punkto reikalavimą, jeigu įvykdomos šios trys sąlygos:

- a) subjektas atlieka pakeitimą, būtiną dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos, kitu būdu nei keisdamas apsidraudimo priemonės sutartyje numatytų pinigų srautų nustatymo pagrindą (kaip aprašyta 5.4.6 straipsnyje);
- b) pirminės apsidraudimo priemonės pripažinimas nėra nutraukiamas ir
- c) pasirinktas būdas ekonominiu požiūriu prilygsta pirminės apsidraudimo priemonės sutartyje numatytų pinigų srautų nustatymo pagrindo pakeitimui (kaip aprašyta 5.4.7 ir 5.4.8 straipsniuose).

6.9.3. 6.8.4–6.8.8 straipsnių reikalavimai gali nustoti būti taikomi skirtingu metu. Todėl taikant 6.9.1 straipsnį subjektui gali tekti pataisyti savo apsidraudimo sandorių oficialų priskyrimą skirtingu metu arba pataisyti apsidraudimo sandorio oficialų priskyrimą daugiau nei vieną kartą. Tada ir tik tada, kai apsidraudimo sandorio priskyrimas yra taip pakeičiamas, subjektas turi taikyti taikytinus 6.9.7–6.9.12 straipsnius. Be to, siekdamas apskaityti visus apdraustojo objekto arba apsidraudimo priemonės tikrosios vertės pokyčius, subjektas turi taikyti 6.5.8 straipsnį (tikrosios vertės apsidraudimo sandorio atveju) arba 6.5.11 straipsnį (pinigų srautų apsidraudimo sandorio atveju).

6.9.4. Subjektas turi pataisyti apsidraudimo sandorį, kaip reikalaujama 6.9.1 straipsnyje, iki ataskaitinio laikotarpio, per kurį atliktas dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos reikalingas apdraustosios rizikos, apdraustojo objekto arba apsidraudimo priemonės pakeitimas, pabaigos. Siekiant išvengti abejonių, toks apsidraudimo sandorio oficialaus priskyrimo pataisymas nelaikomas nei apsidraudimo sandorio nutraukimu, nei naujo apsidraudimo sandorio priskyrimu.

6.9.5. Jeigu, be pakeitimų dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos, atliekami kiti finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo, priskirto apsidraudimo sandoriui, pakeitimai (kaip aprašyta 5.4.6–5.4.8 straipsniuose) arba apsidraudimo sandorio priskyrimo pakeitimai (kaip reikalaujama pagal 6.9.1 straipsnį), subjektas pirmiausia turi taikyti taikytinus šio standarto reikalavimus, kad nustatytų, ar tie papildomi pakeitimai nenulems apsidraudimo sandorių apskaitos nutraukimo. Jeigu papildomi pakeitimai apsidraudimo sandorių apskaitos nutraukimo nenulems, subjektas turi pataisyti apsidraudimo sandorio oficialų priskyrimą, kaip nurodyta 6.9.1 straipsnyje.

6.9.6. 6.9.7–6.9.13 straipsniuose nustatytos tik tuose straipsniuose nurodytų reikalavimų taikymo išimtys. Subjektas apsidraudimo sandoriams, kuriuos tiesiogiai veikia palūkanų normų lyginamojo indekso reforma, turi taikyti visus kitus šio standarto apsidraudimo sandorių apskaitos reikalavimus, įskaitant 6.4.1 straipsnyje nustatytus tinkamumo kriterijus.

Tinkamumo kriterijus atitinkančių apsidraudimo sandorių apskaita

Pinigų srautų apsidraudimo sandoriai

6.9.7. Taikant 6.5.11 straipsnį, tuo metu, kai subjektas taiso apdraustojo objekto aprašymą, kaip reikalaujama pagal 6.9.1 straipsnio b punktą, laikoma, kad pinigų srautų apsidraudimo rezerve sukaupta suma yra grindžiama alternatyvia lyginamąja palūkanų norma, pagal kurią nustatomi apdrausti būsimieji pinigų srautai.

6.9.8. Nutraukto apsidraudimo sandorio atveju, kai dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos pakeičiamas palūkanų normų lyginamasis indeksas, pagal kurį buvo nustatomi apdrausti būsimieji pinigų srautai, siekiant pagal 6.5.12 straipsnį nustatyti, ar tikimasi apdraustųjų būsimųjų pinigų srautų, laikoma, kad to apsidraudimo sandorio pinigų srautų apsidraudimo rezerve sukaupta suma yra pagrįsta alternatyvia lyginamąja palūkanų norma, kuria bus grindžiami apdrausti būsimieji pinigų srautai.

Objektų grupės

- 6.9.9. Kai subjektas objektų grupėms, kurios laikomos tikrosios vertės arba pinigų srautų apsidraudimo sandorio apdraustaisiais objektais, taiko 6.9.1 straipsnį, jis turi priskirti apdraustuosius objektus prie pogrupių pagal apdraustąją lyginamąją palūkanų normą ir kiekvienam pogrupiui priskirti lyginamąją palūkanų normą kaip apdraustąją riziką. Pavyzdžiui, kai apsidraudimo sandorio objektų grupė yra apdrausta nuo palūkanų normų lyginamojo indekso, kuriam taikoma palūkanų normų lyginamojo indekso reforma, pokyčių, apdraustieji kai kurių grupės objektų pinigų srautai arba tikroji vertė galėtų pasikeisti, nes būtų susieti su alternatyvia lyginamąja palūkanų norma, prieš pasikeičiant kitiems grupės objektams. Šiame pavyzdyje taikydamas 6.9.1 straipsnį subjektas kaip to atitinkamo apdraustųjų objektų pogrupio apdraustąją riziką nustatytų alternatyvią lyginamąją palūkanų normą. Subjektas toliau kaip kito apdraustųjų objektų pogrupio apdraustąją riziką nustatytų galiojanti palūkanų normų lyginamąjį indeksą tol, kol tų objektų apdraustieji pinigų srautai arba tikroji vertė pasikeistų, nes būtų susieti su alternatyvia lyginamąja palūkanų norma, arba objektų galiojimas pasibaigtų ir jie būtų pakeisti apdraustaisiais objektais, susietais su alternatyvia lyginamąja palūkanų norma.
- 6.9.10. Subjektas kiekvieno pogrupio atitiktį 6.6.1 straipsnio reikalavimams, t. y. ar jis atitinka tinkamo apdraustojo objekto kriterijus, turi vertinti atskirai. Jeigu kuris nors pogrupis 6.6.1 straipsnio reikalavimų neatitinka, subjektas turi perspektyviai nutraukti viso apsidraudimo sandorio apsidraudimo apskaitą. Be to, subjektas turi taikyti 6.5.8 ir 6.5.11 straipsnių reikalavimus apskaitydamas su visu apsidraudimo sandoriu susijusį neveiksmingumą.

Rizikos komponentų priskyrimas

- 6.9.11. Alternatyvi lyginamoji palūkanų norma, priskirta kaip sutartyje nenurodytas rizikos komponentas, kuris dieną, kurią jis priskiriamas, nėra atskirai nustatomas (žr. 6.3.7 straipsnio a punktą ir B6.3.8 straipsnį), laikoma atitinkančia tą reikalavimą tą datą, jeigu ir tik jeigu subjektas pagrįstai tikisi, kad alternatyvi lyginamoji palūkanų norma bus atskirai nustatoma per 24 mėn. 24 mėn. laikotarpis taikomas kiekvienai alternatyviai lyginamajai palūkanų normai atskirai ir pradedamas skaičiuoti nuo datos, kurią subjektas priskiria alternatyvią lyginamąją palūkanų normą kaip sutartyje nenurodytą rizikos komponentą pirmą kartą (t. y. 24 mėn. laikotarpis taikomas kiekvienai palūkanų normai atskirai).
- 6.9.12. Jeigu vėliau subjektas pagrįstai tikisi, kad alternatyvi lyginamoji palūkanų norma nebus atskirai nustatoma per 24 mėn. nuo datos, kurią subjektas priskyrė ją kaip sutartyje nenurodytą rizikos komponentą pirmą kartą, subjektas nustoja tai alternatyviai lyginamajai palūkanų normai taikyti 6.9.11 straipsnio reikalavimą ir perspektyviai nutraukia apsidraudimo sandorių apskaitą nuo datos, kurią pakartotinai įvertinti visi apsidraudimo sandoriai, kurių alternatyvi lyginamoji palūkanų norma buvo priskirta kaip sutartyje nenurodytas rizikos komponentas.
- 6.9.13. Subjektas 6.9.11 ir 6.9.12 straipsnio reikalavimus taiko ne tik 6.9.1 straipsnyje nurodytiems apsidraudimo sandoriams, bet ir naujiems apsidraudimo sandoriams, kurių alternatyvi lyginamoji palūkanų norma yra priskirta kaip sutartyje nenurodytas rizikos komponentas (žr. 6.3.7 straipsnio a punktą ir B6.3.8 straipsnį), kai dėl palūkanų normos lyginamojo indekso reformos tas rizikos komponentas jo priskyrimo dieną nėra atskirai nustatomas.

7 SKYRIUS. Įsigaliojimo data ir pereinamasis laikotarpis**7.1. ĮSIGALIOJIMO DATA**

- 7.1.1. Subjektas šį standartą turi taikyti 2018 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiais. Leidžiama taikyti anksčiau. Jei subjektas nusprendžia šį standartą taikyti anksčiau, jis turi atskleisti tą faktą ir taikyti visus šio standarto reikalavimus vienu metu (vis dėlto taip pat žr. 7.1.2, 7.2.21 ir 7.3.2 straipsnius). Jis taip pat kartu turi taikyti C priedėlyje išdėstytas pataisas.

- 7.1.2. Nepaisydamas 7.1.1 straipsnyje nustatytų reikalavimų, iki 2018 m. sausio 1 d. prasidedančiais metiniais ataskaitiniais laikotarpiais subjektas gali nuspręsti anksčiau taikyti tik 5.7.1 straipsnio c punkte, 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 ir B5.7.5–B5.7.20 straipsniuose nustatytus reikalavimus dėl finansinių įsipareigojimų, kurie priskirti prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pelno ir nuostolių pateikimo, bet netaikyti kitų šio standarto reikalavimų. Jei subjektas nusprendžia taikyti tik tuos straipsnius, jis tą faktą turi atskleisti ir reguliariai teikti susijusią informaciją, nurodytą 7-ojo TFAS „Finansinės priemonės. Atskleidimas“ (pataisyto 9-uju TFAS (2010)) 10–11 straipsniuose. (Dar žr. 7.2.2 ir 7.2.15 straipsnius.)
- 7.1.3. 2013 m. gruodžio mėn. paskelbtu dokumentu „2010–2012 m. ciklo TFAS metiniai patobulinimai“ pataisyti 4.2.1 ir 5.7.5 straipsniai; jie pataisyti dėl 3-iojo TFAS pataisos. Subjektas tą pataisą turi perspektyviai taikyti verslo jungimams, kuriems taikoma 3-iojo TFAS pataisa.
- 7.1.4. 2014 m. gegužės mėn. paskelbtu 15-uju TFAS pataisyti 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1, 5.7.6, B3.2.13, B5.7.1, C5 ir C42 straipsniai, išbrauktas C16 straipsnis ir susijusi jo antraštė. Įterpti 5.1.3 ir 5.7.1A straipsniai, o į A priedėlį – apibrėžtis. Taikydamas 15-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.
- 7.1.5. 2016 m. sausio mėn. paskelbtu 16-uju TFAS pataisyti 2.1, 5.5.15, B4.3.8, B5.5.34 ir B5.5.46 straipsniai. Taikydamas 16-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.
- 7.1.6. 2017 m. gegužės mėn. paskelbtu 17-uju TFAS pataisyti 2.1, B2.1, B2.4, B2.5 ir B4.1.30 straipsniai ir įterptas 3.3.5 straipsnis. 2020 m. birželio mėn. paskelbtu dokumentu „17-ojo TFAS pataisos“ dar kartą pataisytas 2.1 straipsnis ir įterpti 7.2.36–7.2.42 straipsniai. Taikydamas 17-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.
- 7.1.7. 2017 m. spalio mėn. paskelbtu dokumentu „Išankstinio mokėjimo elementai su neigiama kompensacija“ (9-ojo TFAS pataisos) įterpti 7.2.29–7.2.34 ir B4.1.12A straipsniai ir pataisytas B4.1.11 straipsnio b punktas ir B4.1.12 straipsnio b punktas. Subjektas šias pataisas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2019 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas šias pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi tą faktą atskleisti.
- 7.1.8. 2019 m. rugsėjo mėn. paskelbtu dokumentu „Palūkanų normų lyginamojo indekso reforma“, kuriuo pataisytas 9-asis TFAS, 39-asis TAS ir 7-asis TFAS, įterptas 6.8. skirsnis ir pataisytas 7.2.26 straipsnis. Subjektas šias pataisas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2020 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas šias pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi tą faktą atskleisti.
- 7.1.9. 2020 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „2018–2020 m. ciklo TFAS metiniai patobulinimai“ įterpti 7.2.35 ir B3.3.6A straipsniai ir pataisytas B3.3.6 straipsnis. Subjektas tą pataisą turi taikyti 2022 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas pataisą taiko ankstesniam laikotarpiui, jis tą faktą turi atskleisti.
- 7.1.10. 2020 m. rugpjūčio mėn. paskelbtu dokumentu „Palūkanų normų lyginamojo indekso reforma. 2-as etapas“, kuriuo pataisytas 9-asis TFAS, 39-asis TAS, 7-asis TFAS, 4-asis TFAS ir 16-asis TFAS, įterpti 5.4.5–5.4.9, 6.8.13 straipsniai, 6.9 skirsnis ir 7.2.43–7.2.46 straipsniai. Subjektas šias pataisas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2021 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas šias pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi tą faktą atskleisti.

7.2. PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

- 7.2.1. Subjektas šį standartą turi taikyti retrospektyviai pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“, išskyrus 7.2.4–7.2.26 ir 7.2.28 straipsniuose nurodytus atvejus. Šis standartas netaikomas objektams, kurių pripažinimas jau buvo panaikintas taikymo pirmą kartą datą.

- 7.2.2. Taikant 7.2.1, 7.2.3–7.2.28 ir 7.3.2 straipsniuose išdėstytas pereinamojo laikotarpio nuostatas, taikymo pirmą kartą data laikoma ta data, kurią subjektas šio standarto reikalavimus taiko pirmą kartą; paskelbus šį standartą, ji turi būti ataskaitinio laikotarpio pradžia. Atsižvelgiant į subjekto pasirinktą 9-ojo TFAS taikymo metodą, pereinamuoju laikotarpiu įvairių reikalavimų taikymo pirmą kartą datų gali būti daugiau nei viena.

Pereinamasis klasifikavimo ir vertinimo (4 ir 5 skyriai) laikotarpis

- 7.2.3. Taikymo pirmą kartą datą subjektas, remdamasis tos datos faktais ir aplinkybėmis, turi įvertinti, ar finansinis turtas atitinka 4.1.2 straipsnio a punkte arba 4.1.2A straipsnio a punkte nustatytą sąlygą. Nustatytas klasifikavimas turi būti taikomas retrospektyviai, neatsižvelgiant į subjekto ankstesnių ataskaitinių laikotarpių verslo modelį.
- 7.2.4. Jei taikymo pirmą kartą datą subjektui, remiantis finansinio turto pirminio pripažinimo datą buvusiais faktais ir aplinkybėmis, įvertinti pagal B4.1.9B–B4.1.9D straipsnius pakeisto pinigų laiko vertės elemento neįmanoma (kaip apibrėžta 8-ajame TAS), jis sutartyje numatytų to finansinio turto pinigų srautų požymius turi vertinti remdamasis finansinio turto pirminio pripažinimo metu buvusiais faktais ir aplinkybėmis, neatsižvelgdamas į reikalavimus, susijusius su B4.1.9B–B4.1.9D straipsniuose nustatytu pinigų laiko vertės elemento pakeitimu. (Dar žr. 7-ojo TFAS 42R straipsnį.)
- 7.2.5. Jei taikymo pirmą kartą datą subjektui, remiantis finansinio turto pirminio pripažinimo datą buvusiais faktais ir aplinkybėmis, pagal B4.1.12 straipsnio c punktą įvertinti, ar išankstinio mokėjimo elemento tikroji vertė buvo nereikšminga, neįmanoma (kaip apibrėžta 8-ajame TAS), jis sutartyje numatytų to finansinio turto pinigų srautų požymius turi vertinti remdamasis finansinio turto pirminio pripažinimo metu buvusiais faktais ir aplinkybėmis, neatsižvelgdamas į B4.1.12 straipsnyje nustatytą išankstinio mokėjimo elementams taikomą išimtį. (Dar žr. 7-ojo TFAS 42S straipsnį.)
- 7.2.6. Jei subjektas vertina mišriąją sutartį tikrąja verte pagal 4.1.2A, 4.1.4 arba 4.1.5 straipsnį, bet mišriosios sutarties tikroji vertė nebuvo įvertinta lyginamaisiais ataskaitiniais laikotarpiais, mišriosios sutarties tikroji vertė lyginamaisiais ataskaitiniais laikotarpiais yra komponentų (t. y. neišvestinės pagrindinės finansinės priemonės ir įterptosios išvestinės finansinės priemonės) tikrųjų verčių suma kiekvieno lyginamojo ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, jei subjektas taiso ankstesnių ataskaitinių laikotarpių informaciją (žr. 7.2.15 straipsnį).
- 7.2.7. Jei subjektas taikė 7.2.6 straipsnį, taikymo pirmą kartą datą visus visos mišriosios sutarties tikrosios vertės taikymo pirmą kartą datą ir mišriosios sutarties komponentų tikrųjų verčių sumos taikymo pirmą kartą datą skirtumus jis turi pripažinti ataskaitinio laikotarpio, į kurį patenka taikymo pirmą kartą data, pradiniu nepaskirstytuoju pelnu (arba, jei taikoma, kitu nuosavybės komponentu).
- 7.2.8. Taikymo pirmą kartą datą subjektas gali priskirti:
- a) finansinį turtą prie turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pagal 4.1.5 straipsnį, arba
 - b) investiciją į nuosavybės priemonę prie investicijų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, pagal 5.7.5 straipsnį.

Toks priskyrimas turi būti grindžiamas taikymo pirmą kartą datą esančiais faktais ir aplinkybėmis. Tas klasifikavimas turi būti taikomas retrospektyviai.

7.2.9. Taikymo pirmą kartą datą subjektas:

- a) turi atšaukti ankstesnį finansinio turto priskyrimą prie turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei tas finansinis turtas neatitinka 4.1.5 straipsnyje nustatytos sąlygos;
- b) gali atšaukti ankstesnį finansinio turto priskyrimą prie turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei tas finansinis turtas atitinka 4.1.5 straipsnyje nustatytą sąlygą.

Toks atšaukimas turi būti grindžiamas taikymo pirmą kartą datą esančiais faktais ir aplinkybėmis. Tas klasifikavimas turi būti taikomas retrospektyviai.

7.2.10. Taikymo pirmą kartą datą subjektas:

- a) gali priskirti finansinį išipareigojimą prie išipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pagal 4.2.2 straipsnio a punktą;
- b) turi atšaukti ankstesnį finansinio išipareigojimo priskyrimą prie išipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei jis taip priskirtas pirminio pripažinimo metu pagal dabar 4.2.2 straipsnio a punkte nustatytą sąlygą ir toks priskyrimas neatitinka tos sąlygos taikymo pirmą kartą datą;
- c) gali atšaukti ankstesnį finansinio išipareigojimo priskyrimą prie išipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei jis taip priskirtas pirminio pripažinimo metu pagal dabar 4.2.2 straipsnio a punkte nustatytą sąlygą ir toks priskyrimas atitinka tą sąlygą taikymo pirmą kartą datą.

Toks priskyrimas ir atšaukimas turi būti grindžiami taikymo pirmą kartą metu esančiais faktais ir aplinkybėmis. Tas klasifikavimas turi būti taikomas retrospektyviai.

7.2.11. Jei subjektui neįmanoma (kaip apibrėžta 8-ajame TAS) retrospektyviai taikyti efektyviųjų palūkanų metodo, jis:

- a) finansinio turto arba finansinio išipareigojimo tikrąją vertę kiekvieno lyginamojo laikotarpio pabaigoje turi vertinti kaip to finansinio turto bendrąją balansinę vertę arba to finansinio išipareigojimo amortizuotą savikainą, jei subjektas taiso ankstesnių ataskaitinių laikotarpių informaciją, ir
- b) finansinio turto arba finansinio išipareigojimo tikrąją vertę taikymo pirmą kartą datą turi vertinti kaip to finansinio turto naują bendrąją balansinę vertę arba to finansinio išipareigojimo naują amortizuotą savikainą šio standarto taikymo pirmą kartą datą.

- 7.2.12. Jei subjektas (pagal 39-ąją TAS) investiciją į nuosavybės priemonę, kuriai identiškos priemonės kotiruojama kaina aktyviojoje rinkoje (t. y. 1 lygio duomenys) nenustatyta (arba išvestinių finansinių priemonių turtą, kuris yra susijęs su tokia nuosavybės priemone ir už kurį turi būti atsiskaitoma perleidžiant tokią nuosavybės priemonę), anksčiau apskaitė savikaina, tą priemonę jis turi vertinti tikrąja verte taikymo pirmą kartą datą. Bet koks ankstesnės balansinės vertės ir tikrosios vertės skirtumas turi būti pripažįstamas kaip ataskaitinio laikotarpio, į kurį patenka taikymo pirmą kartą data, pradinis nepaskirstytasis pelnas (arba, jei taikoma, kitas nuosavybės komponentas).
- 7.2.13. Jei subjektas išvestinių finansinių priemonių išipareigojimą, kuris yra susijęs su nuosavybės priemone ir už kurį turi būti atsiskaitoma pateikiant nuosavybės priemonę, kuriai identiškos priemonės kotiruojama kaina aktyviojoje rinkoje (t. y. 1 lygio duomenys) nenustatyta, apskaito savikaina pagal 39-ąją TAS, jis tą išvestinių finansinių priemonių išipareigojimą turi vertinti tikrąja verte taikymo pirmą kartą datą. Bet koks ankstesnės balansinės vertės ir tikrosios vertės skirtumas turi būti pripažįstamas kaip ataskaitinio laikotarpio, į kurį patenka taikymo pirmą kartą data, pradinis nepaskirstytasis pelnas.
- 7.2.14. Taikymo pirmą kartą datą subjektas, remdamasis taikymo pirmą kartą datą esamais faktais ir aplinkybėmis, turi nustatyti, ar taikant 5.7.7 straipsnyje nustatytą metodą pelno (nuostolių) ataskaitoje atsirastų arba padidėtų apskaitos neatitiktis. Šis standartas turi būti taikomas retrospektyviai, remiantis tuo nustatymu.
- 7.12.14A. Subjektui leidžiama taikymo pradžios datą atlikti tą datą jau esamų sutarčių priskyrimą pagal 2.5 straipsnį, bet tik jei subjektas taip priskiria visas panašias sutartis. Dėl tokio priskyrimo atsirandantis grynojo turto pasikeitimas turi būti pripažintas nepaskirstytuoju pelnu taikymo pradžios datą.
- 7.2.15. Nepaisydamas 7.2.1 straipsnyje nustatyto reikalavimo, subjektas, taikantis šio standarto klasifikavimo ir vertinimo reikalavimus (įskaitant su finansinio turto amortizuotos savikainos vertinimu ir vertės sumažėjimu susijusius reikalavimus, nustatytus 5.4 ir 5.5 skirsniuose), turi atskleisti 7-ojo TFAS 42L–42O straipsniuose nurodytą informaciją, bet taisyti ankstesnių ataskaitinių laikotarpių informacijos jam nereikia. Taisyti ankstesnių ataskaitinių laikotarpių informaciją subjektas gali, jeigu ir tik jeigu tai įmanoma nesiremiant vėliau įgytomis žiniomis. Jei subjektas ankstesnių ataskaitinių laikotarpių informacijos netaiso, jis visus ankstesnės balansinės vertės ir balansinės vertės metinio ataskaitinio laikotarpio, į kurį patenka taikymo pirmą kartą data, pradžioje susidariusius skirtumus turi pripažinti metinio ataskaitinio laikotarpio, į kurį patenka taikymo pirmą kartą data, pradiniu nepaskirstytuoju pelnu (arba, jei taikoma, kitu nuosavybės komponentu). Vis dėlto, jei subjektas ankstesnių ataskaitinių laikotarpių informaciją taiso, pataisytose finansinėse ataskaitose būtina atsižvelgti į visus šio standarto reikalavimus. Jei pagal subjekto pasirinktą 9-ojo TFAS taikymo metodą įvairių reikalavimų taikymo pirmą kartą datų yra daugiau nei viena, šis straipsnis taikomas kiekvieną taikymo pirmą kartą datą (žr. 7.2.2 straipsnį). Taip būtų, pvz., subjektui pagal 7.1.2 straipsnį nusprendus, prieš taikant kitus šio standarto reikalavimus, anksčiau taikyti tik finansinių išipareigojimų, priskirtų prie išipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pelno ir nuostolių pateikimo reikalavimus.
- 7.2.16. Tarpinės finansinės ataskaitas pagal 34-ąją TAS „Tarpinė finansinė atskaitomybė“ rengiančiam subjektui nereikia taikyti šio standarto reikalavimų tarpiniais laikotarpiais iki taikymo pirmą kartą datos, jei tai neįmanoma (kaip apibrėžta 8-ajame TAS).

Vertės sumažėjimas (5.5 skirsnis)

- 7.2.17. Subjektas turi taikyti 5.5 skirsnyje nustatytus vertės sumažėjimo reikalavimus retrospektyviai pagal 8-ąją TAS, laikydamasis 7.2.15 ir 7.2.18–7.2.20 straipsnių.

- 7.2.18. Taikymo pirmą kartą datą subjektas, remdamasis pagrįsta ir patvirtinama informacija, kurią galima gauti ne per didelėmis išlaidomis ar pastangomis, nustato kredito riziką tos finansinės priemonės pirminio pripažinimo datą (arba kreditavimo įsipareigojimų ir finansinių garantijų sutarčių atveju – 5.5.6 straipsnyje nurodytą datą, kurią subjektas tampa neatšaukiamo įsipareigojimo šalimi) ir palygina ją su kredito rizika šio standarto taikymo pirmą kartą datą.
- 7.2.19. Nustatydamas, ar kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, subjektas gali taikyti:
- a) 5.5.10 ir B5.5.22–B5.5.24 straipsniuose nustatytus reikalavimus ir
- b) 5.5.11 straipsnyje nurodytą galimą atmeti prielaidą sutartyje numatytiems mokėjimams, kurie yra pradelsti daugiau kaip 30 dienų, jei taikydamas vertės sumažėjimo reikalavimus subjektas nustatys reikšmingą tų finansinių priemonių kredito rizikos padidėjimą nuo pirminio pripažinimo remdamasis informacija apie pradelstus mokėjimus.
- 7.2.20. Jei, siekiant nustatyti, ar kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, taikymo pirmą kartą datą reikėtų per didelių išlaidų ar pastangų, kiekvieną paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną, kol panaikinamas tos finansinės priemonės pripažinimas, subjektas turi pripažinti nuostolių atskaitymus suma, lygia tikėtiniems galiojimo laikotarpio kredito nuostoliams (nebent tos finansinės priemonės kredito rizika finansinių ataskaitų sudarymo datą yra maža – tuo atveju taikomas 7.2.19 straipsnio a punktas).

Pereinamasis apsidraudimo sandorių apskaitos (6 skyrius) laikotarpis

- 7.2.21. Taikydamas šį standartą pirmą kartą, subjektas gali nuspręsti vietoj šio standarto 6 skyriuje nustatytų reikalavimų kaip savo apskaitos politiką toliau taikyti 39-ajame TAS nustatytus apsidraudimo sandorių apskaitos reikalavimus. Tą politiką subjektas turi taikyti visiems savo apsidraudimo sandoriams. Pasirinkęs tą politiką subjektas taip pat turi taikyti TFAAK 16-ąjį aiškinimą „Grynosios investicijos užsienyje veikiantį subjektą apsidraudimo sandoriai“ be pataisų, kuriomis tas aiškinimas suderinamas su šio standarto 6 skyriaus reikalavimais.
- 7.2.22. Šio standarto apsidraudimo sandorių apskaitos reikalavimus, išskyrus 7.2.26 straipsnyje nurodytus atvejus, subjektas turi taikyti perspektyviai.
- 7.2.23. Kad būtų galima taikyti apsidraudimo sandorių apskaitą nuo šio standarto apsidraudimo sandorių apskaitos reikalavimų taikymo pirmą kartą datos, tą datą turi būti įvykdyti visi tinkamumo kriterijai.
- 7.2.24. Apsidraudimo sandoriai, kuriems buvo galima taikyti apsidraudimo sandorių apskaitą pagal 39-ąjį TAS ir kuriems taip pat galima taikyti apsidraudimo sandorių apskaitą pagal šio standarto kriterijus (žr. 6.4.1 straipsnį), atsižvelgus į bet kokį apsidraudimo sandorio perbalansavimą pereinamuoju laikotarpiu (žr. 7.2.25 straipsnio b punktą), turi būti laikomi tęstiniais apsidraudimo sandoriais.
- 7.2.25. Taikydamas šio standarto apsidraudimo sandorių apskaitos reikalavimus pirmą kartą, subjektas:
- a) gali pradėti tuos šiuos reikalavimus nuo tada, kai nustoja taikyti 39-ojo TAS apsidraudimo sandorių apskaitos reikalavimus, ir

- b) apsidraudimo koeficientą pagal 39-ąją TAS turi laikyti tęstinio apsidraudimo sandorio (jei yra) apsidraudimo koeficiento perbalansavimo atskaitos tašku. Visas pelnas ar nuostoliai dėl tokio perbalansavimo turi būti pripažįstami pelnu ar nuostoliais.

7.2.26. Kaip šio standarto apsidraudimo sandorių apskaitos reikalavimų perspektyvus taikymo išimtį subjektas:

- a) turi taikyti pasirinkimo sandorių laiko vertės apskaitą pagal 6.5.15 straipsnį retrospektyviai, jei pagal 39-ąją TAS apsidraudimo sandorio apsidraudimo priemone laikomas tik pasirinkimo sandorio vidinės vertės pasikeitimas. Ši retrospektyvinio taikymo nuostata taikoma tik tiems apsidraudimo sandoriams, kurie buvo sudaryti prieš prasidedant anksčiausiam lyginamajam laikotarpiui arba buvo priskirti vėliau;
- b) gali taikyti apskaitą išankstinių sandorių išankstiniam elementui pagal 6.5.16 straipsnį retrospektyviai, jei pagal 39-ąją TAS apsidraudimo sandorio apsidraudimo priemone buvo laikomas tik išankstinio sandorio momentinio elemento pasikeitimas. Ši retrospektyvinio taikymo nuostata taikoma tik tiems apsidraudimo sandoriams, kurie buvo sudaryti prieš prasidedant anksčiausiam lyginamajam laikotarpiui arba buvo priskirti vėliau; Be to, jei subjektas nusprendžia taikyti šią apskaitą retrospektyviai, ji turi būti taikoma visiems apsidraudimo sandoriams, kuriems ją galima taikyti (t. y. pereinamuoju laikotarpiu negalima rinktis taikymo kiekvieno konkretaus apsidraudimo sandorio atveju atskirai). Užsienio valiutos bazės skirtumo apskaita (žr. 6.5.16 straipsnį) retrospektyviai gali būti taikoma tiems apsidraudimo sandoriams, kurie buvo sudaryti prieš prasidedant anksčiausiam lyginamajam laikotarpiui arba buvo priskirti vėliau;
- c) retrospektyviai turi taikyti 6.5.6 straipsnio reikalavimą, pagal kurį nelaikoma, kad baigėsi apsidraudimo priemonės galiojimo laikas arba kad ji yra panaikinta, jei:
 - i) dėl teisės aktų ar taisyklių arba priėmus teisės aktus ar taisykles apsidraudimo priemonės sandorio šalys susitaria, kad viena ar daugiau tarpuskaitos sandorio šalių pakeičia pradinę sandorio šalį ir tampa nauja abiejų šalių sandorio šalimi, ir
 - ii) kiti apsidraudimo priemonės pokyčiai, jei tokių yra, ribojami pokyčiais, kurie yra būtini tokiam sandorio šalies pakeitimui atlikti.
- d) turi retrospektyviai taikyti 6.8 skirsnio reikalavimus. Šis retrospektyvinis taikymas tinka tik tiems apsidraudimo sandoriams, kurie egzistavo ataskaitinio laikotarpio, kuriuo subjektas pirmą kartą taiko tuos reikalavimus, pradžioje arba kurie buvo priskirti vėliau, ir pinigų srautų apsidraudimo rezerve sukauptai sumai, egzistavusiai ataskaitinio laikotarpio, kuriuo subjektas pirmą kartą taiko tuos reikalavimus, pradžioje.

Anksčiau 9-ąją TFAS (2009), 9-ąją TFAS (2010) arba 9-ąją TFAS (2013) taikę subjektai

- 7.2.27. 7.2.1–7.2.26 straipsniuose nustatytus pereinamojo laikotarpio reikalavimus subjektas turi taikyti atitinkamą taikymo pirmą kartą datą. Kiekvieną iš 7.2.3–7.2.14A ir 7.2.17–7.2.26 straipsniuose išdėstytų pereinamojo laikotarpio nuostatų subjektas turi taikyti tik vieną kartą (t. y. pasirinkęs tokį 9-ojo TFAS taikymo metodą, pagal kurį nustatoma daugiau kaip viena taikymo pirmą kartą data, nė vienos iš šių nuostatų subjektas negali taikyti iš naujo, jei jos jau buvo taikytos anksčiau). (Žr. 7.2.2 ir 7.3.2 straipsnius.)

7.2.28. 9-ąją TFAS (2009), 9-ąją TFAS (2010) arba 9-ąją TFAS (2013) taikęs ir vėliau šį standartą taikantis subjektas:

- a) turi atšaukti savo ankstesnį finansinio turto priskyrimą prie turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei jis anksčiau taip priskirtas laikantis 4.1.5 straipsnyje nustatytos sąlygos, bet taikant šį standartą ši sąlyga nebeįvykdoma;
- b) gali priskirti finansinį turtą prie turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei jį taip priskyrus anksčiau nebūtų buvusi įvykdyta 4.1.5 straipsnyje nustatyta sąlyga, bet dabar taikant šį standartą ši sąlyga įvykdoma;
- c) turi atšaukti savo ankstesnį finansinio išipareigojimo priskyrimą prie išipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei jis taip anksčiau priskirtas laikantis 4.2.2 straipsnio a punkte nustatytos sąlygos, bet taikant šį standartą ši sąlyga nebeįvykdoma, ir
- d) gali priskirti finansinį išipareigojimą prie išipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei jį taip priskyrus anksčiau nebūtų buvusi įvykdyta 4.2.2 straipsnio a punkte nustatyta sąlyga, bet dabar taikant šį standartą ši sąlyga įvykdoma.

Toks priskyrimas ir atšaukimas turi būti grindžiami šio standarto taikymo pirmą kartą metu esančiais faktais ir aplinkybėmis. Tas klasifikavimas turi būti taikomas retrospektyviai.

Perėjimas prie „Išankstinio mokėjimo elementų su neigiama kompensacija“

7.2.29. Subjektas turi taikyti 9-ojo TFAS pataisas „Išankstinio mokėjimo elementai su neigiama kompensacija“ retrospektyviai pagal 8-ąją TAS, išskyrus 7.2.30–7.2.34 straipsniuose nurodytus atvejus.

7.2.30. Subjektas, kuris šias pataisas pirmą kartą taiko tuo pat metu, kai jis pirmą kartą taiko šį standartą, užuot taikęs 7.2.31–7.2.34 straipsnius, turi taikyti 7.2.1–7.2.28 straipsnius.

7.2.31. Subjektas, kuris šias pataisas pirmą kartą taiko po to, kai jis pirmą kartą taikė šį standartą, turi taikyti 7.2.32–7.2.34 straipsnius. Subjektas taip pat turi taikyti kitus šio standarto pereinamojo laikotarpio reikalavimus, kurie yra būtini norint taikyti šias pataisas. Tuo tikslu nuorodos į taikymo pirmą kartą datą turi būti suprantamos kaip nuorodos į ataskaitinio laikotarpio, kuriuo subjektas pirmą kartą taiko šias pataisas, pradžią (šių pataisų taikymo pirmą kartą data).

7.2.32. Priskirdamas finansinį turtą arba finansinį išipareigojimą prie turto ar išipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, subjektas:

- a) turi atšaukti savo ankstesnį finansinio turto priskyrimą prie turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei jis anksčiau taip priskirtas laikantis 4.1.5 straipsnyje nustatytos sąlygos, bet taikant šias pataisas ši sąlyga nebeįvykdoma;

- b) gali priskirti finansinį turtą prie turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei jį taip priskyrus anksčiau nebūtų buvusi įvykdyta 4.1.5 straipsnyje nustatyta sąlyga, bet dabar taikant šias pataisas ši sąlyga įvykdoma;
- c) turi atšaukti savo ankstesnį finansinio išsipareigojimo priskyrimą prie išsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei jis taip anksčiau priskirtas laikantis 4.2.2 straipsnio a punkte nustatytos sąlygos, bet taikant šias pataisas ši sąlyga nebeįvykdoma, ir
- d) gali priskirti finansinį išsipareigojimą prie išsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei jį taip priskyrus anksčiau nebūtų buvusi įvykdyta 4.2.2 straipsnio a punkte nustatyta sąlyga, bet dabar taikant šias pataisas ši sąlyga įvykdoma.

Toks priskyrimas ir atšaukimas turi būti grindžiami šių pataisų taikymo pirmą kartą metu esančiais faktais ir aplinkybėmis. Tas klasifikavimas turi būti taikomas retrospektyviai.

7.2.33. Subjektas neprivalo taisyti ankstesnių ataskaitinių laikotarpių informacijos, kad atsižvelgtų į šių pataisų taikymą. Taisyti ankstesnių ataskaitinių laikotarpių informaciją subjektas gali, jeigu ir tik jeigu tai įmanoma nesiremiant vėliau įgytomis žiniomis, o pataisytose finansinėse ataskaitose atsižvelgiama į visus šio standarto reikalavimus. Jei subjektas ankstesnių ataskaitinių laikotarpių informacijos netaiso, jis visus ankstesnės balansinės vertės ir balansinės vertės metinio ataskaitinio laikotarpio, į kurį patenka šių pataisų taikymo pirmą kartą data, pradžioje skirtumus turi pripažinti metinio ataskaitinio laikotarpio, į kurį patenka šių pataisų taikymo pirmą kartą data, pradiniu nepaskirstytu pelnu (arba, jei taikoma, kitu nuosavybės komponentu).

7.2.34. Ataskaitiniu laikotarpiu, į kurį patenka šių pataisų taikymo pirmą kartą data, subjektas turi atskleisti toliau nurodytą informaciją tą taikymo pirmą kartą datą apie kiekvieną finansinio turto ir finansinių išsipareigojimų, kuriems šios pataisos turėjo įtakos, klasę:

- a) ankstesnę vertinimo grupę ir balansinę vertę, nustatytą prieš pat taikant šias pataisas;
- b) naują vertinimo grupę ir balansinę vertę, nustatytą pritaikius šias pataisas;
- c) bet kurio finansinės būklės ataskaitoje nurodyto finansinio turto ir finansinių išsipareigojimų, kurie iš pradžių buvo priskirti prie turto ir išsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, bet kurie taip nebepriskiriami, balansinę vertę ir
- d) priežastis, dėl kurių finansinis turtas arba finansiniai išsipareigojimai priskirti prie turto arba išsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, arba toks priskyrimas panaikintas.

Pereinamasis TFAS metinių patobulinimų laikotarpis

7.2.35. Subjektas turi taikyti dokumentą „2018–2020 m. ciklo TFAS metiniai patobulinimai“ finansiniams išsipareigojimams, kurie keičiami arba iškeičiami metinio ataskaitinio laikotarpio, kuriuo subjektas pirmą kartą taiko pataisą, pradžioje arba vėliau.

Perėjimas prie 17-ojo TFAS, pataisyto 2020 m. birželio mėn.

- 7.2.36. Subjektas turi taikyti 9-ojo TFAS pataisas, padarytas 17-uju TFAS, pataisytu 2020 m. birželio mėn., retrospektyviai pagal 8-ąją TAS, išskyrus atvejus, nurodytus 7.2.37–7.2.42 straipsniuose.
- 7.2.37. Subjektas, kuris šį standartą pirmą kartą taiko tuo pat metu, kai jis pirmą kartą taiko 17-ąją TFAS, pataisytą 2020 m. birželio mėn., užuot taikęs 7.2.38–7.2.42 straipsnius, turi taikyti 7.2.1–7.2.28 straipsnius.
- 7.2.38. Subjektas, kuris pirmą kartą taiko 17-ąją TFAS, pataisytą 2020 m. birželio mėn., po to, kai jis pirmą kartą taikė šį standartą, turi taikyti 7.2.39–7.2.42 straipsnius. Subjektas taip pat turi taikyti kitus šio standarto pereinamojo laikotarpio reikalavimus, kurie yra būtini norint taikyti šias pataisas. Tuo tikslu nuorodos į taikymo pirmą kartą datą turi būti suprantamos kaip nuorodos į ataskaitinio laikotarpio, kuriuo subjektas pirmą kartą taiko šias pataisas, pradžią (šių pataisų taikymo pirmą kartą datą).
- 7.2.39. Kiek tai susiję su finansinio išipareigojimo priskyrimu prie išipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, subjektas:
- a) turi atšaukti savo ankstesnį finansinio išipareigojimo priskyrimą prie išipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei jis taip anksčiau priskirtas laikantis 4.2.2 straipsnio a punkte nustatytos sąlygos, bet taikant šias pataisas ši sąlyga nebeįvykdoma, ir
 - b) gali priskirti finansinį išipareigojimą prie išipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei jį taip priskyrus anksčiau nebūtų buvusi įvykdyta 4.2.2 straipsnio a punkte nustatyta sąlyga, bet dabar taikant šias pataisas ši sąlyga įvykdoma.
- Toks priskyrimas ir atšaukimas turi būti grindžiami šių pataisų taikymo pirmą kartą metu esančiais faktais ir aplinkybėmis. Tas klasifikavimas turi būti taikomas retrospektyviai.
- 7.2.40. Subjektas neprivalo taisyti ankstesnių ataskaitinių laikotarpių informacijos, kad atsižvelgtų į šių pataisų taikymą. Subjektas gali taisyti ankstesnių ataskaitinių laikotarpių informaciją tik tada, jei tai įmanoma padaryti nesiremiant vėliau įgytomis žiniomis. Jeigu subjektas taiso ankstesnių ataskaitinių laikotarpių informaciją, pataisytos finansinės ataskaitos privalo atitikti visus paveiktoms finansinėms priemonėms taikomus šio standarto reikalavimus. Jei subjektas ankstesnių ataskaitinių laikotarpių informacijos netaiso, jis visus ankstesnės balansinės vertės ir balansinės vertės metinio ataskaitinio laikotarpio, į kurį patenka šių pataisų taikymo pirmą kartą data, pradžioje skirtumus turi pripažinti metinio ataskaitinio laikotarpio, į kurį patenka šių pataisų taikymo pirmą kartą data, pradiniu nepaskirstytuoju pelnu (arba, jei taikoma, kitu nuosavybės komponentu).
- 7.2.41. Ataskaitiniu laikotarpiu, kuris apima šių pataisų taikymo pirmą kartą datą, iš subjekto nereikalaujama pateikti kiekybinės informacijos, kurios reikalaujama pagal 8-ojo TAS 28 straipsnio f punktą.
- 7.2.42. Ataskaitiniu laikotarpiu, į kurį patenka šių pataisų taikymo pirmą kartą data, subjektas turi atskleisti toliau nurodytą informaciją tą taikymo pirmą kartą datą apie kiekvieną finansinio turto ir finansinių išipareigojimų, kuriems šios pataisos turėjo įtakos, klasę:
- a) ankstesnį klasifikavimą, įskaitant ankstesnę vertinimo kategoriją, kai taikoma, ir balansinę vertę, nustatytą prieš pat šių pataisų taikymą;

- b) naują vertinimo grupę ir balansinę vertę, nustatytą pritaikius šias pataisas;
- c) bet kurio finansinės būklės ataskaitoje nurodytų finansinių įsipareigojimų, kurie anksčiau buvo priskirti prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, bet kurie taip nebepriskiriami, balansinę vertę ir
- d) priežastis, dėl kurių finansiniai įsipareigojimai priskiriami arba nebepriskiriami prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais.

Palūkanų normų lyginamojo indekso reformos 2-o etapo pereinamasis laikotarpis

- 7.2.43. Subjektas dokumentą „Palūkanų normų lyginamojo indekso reforma. 2-as etapas“ turi taikyti retrospektyviai pagal 8-ąją TAS, išskyrus 7.2.44–7.2.46 straipsniuose nurodytus atvejus.
- 7.2.44. Subjektas naują apsidraudimo sandorį turi priskirti (pavyzdžiui, kaip aprašyta 6.9.13 straipsnyje) tik perspektyviai (t. y. subjektui draudžiama naują apsidraudimo apskaitos sandorį priskirti ankstesniems ataskaitiniams laikotarpiams). Tačiau subjektas nutrauktą apsidraudimo sandorį turi atkurti, jeigu ir tik jeigu įvykdomos šios sąlygos:
 - a) subjektas buvo tą apsidraudimo sandorį nutraukęs tik dėl pakeitimų, privalomų dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos, ir, jei šios pataisos būtų buvusios taikomos tuo metu, subjektui nebūtų reikėję to apsidraudimo sandorio nutraukti ir
 - b) ataskaitinio laikotarpio, kurį subjektas pirmą kartą taiko šias pataisas, pradžioje (šių pataisų taikymo pirmą kartą datą) tas nutrauktas apsidraudimo sandoris atitinka apsidraudimo sandorių apskaitos tinkamumo kriterijus (atsižvelgus į šias pataisas).
- 7.2.45. Jeigu taikydamas 7.2.44 straipsnį subjektas atkuria nutrauktą apsidraudimo sandorį, iki datos, kurią alternatyvi lyginamoji palūkanų norma priskirta kaip sutartyje nenurodytas rizikos komponentas, subjektas vertina nuorodas, pateiktas 6.9.11 ir 6.9.12 straipsniuose, kaip nurodančias šių pataisų taikymo pirmą kartą datą (t. y. tai alternatyviai lyginamajai palūkanų normai, paskirtai kaip sutartyje nenurodytas rizikos komponentas, taikomas 24 mėn. laikotarpis prasideda nuo šių pataisų taikymo pirmą kartą datos).
- 7.2.46. Subjektas neprivalo taisyti ankstesnių ataskaitinių laikotarpių informacijos, kad atsižvelgtų į šių pataisų taikymą. Taisyti ankstesnių ataskaitinių laikotarpių informaciją subjektas gali, jeigu ir tik jeigu tai įmanoma nesiremiant vėliau įgytomis žiniomis. Jei subjektas ankstesnių ataskaitinių laikotarpių informacijos netaiso, jis visus ankstesnės balansinės vertės ir balansinės vertės metinio ataskaitinio laikotarpio, į kurį patenka šių pataisų taikymo pirmą kartą data, pradžioje skirtumus turi pripažinti metinio ataskaitinio laikotarpio, į kurį patenka šių pataisų taikymo pirmą kartą data, pradiniu nepaskirstytuoju pelnu (arba, jei taikoma, kitu nuosavybės komponentu).
- 7.3. TFAAK 9-OJO AIŠKINIMO, 9-OJO TFAS (2009), 9-OJO TFAS (2010) IR 9-OJO TFAS (2013) PANAIKINIMAS
- 7.3.1. Šiuo standartu pakeičiamas TFAAK 9-asis aiškinimas „Įterptųjų išvestinių finansinių priemonių kartotinis įvertinimas“. 2010 m. spalio mėn. į 9-ąją TFAS įtraukti reikalavimai apėmė pirmiau TFAAK 9-ojo aiškinimo 5 ir 7 straipsniuose nustatytus reikalavimus. Dėl šios pataisos į 1-ąją TFAS „Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų taikymas pirmą kartą“ įtraukti pirmiau TFAAK 9-ojo aiškinimo 8 straipsnyje nustatyti reikalavimai.
- 7.3.2. Šiuo standartu pakeičiami 9-asis TFAS (2009), 9-asis TFAS (2010) ir 9-asis TFAS (2013). Vis dėlto iki 2018 m. sausio 1 d. prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams subjektas gali nuspręsti vietoj šio standarto taikyti tas ankstesnes 9-ojo TFAS versijas, jeigu ir tik jeigu atitinkama subjekto taikymo pirmą kartą data yra iki 2015 m. vasario 1 d.

A priedėlis

Terminų apibrėžtys

Šis priedėlis yra neatskiriama standarto dalis.

tikėtini 12 mėnesių kredito nuostoliai

tikėtinų galiojimo laikotarpio kredito nuostolių dalis, atitinkanti **tikėtinus kredito nuostolius**, dėl finansinės priemonės išsipareigojimų neįvykdymo įvykių galinčius atsirasti per 12 mėnesių nuo paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos

finansinio turto ar finansinio išsipareigojimo amortizuota savikaina

suma, kuria finansinis turtas arba finansinis išsipareigojimas **efektyviųjų palūkanų metodu** vertinamas per pirmąją pripažinimą, atėmus pagrindinės sumos grąžinimo mokėjimus, pridėjus arba atėmus sukauptą pradinės ir galutinės sumos skirtumo amortizaciją; finansinio turto atveju ši suma pakoreguojama dėl bet kokių **nuostolių atskaitymų**

sutartyje numatytas turtas

teisės, kurių apskaita, kaip nurodyta 15-ajame TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“, pripažįstant ir vertinant vertės sumažėjimo pelną arba nuostolius tvarkoma pagal šį standartą

dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansinis turtas

finansinio turto vertė yra sumažėjusi dėl kredito rizikos įvykus vienam arba daugiau įvykių, neigiamai paveikusių įvertintus būsimuosius to finansinio turto pinigų srautus. Finansinio turto vertės sumažėjimo dėl kredito rizikos įrodymai gali būti stebėjimais grindžiami šių įvykių duomenys:

- a) dideli emitento arba skolininko finansiniai sunkumai;
- b) sutarties pažeidimas, pvz., išsipareigojimų neįvykdymo arba **neapmokėjimo laiku** įvykis;
- c) dėl ekonominių ar sutartyje nurodytų priežasčių, siejamų su skolininko finansiniais sunkumais, skolininko (-ų) skolininkui suteikta (-os) nuolaida (-os), kurios (-ių) skolininkas (-ai) kitu atveju nebūtų suteikęs (-ę);
- d) tikimybė, kad skolininkas bankrutuos arba bus atliktas kitoks finansinis reorganizavimas;
- e) šio finansinio turto aktyviosios rinkos išnykimas dėl finansinių sunkumų arba
- f) finansinio turto pirkimas arba suteikimas su didele nuolaida, iš kurios matyti patirti **kredito nuostoliai**.

Gali būti neįmanoma nustatyti vieno atskiro įvykio – finansinio turto vertės sumažėjimą dėl kredito rizikos gali kartu lemti keli įvykiai

kredito nuostoliai

visų sutartyje numatytų pinigų srautų, kuriuos subjektas turi gauti pagal sutartį, ir visų pinigų srautų, kuriuos subjektas tikisi gauti, skirtumas (t. y. visas pinigų trūkumas), diskontuotas taikant pirminę **efektyviųjų palūkanų normą** (arba, jei **įsigytas arba suteiktas dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansinis turtas, – dėl kredito pakoreguotą efektyviųjų palūkanų normą**). Pinigų srautus subjektas turi apskaičiuoti atsižvelgdamas į visas finansinės priemonės sutarties sąlygas (pvz., išankstinį mokėjimą, pratęsimą, pasirinkimo pirkti ir panašius pasirinkimo sandorius) per tikėtiną tos finansinės priemonės galiojimo laikotarpį. Į vertinamus pinigų srautus įtraukiami turimo užstato pardavimo arba kitokio kredito kokybės gerinimo, kuris yra neatskiriamas nuo sutarties sąlygų, pinigų srautai. Daroma prielaida, kad tikėtiną finansinės priemonės galiojimo laikotarpį galima patikimai įvertinti. Vis dėlto tais retais atvejais, kai tikėtino finansinės priemonės galiojimo laikotarpio patikimai įvertinti neįmanoma, subjektas turi taikyti sutartyje numatytą likusį finansinės priemonės galiojimo laikotarpį

dėl kredito pakoreguota efektyviųjų palūkanų norma

norma, kurią taikant įvertinti būsimi pinigų mokėjimai arba įplaukos tikėtinu finansinio turto galiojimo laikotarpiu tiksliai diskontuojami (-os) iki **finansinio turto, kuris yra įsigytas arba suteiktas dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansinis turtas, amortizuotos savikainos**. Apskaičiuodamas dėl kredito pakoreguotą efektyviųjų palūkanų normą, subjektas tikėtinus pinigų srautus turi įvertinti atsižvelgdamas į visas finansinio turto sutarties sąlygas (pvz., išankstinį mokėjimą, pratęsimą, pasirinkimo pirkti ir panašius pasirinkimo sandorius) ir į **tikėtinus kredito nuostolius**. Skaičiuojant įtraukiami visi atlygiai ir kitos sumos, kuriuos sutarties šalys sumokėjo arba gavo viena iš kitos ir kurie yra neatskiriama efektyviųjų palūkanų normos dalis (žr. B5.4.1–B5.4.3 straipsnius), **sandorio išlaidos** ir visos kitos priemokos arba nuolaidos. Daroma prielaida, kad pinigų srautus ir tikėtiną panašių finansinių priemonių grupės galiojimo laikotarpį galima patikimai įvertinti. Vis dėlto tais retais atvejais, kai pinigų srautų arba finansinės priemonės (arba finansinių priemonių grupės) likusio galiojimo laikotarpio patikimai įvertinti neįmanoma, subjektas turi naudoti sutartyje numatytus pinigų srautus per visą sutartyje numatytą finansinės priemonės (arba finansinių priemonių grupės) galiojimo laikotarpį

pripažinimo nutraukimas

anksčiau pripažinto finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo pašalinimas iš subjekto finansinės būklės ataskaitos

išvestinė finansinė priemonė

į šio standarto taikymo sritį patenkanti finansinė priemonė arba kita sutartis, kuriai būdingi visi šie trys požymiai:

- a) jos vertė keičiasi dėl nustatytos palūkanų normos, finansinės priemonės kainos, biržos prekės kainos, užsienio valiutos kurso, kainų arba normų indekso, kredito reitingo, kredito indekso arba kito kintamojo, jei nefinansinis kintamasis yra nebūdingas sutarties šaliai (kartais vadinamų pagrindinėmis priemonėmis), pasikeitimo;
- b) jai nereikia pirminės gryniosios investicijos arba reikia tokios pirminės gryniosios investicijos, kuri būtų mažesnė, nei reikėtų kitų rūšių sutartims, kurias turėtų panašiai veikti rinkos veiksnių pokyčiai;
- c) už ją atsiskaitoma būsimą datą

dividendai	pelno paskirstymas nuosavybės priemonių turėtojams proporcingai jų turimam tam tikros klasės kapitalui
efektyviųjų palūkanų metodas	metodas, taikomas apskaičiuojant finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo amortizuotą savikainą , taip pat atitinkamu laikotarpiu pelno (nuostolių) ataskaitoje paskirstant ir pripažįstant palūkanų pajamas arba palūkanų sąnaudas
efektyviųjų palūkanų norma	norma, kurią taikant įvertinti būsimi pinigų mokėjimai arba įplaukos tikėtiniu finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo galiojimo laikotarpiu tiksliai diskontuojami (-os) iki finansinio turto bendrosios balansinės vertės arba finansinio įsipareigojimo amortizuotos savikainos . Skaičiuodamas efektyviųjų palūkanų normą, tikėtinus pinigų srautus subjektas turi vertinti atsižvelgdamas į visas finansinės priemonės sutarties sąlygas (pvz., išankstinį mokėjimą, pratęsimą, pasirinkimo pirkti ir panašius pasirinkimo sandorius), bet neatsižvelgdamas į tikėtinus kredito nuostolius . Skaičiuojant įtraukiami visi atlygiai ir kitos sumos, kuriuos sutarties šalys sumokėjo arba gavo viena iš kitos ir kurie yra neatskiriama efektyviųjų palūkanų normos dalis (žr. B5.4.1–B5.4.3 straipsnius), sandorio išlaidos ir visos kitos priemokos arba nuolaidos. Daroma prielaida, kad pinigų srautus ir tikėtiną panašių finansinių priemonių grupės galiojimo laikotarpį galima patikimai įvertinti. Vis dėlto tais retais atvejais, kai pinigų srautų arba finansinės priemonės (arba finansinių priemonių grupės) tikėtino galiojimo laikotarpio patikimai įvertinti neįmanoma, subjektas turi naudoti sutartyje numatytus pinigų srautus per visą sutartyje numatytą finansinės priemonės (arba finansinių priemonių grupės) galiojimo laikotarpį
tikėtini kredito nuostoliai	svertinis kredito nuostolių vidurkis, nustatytas atsižvelgiant į atitinkamą įsipareigojimų neįvykdymo riziką
finansinės garantijos sutartis	sutartis, kuria emitentas įpareigojamas sumokėti nustatytas sumas kaip kompensaciją už nuostolius, kuriuos turėtojas patiria dėl to, kad nurodytas skolininkas laiku nesumoka pinigų pagal pradines arba pakeistas skolos priemonės sąlygas
finansinis įsipareigojimas, vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais	finansinis įsipareigojimas, atitinkantis vieną iš šių sąlygų: a) atitinka termino laikomas prekybai apibrėžtį; b) per pirminį pripažinimą subjektas jį priskyrė prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pagal 4.2.2 arba 4.3.5 straipsnį; c) per pirminį pripažinimą arba vėliau jis priskirtas prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pagal 6.7.1 straipsnį
tvirtas pasižadėjimas	įpareigojantis susitarimas pasikeisti nustatytu išteklių kiekiu už nustatytą kainą nustatytą ateities datą (-omis)
prognozuojamas sandoris	neįpareigojantis, bet numatomas ateities sandoris

finansinio turto bendroji balansinė vertė	finansinio turto amortizuota savikaina prieš koregavimą dėl bet kokių nuostolių atskaitymų
apsidraudimo koeficientas	apsidraudimo priemonės kiekio ir apdraustojo objekto kiekio santykis pagal jų santykinį svorį
laikomas prekybai	finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas, kuris: a) yra įsigyjamas arba prisiimamas pirmiausia siekiant artimiausiu laiku jį parduoti arba atpirkti; b) per pirminį pripažinimą yra bendrai valdomų nustatytų finansinių priemonių portfelio dalis ir esama įrodymų, kad neseniai buvo panaudotas trumpalaikio pobūdžio pelnui gauti, arba c) yra išvestinė finansinė priemonė (išskyrus išvestinę finansinę priemonę, kuri yra finansinės garantijos sutartis arba priskirta ir veiksminga apsidraudimo priemonė)
vertės sumažėjimo pelnas arba nuostoliai	pelnas ar nuostoliai, pripažįstami pelnu ar nuostoliais pagal 5.5.8 straipsnį, susidarantys taikant 5.5 skirsnyje nustatytus vertės sumažėjimo reikalavimus
tikėtini galiojimo laikotarpio kredito nuostoliai	tikėtini kredito nuostoliai , susidarantys dėl visų galimų įsipareigojimų neįvykdymo įvykių per visą tikėtiną finansinės priemonės galiojimo laikotarpį
nuostolių atskaitymai	finansinio turto, vertinamo pagal 4.1.2 straipsnį, už nuomą gautinų sumų ir sutartyje numatyto turto atskaitymai dėl tikėtinų kredito nuostolių , taip pat sukaupta pagal 4.1.2A straipsnį vertinamo finansinio turto vertės sumažėjimo suma bei atidėjinyje dėl kreditavimo įsipareigojimų ir finansinių garantijų sutarčių tikėtinų kredito nuostolių
pakeitimo pelnas arba nuostoliai	suma, susidaranti koreguojant finansinio turto bendrąją balansinę vertę pagal persvarstytus arba pakeistus sutartyje numatytus pinigų srautus. Finansinio turto bendrąją balansinę vertę subjektas perskaičiuoja kaip įvertintų būsimųjų pinigų mokėjimų arba įplaukų tikėtinu persvarstyto arba pakeisto finansinio turto galiojimo laikotarpiu dabartinę vertę, diskontuotą taikant pradinę finansinio turto efektyviųjų palūkanų normą (arba, jei įsigytas arba suteiktas dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansinis turtas, – pradinę dėl kredito pakoreguotą efektyviųjų palūkanų normą) arba, kai taikoma, patikslintą efektyviųjų palūkanų normą , apskaičiuotą pagal 6.5.10 straipsnį. Apskaičiuodamas tikėtinus finansinio turto pinigų srautus subjektas turi atsižvelgti į visas finansinio turto sutarties sąlygas (pvz., išankstinį mokėjimą, pasirinkimo pirkti ir panašius pasirinkimo sandorius), bet neturi atsižvelgti į tikėtinius kredito nuostolius , nebent finansinis turtas yra įsigytas arba suteiktas dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansinis turtas ; pastaruoju atveju subjektas taip pat turi atsižvelgti į pirminius tikėtinius kredito nuostolius, į kuriuos atsižvelgta apskaičiuojant pradinę dėl kredito pakoreguotą efektyviųjų palūkanų normą

laiku neapmokėtas	finansinis turtas yra laiku neapmokėtas, kai sandorio šalis neatliko mokėjimo sutartyje nustatytą datą
įsigytas arba suteiktas dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansinis turtas	įsigytas arba suteiktas finansinis turtas, kurio vertė per pirminį pripažinimą yra sumažėjusi dėl kredito rizikos
perklasifikavimo data	pirmojo ataskaitinio laikotarpio po verslo modelio pakeitimo, dėl kurio subjektas perklasifikuoja finansinį turtą, pirmoji diena
įprastas pirkimas arba pardavimas	finansinio turto pirkimas arba pardavimas pagal sutartį, pagal kurios sąlygas turtą reikia perleisti per tam tikrą, paprastai nustatytą atitinkamos rinkos taisyklėse arba susitarime, laikotarpį
sandorio išlaidos	papildomos sąnaudos, tiesiogiai sietinos su finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo įsigijimu (priėmimu), išleidimu arba perleidimu (žr. B5.4.8 straipsnį). Papildomos sąnaudos yra tokios, kurių subjektas nebūtų patyręs, jei nebūtų įsigijęs, išleidęs arba perleidęs finansinės priemonės

Toliau pateikiami terminai apibrėžti 32-ojo TAS 11 straipsnyje, 7-ojo TFAS A priedėlyje, 13-ojo TFAS A priedėlyje arba 15-ojo TFAS A priedėlyje ir šiame standarte vartojami 32-ajame TAS, 7-ajame TFAS, 13-ajame TFAS arba 15-ajame TFAS apibrėžtomis reikšmėmis:

- a) kredito rizika ⁽⁵²⁾;
- b) nuosavybės priemonė;
- c) tikroji vertė;
- d) finansinis turtas;
- e) finansinė priemonė;
- f) finansinis įsipareigojimas;
- g) sandorio kaina.

⁽⁵²⁾ Šis terminas (apibrėžtas 7-ajame TFAS) vartojamas įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu ar nuostoliais, kredito rizikos pasikeitimų poveikio pateikimo reikalavimuose (žr. 5.7.7 straipsnį).

*B priedėlis***Taikymo nurodymai**

Šis priedėlis yra neatskiriama standarto dalis.

TAIKYMO SRITIS (2 SKYRIUS)

- B2.1. Pagal kai kurias sutartis reikalaujama mokėjimų, grindžiamų klimato, geologiniais arba kitais fiziniais kintamaisiais. (Klimato kintamaisiais grindžiami mokėjimai kartais vadinami oro rizikos išvestinėmis finansinėmis priemonėmis.) Jei tos sutartys nepatenka į 17-ojo TFAS „Draudimo sutartys“ taikymo sritį, jos patenka į šio standarto taikymo sritį.
- B2.2. Šiuo standartu nekeičiami reikalavimai, susiję su išmokų darbuotojams planais, atitinkančiais 26-ąją TAS „Pensijų išmokų planų apskaita ir atskaitomybė“, taip pat autorinėmis sutartimis, kurios priklauso nuo pardavimo arba paslaugų pajamų, kurių apskaita tvarkoma pagal 15-ąją TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“, apimties.
- B2.3. Kartais subjektas investuoja į kito subjekto išleistas nuosavybės priemones, pripažindamas jas strategine investicija ir turėdamas tikslą užmegzti arba palaikyti ilgalaikius veiklos santykius su tuo subjektu, į kurį investuojama. Taikydamas 28-ąją TAS „Investicijos į asocijuotąsias įmones ir bendrąsias įmones“, investuotojas arba bendrosios įmonės dalininkas nustato, ar tokiai investicijai turi būti taikoma apskaita nuosavybės metodu.
- B2.4. Šis standartas taikomas draudikų finansiniam turtui ir finansiniams išpareigojimams, kitiems nei teisės ir prievolės, kurios išskiriamos pagal 2.1 straipsnio e punktą, nes jos atsiranda dėl sutarčių, patenkančių į 17-ojo TFAS taikymo sritį.
- B2.5. Finansinių garantijų sutarčių teisinė forma gali būti įvairi, pvz., garantija, kai kurių rūšių akreditivai, kreditinių išpareigojimų neįvykdymo sutartis arba draudimo sutartis. Jų apskaitai jų teisinė forma įtakos neturi. Toliau pateikiami tinkamos apskaitos pavyzdžiai (žr. 2.1 straipsnio e punktą):
- a) nors finansinės garantijos sutartis atitinka 17-ajame TFAS pateiktą draudimo sutarties apibrėžtį (žr. 17-ojo TFAS 7 straipsnio e punktą), jei perduodama rizika yra reikšminga, emitentas taiko šį standartą. Vis dėlto, jei emitentas anksčiau buvo aiškiai nurodęs, kad tokias sutartis laiko draudimo sutartimis, ir taikė joms apskaitą, taikomą draudimo sutartims, jis tokioms finansinių garantijų sutartims gali pasirinkti taikyti šį standartą arba 17-ąją TFAS. Jei taikomas šis standartas, 5.1.1 straipsnyje reikalaujama, kad emitentas finansinės garantijos sutartį pirminio pripažinimo metu pripažintų tikrąja verte. Jeigu finansinės garantijos sutartis buvo suteikta nesusijusiai šaliai pagal savarankišką ištiestosios rankos principu grįstą sandorį, jos tikroji vertė iš pradžių gali būti lygi gautai priemokai, jeigu nėra priešingų įrodymų. Vėliau, išskyrus atvejus, kai finansinės garantijos sutartis iš pradžių buvo priskirta prie sutarčių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, arba kai taikomi 3.2.15–3.2.23 ir B3.2.12–B3.2.17 straipsniai (jei finansinio turto perdavimas neatitinka pripažinimo nutraukimo kriterijų arba jei taikomas tolesnės kontrolės metodas), emitentas ją vertina didesniąja iš šių sumų:
 - i) suma, nustatyta pagal 5.5 skirsnį, ir
 - ii) pirminio pripažinimo metu pripažinta suma, atėmus, jei taikoma, sukauptą pajamų sumą, pripažintą vadovaujantis 15-ojo TFAS principais (žr. 4.2.1 straipsnio c punktą);

- b) pagal kai kurias su kreditu susijusias garantijas nenustatytas reikalavimas, kaip būtina mokėjimo sąlyga, kad turėtoji kiltų rizika arba jis patirtų nuostolių dėl to, kad skolininkas suėjęs terminui neatliko užtikrinto turto mokėjimų. Kaip pavyzdį galima nurodyti garantiją, apimančią reikalavimą sumokėti, kai pasikeičia nustatytas kredito reitingas ar kredito indeksas. Tokios garantijos nėra nei finansinių garantijų sutartys, kaip apibrėžta šiame standarte, nei draudimo sutartys, kaip apibrėžta 17-ajame TFAS. Tokios garantijos yra išvestinės finansinės priemonės ir emitentas joms taiko šį standartą;
- c) jei finansinės garantijos sutartis buvo suteikta kartu parduodant prekes, nustatydamas, kada pripažinti garantijos ir prekių pardavimo pajamas, emitentas taiko 15-ąjį TFAS.

B2.6. Patvirtinimai, kad emitentas sutartis laiko draudimo sutartimis, paprastai randami emitento korespondencijoje su klientais ir reguliavimo institucijomis, sutartyse, verslo dokumentuose ir finansinėse ataskaitose. 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 emitento finansinėse ataskaitose paprastai pateikiamas pareiškimas, kad emitentas taikė tuos apskaitos reikalavimus.

PRIPAŽINIMAS IR PRIPAŽINIMO NUTRAUKIMAS (3 SKYRIUS)

Pirminis pripažinimas (3.1 skirsnis)

B3.1.1. Vadovaudamasis 3.1.1 straipsnyje nurodytu principu, subjektas visas savo sutartines teises ir prievoles pagal išvestines finansines priemones finansinės būklės ataskaitoje pripažįsta atitinkamai turtu ir įsipareigojimais, išskyrus išvestines finansines priemones, pagal kurias finansinio turto perdavimo negalima apskaityti kaip pardavimo (žr. B3.2.14 straipsnį). Jei finansinio turto perdavimas neatitinka pripažinimo nutraukimo kriterijų, gavėjas perduoto turto nepripažįsta savo turtu (žr. B3.2.15 straipsnį).

B3.1.2. Toliau pateikta 3.1.1 straipsnyje nurodyto principo taikymo pavyzdžių:

- a) besąlygiškai gautinos ir mokėtinos sumos pripažįstamos turtu arba įsipareigojimais, kai subjektas tampa sutarties šalimi ir dėl to turi juridinę teisę gauti arba juridinę prievolę mokėti pinigus;
- b) dėl tvirto pasižadėjimo pirkti ar parduoti prekes arba paslaugas įsigijamas turtas ir prisiimami įsipareigojimai paprastai nepripažįstami tol, kol bent viena šalis neįvykdo įsipareigojimų pagal sutartį. Pavyzdžiui, subjektas, gavęs tvirtą užsakymą, pasižadėjimo metu paprastai nepripažįsta turto (o užsakymą pateikęs subjektas nepripažįsta įsipareigojimo), bet atideda pripažinimą tol, kol užsakytos prekės arba paslaugos bus išsiųstos, pristatytos arba suteiktos. Jei tvirtas pasižadėjimas pirkti arba parduoti nefinansinį objektą pagal 2.4–2.7 straipsnius patenka į šio standarto taikymo sritį, jo grynoji tikroji vertė pripažįstama turtu arba įsipareigojimu pasižadėjimo datą (žr. B4.1.30 straipsnio c punktą). Be to, jei pirmiau nepripažintas tvirtas pasižadėjimas laikomas tikrosios vertės apsidraudimo sandorio apdraustuoju objektu, visi su apdraustąja rizika sietini grynosios tikrosios vertės pasikeitimai pripažįstami turtu arba įsipareigojimu nuo apsidraudimo sandorio pradžios (žr. 6.5.8 straipsnio b punktą ir 6.5.9 straipsnį);
- c) į šio standarto taikymo sritį patenkantis išankstinis sandoris (žr. 2.1 straipsnį) pripažįstamas turtu arba įsipareigojimu ne atsiskaitymo, bet pasižadėjimo datą. Kai subjektas tampa išankstinio sandorio šalimi, teisės ir prievolės tikrosios vertės dažnai būna lygios, todėl išankstinio sandorio grynoji tikroji vertė yra lygi nuliui. Jei teisės ir prievolės grynoji tikroji vertė nėra lygi nuliui, sandoris pripažįstamas turtu arba įsipareigojimu;

d) į šio standarto taikymo sritį patenkantys pasirinkimo sandoriai (žr. 2.1 straipsnį) pripažįstami turtu arba įsipareigojimais tada, kai turėtojas arba pasirašantis subjektas tampa sandorio šalimi;

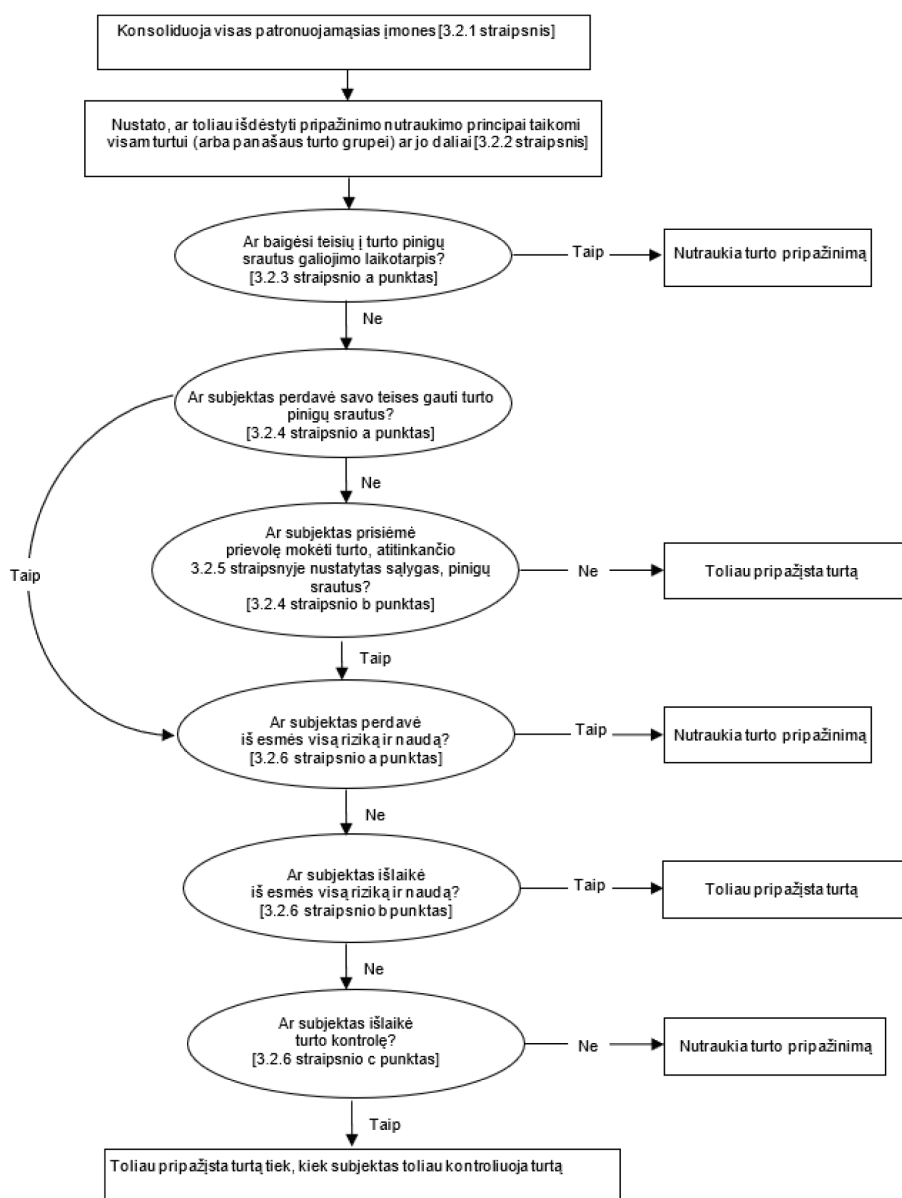
e) planuojami būsimi sandoriai, neatsižvelgiant į tai, kiek jie tikėtini, nėra nei turtas, nei įsipareigojimai, nes subjektas nėra tapęs sandorio šalimi.

Įprastas finansinio turto pirkimas arba pardavimas

- B3.1.3. Įprastas finansinio turto pirkimas arba pardavimas pripažįstamas taikant apskaitą pagal prekybos datą arba apskaitą pagal atsiskaitymo datą, kaip aprašyta B3.1.5 ir B3.1.6 straipsniuose. Subjektas turi nuosekliai taikyti tą patį metodą visam pagal šį standartą vienodai klasifikuojamo finansinio turto pirkimui arba pardavimui. Dėl to turtas, kurį privaloma vertinti tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu ar nuostoliais, sudaro atskirą klasę nei turtas, priskirtas prie turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu ar nuostoliais. Be to, investicijos į nuosavybės priemones, apskaitomos taikant 5.7.5 straipsnyje nurodytą galimybę, sudaro atskirą klasę.
- B3.1.4. Sutartis, pagal kurią reikalaujamas arba leidžiamas sutarties vertės pasikeitimo atsiskaitymas grynąja verte, nėra įprastinė sutartis. Ši sutartis apskaitoma kaip laikotarpio nuo prekybos datos iki atsiskaitymo datos išvestinė finansinė priemonė.
- B3.1.5. Prekybos data – data, kurią subjektas įsipareigoja pirkti arba parduoti turtą. Apskaita pagal prekybos datą reiškia: a) gautino turto ir įsipareigojimo 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 įsipareigojimo palūkanų nepradedama kaupti iki atsiskaitymo dienos.
- B3.1.6. Atsiskaitymo data – data, kurią turtas perleidžiamas subjektui arba kurią subjektas perleidžia turtą. Apskaita pagal atsiskaitymo datą reiškia: a) turto pripažinimą tą dieną, kurią subjektas jį gauna, ir b) turto pripažinimo nutraukimą, pelno ar nuostolio dėl turto perleidimo pripažinimą tą dieną, kada jis pateikiamas kitai šaliai. Jei taikoma apskaita pagal atsiskaitymo datą, subjektas apskaito visus turto, gautino per laikotarpį nuo prekybos datos iki atsiskaitymo datos, tikrosios vertės pasikeitimus taip, kaip jis apskaito įsigytą turtą. Kitaip tariant, amortizuota savikaina vertinamo turto vertės pasikeitimas nepripažįstamas; jis pripažįstamas pelnu ar nuostoliais, jei turtas klasifikuojamas kaip finansinis turtas, vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu ar nuostoliais; jis pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, jei finansinis turtas pagal 4.1.2A straipsnį vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, ir jei investicijos į nuosavybės priemones apskaitomos pagal 5.7.5 straipsnį.

Finansinio turto pripažinimo nutraukimas (3.2 skirsnis)

- B3.2.1. Toliau pateikta struktūrograma, pagal kurią vertinama, ar nutraukiamas finansinio turto pripažinimas ir kiek jis nutraukiamas.



Susitarimai, pagalkuriuos subjektas išlaiko sutartyje numatytas teises gauti finansinio turto pinigų srautus, tačiau prisiima sutartyje numatytą prievolę mokėti šiuos pinigų srautus vienam arba keliems gavėjams (3.2.4 straipsnio b punktas)

- B3.2.2. 3.2.4 straipsnio b punkte aprašytos aplinkybės (kai subjektas išlaiko sutartines teises gauti finansinio turto pinigų srautus, bet prisiima sutartinę prievolę mokėti šiuos pinigų srautus vienam arba keliems gavėjams) susidaro, pvz., jei subjektas yra patikos fondas, suteikiantis investuotojams teises į naudą iš pagrindinio finansinio turto, kuris jam priklauso, ir vykdomas to finansinio turto priežiūrą. Tuo atveju, jei įvykdomos 3.2.5 ir 3.2.6 straipsniuose nustatytos sąlygos, galima nutraukti šio finansinio turto pripažinimą.

- B3.2.3. Taikant 3.2.5 straipsnį, subjektas galėtų būti, pvz., finansinio turto iniciatorius arba grupė, kuriai priklauso patrunuojamoji įmonė, išgijusi finansinį turtą ir perduodanti pinigų srautus nesusijusiai trečiajai šaliai – investuotojams.

Nuosavybės rizikos ir naudos perdavimo vertinimas (3.2.6 straipsnis)

- B3.2.4. Subjektas perduoda iš esmės visą nuosavybės riziką ir naudą, pavyzdžiui:

- a) besąlygiškai parduodamas finansinį turtą;
- b) parduodamas finansinį turtą kartu su pasirinkimo sandoriu atpirkti jį tikrąja verte atpirkimo metu ir
- c) parduodamas finansinį turtą kartu su pasirinkimo pirkti arba parduoti sandoriu, kuris yra didelės neigiamos vertės (t. y. pasirinkimo sandoriu, kuris yra tokios neigiamos vertės, kad egzistuoja tik labai maža tikimybė, jog iki galiojimo pabaigos jis taps teigiamos vertės).

- B3.2.5. Subjektas išlaiko iš esmės visą nuosavybės riziką ir naudą, pavyzdžiui:

- a) sudarydamas pardavimo ir atpirkimo sandorį, kurio atpirkimo kaina yra fiksuota kaina arba pardavimo kaina kartu su skoliniojo grąža;
- b) sudarydamas vertybinių popierių skolinimo sutartį;
- c) parduodamas finansinį turtą kartu su apsikeitimo grąžomis sandoriu, pagal kurį rinkos rizikos pozicija vėl perduodama subjektui;
- d) parduodamas finansinį turtą kartu su pasirinkimo pirkti arba parduoti sandoriu, kuris yra labai teigiamos vertės (t. y. pasirinkimo sandoriu, kuris yra tokios teigiamos vertės, kad egzistuoja labai maža tikimybė, jog iki galiojimo pabaigos jis taps neigiamos vertės), ir
- e) parduodamas trumpalaikes gautinas sumas, kai subjektas gavėjui garantuoja kompensaciją už tikėtinus kredito nuostolius.

- B3.2.6. Jei subjektas nustato, kad perduodamas turtą perdavė iš esmės visą nuosavybės riziką ir naudą, jis perduoto turto nebeprapažįsta būsimais laikotarpiais, nebent iš naujo įsigyja perduotą turtą pagal naują sandorį.

Kontrolės perdavimo vertinimas

- B3.2.7. Subjektas neišlaikė perduoto turto kontrolės, jei gavėjas turi praktinę galimybę perduotą turtą parduoti. Subjektas išlaikė perduoto turto kontrolę, jei gavėjas neturi praktinės galimybės perduoto turto parduoti. Gavėjas turi praktinę galimybę parduoti perduotą turtą, jei juo prekiaujama aktyviojoje rinkoje, nes gavėjas galėtų atpirkti perduotą turtą rinkoje, jei jam reikėtų grąžinti turtą subjektui. Pavyzdžiui, gavėjas gali turėti praktinę galimybę parduoti perduotą turtą, jei perduotam turtui taikomas pasirinkimo sandoris, pagal kurį subjektas gali atpirkti perduotą turtą, bet gavėjas gali lengvai gauti perduotą turtą rinkoje, jei pasirinkimo sandoris įvykdomas. Gavėjas neturi praktinės galimybės parduoti perduoto turto, jei subjektas išlaiko šį pasirinkimo sandorį, o gavėjas negali lengvai gauti perduoto turto rinkoje, jei subjektas įvykdo šį pasirinkimo sandorį.

B3.2.8. Gavėjas turi praktinę galimybę parduoti perduotą turtą tik jei jis gali parduoti visą perduotą turtą nesusijusiai trečiajai šaliai ir šia galimybe gali pasinaudoti vienašališkai, netaikydamas perdavimui papildomų apribojimų. Svarbiausias klausimas yra tas, ką turto gavėjas praktiškai gali daryti, o ne tas, kokias jis turi sutartinės teisės į perduotą turtą ar kokie yra sutartiniai apribojimai. Visų pirma:

a) sutartinės teisės perleisti perduotą turtą praktinė vertė maža, jei nėra perduoto turto rinkos, ir

b) galimybės perleisti perduotą turtą praktinė vertė maža, jei šia galimybe negalima laisvai naudotis. Todėl:

i) gavėjo galimybė perleisti perduotą turtą turi būti nepriklausoma nuo kitų šalių veiksmų (t. y. ši galimybė turi būti vienašališka) ir

ii) gavėjas turi galėti perleisti perduotą turtą nesusiedamas su perdavimu ribojamųjų sąlygų ar išlygų (t. y. sąlygų, kaip turi būti prižiūrimas paskolos turtas, arba pasirinkimo sandorio, kuriuo gavėjui suteikiama teisė šį turtą atpirkti).

B3.2.9. Vien tai, kad nėra tikėtina, jog gavėjas parduos perduotą turtą, nereiškia, kad perdavėjas išlaikė perduoto turto kontrolę. Tačiau jeigu pasirinkimo parduoti sandoris ar garantija neleidžia turto gavėjui šio turto parduoti, perdavėjas yra išlaikęs perduoto turto kontrolę. Pavyzdžiui, jei pasirinkimo parduoti sandoris arba garantija yra pakankamai vertingi, jais ribojama gavėjo galimybė parduoti perduotą turtą, nes gavėjas praktiškai neparduotų perduoto turto trečiajai šaliai nesusiedamas perdavimo su panašiu pasirinkimo sandoriu arba kitokiomis ribojamosiomis sąlygomis. Užtuot tai daręs, gavėjas laikytų jam perduotą turtą, kad galėtų gauti mokėjimus pagal garantiją ar pasirinkimo parduoti sandorį. Šiomis aplinkybėmis perdavėjas išlaiko perduoto turto kontrolę.

Turto perdavimas, atitinkantis pripažinimo nutraukimo kriterijus

B3.2.10. Subjektas gali išlaikyti teisę į perduoto turto palūkanų mokėjimų dalį kaip kompensaciją už šio turto priežiūrą. Palūkanų mokėjimų dalis, kurios subjektas netektų nutraukęs arba perdavęs priežiūros sutartį, priskiriama prižiūrimam turtui arba priežiūros išpareigojimui. Palūkanų mokėjimų dalis, kurios subjektas neprarastų, yra gautina suma tik pagal suskaidytosios sutarties palūkanų dalį. Pavyzdžiui, jei nutraukęs arba perdavęs turto priežiūros sutartį subjektas palūkanų neprarastų, tuomet visos jam priskiriamos palūkanos yra gautina suma tik pagal suskaidytosios sutarties palūkanų dalį. Taikant 3.2.13 straipsnį, prižiūrimo turto ir gautinos sumos tik pagal suskaidytosios sutarties palūkanų dalį tikrosios vertės naudojamos paskirstant gautinos sumos balansinę vertę turto daliai, kurios pripažinimas nutrauktas, ir daliai, kuri pripažįstama toliau. Jei administravimo mokestis nenustatytas arba nesitikima, kad gautinu atlygiu subjektui bus tinkamai atlyginama už priežiūrą, priežiūros prievolės išpareigojimas pripažįstamas tikrąja verte.

B3.2.11. Nustatydamas dalies, kuri pripažįstama toliau, ir dalies, kurios pripažinimas nutrauktas, tikrąsias vertes 3.2.13 straipsnio taikymo tikslais, subjektas, be 3.2.14 straipsnyje nustatytų reikalavimų, taiko 13-ajame TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“ nustatytus tikrosios vertės nustatymo reikalavimus.

Turto perdavimas, neatitinkantis pripažinimo nutraukimo kriterijų

- B3.2.12. Toliau nurodyta, kaip taikyti 3.2.15 straipsnyje nurodytą principą. Jei subjekto suteikta garantija dėl perduoto turto išpareigojimų neįvykdymo nuostolių neleidžia nutraukti perduoto turto pripažinimo, nes subjektas išlaikė iš esmės visą perduoto turto nuosavybės riziką ir naudą, visas perduotas turtas toliau pripažįstamas, o gautas atlygis pripažįstamas išpareigojimu.

Tolesnė perduoto turto kontrolė

- B3.2.13. Toliau pateikta pavyzdžių, kaip subjektas vertina perduotą turtą ir susijusį išpareigojimą pagal 3.2.16 straipsnį.

Visas turtas

- a) Jeigu subjekto suteikta garantija apmokėti perduoto turto išpareigojimų neįvykdymo nuostolius neleidžia nutraukti perduoto turto pripažinimo tiek, kiek turtas toliau kontroliuojamas, perdavimo datą perduotas turtas vertinamas mažesniąja iš šių sumų: i) turto balansine verte; ii) maksimalia turto perdavimo metu gauto atlygio suma, kurią iš subjekto gali būti pareikalauta grąžinti (garantijos suma). Susijęs išpareigojimas iš pradžių vertinamas garantijos suma, pridėjus garantijos tikrąją vertę (paprastai ją sudaro už garantiją gaunamas atlygis). Vėliau garantijos pradinė tikroji vertė pripažįstama pelnu ar nuostoliais, jei (arba kai) įvykdoma prievolė (vadovaujantis 15-ojo TFAS principais), o turto balansinė vertė sumažinama bet kokių nuostolių atskaitymų suma.

Amortizuota savikaina vertinamas turtas

- b) Jei subjekto pasirašyto pasirinkimo parduoti sandorio prievolė arba jo turimo pasirinkimo pirkti sandorio teisė neleidžia nutraukti perduoto turto pripažinimo ir subjektas vertina perduotą turtą amortizuota savikaina, susijęs išpareigojimas vertinamas savikaina (t. y. gauto atlygio suma), pakoreguota dėl bet kokio šios savikainos ir perduoto turto bendrosios balansinės vertės skirtumo pasirinkimo sandorio galiojimo pabaigos datą amortizacijos. Pavyzdžiui, tarkim, turto bendroji balansinė vertė perdavimo datą yra 98 PV, o gautas atlygis – 95 PV. Pasirinkimo sandorio įvykdymo datą turto bendroji balansinė vertė bus 100 PV. Pradinė susijusio išpareigojimo balansinė vertė yra 95 PV, o 95 PV ir 100 PV skirtumas pripažįstamas pelnu ar nuostoliais taikant efektyviųjų palūkanų normą. Jei pasirinkimo sandoris įvykdomas, visas susijusio išpareigojimo balansinės vertės ir pasinaudojimo kainos skirtumas pripažįstamas pelnu ar nuostoliais.

Tikrąja verte vertinamas turtas

- c) Jei pagal subjekto išlaikytą pasirinkimo pirkti sandorio teisę neleidžiama nutraukti perduoto turto pripažinimo ir subjektas perduotą turtą vertina tikrąja verte, turtas toliau vertinamas tikrąja verte. Susijęs išpareigojimas vertinamas: i) pasirinkimo sandorio pasinaudojimo kaina, atėmus jo laiko vertę, jei šis pasirinkimo sandoris yra teigiamos arba nulinės vertės, arba ii) perduoto turto tikrąja verte, atėmus pasirinkimo sandorio laiko vertę, jei pasirinkimo sandoris yra neigiamos vertės. Koreguojant susijusio išpareigojimo vertinimą užtikrinama, kad turto ir susijusio išpareigojimo grynoji balansinė vertė būtų pasirinkimo pirkti sandorio teisės tikroji vertė. Pavyzdžiui, jei pagrindinio turto tikroji vertė yra 80 PV, pasirinkimo sandorio pasinaudojimo kaina – 95 PV, o pasirinkimo sandorio laiko vertė – 5 PV, susijusio išpareigojimo balansinė vertė yra 75 PV (80 PV – 5 PV), o perduoto turto balansinė vertė – 80 PV (t. y. jo tikroji vertė).
- d) Jei pagal subjekto pasirašytą pasirinkimo parduoti sandorį perduoto turto pripažinimo nutraukti negalima ir subjektas vertina perduotą turtą tikrąja verte, susijęs išpareigojimas vertinamas pasirinkimo sandorio pasinaudojimo kaina, pridėjus pasirinkimo sandorio laiko vertę. Turto vertinimas tikrąja verte yra apribotas mažesniąja iš šių verčių: jo tikrąja verte arba pasirinkimo sandorio pasinaudojimo kaina, nes subjektas neturi teisės į jokią perduoto turto tikrosios vertės perviršį, didesnę už pasirinkimo sandorio pasinaudojimo kainą. Taip užtikrinama, kad turto ir susijusio išpareigojimo grynoji balansinė vertė būtų pasirinkimo parduoti sandorio prievolės tikroji vertė. Pavyzdžiui, jei pagrindinio turto tikroji vertė yra 120 PV, pasirinkimo sandorio pasinaudojimo kaina – 100 PV, o pasirinkimo sandorio laiko vertė – 5 PV, susijusio išpareigojimo balansinė vertė yra 105 PV (100 PV + 5 PV), o turto balansinė vertė – 100 PV (šiuo atveju ji yra pasirinkimo sandorio pasinaudojimo kaina).

e) Jei intervalas tarp įsigyto pasirinkimo pirkti sandorio ir parduoto pasirinkimo parduoti sandorio neleidžia nutraukti perduoto turto pripažinimo ir subjektas vertina turtą tikrąja verte, jis ir toliau vertina turtą tikrąja verte. Susijęs išpareigojimas vertinamas: i) pasirinkimo pirkti sandorio pasinaudojimo kainos ir pasirinkimo parduoti sandorio tikrosios vertės suma, atėmus pasirinkimo pirkti sandorio laiko vertę, jei pasirinkimo pirkti sandoris yra teigiamos arba nulinės vertės, arba ii) turto tikrosios vertės ir pasirinkimo parduoti sandorio tikrosios vertės suma, atėmus pasirinkimo pirkti sandorio laiko vertę, jei pasirinkimo pirkti sandoris yra neigiamos vertės. Koreguojant susijusį išpareigojimą užtikrinama, kad turto ir susijusio išpareigojimo grynoji balansinė vertė būtų subjekto turimų ir parduotų pasirinkimo sandorių tikroji vertė. Pavyzdžiui, tarkim, subjektas perduoda tikrąja verte vertinamą finansinį turtą ir kartu įsigyja pasirinkimo pirkti sandorį, kurio pasinaudojimo kaina yra 120 PV, ir parduoda pasirinkimo parduoti sandorį, kurio pasinaudojimo kaina yra 80 PV. Taip pat tarkim, turto tikroji vertė perdavimo datą yra 100 PV. Pasirinkimo parduoti sandorio ir pasirinkimo pirkti sandorio laiko vertės yra atitinkamai 1 PV ir 5 PV. Šiuo atveju subjektas pripažįsta 100 PV turtą (turto tikrąją vertę) ir 96 PV išpareigojimą $[(100 \text{ PV} + 1 \text{ PV}) - 5 \text{ PV}]$. Gaunama grynoji turto vertė yra 4 PV; ši vertė yra subjekto turimų ir parduotų pasirinkimo sandorių tikroji vertė.

Visi perdavimai

B3.2.14. Jeigu finansinio turto perdavimas neatitinka pripažinimo nutraukimo kriterijų, su perdavimu susijusios sutartyje numatytos perdavėjo sutartinės teisės arba prievolės neapskaitomos atskirai kaip išvestinės finansinės priemonės, jei pripažinus išvestinę finansinę priemonę ir perduotą turtą arba dėl perdavimo atsiradusį išpareigojimą tos pačios teisės arba prievolės būtų pripažintos du kartus. Pavyzdžiui, pagal perdavėjo išlaikytą pasirinkimo pirkti sandorį gali būti neleidžiama apskaityti finansinio turto perdavimo kaip pardavimo. Tokiu atveju pasirinkimo pirkti sandoris nėra atskirai pripažįstamas kaip išvestinis turtas.

B3.2.15. Jeigu finansinio turto perdavimas neatitinka pripažinimo nutraukimo kriterijų, gavėjas perduoto turto savo turtu nepripažįsta. Gavėjas nutraukia pinigų arba kito sumokėto atlygio pripažinimą ir pripažįsta iš perdavėjo gautiną sumą. Jei perdavėjas turi teisę ir prievolę pakartotinai perimti viso perduoto turto kontrolę už fiksuotą sumą (pvz., numatytą atpirkimo susitarime), iš jo gautiną sumą gavėjas gali vertinti amortizuota savikaina, jei turtas atitinka 4.1.2 straipsnyje išdėstytus kriterijus.

Pavyzdžiai

B3.2.16. Toliau pateikiamais pavyzdžiais paaiškinama, kaip taikyti šiame standarte išdėstytus pripažinimo nutraukimo principus.

- a) *Atpirkimo susitarimai ir vertybinių popierių skolinimas.* Jei finansinis turtas parduodamas pagal susitarimą atpirkti jį už fiksuotą kainą arba pardavimo kainą, pridėjus skolintojo grąžą, arba paskolinamas pagal susitarimą grąžinti jį perdavėjui, šio turto pripažinimas nenutraukiamas, nes perdavėjas išlaiko iš esmės visą nuosavybės riziką ir naudą. Jei gavėjas įgyja teisę parduoti arba įkeisti turtą, tada perdavėjas perkla-sifikuoja turtą savo finansinės būklės ataskaitoje, pvz., kaip paskolintą turtą arba gautiną atpirkimo sumą.
- b) *Atpirkimo susitarimai ir vertybinių popierių skolinimas. Turtas, kuris iš esmės yra toks pats.* Jei finansinis turtas parduodamas pagal susitarimą atpirkti tą patį ar iš esmės tokį patį turtą už fiksuotą kainą arba pardavimo kainą, pridėjus skolintojo grąžą, arba jei finansinis turtas pasiskolinamas arba paskolinamas pagal susitarimą perdavėjui grąžinti tą patį arba iš esmės tokį patį turtą, to turto pripažinimas nenutraukiamas, nes perdavėjas išlaiko iš esmės visą nuosavybės riziką ir naudą.
- c) *Atpirkimo susitarimai ir vertybinių popierių skolinimas. Teisė pakeisti turtą.* Jei pagal susitarimą atpirkti už fiksuotą atpirkimo kainą arba kainą, lygią pardavimo kainai, pridėjus skolintojo grąžą, arba panašų vertybinių popierių skolinimo sandorį gavėjui suteikiama teisė pakeisti turtą į panašų turtą, kurio tikroji vertė yra lygi perduoto turto tikrajai vertei atpirkimo datą, pagal atpirkimo arba vertybinių popierių skolinimo sandorį parduoto arba paskolinto turto pripažinimas nenutraukiamas, nes perdavėjas išlaiko iš esmės visą nuosavybės riziką ir naudą.

- d) *Pirmumo teisė atpirkti turtą tikrąja verte.* Jei subjektas parduoda finansinį turtą ir išlaiko tik pirmumo teisę atpirkti turtą tikrąja verte, jei gavėjas vėliau šį turtą parduotų, subjektas nutraukia turto pripažinimą, nes perdavė iš esmės visą nuosavybės riziką ir naudą.
- e) *Greito pardavimo sandoris.* Finansinio turto atpirkimas netrukus po to, kai jis buvo parduotas, kartais vadinamas greituoju pardavimu. Toks atpirkimas netrukdo nutraukti turto pripažinimą, jeigu pirminis sandoris atitinka pripažinimo nutraukimo reikalavimus. Vis dėlto, jei susitarimas parduoti finansinį turtą sudaromas tuo pačiu metu, kai sudaromas to paties turto atpirkimo už fiksuotą kainą arba pardavimo kainą, pridėjus skolintojo grąžą, susitarimas, turto pripažinimas nenutraukiamas.
- f) *Didelės teigiamos vertės pasirinkimo parduoti sandoriai ir pasirinkimo pirkti sandoriai.* Jei perduotas finansinis turtas gali būti perdavėjo atpirktas, o pasirinkimo pirkti sandoris yra didelės teigiamos vertės, perdavimas neatitinka pripažinimo nutraukimo kriterijų, nes perdavėjas išlaikė iš esmės visą nuosavybės riziką ir naudą. Panašiai, jei gavėjas gali parduoti finansinį turtą ir pasirinkimo parduoti sandoris yra didelės teigiamos vertės, perdavimas neatitinka pripažinimo nutraukimo kriterijų, nes perdavėjas išlaikė iš esmės visą nuosavybės riziką ir naudą.
- g) *Didelės neigiamos vertės pasirinkimo parduoti sandoriai ir pasirinkimo pirkti sandoriai.* Finansinio turto, perduodamo tik pagal gavėjo turimą pasirinkimo parduoti sandorį, kuris yra labai neigiamos vertės, arba perdavėjo turimą pasirinkimo pirkti sandorį, kuris yra labai neigiamos vertės, pripažinimas nutraukiamas. Taip yra todėl, kad perdavėjas yra perdavęs iš esmės visą nuosavybės riziką ir naudą.
- h) *Lengvai gaunamas turtas, kuriam taikomas pasirinkimo pirkti sandoris, kuris nėra nei didelės teigiamos, nei didelės neigiamos vertės.* Jei subjektas turi turto, kurį galima lengvai gauti rinkoje, pasirinkimo pirkti sandorį ir šis sandoris nėra nei didelės teigiamos, nei didelės neigiamos vertės, turto pripažinimas nutraukiamas. Taip yra todėl, kad subjektas: i) neišlaikė ir neperdavė iš esmės visos nuosavybės rizikos ir naudos; ii) neišlaikė kontrolės. Vis dėlto, jei gauti turto rinkoje lengvai negalima, pripažinimo nutraukti neleidžiama tokia turto suma, kuriai taikomas pasirinkimo pirkti sandoris, nes subjektas išlaikė turto kontrolę.
- i) *Turtas, kurio negalima lengvai gauti ir kuriam taikomas subjekto pasirašytas pasirinkimo parduoti sandoris, kuris nėra nei didelės teigiamos, nei didelės neigiamos vertės.* Jei subjektas perduoda finansinį turtą, kurio negalima lengvai gauti rinkoje, ir pasirašo pasirinkimo parduoti sandorį, kuris nėra didelės neigiamos vertės, subjektas dėl pasirašyto pasirinkimo parduoti sandorio neišlaiko ir neperduoda iš esmės visos nuosavybės rizikos ir naudos. Subjektas išlaiko turto kontrolę, jei pasirinkimo parduoti sandoris yra pakankamai vertingas, kad gavėjas turto neparduotų; šiuo atveju turtas toliau pripažįstamas tiek, kiek perdavėjas jį toliau kontroliuoja (žr. B3.2.9 straipsnį). Subjektas perduoda turto kontrolę, jei pasirinkimo parduoti sandoris nėra pakankamai vertingas, kad gavėjas turto neparduotų; šiuo atveju turto pripažinimas nutraukiamas.
- j) *Turtas, kuriam taikomas tikrosios vertės pasirinkimo parduoti ar pasirinkimo pirkti sandoris arba išankstinis atpirkimo susitarimas.* Perduoto finansinio turto, kuriam taikomas tik pasirinkimo parduoti arba pasirinkimo pirkti sandoris arba išankstinis atpirkimo susitarimas, kurio vykdymo arba atpirkimo kaina yra lygi finansinio turto tikrajai vertei atpirkimo metu, pripažinimas nutraukiamas, nes perduodama iš esmės visa nuosavybės rizika ir nauda.
- k) *Pasirinkimo pirkti arba pasirinkimo parduoti sandoriai, už kuriuos atsiskaitoma pinigais.* Subjektas įvertina finansinio turto, kuriam taikomas pasirinkimo parduoti arba pasirinkimo pirkti sandoris arba išankstinis atpirkimo susitarimas, perdavimą, už kurį bus atsiskaitoma grynąja verte pinigais, siekdamas nustatyti, ar jis išlaikė arba perdavė iš esmės visą nuosavybės riziką ir naudą. Jei subjektas neišlaikė iš esmės visos perduoto turto nuosavybės rizikos ir naudos, jis nustato, ar išlaikė perduoto turto kontrolę. Vien tai, kad už pasirinkimo parduoti arba pasirinkimo pirkti sandorį arba išankstinį atpirkimo susitarimą atsiskaitoma grynąja verte pinigais, nereiškia, kad subjektas kontrolę perdavė (žr. B3.2.9 straipsnio g, h ir i punktus).

- l) *Atsiskaitymų panaikinimas*. Atsiskaitymų panaikinimas yra besąlyginis pasirinkimo atpirkti (pirkti) sandoris, kuriuo subjektui suteikiama teisė susigrąžinti perduotą turtą, laikantis tam tikrų apribojimų. Jei dėl tokio pasirinkimo sandorio subjektas neišlaiko ir neperduoda iš esmės visos nuosavybės rizikos ir naudos, nutraukti turto pripažinimo negalima tik tokia suma, kuria gali būti atperkama (darant prielaidą, kad gavėjas negali parduoti turto). Pavyzdžiui, jei perduoto paskolos turto balansinė vertė ir įplaukos yra 100 000 PV ir bet kurią atskirą paskolą būtų galima atpirkti, bet agreguota paskolų suma, kurią būtų galima atpirkti, negalėtų viršyti 10 000 PV, būtų galima nutraukti 90 000 PV paskolų pripažinimą.
- m) *Pasirinkimo panaikinti sandoriai*. Perduotą turtą prižiūrintis subjektas (jis gali būti perdavėjas) gali turėti pasirinkimo panaikinti sandorį, kad galėtų įsigyti likusį perduotą turtą likusio turto sumai sumažėjus iki nurodyto lygio, kurį pasiekus šio turto priežiūros sąnaudos tampa nuostolingos, palyginti su priežiūros nauda. Jei dėl šio pasirinkimo panaikinti sandorio subjektas neišlaiko ir neperduoda iš esmės visos nuosavybės rizikos ir naudos ir gavėjas negali parduoti turto, nutraukti pripažinimo negalima tik tokia turto suma, kuriai taikomas pasirinkimo pirkti sandoris.
- n) *Subordinuotos išlaikytos dalys ir kredito garantijos*. Subjektas gali pagerinti gavėjo kredito kokybę subordinuodamas kai kurias arba visas savo perduoto turto išlaikytąsias dalis. Arba subjektas gali pagerinti gavėjo kredito kokybę suteikdamas kredito garantiją, kuri galėtų būti neribota arba apribota iki tam tikros sumos. Jei subjektas išlaiko iš esmės visą perduoto turto nuosavybės riziką ir naudą, toliau pripažįstamas visas turtas. Jei subjektas išlaiko kai kurią, bet ne iš esmės visą nuosavybės riziką ir naudą ir išlaikė kontrolę, nutraukti pripažinimo neleidžiama tokia pinigų arba kito turto suma, kurią iš subjekto galėtų būti pareikalauta sumokėti.
- o) *Apsikeitimo grąžomis sandoriai*. Subjektas gali parduoti finansinį turtą gavėjui ir sudaryti su juo apsikeitimo grąžomis sandorį, pagal kurį visi pagrindinio turto palūkanų mokėjimo pinigų srautai perduodami subjektui mainais už fiksuotosios arba kintamosios normos mokėjimą ir bet kokią pagrindinio turto tikrosios vertės padidėjimą arba sumažėjimą prisiima subjektas. Tokiu atveju nutraukti viso turto pripažinimą yra draudžiama.
- p) *Palūkanų normų apsikeitimo sandoriai*. Subjektas gali perduoti gavėjui fiksuotosios normos finansinį turtą ir sudaryti su juo palūkanų normų apsikeitimo sandorį, pagal kurį gavėjas gautų fiksuotąją ir mokėtų kintamąją palūkanų normą, grindžiamą tariamąja suma, lygia perduoto finansinio turto pagrindinei sumai. Palūkanų normų apsikeitimo sandoris netrukdo nutraukti perduoto turto pripažinimo, jei apsikeitimo sandorio mokėjimai nepriklauso nuo to, ar bus atlikti mokėjimai už perduotą turtą.
- q) *Amortizuojamų palūkanų normų apsikeitimo sandoriai*. Subjektas gali perduoti gavėjui fiksuotosios normos finansinį turtą, už kurį sumokama per tam tikrą laikotarpį, ir su gavėju sudaryti amortizuojamų palūkanų normų apsikeitimo sandorį, pagal kurį gavėjas gauna fiksuotąją palūkanų normą ir moka kintamąją palūkanų normą, grindžiamą tariamąja suma. Jei apsikeitimo sandorio tariamoji suma amortizuojama taip, kad kuriuo nors metu tampa lygi perduoto finansinio turto likusiai pagrindinei sumai, dėl apsikeitimo sandorio subjektas paprastai išlaikytų esminę išankstinio mokėjimo riziką ir šiuo atveju subjektas ir toliau pripažįsta visą perduotą turtą arba toliau pripažįsta perduotą turtą tiek, kiek jį toliau kontroliuoja. Priešingai, jei apsikeitimo sandorio tariamosios sumos amortizacija nėra susijusi su perduoto turto likusia pagrindine suma, dėl tokio apsikeitimo sandorio subjektas išankstinio mokėjimo už turtą rizikos neišlaikytų. Vadinasi, tai netrukdytų nutraukti perduoto turto pripažinimo, jei apsikeitimo sandorio mokėjimai nebūtų priklausomi nuo to, ar bus atliekami palūkanų mokėjimai už perduotą turtą, ir dėl apsikeitimo sandorio subjektas neišlaikytų jokios kitos reikšmingos perduoto turto nuosavybės rizikos ir naudos.
- r) *Nurašymas*. subjektas negali pagrįstai tikėtis susigrąžinti sutartyje numatytų viso arba dalies finansinio turto pinigų srautų.

B3.2.17. Šiame straipsnyje paaiškinama, kaip taikyti tolesnės kontrolės metodą, jei subjektas toliau kontroliuoja dalį finansinio turto.

Tarkim, subjektas turi iš anksto apmokamų paskolų portfelį, kurio kuponas ir efektyviųjų palūkanų norma yra 10 %, kurio pagrindinė suma ir amortizuota savikaina yra 10,000 PV. Jis sudaro sandorį, pagal kurį mainais už 9,115 PV mokėjimą gavėjas įgyja teisę į 9,000 PV visos surinktos pagrindinės sumos ir 9,5 % jos palūkanų. Subjektas išlaiko teisę į 1,000 PV visos surinktos pagrindinės sumos ir 10 % jos palūkanų, taip pat į likusios 9,000 PV pagrindinės sumos 0,5 % papildomą priedą. Surinkti išankstiniai mokėjimai proporcingai paskirstomi subjektui ir gavėjui santykiu 1:9, bet visas išsipareigojimų neįvykdymas atimamas iš subjekto 1,000 PV dalies palūkanų tol, kol jų nelieka. Paskolų tikroji vertė sandorio datą yra 10,100 PV, o 0,5 % papildomo priedo tikroji vertė – 40 PV.

Subjektas nustato, kad perdavė kai kurią reikšmingą nuosavybės riziką ir naudą (pvz., reikšmingą išankstinio mokėjimo riziką), bet taip pat išlaikė kai kurią reikšmingą nuosavybės riziką ir naudą (dėl subordinuotos išlaikytos dalies) ir išlaikė kontrolę. Todėl jis taiko tolesnės kontrolės metodą.

Siekdamas taikyti šį standartą, subjektas analizuoja sandorį kaip: a) visiškai proporcingos išlaikytos 1,000 PV dalies išlaikymą ir b) tos išlaikytos dalies subordinavimą siekiant pagerinti gavėjo kredito kokybę dėl kredito nuostolių.

Subjektas apskaičiuoja, kad 9,090 PV ($90 \% \times 10,100$ PV) iš gauto 9,115 PV atlygio sudaro atlygį už visiškai proporcingą 90 % dalį. Likusi gauto atlygio dalis (25 PV) sudaro atlygį, gautą už jo išlaikytos dalies subordinavimą siekiant pagerinti gavėjo kredito kokybę dėl kredito nuostolių. Be to, 0,5 % papildomas priedas atitinka už kredito kokybės pagerinimą gautą atlygį. Taigi bendras už kredito kokybės pagerinimą gautas atlygis sudaro 65 PV (25 PV + 40 PV).

Subjektas apskaičiuoja 90 % pinigų srautų pardavimo pelną arba nuostolius. Darydamas prielaidą, kad 90 % perduotos dalies ir 10 % išlaikytos dalies atskiros tikrosios vertės perdavimo datą nėra žinomos, subjektas paskirsto turto balansinę vertę pagal 9-ojo TFAS 3.2.14 straipsnį, kaip nurodyta toliau:

	Tikroji vertė	Procentinė dalis	Paskirstyta balansinė vertė
Perduota dalis	9,090	90 %	9,000
Išlaikyta dalis	1,010	10 %	1,000
Iš viso:	10,100		10,000

Subjektas apskaičiuoja savo 90 % pinigų srautų dalies pardavimo pelną ar nuostolius, iš gauto atlygio atimdamas paskirstytą perduotos dalies balansinę vertę, t. y. 90 PV (9,090 PV – 9,000 PV). Subjekto išlaikytos dalies balansinė vertė yra 1,000 PV.

Be to, subjektas pripažįsta tolesnę kontrolę, atsirandančią subordinuojant jo išlaikytą dalį dėl kredito nuostolių. Taigi jis pripažįsta 1,000 PV vertės turtą (maksimalią pinigų srautų sumą, kurios jis negautų dėl subordinavimo) ir 1,065 PV vertės susijusį išsipareigojimą (maksimalią pinigų srautų sumą, kurios jis negautų dėl subordinavimo, t. y. 1,000 PV, pridėjus 65 PV subordinavimo tikrąją vertę).

Subjektas naudoja visą pirmiau nurodytą informaciją apskaitydamas sandorį, kaip nurodyta toliau:

	Debetas	Kreditas
Pradinis turtas	—	9,000
Turtas, pripažintas subordinuoti, arba likusi dalis	1,000	—
Gauto atlygio turtas, gautas kaip papildomas priedas	40	—
Pelnas arba nuostoliai (perdavimo pelnas)	—	90
Įsipareigojimas	—	1,065
Gauti pinigai	9,115	—
Iš viso:	10,155	10,155

Iš karto po sandorio turto balansinė vertė yra 2,040 PV; ją sudaro 1,000 PV suma, atitinkanti paskirstytas išlaikytos dalies išlaidas, ir 1,040 PV suma, atitinkanti subjekto papildomą tolesnę kontrolę, atsiradusią subordinavus jo išlaikytą dalį dėl kredito nuostolių (į šią sumą įtrauktas 40 PV papildomas priedas).

Vėlesniais laikotarpiais subjektas pripažįsta už kredito kokybės pagerinimą gautą atlygį (65 PV) proporcingai laikui, kaupia pripažinto turto palūkanas taikydamas efektyviųjų palūkanų metodą ir pripažįsta visus pripažinto turto vertės sumažėjimo nuostolius. Pastarojo atvejo pavyzdys: daroma prielaida, kad kitais metais pagrindinių paskolų vertės sumažėjimo nuostoliai sudarys 300 PV. Subjektas iš pripažinto turto atima 600 PV (300 PV, susijusius su išlaikyta dalimi, ir 300 PV, susijusius su papildoma tolesne kontrolė, atsiradusia subordinavus išlaikytą dalį dėl vertės sumažėjimo nuostolių), o iš pripažinto įsipareigojimo atima 300 PV. Grynasis rezultatas įskaitomas į pelną arba nuostolius kaip 300 PV vertės sumažėjimo nuostolis.

Finansinių įsipareigojimų pripažinimo nutraukimas (3.3 skirsnis)

B3.3.1. Finansinis įsipareigojimas (arba jo dalis) išnyksta, kai skolininkas:

- įvykdo įsipareigojimą (arba jo dalį), sumokėdamas kreditoriui, paprastai pinigais, kitu finansiniu turtu, prekėmis arba paslaugomis, arba
- teismo arba kreditoriaus juridškai atleidžiamas nuo pirminės atsakomybės už įsipareigojimą (arba jo dalį). (Jei skolininkas yra suteikęs garantiją, ši sąlyga vis tiek gali būti įvykdyta.)

B3.3.2. Jei skolos priemonės emitentas atperka tą priemonę, skola išnyksta net jei emitentas yra tos priemonės rinkos formuotojas arba ketina šią priemonę artimiausiu metu perparduoti.

B3.3.3. Vien dėl mokėjimo trečiajai šaliai, įskaitant patikos fondą, (kartais vadinamo neesminiu anuliavimu) skolininkas nėra atleidžiamas nuo pirminės prievolės kreditoriui, jei nesama teisinio įsipareigojimo panaikinimo.

- B3.3.4. Jei skolininkas moka trečiajai šaliai, kad ši prisiimtų prievolę, ir savo kreditoriui praneša, kad jo skolinį įsipareigojimą prisiėmė trečioji šalis, skolininkas nenutraukia skolinio įsipareigojimo pripažinimo, nebent įvykdoma B3.3.1 straipsnio b punkte nustatyta sąlyga. Jeigu skolininkas sumoka trečiajai šaliai, kad ši prisiimtų prievolę, ir pasiekia teisinį įsipareigojimo kreditoriui panaikinimą, jo skola panaikinama. Tačiau, jeigu skolininkas sutinka atlikti mokėjimus dėl skolos trečiajai šaliai arba tiesiogiai savo pirmajam kreditoriui, jis pripažįsta naują skolinį įsipareigojimą trečiajai šaliai.
- B3.3.5. Nors dėl teismo arba kreditoriaus suteikto teisinio įsipareigojimo panaikinimo nutraukiamas įsipareigojimo pripažinimas, subjektas gali pripažinti naują įsipareigojimą, jei neįvykdomi 3.2.1–3.2.23 straipsniuose išdėstyti perduoto turto pripažinimo nutraukimo kriterijai. Jei šie kriterijai neįvykdomi, perduoto turto pripažinimas nenutraukiamas ir subjektas pripažįsta naują su perduotu turtu susijusį įsipareigojimą.
- B3.3.6. Taikant 3.3.2 straipsnį sąlygos yra iš esmės skirtingos, jei diskontuota pinigų srautų dabartinė vertė pagal naująsias sąlygas, įskaitant visus sumokėtus atlygius, iš kurių atimti visi gauti mokesčiai ir kurie diskontuoti taikant pradinę efektyviųjų palūkanų normą, bent 10 % skiriasi nuo pradinio finansinio įsipareigojimo likusių pinigų srautų diskontuotos dabartinės vertės. Nustatydamas tuos sumokėtus mokesčius, atskaičius gautus mokesčius, skolininkas įtraukia tik tarp skolininko ir skolintojo sumokėtus arba gautus mokesčius, įskaitant kito vardu skolininko arba skolintojo sumokėtus arba gautus mokesčius.
- B3.3.6A. Jei skolos priemonių mainai ar sąlygų pakeitimas yra apskaitomas kaip skolos išnykimas, visos patirtos išlaidos ar sumokėti atlygiai pripažįstami pelno ar nuostolio dėl skolos išnykimo dalimi. Jei mainai arba sąlygų pakeitimas neapskaitomas kaip išnykimas, pagal visas patirtas sąnaudas arba sumokėtus atlygius koreguojama įsipareigojimo balansinė vertė ir šios sąnaudos arba atlygiai amortizuojami per likusį pakeisto įsipareigojimo galiojimo laikotarpį.
- B3.3.7. Kai kada kreditorius atleidžia skolininką nuo dabartinės prievolės atlikti mokėjimus, bet skolininkas prisiima garantinį įsipareigojimą mokėti, jei pirminę atsakomybę prisiėmusi šalis neįvykdys įsipareigojimų. Šiuo atveju skolininkas:
- a) pripažįsta naują finansinį įsipareigojimą remdamasis savo garantijos įsipareigojimo tikrąja verte;
 - b) pripažįsta pelną arba nuostolius remdamasis: i) visų sumokėtų įplaukų ir ii) pradinio finansinio įsipareigojimo balansinės vertės, atėmus naujo finansinio įsipareigojimo tikrąją vertę, skirtumu.

KLASIFIKAVIMAS (4 SKYRIUS)

Finansinio turto klasifikavimas (4.1 skirsnis)

Finansiniam turtui valdyti skirtas subjekto verslo modelis

- B4.1.1. 4.1.1 straipsnio a punkte reikalaujama, kad subjektas klasifikuotų finansinį turtą remdamasis savo finansiniam turtui valdyti skirtu verslo modeliu, nebent taikomas 4.1.5 straipsnis. Subjektas vertina, ar jo finansinis turtas atitinka 4.1.2 straipsnio a punkte arba 4.1.2A straipsnio a punkte nustatytą sąlygą, remdamasis savo pagrindinių vadovaujančių darbuotojų nustatytu verslo modeliu (kaip apibrėžta 24-ajame TAS „Susijusių šalių atskleidimas“).

B4.1.2. Subjekto verslo modelis nustatomas tokiu lygmeniu, koku finansinio turto grupės kartu valdomos siekiant konkretaus verslo tikslo. Subjekto verslo modeliui vadovybės ketinimai pavienės priemonės atžvilgiu įtakos neturi. Taigi ši sąlyga nėra klasifikavimo pagal atskiras priemones požiūris ir turėtų būti nustatoma aukštesniu agregavimo lygmeniu. Vis dėlto vienas subjektas gali taikyti daugiau nei vieną verslo modelį savo finansinėms priemonėms valdyti. Todėl klasifikavimo nustatyti ataskaitas teikiančio subjekto lygmeniu nereikia. Pavyzdžiui, vieną savo valdomų investicijų portfelį subjektas gali laikyti siekdamas surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus, o kitą – siekdamas prekiauti, kad galėtų realizuoti tikrosios vertės pasikeitimus. Panašiai tam tikromis aplinkybėmis gali būti tinkama išskaidyti finansinio turto portfelį į dalis, siekiant atsižvelgti į lygmenį, kuriuo subjektas valdo šį finansinį turtą. Pavyzdžiui, taip gali būti, jei subjektas suteikia arba nusiperka nekilnojamojo turto paskolų portfelį ir kai kurias paskolas valdo siekdamas surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus, o kitas – siekdamas paskolas parduoti.

B4.1.2A. Subjekto verslo modelis yra susijęs su tuo, kaip subjektas valdo savo finansinį turtą siekdamas sukurti pinigų srautus. Tai reiškia, kad subjekto verslo modeliui nustatoma, kaip bus kuriami pinigų srautai: renkant sutartyje numatytus pinigų srautus, parduodant finansinį turtą ar abiem šiais būdais. Todėl atliekant šį vertinimą nesiremiam scenarijais, kurių subjektas pagrįstai nesitiki, pvz., vadinamaisiais blogiausio atvejo arba nepalankiausio atvejo scenarijais. Pavyzdžiui, jei subjektas numato tam tikrą finansinio turto portfelį parduoti tik susiklosčius nepalankiausio atvejo scenarijui, tas scenarijus nedarytų poveikio tam, kaip subjektas vertina to turto verslo modelį, jei subjektas pagrįstai tikisi, kad toks scenarijus neįvyks. Jei pinigų srautai realizuojami kitaip, nei subjektas tikėjosi tą datą, kai jis įvertino verslo modelį, (pvz., jei subjektas parduoda daugiau arba mažiau finansinio turto, nei tikėjosi klasifikuodamas turtą), subjekto finansinėse ataskaitose neatsiranda ankstesnio ataskaitinio laikotarpio klaidų (žr. 8-ąją TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“) ir nepasikeičia pagal tą verslo modelį laikomo likusio finansinio turto (t. y. to turto, kurį subjektas pripažino ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais ir dar laiko) klasifikavimas, jei subjektas atsižvelgė į visą svarbią informaciją, kurią buvo galima gauti vertinant verslo modelį. Vis dėlto, vertindamas naujo suteikto arba naujo įsigyto finansinio turto verslo modelį, subjektas turi atsižvelgti į informaciją apie tai, kaip pinigų srautai buvo realizuoti praityje, ir į kitą svarbią informaciją.

B4.1.2B. Finansiniam turtui valdyti taikomas subjekto verslo modelis grindžiamas ne vien tvirtinimu, bet faktais. Paprastai tai matyti iš veiklos, kurią subjektas vykdo siekdamas verslo modelio tikslo. Vertindamas finansiniam turtui valdyti taikomą verslo modelį, subjektas turės vadovautis logika; šį įvertinimą lemia ne pavienis veiksnys arba veikla. subjektas turi atsižvelgti į visus atliekant vertinimą turimus svarbius įrodymus. Prie šių svarbių įrodymų, be kita ko, priskiriama:

- a) tai, kaip vertinami verslo modelio rezultatai ir pagal jį laikomas finansinis turtas, kaip apie juos pranešama subjekto pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams;
- b) rizika, turinti įtakos verslo modelio rezultatams (ir pagal tą verslo modelį laikomam finansiniam turtui), visų pirma tos rizikos valdymo būdas, ir
- c) tai, kaip atlyginama verslo valdytojams (pvz., kuo – valdomo turto tikrąja verte ar surinktais sutartyje numatytais pinigų srautais – grindžiamas atlyginimas).

Verslo modelis, kurio tikslas – laikyti turtą siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus

- B4.1.2C. Finansinis turtas, laikomas pagal verslo modelį, kurio tikslas – laikyti turtą siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus, valdomas siekiant realizuoti pinigų srautus per priemonės galiojimo laikotarpį renkant sutartyje numatytus mokėjimus. Tai reiškia, kad subjektas valdo portfelyje laikomą turtą siekdamas surinkti šiuos konkrečius sutartyje numatytus pinigų srautus (užuot valdęs bendrąjį portfelio grąžą tiek laikydamas, tiek parduodamas turtą). Nustatant, ar pinigų srautai bus realizuojami renkant sutartyje numatytus finansinio turto pinigų srautus, būtina atsižvelgti į pardavimo ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais dažnumą, vertę ir laiką, to pardavimo priežastis ir su būsima pardavimo veikla susijusius lūkesčius. Vis dėlto pats pardavimas lemiamos įtakos verslo modeliui neturi, todėl negali būti vertinamas atskirai. Iš informacijos apie ankstesnį pardavimą ir būsimo pardavimo lūkesčius galima gauti įrodymų, susijusių su tuo, kaip siekiama subjekto nurodyto finansinio turto valdymo tikslo ir konkrečiai – kaip realizuojami pinigų srautai. Subjektas privalo atsižvelgti į informaciją apie ankstesnį pardavimą atsižvelgdamas į to pardavimo priežastis ir į tuo metu buvusias sąlygas, palyginti su dabartinėmis sąlygomis.
- B4.1.3. Nors subjekto verslo modelio tikslas gali būti laikyti finansinį turtą siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus, subjektui nebūtina laikyti visų šių priemonių iki termino. Taigi pagal subjekto verslo modelį finansinis turtas gali būti laikomas siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus net jei finansinio turto pardavimas vykdomas arba numatomas vykdyti ateityje.
- B4.1.3A. Pagal verslo modelį turtas gali būti laikomas siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus net jei subjektas finansinį turtą parduoda padidėjęs turto kredito rizikai. Siekdamas nustatyti, ar padidėjo turto kredito rizika, subjektas atsižvelgia į pagrindą ir patvirtinamą informaciją, įskaitant į ateitį orientuotą informaciją. Nepaisant pardavimo dažnumo ir vertės, padidėjęs turto kredito rizikai vykdomas pardavimas nelaikomas nesuderinamu su verslo modeliu, kurio tikslas yra laikyti finansinį turtą siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus, nes finansinio turto kredito kokybė yra svarbi subjekto gebėjimui rinkti pinigų srautus. Kredito rizikos valdymo veikla, kuria siekiama kuo labiau sumažinti galimus kredito nuostolius dėl kredito pablogėjimo, yra neatskiriama tokio verslo modelio dalis. Kaip pardavimo dėl padidėjusios kredito rizikos pavyzdį būtų galima nurodyti finansinio turto pardavimą dėl to, kad jis nebeatitinka kredito kriterijų, apibrėžtų subjekto dokumentais patvirtinta investavimo politika. Vis dėlto įrodyti, kad pardavimas vykdytas dėl padidėjusios kredito rizikos, jei tokia politika neparengta, subjektas gali ir kitais būdais.
- B4.1.3B. Pardavimas dėl kitų priežasčių, pvz., siekiant valdyti kredito koncentracijos riziką (nepadidėjęs turto kredito rizikai), taip pat gali būti suderinamas su verslo modeliu, kurio tikslas – laikyti finansinį turtą siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus. Visų pirma toks pardavimas gali būti suderinamas su verslo modeliu, kurio tikslas yra laikyti finansinį turtą siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus, jei toks pardavimas yra retas (net jei jo vertė didelė) arba jo vertė, vertinant atskirai ir agreguotai, yra nereikšminga (net jei jis yra dažnas). Jei toks portfelio turto pardavimas yra dažnesnis nei retas ir šio pardavimo vertė yra didesnė nei nereikšminga (vertinant atskirai arba agreguotai), subjektas turi įvertinti, ar pardavimas dera su pinigų srautų surinkimo tikslu ir kaip jis su šiuo tikslu dera. Atliekant šį vertinimą nėra svarbu, ar trečioji šalis nustato reikalavimą parduoti finansinį turtą, ar ši veikla vykdoma subjekto nuožiūra. Pardavimo dažnumo arba vertės padidėjimas konkrečiu laikotarpiu nebūtinai nederą su tikslu laikyti finansinį turtą siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus, jei subjektas gali paaiškinti šio pardavimo priežastis ir įrodyti, kad šis pardavimas nerodo subjekto verslo modelio pasikeitimo. Be to, pardavimas gali derėti su finansinio turto laikymo tikslu siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus, jei jis vykdomas artėjant finansinio turto terminui ir pardavimo įplaukos apytiksliai atitinka likusius surinktinus sutartyje numatytus pinigų srautus.
- B4.1.4. Toliau pateikta pavyzdžių, kai subjekto verslo modelio tikslas gali būti laikyti finansinį turtą siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus. Šis pavyzdžių sąrašas nėra baigtinis. Be to, šiuose pavyzdžiuose nesiekama nei aprašyti visų veiksnių, kurie gali būti svarbūs vertinant subjekto verslo modelį, nei nurodyti santykinės veiksnių svarbos.

Pavyzdys	Analizė
1 pavyzdys Subjektas investuoja siekdamas surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus. Subjekto finansavimo poreikiai yra nuspėjami, o jo finansinio turto terminas atitinka numatomus subjekto finansavimo poreikius. Subjektas vykdo kredito rizikos valdymo veiklą siekdamas kuo labiau sumažinti kredito nuostolius. Praeityje pardavimas paprastai būdavo vykdomas finansinio turto kredito rizikai padidėjus tiek, kad turtas nebeatitiko kredito kriterijų, nustatytų subjekto dokumentais patvirtinta investavimo politika. Be to, dėl nenumatytų finansavimo poreikių pardavimas vykdytas retai. Pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams teikiama ataskaitose daugiausia dėmesio skiriama finansinio turto kredito kokybei ir sutartyje numatyta grąžai. Subjektas, be kitos informacijos, taip pat stebi finansinio turto tikrąsias vertes. 2 pavyzdys Taikant subjekto verslo modelį perkami finansinio turto portfeliai, pvz., paskolos. Į šiuos portfelius gali būti įtraukiamas arba neįtraukiamas dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansinis turtas. Jei paskolos grąžinimo įmokos nemokamos laiku, subjektas bando realizuoti pinigų srautus įvairiomis priemonėmis, pvz., susisiekdamas su skolininku paštu, telefonu arba kitais būdais. Subjekto tikslas – surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus; subjektas jokių šio portfelio paskolų nevaldo, kad galėtų realizuoti pinigų srautus parduodamas paskolas. Kai kada subjektas sudaro palūkanų normų apsikeitimo sandorius siekdamas pakeisti konkretaus į portfelį įtraukto finansinio turto palūkanų normą iš kintamosios į fiksuotąją. 3 pavyzdys Subjektas taiko verslo modelį, kurio tikslas – suteikti paskolas klientams ir vėliau jas parduoti pakeitimo vertybiniais popieriais struktūrai. Pakeitimo vertybiniais popieriais struktūra išleidžia priemones investuotojams. Paskolas suteikiantis subjektas valdo pakeitimo vertybiniais popieriais struktūrą, taigi ją konsoliduoja. Pakeitimo vertybiniais popieriais struktūra renka sutartyje numatytus paskolų pinigų srautus ir perduoda juos investuotojams. Šiame pavyzdyje daroma prielaida, kad paskolos ir toliau pripažįstamos konsoliduotojoje finansinės būklės ataskaitoje, nes pakeitimo vertybiniais popieriais struktūra jų pripažinimo nenutraukia.	Nors subjektas, be kitos informacijos, atsižvelgia į finansinio turto tikrąsias vertes likvidumo požiūriu (t. y. į pinigų sumą, kuri būtų realizuojama, jei subjektui prireiktų parduoti turtą), subjekto tikslas yra laikyti finansinį turtą siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus. Pardavimas šiam tikslui neprieštarautų, jei jis būtų vykdomas atsižvelgiant į padidėjusią turto kredito riziką, pvz., jei turtas nebeatitiktų kredito kriterijų, apibrėžtų subjekto dokumentais patvirtinta investavimo politika. Retas pardavimas dėl nenumatytų finansavimo poreikių (pvz., pagal nepalankiausio atvejo scenarijų) taip pat neprieštarautų tam tikslui net jei tokio pardavimo vertė būtų reikšminga. subjekto verslo modelio tikslas – laikyti finansinį turtą siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus. Tokia pat analizė būtų taikoma net jei subjektas nesitiki gauti visų sutartyje numatytų pinigų srautų (pvz., jei kai kurio finansinio turto vertė pirminio pripažinimo metu yra sumažėjusi dėl kredito rizikos). Be to, vien tai, kad subjektas sudaro išvestinių finansinių priemonių sutartis siekdamas pakeisti portfelio pinigų srautus, nėra subjekto verslo modelio pasikeitimas. Konsoliduotoji grupė suteikė paskolas siekdama jas laikyti, kad galėtų surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus. Vis dėlto paskolas suteikęs subjektas siekia realizuoti paskolų portfelio pinigų srautus parduodamas paskolas pakeitimo vertybiniais popieriais struktūrai, taigi atskirose jo finansinėse ataskaitose nebūtų laikoma, kad jis šį portfelį valdo siekdamas surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus.

Pavyzdys	Analizė
4 pavyzdys Finansų įstaiga laiko finansinį turtą siekdama patenkinti likvidumo poreikius esant nepalankiausio atvejo scenarijui (pvz., jei būtų masiškai atsiimami banko indėliai). Subjektas nenumato parduoti šio turto, nebent susiklostytų tokie scenarijai. Subjektas stebi finansinio turto kredito kokybę ir valdo finansinį turtą siekdamas surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus. Subjektas vertina turto rezultatus remdamasis gautomis palūkanų pajamomis ir realizuotais kredito nuostoliais. Vis dėlto subjektas taip pat stebi finansinio turto tikrąją vertę likvidumo požiūriu, siekdamas užtikrinti, kad pinigų sumos, kuri būtų realizuojama, jei subjektui prireiktų parduoti turtą esant nepalankiausio atvejo scenarijui, pakaktų subjekto likvidumo poreikiams padengti. Siekdamas įrodyti likvidumą, subjektas periodiškai vykdo nereikšmingos vertės pardavimą.	subjekto verslo modelio tikslas – laikyti finansinį turtą siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus. Analizė nesikeistų net jei pagal ankstesnį nepalankiausio atvejo scenarijų subjektas, siekdamas patenkinti savo likvidumo poreikius, būtų įvykdęs reikšmingos vertės pardavimą. Panašiai ir kartotinis nereikšmingos vertės pardavimas nėra nesuderinamas su finansinio turto laikymu siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus. Kitaip yra, jei subjektas laiko finansinį turtą siekdamas patenkinti savo kasdienius likvidumo poreikius, o siekiant įgyvendinti šį tikslą reikia dažnai vykdyti reikšmingos vertės pardavimą, – šiuo atveju subjekto verslo modelio tikslas nėra laikyti finansinį turtą siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus. Panašiai ir tuo atveju, jei reguliavimo institucija reikalauja, kad subjektas reguliariai parduotų finansinį turtą siekdamas įrodyti, kad turtas yra likvidus, o parduoto turto vertė yra reikšminga, subjekto verslo modelio tikslas nėra laikyti finansinį turtą siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus. Atliekant šią analizę nėra svarbu, ar reikalavimą parduoti finansinį turtą nustato trečioji šalis, ar ši veikla vykdoma subjekto nuožiūra.

Verslo modelis, kurio tikslas pasiekiamas renkant sutartyje numatytus pinigų srautus ir parduodant finansinį turtą

- B4.1.4A. Subjektas gali laikyti finansinį turtą pagal verslo modelį, kurio tikslas pasiekiamas renkant sutartyje numatytus pinigų srautus ir parduodant finansinį turtą. Pagal šį verslo modelio tipą subjekto pagrindiniai vadovaujantys darbuotojai yra priėmę sprendimą, kad sutartyje numatytų pinigų srautų rinkimas ir finansinio turto pardavimas yra neatskiriama verslo modelio tikslo įgyvendinimo dalis. Su šio tipo verslo modeliu gali derėti įvairūs tikslai. Verslo modelio tikslas gali būti, pavyzdžiui, valdyti kasdienius likvidumo poreikius, išlaikyti tam tikrą palūkanų pelno profilį arba suderinti finansinio turto galiojimo trukmę su išpareigojimais, kurie finansuojami šiuo turtu, galiojimo trukme. Siekdamas tokio tikslo, subjektas rinks sutartyje numatytus pinigų srautus ir parduos finansinį turtą.
- B4.1.4B. Pardavimas pagal šį verslo modelį, palyginti su verslo modeliu, kurio tikslas – laikyti finansinį turtą siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus, bus dažnesnis ir didesnės vertės. Taip yra todėl, kad finansinio turto pardavimas ne tik yra susijęs su verslo modelio tikslo įgyvendinimu, bet ir yra neatskiriama jo dalis. Vis dėlto pardavimo, kurį reikia vykdyti pagal šį verslo modelį, dažnumo arba vertės riba nenustatyta, nes sutartyje numatytų pinigų srautų surinkimas ir finansinio turto pardavimas yra neatskiriama jo tikslo įgyvendinimo dalis.
- B4.1.4C. Toliau pateikta pavyzdžių, kai subjekto verslo modelio tikslas gali būti pasiekiamas renkant sutartyje numatytus pinigų srautus ir parduodant finansinį turtą. Šis pavyzdžių sąrašas nėra baigtinis. Be to, šiuose pavyzdžiuose nesiekama nei aprašyti visų veiksmų, kurie gali būti svarbūs vertinant subjekto verslo modelį, nei nurodyti santykinės veiksmų svarbos.

Pavyzdys	Analizė
5 pavyzdys Subjektas tikisi kapitalo išlaidų po kelerių metų. Subjektas investuoja savo perteklinius pinigus į trumpalaikį ir ilgalaikį finansinį turtą, kad atsiradus poreikiams galėtų finansuoti išlaidas. Sutartyje nurodytas didelės dalies finansinio turto galiojimo laikotarpis viršija subjekto numatytą investavimo laikotarpį. Subjektas laikys finansinį turtą siekdamas surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus ir atsiradus galimybei parduos finansinį turtą, kad galėtų reinvestuoti pinigų į finansinį turtą, kurio grąža didesnė. Už portfelį atsakingiems vadovams atlyginama remiantis bendrąja portfelio grąža.	Verslo modelio tikslas pasiekiamas renkant sutartyje numatytus pinigų srautus ir parduodant finansinį turtą, subjektas reguliariai priims sprendimus dėl to, ar renkant sutartyje numatytus pinigų srautus arba parduodant finansinį turtą maksimaliai padidės portfelio grąža, kol atsiras investuotų pinigų poreikis. Kitaip yra, jei subjektas tikisi pinigų išmokų, kuriomis galėtų finansuoti kapitalo išlaidas, po penkerių metų ir investuoja perteklinius pinigus į trumpalaikį finansinį turtą. Suėjus investicijų terminui, subjektas reinvestuoja pinigus į naują trumpalaikį finansinį turtą. Šią strategiją subjektas taiko tol, kol prireikia lėšų; jų prireikus subjektas kapitalo išlaidoms finansuoti naudoja įplaukas iš finansinio turto, kurio terminas sueina. Nesuėjus terminui vykdomas tik nereikšmingos vertės pardavimas (nebent padidėja kredito rizika). Šio skirtingo verslo modelio tikslas – laikyti finansinį turtą siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus. Šio verslo modelio tikslas – kuo labiau padidinti portfelio grąžą siekiant patenkinti kasdienes likvidumo poreikis; šį tikslą subjektas įgyvendina rinkdamas sutartyje numatytus pinigų srautus ir parduodamas finansinį turtą. Kitaip tariant, sutartyje numatytų pinigų srautų rinkimas ir finansinio turto pardavimas yra neatskiriama verslo modelio tikslo įgyvendinimo dalis.
6 pavyzdys Finansų įstaiga laiko finansinį turtą siekdama patenkinti savo kasdienes likvidumo poreikis. Subjektas siekia kuo labiau sumažinti šių likvidumo poreikių valdymo sąnaudas, todėl aktyviai valdo portfelio grąžą. Šią grąžą sudaro surinkti sutartyje numatyti mokėjimai, taip pat finansinio turto pardavimo pelnas ir nuostoliai. Todėl subjektas laiko finansinį turtą siekdamas surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus ir parduoda finansinį turtą, kad galėtų reinvestuoti į pelningesnę finansinį turtą arba geriau atsižvelgti į savo išsipareigojimų trukmę. Praeityje taikant šią strategiją pardavimas vykdytas dažnai; jo vertė buvo reikšminga. Šią veiklą numatoma vykdyti ir ateityje.	Šio verslo modelio tikslas – finansuoti draudimo sutarties išsipareigojimus. Siekdamas šio tikslo, subjektas renka sutartyje numatytus pinigų srautus suėjus jų terminui ir parduoda finansinį turtą, kad galėtų išlaikyti pageidaujamą turto portfelio profilį. Taigi sutartyje numatytų pinigų srautų rinkimas ir finansinio turto pardavimas yra neatskiriama verslo modelio tikslo įgyvendinimo dalis.
7 pavyzdys Draudikas laiko finansinį turtą, kad galėtų finansuoti draudimo sutarties išsipareigojimus. Draudikas naudoja sutartyje numatytą finansinio turto pinigų srautų įplaukas, kad suėjus terminui įvykdytų draudimo sutarties išsipareigojimus. Siekdamas užtikrinti, kad sutartyje numatytų finansinio turto pinigų srautų pakaktų tiems išsipareigojimams įvykdyti, draudikas reguliariai vykdo reikšmingą pirkimo ir pardavimo veiklą, kad galėtų perbalansuoti turto portfelį ir prireikus patenkinti pinigų srautų poreikis.	Šio verslo modelio tikslas – finansuoti draudimo sutarties išsipareigojimus. Siekdamas šio tikslo, subjektas renka sutartyje numatytus pinigų srautus suėjus jų terminui ir parduoda finansinį turtą, kad galėtų išlaikyti pageidaujamą turto portfelio profilį. Taigi sutartyje numatytų pinigų srautų rinkimas ir finansinio turto pardavimas yra neatskiriama verslo modelio tikslo įgyvendinimo dalis.

Kitiverslo modeliai

- B4.1.5. Finansinis turtas vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei jis nelaikomas pagal verslo modelį, kurio tikslas – laikyti turtą siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus, arba pagal verslo modelį, kurio tikslas pasiekiamas renkant sutartyje numatytus pinigų srautus ir parduodant finansinį turtą (bet dar žr. 5.7.5 straipsnį). Vienas verslo modelis, pagal kurį vertinama tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, yra toks, kurį taikydamas subjektas valdo finansinį turtą siekdamas realizuoti pinigų srautus parduodamas turtą. Subjektas priima sprendimus remdamasis turto tikrosiomis vertėmis ir valdo turtą siekdamas realizuoti tas tikrąsias vertes. Šiuo atveju siekdamas tikslo subjektas paprastai vykdydys aktyvią pardavimo ir pirkimo veiklą. Net jei subjektas rinks sutartyje numatytus pinigų srautus laikydamas finansinį turtą, tokio verslo modelio tikslas nebus pasiekiamas renkant sutartyje numatytus pinigų srautus ir parduodant finansinį turtą. Taip yra todėl, kad sutartyje numatytų pinigų srautų surinkimas nėra neatskiriamas nuo verslo modelio tikslo įgyvendinimo, bet su juo susijęs.
- B4.1.6. Finansinio turto portfelis, kuris valdomas ir kurio rezultatai vertinami remiantis tikrąja verte (kaip aprašyta 4.2.2 straipsnio b punkte), nėra laikomas siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus arba surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus ir parduoti finansinį turtą. Subjektas daugiausia dėmesio skiria tikrosios vertės informacijai; remdamasis ja jis vertina turto rezultatus ir priima sprendimus. Be to, prekybai laikomo apibrėžti atitinkančio finansinio turto portfelis nėra laikomas siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus arba siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus ir parduoti finansinį turtą. Tokių portfelių sutartyje numatytų pinigų srautų surinkimas yra tik susijęs su verslo modelio tikslo įgyvendinimu. Todėl tokius finansinio turto portfelius reikia vertinti tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais.

Sutartyje numatyti pinigų srautai, kurie yra tik pagrindinės sumos ir likusios pagrindinės sumos palūkanų mokėjimai

- B4.1.7. 4.1.1 straipsnio b punkte reikalaujama, kad, jei finansinis turtas laikomas pagal verslo modelį, kurio tikslas – laikyti turtą siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus, arba pagal verslo modelį, kurio tikslas pasiekiamas renkant sutartyje numatytus pinigų srautus ir parduodant finansinį turtą, subjektas finansinį turtą klasifikuotų remdamasis sutartyje numatytų jo pinigų srautų požymiais, nebent taikomas 4.1.5 straipsnis. Kad jį taip būtų galima klasifikuoti, pagal 4.1.2 straipsnio b punkte ir 4.1.2A straipsnio b punkte nustatytą sąlygą reikalaujama, kad subjektas nustatytų, ar sutartyje numatyti turto pinigų srautai yra tik pagrindinės sumos ir likusios pagrindinės sumos palūkanų mokėjimai.
- B4.1.7A. Sutartyje numatyti pinigų srautai, kurie yra tik pagrindinės sumos ir likusios pagrindinės sumos palūkanų mokėjimai, yra suderinami su pagrindiniu skolinimo susitarimu. Prie svarbiausių pagrindinio skolinimo susitarimo palūkanų elementų paprastai priskiriamas atlygis už pinigų laiko vertę (žr. B4.1.9A–B4.1.9E straipsnius) ir kredito riziką. Vis dėlto tokio susitarimo palūkanos gali apimti ir atlygį už kitą pagrindinę skolinimo riziką (pvz., likvidumo riziką) ir sąnaudas (pvz., administracines sąnaudas), susijusias su finansinio turto laikymu tam tikrą laikotarpį. Be to, palūkanos gali apimti pelno maržą, derančią su pagrindiniu skolinimo susitarimu. Kraštutinėmis ekonominėmis aplinkybėmis palūkanos gali būti neigiamos, jei, pvz., finansinio turto turėtojas tam tikrą laikotarpį tiesiogiai arba netiesiogiai moka už savo pinigų indėlį (ir tas mokestis viršija atlygį, kurį turėtojas gauna už pinigų laiko vertę, kredito riziką, taip pat už kitą pagrindinę skolinimo riziką ir sąnaudas). Tačiau dėl sutarties sąlygų, dėl kurių susidaro rizikos arba sutartyje numatytų pinigų srautų svyravimų, nesusijusių su pagrindiniu skolinimo susitarimu, (pvz., nuosavybės vertybinių popierių arba biržos prekių kainų pasikeitimo rizika) pozicija, neatsiranda sutartyje numatytų pinigų srautų, kurie yra tik pagrindinės sumos ir likusios pagrindinės sumos palūkanų mokėjimai. Suteiktas arba išgytas finansinis turtas gali būti pagrindinis skolinimo susitarimas neatsižvelgiant į tai, ar jo teisinė forma yra paskola.
- B4.1.7B. Pagal 4.1.3 straipsnio a punktą pagrindinė suma yra finansinio turto tikroji vertė pirminio pripažinimo metu. Vis dėlto ta pagrindinė suma finansinio turto galiojimo laikotarpiu gali kisti (pvz., jei atlikti pagrindinės sumos grąžinimo mokėjimai).

- B4.1.8. Subjektas turi įvertinti, ar sutartyje numatyti pinigų srautai yra tik pagrindinės sumos ir likusios pagrindinės sumos palūkanų mokėjimai ta valiuta, kuria finansinis turtas yra išreikštas.
- B4.1.9. Svertas yra kai kurio finansinio turto sutartyje numatytų pinigų srautų požymis. Svertas didina sutartyje numatytų pinigų srautų kintamumą, todėl jie neturi palūkanų ekonominių požymių. Kaip finansinio turto, į kurį įtrauktas toks svertas, pavyzdžius būtų galima nurodyti savarankišką pasirinkimo sandorį, išankstinį ir apsikeitimo sandorį. Taigi tokie sandoriai neatitinka 4.1.2 straipsnio b punkte ir 4.1.2A straipsnio b punkte nustatytos sąlygos ir todėl negali būti vertinami amortizuota savikaina arba tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis.

Atlygis už pinigų laiko vertę

- B4.1.9A. Pinigų laiko vertė yra palūkanų elementas, kuriuo atlyginama tik už praeinantį laiką. Taigi pinigų laiko vertės elementu neatlyginama už kitą su finansinio turto laikymu susijusią riziką arba sąnaudas. Siekdamas įvertinti, ar elementu atlyginama tik už praeinantį laiką, subjektas priima sprendimą ir atsižvelgia į svarbius veiksnus, pvz., į valiutą, kuria finansinis turtas išreikštas, ir į laikotarpį, kuriam nustatytos palūkanos.
- B4.1.9B. Vis dėlto kai kada pinigų laiko vertės elementas gali būti pakeistas (t. y. netobulas). Taip būtų, pvz., jei finansinio turto palūkanų norma būtų periodiškai pakartotinai nustatoma, bet to pakartotinio nustatymo dažnumas neatitiktų palūkanų normos pradinio termino (pvz., palūkanų norma kas mėnesį būtų perskačiuojama iki vieno metų normos) arba jei finansinio turto palūkanų norma periodiškai būtų pakartotinai nustatoma iki konkrečių trumpalaikių ir ilgalaikių palūkanų normų vidurkio. Tokiais atvejais subjektas turi įvertinti pakeitimą siekdamas nustatyti, ar sutartyje numatyti pinigų srautai yra tik pagrindinės sumos ir likusios pagrindinės sumos palūkanų mokėjimai. Tam tikromis aplinkybėmis subjektui gali pavykti tai nustatyti atliekant kokybinį pinigų laiko vertės elemento vertinimą, tačiau kai kada gali prireikti kiekybinio vertinimo.
- B4.1.9C. Vertinant pakeistą pinigų laiko vertės elementą siekiama nustatyti, kaip skirtųsi sutartyje numatyti (nediskontuoti) pinigų srautai nuo (nediskontuotų) pinigų srautų, kurie susidarytų, jei pinigų laiko vertės elementas būtų nepakeistas (lyginamųjų pinigų srautų). Pavyzdžiui, jei vertinamam finansiniam turtui taikoma kintamoji palūkanų norma, kuri kas mėnesį pakartotinai nustatoma kaip vieno metų palūkanų norma, subjektas lygintų tą finansinį turtą su finansine priemone, kuriai taikomos tokios pat sutarties sąlygos ir kuriai kyla tokia pat kredito rizika, tik kintamoji palūkanų norma kas mėnesį pakartotinai nustatoma kaip vieno mėnesio palūkanų norma. Jei dėl pakeisto pinigų laiko vertės elemento galėtų atsirasti tokie sutartyje numatyti (nediskontuoti) pinigų srautai, kurie labai skirtųsi nuo (nediskontuotų) lyginamųjų pinigų srautų, finansinis turtas 4.1.2 straipsnio b punkte ir 4.1.2A straipsnio b punkte nustatytos sąlygos neatitinka. Siekdamas tai nustatyti, subjektas turi atsižvelgti į pakeisto pinigų laiko vertės elemento poveikį kiekvienu atskaitiniu laikotarpiu ir bendrą poveikį per finansinės priemonės galiojimo laikotarpį. Priežastis, dėl kurios palūkanų norma taip nustatyta, analizei nėra svarbi. Jei atlikus nesudėtingą analizę arba jos neatlikus yra aišku, ar sutartyje numatyti (nediskontuoti) vertinamo finansinio turto pinigų srautai galėtų (arba negalėtų) reikšmingai skirtis nuo (nediskontuotų) lyginamųjų pinigų srautų, subjektui išsamaus vertinimo atlikti nereikia.
- B4.1.9D. Vertindamas pakeistą pinigų laiko vertės elementą, subjektas turi atsižvelgti į veiksnus, kurie galėtų veikti būsimus sutartyje numatytus pinigų srautus. Pavyzdžiui, jei subjektas vertina penkerių metų galiojimo laikotarpio obligaciją, o kintamoji palūkanų norma kas šešis mėnesius pakartotinai nustatoma kaip penkerių metų norma, subjektas negali daryti išvados, kad sutartyje numatyti pinigų srautai yra tik pagrindinės sumos ir likusios pagrindinės sumos palūkanų mokėjimai, nes palūkanų normos kreivė vertinimo metu yra tokia, kad skirtumas tarp penkerių metų palūkanų normos ir šešių mėnesių palūkanų normos yra nereikšmingas. Subjektas taip pat turi atsižvelgti į tai, ar penkerių metų palūkanų normos ir šešių mėnesių palūkanų normos santykis priemonės galiojimo laikotarpiu galėtų pakisti taip, kad sutartyje numatyti (nediskontuoti) pinigų srautai priemonės galiojimo laikotarpiu galėtų reikšmingai skirtis nuo (nediskontuotų) lyginamųjų pinigų srautų. Vis dėlto subjektas turi atsižvelgti ne į kiekvieną galimą scenarijų, bet tik į pagrįstus galimus scenarijus. Jei subjektas padaro išvadą, kad sutartyje numatyti (nediskontuoti) pinigų srautai galėtų reikšmingai skirtis nuo (nediskontuotų) lyginamųjų pinigų srautų, finansinis turtas 4.1.2 straipsnio b punkte ir 4.1.2A straipsnio b punkte nustatytos sąlygos neatitinka, todėl negali būti vertinamas amortizuota savikaina arba tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis.

B4.1.9E. Kai kuriose jurisdikcijose palūkanų normas nustato vyriausybė arba reguliavimo institucija. Pavyzdžiui, vyriausybei taip reglamentuojant palūkanų normas gali būti įgyvendinama plataus masto makroekonominė politika arba jos gali būti nustatomos siekiant skatinti subjektus investuoti į tam tikrą ekonomikos sektorių. Kai kuriais iš šių atvejų pinigų laiko vertės elementu nesiekama atlyginti tik už praeinantį laiką. Vis dėlto, nepaisant B4.1.9A–B4.1.9D straipsnių, reguliuojama palūkanų norma laikoma pakaitine pinigų laiko vertės elemento norma taikant 4.1.2 straipsnio b punkte ir 4.1.2A straipsnio b punkte nustatytą sąlygą, jei ta reguliuojama palūkanų norma teikiamas atlygis, didžiąja dalimi derantis su praeinančiu laiku, ir dėl jos nesusidaro sutartyje numatytų pinigų srautų rizikos arba kintamumo, kurie nėra suderinami su pagrindiniu skolinimo susitarimu, pozicija.

Sutartyje numatytų pinigų srautų laiką arba sumą keičiančios sutarties sąlygos

B4.1.10. Jei finansiniam turtui taikoma sutarties sąlyga, dėl kurios galėtų pakisti sutartyje numatytų pinigų srautų laikas arba suma (pvz., jei turtas gali būti apmokėtas iš anksto, nesuėjus terminui, arba jo terminą galima pratęsti), subjektas turi nustatyti, ar sutartyje numatyti pinigų srautai, galintys atsirasti per priemonės galiojimo laikotarpį dėl tos sutarties sąlygos, yra tik pagrindinės sumos ir likusios pagrindinės sumos palūkanų mokėjimai. Siekdamas tai nustatyti, subjektas turi įvertinti sutartyje numatytus pinigų srautus, kurie galėtų atsirasti tiek prieš pasikeičiant sutartyje numatytiems pinigų srautams, tiek jiems pasikeitus. Subjektui taip pat gali reikėti įvertinti bet kokio neapibrėžtojo įvykio (t. y. priežastinio veiksnio) pobūdį, dėl kurio galėtų pakisti sutartyje numatytų pinigų srautų laikas arba suma. Neapibrėžtojo įvykio pobūdis savaime nėra priežastinis veiksnys vertinant, ar sutartyje numatyti pinigų srautai yra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės neapmokėtos sumos palūkanų mokėjimai, bet jis gali būti rodiklis. Pavyzdžiui, galima palyginti finansinę priemonę, kuriai taikoma palūkanų norma yra pakartotinai nustatoma taikant didesnę normą, jei skolininkas praleidžia tam tikrą skaičių mokėjimų, su finansine priemone, kuriai taikoma palūkanų norma yra pakartotinai nustatoma taikant didesnę normą, jei nurodytas akcijų indeksas pasiekia tam tikrą lygį. Pirmuoju atveju dėl praleistų mokėjimų ir padidėjusios kredito rizikos ryšio labiau tikėtina, kad sutartyje numatyti pinigų srautai per priemonės galiojimo laikotarpį bus tik pagrindinės sumos ir likusios pagrindinės sumos palūkanų mokėjimai. (Dar žr. B4.1.18 straipsnį.)

B4.1.11. Toliau pateikta sutarties sąlygų, dėl kurių sutartyje numatyti pinigų srautai yra tik pagrindinės sumos ir likusios pagrindinės sumos palūkanų mokėjimai, pavyzdžių:

- a) kintamoji palūkanų norma, kurią sudaro atlygis už pinigų laiko vertę, su likusia pagrindine suma tam tikru laikotarpiu susijusią kredito riziką (atlygis už kredito riziką gali būti nustatomas tik pirminio pripažinimo metu ir tik tada jis gali būti fiksuojamas) ir kitą pagrindinę skolinimo riziką bei sąnaudas, taip pat pelno maržą;
- b) sutarties sąlyga, pagal kurią emitentui (t. y. skolininkui) leidžiama iš anksto apmokėti skolos priemonę arba turėtojiui (t. y. kreditoriui) leidžiama pareikalauti skolos priemonės apmokėjimo iki išpirkimo termino, o išankstinio mokėjimo sumą iš esmės sudaro nesumokėtos pagrindinės sumos ir likusios pagrindinės sumos palūkanų sumos, į kurias gali būti įtraukta pagrįsta kompensacija už pirmalaikį sutarties nutraukimą, ir
- c) sutarties sąlyga, pagal kurią emitentui arba turėtojiui leidžiama pratęsti skolos priemonės sutarties terminą (t. y. pratęsimo galimybė), o dėl pratęsimo galimybės sąlygų pratęsimo laikotarpiu susidaro sutartyje numatyti pinigų srautai, kurie yra tik pagrindinės sumos ir likusios pagrindinės sumos palūkanų mokėjimai, į kuriuos gali būti įtraukta pagrįsta papildoma kompensacija už sutarties pratęsimą.

B4.1.12. Nepaisant B4.1.10 straipsnio, finansinį turtą, kuris atitiktų 4.1.2 straipsnio b punkte ir 4.1.2A straipsnio b punkte nustatytą sąlygą, bet jos neatitinka tik dėl to, kad pagal sutarties sąlygą leidžiama (arba reikalaujama), kad emitentas iš anksto apmokėtų skolos priemonę, arba leidžiama (arba reikalaujama), kad turėtojas pareikalautų skolos priemonės apmokėjimo iki išpirkimo termino, tinkama vertinti amortizuota savikaina arba tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis (jei jis atitinka 4.1.2 straipsnio a punkte arba 4.1.2A straipsnio a punkte nustatytą sąlygą), jeigu:

- a) subjektas įsigyja arba suteikia finansinį turtą sutartyje numatytai nominaliajai sumai taikant priemoną arba nuolaidą;
- b) išankstinė suma iš esmės sudaro sutartyje numatytą nominaliąją sumą ir sukauptas (bet nesumokėtas) sutartyje numatytas palūkanas, į kurias gali būti įtraukta pagrįsta kompensacija už pirmalaikį sutarties nutraukimą, ir
- c) išankstinio mokėjimo elemento tikroji vertė subjektui pripažįstant finansinį turtą pirmą kartą yra nereikšminga.

B4.1.12A. Taikant B4.1.11 straipsnio b punktą ir B4.1.12 straipsnio b punktą, nepriklausomai nuo įvykio ar aplinkybės, kurie lemia išankstinį sutarties nutraukimą, šalis gali sumokėti arba gauti pagrįstą kompensaciją už tą pirmalaikį sutarties nutraukimą. Pavyzdžiui, šalis gali sumokėti arba gauti pagrįstą kompensaciją, jeigu nusprendžia nutraukti sutartį pirma laiko (arba kitaip lemia pirmalaikį sutarties nutraukimą).

B4.1.13. Toliau pateikta sutartyje numatytų pinigų srautų, kurie yra tik pagrindinės sumos ir likusios pagrindinės sumos palūkanų mokėjimai, pavyzdžių. Šis pavyzdžių sąrašas nėra baigtinis.

Priemonė	Analizė
A priemonė	
A priemonė yra obligacija, kuriai taikoma nurodyta termino data. Pagrindinės sumos ir likusios pagrindinės sumos palūkanų mokėjimai yra susiję su valiutos, kuria išleista priemonė, infliacijos indeksu. Infliacijos sąsajai svirtas netaikomas, o pagrindinė suma yra apsaugota.	Sutartyje numatyti pinigų srautai yra tik pagrindinės sumos ir likusios pagrindinės sumos palūkanų mokėjimai. Susiejant pagrindinės sumos ir likusios pagrindinės sumos palūkanų mokėjimus su infliacijos indeksu, kuriam netaikomas svirtas, pinigų laiko vertė pakartotinai nustatoma pagal dabartinį lygį. Kitaip tariant, priemonės palūkanų norma atitinka tikrąsias palūkanas. Taigi palūkanų sumos yra atlygis už likusios pagrindinės sumos pinigų laiko vertę. Vis dėlto, jei palūkanų mokėjimai buvo indeksuoti pagal kitą kintamąjį, pvz., pagal skolininko veiklos rezultatus (pvz., skolininko grynąsias pajamas) arba akcijų indeksą, sutartyje numatyti pinigų srautai nėra pagrindinės sumos ir likusios pagrindinės sumos palūkanų mokėjimai (nebent indeksavimas pagal skolininko veiklos rezultatus lemia koregavimą, kuriuo turėtojai tik kompensuojama už priemonės kredito rizikos pasikeitimus, todėl sutartyje numatyti pinigų srautai yra tik pagrindinės sumos ir palūkanų mokėjimai). Taip yra todėl, kad sutartyje numatyti pinigų srautai atitinka grąžą, nederančią su pagrindiniu skolinimo susitarimu (žr. B4.1.7A straipsnį).
B priemonė	
B priemonė yra kintamosios palūkanų normos priemonė, kuriai taikoma nurodyta termino data ir pagal kurią skolininkui leidžiama reguliariai pasirinkti rinkos palūkanų normą. Pavyzdžiui, kiekvieną palūkanų normos pakartotinio nustatymo datą skolininkas gali pasirinkti mokėti trijų mėnesių LIBOR trijų mėnesių	Sutartyje numatyti pinigų srautai yra tik pagrindinės sumos ir likusios pagrindinės sumos palūkanų mokėjimai, jei per priemonės galiojimo laikotarpį mokamos palūkanos atitinka atlygį už pinigų laiko vertę, su priemone susijusią kredito riziką ir kitą pagrindinę skolinimo riziką ir sąnaudas, taip pat pelno maržą (žr. B4.1.7A straipsnį). Dėl to, kad LIBOR palūkanų norma priemonės galiojimo laikotarpiu pakartotinai nustatoma, priemonės atitiktis tinkamumo kriterijams nepakinta.

Priemonė	Analizė
laikotarpį arba vieno mėnesio LIBOR vieno mėnesio laikotarpį. C priemonė C priemonė yra obligacija, kuriai taikoma nurodyta termino data ir pagal kurią mokama kintamoji rinkos palūkanų norma. Ta kintamoji palūkanų norma yra apribota.	Vis dėlto, jei skolininkas gali pasirinkti mokėti vieno mėnesio palūkanų normą, pakartotinai nustatomą kas tris mėnesius, palūkanų norma pakartotinai nustatoma dažnumu, nederančiu su palūkanų normos pradiniu terminu. Todėl pinigų laiko vertės elementas yra pakeistas. Panašiai ir tuo atveju, jei priemonės sutartyje numatyta palūkanų norma grindžiama terminu, kuris gali viršyti likusį priemonės galiojimo laikotarpį (pvz., jei pagal priemonę, kurios terminas yra penkeri metai, mokama kintamoji norma, kuri yra periodiškai pakartotinai nustatoma, bet visada atitinka penkerių metų terminą), pinigų laiko vertės elementas yra pakeistas. Taip yra todėl, kad kiekvienu laikotarpiu mokėtinos palūkanos yra atsietos nuo palūkanų laikotarpio. Tokiais atvejais, siekdamas nustatyti, ar pinigų srautai yra tik pagrindinės sumos ir likusios pagrindinės sumos palūkanų mokėjimai, subjektas turi kokybiškai arba kiekybiškai įvertinti sutartyje numatytus pinigų srautus, lygindamas juos su priemonės, kuri yra visais atžvilgiais tokia pat, išskyrus tai, kad palūkanų normos pradinis terminas dera su palūkanų laikotarpiu, pinigų srautais. (Bet žr. B4.1.9E straipsnį, kuriame pateiktos nuorodos dėl reguliuojamų palūkanų normų.) Pavyzdžiui, vertindamas penkerių metų galiojimo laikotarpio obligaciją, pagal kurią mokama kintamoji norma, pakartotinai nustatoma kas šešis mėnesius, bet visada atitinkanti penkerių metų terminą, subjektas atsižvelgia į priemonės, kurios palūkanų norma kas šešis mėnesius pakartotinai nustatoma kaip šešių mėnesių palūkanų norma, bet kitais atžvilgiais yra tokia pat, sutartyje numatytus pinigų srautus. Tokia pat analizė būtų taikoma, jei skolininkas galėtų rinktis iš įvairių skoliniojo paskelbtų palūkanų normų (pvz., skolininkas gali rinktis arba skoliniojo paskelbtą vieno mėnesio kintamąją palūkanų normą, arba jo paskelbtą trijų mėnesių kintamąją palūkanų normą). Sutartyje numatyti: a) priemonės, kuriai taikoma fiksuotoji palūkanų norma, ir b) priemonės, kuriai taikoma kintamoji palūkanų norma, pinigų srautai yra pagrindinės sumos ir likusios pagrindinės sumos palūkanų mokėjimai, jei palūkanų norma atitinka atlygį už pinigų laiko vertę, su priemone susijusią kredito riziką priemonės galiojimo laikotarpį ir už kitą pagrindinę skolinimo riziką ir sąnaudas, taip pat pelno maržą. (Žr. B4.1.7A straipsnį.)

Priemonė	Analizė
D priemonė D priemonė yra paskola su neapribota regreso teise, apsaugota užstatu. E priemonė E priemonę išleido reguliuojamas bankas; jai taikoma nurodyta termino data. Pagal priemonę mokama fiksuotoji palūkanų norma, o visi sutartyje numatyti pinigų srautai yra privalomieji. Vis dėlto emitentui taikomi teisės aktai, pagal kuriuos leidžiama arba reikalaujama, kad nacionalinė pertvarkymo institucija ypatingomis aplinkybėmis priskirtų nuostolius konkrečių priemonių, įskaitant E priemonę, turėtojams. Pavyzdžiui, nacionalinė pertvarkymo institucija turi įgaliojimą nukainoti E priemonės nominaliąją sumą arba konvertuoti ją į fiksuotą emitento paprastųjų akcijų skaičių, jei nacionalinė pertvarkymo institucija nustato, kad emitentas patiria didelių finansinių sunkumų, jam reikia papildomo reguliuojamojo kapitalo arba jis žlunga.	Taigi priemonės, kurią sudaro a ir b punktuose nurodytų priemonių derinys (pvz., obligacija, kuriai taikoma palūkanų normos viršutinė riba), pinigų srautai gali būti tik pagrindinės sumos ir likusios pagrindinės sumos palūkanų mokėjimai. Šia sutarties sąlyga pinigų srautų kintamumas gali būti mažinamas nustatant kintamosios palūkanų normos ribą (pvz., viršutinę arba apatinę palūkanų normos ribą) arba didinamas, nes fiksuotoji norma tampa kintamąja. Tai, kad paskola be regreso teisės yra apsaugota užstatu, neturi įtakos analizei siekiant nustatyti, ar sutartyje numatyti pinigų srautai yra tik pagrindinės sumos ir likusios pagrindinės sumos palūkanų mokėjimai. Turėtojas analizuotų finansinės priemonės sutarties sąlygas siekdamas nustatyti, ar dėl jų atsiranda pinigų srautų, kurie yra tik pagrindinės sumos ir likusios pagrindinės sumos palūkanų mokėjimai ir todėl yra suderinami su pagrindiniu skolinimo susitarimu. Atliekant tą analizę nebūtų atsižvelgiama į mokėjimus, kurie susidaro tik dėl nacionalinės pertvarkymo institucijos įgaliojimo priskirti nuostolius E priemonės turėtojams. Taip yra todėl, kad tas įgaliojimas ir susiję mokėjimai nėra finansinės priemonės sutarties sąlygos. Vis dėlto sutartyje numatyti pinigų srautai nebūtų tik pagrindinės sumos ir likusios pagrindinės sumos palūkanų mokėjimai, jei pagal finansinės priemonės sutarties sąlygas emitentui arba kitam subjektui leidžiama arba jis įpareigojamas priskirti nuostolius turėtojui (pvz., nukainojant nominaliąją sumą arba konvertuojant priemonę į fiksuotą emitento paprastųjų akcijų skaičių), jei šios sutarties sąlygos yra tikros, net jei tikimybė, kad šie nuostoliai bus priskirti, yra nedidelė.

B4.1.14. Toliau pateikta sutartyje numatytų pinigų srautų, kurie nėra tik pagrindinės sumos ir likusios pagrindinės sumos palūkanų mokėjimai, pavyzdžių. Šis pavyzdžių sąrašas nėra baigtinis.

Priemonė	Analizė
F priemonė F priemonė yra obligacija, kurią galima konvertuoti į fiksuotą emitento nuosavybės priemonių skaičių.	Turėtojas analizuotų visą konvertuojamą obligaciją. Sutartyje numatyti pinigų srautai nėra pagrindinės sumos ir likusios pagrindinės sumos palūkanų mokėjimai, nes atitinka grąžą, nederančią su pagrindiniu skolinimo susitarimu (žr. B4.1.7A straipsnį); t. y. grąža yra susijusi su emitento nuosavybės verte.

Priemonė	Analizė
G priemonė	Sutartyje numatyti pinigų srautai nėra tik pagrindinės sumos ir likusios pagrindinės sumos palūkanų mokėjimai.
G priemonė yra paskola, pagal kurią mokama atvirkštinė kintamoji palūkanų norma (t. y. palūkanų normos ir rinkos palūkanų normos ryšys yra atvirkštinis).	Palūkanų sumos nėra atlygis už likusios pagrindinės sumos pinigų laiko vertę.
H priemonė	Sutartyje numatyti pinigų srautai nėra pagrindinės sumos ir likusios pagrindinės sumos palūkanų mokėjimai. Taip yra todėl, kad gali būti reikalaujama, kad emitentas atidėtų palūkanų mokėjimus, ir dėl šių atidėtų palūkanų sumų papildomų palūkanų nesusikaupia. Todėl palūkanų sumos nėra atlygis už likusios pagrindinės sumos pinigų laiko vertę.
H priemonė yra neterminuota priemonė, bet emitentas bet kada gali priemonę išpirkti ir turėtoji sumokėti nominaliąją sumą ir sukaupęs mokėtinas palūkanas.	Jei susikaupė atidėtų sumų palūkanos, sutartyje numatyti pinigų srautai galėtų būti pagrindinės sumos ir likusios pagrindinės sumos palūkanų mokėjimai.
Pagal H priemonę mokama rinkos palūkanų norma, bet palūkanų mokėjimo atlikti negalima, nebent emitentas iš karto po to gali likti mokus.	
Dėl palūkanų atidėjimo papildomų palūkanų nesusikaupia.	Vien dėl to, kad H priemonė yra neterminuota, sutartyje numatyti pinigų srautai savaime nėra pagrindinės sumos ir likusios pagrindinės sumos palūkanų mokėjimai. Iš tikrųjų neterminuotai priemonei taikomos nuolatinės (įvairios) pratęsimo galimybės. Dėl šių galimybių sutartyje numatyti pinigų srautai gali būti pagrindinės sumos ir likusios pagrindinės sumos palūkanų mokėjimai, jei palūkanų mokėjimai yra privalomi ir turi būti mokami neribotą laiką.
	Taip pat vien dėl to, kad H priemonę galima išpirkti, sutartyje numatyti pinigų srautai nėra pagrindinės sumos ir likusios pagrindinės sumos palūkanų mokėjimai, nebent ją galima išpirkti suma, kuri iš esmės neatitinka neapmokėtos pagrindinės sumos ir tos likusios pagrindinės sumos palūkanų mokėjimų. Net jei į išpirkimo sumą įtraukta suma, kuria pagrįstai kompensuojama turėtoji už pirmalaikį priemonės sutarties nutraukimą, sutartyje numatyti pinigų srautai galėtų būti pagrindinės sumos ir likusios pagrindinės sumos palūkanų mokėjimai. (Dar žr. B4.1.12 straipsnį.)

- B4.1.15. Kai kada į finansinį turtą gali būti įtraukti sutartyje numatyti pinigų srautai, apibūdinami kaip pagrindinė suma ir palūkanos, bet tie pinigų srautai nėra pagrindinės sumos ir likusios pagrindinės sumos palūkanų mokėjimas, kaip aprašyta šio standarto 4.1.2 straipsnio b punkte, 4.1.2A straipsnio b punkte ir 4.1.3 straipsnyje.

- B4.1.16. Taip gali būti, jei finansinis turtas yra investicija į konkretų turtą arba pinigų srautus, todėl sutartyje numatyti pinigų srautai nėra tik pagrindinės sumos ir likusios pagrindinės sumos palūkanų mokėjimai. Pavyzdžiui, jei sutarties sąlygose nurodyta, kad finansinio turto pinigų srautai didėja, kai konkrečiu apmokestinamu keliu naudojasi daugiau automobilių, tie sutartyje numatyti pinigų srautai nederą su pagrindiniu skolinimo susitarimu. Todėl priemonė neatitiktų 4.1.2 straipsnio b punkte ir 4.1.2A straipsnio b punkte nustatytos sąlygos. Taip galėtų būti, kai kreditoriaus reikalavimas taikomas tik konkrečiam skolininko turtui arba konkrečiam turto (pvz., nepadengto finansinio turto) pinigų srautams.
- B4.1.17. Vis dėlto vien dėl to, kad finansinis turtas yra nepadengtas, finansinis turtas nebūtinai neatitinka 4.1.2 straipsnio b punkte ir 4.1.2A straipsnio b punkte nustatytos sąlygos. Šiuo atveju reikalaujama, kad kreditorius įvertintų (peržiūrėtų) konkretų pagrindinį turtą arba pinigų srautus, siekdamas įvertinti, ar sutartyje numatyti klasifikuojamo finansinio turto pinigų srautai yra pagrindinės sumos ir likusios pagrindinės sumos palūkanų mokėjimai. Jei dėl finansinio turto sąlygų atsiranda bet kokių kitų pinigų srautų arba pinigų srautai ribojami su pagrindinę sumą ir palūkanas atitinkančiais mokėjimais nesuderinamu būdu, finansinis turtas 4.1.2 straipsnio b punkte ir 4.1.2A straipsnio b punkte nustatytos sąlygos neatitinka. Tai, koks – finansinis ar nefinansinis – yra pagrindinis turtas, šiam vertinimui įtakos neturi.
- B4.1.18. Sutartyje numatytų pinigų srautų požymis neturi įtakos finansinio turto klasifikavimui, jei jis galėtų turėti tik minimalų poveikį sutartyje numatytiems finansinio turto pinigų srautams. Siekdamas tai nustatyti, subjektas turi atsižvelgti į galimą sutartyje numatytų pinigų srautų požymio poveikį kiekvienu atskaitiniu laikotarpiu ir bendrą poveikį per finansinės priemonės galiojimo laikotarpį. Vis dėlto, jei sutartyje numatytų pinigų srautų požymis galėtų turėti didesnę nei minimalų poveikį sutartyje numatytiems pinigų srautams (poveikį pavieniu atskaitiniu laikotarpiu arba bendrą poveikį), bet tas pinigų srautų požymis nėra esminis, jis finansinio turto klasifikavimui įtakos neturi. Pinigų srautų charakteristika nėra esminė, jei ji sutartyje numatytus priemonės pinigų srautus veikia tik įvykus itin retam, labai neįprastam ir labai netikėtinam įvykiui.
- B4.1.19. Beveik kiekvieno skolinimo sandorio kreditoriaus priemonės eliškumas nustatomas atsižvelgiant į kitų skolininko kreditorių priemones. Priemonės, kuri kitų priemonių atžvilgiu yra antraeilė, sutartyje numatyti pinigų srautai gali būti pagrindinės sumos ir likusios pagrindinės sumos palūkanų mokėjimai, jei skolininko nemokėjimas yra sutarties pažeidimas, o turėtojas turi sutartinę teisę į nesumokėtas pagrindinės sumos ir likusios pagrindinės sumos palūkanų sumas net skolininko bankroto atveju. Pavyzdžiui, būtų laikoma, kad į gautiną prekybos sumą, dėl kurios jos kreditorius ranguojamas kaip bendrasis kreditorius, įtraukti pagrindinės sumos ir likusios pagrindinės sumos palūkanų mokėjimai. Taip yra net jei skolininkas suteikė paskolas, kurios yra užtikrintos užstatu, todėl bankroto atveju tas paskolos turėtojas turėtų pirmumo teisę į užstatą prieš bendrojo kreditoriaus reikalavimus, bet tai neturi įtakos bendrojo kreditoriaus sutartinei teisei į nesumokėtą pagrindinę sumą ir kitas mokėtinas sumas.

Sutartimis susietos priemonės

- B4.1.20. Pagal kai kurių rūšių sandorius emitentas gali teikti pirmenybę mokėjimams finansinio turto turėtojams naudodamasis keliomis sutartimis susietomis priemonėmis, dėl kurių atsiranda kredito rizikos koncentracija (segmentai). Kiekvienam segmentui taikomas subordinacijos reitingas, kuriuo nurodoma tvarka, pagal kurią emitento sukurti pinigų srautai priskiriami segmentui. Tokiais atvejais segmento turėtojai turi teisę į pagrindinės sumos ir likusios pagrindinės sumos palūkanų mokėjimus tik jei emitentas sukuria pakankamai pinigų srautų, kad galėtų patenkinti aukštesnio rango segmento poreikius.
- B4.1.21. Pagal tokius sandorius segmentas pasižymi pinigų srautų požymiais, kurie yra pagrindinės sumos ir likusios pagrindinės sumos palūkanų mokėjimai tik jei:

- a) dėl klasifikuojant vertinamo segmento (neperžiūrint pagrindinio finansinių priemonių fondo) sutarties sąlygų susidaro pinigų srautai, kurie yra tik pagrindinės sumos ir likusios pagrindinės sumos palūkanų mokėjimai (pvz., segmento palūkanų norma nėra susieta su biržos prekių indeksu);
 - b) pagrindinis finansinių priemonių fondas pasižymi B4.1.23 ir B4.1.24 straipsniuose nurodytais pinigų srautų požymiais ir
 - c) pagrindinio finansinių priemonių fondo kredito rizikos pozicija segmente yra lygi pagrindinio finansinių priemonių fondo kredito rizikos pozicijai arba už ją mažesnė (pvz., klasifikuojant vertinamo segmento kredito reitingas yra lygus kredito reitingui, kuris būtų taikomas pavieniam segmentui, kuriuo finansuotas pagrindinis finansinių priemonių fondas, arba už jį aukštesnis).
- B4.1.22. Subjektas turi peržiūrėti priemones, kol pavyksta nustatyti pagrindinį priemonių, kuriomis sukuriama (o ne perleidžiami) pinigų srautai, fondą. Tai yra pagrindinis finansinių priemonių fondas.
- B4.1.23. Pagrindiniame fonde turi būti viena arba daugiau priemonių, kurių sutartyje numatyti pinigų srautai yra tik pagrindinės sumos ir likusios pagrindinės sumos palūkanų mokėjimai.
- B4.1.24. Pagrindinį priemonių fondą taip pat gali sudaryti priemonės, kuriomis:
- a) mažinamas B4.1.23 straipsnyje nurodytų priemonių pinigų srautų kintamumas ir, derinant su B4.1.23 straipsnyje nurodytomis priemonėmis, susidaro pinigų srautai, kurie yra tik pagrindinės sumos ir likusios pagrindinės sumos palūkanų mokėjimai (pvz., palūkanų normos viršutinė arba apatinė riba arba kai kurių arba visų B4.1.23 straipsnyje nurodytų priemonių kredito riziką mažinanti sutartis), arba
 - b) segmentų pinigų srautai suvienodinami su B4.1.23 straipsnyje nurodytų pagrindinių priemonių fondo pinigų srautais siekiant mažinti skirtumus, susijusius tik su:
 - i) tuo, kokia – fiksuotoji ar kintamoji – palūkanų norma taikoma;
 - ii) valiuta, kuria išreikšti pinigų srautai, įskaitant tos valiutos infliaciją, arba
 - iii) pinigų srautų laiką.
- B4.1.25. Jei kuri nors fondo priemonė neatitinka B4.1.23 arba B4.1.24 straipsnyje nustatytų sąlygų, B4.1.21 straipsnio b punkte nustatyta sąlyga yra neįvykdyta. Atliekant šį vertinimą gali nereikėti išsamiai analizuoti kiekvienos fondo priemonės. Vis dėlto subjektas, siekdamas nustatyti, ar fondo priemonės atitinka B4.1.23–B4.1.24 straipsniuose nustatytas sąlygas, turi kliautis logika ir atlikti pakankamai išsamią analizę. (Dar žr. B4.1.18 straipsnį, kuriame pateiktos nuorodos dėl sutartyje numatytų tik minimalaus poveikio pinigų srautų požymių.)
- B4.1.26. Jei turėtojas negali įvertinti B4.1.21 straipsnyje nustatytų sąlygų pirminio pripažinimo metu, segmentas turi būti vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais. Jei pagrindinis priemonių fondas po pirminio pripažinimo gali pakisti taip, kad fondas gali nebeatitikti B4.1.23–B4.1.24 straipsniuose nustatytų sąlygų, segmentas B4.1.21 straipsnyje nustatytų sąlygų neatitinka ir turi būti vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais. Vis dėlto, jei į pagrindinį fondą įtrauktos priemonės, užtikrintos turtu, kuris neatitinka B4.1.23–B4.1.24 straipsniuose nustatytų sąlygų, taikant šį straipsnį į subjekto galimybę perimti teisę į šį turtą neatsižvelgiama, nebent subjektas įsigijo segmentą ketindamas kontroliuoti užstatą.

Galimybė priskirti finansinį turtą arba finansinį išsipareigojimą prie turto ar išsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais (4.1 ir 4.2 skirsniai)

- B4.1.27. Jei įvykdomos 4.1.5 ir 4.2.2 straipsniuose nustatytos sąlygos, pagal šį standartą finansinį turtą, finansinį išsipareigojimą arba finansinių priemonių grupę (finansinio turto, finansinių išsipareigojimų arba jų abiejų) subjektui leidžiama priskirti prie vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei taip juos priskiriant pateikiama informacija yra svarbesnė.
- B4.1.28. Subjekto sprendimas priskirti finansinį turtą arba finansinį išsipareigojimą prie turto arba išsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, panašus į apskaitos politikos pasirinkimą (tačiau jo, kitaip nei pasirinktos apskaitos politikos, nereikalaujama nuosekliai taikyti visiems panašioms sandoriams). Jei subjektas turi tokio pasirinkimo galimybę, 8-ojo TAS 14 straipsnio b punkte reikalaujama, kad taikant pasirinktą apskaitos politiką finansinėse ataskaitose būtų pateikiama patikima ir svarbesnė informacija apie sandorių, kitų įvykių ir sąlygų poveikį subjekto finansinei būklei, finansinės veiklos rezultatams arba pinigų srautams. Pvz., jei finansinis išsipareigojimas priskiriamas prie išsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, 4.2.2 straipsnyje nustatytos dvi aplinkybės, kuriomis svarbesnės informacijos pateikimo reikalavimas bus įvykdytas. Atsižvelgdamas į tai, norėdamas pasirinkti tokį priskyrimą pagal 4.2.2 straipsnio reikalavimus, subjektas turi įrodyti, kad atitinka vieną iš šių dviejų aplinkybių (arba abi).

Priskyrimas panaikina arba reikšmingai sumažina apskaitos neatitiktį

- B4.1.29. Finansinio turto arba finansinio išsipareigojimo vertinimą ir pripažintų jų vertės pasikeitimų klasifikavimą lemia objekto klasifikavimas ir tai, ar jis yra priskirto apsidraudimo sandorio dalis. Taikant tuos reikalavimus gali atsirasti vertinimo arba pripažinimo neatitiktis (ji kartais vadinama apskaitos neatitiktimi), jei, pvz., nepriskyrus turto ar išsipareigojimo prie turto ar išsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jis būtų klasifikuojamas kaip vėliau vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu ar nuostoliais, o išsipareigojimas, kurį subjektas laiko susijusiu, būtų vėliau vertinamas amortizuota savikaina (nepripažįstant tikrosios vertės pasikeitimų). Tokiomis aplinkybėmis subjektas gali daryti išvadą, kad jo finansinėse ataskaitose būtų pateikiama svarbesnė informacija, jei ir turtas, ir išsipareigojimas būtų vertinami tikrąja verte, kurios pasikeitimai pripažįstami pelnu arba nuostoliais.
- B4.1.30. Toliau pateiktuose pavyzdžiuose nurodyta, kada ši sąlyga galėtų būti įvykdyta. Bet kuriuo atveju subjektas gali taikyti šią sąlygą priskirdamas finansinį turtą arba finansinius išsipareigojimus prie turto arba išsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, tik jei jie atitinka 4.1.5 straipsnyje arba 4.2.2 straipsnio a punkte nustatytą principą:
- a) subjektas turi sutarčių, patenkančių į 17-ojo TFAS taikymo sritį (jas vertinant naudojama dabartinė informacija), ir finansinio turto, kurį laiko susijusiu ir kuris kitu atveju būtų vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, arba amortizuota savikaina;
 - b) subjektas turi finansinio turto, finansinių išsipareigojimų arba finansinio turto ir finansinių išsipareigojimų, kuriems būdinga bendra rizika, pvz., palūkanų normos rizika, dėl kurios atsiranda priešingų tikrosios vertės pasikeitimų, kurie paprastai užskaitomi tarpusavyje. Vis dėlto tik kai kurios finansinės priemonės būtų vertinamos tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu ar nuostoliais (pvz., priemonės, kurios yra išvestinės finansinės priemonės arba klasifikuojamos kaip laikomos prekybai). Kartais apsidraudimo sandorių apskaitos reikalavimai gali būti neįvykdyti, pvz., dėl to, kad neįvykdyti 6.4.1 straipsnyje nustatyti apsidraudimo veiksmingumo reikalavimai;
 - c) subjektas turi finansinį turtą, finansinius išsipareigojimus arba finansinį turtą ir finansinius išsipareigojimus, kuriems būdinga bendra rizika, pvz., palūkanų normos rizika, dėl kurios atsiranda priešingi tikrosios vertės pasikeitimai, kurie paprastai užskaitomi tarpusavyje, ir jokio finansinio turto arba finansinio išsipareigojimo negalima laikyti apsidraudimo priemone, nes jis nėra vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais. Be to, netaikant apsidraudimo sandorių apskaitos, atsiranda reikšmingas pelno ir nuostolių apskaitos neatitikimas. Pavyzdžiui, subjektas yra finansavęs nurodytą paskolų grupę išleisdamas prekybines obligacijas, kurių tikrosios vertės pasikeitimai paprastai užskaitomi tarpusavyje. Jei subjektas taip pat reguliariai perka ir parduoda obligacijas, bet paskolas perka ir parduoda retai arba visai jų neperka ir neparduoda, ataskaitose nurodant paskolas ir obligacijas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, panaikinamas pelno ir nuostolių pripažinimo laiko neatitikimas, kuris atsirastų, jei paskolos ir obligacijos būtų vertinamos amortizuota savikaina, o pelnas ir nuostoliai būtų pripažįstami kaskart, kai obligacija atperkama.

- B4.1.31. Pirmiau išdėstyame straipsnyje aprašytais atvejais pirminio pripažinimo metu priskyrus finansinį turtą ir finansinius išsipareigojimus prie turto ir išsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, kai kitu atveju jie nebūtų taip vertinami, gali būti panaikinama arba reikšmingai sumažinama vertinimo arba pripažinimo neatitiktis ir pateikiama svarbesnė informacija. Praktiniais sumetimais subjektui nereikia sudaryti sandorių dėl viso turto ir išsipareigojimų, dėl kurių atsiranda vertinimo ar pripažinimo neatitiktis, tiksliai tuo pačiu metu. Nedidelis skirtumas tarp jų datų galimas, jeigu kiekvienas sandoris pirminio pripažinimo metu yra vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, ir jeigu tuo metu planuojama įvykdyti kitus likusius sandorius.
- B4.1.32. Būtų nepriimtina tik kai kurį finansinį turtą ir finansinius išsipareigojimus, dėl kurių atsiranda neatitiktis, priskirti prie turto ir išsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei dėl to nebūtų panaikinama arba reikšmingai sumažinama neatitiktis ir todėl nebūtų pateikiama svarbesnė informacija. Tačiau būtų galima klasifikuoti tik kai kurį panašų finansinį turtą arba kai kuriuos panašius finansinius išsipareigojimus, jeigu tai padėtų reikšmingai sumažinti (galbūt net labiau nei naudojant taikant kitą leidžiamą priskyrimą) neatitiktį. Pavyzdžiui, sakykime, kad subjektas turi kelis panašius finansinius išsipareigojimus, kurių bendra suma yra lygi 100 PV, ir kelis panašaus finansinio turto vienetų, kurių bendra suma siekia 50 PV, tačiau kurie vertinami skirtingai. Subjektas gali gerokai sumažinti vertinimo neatitiktį, pirminio pripažinimo metu visą turtą ir tik kelis išsipareigojimus (pavyzdžiui, atskirus išsipareigojimus, kurių bendra suma yra 45 PV) vertindamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais. Tačiau kadangi vertinimą tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, galima taikyti tik visai finansinei priemonei, šiame pavyzdyje subjektas taip pripažinti privalo vieną ar kelis nepadalytus išsipareigojimus. Jis negalėtų priskirti nei išsipareigojimo komponento (pvz., tik su vienos rūšies rizika sietinų vertės pasikeitimų, pvz., lyginamosios palūkanų normos pasikeitimų), nei proporcingos išsipareigojimo dalies (t. y. procentinės dalies).

Finansinių išsipareigojimų arba finansinio turto ir finansinių išsipareigojimų grupė valdoma ir jos rezultatai vertinami remiantis tikrąja verte

- B4.1.33. Subjektas gali valdyti ir vertinti finansinių išsipareigojimų arba finansinio turto ir finansinių išsipareigojimų grupės rezultatus taip, kad vertinant šią grupę tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, būtų pateikiama svarbesnė informacija. Šiuo atveju svarbiausia ne subjekto finansinių priemonių pobūdis, bet tai, kaip subjektas valdo ir vertina rezultatus.
- B4.1.34. Pavyzdžiui, subjektas gali taikyti šią sąlygą siekdamas priskirti finansinius išsipareigojimus prie išsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei jis atitinka 4.2.2 straipsnio b punkte nustatytą principą ir turi finansinio turto ir finansinių išsipareigojimų, kuriems būdinga bendra vienos arba kelių rūšių rizika, ir ta rizika valdoma ir vertinama remiantis tikrąja verte taikant dokumentais patvirtintą turto ir išsipareigojimų valdymo politiką. Kaip pavyzdį galima nurodyti 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.
- B4.1.35. Kaip nurodyta pirmiau, ši sąlyga priklauso nuo to, kaip subjektas valdo ir vertina atitinkamų finansinių priemonių grupės rezultatus. Taigi (taikant priskyrimo pirminio pripažinimo metu reikalavimą) subjektas, kuris remdamasis šia sąlyga priskiria finansinius išsipareigojimus prie išsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, taip pat priskiria visus tinkamus finansinius išsipareigojimus, kurie valdomi ir vertinami kartu.
- B4.1.36. Subjekto strategijos dokumentai nebūtinai turi būti išsamūs, bet turi būti pakankami, kad būtų galima įrodyti atitiktį 4.2.2 straipsnio b punktui. Tokios strategijos nereikia rengti kiekvienam atskiram objektui, ji gali apimti visą portfelį. Pavyzdžiui, jei iš subjekto pagrindinių vadovaujančių darbuotojų patvirtintos skyriaus veiklos rezultatų valdymo sistemos aiškiai matyti, kad jo rezultatai vertinami remiantis šiuo pagrindu, daugiau dokumentų atitikčiai 4.2.2 straipsnio b punktui įrodyti nereikia.

Įterptosios išvestinės finansinės priemonės (4.3 skirsnis)

- B4.3.1. Jei subjektas tampa mišriosios sutarties, kurios pagrindinė priemonė nėra turtas, patenkantis į šio standarto taikymo sritį, šalimi, 4.3.3 straipsnyje reikalaujama, kad subjektas nustatytų visas įterptąsias išvestines finansines priemones, įvertintų, ar jas reikia atskirti nuo pagrindinės sutarties, o tas išvestines finansines priemones, kurias reikia atskirti, pirminio pripažinimo metu įvertintų tikrąja verte, vėliau – tikrąja verte, kurios pasikeitimai pripažįstami pelnu arba nuostoliais.
- B4.3.2. Jei pagrindinė sutartis neturi nurodyto ar iš anksto nustatyto termino ir apima subjekto grynojo turto likusią dalį, jos ekonominės charakteristikos ir rizikos rūšys atitinka nuosavybės priemonės ekonomines charakteristikas ir rizikos rūšis, o įterptoji išvestinė finansinė priemonė, kad ją būtų galima laikyti glaudžiai susijusia, turėtų turėti tokias pačias nuosavybės charakteristikas, susijusias su tuo pačiu subjektu. Jeigu pagrindinė sutartis nėra nuosavybės priemonė ir atitinka finansinės priemonės apibrėžtį, jos ekonominės charakteristikos ir rizikos rūšys atitinka būdingąsias skolos priemonę.
- B4.3.3. Įterptoji išvestinė finansinė priemonė be pasirinkimo sandorio (pvz., įterpto išankstinio arba apskaitavimo sandorio) atskiriama nuo jos pagrindinės sutarties remiantis nustatytais arba numanomais jos esminėmis sąlygomis taip, kad pirminio pripažinimo metu jos tikroji vertė būtų nulinė. Įterptoji išvestinė finansinė priemonė, grindžiama pasirinkimo sandoriu (pvz., įterptu pasirinkimo pirkti, pasirinkimo parduoti, viršutinės arba apatinės ribos pasirinkimo sandoriu, pasirinkimo sandoriu dėl apskaitavimo sandorio), atskiriama nuo pagrindinės sutarties remiantis nustatytais pasirinkimo sandorio elemento sąlygomis. Pagrindinės finansinės priemonės pirminė balansinė vertė yra likutinė vertė atskyrus įterptąją išvestinę finansinę priemonę.
- B4.3.4. Kelios į vieną mišriąją sutartį įterptos įvairios išvestinės finansinės priemonės paprastai laikomos viena sudėtine įterptąja išvestine finansine priemone. Vis dėlto prie nuosavybės priskiriamos įterptosios išvestinės finansinės priemonės (žr. 32-ąją TAS „Finansinės priemonės. Pateikimas“) apskaitomos atskirai nuo įterptųjų išvestinių finansinių priemonių, klasifikuojamų kaip turtas arba įsipareigojimai. Be to, jei mišrioji sutartis apima daugiau kaip vieną įterptąją išvestinę finansinę priemonę ir tos išvestinės finansinės priemonės yra susijusios su skirtingomis rizikos pozicijomis, lengvai atskiriamos ir viena nuo kitos nepriklausančios, jos apskaitomos atskirai viena nuo kitos.
- B4.3.5. Toliau pateiktuose pavyzdžiuose įterptosios išvestinės finansinės priemonės ekonominės charakteristikos ir rizikos rūšys nėra glaudžiai susijusios su pagrindine sutartimi (4.3.3 straipsnio a punktas). Šiuose pavyzdžiuose darant prielaidą, kad įvykdytos 4.3.3 straipsnio b ir c punktuose nustatytos sąlygos, subjektas įterptąją išvestinę finansinę priemonę apskaito atskirai nuo pagrindinės sutarties:
- a) pasirinkimo parduoti sandoris, įterptas į finansinę priemonę, kuria turėtoji suteikiama teisė reikalauti, kad emitentas iš naujo įsigytų priemonę už tam tikrą pinigų sumą arba kitokį turtą, kurio vertė kinta dėl nuosavybės ar biržos prekių kainų arba indeksų pokyčių, nėra glaudžiai susijęs su pagrindine skolos priemone;
 - b) pasirinkimo sandoris arba automatinio termino pratęsimo likusiam skolos priemonės laikotarpiui sąlyga nėra glaudžiai susijęs su pagrindine skolos priemone, nebent pratęsimo metu atliekamas koregavimas pagal apytikslę dabartinę rinkos palūkanų normą. Jei subjektas išleidžia skolos priemonę ir tos priemonės turėtojas dėl jos pasirašo pasirinkimo pirkti sandorį trečiajam šaliai, emitentas laiko, kad šiuo pasirinkimo pirkti sandoriu pratęsiamas laikotarpis iki skolos priemonės termino, jei dėl vykdomo pasirinkimo pirkti sandorio iš emitento gali būti reikalaujama dalyvauti perparduodant skolos priemonę arba palengvinti jos perpardavimą;
 - c) pagal nuosavybę indeksuotos palūkanos arba pagrindinės sumos mokėjimai, įterpti į pagrindinę skolos priemonę arba draudimo sutartį, pagal kurią palūkanų arba pagrindinė suma yra indeksuojama pagal nuosavybės priemonės vertę, nėra glaudžiai susiję su pagrindine priemone, nes pagrindinei ir įterptajai išvestinei finansinėms priemonėms būdingos rizikos rūšys nėra panašios;
 - d) pagal biržos prekes indeksuotos palūkanos arba pagrindiniai mokėjimai, įterpti į pagrindinę skolos priemonę arba draudimo sutartį, pagal kurią palūkanų arba pagrindinė suma yra indeksuojama pagal biržos prekęs (pvz., aukso) kainą, nėra glaudžiai susiję su pagrindine priemone, nes pagrindinei ir įterptajai išvestinei finansinėms priemonėms būdingos rizikos rūšys nėra panašios;

e) pasirinkimo pirkti, parduoti arba iš anksto mokėti sandoris, įterptas į pagrindinę skolos sutartį arba pagrindinę draudimo sutartį, nėra glaudžiai susijęs su pagrindine sutartimi, nebent:

- i) pasirinkimo sandorio pasinaudojimo kaina kiekvieną įvykdymo datą yra apytiksliai lygi pagrindinės skolos priemonės amortizuotai savikainai ar pagrindinės draudimo sutarties balansinei vertei arba
- ii) išankstinio mokėjimo pasirinkimo sandorio pasinaudojimo kaina skolintojui kompensuojama suma, neviršijanti pagrindinės sutarties likusio galiojimo laikotarpio apytikslės prarastų palūkanų dabartinės vertės. Prarastos palūkanos yra pagrindinės iš anksto sumokėtos sumos ir palūkanų normų skirtumo sandauga. Palūkanų normų skirtumas yra pagrindinės sutarties efektyviųjų palūkanų normos perviršis, palyginti su efektyviųjų palūkanų norma, kurią subjektas gautų išankstinio mokėjimo datą, jei pagal panašią sutartį iš anksto sumokėtų pagrindinę sumą reinvestuotų likusiam pagrindinės sutarties laikotarpiui.

Įvertinimas, ar pasirinkimo pirkti arba parduoti sandoris yra glaudžiai susijęs su pagrindine skolos sutartimi, atliekamas prieš atskiriant konvertuojamos skolos priemonės nuosavybės elementą pagal 32-ąją TAS;

f) kredito išvestinės finansinės priemonės, kurios yra įterptos į pagrindinę skolos priemonę ir pagal kurias leidžiama vienai šaliai (naudos gavėjui) perduoti tam tikro referencinio turto, kuris gali jam nepriklausyti, kredito riziką kitai šaliai (garantui), nėra glaudžiai susijusios su pagrindine skolos priemone. Tokiomis kredito išvestinėmis finansinėmis priemonėmis garantui leidžiama prisiimti kredito riziką, susijusią su referenciniu turtu, nebūnant tiesioginiu jo savininku.

B4.3.6. Kaip mišriosios sutarties pavyzdį būtų galima nurodyti finansinę priemonę, kuria jos turėtojai suteikiama teisė ją vėl parduoti emitentui už tam tikrą pinigų sumą arba kitą finansinį turtą, kurių vertė kinta dėl galinčio didėti arba mažėti nuosavybės arba biržos prekių indekso pokyčių (padengiamąją finansinę priemonę). Jei emitentas pirminio pripažinimo metu nepriskiria padengiamosios finansinės priemonės prie finansinių įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, įterptąją išvestinę finansinę priemonę (t. y. indeksuotą pagrindinį mokėjimą) reikalaujama atskirti pagal 4.3.3 straipsnį, nes pagrindinė sutartis yra skolos priemonė pagal B4.3.2 straipsnį, o indeksuotas pagrindinis mokėjimas nėra glaudžiai susijęs su pagrindine skolos priemone pagal B4.3.5 straipsnio a punktą. Pagrindinis mokėjimas gali didėti ir mažėti, todėl įterptoji išvestinė finansinė priemonė yra išvestinė finansinė priemonė be pasirinkimo sandorio, kurios vertė indeksuojama remiantis susietuoju kintamuoju.

B4.3.7. Jei tai yra padengiamoji finansinė priemonė, kurią galima bet kada vėl parduoti už pinigų sumą, lygią proporcingai subjekto grynojo turto vertės daliai (pvz., atvirųjų investicinių fondų investicinių vienetų arba tam tikrų su investiciniais vienetais susijusių investicinių produktų), atskiriant įterptąją išvestinę finansinę priemonę ir apskaitant kiekvieną komponentą siekiama įvertinti mišriąją sutartį išperkamąja suma, mokėtina ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, jei turėtojas pasinaudoja savo teise grąžinti priemonę emitentui.

B4.3.8. Toliau pateikiamuose pavyzdžiuose nurodytų įterptųjų išvestinių finansinių priemonių ekonominės charakteristikos ir rizikos rūšys yra glaudžiai susijusios su pagrindinės sutarties ekonominėmis charakteristikomis ir rizikos rūšimis. Šiuose pavyzdžiuose subjektas įterptosios išvestinės finansinės priemonės atskirai nuo pagrindinės sutarties neapskaito:

- a) įterptoji išvestinė finansinė priemonė, kurios pagrindinė priemonė yra palūkanų norma arba palūkanų normos indeksas, dėl kurių gali kisti palūkanų suma, kuri kitu atveju būtų mokama arba gaunama pagal palūkaninės pagrindinės skolos sutartį arba draudimo sutartį, yra glaudžiai susijusi su pagrindine sutartimi, nebent už mišriąją sutartį galima atsiskaityti taip, kad turėtojas neatgautų iš esmės visos savo pripažintos investicijos arba dėl įterptosios išvestinės finansinės priemonės galėtų bent dvigubai padidėti turėtojo pirminė pagrindinės sutarties grąžos norma ir galėtų susidaryti tokia grąžos norma, kuri būtų bent dvigubai didesnė už sutarties, kurios sąlygos atitinka pagrindinės sutarties sąlygas, rinkos grąžos normą;

- b) įterptoji apatinė arba viršutinė skolos sutarties arba draudimo sutarties palūkanų normos riba yra glaudžiai susijusi su pagrindine sutartimi, jei sutarties sudarymo metu viršutinė riba yra lygi rinkos palūkanų normai arba ją viršija, o apatinė riba yra lygi rinkos palūkanų normai arba už ją mažesnė, be to, viršutinė ar apatinė riba nėra veikiamą pagrindinės sutarties. Panašiai ir sutarties pirkti arba parduoti turtą (pvz., biržos prekę) nuostatos, kuriomis nustatoma viršutinė ir apatinė už turtą mokėtinos arba gautinos kainos ribos, yra glaudžiai susijusios su pagrindine sutartimi, jei viršutinė ir apatinė kainos ribos sutarties pradžioje buvo neigiamos vertės ir joms neturėjo įtakos pagrindinė sutartis;
- c) įterptoji užsienio valiutos išvestinė finansinė priemonė, kuria sukuriamas pagrindinės sumos arba palūkanų mokėjimų užsienio valiuta srautas ir kuri yra įterpta į pagrindinę skolos priemonę (pvz., dviejų valiutų obligacija), yra glaudžiai susijusi su pagrindine skolos priemone. Tokia išvestinė finansinė priemonė neatskirama nuo pagrindinės priemonės, nes 21-ajame TAS „Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka“ reikalaujama, kad piniginių straipsnių užsienio valiutos kurso pasikeitimo pelnas ir nuostoliai būtų pripažįstami pelnu ar nuostoliais;
- d) pagrindinės sutarties, kuri yra draudimo sutartis arba nėra finansinė priemonė (pvz., nefinansinio objekto, kurio kaina išreikšta užsienio valiuta, pirkimo arba pardavimo sutartis), įterptoji užsienio valiutos išvestinė finansinė priemonė yra glaudžiai susijusi su pagrindine sutartimi tada, jei ji nėra šios sutarties veikiamą, jei į ją neįtrauktas pasirinkimo sandorio elementas ir pagal ją reikalaujami mokėjimai išreikšti viena iš šių valiutų:
- i) bet kurios tos sutarties reikšmingos šalies funkcinė valiuta;
 - ii) valiuta, kuria paprastai nurodomos įsigytų ar pristatytų susijusių prekių ar paslaugų kainos komerciniuose viso pasaulio sandoriuose (pvz., JAV doleriais žalios naftos sandoriuose) arba
 - iii) valiuta, įprastai naudojama nefinansinio objekto pirkimo ar pardavimo sandorio ekonominėje aplinkoje (pvz., santykinai stabili ir likvidžia valiuta, įprastai naudojama vietinių įmonių sandoriuose ar prekyboje su užsieniu);
- e) išankstinio mokėjimo pasirinkimo sandoris, įterptas tik į suskaidytosios sutarties palūkanų dalį arba pagrindinę dalį, yra glaudžiai susijęs su pagrindine sutartimi, jeigu: i) ji atsirado atskyrus teisę gauti finansinės priemonės, neapimančios įterptos išvestinės finansinės priemonės, sutartyje numatytus pinigų srautus ir ii) jai netaikoma nė viena sąlyga, neįtraukta į pirminę pagrindinę skolos sutartį;
- f) pagrindinės nuomos sutarties įterptoji išvestinė finansinė priemonė yra glaudžiai susijusi su pagrindine sutartimi, jei įterptoji išvestinė finansinė priemonė yra: i) su infliacija susijęs indeksas, pvz., nuomos mokesčiai, susieti su vartojimo kainų indeksu (jei nuoma mokama ne skolintomis lėšomis, o indeksas yra susijęs su paties subjekto ekonominės aplinkos infliacija); ii) kintamieji nuomos mokesčiai, grindžiami susijusiu pardavimu, arba iii) kintamieji nuomos mokesčiai, grindžiami kintamosiomis palūkanų normomis;
- g) į pagrindinę finansinę priemonę arba pagrindinę draudimo sutartį įterptas vienetų susiejimo elementas yra glaudžiai susijęs su pagrindine priemone arba pagrindine sutartimi, jei vienetu išreikšti mokėjimai vertinami dabartinėmis vieneto vertėmis, atitinkančiomis fondo turto tikrąsias vertes. Vienetų susiejimo elementas yra sutartinė sąlyga, pagal kurią reikalaujama išreikšti mokėjimus vidaus arba išorės investicinio fondo vienetais;
- h) į draudimo sutartį įterpta išvestinė finansinė priemonė yra glaudžiai susijusi su pagrindine draudimo sutartimi, jei įterptoji išvestinė finansinė priemonė ir pagrindinė draudimo sutartis yra tiek viena nuo kitos priklausomos, kad subjektas negali vertinti įterptosios išvestinės finansinės priemonės atskirai (t. y. neatsižvelgdamas į pagrindinę sutartį).

Priemonės, apimančios įterptąsias išvestines finansines priemones

- B4.3.9. Kaip nurodyta B4.3.1 straipsnyje, jei subjektas tampa mišriosios sutarties, kurios pagrindinė priemonė nėra turtas, patenkantis į šio standarto taikymo sritį, ir kuri apima vieną arba daugiau įterptųjų išvestinių finansinių priemonių, šalimi, pagal 4.3.3 straipsnį reikalaujama, kad subjektas nustatytų visas šias įterptąsias išvestines finansines priemones, įvertintų, ar jas reikia atskirti nuo pagrindinės sutarties, ir tas išvestines finansines priemones, kurias reikia atskirti, pirminio pripažinimo metu ir vėliau įvertintų tikrąja verte. Įvertinant rezultatus šiuos reikalavimus pritaikyti gali būti dar sudėtingiau ar mažiau patikima, nei vertinant visą priemonę tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais. Todėl pagal šį standartą leidžiama visą mišriąją sutartį priskirti prie sutarčių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais.
- B4.3.10. Taip ją priskirti galima nepaisant to, ar atskirti įterptąsias išvestines finansines priemones nuo pagrindinės sutarties 4.3.3 straipsnyje reikalaujama, ar draudžiama. Vis dėlto pagal 4.3.5 straipsnį nebūtų pateisinama priskirti mišriąją sutartį prie sutarčių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, 4.3.5 straipsnio a ir b punktuose nurodytais atvejais, nes taip ją priskiriant nebūtų mažinamas sudėtingumas arba didinamas patikimumas.

Įterptųjų išvestinių finansinių priemonių pakartotinis vertinimas

- B4.3.11. Kaip nurodyta 4.3.3 straipsnyje, pirmą kartą tapdamas sutarties šalimi subjektas turi įvertinti, ar įterptąją išvestinę finansinę priemonę reikia atskirti nuo pagrindinės sutarties ir apskaityti kaip išvestinę finansinę priemonę. Vėlesnis pakartotinis vertinimas draudžiamas, nebent pasikeičia sutarties sąlygos ir todėl reikšmingai pakinta pinigų srautai, kurių kitaip būtų reikalaujama pagal sutartį, – šiuo atveju pakartotinį vertinimą atlikti būtina. Ar pinigų srautų pasikeitimas yra reikšmingas, subjektas nustato atsižvelgdamas į tai, kiek pasikeitė su įterptąja išvestine finansine priemone, pagrindine sutartimi arba jomis abiem susiję tikėtini būsimieji pinigų srautai ir ar šis pasikeitimas yra reikšmingas, palyginti su pirmiau numatytais sutarties pinigų srautais.
- B4.3.12. B4.3.11 straipsnis netaikomas įterptosioms išvestinėms finansinėms priemonėms, įtrauktoms į sutartis, kurios yra įsigytos:

- a) verslo jungimu (kaip apibrėžta 3-iajame TFAS „Verslo jungimai“);
- b) bendrai kontroliuojamų subjektų arba verslo jungimu, kaip aprašyta 3-iojo TFAS B1–B4 straipsniuose, arba
- c) formuojant bendrąją įmonę, kaip apibrėžta 11-ajame TFAS „Jungtinė veikla“,

arba galbūt jas pakartotinai vertinant įsigijimo datą⁽⁵³⁾.

Finansinio turto perklasifikavimas (4.4 skirsnis)*Finansinio turto perklasifikavimas*

- B4.4.1. 4.4.1 straipsnyje reikalaujama, kad, pakeitęs finansiniam turtui valdyti taikomą verslo modelį, subjektas tą finansinį turtą perklasifikuotų. Tokie pakeitimai turėtų būti labai reti. Tokius pakeitimus nustato subjekto vyresnioji vadovybė įvykus išorės arba vidaus pokyčiams ir jie turi būti reikšmingi subjekto veiklai ir įrodomi išorės šalims. Taigi subjekto verslo modelis kinta tik jam pradėjus arba nustojus vykdyti jo operacijoms reikšmingą veiklą, pvz., subjektui įsigijus verslo liniją, perleidus ją arba nutraukus jos veiklą. Pavyzdžiui, verslo modelis gali pakisti, jei:

⁽⁵³⁾ Sutarčių, kurios apima įterptąsias išvestines finansines priemones, įsigijimui jungiant verslą taikomas 3-iasis TFAS.

- a) subjektas turi komercinių paskolų portfelį ir laiko jį siekdamas parduoti trumpuoju laikotarpiu. Subjektas įsigyja įmonę, kuri valdo komercines paskolas, ir taiko verslo modelį, pagal kurį paskolos laikomos siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus. Komercinių paskolų portfelis nebėra skirtas parduoti; dabar jis valdomas kartu su įsigytais komercinėmis paskolomis ir visos šios paskolos laikomos siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus;
 - b) finansinių paslaugų įmonė nusprendžia uždaryti savo mažmeninės hipotekos įmonę. Ta įmonė nebepatvirtina naujo verslo, o finansinių paslaugų įmonė aktyviai vykdo parduoti skirtą hipotekos paskolų portfelio rinkodarą.
- B4.4.2. Subjekto verslo modelio tikslo pakeitimas turi būti atliktas iki perklasifikavimo datos. Pavyzdžiui, jei finansinių paslaugų įmonė nusprendžia uždaryti savo mažmeninės hipotekos įmonę vasario 15 d. ir todėl visą susijusį finansinį turtą turi perklasifikuoti balandžio 1 d. (t. y. pirmąją subjekto kito ataskaitinio laikotarpio dieną), po vasario 15 d. subjektas neturi patvirtinti naujo mažmeninės hipotekos verslo arba kitaip vykdyti veiklos, derančios su jos ankstesniu verslo modeliu.
- B4.4.3. Verslo modelio pakeitimais nelaikomi šie pakeitimai:
- a) su konkrečiu finansiniu turtu susijusių ketinimų pasikeitimas (net reikšmingai pakitus rinkos sąlygoms);
 - b) laikinas konkrečios finansinio turto rinkos išnykimas;
 - c) finansinio turto perdavimas iš vienos subjekto dalies į kitą subjekto dalį, taikančią skirtingą verslo modelį.

VERTINIMAS (5 SKYRIUS)

Pirminis vertinimas (5.1 skirsnis)

- B5.1.1. Finansinės priemonės tikroji vertė pirminio pripažinimo metu paprastai yra sandorio kaina (t. y. sumokėto arba gauto atlygio tikroji vertė, taip pat žr. B5.1.2A straipsnį ir 13-ąją TFAS). Tačiau jeigu sumokėto ar gauto atlygio dalis yra už ką nors kitą, o ne už finansinę priemonę, subjektas vertina finansinę priemonę tikrąja verte. Pavyzdžiui, ilgalaikės paskolos arba gautinos sumos, kuriai netaikomos palūkanos, tikroji vertė gali būti vertinama kaip visų būsimųjų pinigų įplaukų, diskontuotų taikant panašių priemonių (panašių valiuta, terminu, palūkanų normos rūšimi ir kitais veiksniais) su panašiu kredito reitingu vyraujančią (-ias) rinkos palūkanų normą (-as), dabartinė vertė. Bet kokia papildoma paskolinta suma yra sąnaudų arba pajamų sumažinimas, jei ji neatitinka kokios nors kitos rūšies turto pripažinimo kriterijų.
- B5.1.2. Jei subjektas suteikia paskolą, kurios palūkanų norma nebūdinga rinkai (pvz., 5 %, kai panašių paskolų rinkos palūkanų norma yra 8 %), ir už tai gauna išankstinį atlygį kaip kompensaciją, jis pripažįsta paskolą tikrąja verte, t. y. neįskaičiuodamas gauto atlygio.
- B5.1.2A. Patikimiausias finansinės priemonės tikrosios vertės pirminio pripažinimo metu įrodymas paprastai yra sandorio kaina (t. y. sumokėto arba gauto atlygio tikroji vertė, taip pat žr. 13-ąją TFAS). Jei subjektas nustato, kad tikroji vertė pirminio pripažinimo metu skiriasi nuo sandorio kainos, kaip nurodyta 5.1.1A straipsnyje, tą datą jis apskaito tą priemonę:
- a) kaip įvertintą pagal 5.1.1 straipsnį, jei tą tikrąją vertę įrodo tokio paties turto arba išpareigojimo kotiruojama kaina aktyviojoje rinkoje (t. y. 1 lygio duomenys), arba pagal vertinimo metodą, kurį taikant naudojami tik stebimų rinkų duomenys. Tikrosios vertės pirminio pripažinimo metu ir sandorio kainos skirtumą subjektas pripažįsta pelnu arba nuostoliais;

- b) visais kitais atvejais – kaip įvertintą pagal 5.1.1 straipsnį ir pakoreguotą atidedant tikrosios vertės pirminio pripažinimo metu ir sandorio kainos skirtumą. Po pirminio pripažinimo subjektas tą atidėtąjį skirtumą pelnu arba nuostoliais pripažįsta tik tiek, kiek jis yra atsiradęs dėl veiksnio (įskaitant laiką), į kurį rinkos dalyviai atsižvelgtų įkainodami turtą arba išpareigojimą, pasikeitimo.

Vėlesnis vertinimas (5.2 ir 5.3 skirsniai)

- B5.2.1. Jei finansinė priemonė, kuri pirmiau buvo pripažinta finansiniu turtu, vertinama tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, ir jos tikroji vertė tampa mažesnė už nulį, ji yra finansinis išpareigojimas, vertinamas pagal 4.2.1 straipsnį. Vis dėlto mišriosios sutartys, kurių pagrindinės priemonės yra į šio standarto taikymo sritį patenkančios turtas, visada vertinamos pagal 4.3.2 straipsnį.
- B5.2.2. Toliau pateiktame pavyzdyje paaiškinama sandorio išlaidų apskaita atliekant pirminį ir tolesnį finansinio turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis pagal 5.7.5 arba 4.1.2A straipsnį, vertinimą. Subjektas įsigyja finansinį turtą už 100 PV ir 2 PV pirkimo komisinius. Iš pradžių subjektas pripažįsta, kad turto vertė yra 102 PV. Ataskaitinis laikotarpis baigiasi vieną dieną vėliau; tą dieną kotiruojama turto rinkos kaina yra 100 PV. Jei šis turtas būtų parduodamas, būtų sumokėti 3 PV dydžio komisiniai. Tą dieną subjektas įvertina turtą 100 PV verte (neatsižvelgdamas į galimus pardavimo komisinius), o kitomis bendrosiomis pajamomis pripažįsta 2 PV nuostolius. Jei finansinis turtas pagal 4.1.2A straipsnį vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, sandorio išlaidos amortizuojant efektyviųjų palūkanų metodu pripažįstamos pelnu arba nuostoliais.
- B5.2.2A. Vėlesnis finansinio turto ar finansinio išpareigojimo vertinimas ir vėlesnis pelno ir nuostolių pripažinimas, kaip aprašyta B5.1.2A straipsnyje, turi atitikti šio standarto reikalavimus.

Investicijos į nuosavybės priemones ir sutartys dėl tų investicijų

- B5.2.3. Visas investicijas į nuosavybės priemones ir sutartis dėl tų priemonių būtina vertinti tikrąja verte. Vis dėlto tam tikromis aplinkybėmis sąnaudos gali būti atitinkamas tikrosios vertės įvertis. Taip gali būti tuo atveju, kai tikrajai vertei įvertinti turima nepakankamai naujesnės informacijos arba esama įvairių galimų tikrosios vertės nustatymo būdų ir sąnaudos atitinka geriausią iš šių galimų nustatymo būdų tikrosios vertės įvertį.
- B5.2.4. Prie rodiklių, iš kurių matyti, kad sąnaudos gali neatitikti tikrosios vertės, priskiriama:
- a) reikšmingas subjekto, į kurį investuojama, veiklos rezultatų pasikeitimas, palyginti su biudžetais, planais arba orientyrais;
 - b) lūkesčių, kad bus įgyvendinti subjekto, į kurį investuojama, techniniai produktų orientyrai, pasikeitimai;
 - c) reikšmingas subjekto, į kurį investuojama, nuosavybės arba produktų (galimų produktų) rinkos pasikeitimas;
 - d) reikšmingas pasaulio ekonomikos arba ekonominės aplinkos, kurioje veikia subjektas, į kurį investuojama, pasikeitimas;
 - e) reikšmingas panašių subjektų veiklos rezultatų arba visoje rinkoje numanomų vertinimų pasikeitimas;

- f) subjekto, į kurį investuojama, vidaus reikalai, pvz., sukčiavimas, komerciniai ginčai, teisiniai ginčai, valdymo arba strategijos pasikeitimai;
- g) įrodymai iš subjekto, į kurį investuojama, nuosavybės išorės sandorių, kuriuos įvykdė subjektas, į kurį investuojama (pvz., nauja nuosavybės priemonių emisija), arba kurie įvykdyti perduodant nuosavybės priemones tarp trečiųjų šalių.

- B5.2.5. B5.2.4 straipsnyje pateiktas sąrašas nėra baigtinis. Subjektas turi remtis visa po pirminio pripažinimo datos galima gauti informacija apie subjekto, į kurį investuojama, veiklos rezultatus ir veiklą. Jei yra tokių svarbių veiksmų, iš jų gali būti matyti, kad sąnaudos gali neatitikti tikrosios vertės. Tokiais atvejais subjektas privalo vertinti tikrąją vertę.
- B5.2.6. Sąnaudos niekada nėra geriausias investicijų į kotiruojamas nuosavybės priemones (arba kotiruojamų nuosavybės priemonių sutarčių) tikrosios vertės įvertis.

Vertinimas amortizuota savikaina (5.4 skirsnis)

Efektyviųjų palūkanų metodas

- B5.4.1. Taikydamas efektyviųjų palūkanų metodą, subjektas nustato mokesčius, kurie yra neatskiriama finansinės priemonės efektyviųjų palūkanų normos dalis. Iš mokesčių už finansines paslaugas aprašo gali nesimatyti teikiamų paslaugų pobūdžio ir turinio. Mokesčiai, kurie yra neatskiriama finansinės priemonės efektyviųjų palūkanų normos dalis, laikomi efektyviųjų palūkanų normos koregavimu, nebent finansinė priemonė vertinama tikrąja verte, o tikrosios vertės pasikeitimas pripažįstamas pelnu ar nuostoliais. Tais atvejais mokesčiai pripažįstami kaip pajamos arba sąnaudos priemonės pirminio pripažinimo metu.
- B5.4.2. Mokesčius, kurie yra neatskiriama finansinės priemonės efektyviųjų palūkanų normos dalis, sudaro:
- a) subjekto gauti su finansinio turto sukūrimu arba įsigijimu susiję suteikimo mokesčiai. Į tokius mokesčius gali būti įtraukta kompensacija už tokią veiklą, kaip skolininko finansinių sąlygų vertinimas, garantijų, užstato ir kitų apsaugos priemonių vertinimas ir registravimas, derybos dėl priemonės sąlygų, dokumentų rengimas ir tvarkymas ir sandorio užbaigimas. Šie mokesčiai yra neatskiriama susijusios finansinės priemonės kontrolės perėmimo dalis;
 - b) išsipareigojimo mokesčiai, kuriuos subjektas gavo, kad galėtų suteikti paskolą, jei kreditavimo išsipareigojimas nėra vertinamas pagal 4.2.1 straipsnio a punktą ir tikėtina, kad subjektas sudarys konkretų skolinimo susitarimą. Šie mokesčiai laikomi kompensacija už tolesnę finansinės priemonės įsigijimo kontrolę. Jei išsipareigojimo galiojimo laikotarpis baigiasi subjektui nesuteikus paskolos, galiojimo laikotarpio pasibaigimo metu mokestis pripažįstamas pajamomis;
 - c) suteikimo mokesčiai, mokami už amortizuota savikaina įvertintų finansinių išsipareigojimų emisiją. Šie mokesčiai yra neatskiriama finansinio išsipareigojimo kontrolės perėmimo dalis. Subjektas atskiria mokesčius ir sąnaudas, kurie yra neatskiriama finansinio išsipareigojimo efektyviųjų palūkanų normos dalis, nuo suteikimo mokesčių ir sandorio išlaidų, susijusių su teise teikti paslaugas, pvz., investicijų valdymo paslaugas.
- B5.4.3. Mokesčius, kurie nėra neatskiriama finansinės priemonės efektyviųjų palūkanų normos dalis ir kurių apskaita tvarkoma pagal 15-ąją TFAS, sudaro:
- a) už paskolos priežiūrą taikomi mokesčiai;
 - b) išsipareigojimo suteikti paskolą mokesčiai, jei kreditavimo išsipareigojimas nėra vertinamas pagal 4.2.1 straipsnio a punktą ir nėra tikėtina, kad bus sudarytas konkretus skolinimo susitarimas, ir

- c) paskolų sindikavimo mokesčiai, kuriuos gauna subjektas, organizuojantis paskolą, bet nepasilieikantis dalies paskolos paketo (arba pasilieikantis dalį, kuriai taikoma ta pati efektyviųjų palūkanų norma už panašią riziką, kaip ir kitiems dalyviams).

- B5.4.4. Taikydamas efektyviųjų palūkanų metodą, subjektas paprastai amortizuoja bet kokius mokesčius, sumokėtas arba gautas sumas, sandorių išlaidas ir kitas priemokas arba nuolaidas, įtrauktas skaičiuojant efektyviųjų palūkanų normą per tikėtiną finansinės priemonės galiojimo laikotarpį. Vis dėlto, jei tai yra laikotarpis, su kuriuo siejami mokesčiai, sumokėtos arba gautos sumos, sandorio išlaidos, priemokos arba nuolaidos, taikomas trumpesnis laikotarpis. Taip gali būti, jei kintamasis, su kuriuo yra susiję mokesčiai, sumokėtos arba gautos sumos, sandorio išlaidos, priemokos arba nuolaidos, perkainojamas pagal rinkos normas iki numatyto finansinės priemonės termino. Tokiu atveju tinkamas amortizacijos laikotarpis yra laikas iki kitos tokios perkainojimo datos. Pavyzdžiui, jei priemoka arba nuolaida, taikoma kintamosios normos finansinei priemonei, atitinka tos finansinės priemonės palūkanas, susikaupusias nuo tada, kai jos buvo sumokėtos paskutinį kartą, arba rinkos palūkanų normų pasikeitimus nuo tada, kai kintamoji palūkanų norma buvo pakartotinai nustatyta pagal rinkos palūkanų normas, ji amortizuojama per laikotarpį iki tos datos, kurią kintamosios palūkanos vėl bus pakartotinai nustatytos pagal rinkos palūkanų normas. Taip yra todėl, kad priemoka arba nuolaida yra susijusi su laikotarpiu iki kitos palūkanų normos pakartotinio nustatymo datos, nes tą datą su priemoka arba nuolaida siejamas kintamasis (t. y. palūkanų normos) pakartotinai nustatomas pagal rinkos palūkanų normas. Vis dėlto, jei priemoka arba nuolaida atsiranda dėl kredito maržos pokyčio, viršijančio nustatytą finansinės priemonės kintamąją normą arba kitus kintamuosius, kurie nėra pakartotinai nustatomi pagal rinkos palūkanų normas, ji amortizuojama per visą tikėtiną finansinės priemonės galiojimo laikotarpį.
- B5.4.5. Periodiškai perskaičiuojant kintamosios normos finansinio turto ir kintamosios palūkanų normos finansinių išpareigojimų pinigų srautus siekiant atsižvelgti į rinkos palūkanų normų pokyčius, kinta efektyviųjų palūkanų norma. Jei kintamosios normos finansinis turtas arba kintamosios normos finansiniai išpareigojimai pirminio pripažinimo metu pripažįstami suma, lygia pagrindinei sumai, gautinai arba mokėtinai suėjus terminui, būsimų palūkanų mokėjimų perskaičiavimas paprastai neturi reikšmingos įtakos turto arba išpareigojimo balansinei vertei.
- B5.4.6. Jei subjektas tikslina savo mokėjimų arba įplaukų įverčius (išskyrus pakeitimus pagal 5.4.3 straipsnį ir tikėtinų kredito nuostolių įverčių pasikeitimus), jis koreguoja finansinio turto bendrąją balansinę vertę arba finansinio išpareigojimo (arba finansinių priemonių grupės) amortizuotą savikainą, kad ši atitiktų faktinius ir patikslintus apskaičiuotus sutartyje numatytus pinigų srautus. Subjektas perskaičiuoja finansinio turto bendrąją balansinę vertę arba finansinio išpareigojimo amortizuotą savikainą kaip įvertintų būsimųjų sutartyje numatytų pinigų srautų, kurie diskontuoti taikant finansinės priemonės pradinę efektyviųjų palūkanų normą (arba, jei nusipirktas arba suteiktas dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansinis turtas, – dėl kredito pakoreguotą efektyviųjų palūkanų normą) arba, jei taikoma, pagal 6.5.10 straipsnį apskaičiuotą patikslintą efektyviųjų palūkanų normą, dabartinę vertę. Koregavimas pelno (nuostolių) ataskaitoje pripažįstamas pajamomis arba sąnaudomis.
- B5.4.7. Tam tikrais atvejais pirminio pripažinimo metu finansinio turto vertė laikoma dėl kredito rizikos sumažėjusia, nes kredito rizika yra labai didelė ir pirkimo atveju finansinis turtas išsigijamas su didele nuolaida. Apskaičiuodamas finansiniam turtui, kuris pirminio pripažinimo metu laikomas išsigytu arba suteiktu dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansiniu turtu, taikytiną dėl kredito pakoreguotą efektyviųjų palūkanų normą, subjektas į apskaičiuotus pinigų srautus turi įtraukti pirminius tikėtinus kredito nuostolius. Vis dėlto tai nereikia, kad dėl kredito pakoreguota efektyviųjų palūkanų norma turėtų būti taikoma vien dėl to, kad pirminio pripažinimo metu finansinio turto kredito rizika buvo didelė.

Sandorio išlaidos

- B5.4.8. Sandorio išlaidas sudaro mokesčiai ir komisiniai, mokami agentams (įskaitant darbuotojus, kurie yra prekybos agentai), konsultantams, makleriams ir prekybos tarpininkams, reguliavimo institucijų ir vertybinių popierių biržų rinkliavos, taip pat pervedimo mokesčiai ir muitai. Prie sandorio išlaidų nepriskiriamos skolos priemokos arba nuolaidos, finansavimo sąnaudos, vidaus administracinės arba valdymo išlaidos.

Nurašymas

- B5.4.9. Nurašymas gali būti susijęs su visu finansiniu turtu arba jo dalimi. Pavyzdžiui, subjektas ketina pasinaudoti teise į finansinio turto užstatą ir tikisi atgauti iš užstato ne daugiau kaip 30 % finansinio turto. Jei subjektas negali pagrįstai tikėtis atgauti daugiau finansinio turto pinigų srautų, likusius 70 % finansinio turto jis turėtų nurašyti.

Vertės sumažėjimas (5.5 skirsnis)*Vertinimo kartu ir atskirai pagrindas*

- B5.5.1. Siekiant įgyvendinti tikslą pripažinti tikėtinus galiojimo laikotarpio kredito nuostolius atsižvelgiant į reikšmingą kredito rizikos padidėjimą nuo pirminio pripažinimo, reikšmingo kredito rizikos padidėjimo vertinimą gali prireikti atlikti vertinant turtą kartu, atsižvelgiant į informaciją, iš kurios matyti reikšmingas, pvz., finansinių priemonių grupės arba pogrupio, kredito rizikos padidėjimas. Taip siekiama užtikrinti, kad subjektas įgyvendintų tikslą pripažinti tikėtinus galiojimo laikotarpio kredito nuostolius reikšmingai padidėjus kredito rizikai, net jei tokių reikšmingo kredito rizikos padidėjimo įrodymų atskirų priemonių lygmeniu dar nėra.
- B5.5.2. Tikėtini galiojimo laikotarpio kredito nuostoliai paprastai turėtų būti pripažįstami prieš tai, kai finansinė priemonė tampa laiku neapmokėta. Paprastai kredito rizika reikšmingai padidėja prieš tai, kai finansinė priemonė tampa laiku neapmokėta arba pastebima kitų su skolininku susijusių delsos veiksmų (pvz., pakeitimas arba restruktūrizacija). Todėl, jei ne per didelėmis išlaidomis ar pastangomis galima gauti pagrįstos ir patvirtinamos informacijos, kuri yra labiau orientuota į ateitį nei apie pradelstus mokėjimus, ja būtina remtis vertinant kredito rizikos pasikeitimus.
- B5.5.3. Tačiau dėl finansinių priemonių pobūdžio ir galimos gauti informacijos apie konkrečių finansinių priemonių grupių kredito riziką subjektas gali neturėti galimybės nustatyti atskirų finansinių priemonių reikšmingų kredito rizikos pasikeitimų prieš tai, kai finansinė priemonė tampa laiku neapmokėta. Taip gali būti, pvz., jei finansinės priemonės yra mažmeninės paskolos, apie kurias turima mažai arba išvis neturima reguliariai gaunamos ir stebimos atnaujintos informacijos apie atskiros priemonės kredito riziką tol, kol klientas pažeidžia sutarties sąlygas. Jei atskirų finansinių priemonių kredito rizikos pasikeitimai nenustatomi prieš šioms priemonėms tampant neapmokėtomis laiku, vien atskiros finansinės priemonės lygmens kredito informacija grindžiami nuostolių atskaitymai teisingai neparodytų kredito rizikos pasikeitimų nuo pirminio pripažinimo.
- B5.5.4. Tam tikromis aplinkybėmis subjektas neturi pagrįstos ir patvirtinamos informacijos, kurią galima gauti ne per didelėmis išlaidomis ar pastangomis ir kuria remiantis būtų galima įvertinti tikėtinus atskiros priemonės galiojimo laikotarpio kredito nuostolius. Tuo atveju tikėtini galiojimo laikotarpio kredito nuostoliai pripažįstami vertinant priemones kartu, atsižvelgiant į išsamią kredito rizikos informaciją. Ši išsami kredito rizikos informacija turi apimti ne tik informaciją apie pradelstus mokėjimus, bet ir visą svarbią kredito informaciją, įskaitant į ateitį orientuotą makroekonominę informaciją, kad būtų įmanoma apytiksliai įvertinti tikėtinų galiojimo laikotarpio kredito nuostolių pripažinimo rezultatą, jei atskiros priemonės kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo.
- B5.5.5. Siekdamas nustatyti reikšmingą kredito rizikos padidėjimą ir pripažinti nuostolių atskaitymus vertindamas priemones kartu, subjektas gali klasifikuoti finansines priemones remdamasis bendromis kredito rizikos ypatybėmis, kad būtų galima lengviau atlikti analizę, padėsiančią laiku nustatyti reikšmingą kredito rizikos padidėjimą. Subjektas neturėtų pateikti šios informacijos neaiškiai, klasifikuodamas skirtingomis rizikos ypatybėmis pasižyminčias finansines priemones. Bendros kredito rizikos ypatybės gali būti (sąrašas nebaigtinis):
- a) priemonės rūšis;
 - b) kredito rizikos reitingai;
 - c) užstato rūšis;
 - d) pirminio pripažinimo data;
 - e) iki termino likęs laikotarpis;
 - f) sektorius;
 - g) skolininko geografinė vietovė ir

h) užstato vertė, palyginti su finansinio turto verte, jei užstatas turi įtakos išpareigojimų neįvykdymo tikimybei (pvz., paskolos be regreso teisės kai kuriose jurisdikcijose arba paskolos ir turto vertės santykis).

- B5.5.6. 5.5.4 straipsnyje reikalaujama, kad būtų pripažįstami visų finansinių priemonių, kurių kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, tikėtini galiojimo laikotarpio kredito nuostoliai. Siekdamas įgyvendinti šį tikslą, subjektas, negalintis klasifikuoti finansinių priemonių, kurių kredito rizika laikoma reikšmingai padidėjusia nuo pirminio pripažinimo, remdamasis bendromis kredito rizikos ypatybėmis, turėtų pripažinti finansinio turto dalies, kurios kredito rizika laikoma reikšmingai padidėjusia, tikėtinus galiojimo laikotarpio kredito nuostolius. Finansinių priemonių agregavimas, kai, siekiant įvertinti, ar kredito rizika pakito, finansinės priemonės vertinamos kartu, laikui bėgant gavus naujos informacijos apie finansinių priemonių grupes arba atskiras finansines priemones gali kisti.

Tikėtinų galiojimo laikotarpio kredito nuostolių pripažinimo laikas

- B5.5.7. Vertinimas, ar tikėtini galiojimo laikotarpio kredito nuostoliai turėtų būti pripažįstami, grindžiamas ne įrodymu, kad finansinio turto vertė paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną buvo dėl kredito rizikos sumažėjusi, arba faktiniu išpareigojimų neįvykdymu, bet reikšmingu išpareigojimų neįvykdymo tikėtinumu arba rizikos padidėjimu nuo pirminio pripažinimo (nepaisant to, ar finansinė priemonė perkainota siekiant atsižvelgti į kredito rizikos padidėjimą). Paprastai kredito rizika reikšmingai padidėja prieš finansiniam turtui tampant dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės arba prieš faktinį išpareigojimų neįvykdymą.
- B5.5.8. Kreditavimo išpareigojimų atveju subjektas atsižvelgia į paskolos, su kuria susijęs kreditavimo išpareigojimas, išpareigojimų neįvykdymo rizikos pasikeitimus. Finansinių garantijų sutarčių atveju subjektas atsižvelgia į rizikos, kad nurodytas skolininkas neįvykdys išpareigojimų pagal sutartį, pasikeitimus.
- B5.5.9. Nustatant kredito rizikos pasikeitimo nuo pirminio pripažinimo reikšmingumą atsižvelgiama į išpareigojimų neįvykdymo riziką pirminio pripažinimo metu. Taigi konkretus absoliutusias finansinės priemonės, kurios pradinė išpareigojimų neįvykdymo rizika yra mažesnė, išpareigojimų neįvykdymo rizikos pasikeitimas bus reikšmingesnis už finansinės priemonės, kurios pradinė išpareigojimų neįvykdymo rizika yra didesnė, rizikos pasikeitimą.
- B5.5.10. Jei finansinių priemonių kredito rizika panaši, jų išpareigojimų neįvykdymo rizika yra tuo didesnė, kuo ilgesnis tikėtinas priemonės galiojimo laikotarpis; pvz., AAA reitingo obligacijos, kurios tikėtinas galiojimo laikotarpis yra dešimt metų, išpareigojimų neįvykdymo rizika yra didesnė už AAA reitingo obligacijos, kurios tikėtinas galiojimo laikotarpis yra penkeri metai, išpareigojimų neįvykdymo riziką.
- B5.5.11. Dėl tikėtino galiojimo laikotarpio ir išpareigojimų neįvykdymo rizikos ryšio kredito rizikos pasikeitimo negalima vertinti vien lyginant absoliučiosios išpareigojimų neįvykdymo rizikos pasikeitimą laikui bėgant. Pavyzdžiui, jei finansinės priemonės, kurios tikėtinas galiojimo laikotarpis yra dešimt metų, išpareigojimų neįvykdymo rizika pirminio pripažinimo metu yra lygi tos finansinės priemonės išpareigojimų neįvykdymo rizikai, kai jos tikėtinas galiojimo laikotarpis vėlesniu ataskaitiniu laikotarpiu yra tik penkeri metai, tai gali rodyti kredito rizikos padidėjimą. Taip yra todėl, kad jei kredito rizika yra nepakitusi ir artėja finansinės priemonės terminas, išpareigojimų neįvykdymo rizika per tikėtiną galiojimo laikotarpį laikui bėgant paprastai mažėja. Vis dėlto finansinių priemonių, kurių reikšmingos mokėjimų prievolės vykdomos artėjant finansinės priemonės terminui, išpareigojimų neįvykdymo rizika laikui bėgant nebūtinai mažėja. Tokiu atveju subjektas turėtų taip pat atsižvelgti į kitus kokybinius veiksnius, iš kurių būtų matyti, ar kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo.
- B5.5.12. Vertindamas, ar finansinės priemonės kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, arba vertindamas tikėtinus kredito nuostolius, subjektas gali taikyti įvairius metodus. Skirtingoms finansinėms priemonėms subjektas gali taikyti skirtingus metodus. Metodas, į kurį neįtraukta aiški išpareigojimų neįvykdymo tikimybė kaip įvesties duomenys per se, pvz., kredito nuostolių dydžio metodas, gali atitikti šio standarto reikalavimus, jei subjektas gali atskirti išpareigojimų neįvykdymo rizikos pasikeitimus nuo kitų tikėtinų kredito nuostolių veiksnių, pvz., užstato, pasikeitimų, ir vertindamas atsižvelgia į šiuos aspektus:

- a) įsipareigojimų neįvykdymo rizikos pasikeitimą nuo pirminio pripažinimo;
- b) tikėtiną finansinės priemonės galiojimo laikotarpį ir
- c) pagrįstą ir patvirtinamą informaciją, kurią galima gauti ne per didelėmis išlaidomis ar pastangomis ir kuri gali turėti įtakos kredito rizikai.

B5.5.13. Taikant metodus, kuriais nustatoma, ar finansinės priemonės kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, turėtų būti atsižvelgiama į finansinės priemonės (arba finansinių priemonių grupės) charakteristikas ir į ankstesnes panašių finansinių priemonių įsipareigojimų neįvykdymo tendencijas. Nepaisant 5.5.9 straipsnyje nustatyto reikalavimo, finansinių priemonių, kurių įsipareigojimų neįvykdymas nėra koncentruotas tam tikru tikėtino finansinės priemonės galiojimo laikotarpio momentu, įsipareigojimų neįvykdymo per artimiausius 12 mėnesių rizikos pasikeitimai gali būti pagrįstas apytikslis įsipareigojimų neįvykdymo galiojimo laikotarpiu rizikos pasikeitimų įvertinimas. Tokiu atveju subjektas gali atsižvelgti į įsipareigojimų neįvykdymo rizikos pasikeitimus per artimiausius 12 mėnesių, siekdamas nustatyti, ar kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, nebent, atsižvelgiant į aplinkybes, matyti, kad būtina atlikti galiojimo laikotarpio vertinimą.

B5.5.14. Vis dėlto dėl kai kurių finansinių priemonių arba tam tikromis aplinkybėmis siekiant nustatyti, ar turėtų būti pripažįstami tikėtini galiojimo laikotarpio kredito nuostoliai, gali būti netinkama atsižvelgti į artimiausius 12 mėnesių įsipareigojimų neįvykdymo rizikos pasikeitimus. Pavyzdžiui, per artimiausius 12 mėnesių kylančios įsipareigojimų neįvykdymo rizikos pasikeitimu gali būti netinkama remtis siekiant nustatyti, ar padidėjo finansinės priemonės, kurios terminas yra ilgesnis nei 12 mėnesių, kredito rizika, kai:

- a) reikšmingos finansinės priemonės mokėjimų prievolės vykdytinos tik praėjus artimiausiems 12 mėnesių;
- b) atsiranda svarbių makroekonominių arba kitų su kreditu susijusių veiksnių pasikeitimų, kurių per artimiausius 12 mėnesių kylanti įsipareigojimų neįvykdymo rizika tinkamai neatspindi, arba
- c) su kreditu susijusių veiksnių pasikeitimai įtakos finansinės priemonės kredito rizikai turi (arba jų poveikis didesnis) tik praėjus 12 mėnesių.

Nustatymas, ar kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo

B5.5.15. Nustatydamas, ar reikia pripažinti tikėtinus galiojimo laikotarpio kredito nuostolius, subjektas atsižvelgia į pagrįstą ir patvirtinamą informaciją, kurią galima gauti ne per didelėmis išlaidomis ar pastangomis ir kuri gali turėti įtakos finansinės priemonės kredito rizikai, pagal 5.5.17 straipsnio c punktą. Nustatydamas, ar kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, subjektas nebūtinai turi vykdyti išsamią informacijos paiešką.

B5.5.16. Kredito rizikos analizė yra holistinė analizė, kurią atliekant atsižvelgiama į įvairius veiksnus; tai, ar konkretus veiksnys yra svarbus, ir jo svarbą, palyginti su kitais veiksniais, lemia produkto rūšis, finansinių priemonių ir skolininkų charakteristikos, taip pat geografinis regionas. Subjektas turi atsižvelgti į pagrįstą ir patvirtinamą informaciją, kurią galima gauti ne per didelėmis išlaidomis ar pastangomis ir kuri yra svarbi konkrečiai vertinamai finansinei priemonei. Vis dėlto kai kurių veiksnių arba rodiklių gali būti neįmanoma nustatyti atskiros finansinės priemonės lygmeniu. Tokiu atveju, siekiant nustatyti, ar įvykdytas 5.5.3 straipsnyje nustatytas tikėtinų galiojimo laikotarpio kredito nuostolių pripažinimo reikalavimas, turėtų būti vertinami finansinių priemonių atitinkamų portfelių, portfelių grupių arba portfelio dalių veiksniai arba rodikliai.

B5.5.17. Vertinant kredito rizikos pasikeitimus gali būti svarbu remtis šiuo nebaigtiniu informacijos sąrašu:

- a) reikšmingi kredito rizikos vidaus kainų rodiklių pasikeitimai dėl kredito rizikos pasikeitimo nuo pradžios, įskaitant kredito maržą (bet ja neapsiribojant), kuri atsirastų, jei paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną tai pačiai sandorio šaliai tomis pačiomis sąlygomis būtų suteikta nauja arba išleista tokia pati arba panaši finansinė priemonė;
- b) kiti esamos finansinės priemonės normų arba sąlygų pasikeitimai, kurie reikšmingai skirtingi, jei priemonė būtų naujai suteikta arba išleista paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną (pvz., griežtesnės sutarties sąlygos, didesnės užstato arba garantijų sumos arba didesnis pajamų padengimas), nes nuo pirminio pripažinimo pakito finansinės priemonės kredito rizika;
- c) reikšmingi konkrečios finansinės priemonės arba panašių finansinių priemonių, kurių tikėtinas galiojimo laikotarpis toks pat, išorės rinkos kredito rizikos rodiklių pasikeitimai. Prie rinkos kredito rizikos rodiklių pasikeitimų, be kita ko, priskiriama:
 - i) kredito marža;
 - ii) skolininkui taikomos kredito įsipareigojimų neįvykdymo apskaitinio sandorio kainos;
 - iii) laikotarpio, kuriuo finansinio turto tikroji vertė buvo mažesnė už jo amortizuotą savikainą, trukmė arba šio skirtumo dydis ir
 - iv) kita su skolininku susijusi rinkos informacija, pvz., skolininko skolos ir nuosavybės priemonių kainos pasikeitimai;
- d) faktinis arba numatomas reikšmingas finansinės priemonės išorės kredito reitingo pasikeitimas;
- e) faktinis arba numatomas skolininko vidaus kredito reitingo sumažėjimas arba kredito rizikai viduje vertinti taikomų elgesio balų sumažėjimas. Vidaus kredito reitingai ir vidaus elgesio balai patikimesni, jei jie susieti su išorės reitingais arba patvirtinti įsipareigojimų neįvykdymo tyrimais;
- f) esami arba prognozuojami nepalankūs verslo, finansinių arba ekonominių sąlygų pasikeitimai, dėl kurių galėtų reikšmingai pakisti skolininko gebėjimas įvykdyti skolinius įsipareigojimus, pvz., faktinis ar numatomas palūkanų normų padidėjimas arba faktinis ar numatomas reikšmingas nedarbo lygio padidėjimas;
- g) faktinis arba numatomas reikšmingas skolininko veiklos rezultatų pasikeitimas. Kaip pavyzdžius būtų galima nurodyti faktinį ar numatomą pajamų arba maržų sumažėjimą, veiklos rizikos padidėjimą, apyvartinio kapitalo nepakankamumą, turto kokybės suprastėjimą, balanso sverto padidėjimą, likvidumo, valdymo problemas arba verslo apimtys ar organizacijos struktūros pasikeitimą (pvz., verslo segmento veiklos nutraukimą), dėl kurių reikšmingai pakinta skolininko gebėjimas įvykdyti skolinius įsipareigojimus;
- h) reikšmingas kitų to paties skolininko finansinių priemonių kredito rizikos padidėjimas;
- i) faktinis arba numatomas reikšmingas neigiamas skolininko reguliavimo, ekonominės arba technologinės aplinkos pasikeitimas, dėl kurio reikšmingai pakinta skolininko gebėjimas įvykdyti skolinius įsipareigojimus, pvz., skolininko parduodamo produkto paklausos sumažėjimas pasikeitus technologijai;
- j) reikšmingi užstato, kuriuo užtikrinama prievolė, vertės arba trečiosios šalies garantijų arba kredito kokybės pagerinimo priemonių kokybės pasikeitimai, dėl kurių galėtų sumažėti skolininko ekonominės paskatos atlikti suplanuotus sutartyje numatytus mokėjimus arba kurie galėtų kitaip veikti įsipareigojimų neįvykdymo tikimybę. Pavyzdžiui, jei sumažėjus būsto kainoms sumažėja užstato vertė, kai kuriose jurisdikcijose skolininkų paskatos neįvykdyti hipotekos įsipareigojimų didėja;

- k) reikšmingas akcininko (arba pavienio subjekto patronuojančiųjų įmonių) suteiktos garantijos kokybės pasikeitimas, jei akcininkas (arba patronuojančiosios įmonės) yra skatinamas ir finansiškai geba išvengti įsipareigojimų neįvykdymo kapitalo arba pinigų infuzija;
- l) tokie reikšmingi pasikeitimai, kaip patronuojančiosios arba kitos susijusios įmonės teikiamos finansinės paramos sumažėjimas arba faktinis ar numatomas reikšmingas kredito kokybės pagerinimo priemonių kokybės pasikeitimas, dėl kurių galėtų sumažėti skolininko ekonominės paskatos atlikti suplanuotus sutartyje numatytus mokėjimus. Gerinant kredito kokybę arba teikiant paramą atsižvelgiama į garanto finansinę būklę ir (arba), jei dalys išleistos vykdant pakeitimą vertybiniais popieriais, tai, ar tikėtina, kad subordinuotosiomis dalimis bus galima padengti tikėtinus (pvz., vertybinį popierių sudarančių paskolų) kredito nuostolius;
- m) tikėtini paskolos dokumentų pasikeitimai, įskaitant tikėtiną sutarties pažeidimą, galintį lemti sutarties įsipareigojimų atidėjimą arba dalinį pakeitimą, palūkanų mokėjimo pertrauką, palūkanų normos didinimą, dėl kurių reikia papildomo užstato arba garantijų, arba kitokie priemonės sutarties sąlygų pasikeitimai;
- n) reikšmingi numatomų skolininko veiklos rezultatų ir elgsenos pasikeitimai, įskaitant grupės skolininkų mokumo statuso pasikeitimus (pvz., tikėtino atidėtų sutartyje numatytų mokėjimų skaičiaus arba masto padidėjimas arba reikšmingas tikėtino kredito kortelių skolininkų, kurie, kaip numatoma, priartės prie jiems nustatytos kredito ribos arba ją viršys arba kurie, kaip numatoma, mokės mažiausią mėnesinę sumą, skaičiaus padidėjimas);
- o) subjekto kredito valdymo metodo pasikeitimai finansinės priemonės atžvilgiu; t. y. remiantis atsirandančiais finansinės priemonės kredito rizikos pasikeitimų rodikliais numatoma, kad subjekto kredito rizikos valdymo praktika bus aktyvesnė ar ją vykdant daugiau dėmesio bus skiriama priemonės valdymui, be kita ko, ją atidžiau stebint ar kontroliuojant, arba kad subjektas darys tam tikrą įtaką konkrečiai skolintojui;
- p) informacija apie pradelstus mokėjimus, įskaitant 5.5.11 straipsnyje nurodytą galimą atmesti prielaidą.

B5.5.18. Tam tikrais atvejais siekiant nustatyti, kad finansinė priemonė atitiko kriterijų dėl nuostolių atskaitymų pripažinimo suma, lygia tikėtiniems galiojimo laikotarpio kredito nuostoliams, gali pakakti esamos kokybinės ir nestatistinės kiekybinės informacijos. Vadinasi, siekiant nustatyti, ar reikšmingai padidėjo finansinės priemonės kredito rizika, informacijai nereikia taikyti statistinio modelio arba kredito reitingų proceso. Kitais atvejais subjektui gali reikėti atsižvelgti į kitą informaciją, įskaitant jo statistinių modelių arba kredito reitingų procesų informaciją. Arba, jei svarbi abiejų rūšių informacija, subjektas vertinimą gali grįžti abiejų rūšių informacija, t. y. kokybiniais veiksniais, kurie nėra nustatomi taikant vidaus reitingų procesą, ir konkrečią vidaus reitingų kategoriją paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną, atsižvelgdamas į kredito rizikos ypatybes pirminio pripažinimo metu.

Nuginčijamoji daugiau kaip prieš 30 dienų pasibaigusio termino prielaida

B5.5.19. 5.5.11 straipsnyje nurodyta galima atmesti prielaida nėra absoliutusias rodiklis, kad turėtų būti pripažįstami tikėtini galiojimo laikotarpio kredito nuostoliai, tačiau daroma prielaida, kad tai vėliausias momentas, kai tikėtini galiojimo laikotarpio kredito nuostoliai turėtų būti pripažįstami, net jei taikoma į ateitį orientuota informacija (įskaitant portfelio lygmens ekonominius veiksnius).

B5.5.20. Subjektas šią prielaidą gali atmesti. Vis dėlto jis ją gali atmesti tik jei esama pagrįstos ir patvirtinamos informacijos, kuria įrodoma, kad net jei sutartyje numatytų mokėjimų terminas pasibaigė prieš daugiau kaip 30 dienų, finansinės priemonės kredito rizika nepadidėjo reikšmingai. Pavyzdžiui, jei mokėjimas praleistas ne dėl skolininko finansinių sunkumų, bet dėl administracinių priežasčių, arba jei subjektas gali gauti ankstesnių laikotarpių įrodymų, kuriais patvirtinama, kad nėra koreliacijos tarp reikšmingo įsipareigojimų neįvykdymo rizikos padidėjimo ir finansinio turto, kurio mokėjimų terminas pasibaigė daugiau kaip prieš 30 dienų, – vis dėlto šiais įrodymais tokia koreliacija patvirtinama, jei mokėjimų terminas pasibaigė daugiau kaip prieš 60 dienų.

- B5.5.21. Subjektas negali suderinti reikšmingo kredito rizikos padidėjimo laiko ir tikėtinų galiojimo laikotarpio kredito nuostolių pripažinimo su tuo, kada finansinis turtas laikomas dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės, arba su subjekto įsipareigojimų neįvykdymo vidaus apibrėžtimi.

Finansinės priemonės, kurių kredito rizika finansinių ataskaitų sudarymo datą yra maža

- B5.5.22. Taikant 5.5.10 straipsnį finansinės priemonės kredito rizika laikoma maža, jei finansinės priemonės įsipareigojimų neįvykdymo rizika yra maža, skolininkas yra labai pajėgus įvykdyti sutartyje numatytas pinigų srautų prievoles artimiausioje ateityje, o neigiami ekonominių ir verslo sąlygų pasikeitimai ilguoju laikotarpiu gali mažinti, bet nebūtinai mažina skolininko gebėjimą įvykdyti sutartyje numatytų pinigų srautų prievoles. Finansinių priemonių kredito rizika nelaikoma maža, jei jų nuostolių rizika laikoma maža vien dėl užstato vertės, o be to užstato finansinės priemonės kredito rizika nebūtų laikoma maža. Finansinių priemonių kredito rizika taip pat nelaikoma maža vien dėl to, kad jų įsipareigojimų neįvykdymo rizika yra mažesnė už įsipareigojimų neįvykdymo riziką, kylančią dėl kitų subjekto finansinių priemonių arba susijusių su jurisdikcijos, kurioje subjektas veikia, kredito rizika.

- B5.5.23. Siekdamas nustatyti, ar finansinės priemonės kredito rizika yra maža, subjektas gali taikyti savo vidaus kredito rizikos reitingus arba kitą metodiką, kuri dera su visuotinai suprantama mažos kredito rizikos apibrėžtimi ir kuria atsižvelgiama į vertinamų finansinių priemonių riziką ir rūšį. Kaip finansinės priemonės, kurios kredito riziką galima laikyti maža, pavyzdį būtų galima nurodyti išorės investicinį reitingą. Vis dėlto, kad finansinių priemonių kredito riziką būtų galima laikyti maža, šioms priemonėms nebūtinai turi būti nustatomi išorės reitingai. Tačiau jų kredito rizika turėtų būti laikoma maža rinkos dalyvio požiūriu, atsižvelgiant į visas finansinės priemonės sąlygas.

- B5.5.24. Tikėtini finansinės priemonės galiojimo laikotarpio kredito nuostoliai nepripažįstami vien dėl to, kad jos kredito rizika laikyta maža ankstesniu ataskaitiniu laikotarpiu, o paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną nelaikoma maža. Tokiu atveju subjektas nustato, ar kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, taigi taip pat ar tikėtinus galiojimo laikotarpio kredito nuostolius reikia pripažinti pagal 5.5.3 straipsnį.

Pakeitimai

- B5.5.25. Tam tikromis aplinkybėmis, persvarsčius arba pakeitus sutartyje numatytus finansinio turto pinigų srautus, pagal šį standartą gali būti nutraukiamas esamo finansinio turto pripažinimas. Jei pakeitus finansinį turtą nutraukiamas esamo finansinio turto pripažinimas ir vėliau pripažįstamas pakeistas finansinis turtas, pakeistas turtas taikant šį standartą laikomas nauju finansiniu turtu.

- B5.5.26. Pakeitimo data taikant pakeisto finansinio turto vertės sumažėjimo reikalavimus atitinkamai turi būti laikoma to finansinio turto pirminio pripažinimo data. Tai paprastai reiškia, kad, kol įvykdomi 5.5.3 straipsnyje nustatyti tikėtinų galiojimo laikotarpio kredito nuostolių reikalavimai, nuostolių atskaitymai paprastai vertinami suma, lygia tikėtiniems 12 mėnesių kredito nuostoliams. Vis dėlto tam tikromis neįprastomis aplinkybėmis po pakeitimo, dėl kurio nutraukiamas pradinio finansinio turto pripažinimas, gali būti įrodymų, kad pakeisto finansinio turto vertė pirminio pripažinimo metu yra sumažėjusi dėl kredito rizikos, todėl finansinis turtas turėtų būti pripažįstamas suteiktu dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansiniu turtu. Taip galėtų būti, pavyzdžiui, kai atliekamas esminis finansinių sunkumų paveikto turto pakeitimas, dėl kurio nutrauktas pradinio finansinio turto pripažinimas. Tokiu atveju dėl pakeitimo gali susidaryti naujas finansinis turtas, kurio vertė pirminio pripažinimo metu yra sumažėjusi dėl kredito rizikos.

- B5.5.27. Vien dėl to, kad sutartyje numatyti finansinio turto pinigų srautai persvarstyti arba kitaip pakeisti, bet finansinio turto pripažinimas nenutrauktas, šio finansinio turto kredito rizika automatiškai nelaikoma sumažėjusia. Tai, ar kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, subjektas vertina remdamasis pagrįsta ir patvirtinama informacija, kurią galima gauti ne per didelėmis išlaidomis ar pastangomis. Prie jos priskiriama istorinė ir į ateitį orientuota informacija, taip pat kredito rizikos vertinimas tikėtinu finansinio turto galiojimo laikotarpiu; ji taip pat apima informaciją apie aplinkybes, dėl kurių reikėjo keisti turtą. Prie įrodymų, kad tikėtinų galiojimo laikotarpio kredito nuostolių pripažinimo kriterijai nebeįvykdomi, priskiriama praeities informacija apie aktualius ir laiku atliekamus mokėjimus pagal pakeistas sutarties sąlygas. Paprastai klientui reikėtų įrodyti nuosekliai gerą mokėjimo praktiką laikotarpiu iki tol, kol bus laikoma, kad kredito rizika yra sumažėjusi. Pavyzdžiui, praeities informacija apie praleistus arba neišsamius mokėjimus paprastai nepanaikinama tiesiog atlikus vieną mokėjimą laiku po to, kai buvo pakeistos sutarties sąlygos.

Tikėtinų kredito nuostolių vertinimas

Tikėtini kredito nuostoliai

- B5.5.28. Tikėtini kredito nuostoliai – atsižvelgiant į tikimybę apskaičiuoti kredito nuostoliai (t. y. dabartinė viso pinigų trūkumo vertė) tikėtinu finansinės priemonės galiojimo laikotarpiu. Pinigų trūkumas – pinigų srautų, kurie turi būti mokami subjektui pagal sutartį, ir pinigų srautų, kuriuos subjektas tikisi gauti, skirtumas. Nustatant tikėtinius kredito nuostolius atsižvelgiama į mokėjimų sumą ir laiką, todėl kredito nuostolių atsiranda net jei subjektas numato, kad jam bus viskas sumokėta, bet vėliau nei privaloma pagal sutartį.

- B5.5.29. Finansinio turto kredito nuostoliai yra toliau nurodytų pinigų srautų skirtumo dabartinė vertė:

a) sutartyje numatytų pinigų srautų, kurie subjektui turi būti mokami pagal sutartį, ir

b) pinigų srautų, kuriuos subjektas tikisi gauti.

- B5.5.30. Nepanaudoto kreditavimo išsipareigojimo kredito nuostoliai yra toliau nurodytų pinigų srautų skirtumo dabartinė vertė:

a) sutartyje numatytų pinigų srautų, kurie yra mokėtini subjektui, jei kreditavimo išsipareigojimo turėtojas pasinaudoja paskola, ir

b) pinigų srautų, kuriuos subjektas tikisi gauti, jei paskola būtų pasinaudota.

- B5.5.31. Subjekto kreditavimo išsipareigojimo tikėtinų kredito nuostolių įvertis turi derėti su jo lūkesčiais dėl to kreditavimo išsipareigojimo panaudojimo, t. y. vertinant tikėtinius 12 mėnesių kredito nuostolius, nustatant šį įvertį turi būti atsižvelgiama į tikėtiną kreditavimo išsipareigojimo dalį, kuria bus pasinaudota per 12 mėnesių nuo paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos, o vertinant tikėtinius galiojimo laikotarpio kredito nuostolius, – į tikėtiną proporcinę kreditavimo išsipareigojimo dalį, kuria bus pasinaudota per tikėtiną kreditavimo išsipareigojimo galiojimo laikotarpį.

- B5.5.32. Dėl finansinės garantijos sutarties subjektas turi atlikti mokėjimus tik skolininkui neįvykdžius išsipareigojimų pagal garantuotos priemonės sąlygas. Taigi pinigų trūkumai yra tikėtini mokėjimai, atliekami siekiant kompensuoti turėtojų už jo patiriamus kredito nuostolius, atėmus bet kokias sumas, kurias subjektas tikisi gauti iš turėtojo, skolininko arba bet kurios kitos šalies. Jei turtas yra visiškai garantuotas, finansinės garantijos sutarties pinigų trūkumo įvertis derėtų su turto, kuriam taikoma garantija, pinigų trūkumo įverčiais.

- B5.5.33. Finansinio turto, kurio vertė paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną yra sumažėjusi dėl kredito rizikos, bet kuris nėra įsigytas arba suteiktas dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansinis turtas, tikėtinas kredito nuostolius subjektas turi vertinti kaip turto bendrosios balansinės vertės ir įvertintų būsimųjų pinigų srautų, diskontuotų taikant finansinio turto pradinę efektyviųjų palūkanų normą, dabartinės vertės skirtumą. Visas koregavimas pelno (nuostolių) ataskaitoje pripažįstamas vertės sumažėjimo pelnu ar nuostoliais.
- B5.5.34. Kai vertinami už nuomą gautinos sumos nuostolių atskaitymai, nustatant tikėtinus kredito nuostolius naudojami pinigų srautai turėtų derėti su pinigų srautais, naudojamais vertinant už nuomą gautinas sumas pagal 16-ąją TFAS „Nuoma“.
- B5.5.35. Vertindamas tikėtinus kredito nuostolius, subjektas gali taikyti praktinius sprendimus, jei jie dera su 5.5.17 straipsnyje išdėstytais principais. Kaip praktinį sprendimą būtų galima nurodyti gautinų prekybos sumų tikėtiniams kredito nuostoliams skaičiuoti naudojamą atidėjinių matricą. Siekdamas apskaičiuoti atitinkamus finansinio turto 12 mėnesių arba galiojimo laikotarpio tikėtinus kredito nuostolius, subjektas naudotų gautinų prekybos sumų savo ankstesnių kredito nuostolių patirties informaciją (prireikus pakoreguotą pagal B5.5.51–B5.5.52 straipsnius). Atidėjinių matricoje galėtų būti, pavyzdžiui, nurodytos fiksuotosios atidėjinių normos, atsižvelgiant į dienų, praėjusių nuo gautinos prekybos sumos mokėjimo termino, skaičių (pvz., jei terminas nepasibaigęs, – 1 %; jei terminas pasibaigęs prieš mažiau kaip 30 dienų, – 2 %; jei prieš daugiau kaip 30 dienų, bet mažiau nei 90 dienų, – 3 %; jei prieš 90–180 dienų, – 20 % ir t. t.). Atsižvelgdamas į savo klientų bazės įvairovę, subjektas naudotų atitinkamas grupes, jei iš jo ankstesnių kredito nuostolių patirties informacijos matyti reikšmingai skirtingos įvairių klientų segmentų nuostolių tendencijos. Kaip turto grupavimo kriterijų pavyzdžius būtų galima nurodyti geografinį regioną, produkto rūšį, kliento reitingą, užstatą arba prekybos kredito draudimą ir kliento rūšį (pvz., didmeninės arba mažmeninės prekybos).

Įsipareigojimų neįvykdymo apibrėžtis

- B5.5.36. 5.5.9 straipsnyje reikalaujama, kad nustatydamas, ar finansinės priemonės kredito rizika reikšmingai padidėjo, subjektas atsižvelgtų į įsipareigojimų neįvykdymo rizikos pasikeitimą nuo pirminio pripažinimo.
- B5.5.37. Apibrėždamas įsipareigojimų neįvykdymą įsipareigojimų neįvykdymo rizikos nustatymo tikslais, subjektas turi taikyti įsipareigojimų neįvykdymo apibrėžtį, derančią su apibrėžtimi, taikoma atitinkamos finansinės priemonės vidaus kredito rizikos valdymo tikslais, ir, jei taikoma, atsižvelgti į kokybinius rodiklius (pvz., finansines sąlygas). Vis dėlto yra galima atmesti prielaidą, kad įsipareigojimų neįvykdymo momentas negali būti vėliau kaip praėjus 90 dienų nuo finansinio turto termino, nebent subjektas turi pagrįstos ir patvirtinamos informacijos, kuria galima įrodyti, kad tinkamiau taikyti vėlesnio įsipareigojimų neįvykdymo kriterijų. Šiais tikslais vartojama įsipareigojimų neįvykdymo apibrėžtis nuosekliai taikoma visoms finansinėms priemonėms, nebent gaunama informacijos, kuria įrodoma, kad konkrečiai finansinei priemonei tinkamiau taikyti kitą įsipareigojimų neįvykdymo apibrėžtį.

Laikotarpis, kuriuo reikėtų apskaičiuoti tikėtinus kredito nuostolius

- B5.5.38. Pagal 5.5.19 straipsnį ilgiausias laikotarpis, kuriuo reikėtų apskaičiuoti tikėtinus kredito nuostolius, yra ilgiausias sutartyje numatytas laikotarpis, kuriuo subjektui kyla kredito rizika. Šis ilgiausias laikotarpis kreditavimo įsipareigojimų ir finansinių garantijų sutarčių atveju yra ilgiausias sutartyje numatytas laikotarpis, kuriuo subjektas turi dabartinę sutartinę prievolę pratęsti kredito teikimą.
- B5.5.39. Tačiau pagal 5.5.20 straipsnį kai kurios finansinės priemonės apima ir paskolą, ir nepanaudoto įsipareigojimo komponentą, ir sutartyje numatyta subjekto galimybė reikalauti grąžinimo ir atšaukti nepanaudotą įsipareigojimą subjekto kredito nuostolių rizikos pozicijos neriboją iki sutartyje numatyto pranešimo laikotarpio. Pavyzdžiui, tokias atnaujinamojo kredito priemones, kaip kredito kortelės ir kreditas su galimybe pereinoti sąskaitos lėšas, pagal sutartį kreditorius gali atšaukti pranešęs tik prieš vieną dieną. Vis dėlto praktiškai kreditoriai ir toliau pratęsia kreditą ilgesniam laikotarpiui ir gali atšaukti priemonę tik padidėjus skolininko kredito rizikai, o tada, siekiant išvengti kai kurių arba visų tikėtinų kredito nuostolių, atšaukti galėtų būti per vėlu. Paprastai šios finansinės priemonės, atsižvelgiant į finansinės priemonės pobūdį, finansinių priemonių valdymo būdą ir turimos informacijos apie reikšmingą kredito rizikos padidėjimą pobūdį, pasižymi šiomis ypatybėmis:

- a) finansinėms priemonėms netaikomas fiksuotas laikotarpis arba išmokėjimo struktūra, joms paprastai taikomas trumpas sutartyje numatytas atšaukimo laikotarpis (pvz., viena diena);
- b) sutartyje numatyta galimybė atšaukti sutartį nėra įgyvendinama vykdant įprastą kasdienį finansinės priemonės valdymą; sutartis gali būti atšaukta tik jei subjektas sužino apie padidėjusią kredito riziką priemonės lygmeniu ir
- c) finansinės priemonės yra valdomos kartu.

B5.5.40. Nustatydamas laikotarpį, kuriuo subjektas, kaip tikimasi, patirs kredito riziką, bet kuriuo tikėtini kredito nuostoliai nebūtų sumažinti subjektui vykdant įprastą kredito rizikos valdymo veiklą, subjektas turėtų atsižvelgti į tokius veiksnius, kaip istorinė informacija ir patirtis, susijusi su:

- a) laikotarpiu, kuriuo subjektui kilo panašių finansinių priemonių kredito rizika;
- b) laikotarpiu, per kurį buvo neįvykdyti panašių finansinių priemonių išsipareigojimai po to, kai reikšmingai padidėjo kredito rizika, trukme ir
- c) kredito rizikos valdymo veiksmais, kurių subjektas tikisi imtis padidėjus finansinės priemonės kredito rizikai, pvz., nepanaudotų limitų sumažinimu arba panaikinimu.

Atsižvelgiant į tikimybę gautas rezultatas

B5.5.41. Apskaičiuojant tikėtinus kredito nuostolius nesiekama įvertinti blogiausio arba geriausio scenarijaus. Apskaičiuojant tikėtinus kredito nuostolius visada turi būti atsižvelgiama į galimybę, kad kredito nuostolių susidarys, ir į galimybę, kad kredito nuostolių nesusidarys, net jei labiausiai tikėtina, kad kredito nuostolių nesusidarys.

B5.5.42. 5.5.17 straipsnio a punkte reikalaujama, kad tikėtinų kredito nuostolių įvertis atitiktų nešališką ir atsižvelgiant į tikimybę apskaičiuotą sumą, nustatomą vertinant įvairius galimus rezultatus. Praktiškai sudėtingos analizės gali nereikėti. Kai kada gali pakakti palyginti paprasto modeliavimo ir gali nereikėti išsamiai imituoti daugybės scenarijų. Pavyzdžiui, didelės bendromis rizikos ypatybėmis pasižyminčios finansinių priemonių grupės vidutiniai kredito nuostoliai gali būti pagrįstas atsižvelgiant į tikimybę apskaičiuotos sumos įvertis. Kitais atvejais galbūt reikės nustatyti scenarijus, kuriais apibrėžiama tam tikrų rezultatų pinigų srautų suma ir laikas, taip pat numatoma tų rezultatų tikimybė. Tais atvejais tikėtini kredito nuostoliai turi atitikti bent du rezultatus pagal 5.5.18 straipsnį.

B5.5.43. Siekdamas nustatyti tikėtinus galiojimo laikotarpio kredito nuostolius, subjektas turi įvertinti finansinės priemonės išsipareigojimų neįvykdymo tikėtinu jos galiojimo laikotarpiu riziką. Tikėtini 12 mėnesių kredito nuostoliai yra tikėtinų galiojimo laikotarpio kredito nuostolių dalis; jie atitinka galiojimo laikotarpio pinigų trūkumus, atsirandančius, jei išsipareigojimai neįvykdomi per 12 mėnesių nuo paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos (arba per trumpesnę laikotarpį, jei numatomas finansinės priemonės galiojimo laikotarpis yra trumpesnis nei 12 mėnesių), įvertintus atsižvelgiant į to išsipareigojimų neįvykdymo tikimybę. Taigi tikėtini 12 mėnesių kredito nuostoliai nėra nei tikėtini galiojimo laikotarpio kredito nuostoliai, kuriuos subjektas patirs dėl finansinių priemonių, kurių išsipareigojimai, kaip jis numato, bus neįvykdyti per artimiausius 12 mėnesių, nei numatomi pinigų trūkumai, prognozuojami per artimiausius 12 mėnesių.

P pinigų laiko vertė

B5.5.44. Tikėtini kredito nuostoliai turi būti diskontuojami ne pagal numatomo išsipareigojimų neįvykdymo arba kurią nors kitą datą, bet pagal paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną, taikant pirminio pripažinimo metu nustatytą efektyviųjų palūkanų normą arba apytikslę jos vertę. Jei finansinės priemonės palūkanų norma yra kintamoji, tikėtini kredito nuostoliai turi būti diskontuojami taikant pagal B5.4.5 straipsnį nustatytą dabartinę efektyviųjų palūkanų normą.

- B5.5.45. Įsigyto arba suteikto dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansinio turto tikėtini kredito nuostoliai turi būti diskontuojami taikant pirminio pripažinimo metu nustatytą dėl kredito pakoreguotą efektyviųjų palūkanų normą.
- B5.5.46. Už nuomą gautinų sumų tikėtini kredito nuostoliai turi būti diskontuojami taikant tą pačią diskonto normą, kuri taikyta vertinant už nuomą gautinas sumas pagal 16-ąją TFAS.
- B5.5.47. Kreditavimo įsipareigojimo tikėtini kredito nuostoliai turi būti diskontuojami taikant tą efektyviųjų palūkanų normą arba apytikslę jos reikšmę, kuri bus taikoma pripažįstant dėl kreditavimo įsipareigojimo gaunamą finansinį turtą. Taip yra todėl, kad taikant vertės sumažėjimo reikalavimus finansinis turtas, pripažintas panaudojus kreditavimo įsipareigojimą, turi būti vertinamas ne kaip nauja finansinė priemonė, bet kaip to įsipareigojimo tęsinys. Todėl tikėtini finansinio turto nuostoliai turi būti vertinami atsižvelgiant į kreditavimo įsipareigojimo pradinę kredito riziką nuo tos datos, kai subjektas tampa neatšaukiamo įsipareigojimo sutarties šalimi.
- B5.5.48. Finansinių garantijų sutarčių arba kreditavimo įsipareigojimų, kurių efektyviųjų palūkanų normos nustatyti negalima, tikėtini kredito nuostoliai turi būti diskontuojami taikant diskonto normą, atitinkančią pinigų laiko vertės dabartinį rinkos įvertinimą ir riziką, būdingą pinigų srautams, bet tik jei (ir tiek, kiek) į riziką atsižvelgiama koreguojant ne diskontuojamus pinigų trūkumus, bet diskonto normą.

Pagrįsta ir patvirtinama informacija

- B5.5.49. Šiame standarte pagrįsta ir patvirtinama informacija vadinama informacija, kurią galima pagrįstai gauti paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną be per didelių išlaidų ar pastangų, įskaitant informaciją apie praeities įvykius, dabartines sąlygas ir būsimų ekonominių sąlygų prognozes. Informacija, kurią galima gauti finansinės atskaitomybės tikslais, laikoma galima gauti ne per didelėmis išlaidomis ar pastangomis.
- B5.5.50. Nereikalaujama, kad subjektas įtrauktų viso tikėtino finansinės priemonės galiojimo laikotarpio būsimų sąlygų prognozes. Sprendimo, kurį reikia priimti siekiant apskaičiuoti tikėtinus kredito nuostolius, lygmenį lemia galimybės gauti išsamios informacijos. Kuo ilgesnis prognozės laikotarpis, tuo mažiau galimybių gauti išsamios informacijos ir tuo aukštesnis sprendimo, kurį reikia priimti siekiant įvertinti tikėtinus kredito nuostolius, lygmuo. Apskaičiuojant tikėtinus kredito nuostolius nereikalaujama atlikti išsamių tolimų ateities laikotarpių skaičiavimų – tokiems laikotarpiams subjektas gali ekstrapoliuoti projekcijas iš išsamios informacijos, kurią galima gauti.
- B5.5.51. Subjektui nereikia vykdyti išsamios informacijos paieškos, bet jis turi atsižvelgti į visą pagrįstą ir patvirtinamą informaciją, kurią galima gauti ne per didelėmis išlaidomis ar pastangomis ir kuri yra svarbi apskaičiuojant tikėtinus kredito nuostolius, įskaitant tikėtinų išankstinių mokėjimų poveikį. Informacija, kuria remiamasi, turi apimti konkrečiai su skolininku susijusius veiksnius, bendrąsias ekonomines sąlygas, taip pat dabartinių ir prognozuojamų sąlygų tendencijų vertinimą paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną. Subjektas gali naudotis įvairiais duomenų šaltiniais; tai gali būti vidaus (konkrečiai susiję su subjektu) ir išorės šaltiniai. Prie galimų duomenų šaltinių priskiriama vidaus ankstesnių kredito nuostolių patirtis, vidaus reitingai, kitų subjektų kredito nuostolių patirtis, išorės reitingai, ataskaitos ir statistiniai duomenys. Konkrečiai su subjektu susijusių duomenų šaltinių neturintys arba nepakankamai jų turintys subjektai gali remtis su panašia finansine priemone (arba finansinių priemonių grupe) susijusia patirtimi.
- B5.5.52. Istorinė informacija yra svarbus tikėtinų kredito nuostolių vertinimo pagrindas. Vis dėlto subjektas turi koreguoti istorinius duomenis, pvz., kredito nuostolių patirtį, remdamasis dabartiniais stebimais duomenimis, siekdamas atsižvelgti į dabartinių sąlygų ir savo būsimų sąlygų prognozių poveikį, kuris neturėjo įtakos laikotarpiui, kuriuo grindžiami istoriniai duomenys, ir pašalinti praeities laikotarpio sąlygų poveikį, kuris nėra svarbus būsimiesiems sutartyje numatytiems pinigų srautams. Tam tikrais atvejais geriausia pagrįsta ir patvirtinama informacija galėtų būti nekoreguota istorinė informacija, atsižvelgiant į istorinės informacijos pobūdį ir į tai, kada ji apskaičiuota, palyginta su aplinkybėmis paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną ir vertinamos finansinės priemonės charakteristikomis. Tikėtinų kredito nuostolių pokyčių įverčiai turėtų atitikti susijusių stebimų duomenų pokyčius pereinant iš vieno laikotarpio į kitą ir būti tiesiogiai su jais derinami (pvz., atitikti nedarbo lygio, nekilnojamojo turto kainų, biržos prekių kainų, mokėjimo statuso arba kitų veiksnų, iš kurių matyti finansinės priemonės arba finansinių priemonių grupės kredito nuostoliai, pokyčius ir šių pokyčių dydį). Subjektas turi reguliariai persvarstyti tikėtinų kredito nuostolių apskaičiavimo metodiką ir prielaidas, siekdamas sumažinti bet kokius įverčių ir faktinės kredito nuostolių patirties skirtumus.

- B5.5.53. Apskaičiuojant tikėtinus kredito nuostolius remiantis ankstesnių kredito nuostolių patirtimi svarbu, kad informacija apie ankstesnių kredito nuostolių normas būtų taikoma grupėms, kurių apibrėžtis dera su grupių, kurių ankstesnių kredito nuostolių normos stebėtos, apibrėžtimi. Todėl taikomu metodu turi būti galima susieti kiekvieną finansinio turto grupę su informacija apie ankstesnių kredito nuostolių patirtį finansinio turto, pasižyminčio panašiomis rizikos ypatybėmis, grupėse ir su svarbiais stebimais duomenimis, atitinkančiais dabartinės sąlygas.
- B5.5.54. Tikėtini kredito nuostoliai atitinka paties subjekto kredito nuostolių lūkesčius. Vis dėlto apskaičiuodamas tikėtinus kredito nuostolius ir šiuo tikslu atsižvelgdamas į visą pagrįstą ir patvirtinamą informaciją, kurią galima gauti ne per didelėmis išlaidomis ar pastangomis, subjektas taip pat turėtų atsižvelgti į stebimą rinkos informaciją apie konkrečios finansinės priemonės arba panašių finansinių priemonių kredito riziką.

Užstatas

- B5.5.55. Vertinant tikėtinus kredito nuostolius tikėtino pinigų trūkumo įvertis turi atitikti pinigų srautus, kuriuos tikimasi gauti iš užstato ir kito kredito kokybės gerinimo, kuris yra įtrauktas į sutarties sąlygas ir kurio subjektas nėra pripažinęs atskirai. Užstatu užtikrintos finansinės priemonės tikėtino pinigų trūkumo įvertis atitinka pinigų srautų, kurių tikimasi dėl prarastos nuosavybės teisės į užstatą, sumą ir laiką, atėmus užstato gavimo ir pardavimo sąnaudas, neatsižvelgiant į tai, ar nuosavybės teisės praradimas yra tikėtinas (t. y. apskaičiuojant tikėtinus pinigų srautus atsižvelgiama į nuosavybės teisės praradimo tikimybę ir į pinigų srautus, kurie dėl to atsirastų). Taigi į šią analizę reikėtų įtraukti visus pinigų srautus, kurių tikimasi realizavus užstatą pasibaigus sutartyje numatytam sutarties terminui. Dėl prarastos nuosavybės teisės gautas užstatas nepripažįstamas nuo užstatu užtikrintos finansinės priemonės atskiru turtu, nebent jis atitinka atitinkamus šiame arba kituose standartuose išdėstytus turto pripažinimo kriterijus.

Finansinio turto perklasifikavimas (5.6 skirsnis)

- B5.6.1. Jei subjektas perklasifikuoja finansinį turtą pagal 4.4.1 straipsnį, 5.6.1 straipsnyje reikalaujama, kad perklasifikavimas būtų taikomas perspektyviai nuo perklasifikavimo datos. Dėl vertinimo amortizuota savikaina grupės ir vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, grupės reikalaujama pirminio pripažinimo metu nustatyti efektyviųjų palūkanų normą. Abiem šioms vertinimo grupėms taip pat reikalaujama vienodai taikyti vertės sumažėjimo reikalavimus. Taigi jei subjektas perkelia finansinį turtą iš vertinimo amortizuota savikaina klasės į vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, klasę:
- a) palūkanų pajamų pripažinimas nesikeičia, todėl subjektas toliau taiko tą pačią efektyviųjų palūkanų normą;
 - b) tikėtinų kredito nuostolių vertinimas nesikeičia, nes abiem vertinimo grupėms taikomas tas pats vertės sumažėjimo metodas. Vis dėlto, jei finansinis turtas perkeltas iš vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, klasės į vertinimo amortizuota savikaina klasę, nuostolių atskaitymai nuo perklasifikavimo datos būtų pripažįstami finansinio turto bendrosios balansinės vertės koregavimu. Jei finansinis turtas perkeltas iš vertinimo amortizuota savikaina klasės į vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, klasę, nuostolių atskaitymų pripažinimas būtų nutraukiamas (taigi jie nebūtų pripažįstami bendrosios balansinės vertės koregavimu) – jie būtų pripažįstami (lygios sumos) sukaupta vertės sumažėjimo suma kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje ir būtų atskleidžiami nuo perklasifikavimo datos.
- B5.6.2. Vis dėlto nereikalaujama, kad subjektas atskirai pripažintų finansinio turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, palūkanų pajamas arba vertės sumažėjimo pelną ar nuostolius. Todėl, subjektui perkeltant finansinį turtą iš vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, klasės, efektyviųjų palūkanų norma nustatoma remiantis turto tikrąja verte perklasifikavimo datą. Be to, taikant 5.5 skirsnį finansiniam turtui perklasifikavimo data laikoma pirminio pripažinimo data nuo perklasifikavimo datos.

Pelnas ir nuostoliai (5.7 skirsnis)

- B5.7.1. Pagal 5.7.5 straipsnį subjektui leidžiama neatšaukiamai pasirinkti pateikti investicijos į nuosavybės priemonę, kuri nėra laikoma prekybai, tikrosios vertės pasikeitimus kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje. Šis pasirinkimo sprendimas priimamas dėl kiekvienos priemonės atskirai (t. y. dėl kiekvienos konkrečios akcijos). Kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje pateiktos sumos vėliau neperkeliamos į pelno (nuostolių) ataskaitą. Vis dėlto subjektas gali perkelti sukauptą pelną arba nuostolius iš vienos nuosavybės dalies į kitą. Tokių investicijų dividendai pripažįstami pelnu ar nuostoliais pagal 5.7.6 straipsnį, nebent dividendai aiškiai rodo investicijos sąnaudų dalies susigrąžinimą.
- B5.7.1A. 4.1.2A straipsnyje reikalaujama, kad, išskyrus 4.1.5 straipsnyje nurodytais atvejais, finansinis turtas būtų vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, jei dėl finansinio turto sutartyje numatytų sąlygų susidaro pinigų srautai, kurie yra tik pagrindinės sumos ir likusios pagrindinės sumos mokėjimai, ir turtas laikomas pagal verslo modelį, kurio tikslas pasiekiamas renkant sutartyje numatytus pinigų srautus ir parduodant finansinį turtą. Šioje vertinimo grupėje informacija pripažįstama pelnu arba nuostoliais, lyg finansinis turtas būtų vertinamas amortizuota savikaina, o finansinis turtas finansinės būklės ataskaitoje vertinamas tikrąja verte. Pelnas ar nuostoliai, išskyrus pagal 5.7.10–5.7.11 straipsnius pripažintus pelno (nuostolių) ataskaitoje, pripažįstami kitomis bendrosiomis pajamomis. Jei šio finansinio turto pripažinimas nutraukiamas, pirmiau kitomis bendrosiomis pajamomis pripažintas sukauptas pelnas arba nuostoliai perklasifikuojami į pelną arba nuostolius. Tai atitinka pelną ar nuostolius, kurie būtų buvę pripažinti pelnu ar nuostoliais nutraukus pripažinimą, jei finansinis turtas būtų buvęs vertinamas amortizuota savikaina.
- B5.7.2. Subjektas 21-ąjį TAS taiko finansiniam turtui ir finansiniams išsipareigojimams, kurie yra piniginiai straipsniai pagal 21-ąjį TAS ir yra išreikšti užsienio valiuta. 21-ajame TAS reikalaujama, kad bet koks piniginio turto ar piniginių išsipareigojimų užsienio valiutos keitimo pelnas ar nuostoliai būtų pripažįstami pelnu ar nuostoliais. Išimtis yra piniginis straipsnis, laikomas apsidraudimo priemone pagal pinigų srautų apsidraudimo sandorį (žr. 6.5.11 straipsnį), grynosios investicijos apsidraudimo sandorį (žr. 6.5.13 straipsnį) arba nuosavybės priemonės, kurios tikrosios vertės pasikeitimus subjektas pasirinko pripažinti kitomis bendrosiomis pajamomis pagal 5.7.5 straipsnį, tikrosios vertės apsidraudimo sandorį (žr. 6.5.8 straipsnį).
- B5.7.2A. Pripažįstant užsienio valiutos keitimo pelną ir nuostolius pagal 21-ąjį TAS, finansinis turtas, pagal 4.1.2A straipsnį vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, laikomas piniginiu straipsniu. Taigi toks finansinis turtas laikomas turtu, vertinamu amortizuota savikaina užsienio valiuta. Amortizuotos savikainos valiutos kursų skirtumai pripažįstami pelnu ar nuostoliais, o kiti balansinės vertės pasikeitimai pripažįstami pagal 5.7.10 straipsnį.
- B5.7.3. Pagal 5.7.5 straipsnį subjektui leidžiama neatšaukiamai pasirinkti pateikti vėlesnius konkrečių investicijų į nuosavybės priemones tikrosios vertės pasikeitimus kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje. Tokia investicija nėra piniginis straipsnis. Taigi į pelną arba nuostolius, pateiktus kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje pagal 5.7.5 straipsnį, įtraukti visi susiję užsienio valiutos keitimo komponentai.
- B5.7.4. Jei neišvestinį piniginių turtą ir neišvestinį piniginių išsipareigojimą sieja apsidraudimo sandoris, šių finansinių priemonių užsienio valiutos keitimo komponento pasikeitimai pateikiami pelno (nuostolių) ataskaitoje.
- Įsipareigojimai, priskirti prie išsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais*
- B5.7.5. Priskirdamas finansinį išsipareigojimą prie išsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, subjektas turi nustatyti, ar nurodžius išsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimų poveikį kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje susidarytų arba padidėtų apskaitos neatitiktis pelno (nuostolių) ataskaitoje. Apskaitos neatitiktis atsirastų arba padidėtų, jei, nurodžius išsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimų poveikį kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje, pelno (nuostolių) ataskaitoje susidarytų didesnis neatitiktis nei tuo atveju, jei šios sumos būtų pateiktos pelno (nuostolių) ataskaitoje.

- B5.7.6. Siekdamas tai nustatyti, subjektas turi įvertinti, ar tikisi, kad išpareigojimo kredito rizikos pasikeitimų poveikis ir kitos finansinės priemonės, vertinamos tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, tikrosios vertės pasikeitimas bus užskaitomi tarpusavyje pelno (nuostolių) ataskaitoje. Tokie lūkesčiai turi būti grindžiami ekonominiu išpareigojimo ir kitos finansinės priemonės charakteristikų ryšiu.
- B5.7.7. Tas nustatymas atliekamas pirminio pripažinimo metu ir pakartotinai nevertinamas. Kad būtų patogiau, subjektas nebūtinai turi sandorius dėl viso turto ir išpareigojimų, dėl kurių atsiranda apskaitos neatitiktis, sudaryti lygiai tuo pačiu metu. Pagrįstas vėlavimas leidžiamas, jei tikimasi, kad įvyks visi likę sandoriai. Metodiką, kuria nustatoma, ar nurodžius išpareigojimo kredito rizikos pasikeitimų poveikį kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje susidarytų arba padidėtų apskaitos neatitiktis pelno (nuostolių) ataskaitoje, subjektas turi taikyti nuosekliai. Vis dėlto, jei išpareigojimų, priskirtų prie vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, charakteristikas ir kitų finansinių priemonių charakteristikas sieja skirtingi ekonominiai ryšiai, subjektas gali taikyti skirtingas metodikas. 7-ajame TFAS reikalaujama, kad subjektas finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte atskleistų kokybinę informaciją apie to nustatymo metodiką.
- B5.7.8. Jei tokia neatitiktis atsirastų arba padidėtų, reikalaujama, kad visus tikrosios vertės pasikeitimus (įskaitant išpareigojimo kredito rizikos pasikeitimų poveikį) subjektas nurodytų pelno (nuostolių) ataskaitoje. Jei tokios neatitikties neatsirastų arba ji nepadidėtų, reikalaujama, kad išpareigojimo kredito rizikos pasikeitimų poveikį subjektas nurodytų kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje.
- B5.7.9. Kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje pateiktos sumos vėliau neperkeliamos į pelno (nuostolių) ataskaitą. Vis dėlto subjektas gali perkelti sukaupą pelną arba nuostolius iš vienos nuosavybės dalies į kitą.
- B5.7.10. Toliau pateiktame pavyzdyje aprašoma, kada pelno (nuostolių) ataskaitoje atsirastų apskaitos neatitiktis, jei išpareigojimo kredito rizikos pasikeitimų poveikis būtų nurodytas kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje. Hipotekos bankas teikia klientams paskolas ir finansuoja jas parduodamas rinkoje obligacijas, pasižyminčias sutampančiomis (pvz., likusios sumos, grąžinimo modelio, laikotarpio ir valiutos) charakteristikomis. Pagal paskolos sutarties sąlygas hipotekos klientui leidžiama iš anksto sumokėti paskolos sumą (t. y. įvykdyti savo prievolę bankui) perkant atitinkamą obligaciją tikrąja verte rinkoje ir perleidžiant tą obligaciją hipotekos bankui. Dėl šios sutartyje numatytos išankstinio mokėjimo teisės, pablogėjus obligacijos kredito kokybei (taigi ir sumažėjus hipotekos banko išpareigojimo tikrajai vertei), sumažėja ir hipotekos banko paskolos turto tikroji vertė. Turto tikrosios vertės pasikeitimas atitinka hipotekos kliento sutartinę teisę iš anksto sumokėti hipotekos paskolos sumą nusipirkus pagrindinę obligaciją tikrąja verte (kuri šiame pavyzdyje sumažėjo) ir perleidus obligaciją hipotekos bankui. Taigi išpareigojimo (obligacijos) kredito rizikos pasikeitimų poveikis ir atitinkamas finansinio turto (paskolos) tikrosios vertės pasikeitimas pelno (nuostolių) ataskaitoje bus užskaityti tarpusavyje. Jei išpareigojimo kredito rizikos pasikeitimų poveikis būtų buvęs nurodytas kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje, pelno (nuostolių) ataskaitoje būtų atsiradusi apskaitos neatitiktis. Todėl reikalaujama, kad visus išpareigojimo tikrosios vertės pasikeitimus (įskaitant išpareigojimo kredito rizikos pasikeitimo poveikį) hipotekos bankas nurodytų pelno (nuostolių) ataskaitoje.
- B5.7.11. B5.7.10 straipsnyje pateiktame pavyzdyje išpareigojimo kredito rizikos pasikeitimo poveikį ir finansinio turto tikrosios vertės pasikeitimus sieja sutartinis ryšys (t. y. dėl hipotekos kliento sutartinės teisės iš anksto sumokėti paskolos sumą perkant obligaciją tikrąja verte ir perleidžiant obligaciją hipotekos bankui). Vis dėlto apskaitos neatitiktis gali atsirasti ir nesant sutartinio ryšio.

B5.7.12. Taikant 5.7.7 ir 5.7.8 straipsnių reikalavimus apskaitos neatitiktis atsiranda ne vien dėl vertinimo metodo, kurį subjektas taiko siekdamas nustatyti išpareigojimo kredito rizikos pasikeitimų poveikį. Apskaitos neatitiktis pelno (nuostolių) ataskaitoje atsirastų tik jei tikimasi, kad išpareigojimo kredito rizikos pasikeitimų poveikis (kaip apibrėžta 7-ajame TFAS) ir kitos finansinės priemonės tikrosios vertės pasikeitimai bus užskaitomi tarpusavyje. Neatitiktis, atsirandanti vien dėl vertinimo metodo (t. y. dėl to, kad subjektas neatskiria išpareigojimo kredito rizikos pasikeitimų nuo kai kurių kitų jo tikrosios vertės pasikeitimų), nustatymui, kurį reikalaujama atlikti 5.7.7 ir 5.7.8 straipsniuose, poveikio neturi. Pavyzdžiui, subjektas gali neatskirti išpareigojimo kredito rizikos pasikeitimų nuo likvidumo rizikos pasikeitimų. Jei subjektas nurodo bendrą abiejų veiksmų poveikį kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje, neatitiktis gali atsirasti dėl to, kad likvidumo rizikos pasikeitimai gali būti įtraukti į subjekto finansinio turto vertinimą tikrąja verte, o visas to turto tikrosios vertės pasikeitimas pateikiamas pelno (nuostolių) ataskaitoje. Vis dėlto tokia neatitiktis atsiranda ne dėl B5.7.6 straipsnyje aprašyto tarpusavio užskaitos ryšio, bet dėl vertinimo netikslumo, todėl nustatymui, kurį reikalaujama atlikti pagal 5.7.7 ir 5.7.8 straipsnius, ji įtakos neturi.

Sąvokos „kredito rizika“ reikšmė (5.7.7 ir 5.7.8 straipsniai)

B5.7.13. 7-ajame TFAS kredito rizika apibrėžiama kaip „rizika, kad viena finansinės priemonės šalis patirs finansinį nuostolį, nes kita šalis neįvykdys savo prievolės“. 5.7.7 straipsnio a punkto reikalavimas susijęs su rizika, kad emitentas neįvykdys to konkretaus išpareigojimo. Jis nebūtinai susijęs su emitento kreditingumu. Pavyzdžiui, jei subjektas išleidžia užstatu užtikrintą išpareigojimą ir užstatu neužtikrintą išpareigojimą, kurie šiaip yra vienodi, tų dviejų išpareigojimų kredito rizika skirsis, nors juos išleido tas pats subjektas. Užstatu užtikrinto išpareigojimo kredito rizika bus mažesnė už užstatu neužtikrinto išpareigojimo kredito riziką. Užstatu užtikrinto išpareigojimo kredito rizika gali būti beveik nulinė.

B5.7.14. Taikant 5.7.7 straipsnio a punkte nustatytą reikalavimą kredito rizika skiriasi nuo turtui būdingos rezultatų rizikos. Turtui būdinga rezultatų rizika susijusi ne su rizika, kad subjektas neįvykdys konkrečios prievolės, bet su rizika, kad atskiro turto arba turto grupės rezultatai bus prasti (arba jų visai nebus).

B5.7.15. Toliau pateikta turtui būdingos rezultatų rizikos pavyzdžių:

a) vienetų susiejimo elementą apimantis išpareigojimas, pagal kurį investuotojams mokėtina suma nustatyta sutartyje remiantis konkrečiu turto rezultatais. To vienetų susiejimo elemento poveikis išpareigojimo tikrajai vertei yra ne kredito rizika, bet turtui būdinga rezultatų rizika;

b) toliau išdėstytais charakteristikomis pasižyminčio struktūrizuoto subjekto išleistas išpareigojimas. Subjektas teisiškai izoliuotas, todėl jo turtas atsietas, kad net bankroto atveju atitektų tik investuotojams. Subjektas nesudaro jokių kitų sandorių ir jo turto negalima įkeisti. Sumos subjekto investuotojams mokėtinos tik atsietu turtu sukūrus pinigų srautus. Taigi išpareigojimo tikrosios vertės pasikeitimai pirmiausia atitinka turto tikrosios vertės pasikeitimus. Turto rezultatų poveikis išpareigojimo tikrajai vertei yra ne kredito rizika, bet turtui būdinga rezultatų rizika.

Kredito rizikos pasikeitimų poveikio nustatymas

B5.7.16. Taikydamas 5.7.7 straipsnio a punkte nustatytą reikalavimą, subjektas nustato finansinio išpareigojimo tikrosios vertės pasikeitimo sumą, sietiną su to išpareigojimo kredito rizikos pasikeitimais:

a) kaip jo tikrosios vertės pasikeitimo, nesietino su rinkos sąlygų pasikeitimais, dėl kurių atsiranda rinkos rizika, sumą (žr. B5.7.17 ir B5.7.18 straipsnius) arba

- b) taikydamas alternatyvų metodą, kuriuo, subjekto nuomone, galima teisingiau parodyti išipareigojimo tikrosios vertės pasikeitimo, sietino su jo kredito rizikos pasikeitimais, sumą.
- B5.7.17. Prie rinkos sąlygų pasikeitimų, dėl kurių atsiranda rinkos rizika, priskiriami lyginamosios palūkanų normos, kito subjekto finansinės priemonės kainos, biržos prekių kainos, užsienio valiutos kursų arba kainų ar tarifų indeksų pasikeitimai.
- B5.7.18. Jei vieninteliai reikšmingi išipareigojimui svarbūs rinkos pasikeitimai yra stebimos (lyginamosios) palūkanų normos pasikeitimai, B5.7.16 straipsnio a punkte nurodytą sumą galima apskaičiuoti taip:
- a) pirmiausia, remdamasis išipareigojimo tikrąja verte ir jo sutartyje numatytais pinigų srautais ataskaitinio laikotarpio pradžioje, subjektas apskaičiuoja ataskaitinio laikotarpio pradžios išipareigojimo vidinę grąžos normą. Iš šios grąžos normos jis atima laikotarpio pradžios stebimą (lyginamąją) palūkanų normą ir taip gauna finansinei priemonei būdingą vidinės grąžos normos komponentą;
 - b) tada subjektas apskaičiuoja su išipareigojimu susijusių pinigų srautų dabartinę vertę, remdamasis ataskaitinio laikotarpio pabaigos sutartyse numatytų išipareigojimų pinigų srautais ir diskonto norma, kuri yra lygi: i) laikotarpio pabaigos stebimos (lyginamosios) palūkanų normos ir ii) pagal a punktą apskaičiuoto finansinei priemonei būdingo vidinės grąžos normos komponento sumai;
 - c) laikotarpio pabaigos išipareigojimo tikrosios vertės ir pagal b punktą apskaičiuotos sumos skirtumas yra tikrosios vertės pasikeitimas, kuris nėra sietinas su stebimos (lyginamosios) palūkanų normos pasikeitimais. Tai suma, kurią reikia pateikti kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje pagal 5.7.7 straipsnio a punktą.
- B5.7.19. B5.7.18 straipsnyje pateiktas pavyzdys grindžiamas prielaida, kad tikrosios vertės pasikeitimai, atsirandantys ne dėl finansinės priemonės kredito rizikos arba stebimos (lyginamosios) palūkanų normos pasikeitimų, bet dėl kitų veiksnių, yra nereikšmingi. Šis metodas nebūtų tinkamas, jei tikrosios vertės pasikeitimai dėl kitų veiksnių būtų reikšmingi. Tokiais atvejais reikalaujama, kad subjektas taikytų alternatyvų metodą, kuriuo išipareigojimo kredito rizikos pasikeitimų poveikis įvertinamas teisingiau (žr. B5.7.16 straipsnio b punktą). Pavyzdžiui, jei pavyzdyje nurodyta finansinė priemonė apima įterptąją išvestinę finansinę priemonę, nustatant sumą, kurią reikia pateikti kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje pagal 5.7.7 straipsnio a punktą, į įterptosios išvestinės finansinės priemonės tikrosios vertės pasikeitimą neatsižvelgiama.
- B5.7.20. Kaip ir atliekant bet kokią tikrosios vertės nustatymą, taikant subjekto vertinimo metodą, kuriuo nustatoma išipareigojimo tikrosios vertės pasikeitimo dalis, sietina su kredito rizikos pasikeitimais, būtina taikyti kuo daugiau svarbių stebimų ir kuo mažiau nestebimų duomenų.

APSIDRAUDIMO SANDORIŲ APSKAITA (6 SKYRIUS)

Apsidraudimo priemonės (6.2 skirsnis)

Tinkamumo kriterijus atitinkančios priemonės

- B6.2.1. Išvestinės finansinės priemonės, kurios yra įterptos į mišriąsias sutartis, bet neapskaitomos atskirai, negali būti laikomos atskiromis apsidraudimo priemonėmis.
- B6.2.2. Paties subjekto nuosavybės priemonės nėra jo finansinis turtas arba finansiniai išipareigojimai, todėl jos negali būti laikomos apsidraudimo priemonėmis.
- B6.2.3. Valiutos kurso rizikos apsidraudimo sandorio atveju neišvestinės finansinės priemonės valiutos kurso rizikos komponentas nustatomas pagal 21-ąją TAS.

Parduoti pasirinkimo sandoriai

- B6.2.4. Šiuo standartu neribojamos aplinkybės, kuriomis išvestinė finansinė priemonė, vertinama tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, gali būti laikoma apsidraudimo priemone, išskyrus kai kuriuos parduotus pasirinkimo sandorius. Parduoto pasirinkimo sandorio negalima laikyti apsidraudimo priemone, nebent jis užskaitomas įsigytu pasirinkimo sandoriu, įskaitant pasirinkimo sandorį, įterptą į kitą finansinę priemonę (pvz., parduotą pasirinkimo pirkti sandorį, naudojamą išipareigojimui iki pareikalavimo apdrausti).

Apsidraudimo priemonių priskyrimas

- B6.2.5. Apsidraudimo sandorių, kurie nėra valiutos kurso rizikos apsidraudimo sandoriai, atveju, kai subjektas neišvestinį finansinį turtą arba neišvestinį finansinį išipareigojimą, vertinamą tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, laiko apsidraudimo priemone, jis gali taip priskirti tik visą neišvestinę finansinę priemonę arba jos proporcingą dalį.
- B6.2.6. Viena apsidraudimo priemonė gali būti laikoma apsidraudimo nuo daugiau nei vienos rūšies rizikos priemone, jei yra konkretus apsidraudimo priemonės ir skirtingų rizikos pozicijų priskyrimas prie apdraustųjų objektų. Tuos apdraustuosius objektus gali sieti įvairūs apsidraudimo sandoriai.

Apdraustieji objektai (6.3 skirsnis)

Tinkamumo kriterijus atitinkantys objektai

- B6.3.1. Tvirtas pasižadėjimas įsigyti verslą verslo jungimo metu negali būti apdraustuoju objektu, išskyrus valiutos kurso riziką, nes kitos rizikos, nuo kurios būtų apsidraudžiama, negalima atskirai apibrėžti ir įvertinti. Ta kita rizika yra bendroji verslo rizika.
- B6.3.2. Investicija pagal nuosavybės metodą negali būti tikrosios vertės apsidraudimo sandorio apdraustuoju objektu. Taip yra todėl, kad taikant nuosavybės metodą pelnu arba nuostoliais pripažįstami ne investicijos tikrosios vertės pasikeitimai, bet investuotojui priklausanti subjekto, į kurį investuojama, pelno arba nuostolio dalis. Dėl panašios priežasties investicija į konsoliduotąją patronuojamąją įmonę negali būti tikrosios vertės apsidraudimo sandorio apdraustuoju objektu. Taip yra todėl, kad konsoliduojant pelnu arba nuostoliais pripažįstami ne investicijos tikrosios vertės pasikeitimai, bet patronuojamosios įmonės pelnas arba nuostoliai. Grynosios investicijos į užsienyje veikiančią subjektą apsidraudimo sandoris yra kitoks, nes jis yra ne tikrosios vertės apdraudimo nuo investicijos vertės pasikeitimo, bet apdraudimo nuo užsienio valiutos pozicijos sandoris.
- B6.3.3. Pagal 6.3.4 straipsnį subjektui leidžiama apdraustuoju objektu laikyti agreguotą poziciją, kurią sudaro pozicija ir išvestinė finansinė priemonė. Priskirdamas tokį apdraustąjį objektą, subjektas vertina, ar agreguotą poziciją sudaranti pozicija derinama su išvestine finansine priemone taip, kad atsiranda kitokia agreguota pozicija, valdoma kaip viena konkrečios rizikos (arba kelių rizikos rūšių) pozicija. Tuo atveju subjektas apdraustąjį objektą gali priskirti remdamasis agreguota pozicija. Pavyzdžiui:
- a) subjektas gali apdrausti tam tikrą kiekį labai tikėtinų kavos pirkimų po 15 mėnesių nuo kainos rizikos (grindžiamos JAV doleriais), naudodamas 15 mėnesių trukmės ateities sandorį dėl kavos. Rizikos valdymo tikslais labai tikėtinus kavos pirkimus ir ateities sandorį dėl kavos kartu galima vertinti kaip 15 mėnesių fiksuotos sumos JAV dolerių valiutos kurso rizikos poziciją (t. y. kaip bet kokią fiksuotos sumos JAV dolerių pinigų išmoką po 15 mėnesių);

- b) subjektas gali apdrausti viso dešimties metų laikotarpio fiksuotosios normos skolos priemonių, išreikštų užsienio valiuta, valiutos kurso riziką. Vis dėlto subjektui fiksuotosios normos pozicijos jo funkcinė valiuta reikia tik trumpam arba vidutinės trukmės laikotarpiui (tarkim, dvejiems metams), o kintamosios normos pozicijos jo funkcinė valiuta – likusiam laikotarpiui iki termino. Kiekvieno iš dvejų metų laikotarpių pabaigoje (t. y. kas dvejus metus) subjektas fiksuoja kitų dvejų metų palūkanų normos poziciją (jei palūkanų lygis yra toks, kad subjektas nori fiksuoti palūkanų normas). Šiuo atveju subjektas gali sudaryti dešimties metų skirtingų valiutų fiksuotosios ir kintamosios normų apsikeitimo sandorį, pagal kurį fiksuotosios normos skolos priemonė užsienio valiuta pakeičiama kintamosios normos funkcinės valiutos pozicija. Tai apdraudžiama dvejų metų palūkanų normų apsikeitimo sandoriu, pagal kurį – remiantis funkcinė valiuta – kintamosios normos skolos priemonė pakeičiama fiksuotosios normos skolos priemone. Iš tikrųjų fiksuotosios normos skolos priemonė užsienio valiuta ir dešimties metų skirtingų valiutų fiksuotųjų ir kintamųjų normų apsikeitimo sandoriai rizikos valdymo tikslais kartu vertinami kaip dešimties metų kintamosios normos skolos priemonės funkcinė valiuta pozicija.
- B6.3.4. Priskirdamas apdraustąjį objektą remdamasis agreguota pozicija, subjektas, siekdamas įvertinti apsidraudimo veiksmingumą ir nustatyti apsidraudimo neveiksmingumą, atsižvelgia į bendrą objektų, sudarančių bendrąją poziciją, poveikį. Vis dėlto agreguotą poziciją sudarantys objektai ir toliau apskaitomi atskirai. Vadinasi, pavyzdžiui:
- a) išvestinės finansinės priemonės, kurios sudaro agreguotą poziciją, pripažįstamos kaip atskiras turtas arba įsipareigojimai, vertinami tikrąja verte, ir
- b) jei pripažįstama, kad objektus, kurie sudaro agreguotą poziciją, sieja apsidraudimo sandoris, išvestinės finansinės priemonės įtraukimas į agreguotą poziciją turi derėti su tos išvestinės finansinės priemonės pripažinimu apsidraudimo priemone agreguotos pozicijos lygmeniu. Pavyzdžiui, jei pripažindamas išvestinę finansinę priemonę kaip agreguotą poziciją sudarančių objektų apsidraudimo sandorio apsidraudimo priemonę subjektas neįtraukia išvestinės finansinės priemonės išankstinio elemento, jis šio elemento taip pat turi neįtraukti įtraukdamas tą išvestinę finansinę priemonę kaip agreguotos pozicijos apdraustąjį objektą. Kitu atveju į agreguotą poziciją turi būti įtraukiama visa išvestinė finansinė priemonė arba jos proporcinga dalis.
- B6.3.5. 6.3.6 straipsnyje nurodyta, kad labai tikėtino prognozuojamo grupės vidaus sandorio valiutos kurso rizika konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose gali būti laikoma pinigų srautų apsidraudimo sandorio apdraustuoju objektu, jei sandoris išreikštas ne jį sudarančio subjekto funkcinė valiuta ir jei valiutos kurso rizika turės įtakos konsoliduotajam pelnui arba nuostoliams. Šiuo tikslu subjektas gali būti patronuojančioji, patronuojamoji, asocijuotoji įmonė ar jungtinės veiklos dalyvis arba filialas. Jeigu prognozuojamo grupės vidaus sandorio valiutos kurso rizika neturi poveikio konsoliduotajam pelnui ar nuostoliams, toks sandoris negali būti laikomas apdraustuoju objektu. Tai gali būti honorarų, palūkanų ar išmokų vadovybei operacijos tarp tos pačios grupės narių, nebent sudaromas susijęs išorės sandoris. Vis dėlto, jei prognozuojamo grupės vidaus sandorio valiutos kurso rizika turės įtakos konsoliduotajam pelnui arba nuostoliams, šį grupės vidaus sandorį galima laikyti apdraustuoju objektu. Kaip pavyzdį būtų galima nurodyti prognozuojamą tos pačios grupės narių atsargų pirkimą arba pardavimą tarpusavyje, jei po to atsargos parduodamos šaliai, kuri grupės atžvilgiu yra išorės šalis. Panašiai įtakos konsoliduotajam pelnui arba nuostoliams galėtų turėti ir prognozuojamas subjektų grupės vidaus įrangos ir įrenginių pardavimo sandoris, pagal kurį įrangą ir įrenginius pagaminęs grupės subjektas parduotų juos grupės subjektui, kuris šią įrangą ir įrenginius naudotų vykdydamas veiklą. Taip galėtų būti, pvz., dėl to, kad perkantysis subjektas nudėvėtų įrangą ir įrenginius, o pirminio pripažinimo metu pripažinta įrangos ir įrenginių suma gali pakisti, jei prognozuojamas grupės vidaus sandoris išreiškiamas ne perkančiojo subjekto funkcinė valiuta.
- B6.3.6. Jei prognozuojamam grupės vidaus sandoriui galima taikyti apsidraudimo sandorių apskaitą, visas pelnas arba nuostoliai pagal 6.5.11 straipsnį pripažįstami kitomis bendrosiomis pajamomis ir iš jų išskaitomi. Atitinkamas laikotarpis arba laikotarpiai, kuriais apdraustojo sandorio valiutos kurso rizika turi įtakos pelnui arba nuostoliams, yra tas laikotarpis, kuriuo ta rizika turi įtakos konsoliduotajam pelnui arba nuostoliams.

Apdraustųjų objektų priskyrimas

- B6.3.7. Komponentas yra už visą objektą mažesnis apdraustasis objektas. Taigi komponentas atitinka tik tam tikrą objekto, į kurio sudėtį jis įeina, riziką arba riziką tik tam tikru mastu (pvz., jei priskiriama proporcinga objekto dalis).

Rizikos komponentai

- B6.3.8. Kad rizikos komponentą būtų galima laikyti apdraustuoju objektu, jis turi būti atskirai nustatomas finansinio arba nefinansinio objekto komponentas, o objekto pinigų srautų arba tikrosios vertės pasikeitimus, sietinus su to rizikos komponento pasikeitimais, turi būti galima patikimai įvertinti.
- B6.3.9. Nustatydamas, kuriuos rizikos komponentus galima laikyti apdraustuoju objektu, subjektas vertina tokius rizikos komponentus atsižvelgdamas į konkrečią rinkos, su kuria susijusi rizika arba rizikos rūšys ir kurioje vykdoma apsidraudimo veikla, struktūrą. Nustatant tuos komponentus reikia vertinti svarbius faktus ir aplinkybes, kurie, atsižvelgiant į riziką ir rinką, skiriasi.
- B6.3.10. Norėdamas laikyti rizikos komponentus apdraustaisiais objektais, subjektas atsižvelgia į tai, ar rizikos komponentai yra aiškiai nurodyti sutartyje (sutartyje nurodyti rizikos komponentai), ar įtraukti į objekto, kurį jie sudaro, tikrąją vertę arba pinigų srautus (sutartyje nenurodyti rizikos komponentai). Sutartyje nenurodyti rizikos komponentai gali būti susiję su objektais, kurie nėra sutartis (pvz., prognozuojami sandoriai), arba kurie yra sutartys, kuriose tas komponentas nėra aiškiai nurodytas (pvz., tvirtas pasižadėjimas, į kurį įtraukta ne kainodaros formulė, susijusi su įvairiais pagrindiniais kintamaisiais, bet tik viena kaina). Pavyzdžiui:
- a) subjektas A yra sudaręs ilgalaikę gamtinių dujų tiekimo sutartį, pagal kurią dujų kaina nustatoma pagal sutartyje nurodytą formulę, pagal kurią ta kaina siejama su biržos prekėmis ir kitais veiksniais (pvz., gazoliu, mazutu ir kitais komponentais, pvz., transporto mokesčiais). Subjektas A apdraudžia tos tiekimo sutarties gazolio komponentą, taikydamas gazolio išankstinį sandorį. Gazolio komponentas nurodytas tiekimo sutarties sąlygose, todėl jis yra sutartyje nurodytas rizikos komponentas. Taigi, atsižvelgdamas į kainodaros formulę, subjektas A daro išvadą, kad gazolio kainos poziciją galima nustatyti atskirai. Taip pat egzistuoja gazolio išankstinių sandorių rinka. Todėl subjektas A daro išvadą, kad gazolio kainos poziciją galima patikimai įvertinti. Taigi tiekimo sutarties gazolio kainos pozicija yra rizikos komponentas, kurį galima laikyti apdraustuoju objektu;
 - b) subjektas B apdraudžia savo būsimą kavos pirkimą, remdamasis savo gamybos prognozėmis. Apsidraudimo laikotarpis prasideda ne vėliau kaip likus 15 mėnesių iki dalies prognozuojamo pirkti kiekio pristatymo. Laikui bėgant (artėjant pristatymo datai) subjektas B apdraustąjį kiekį didina. Kavos kainos rizikai valdyti subjektas B taiko dviejų rūšių sandorius:
 - i) kavos, kuria prekiaujama biržoje, ateities sandorius ir
 - ii) kavos *Arabica* pristatymo iš Kolumbijos į konkrečią gamybos vietą sandorius. Pagal šiuos sandorius vienos tonos kavos kaina grindžiama kavos, kuria prekiaujama biržoje, ateities sandorio kaina, pridėjus fiksuotų kainų skirtumą ir kintamą logistikos paslaugų mokesť pagal kainodaros formulę. Kavos tiekimo sutartis yra vykdoma sutartis, pagal kurią subjektas B priima iš tikrųjų pristatytą kavą.

Dėl pristatymo, susijusio su dabartiniu derliumi, sudarydamas kavos tiekimo sandorius subjektas B gali nustatyti tikrosios nusipirkto kavos kokybės (kavos *Arabica* iš Kolumbijos) ir etaloninės kokybės, kuri yra pagrindinis biržoje prekiaujamo ateities sandorio kintamasis, kainos skirtumą. Tačiau kavos tiekimo sutartys dėl pristatymo, susijusio su kitu derliumi, dar nesudarytos, todėl kainos skirtumo nustatyti negalima. Kavos, kuria prekiaujama biržoje, ateities sandoriais subjektas B siekia apdrausti su dabartiniu ir kitu derliumi susijusio pristatymo kavos kainos rizikos etaloninės kokybės komponentą. Subjektas B nustato, kad jam kyla trijų rūšių rizika: kavos kainos rizika, atitinkanti etaloninę kokybę, kavos kainos rizika, atitinkanti etaloninės kokybės kavos ir konkrečios kavos *Arabica* iš Kolumbijos, kurią jis iš tikrųjų gauna, kainos skirtumą, ir kintamų logistikos sąnaudų rizika. Subjektui B sudarius kavos tiekimo sutartį, etaloninę kokybę atitinkanti su dabartiniu derliumi susijusio pristatymo kavos kainos rizika yra sutartyje nurodytas rizikos komponentas, nes į kainodaros formulę įtraukiamas kavos, kuria prekiaujama rinkoje, ateities sandorio kainos indeksas. Subjektas B daro išvadą, kad šį rizikos komponentą galima atskirai nustatyti ir patikimai įvertinti. Dėl pristatymo, susijusio su kitu derliumi, subjektas B kavos tiekimo sutarčių dar nėra sudaręs (t. y. tie pristatymai yra prognozuojami sandoriai). Taigi etaloninę kokybę atitinkanti kavos kainos rizika yra sutartyje nenurodytas rizikos komponentas. Analizuojant subjekto B rinkos struktūrą atsižvelgiama į tai, kaip nustatoma konkrečios pristatomos kavos, kurią jis realiai gauna, kaina. Taigi, remdamasis šia rinkos struktūros analize, subjektas B daro išvadą, kad į prognozuojamus sandorius taip pat įtraukiama kavos kainos rizika, atitinkanti etaloninę kokybę, kaip rizikos komponentas, kurį galima atskirai nustatyti ir patikimai įvertinti, nors jis sutartyje nenurodytas. Todėl subjektas B kavos tiekimo sandorių ir prognozuojamų sandorių apsidraudimo sandorius gali priskirti remdamasis rizikos komponentais (etaloninę kokybę atitinkančios kavos kainos rizikos atveju);

- c) subjektas C apdraudžia dalį savo pirkimų reaktyvinių degalų remdamasis savo vartojimo prognozėmis likus ne mažiau kaip 24 mėnesiams iki degalų pristatymo ir laikui bėgant apdraudžiamą kiekį didina. Subjektas C apdraudžia šią poziciją taikydamas įvairių rūšių sandorius, atsižvelgdamas į apsidraudimo sandorio laikotarpio trukmę, kuri turi įtakos išvestinių finansinių priemonių rinkos likvidumui. Ilgesniems laikotarpiams (12–24 mėn.) subjektas C taiko žalios naftos sandorius, nes tik jų rinkos likvidumas yra pakankamas. 6–12 mėnesių trukmės laikotarpiams subjektas C taiko gazolio išvestines finansines priemones, nes jos yra pakankamai likvidžios. Iki šešių mėnesių trukmės laikotarpiams subjektas C taiko reaktyvinių degalų sandorius. Išanalizavus subjekto C naftos ir jos produktų rinkos struktūrą ir įvertinus svarbius faktus bei aplinkybes nustatoma, kad:

- i) subjektas C veikia geografinėje zonoje, kurioje žalios naftos etalonas yra Brent. Žalia nafta yra žaliavos etalonas, kuris kaip svarbiausias veiksnys turi įtakos įvairių rafinuotų naftos produktų kainai. Gazolis yra rafinuotų naftos produktų etalonas, plačiai naudojamas referencinėms distiliacinės alyvos kainoms nustatyti. Tai taip pat matyti iš aplinkos, kurioje veikia subjektas C, žalios naftos ir rafinuotų naftos produktų rinkų išvestinių finansinių priemonių rūšių, tokių kaip:

— etaloninės žalios naftos ateities sandoris, taikomas Brent žaliai naftai;

— etaloninio gazolio ateities sandoris, taikomas referencinėms distiliatų kainoms nustatyti; pvz., reaktyvinių degalų kainų skirtumo išvestinės finansinės priemonės apima reaktyvinių degalų ir to etaloninio gazolio kainų skirtumą, ir

— etaloninio gazolino krekingo skirtumo išvestinė finansinė priemonė (t. y. žalios naftos ir gazolio kainų skirtumo išvestinė finansinė priemonė – rafinavimo marža), kuria indeksuojama Brent žalia nafta;

- ii) rafinuotų naftos produktų kaina nepriklauso nuo to, kuri konkreti žalia nafta perdirbama konkrečioje rafinavimo įmonėje, nes tie rafinuoti naftos produktai (pvz., gazolis arba reaktyviniai degalai) yra standartiniai produktai.

Taigi subjektas C daro išvadą, kad į jo reaktyvinių degalų pirkimo kainos riziką įtrauktas žalios naftos kainos rizikos komponentas, grindžiamas Brent žalia nafta, ir gazolio kainos rizikos komponentas, nors žalia nafta ir gazolis jokiam sutartimi įformintame susitarime nenurodyti. Subjektas C daro išvadą, kad šiuos du rizikos komponentus galima atskirai nustatyti ir patikimai įvertinti, nors jie sutartyje nenurodyti. Todėl subjektas C gali priskirti prognozuojamo reaktyvinių degalų pirkimo apsidraudimo sandorius remdamasis (žalios naftos ir gazolio atveju) rizikos komponentais. Iš šios analizės taip pat matyti, kad jei, pvz., subjektas C taikytų žalios naftos išvestines finansines priemones, grindžiamas West Texas Intermediate (WTI) žalia nafta, dėl Brent žalios naftos ir WTI žalios naftos kainų skirtumo pasikeitimų atsirastų apsidraudimo neveiksmingumas;

- d) subjektas D turi fiksuotosios normos skolos priemonę. Ši priemonė išleista aplinkoje, kurios rinkoje labai įvairios panašios skolos priemonės lyginamos pagal jų skirtumą nuo lyginamosios palūkanų normos (pvz., LIBOR), o kintamosios normos priemonės toje aplinkoje paprastai indeksuojamos pagal šią lyginamąją palūkanų normą. Palūkanų normos rizikai valdyti remiantis ta lyginamąją palūkanų norma dažnai taikomi palūkanų normų apsikeitimo sandoriai, neatsižvelgiant į skolos priemonių ir lyginamosios palūkanų normos skirtumą. Fiksuotosios normos skolos priemonių kaina tiesiogiai priklauso nuo einamųjų lyginamosios palūkanų normos pasikeitimų. Subjektas D daro išvadą, kad lyginamoji palūkanų norma yra komponentas, kurį galima atskirai nustatyti ir patikimai įvertinti. Taigi subjektas D gali priskirti fiksuotosios normos skolos priemonės apsidraudimo sandorį remdamasis lyginamosios palūkanų normos rizikos komponentu.

B6.3.11. Kai rizikos komponentas laikomas apdraustuoju objektu, apsidraudimo sandorių apskaitos reikalavimai tam rizikos komponentui taikomi taip, kaip ir kitiems apdraustiesiems objektams, kurie nėra rizikos komponentai. Pavyzdžiui, taikomi tinkamumo kriterijai, įskaitant tai, kad apsidraudimo sandoris turi atitikti apsidraudimo veiksmingumo reikalavimus ir kad bet koki apsidraudimo neveiksmingumą būtina įvertinti ir pripažinti.

B6.3.12. Subjektas taip pat gali priskirti tik apdraustojo objekto pinigų srautų arba tikrosios vertės pasikeitimus, viršijančius nustatytą kainą arba kitą kintamąjį ar mažesnius už juos (vienpusę riziką). Apdraustojo objekto vienpusę riziką rodo išgyto pasirinkimo sandorio apsidraudimo priemonės vidinė vertė (laikant, kad pagrindinės sąlygos yra tokios pačios kaip apibrėžtos rizikos), o ne laiko vertė. Pavyzdžiui, subjektas gali pripažinti būsimų pinigų srautų kintamumą dėl prognozuojamo biržos prekių pirkimo kainos padidėjimo. Tokiu atveju subjektas priskiria tik pinigų srautų nuostolius, patiriamus kainai padidėjus virš nustatyto lygio. Apdraustoji rizika neapima išgyto pasirinkimo sandorio laiko vertės, nes laiko vertė nėra prognozuojamo sandorio komponentas, turintis įtakos pelnui arba nuostoliams.

B6.3.13. Daroma galima atmesti prielaida, kad jei infliacijos rizika nenurodyta sutartyje, jos negalima atskirai nustatyti ir patikimai įvertinti, todėl ji negali būti laikoma finansinės priemonės rizikos komponentu. Vis dėlto retais atvejais galima nustatyti infliacijos rizikos komponentą, kurį galima atskirai nustatyti ir patikimai įvertinti dėl ypatingų infliacijos aplinkos aplinkybių ir susijusios skolos vertybinių priemonių rinkos.

B6.3.14. Pavyzdžiui, subjektas išleidžia skolos vertybinių popierių aplinkoje, kurioje, atsižvelgiant į su infliacija susietų obligacijų apimtį ir laikotarpių struktūrą, susidaro pakankamai likvidi rinka, kurioje galima sukurti nulinio kupono realiųjų palūkanų normų terminų struktūrą. Vadinasi, atitinkamos valiutos atžvilgiu infliacija yra svarbus veiksnys, į kurį skolos vertybinių popierių rinkose atsižvelgiama atskirai. Tomis aplinkybėmis infliacijos rizikos komponentą būtų galima nustatyti diskontuojant apdraustosios skolos priemonės pinigų srautus, taikant nulinio kupono realiųjų palūkanų normų terminų struktūrą (t. y. panašiai, kaip galima nustatyti nerizikingos (nominaliosios) palūkanų normos komponentą). Kita vertus, dažnai infliacijos rizikos komponento atskirai nustatyti ir patikimai įvertinti negalima. Pavyzdžiui, subjektas išleidžia tik nominaliosios palūkanų normos skolos priemonę tokioje aplinkoje, kurioje su infliacija susietų obligacijų rinka nėra pakankamai likvidi, kad būtų galima sukurti nulinio kupono realiųjų palūkanų normų terminų struktūrą. Šiuo atveju subjektas, remdamasis rinkos struktūros, faktų ir aplinkybių analize, negali daryti išvados, kad infliacija yra svarbus veiksnys, į kurį atskirai atsižvelgiama skolos vertybinių popierių rinkose. Taigi subjektas negali paneigti galimos atmeti prielaidos, kad sutartyje nenurodytos infliacijos rizikos negalima atskirai nustatyti ir patikimai įvertinti. Todėl infliacijos rizikos komponento nebūtų galima laikyti apdraustuoju objektu. Tai taikoma neatsižvelgiant į jokiais infliacijos apsidraudimo priemonės, dėl kurių subjektas iš tikrųjų yra sudaręs sandorius. Pirmiausia subjektas negali paprasčiausiai priskirti faktinės infliacijos apsidraudimo priemonės sąlygų, taikydamas jos sąlygas nominaliosios palūkanų normos skolos priemonei.

B6.3.15. Sutartyje nustatytą pripažintos su infliacija susietos obligacijos pinigų srautų infliacijos rizikos komponentą (laikant, kad nereikalaujama atskirai apskaityti įterptosios išvestinės finansinės priemonės) galima atskirai nustatyti ir patikimai įvertinti tol, kol infliacijos rizikos komponentas neturi įtakos kitiems priemonės pinigų srautams.

Nominaliosios sumos komponentai

B6.3.16. Išskiriami dviejų rūšių nominaliųjų sumų komponentai, kurie gali būti laikomi apsidraudimo sandorio apdraustuoju objektu: viso objekto proporcingą dalį atitinkantis komponentas arba lygmens komponentas. Atsižvelgiant į komponento rūšį, skiriasi apskaitos rezultatas. Vykdydamas apskaitą, subjektas sistemingai priskiria komponentą pagal savo rizikos valdymo tikslą.

B6.3.17. Kaip komponento, kuris yra proporcinga dalis, pavyzdį būtų galima nurodyti 50 % sutartyje numatytų paskolos pinigų srautų.

B6.3.18. Lygmens komponentą galima nurodyti iš apibrėžtos, bet atviros grupės arba iš apibrėžtos nominaliosios sumos. Pavyzdžiai:

a) piniginio sandorio apimties dalis, pvz., tolesni 10 UPV pinigų srautai iš pardavimo užsienio valiuta po pirmųjų 20 UPV 201X m. kovo mėn. ⁽⁵⁴⁾;

b) fizinės apimties dalis, pvz., XYZ vietoje saugomų gamtinių dujų apatinis lygmuo, lygus 5 mln. kubinių metrų;

c) fizinės arba kitos sandorio apimties dalis, pvz., 201X m. birželio mėn. įsigytos naftos pirmieji 100 barelių arba 201X m. birželio mėn. parduotos elektros pirmosios 100 MWh, arba

⁽⁵⁴⁾ Šiame standarte piniginės sumos išreiškiamos piniginiiais vienetais (PV) ir užsienio piniginiiais vienetais (UPV).

- d) apdraustojo objekto nominaliosios sumos lygmuo, pvz., 100 mln. PV tvirto pasižadėjimo paskutiniai 80 mln. PV, 100 mln. PV fiksuotosios normos obligacijos apatinis 20 mln. PV lygmuo arba visos 100 mln. PV fiksuotosios normos skolos, kurią galima iš anksto sumokėti tikrąja verte (apibrėžta nominalioji suma sudaro 100 mln. PV), viršutinis 30 mln. PV lygmuo.

- B6.3.19. Jei priskiriamas tikrosios vertės apsidraudimo sandorio lygmens komponentas, subjektas jį turi nurodyti iš apibrėžtos nominaliosios sumos. Siekdamas įvykdyti tikrosios vertės apsidraudimo sandorių tinkamumo reikalavimus, subjektas iš naujo įvertina apdraustojo objekto tikrosios vertės pasikeitimus (t. y. iš naujo įvertina objekto tikrosios vertės pasikeitimus, sietinus su apdraustąja rizika). Tikrosios vertės apsidraudimo sandorio koregavimas pripažįstamas pelnu ar nuostoliais ne vėliau kaip objekto pripažinimo nutraukimo metu. Todėl būtina atsekti objektą, su kuriuo susijęs tikrosios vertės apsidraudimo sandorio koregavimas. Tikrosios vertės apsidraudimo sandorio lygmens komponento atveju reikalaujama, kad subjektas atsektų nominaliąją sumą, kuria remiantis jis apibrėžtas. Pavyzdžiui, siekiant atsekti B6.3.18 straipsnio d punkte nurodytą apatinį 20 mln. PV lygmenį arba viršutinį 30 mln. PV lygmenį, būtina atsekti visą apibrėžtą nominaliąją 100 mln. PV sumą.
- B6.3.20. Lygmens komponento, į kurį įtrauktas išankstinio mokėjimo pasirinkimo sandoris, negalima laikyti tikrosios vertės apsidraudimo sandorio apdraustuoju objektu, jei išankstinio mokėjimo pasirinkimo sandorio tikrajai vertei turi įtakos apdraustosios rizikos pasikeitimai, nebent nustatant apdraustojo objekto tikrosios vertės pasikeitimą į priskirtą lygmenį įtrauktas susijusio išankstinio pasirinkimo sandorio poveikis.

Komponentų ir visų objekto pinigų srautų santykis

- B6.3.21. Jei finansinio arba nefinansinio objekto pinigų srautų komponentas laikomas apdraustuoju objektu, tas komponentas turi būti mažesnis už visus viso objekto pinigų srautus arba jiems lygus. Vis dėlto visi viso objekto pinigų srautai gali būti laikomi apdraustuoju objektu ir apdraudžiami tik nuo vienos konkrečios rizikos (pvz., tik nuo tų pasikeitimų, kuriuos galima susieti su LIBOR arba biržos prekių lyginamosios kainos pasikeitimais).
- B6.3.22. Pavyzdžiui, jei finansinio išsipareigojimo efektyviųjų palūkanų norma mažesnė už LIBOR, subjektas negali priskirti:
- a) išsipareigojimo komponento, kuris yra lygus LIBOR normai (tikrosios vertės apsidraudimo sandorio atveju pridėjus pagrindinę sumą), ir
 - b) likusio neigiamo komponento.
- B6.3.23. Vis dėlto, jei fiksuotosios normos finansinio išsipareigojimo, kurio efektyviųjų palūkanų norma (pavyzdžiui) yra 100 bazinių punktų mažesnė už LIBOR, subjektas apdraustuoju objektu gali laikyti viso šio išsipareigojimo vertės pasikeitimą (t. y. pagrindinę sumą ir LIBOR palūkanas, atėmus 100 bazinių punktų), sietiną su LIBOR pasikeitimais. Jei fiksuotosios normos finansinė priemonė apdraudžiama praėjus tam tikram laikui po šios priemonės suteikimo, o palūkanų normos per tą laiką pasikeitė, subjektas gali priskirti rizikos komponentą, lygų lyginamajai palūkanų normai, kuri yra didesnė už sutartyje nurodytą už objektą mokamą normą. Tokį komponentą subjektas gali priskirti, jei lyginamoji palūkanų norma yra mažesnė už efektyviųjų palūkanų normą, apskaičiuotą darant prielaidą, kad subjektas išigijo priemonę apdraustojo objekto priskyrimo pirmą kartą dieną. Pavyzdžiui, tarkim, subjektas suteikia fiksuotosios normos 100 PV vertės finansinį turtą, kurio efektyviųjų palūkanų norma yra 6 % tuo metu, kai LIBOR yra 4 %. Subjektas tą turtą apdraudžia vėliau, kai LIBOR išauga iki 8 %, o turto tikroji vertė sumažėja iki 90 PV. Subjektas apskaičiuoja, kad jei jis būtų nusipirkęs turtą tą datą, kai jis susijusią LIBOR palūkanų normos riziką pirmą kartą laikė apdraustuoju objektu, faktinis turto pelningumas, grindžiamas tuometine 90 PV turto tikrąja verte, būtų buvęs 9,5 %. Kadangi LIBOR norma yra mažesnė už šį faktinį pelningumą, subjektas gali priskirti 8 % LIBOR komponentą, kurį sudaro sutartyje numatyti pinigų srautai ir dabartinės tikrosios vertės (t. y. 90 PV) bei suėjus terminui mokėtinos sumos (t. y. 100 PV) skirtumas.

- B6.3.24. Jei kintamosios normos finansiniam išsipareigojimui taikoma (pavyzdžiui) trijų mėnesių LIBOR norma, atėmus 20 bazinių punktų (kurių apatinė riba yra nulis bazinių punktų), subjektas apdraustuojų objektu gali laikyti viso išsipareigojimo pinigų srautų (t. y. trijų mėnesių LIBOR palūkanų normą, atėmus 20 bazinių punktų, įskaitant apatinę ribą) pasikeitimą, sietiną su LIBOR pasikeitimais. Taigi, kol šio išsipareigojimo likusio galiojimo laikotarpio trijų mėnesių LIBOR išankstinė kreivė nenukrenta žemiau 20 bazinių punktų, apdraustojo objekto pinigų srautų kintamumas yra toks pat kaip išsipareigojimo, kuriam taikomos trijų mėnesių LIBOR palūkanos, kurių skirtumas yra nulinis arba teigiamas, kintamumas. Vis dėlto, jei to išsipareigojimo (arba jo dalies) likusio galiojimo laikotarpio trijų mėnesių LIBOR išankstinė kreivė nukrenta žemiau 20 bazinių punktų, apdraustojo objekto pinigų srautų kintamumas yra mažesnis už išsipareigojimo, kuriam taikomos trijų mėnesių LIBOR palūkanos, kurių skirtumas yra nulinis arba teigiamas, kintamumą.
- B6.3.25. Panašus nefinansinio objekto pavyzdys būtų speciali žalios naftos iš konkretaus naftos telkinio rūšis, kurios kaina nustatoma remiantis atitinkama etalonine žalia nafta. Jei subjektas parduoda tą žalią naftą pagal sandorį, kuriam taikoma sutartyje numatyta kainodaros formulė, pagal kurią vieno barelio kaina nustatoma kaip etaloninės žalios naftos kaina, atėmus 10 PV ir taikant 15 PV apatinę ribą, subjektas apdraustuojų objektu gali laikyti visą pinigų srautų kintamumą pagal pardavimo sutartį, sietiną su etaloninės žalios naftos kainos pasikeitimu. Vis dėlto subjektas negali priskirti komponento, kuris yra lygus visam etaloninės žalios naftos kainos pasikeitimui. Taigi, kol išankstinė (kiekvieno pristatymo) kaina nenukrenta žemiau 25 PV, apdraustojo objekto pinigų srautų kintamumas nesiskiria nuo žalios naftos pardavimo etaloninės žalios naftos kaina (arba pridėjus teigiamą skirtumą) kintamumo. Vis dėlto, jei išankstinė kurio nors pristatymo kaina nukrenta žemiau 25 PV, apdraustojo objekto pinigų srautų kintamumas yra mažesnis už žalios naftos pardavimo etaloninės žalios naftos kaina (arba pridėjus teigiamą skirtumą) kintamumą.

Apsidraudimo sandorių apskaitos taikymo tinkamumo kriterijai (6.4 skirsnis)

Apsidraudimo veiksmingumas

- B6.4.1. Apsidraudimo veiksmingumas yra mastas, kuriuo apsidraudimo priemonės tikrosios vertės arba pinigų srautų pokyčiais padengiami apdraustojo objekto tikrosios vertės arba pinigų srautų pokyčiai (pvz., jei apdraustasis objektas yra rizikos komponentas, atitinkamas objekto tikrosios vertės arba pinigų srautų pokytis yra sietinas su apdraustąja rizika). Apsidraudimo neveiksmingumas yra mastas, kuriuo apsidraudimo priemonės tikrosios vertės arba pinigų srautų pokyčiai yra didesni arba mažesni už atitinkamus apdraustojo objekto pokyčius.
- B6.4.2. Apibrėždamas apsidraudimo sandorį, o vėliau – nuolat subjektas turi analizuoti apsidraudimo neveiksmingumo priežastis, kurios, kaip manoma, turės įtakos apsidraudimo sandoriui jo laikotarpiu. Ši analizė (įskaitant visus atnaujinimus pagal B6.5.21 straipsnį, atliekamus perbalansuojant apsidraudimo sandorį) yra subjekto atitikties apsidraudimo veiksmingumo reikalavimams vertinimo pagrindas.
- B6.4.3. Siekiant išvengti abejonių, pradinės sandorio šalies pakeitimo tarpuskaitos sandorio šalimi ir susijusių pasikeitimų, kaip aprašyta 6.5.6 straipsnyje, poveikis turi atsispindėti apsidraudimo priemonės vertinime, taigi ir apsidraudimo veiksmingumo kokybiniame ir kiekybiniame vertinime.

Apdraustojo objekto ir apsidraudimo priemonės ekonominis ryšys

- B6.4.4. Iš to, kad reikalaujama ekonominio ryšio, matyti, kad apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto vertės dėl tos pačios rizikos, t. y. apdraustosios rizikos, paprastai kinta priešinga kryptimi. Taigi, turi būti tikimasi, kad apsidraudimo priemonės vertė ir apdraustojo objekto vertė sistemingai kils priklausomai nuo tos pačios pagrindinės finansinės priemonės arba pagrindinių finansinių priemonių, kurios yra susijusios ekonominiais ryšiais taip, kad apdraustoji rizika daro jiems panašų poveikį, pokyčių (pvz., Brent ir WTI žalios naftos).

- B6.4.5. Jei pagrindinės finansinės priemonės yra ne tokios pat, bet susijusios ekonominiais ryšiais, gali susidaryti aplinkybės, kuriomis apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto vertės kinta ta pačia kryptimi, pvz., dėl to, kad dviejų susijusių pagrindinių finansinių priemonių kainos skirtumas kinta, nors pačios pagrindinės finansinės priemonės reikšmingai nekinta. Tai vis tiek dera su ekonominiu apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto ryšiu, jei apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto vertės, kaip tikimasi, kintant pagrindinėms finansinėms priemonėms paprastai vis dar kinta priešinga kryptimi.
- B6.4.6. Vertinant ekonominio ryšio buvimą analizuojami galimi apsidraudimo sandorio pokyčiai jo galiojimo laikotarpiu, siekiant įsitikinti, ar galima tikėtis, kad šis sandoris atitiks rizikos valdymo tikslą. Vien remiantis statistiniu dviejų kintamųjų ryšiu negalima daryti pagrįstos išvados dėl ekonominio ryšio buvimo.

Kredito rizikos poveikis

- B6.4.7. Apsidraudimo sandorių apskaitos modelis grindžiamas bendrąja apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto pelno ir nuostolių užskaitymo tarpusavyje sąvoka, todėl apsidraudimo veiksmingumas nustatomas ne tik pagal ekonominį tų objektų ryšį (t. y. jų pagrindinių finansinių priemonių pokyčius), bet ir pagal kredito rizikos poveikį apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto vertei. Net jei apsidraudimo priemonę ir apdraustąjį objektą sieja ekonominis ryšys, dėl kredito rizikos poveikio užskaitymo tarpusavyje lygis gali tapti nepastovus. Taip gali nutikti, jei apsidraudimo priemonės arba apdraustojo objekto kredito rizika pakistų tiek daug, kad kredito rizika turėtų lemiamą įtaką vertės pasikeitimams dėl ekonominio ryšio (t. y. pagrindinių finansinių priemonių pasikeitimo poveikiui). Rizikos dydis, dėl kurios atsiranda lemiamą įtaką, yra toks, dėl kurio atsirastų kredito rizikos nuostolių (arba pelno), mažinančių pagrindinių finansinių priemonių pasikeitimų poveikį apsidraudimo priemonės arba apdraustojo objekto vertei, net jei šie pasikeitimai būtų reikšmingi. Ir, atvirkščiai, jei per konkretų laikotarpį pagrindinės finansinės priemonės pakinta nedaug, dėl to, kad net maži su kredito rizika susiję apsidraudimo priemonės arba apdraustojo objekto vertės pasikeitimai galėtų turėti daugiau įtakos vertei nei pagrindinės finansinės priemonės, lemiamos įtakos neatsirastų.
- B6.4.8. Pavyzdžiui, kredito rizika turi lemiamą įtaką apsidraudimo sandoriui, jei subjektas apdraudžia biržos prekės kainos rizikos poziciją, naudodamas užstatu neužtikrintą išvestinę finansinę priemonę. Labai pablogėjus tos išvestinės finansinės priemonės sandorio šalies kreditingumui, sandorio šalies kreditingumo pasikeitimų poveikis galėtų nusverti biržos prekės kainos pasikeitimų poveikį apsidraudimo priemonės tikrajai vertei, o apdraustojo objekto vertės pasikeitimus daugiausia lemia biržos prekių kainų pasikeitimai.

Apsidraudimo koeficientas

- B6.4.9. Kaip nurodyta apsidraudimo veiksmingumo reikalavimuose, apsidraudimo sandorio apsidraudimo koeficientas turi būti lygus apdraustojo objekto kiekiui, kurį subjektas iš tikrųjų apdraudžia, ir apsidraudimo priemonės kiekiui, kurį subjektas iš tikrųjų taiko šiam apdraustojo objekto kiekiui apdrausti, santykiui. Taigi, jei subjektas apdraudžia mažiau nei 100 % objekto pozicijos, pvz., 85 %, jis priskiria apsidraudimo sandorį taikydamas apsidraudimo koeficientą, kuris yra lygus 85 % pozicijos ir apsidraudimo priemonės kiekiui, kurį subjektas iš tikrųjų taiko tiems 85 % apdrausti, santykiui. Panašiai, pvz., jei subjektas apdraudžia poziciją taikydamas finansinės priemonės nominaliąją 40 vienetų sumą, jis turi priskirti apsidraudimo sandorį taikydamas apsidraudimo koeficientą, kuris yra toks pat kaip to 40 vienetų kiekio (t. y. subjektas negali taikyti apsidraudimo koeficiento, grindžiamo didesniu vienetų kiekiu, nei gali iš viso turėti, arba mažesniu vienetų kiekiu) ir apdraustojo objekto kiekiui, kurį jis iš tikrųjų apdraudžia šiais 40 vienetų, santykiu.

B6.4.10. Vis dėlto, apsidraudimo sandorio apibrėžtis taikant apsidraudimo koeficientą, lygų apdraustojo objekto kiekio ir apsidraudimo priemonės kiekio, kurį subjektas iš tikrųjų taiko, santykiui, neturi rodyti apdraustojo objekto ir apsidraudimo priemonių korekcinį koeficientų disbalanso, dėl kurio atsirastų apsidraudimo neveiksmingumas (neatsižvelgiant į tai, ar jis pripažintas), dėl kurio galėtų būti gaunamas apskaitos rezultatas, nederantis su apsidraudimo sandorių apskaitos tikslu. Taigi, jei to reikia siekiant išvengti tokio disbalanso, apibrėždamas apsidraudimo sandorį, subjektas turi pakoreguoti apsidraudimo koeficientą, susidarantį iš apdraustojo objekto kiekio ir apsidraudimo priemonės kiekio, kurį subjektas iš tikrųjų taiko.

B6.4.11. Vertinant, ar apskaitos rezultatas dera su apsidraudimo sandorių apskaitos tikslu, galima, pvz., apsvarstyti:

a) kodėl nustatomas numatytasis apsidraudimo koeficientas: siekiant išvengti pinigų srautų apsidraudimo sandorių apsidraudimo neveiksmingumo pripažinimo ar siekiant, kad tikrosios vertės apsidraudimo sandorių koregavimas būtų taikomas daugiau apdraustųjų objektų norint padidinti tikrosios vertės apskaitos taikymą, bet tarpusavyje neužskaitant apsidraudimo priemonės tikrosios vertės pasikeitimų, ir

b) ar tam tikri apdraustojo objekto ir apsidraudimo priemonės korekciniai koeficientai taikomi dėl komercinių priežasčių, net jei dėl to atsiranda apsidraudimo neveiksmingumas. Pavyzdžiui, subjektas sudaro sandorį dėl tokio apsidraudimo priemonės kiekio ir priskiria tokį apsidraudimo priemonės kiekį, kuris nėra kiekis, kurį jis nustatė kaip geriausią apdraustojo objekto apsidraudimo sandorį, nes pasirinkęs standartinį apsidraudimo priemonių kiekį negali sudaryti sandorio dėl to tikslaus apsidraudimo priemonės kiekio (partijos dydžio problema). Kaip pavyzdį būtų galima nurodyti atvejį, kai subjektas apdraudžia 100 tonų kavos pirkimą standartiniais ateities sandoriais dėl kavos, kurių sutartinis kiekis yra 37500 svarų. Perkamam 100 tonų kiekiui apdrausti subjektas galėtų taikyti tik penkis arba šešis sandorius (atitinkančius atitinkamai 85,0 ir 102,1 tonas). Tokiu atveju subjektas priskiria apsidraudimo sandorį taikydamas apsidraudimo koeficientą, nustatomą pagal ateities sandorių dėl kavos skaičių, kurį jis iš tikrųjų taiko, nes dėl apsidraudimo neveiksmingumo, susidarancio dėl apdraustojo objekto ir apsidraudimo priemonės korekcinį koeficientų neatitikimo, nebūtų gaunamas apskaitos rezultatas, nederantis su apsidraudimo sandorių apskaitos tikslu.

Apsidraudimo veiksmingumo reikalavimų įgykdymo vertinimo dažnumas

B6.4.12. Ar apsidraudimo sandoris atitinka apsidraudimo veiksmingumo reikalavimus, subjektas vertina apsidraudimo sandorio sudarymo metu, o vėliau – reguliariai. Reguliarią vertinimą subjektas atlieka bent kiekvieną paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną arba reikšmingai pakitus aplinkybėms, turinčioms įtakos apsidraudimo veiksmingumo reikalavimams, priklausomai nuo to, kas įvyksta anksčiau. Vertinimas susijęs su apsidraudimo veiksmingumo lūkesčiais, todėl jis yra orientuotas tik į ateitį.

Apsidraudimo veiksmingumo reikalavimų įgykdymo vertinimo metodai

B6.4.13. Šiame standarte apsidraudimo sandorio atitikties apsidraudimo veiksmingumo reikalavimams vertinimo metodas nenurodytas. Vis dėlto subjektas turi taikyti tokį metodą, kuriuo atsižvelgiama į atitinkamas apsidraudimo sandorio charakteristikas, įskaitant apsidraudimo neveiksmingumo priežastis. Atsižvelgiant į šiuos veiksnus, metodas gali būti kokybinis arba kiekybinis vertinimas.

B6.4.14. Pavyzdžiui, jei svarbiausios apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto sąlygos (pvz., nominalioji suma, terminas ir pagrindinė finansinė priemonė) sutampa arba yra gerai suderintos, remdamasis kokybiniais šių svarbiausių sąlygų vertinimu subjektas galėtų daryti išvadą, kad apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto vertės dėl tos pačios rizikos paprastai kils priešinga kryptimi, todėl apdraustąjį objektą ir apsidraudimo priemonę sieja ekonominis ryšys (žr. B6.4.4–B6.4.6 straipsnius).

- B6.4.15. Vien tai, kad išvestinė finansinė priemonė yra teigiamos arba neigiamos vertės, kai ši priemonė priskiriama prie apsidraudimo priemonių, nereiškia, kad kokybinis vertinimas yra netinkamas. Jo tinkamumą lemia tai, ar dėl to fakto atsirandantis apsidraudimo neveiksmingumas galėtų būti tokio masto, kad atliekant kokybinį vertinimą į jį nebūtų galima tinkamai atsižvelgti.
- B6.4.16. Ir, priešingai, jei svarbiausios apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto sąlygos nėra gerai suderintos, didėja netikrumas dėl užskaitymo tarpusavyje masto. Todėl sunkiau numatyti apsidraudimo veiksmingumą apsidraudimo sandorio laikotarpiu. Tokiu atveju tik atlikęs kiekybinį vertinimą subjektas galėtų daryti išvadą, kad apdraustąjį objektą ir apsidraudimo priemonę sieja ekonominis ryšys (žr. B6.4.4–B6.4.6 straipsnius). Kai kada kiekybinis vertinimas taip pat galėtų padėti įvertinti, ar apibrėžiant apsidraudimo sandorį taikytas apsidraudimo koeficientas atitinka apsidraudimo veiksmingumo reikalavimus (žr. B6.4.9–B6.4.11 straipsnius). Šiais dviem tikslais subjektas gali taikyti tą patį arba skirtingus metodus.
- B6.4.17. Pakitus aplinkybėms, turinčioms įtakos apsidraudimo veiksmingumui, subjektui gali prireikti pakeisti vertinimo, ar apsidraudimo sandoris atitinka apsidraudimo veiksmingumo reikalavimus, metodą, siekiant užtikrinti, kad vis dar būtų atsižvelgiama į atitinkamas apsidraudimo sandorio charakteristikas, įskaitant apsidraudimo neveiksmingumo priežastis.
- B6.4.18. Pagrindinis informacijos, kuria remiantis vertinama, ar apsidraudimo sandoris atitinka apsidraudimo veiksmingumo reikalavimus, šaltinis yra subjekto rizikos valdymo veikla. Vadinasi, vertinant, ar apsidraudimo sandoris atitinka apsidraudimo veiksmingumo reikalavimus, galima remtis valdymo informacija (arba analize), taikoma priimant sprendimus.
- B6.4.19. Subjekto apsidraudimo sandorio dokumentuose nurodoma, kaip jis vertins apsidraudimo veiksmingumo reikalavimus, įskaitant taikomą (-us) metodą (-us). Apsidraudimo sandorio dokumentai turi būti atnaujinami atlikus bet kokius metodų pakeitimus (žr. B6.4.17 straipsnį).

Tinkamumo kriterijus atitinkančių apsidraudimo sandorių apskaita (6.5 skirsnis)

- B6.5.1. Kaip tikrosios vertės apsidraudimo sandorio pavyzdį būtų galima nurodyti apsidraudimą nuo fiksuotosios normos skolos priemonės tikrosios vertės pasikeitimų, atsirandančių dėl palūkanų normos pasikeitimų, pozicijos. Tokį apsidraudimo sandorį gali sudaryti emitentas arba turėtojas.
- B6.5.2. Pinigų srautų apsidraudimo sandoriu siekiama atidėti apsidraudimo priemonės pelną arba nuostolius vienam arba keliems laikotarpiams, kuriais apdraustieji numatomi būsimieji pinigų srautai turėtų turėti įtakos pelnui arba nuostoliams. Kaip pinigų srautų apsidraudimo sandorio pavyzdį būtų galima nurodyti apsidraudimo sandorį, pagal kurį (amortizuota savikaina arba tikrąja verte vertinama) kintamosios normos skolos priemonė keičiama į fiksuotosios normos skolos priemonę (t. y. būsimą sandorį, pagal kurį apdraudžiami būsimieji pinigų srautai yra būsimi palūkanų mokėjimai, apdraudimas). Priešingai, kaip objekto, kuris negali būti pinigų srautų apsidraudimo sandorio apdraustuoju objektu, nes jokio apsidraudimo priemonės pelno ar nuostolių, kurie būtų atidėti, nebūtų galima tinkamai perklasifikuoti į pelną ar nuostolius laikotarpiu, kuriuo jie būtų užskaitomi tarpusavyje, pavyzdį būtų galima nurodyti prognozuojamą nuosavybės priemonės išsigijimą, kai ta išsigyta priemonė būtų apskaitoma tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu ar nuostoliais. Dėl tos pačios priežasties pinigų srautų apsidraudimo sandorio apdraustuoju objektu negali būti ir būsimas nuosavybės priemonės išsigijimas, kai išsigyta priemonė būtų apskaitoma tikrąja verte, kurios pasikeitimas pateikiamas kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje.

- B6.5.3. Tvirtos pasižadėjimo apsidraudimo sandoris (pvz., apsidraudimas nuo kuro kainos pasikeitimo, siejamo su elektros tiekimo įmonės nepripažintuoju sutartyje numatytu pasižadėjimu pirkti kurą už fiksuotą kainą) yra apsidraudimas nuo tikrosios vertės pasikeitimo pozicijos. Atitinkamai toks apsidraudimas yra tikrosios vertės apsidraudimo sandoris. Vis dėlto pagal 6.5.4 straipsnį tvirtos pasižadėjimo valiutos kurso rizikos apsidraudimo sandoris galėtų būti alternatyviai apskaitomas kaip pinigų srautų apsidraudimo sandoris.

Apsidraudimo neveiksmingumo vertinimas

- B6.5.4. Vertindamas apsidraudimo neveiksmingumą subjektas atsižvelgia į pinigų laiko vertę. Taigi subjektas nustato apdrausitojo objekto vertę remdamasis dabartine verte, todėl į apdrausitojo objekto vertės pasikeitimą taip pat įtraukiamas pinigų laiko vertės poveikis.
- B6.5.5. Siekdamas apskaičiuoti apdrausitojo objekto vertės pasikeitimą, kad galėtų įvertinti apsidraudimo neveiksmingumą, subjektas gali naudoti išvestinę finansinę priemonę, kurios sąlygos atitiktų svarbiausias apdrausitojo objekto sąlygas (ji paprastai vadinama hipotetine išvestine finansine priemone) ir kuri, pavyzdžiui, prognozuojamo sandorio apsidraudimo atveju, būtų kalibruojama taikant apdrausitosios kainos (arba normos) lygmenį. Pavyzdžiui, jei būtų draudžiamasi nuo dvipusės rizikos dabartinės rinkos lygmeniu, hipotetinė išvestinė priemonė atitiktų hipotetinį išankstinį sandorį, apsidraudimo sandorio apibrėžimo metu kalibruojamą iki nulinės vertės. Jei, pavyzdžiui, būtų draudžiamasi nuo vienos pusės rizikos, hipotetinė išvestinė finansinė priemonė atitiktų hipotetinio pasirinkimo sandorio vidinę vertę, kuri apsidraudimo sandorio priskyrimo metu yra nulinė, jei apdrausitosios kainos lygmuo yra dabartinės rinkos lygmuo, arba yra neigiama, jei apdrausitosios kainos lygmuo yra aukštesnis (arba, jei apdraudžiama ilgoji pozicija, – žemesnis) už dabartinę rinkos lygmenį. Hipotetinės išvestinės finansinės priemonės naudojimas yra vienas iš galimų apdrausitojo objekto vertės pasikeitimo apskaičiavimo būdų. Hipotetinė išvestinė priemonė imituoja apdraustąjį objektą, todėl gaunamas toks pat rezultatas, lyg tas vertės pasikeitimas būtų nustatytas kitu metodu. Taigi hipotetinės išvestinės priemonės taikymas yra ne atskiras metodas, bet praktinis matematinis sprendimas, kurį galima taikyti tik apdrausitojo objekto vertei apskaičiuoti. Todėl hipotetinės išvestinės priemonės negalima taikyti siekiant įtraukti į apdrausitojo objekto vertę elementų, kurie būdingi tik apsidraudimo priemonei (bet ne apdraustajam objektui). Kaip pavyzdį būtų galima nurodyti skolos finansinę priemonę, išreikštą užsienio valiuta (neatsižvelgiant į tai, kokia – fiksuotoji ar kintamoji – skolos priemonės norma). Jei tokios skolos priemonės vertės pasikeitimui arba jos pinigų srautų sukaupto pasikeitimui dabartinei vertei apskaičiuoti taikoma hipotetinė išvestinė priemonė, hipotetinė išvestinė finansinė priemonė negalima tiesiog nustatyti mokesčio už įvairių valiutų keitimą, net jei į faktines išvestines finansines priemones, pagal kurias keičiamos įvairios valiutos, toks mokestis galėtų būti įtraukiamas (pvz., į skirtingų valiutų palūkanų normų apskaitos sandorius).

- B6.5.6. Vertinant, ar apsidraudimo sandoris atitinka apsidraudimo veiksmingumo reikalavimus, taip pat gali būti taikomas pagal hipotetinę išvestinę priemonę nustatytas apdrausitojo objekto vertės pasikeitimas.

Apsidraudimo sandorio perbalansavimas ir apsidraudimo koeficiento pasikeitimai

- B6.5.7. Perbalansavimas – jau esamo apsidraudimo sandorio apdrausitojo objekto arba apsidraudimo priemonės priskirto kiekio koregavimas siekiant išlaikyti apsidraudimo koeficientą, atitinkantį apsidraudimo veiksmingumo reikalavimus. Apdrausitojo objekto arba apsidraudimo priemonės priskirto kiekio pakeitimai kitu tikslu taikant šį standartą nelaikomi perbalansavimu.
- B6.5.8. Perbalansavimas apskaitomas kaip apsidraudimo sandorio tęsimas pagal B6.5.9–B6.5.21 straipsnius. Perbalansuojant apsidraudimo sandorio apsidraudimo neveiksmingumas nustatomas ir pripažįstamas prieš pat koreguojant apsidraudimo sandorį.

B6.5.9. Koreguodamas apsidraudimo koeficientą subjektas gali atsižvelgti į apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto koeficiento pasikeitimus, atsirandančius dėl jų pagrindinių priemonių arba rizikos kintamųjų. Pavyzdžiui, apsidraudimo sandoris, kurio apsidraudimo priemonė ir apdraustasis objektas, kurių pagrindinės priemonės skiriasi, bet yra susijusios, kinta atsižvelgiant į šių dviejų pagrindinių priemonių santykio pokytį (pvz., skirtingi, bet susiję referenciniai indeksai, normos arba kainos). Taigi perbalansavimas leidžia tęsti apsidraudimo sandorį tais atvejais, kai apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto santykis pakinta taip, kad šį pokytį galima kompensuoti koreguojant apsidraudimo koeficientą.

B6.5.10. Pavyzdžiui, subjektas apdraudžia užsienio valiutos A poziciją naudodamas valiutos išvestinę finansinę priemonę, susietą su užsienio valiuta B; užsienio valiutos A ir B yra susietos (t. y. išlaikomas tam tikras valiutos kurso intervalas arba taikomas centrinio banko arba kitos valdžios institucijos nustatytas valiutos kursas). Jei užsienio valiutos A ir užsienio valiutos B kursas pakistų (t. y. būtų nustatytas naujas intervalas arba norma), perbalansuojant apsidraudimo sandorį, kad būtų galima atsižvelgti į naują valiutos kursą, būtų užtikrinama, kad apsidraudimo sandoris toliau atitiktų apsidraudimo veiksmingumo reikalavimą taikant apsidraudimo koeficientą naujomis aplinkybėmis. Jei būtų neįvykdyti valiutos išvestinės finansinės priemonės išsipareigojimai, pakeitus apsidraudimo koeficientą nebūtų galima užtikrinti, kad apsidraudimo sandoris toliau atitiktų tą apsidraudimo veiksmingumo reikalavimą. Taigi atlikus perbalansavimą nėra lengviau tęsti apsidraudimo sandorį tais atvejais, kai apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto santykis pakinta taip, kad šio pokyčio negalima kompensuoti koreguojant apsidraudimo koeficientą.

B6.5.11. Ne kiekvienas apsidraudimo priemonės tikrosios vertės ir apdraustojo objekto tikrosios vertės arba pinigų srautų pasikeitimų užskaitymo tarpusavyje masto pasikeitimas yra apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto santykio pasikeitimas. Subjektas analizuoja apsidraudimo neveiksmingumo priežastis, kurios turėtų turėti įtakos apsidraudimo sandoriui jo galiojimo laikotarpiu, ir įvertina, ar užskaitymo tarpusavyje masto pasikeitimai yra:

a) svyravimai, susiję su apsidraudimo koeficientu, kuris lieka galioti (t. y. ir toliau pakankamai atitinka apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto santykį), arba

b) rodiklis, iš kurio matyti, kad apsidraudimo koeficientas nebeatitinka apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto santykio pakankamai.

Subjektas atlieka šį apsidraudimo koeficientui taikomo apsidraudimo veiksmingumo reikalavimo atitikties vertinimą, siekdamas užtikrinti, kad apsidraudimo sandoris nerodytų apdraustojo objekto ir apsidraudimo priemonės korekcinio koeficientų disbalanso, dėl kurio atsirastų apsidraudimo neveiksmingumas (neatsižvelgiant į tai, ar jis pripažintas), dėl kurio galėtų būti gaunamas toks apskaitos rezultatas, kuris nederėtų su apsidraudimo sandorių apskaitos tikslu. Taigi atliekant šį vertinimą reikia priimti sprendimą.

B6.5.12. Su pastoviu apsidraudimo koeficientu susijusių svyravimų (taigi ir susijusio apsidraudimo neveiksmingumo) negalima mažinti koreguojant apsidraudimo koeficientą reaguojant į kiekvieną konkretų rezultatą. Taigi tokiais aplinkybėmis pasikeitus tarpusavio užskaitos mastui reikia vertinti ir pripažinti apsidraudimo neveiksmingumą, bet nereikia perbalansavimo.

- B6.5.13. Priešingai, jei iš tarpusavio užskaitos masto pasikeitimų matyti, kad svyravimas yra susijęs su apsidraudimo koeficientu, kuris skiriasi nuo šiuo metu tam apsidraudimo sandoriui taikomo apsidraudimo koeficiento, arba kad pastebima nutolimo nuo to apsidraudimo koeficiento tendencija, apsidraudimo neveiksmingumą galima mažinti koreguojant apsidraudimo koeficientą, kadangi išlaikant apsidraudimo koeficientą didėtų apsidraudimo neveiksmingumas. Taigi tokiomis aplinkybėmis subjektas turi įvertinti, ar apsidraudimo sandoris rodo apdrausitojo objekto ir apsidraudimo priemonės korekcinį koeficientų disbalansą, dėl kurio atsirastų apsidraudimo neveiksmingumas (neatsižvelgiant į tai, ar jis pripažintas), dėl kurio galėtų būtų gaunamas apskaitos rezultatas, nederantis su apsidraudimo sandorių apskaitos tikslu. Jei apsidraudimo koeficientas koreguojamas, tai taip pat turi įtakos apsidraudimo neveiksmingumo vertinimui ir pripažinimui, nes, kaip nustatyta B6.5.8 straipsnyje, atliekant perbalansavimą apsidraudimo sandorio apsidraudimo neveiksmingumą būtina nustatyti ir pripažinti prieš pat koreguojant apsidraudimo sandorį.
- B6.5.14. Perbalansavimas – apsidraudimo sandorių apskaitos tikslais po apsidraudimo sandorio pradžios subjekto atliekamas apsidraudimo priemonės arba apdrausitojo objekto kiekio koregavimas reaguojant į aplinkybių pokyčius, turinčius įtakos to apsidraudimo sandorio apsidraudimo koeficientui. Paprastai tas koregavimas turėtų atitikti apsidraudimo priemonės ir apdrausitojo objekto kiekio, kuris iš tikrųjų taikomas, koregavimus. Vis dėlto subjektas privalo koreguoti apsidraudimo koeficientą, susidarantį dėl apdrausitojo objekto arba apsidraudimo priemonės kiekio, kurį jis iš tikrųjų taiko, jei:
- a) apsidraudimo koeficientas, susidarantis dėl apsidraudimo priemonės arba apdrausitojo objekto kiekio, kurį subjektas iš tikrųjų taiko, pasikeitimų, atitiktų disbalansą, dėl kurio atsirastų apsidraudimo neveiksmingumas, galintis lemti apskaitos rezultatą, nederantį su apsidraudimo sandorių apskaitos tikslu, arba
 - b) subjektas išlaikytų apsidraudimo priemonės ir apdrausitojo objekto kieki, kurį jis iš tikrųjų taiko, todėl susidarytų apsidraudimo koeficientas, kuris naujomis aplinkybėmis atitiktų disbalansą, dėl kurio atsirastų apsidraudimo neveiksmingumas, galintis lemti apskaitos rezultatą, nederantį su apsidraudimo sandorių apskaitos tikslu (t. y. subjektas neturi sukurti disbalanso nekoreguodamas apsidraudimo koeficiento).
- B6.5.15. Perbalansavimas netaikomas, jei pasikeitė apsidraudimo sandorio rizikos valdymo tikslas. Vietoj to turi būti nutraukiama šio apsidraudimo sandorio apsidraudimo apskaita (nepaisant to, kad subjektas gali priskirti naują apsidraudimo sandorį, į kurį įtraukta ankstesnio apsidraudimo sandorio apsidraudimo priemonė arba apdraustasis objektas, kaip aprašyta B6.5.28 straipsnyje).
- B6.5.16. Perbalansuojant apsidraudimo sandorį, apsidraudimo koeficientas gali būti koreguojamas įvairiais būdais:
- a) apdrausitojo objekto korekcinis koeficientas gali būti didinamas (kartu mažinant apsidraudimo priemonės korekcinį koeficientą):
 - i) didinant apdrausitojo objekto apimtį arba
 - ii) mažinant apsidraudimo priemonės apimtį;
 - b) apsidraudimo priemonės korekcinis koeficientas gali būti didinamas (kartu mažinant apdrausitojo objekto korekcinį koeficientą):
 - i) didinant apsidraudimo priemonės apimtį arba
 - ii) mažinant apdrausitojo objekto apimtį.

Apimtys pasikeitimai susiję su kiekiais, kurie yra apsidraudimo sandorio dalis. Taigi, apimtys sumažėjimas nebūtinai reiškia, kad objektų arba sandorių nebėra arba kad jie greičiausiai nebeįvyks, – jie tik nebėra apsidraudimo sandorio dalis. Pavyzdžiui, mažindamas apsidraudimo priemonės apimtį, subjektas išvestinę finansinę priemonę gali išlaikyti, bet tik dalis jos gali likti to apsidraudimo sandorio apsidraudimo priemone. Taip galėtų būti, jei perbalansavimą būtų galima atlikti tik mažinant apsidraudimo sandorio apsidraudimo priemonės apimtį, bet nebereikalingą apimtį subjektas išlaikytų. Tuo atveju išvestinės finansinės priemonės dalis, kurios priskyrimas nutrauktas, būtų apskaitoma tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais (nebent ji buvo pripažinta kaip kito apsidraudimo sandorio apsidraudimo priemonė).

- B6.5.17. Apsidraudimo koeficiento koregavimas didinant apdraustojo objekto apimtį neturi įtakos tam, kaip vertinami apsidraudimo priemonės tikrosios vertės pasikeitimai. Jis taip pat neturi įtakos su pirmiau priskirta apimtimi susijusio apdraustojo objekto vertės pasikeitimų vertinimui. Vis dėlto nuo perbalansavimo datos į apdraustojo objekto vertės pasikeitimus taip pat įtraukiamas papildomos apdraustojo objekto apimtys vertės pasikeitimas. Šie pasikeitimai vertinami ne nuo apsidraudimo sandorio priskyrimo datos, bet nuo perbalansavimo datos ir ja remiantis. Pavyzdžiui, jei subjektas iš pradžių apdraustų 100 tonų biržos prekių kiekį išankstine 80 PV kaina (išankstine kaina apsidraudimo sandorio pradžioje), o perbalansavimo metu, kai išankstinė kaina – 90 PV, papildytų apimtį 10 tonų, po perbalansavimo apdraustąjį objektą sudarytų du lygmenys: 100 tonų, apdraustų 80 PV kaina, ir 10 tonų, apdraustų 90 PV kaina.
- B6.5.18. Apsidraudimo koeficiento koregavimas mažinant apsidraudimo priemonės apimtį neturi įtakos tam, kaip vertinami apdraustojo objekto vertės pasikeitimai. Šis koregavimas taip pat neturi įtakos su toliau priskiriama apimtimi susijusios apsidraudimo priemonės tikrosios vertės pasikeitimų vertinimui. Vis dėlto apimtis, kuria apsidraudimo priemonė sumažinta, nuo perbalansavimo datos nebėra apsidraudimo sandorio dalis. Pavyzdžiui, jei subjektas iš pradžių apdraustų biržos prekės kainos riziką, taikydamas kaip apsidraudimo priemonę 100 tonų išvestinės finansinės priemonės apimtį, o perbalansavimo metu šią apimtį sumažintų 10 tonų, liktų nominalioji 90 tonų apsidraudimo priemonės apimtys suma (dėl išvestinės finansinės priemonės apimtys (t. y. 10 tonų), kuri nebėra apsidraudimo sandorio dalis, padarinių žr. B6.5.16 straipsnį).
- B6.5.19. Apsidraudimo koeficiento koregavimas didinant apsidraudimo priemonės apimtį neturi įtakos tam, kaip vertinami apdraustojo objekto vertės pasikeitimai. Jis taip pat neturi įtakos su pirmiau priskirta apimtimi susijusios apdraustosios priemonės tikrosios vertės pasikeitimų vertinimui. Vis dėlto nuo perbalansavimo datos į apsidraudimo priemonės tikrosios vertės pasikeitimą taip pat įtraukiami papildomos apsidraudimo priemonės apimtys vertės pasikeitimai. Pakeitimai vertinami ne nuo apsidraudimo sandorio priskyrimo datos, bet nuo perbalansavimo datos ir ja remiantis. Pavyzdžiui, jei subjektas iš pradžių apdraustų biržos prekės kainos riziką kaip apsidraudimo priemonę taikydamas 100 tonų išvestinės finansinės priemonės apimtį, o perbalansavimo metu papildytų apimtį 10 tonų, apsidraudimo priemonė po perbalansavimo sudarytų iš viso 110 tonų išvestinės finansinės priemonės apimtį. Apsidraudimo priemonės tikrosios vertės pasikeitimas yra išvestinių finansinių priemonių, kurios sudaro visą 110 tonų apimtį, bendras tikrosios vertės pasikeitimas. Šioms išvestinėms finansinėms priemonėms galėtų (ir tikriausiai būtų) taikomos skirtingos svarbiausios sąlygos, pvz., jų išankstinių sandorių palūkanų normos, nes sandoriai sudaryti skirtingu laiku (įskaitant galimybę priskirti išvestines finansines priemones po jų pirminio pripažinimo apsidraudimo sandoriams).
- B6.5.20. Apsidraudimo koeficiento koregavimas mažinant apdraustojo objekto apimtį neturi įtakos tam, kaip vertinami apsidraudimo priemonės tikrosios vertės pasikeitimai. Jis taip pat neturi įtakos su toliau priskiriama apimtimi susijusio apdraustojo objekto vertės pasikeitimų vertinimui. Vis dėlto apimtis, kuria apdraustasis objektas sumažintas, nuo perbalansavimo datos nebėra apsidraudimo sandorio dalis. Pavyzdžiui, jei subjektas iš pradžių apdraustų 100 tonų biržos prekės apimtį išankstine 80 PV kaina, o perbalansavimo metu šią apimtį sumažintų 10 tonų, po perbalansavimo apdraustąjį objektą sudarytų 90 tonų, apdraustų 80 PV kaina. Apdraustojo objekto 10 tonų, kurios nebėra apsidraudimo sandorio dalis, būtų apskaitomos pagal apsidraudimo sandorių apskaitos nutraukimo reikalavimus (žr. 6.5.6–6.5.7 ir B6.5.22–B6.5.28 straipsnius).

- B6.5.21. Perbalansuodamas apsidraudimo sandorį, subjektas turi atnaujinti apsidraudimo neveiksmingumo priežasčių, kurios turėtų turėti įtakos apsidraudimo sandoriui (likusiu) jo galiojimo laikotarpiu, analizę (žr. B6.4.2 straipsnį). Atitinkamai turi būti atnaujinti apsidraudimo sandorio dokumentai.

Apsidraudimo sandorių apskaitos nutraukimas

- B6.5.22. Apsidraudimo sandorių apskaitos nutraukimas taikomas perspektyviai nuo tos datos, kurią nebeįvykdomi tinkamumo kriterijai.

- B6.5.23. Subjektas apsidraudimo sandorio priskyrimo nepanaikina ir todėl jo apskaitos nenutraukia, jei jis:

- a) vis dar atitinka rizikos valdymo tikslą, kuriuo remiantis jam buvo galima taikyti apsidraudimo sandorių apskaitą (t. y. subjektas vis dar siekia to rizikos valdymo tikslo), ir
- b) toliau atitinka visus kitus tinkamumo kriterijus (atsižvelgus, jei taikoma, į bet kokį apsidraudimo sandorio perbalansavimą).

- B6.5.24. Šiame standarte subjekto rizikos valdymo strategija skiriama nuo jo rizikos valdymo tikslų. Rizikos valdymo strategija nustatoma aukščiausiu lygmeniu, kuriuo subjektas nustato, kaip valdo savo riziką. Taikant rizikos valdymo strategiją paprastai nustatoma subjektui kylanti rizika ir veiksmai, kurių subjektas dėl šios rizikos imasi. Rizikos valdymo strategija paprastai taikoma ilgesnį laikotarpį ir pagal ją gali būti numatytas tam tikras lankstumas reaguojant į pokyčius susiklosčius tam tikroms aplinkybėms šios strategijos taikymo laikotarpiu (pvz., kita palūkanų norma arba kiti biržos prekių kainų lygiai, dėl kurių skiriasi apsidraudimo mastas). Rizikos valdymo strategija paprastai nustatoma bendrajame dokumente, kuris subjekto viduje yra detalizuojamas priimančios politikos dokumentus, apimančius konkretesnes gaires. Tačiau apsidraudimo sandorio rizikos valdymo tikslas taikomas konkrečiam apsidraudimo sandorio lygmeniu. Jis susijęs su tuo, kaip konkrečiai priskirta apsidraudimo priemonė taikoma apdraudžiant konkrečią poziciją, kuri laikoma apdraustuoju objektu. Taigi rizikos valdymo strategija gali būti įgyvendinama vykdant daug įvairių apsidraudimo sandorių, kurių rizikos valdymo tikslai yra susiję su tos bendrosios rizikos valdymo strategijos įgyvendinimu. Pavyzdžiui:

- a) subjektas taiko savo palūkanų normos pozicijos, susijusios su skolos finansavimu, valdymo strategiją, kuria nustatomi visam subjektui taikomi kintamosios normos ir fiksuotosios normos finansavimo derinio intervalai. Strategija siekiama 20–40 % skolos taikyti fiksuotąją normą. Laikui bėgant subjektas sprendžia dėl to, kaip įgyvendinti šią strategiją (t. y. kokias palūkanas jis pasirinko 20–40 % fiksuotosios palūkanų normos pozicijos intervale), atsižvelgdamas į palūkanų normų lygį. Jei palūkanų normos yra mažos, subjektas fiksuoja didesnio skaičiaus skolos priemonių normas nei tuo atveju, kai palūkanų normos yra didelės. Subjekto skolą sudaro 100 PV kintamosios normos skolos priemonės; iš jų 30 PV pakeičiami į fiksuotosios normos poziciją. Naudodamasis mažos palūkanų normos privalumais, subjektas išleidžia dar 50 PV skolos priemonių, kad galėtų finansuoti didelę investiciją; šiuo tikslu jis išleidžia fiksuotosios normos obligaciją. Atsižvelgdamas į mažas palūkanų normas subjektas nusprendžia nustatyti savo fiksuotosios normos poziciją, siekiančią 40 % visos skolos, 20 PV sumažindamas mastą, kuriuo jis pirmiau buvo apdraudęs savo kintamosios normos poziciją, todėl fiksuotosios normos pozicija sudaro 60 PV. Šiuo atveju pati rizikos valdymo strategija nekinta. Vis dėlto pakito tai, kaip subjektas tą strategiją įgyvendina, t. y. pakito 20 PV kintamosios normos pozicijos, kuri iš pradžių buvo apdrausta, rizikos valdymo tikslas (t. y. apsidraudimo sandorio lygmeniu). Taigi šiuo atveju reikia nutraukti pirmiau apdraustos 20 PV kintamosios normos pozicijos apsidraudimo sandorių apskaitą. Apsikeitimo sandorio pozicija galėtų būti mažinama 20 PV nominaliąja suma, bet, atsižvelgdamas į aplinkybes, subjektas gali išlaikyti tą apskeitimo sandorio apimtį ir, pvz., taikyti ją kitai pozicijai apdrausti, arba ji gali būti įtraukiama į prekybos knygą. Tačiau, jei vietoj to subjektas pakeistų savo naujosios fiksuotosios normos skolos dalį kintamosios normos pozicija, apsidraudimo sandorių apskaita pirmiau apdraustai kintamosios normos pozicijai turėtų būti taikoma toliau;

- b) dėl kai kurios rizikos atsiranda dažnai kintančios pozicijos, pvz., skolos priemonių atvirojo portfelio palūkanų normos rizika. Įtraukiant naujas skolos priemones ir nutraukiant skolos priemonių pripažinimą ta pozicija nuolat kinta (t. y. kitaip nei likviduojant suėjusio termino poziciją). Tai dinamiškas procesas, kurio metu ilgai tokia pat neišlieka nei pozicija, nei jai valdyti taikomos apsidraudimo priemonės. Todėl tokią poziciją turintis subjektas kintant pozicijai dažnai koreguoja palūkanų normos rizikai valdyti taikomas apsidraudimo priemones. Pavyzdžiui, skolos priemonės, iki kurių termino liko 24 mėnesiai, laikomos 24 mėnesių palūkanų normos rizikos apdraustuoju objektu. Tokia pat procedūra taikoma kitiems laiko intervalams arba terminams. Po trumpo laikotarpio subjektas nutraukia visus ar kai kuriuos pirmiau priskirtus terminuotus apsidraudimo sandorius arba jų dalį ir priskiria naujus terminuotus apsidraudimo sandorius, atsižvelgdamas į jų dydį ir į tuo metu esamas apsidraudimo priemones. Šiuo atveju apsidraudimo sandorių apskaitos nutraukimas rodo, kad sudarydamas tuos apsidraudimo sandorius subjektas taiko ne pirmiau priskirtą apsidraudimo priemonę ir apdraustąjį objektą, bet naują apsidraudimo priemonę ir naują apdraustąjį objektą. Rizikos valdymo strategija išlieka ta pati, bet nebėra tokio rizikos valdymo tikslo, kuris būtų toliau taikomas tiems anksčiau priskirtiems apsidraudimo sandoriams, kurių nebėra. Tokiu atveju apsidraudimo sandorių apskaitos nutraukimas taikomas tiek, kiek pakinta rizikos valdymo tikslas. Tai priklauso nuo subjekto padėties ir galėtų, pvz., turėti įtakos visiems arba kai kuriems terminuotiems apsidraudimo sandoriams arba tik apsidraudimo sandorio daliai;
- c) subjektas yra parengęs rizikos valdymo strategiją, kurią taikydamas valdo prognozuojamo pardavimo ir iš jo gautinų sumų valiutos kurso riziką. Taikydamas tą strategiją valiutos kurso riziką kaip konkretų apsidraudimo sandorį subjektas valdo tik tol, kol pripažįstamos gautinos sumos. Paskui subjektas valiutos kurso rizikos remdamasis tuo konkrečiu apsidraudimo sandoriu nebevaldo. Vietoj to jis kartu valdo ta pačia valiuta išreikštų gautinų sumų, mokėtinų sumų ir išvestinių finansinių priemonių (kurios nėra susijusios su dar neįvykdytais prognozuojamais sandoriais) valiutos kurso riziką. Apskaitos tikslais tai veikia kaip natūralus apsidraudimas, nes visų tų objektų valiutos kurso rizikos pelnas ir nuostoliai iš karto pripažįstami pelnu ar nuostoliais. Taigi apskaitos tikslais, jei apsidraudimo sandoris priskirtas laikotarpiui iki mokėjimo datos, jo apskaita turi būti nutraukiama pripažinus gautinas sumas, nes pradinio apsidraudimo sandorio rizikos valdymo tikslas nebetaikomas. Dabar valiutos kurso rizika valdoma taikant tą pačią strategiją, bet remiantis kitu pagrindu. Atvirkščiai, jei subjekto rizikos valdymo tikslas buvo kitas ir jis valiutos kurso riziką valdė kaip vieną tęstinį apsidraudimo sandorį, konkrečiai skirtą tai prognozuojamo pardavimo sumai ir susijusioms gautinoms sumoms iki atsiskaitymo datos, apsidraudimo sandorių apskaita būtų taikoma iki tos datos.

B6.5.25. Apsidraudimo sandorių apskaita gali būti nutraukta:

- a) visam apsidraudimo sandoriui arba
- b) apsidraudimo sandorio daliai (t. y. likusiam apsidraudimo sandoriui apsidraudimo apskaita taikoma toliau).

B6.5.26. Viso apsidraudimo sandorio apskaita nutraukiama, kai jis visas nebeatitinka tinkamumo kriterijų. Pavyzdžiui:

- a) apsidraudimo sandoris nebeatitinka rizikos valdymo tikslo, kuriuo remiantis jam buvo galima taikyti apsidraudimo sandorių apskaitą (t. y. subjektas nebesiekia šio rizikos valdymo tikslo);
- b) apsidraudimo priemonė (-ės) (susijusi (-ios) su visa apimtimi, kuri buvo apsidraudimo sandorio dalis) parduota (-os) ar panaikinta (-os) arba
- c) apdraustojo objekto ir apsidraudimo priemonės nebesieja ekonominis ryšys arba kredito rizikos poveikis pradeda turėti lemiamą įtaką dėl to ekonominio ryšio atsirandantiems vertės pasikeitimams.

B6.5.27. Apsidraudimo sandorio dalies apskaita nutraukiama (bet apsidraudimo sandorių apskaita toliau taikoma likusiai jo daliai), jei tinkamumo kriterijų nebeatitinka tik dalis apsidraudimo sandorio. Pavyzdžiui:

- a) perbalansuojant apsidraudimo sandorį apsidraudimo koeficientas gali būti koreguojamas taip, kad tam tikra apdraustojo objekto apimties dalis nebėra apsidraudimo sandorio dalis (žr. B6.5.20 straipsnį); taigi nutraukiama tik tos apdraustojo objekto apimties, kuri nebėra apsidraudimo sandorio dalis, apsidraudimo sandorių apskaita arba
- b) jei kuri nors apdraustojo objekto, kuris yra prognozuojamas sandoris (arba jo komponentas), apimties dalis nebėra labai tikėtina, nutraukiama tik tos apdraustojo objekto apimties dalies, kuri nebėra labai tikėtina, apsidraudimo sandorių apskaita. Vis dėlto, jei praeityje subjektas buvo priskyręs prognozuojamų sandorių apsidraudimo sandorius ir vėliau nustatė, kad prognozuojami sandoriai nebėra tikėtini, subjekto gebėjimu tiksliai numatyti prognozuojamus sandorius numatant panašius prognozuojamus sandorius abejojama. Tai turi įtakos vertinimui, ar panašūs prognozuojami sandoriai yra labai tikėtini (žr. 6.3.3 straipsnį), taigi ir ar juos galima apibrėžti kaip apdraustuosius objektus.

B6.5.28. Subjektas gali priskirti naują apsidraudimo sandorį, susijusį su ankstesnio apsidraudimo sandorio, kurio apsidraudimo apskaita buvo (iš dalies arba visiškai) nutraukta, apsidraudimo priemone arba apdraustuojų objektu. Tai laikoma ne apsidraudimo sandorio tęsimu, bet pradėjimu iš naujo. Pavyzdžiui:

- a) apsidraudimo priemonės kreditingumas taip suprastėja, kad subjektas ją pakeičia nauja apsidraudimo priemone. Taigi pradiniu apsidraudimo sandoriu rizikos valdymo tikslas nepasiektas, todėl šio sandorio apsidraudimo apskaita nutraukiama visiškai. Naujoji apsidraudimo priemonė laikoma tos pačios pozicijos, nuo kurios buvo apdrausta pirmiau, apsidraudimu ir sudaro naują apsidraudimo sandorį. Taigi apdraus-tojo objekto tikrosios vertės arba pinigų srautų pasikeitimai vertinami ne nuo pradinio apsidraudimo sandorio priskyrimo datos, bet nuo naujojo apsidraudimo sandorio priskyrimo datos ir ja remiantis;
- b) apsidraudimo sandorio apskaita nutraukiama nepasibaigus jo terminui. To apsidraudimo sandorio apsi-draudimo priemonė gali būti laikoma kito apsidraudimo sandorio apsidraudimo priemone (pvz., kai atliekant perbalansavimą apsidraudimo koeficientas koreguojamas didinant apsidraudimo priemonės apimtį arba priskiriamas visas naujas apsidraudimo sandoris).

Pasirinkimo sandorių laiko vertės apskaita

B6.5.29. Pasirinkimo sandoris gali būti laikomas susijusiu su laikotarpiu, nes jo laiko vertė atitinka atlygį už apsaugos suteikimą pasirinkimo sandorio turėtojui tam tikrą laikotarpį. Vis dėlto svarbus vertinimo, koks – su sandoriu ar su laikotarpiu – susijęs apdraustasis objektas apdraudžiamas pasirinkimo sandoriu, aspektas yra to apdraus-tojo objekto charakteristikos, įskaitant tai, kada ir kaip jis daro poveikį pelnui arba nuostoliams. Taigi subjektas įvertina apdraustojo objekto rūšį (žr. 6.5.15 straipsnio a punktą), atsižvelgdamas į apdraustojo objekto pobūdį (nepaisydamas to, koks tai – pinigų srautų ar tikrosios vertės apsidraudimo – sandoris):

- a) pasirinkimo sandorio laiko vertė yra susijusi su apdraustuoju objektu, kuris yra susijęs su sandoriu, jei apdraustojo objekto pobūdis yra sandoris, kurio laiko vertė yra to sandorio sąnaudų pobūdžio. Pavyzdžiui, pasirinkimo sandorio laiko vertė yra susijusi su apdraustuoju objektu, todėl pripažįstamas objektas, į kurio pirminį vertinimą įtrauktos sandorio išlaidos (pvz., subjektas apdraudžia biržos prekės pirkimą, kuris yra prognozuojamas sandoris arba tvirtas pasižadėjimas, nuo biržos prekės kainos rizikos ir į pirminį atsargų vertinimą įtraukia sandorio sąnaudas). Įtraukus pasirinkimo sandorio laiko vertę į pirminį konkretaus apdraustojo objekto vertinimą, laiko vertė turi įtakos pelnui arba nuostoliams tuo pačiu metu, kaip tas apdraustasis objektas. Panašiai ir subjektui apdraudus biržos prekės pardavimą, kuris yra prognozuojamas sandoris arba tvirtas pasižadėjimas, kaip dalis su tuo pardavimu susijusių sąnaudų būtų įtraukiama pasirinkimo sandorio laiko vertė (taigi laiko vertė pelnu ar nuostoliais būtų pripažįstama tuo pačiu laikotarpiu, kaip apdraustojo pardavimo pajamos);
- b) pasirinkimo sandorio laiko vertė yra susijusi su apdraustuoju objektu, kuris yra susijęs su laikotarpiu, jei apdraustojo objekto pobūdis yra toks, kad laiko vertė yra apsaugos nuo rizikos įgijimo tam tikru laikotarpiu sąnaudų pobūdžio (bet dėl apdraustojo objekto nesudaromas sandoris, kuris apima sandorio sąnaudas pagal a punktą). Pavyzdžiui, jei biržos prekių atsargos apdraudžiamos nuo tikrosios vertės sumažėjimo šešiams mėnesiams, taikant atitinkamo galiojimo laikotarpio biržos prekių pasirinkimo sandorį, pasirinkimo sandorio laiko vertė būtų priskiriama prie pelno arba nuostolių (t. y. sistemingai ir racionaliai amortizuojama) per tą šešių mėnesių laikotarpį. Kitas pavyzdys būtų 18 mėnesių grynosios investicijos į užsienyje veikiančią subjektą apsidraudimo sandoris taikant valiutos kurso pasirinkimo sandorį, pagal kurį pasirinkimo sandorio laiko vertė būtų paskirstoma per tą 18 mėnesių laikotarpį.

B6.5.30. Apdraustojo objekto charakteristikos, įskaitant tai, kaip ir kada apdraustasis objektas veikia pelną arba nuostolius, taip pat turi įtakos laikotarpiui, kuriuo amortizuojama pasirinkimo sandorio, kuriuo apdraudžiamas su laikotarpiu susijęs apdraustasis objektas, laiko vertė; šis laikotarpis dera su laikotarpiu, kuriuo pasirinkimo sandorio vidinė vertė gali turėti įtakos pelnui arba nuostoliams taikant apsidraudimo sandorių apskaitą. Pavyzdžiui, jei palūkanų normos pasirinkimo sandoris (viršutinė riba) taikomas siekiant suteikti apsaugą nuo kintamosios normos obligacijos palūkanų sąnaudų padidėjimo, tos viršutinės ribos laiko vertė amortizuojama kaip pelnas arba nuostoliai per tą patį laikotarpį, kuriuo viršutinės ribos vidinė vertė turėtų įtakos pelnui arba nuostoliams:

- a) jei taikant viršutinę ribą apdraudžiamas palūkanų normos padidėjimas per pirmuosius trejus iš viso penkerių metų kintamosios normos obligacijos galiojimo laikotarpio metus, tos viršutinės ribos laiko vertė amortizuojama per pirmuosius trejus metus arba
- b) jei viršutinė riba yra išankstinis pradžios pasirinkimo sandoris, kuriuo apdraudžiamas palūkanų normų padidėjimas antraisiais ir trečiaisiais iš viso penkerių metų kintamosios normos obligacijos galiojimo laikotarpio metais, tos viršutinės ribos laiko vertė amortizuojama antraisiais ir trečiaisiais metais.

B6.5.31. Pasirinkimo sandorių laiko vertės apskaita pagal 6.5.15 straipsnį taip pat taikoma įsigyto ir parduoto pasirinkimo sandorių (vienas iš jų yra pasirinkimo parduoti sandoris, o kitas – pasirinkimo pirkti sandoris) deriniui, kurio grynoji laiko vertė apsidraudimo priemonės priskyrimo datą yra nulinė (paprastai ji vadinama nuliniu pabrangimo intervalu). Tuo atveju subjektas pripažįsta visus laiko vertės pasikeitimus kitomis bendrosiomis pajamomis, net jei sukauptas laiko vertės pasikeitimas per visą apsidraudimo sandorio laikotarpį yra nulinis. Taigi, jei pasirinkimo sandorio laiko vertė susijusi su:

- a) apdraustuoju objektu, kuris yra susijęs su sandoriu, laiko vertės suma apsidraudimo sandorio pabaigoje, kuria koreguojamas apdraustasis objektas arba kuri perklasifikuojama į pelną arba nuostolius (žr. 6.5.15 straipsnio b punktą), būtų nulinė;
- b) apdraustuoju objektu, kuris susijęs su laikotarpiu, su laiko verte susijusios amortizacijos sąnaudos yra nulinės.

- B6.5.32. Pasirinkimo sandorių laiko vertės apskaita pagal 6.5.15 straipsnį taikoma tik tiek, kiek laiko vertė yra susijusi su apdraustuoju objektu (suderinta laiko vertė). Pasirinkimo sandorio laiko vertė yra susijusi su apdraustuoju objektu, jei svarbiausios pasirinkimo sandorio sąlygos (pvz., nominalioji suma, galiojimo trukmė ir pagrindinė priemonė) yra suderintos su apdraustuoju objektu. Taigi, jei svarbiausios pasirinkimo sandorio ir apdraustojo objekto sąlygos nėra visiškai suderintos, subjektas nustato suderintą laiko vertę, t. y. kiek į priemoną įtraukta laiko vertė (faktinė laiko vertė) susijusi su apdraustuoju objektu (ir todėl turėtų būti vertinama pagal 6.5.15 straipsnį). Subjektas nustato suderintą laiko vertę taikydamas pasirinkimo sandorio, kurio svarbiausios sąlygos visiškai atitiktų apdraustąjį objektą, įvertinimą.
- B6.5.33. Jei faktinė laiko vertė ir suderinta laiko vertė skiriasi, subjektas turi nustatyti sumą, sukaupią atskirame nuosavybės komponente pagal 6.5.15 straipsnį, laikydamasis šių nurodymų:
- a) jei apsidraudimo sandorio pradžioje faktinė laiko vertė yra didesnė už suderintą laiko vertę, subjektas:
 - i) nustato sumą, sukaupią atskirame nuosavybės komponente, remdamasis suderinta laiko verte, ir
 - ii) šių dviejų laiko verčių tikrosios vertės skirtumus apskaito pelno (nuostolių) ataskaitoje;
 - b) jei apsidraudimo sandorio pradžioje faktinė laiko vertė yra mažesnė už suderintą laiko vertę, subjektas nustato atskirame nuosavybės komponente sukaupią sumą, remdamasis mažesniu tikrosios vertės sukaupytu pasikeitimu, susijusiu su:
 - i) faktine laiko verte ir
 - ii) suderinta laiko verte.

Visas faktinės laiko vertės tikrosios vertės pasikeitimo likutis turi būti pripažįstamas pelnu ar nuostoliais.

Išankstinių sandorių išankstinio elemento ir finansinių priemonių užsienio valiutos bazės skirtumo apskaita

- B6.5.34. Išankstinis sandoris gali būti laikomas susijusiu su laikotarpiu dėl to, kad jo išankstinis elementas atitinka atlygį už laikotarpį (pradinį laikotarpį, kuriam jis nustatomas). Vis dėlto svarbus vertinimo, koks – su sandoriu ar su laikotarpiu – susijęs apdraustasis objektas apdraudžiamas apsidraudimo priemone, aspektas yra to apdraustojo objekto charakteristikos, įskaitant tai, kada ir kaip jis daro poveikį pelnui arba nuostoliams. Taigi subjektas turi įvertinti apdraustojo objekto rūšį (žr. 6.5.16 straipsnį ir 6.5.15 straipsnio a punktą) atsižvelgdamas į apdraustojo objekto pobūdį (nepaisydamas to, koks tai – pinigų srautų ar tikrosios vertės apsidraudimo – sandoris):
- a) išankstinio sandorio išankstinis elementas yra susijęs su apdraustuoju objektu, kuris yra susijęs su sandoriu, jei apdraustojo objekto pobūdis yra sandoris, kurio išankstinis elementas yra to sandorio sąnaudų pobūdžio. Pavyzdžiui, išankstinis elementas yra susijęs su apdraustuoju objektu, todėl pripažįstamas objektas, į kurio pirminį vertinimą įtraukiamos sandorio išlaidos (pvz., subjektas apdraudžia atsargų pirkimą, išreikštą užsienio valiuta, kuris yra prognozuojamas sandoris arba tvirtas pasižadėjimas, nuo valiutos kurso rizikos ir įtraukia sandorio sąnaudas į pirminį atsargų vertinimą). Todėl, įtraukus išankstinį elementą į pirminį konkretaus apdraustojo objekto vertinimą, išankstinis elementas turi įtakos pelnui arba nuostoliams tuo pačiu metu, kaip tas apdraustasis objektas. Panašiai ir subjektui apdraudus biržos prekės pardavimą užsienio valiuta nuo valiutos kurso rizikos, kuris yra prognozuojamas sandoris arba tvirtas pasižadėjimas, kaip dalis su tuo pardavimu susijusių sąnaudų būtų įtrauktas išankstinis elementas (taigi išankstinis elementas pelnu ar nuostoliais būtų pripažįstamas tuo pačiu laikotarpiu, kaip apdraustojo pardavimo pajamos);

- b) išankstinio sandorio išankstinis elementas yra susijęs su apdraustuoju objektu, kuris yra susijęs su laikotarpiu, jei apdraustojo objekto pobūdis yra toks, kad išankstinis elementas yra apsaugos nuo rizikos įgijimo konkrečiu laikotarpiu sąnaudų pobūdžio (bet dėl apdraustojo objekto nesudaromas sandoris, kuris apima sandorio sąnaudas pagal a punktą). Pavyzdžiui, jei biržos prekių atsargos apdraudžiamos nuo tikrosios vertės pasikeitimų šešiams mėnesiams, taikant atitinkamo galiojimo laikotarpio biržos prekių išankstinį sandorį, išankstinio sandorio išankstinis elementas būtų priskiriamas prie pelno arba nuostolių (t. y. sistemingai ir racionaliai amortizuojamas) per tą šešių mėnesių laikotarpį. Kitas pavyzdys būtų 18 mėnesių grynosios investicijos į užsienyje veikiančią subjektą apsidraudimo sandoris taikant valiutos kurso išankstinį sandorį, pagal kurį išankstinio sandorio išankstinis elementas paskirstomas per tą 18 mėnesių laikotarpį.
- B6.5.35. Apdraustojo objekto charakteristikos, įskaitant tai, kaip ir kada apdraustasis objektas veikia pelną arba nuostolius, taip pat turi įtakos laikotarpiui, kuriuo amortizuojamas išankstinio sandorio, kuriuo apdraudžiamas su laikotarpiu susijęs apdraustasis objektas, išankstinis elementas, tai yra tuo laikotarpiu, su kuriuo susijęs išankstinis elementas. Pavyzdžiui, jei išankstiniu sandoriu apsidraudžiama nuo trijų mėnesių palūkanų normų kintamumo pozicijos trijų mėnesių laikotarpiui, prasidedančiam po šešių mėnesių, išankstinis elementas amortizuojamas laikotarpiu nuo septinto iki devinto mėnesio.
- B6.5.36. Išankstinio sandorio išankstinio elemento apskaita pagal 6.5.16 straipsnį taip pat taikoma tuo atveju, jei išankstinio sandorio pripažinimo apsidraudimo priemone datą išankstinis elementas yra nulinis. Tuo atveju subjektas turi pripažinti visus su išankstiniu elementu sietinus tikrosios vertės pasikeitimus kitomis bendrosiomis pajamomis, net jei su išankstiniu elementu sietinas sukauptas tikrosios vertės pasikeitimas per visą apsidraudimo sandorio laikotarpį yra nulinis. Taigi, jei išankstinio sandorio išankstinis elementas yra susijęs su:
- a) apdraustuoju objektu, kuris yra susijęs su sandoriu, suma išankstinio elemento atžvilgiu apsidraudimo sandorio pabaigoje, kuria koreguojamas apdraustasis objektas arba kuri perklasifikuojama į pelną ar nuostolius (žr. 6.5.15 straipsnio b punktą ir 6.5.16 straipsnį), būtų nulinė;
- b) apdraustuoju objektu, kuris yra susijęs su laikotarpiu, su išankstiniu elementu susijusios amortizacijos suma yra nulinė.
- B6.5.37. Išankstinių sandorių išankstinio elemento apskaita pagal 6.5.16 straipsnį taikoma tik tiek, kiek išankstinis elementas yra susijęs su apdraustuoju objektu (suderintas išankstinis elementas). Išankstinio sandorio išankstinis elementas su apdraustuoju objektu yra susijęs, jei svarbiausios išankstinio sandorio sąlygos (pvz., nominalioji suma, galiojimo trukmė ir pagrindinė priemonė) yra suderintos su apdraustuoju objektu. Taigi, jei svarbiausios išankstinio sandorio ir apdraustojo elemento sąlygos nėra visiškai suderintos, subjektas turi nustatyti suderintą išankstinį elementą, t. y. kiek į išankstinį sandorį įtrauktas išankstinis elementas (faktinis išankstinis elementas) susijęs su apdraustuoju objektu (ir todėl turėtų būti vertinamas pagal 6.5.16 straipsnį). Subjektas nustato suderintą išankstinį elementą taikydamas išankstinio sandorio, kurio svarbiausios sąlygos visiškai atitiktų apdraustąjį objektą, įvertinimą.
- B6.5.38. Jei faktinis išankstinis elementas ir suderintas išankstinis elementas skiriasi, subjektas turi nustatyti sumą, sukaupą atskirame nuosavybės komponente pagal 6.5.16 straipsnį, laikydamasis šių nurodymų:
- a) jei apsidraudimo sandorio pradžioje absoliučioji faktinio išankstinio elemento suma yra didesnė už absoliučiąją suderinto išankstinio elemento sumą, subjektas:
- i) turi nustatyti sumą, sukaupą atskirame nuosavybės komponente, remdamasis suderintu išankstiniu elementu, ir

- ii) šių dviejų išankstinių elementų tikrosios vertės skirtumus turi apskaičiuoti pelno (nuostolių) ataskaitoje;
- b) jei apsidraudimo sandorio pradžioje absoliučioji faktinio išankstinio elemento suma yra mažesnė už absoliučiąją suderinto išankstinio elemento sumą, subjektas turi nustatyti atskirame nuosavybės komponente sukauptą sumą remdamasis mažesniu tikrosios vertės sukauptu pasikeitimu, susijusiu su:
 - i) absoliučiąja faktinio išankstinio elemento suma ir
 - ii) absoliučiąja suderinto išankstinio elemento suma.

Visas faktinio išankstinio elemento tikrosios vertės pasikeitimo likutis pripažįstamas pelnu ar nuostoliais.

- B6.5.39. Jei subjektas atskiria užsienio valiutos bazės skirtumą nuo finansinės priemonės ir, apibūdindamas tą finansinę priemonę kaip apsidraudimo priemonę, jo neįtraukia (žr. 6.2.4 straipsnio b punktą), B6.5.34–B6.5.38 straipsnyje pateikti taikymo nurodymai taikomi užsienio valiutos bazės skirtumui taip, kaip jie taikomi išankstinio sandorio išankstiniam elementui.

Objektų grupės apsidraudimo sandoris (6.6 skirsnis)

Grynosios pozicijos apsidraudimo sandoris

Tinkamumas taikyti apsidraudimo sandorių apskaitą ir grynosios pozicijos priskyrimas

- B6.6.1. Grynajai pozicijai tinkama taikyti apsidraudimo sandorių apskaitą tik jei subjektas rizikos valdymo tikslais draudžiasi grynąja verte. Tai, ar subjektas taip draudžiasi, yra faktas (ne tik tvirtinimas arba patvirtinimas dokumentais). Taigi subjektas negali taikyti apsidraudimo sandorių apskaitos grynąja verte vien siekdamas tam tikro apskaitos rezultato, jei tai neatitiktų jo rizikos valdymo metodo. Grynosios pozicijos apdraudimas turi būti nustatytos rizikos valdymo strategijos dalis. Paprastai tai patvirtina pagrindiniai vadovaujantys darbuotojai, kaip apibrėžta 24-ajame TAS.
- B6.6.2. Pavyzdžiui, subjektas A, kurio funkcinė valiuta yra jo vietos valiuta, turi tvirtą pasižadėjimą po devynių mėnesių sumokėti 150 000 UPV už reklamos sąnaudas ir tvirtą pasižadėjimą po 15 mėnesių parduoti pagamintą produkciją už 150 000 UPV. Subjektas A sudaro užsienio valiutos išvestinės finansinės priemonės sandorį, už kurį atsiskaitoma po devynių mėnesių ir pagal kurį jis gauna 100 UPV, o moka 70 PV. Kitos UPV pozicijos subjektas neturi. Subjektas nevaldo valiutos kurso rizikos grynąja verte. Taigi subjektas A devynis mėnesius negali taikyti apsidraudimo sandorių apskaitos užsienio valiutos išvestinės finansinės priemonės ir 100 UPV grynosios pozicijos (ją sudaro 150 000 UPV tvirto pasižadėjimo pirkti – t. y. reklamos paslaugų – ir 149 900 UPV (iš 150 000 UPV) tvirto pasižadėjimo parduoti) apsidraudimo sandoriui.
- B6.6.3. Jei subjektas A valdo valiutos kurso riziką grynąja verte ir nesudaro valiutos kurso išvestinės finansinės priemonės sandorio (nes jis savo užsienio valiutos riziką poziciją ne mažina, bet didina), devynis mėnesius subjekto pozicija būtų natūraliai apdrausta. Paprastai ši apdraustoji pozicija finansinėse ataskaitose nenurodoma, nes sandoriai pripažįstami skirtingais ataskaitiniais laikotarpiais ateityje. Taikyti apsidraudimo sandorių apskaitą nulinei grynajai pozicijai būtų galima tik įvykdžius 6.6.6 straipsnyje nustatytas sąlygas.

- B6.6.4. Jei grynąją poziciją sudarančių objektų grupė laikoma apdraustuoju objektu, subjektas turi priskirti visą objektų grupę, kurią sudaro objektai, galintys sudaryti grynąją poziciją. Subjektui neleidžiama priskirti nekonkrečios abstrakčios gryniosios pozicijos sumos. Pavyzdžiui, subjektas turi 100 UPV tvirtų pasižadėjimų parduoti po devynių mėnesių grupę ir 120 UPV tvirtų pasižadėjimų pirkti po 18 mėnesių grupę. Subjektas negali priskirti abstrakčios iki 20 UPV gryniosios pozicijos sumos. Vietoj to jis turi priskirti bendrąją pirkimo sumą ir bendrąją pardavimo sumą, dėl kurių kartu susidaro apdraustoji grynoji pozicija. Subjektas turi priskirti bendrąsias pozicijas, dėl kurių susidaro grynoji pozicija, taip, kad galėtų įvykdyti tinkamumo kriterijus atitinkančių apsidraudimo sandorių apskaitos reikalavimus.

Apsidraudimo veiksmingumo reikalavimų taikymas gryniosios pozicijos apsidraudimo sandoriui

- B6.6.5. Siekdamas nustatyti, ar įvykdyti 6.4.1 straipsnio c punkte išdėstyti apsidraudimo veiksmingumo reikalavimai, apdrausdamas grynąją poziciją subjektas turi atsižvelgti į gryniosios pozicijos objektų, kurių poveikis panašus į apsidraudimo priemonės poveikį, vertės pasikeitimus ir į apsidraudimo priemonės tikrosios vertės pasikeitimą. Pavyzdžiui, subjektas turi 100 UPV tvirtų pasižadėjimų parduoti po devynių mėnesių grupę ir 120 UPV tvirtų pasižadėjimų pirkti po 18 mėnesių grupę. 20 UPV gryniosios pozicijos valiutos kurso riziką jis apdraudžia taikydamas 20 UPV išankstinį valiutos keitimo sandorį. Nustatydamas, ar įvykdyti 6.4.1 straipsnio c punkte išdėstyti apsidraudimo veiksmingumo reikalavimai, subjektas turi atsižvelgti į ryšį tarp:

a) išankstinio valiutos keitimo sandorio tikrosios vertės pasikeitimo, kartu su tvirtų pasižadėjimų parduoti vertės pasikeitimais, susijusiais su valiutos kurso rizika, ir

b) tvirtų pasižadėjimų pirkti vertės pasikeitimų, susijusių su valiutos kurso rizika.

- B6.6.6. Panašiai būtų, jei pagal B6.6.5 straipsnyje nurodytą pavyzdį nulinę grynąją poziciją turintis subjektas, siekdamas nustatyti, ar įvykdyti 6.4.1 straipsnio c punkte išdėstyti apsidraudimo veiksmingumo reikalavimai, atsižvelgtų į su valiutos kurso rizika susijusių tvirtų pasižadėjimų parduoti vertės pasikeitimų ir su valiutos kurso rizika susijusių tvirtų pasižadėjimų pirkti vertės pasikeitimų ryšį.

Grynąją poziciją sudarančių pinigų srautų apsidraudimo sandoriai

- B6.6.7. Jei subjektas apdraudžia objektų, kurių rizikos pozicijos užskaitomos tarpusavyje (t. y. kurie sudaro grynąją poziciją), grupę, tinkamumą taikyti apsidraudimo sandorių apskaitą lemia apsidraudimo sandorio rūšis. Jei apsidraudimo sandoris yra tikrosios vertės apsidraudimo sandoris, grynąją poziciją gali būti galima apibrėžti kaip apdraustąjį objektą. Vis dėlto, jei apsidraudimo sandoris yra pinigų srautų apsidraudimo sandoris, grynąją poziciją laikyti apdraustuoju objektu galima tik jei tai yra valiutos kurso rizikos apsidraudimo sandoris ir jei priskiriant tą grynąją poziciją nurodomas ataskaitinis laikotarpis, kuriuo prognozuojami sandoriai turėtų turėti įtakos pelnui arba nuostoliams, taip pat nurodomas šių sandorių pobūdis ir apimtys.

- B6.6.8. Pavyzdžiui, subjektas turi grynąją poziciją, kurią sudaro 100 UPV pardavimo apatinis lygmuo ir 150 UPV pirkimo apatinis lygmuo. Pardavimas ir pirkimas išreiškiami ta pačia užsienio valiuta. Siekdamas pakankamai konkrečiai nurodyti apdraustos gryniosios pozicijos priskyrimą, subjektas originaliuose apsidraudimo sandorio dokumentuose nurodo, kad gali būti parduodamas produktas A arba produktas B ir perkami A tipo įrenginiai, B tipo įrenginiai ir žaliava A. Subjektas taip pat nurodo kiekvieno sandorio apimtį pagal pobūdį. Subjektas dokumentais patvirtina, kad apatinį pardavimo lygmenį (100 UPV) sudaro pirmųjų produkto A 70 UPV ir pirmųjų produkto B 30 UPV prognozuojama pardavimo apimtys. Jei numatoma, kad ta pardavimo apimtis turės įtakos pelnui arba nuostoliams skirtingais ataskaitiniais laikotarpiais, subjektas tai nurodytų dokumentuose, pvz., numatoma, kad pirmieji produkto A pardavimo 70 UPV turės įtakos pelnui arba nuostoliams pirmuoju ataskaitiniu laikotarpiu, o pirmieji produkto B pardavimo 30 UPV turės įtakos pelnui arba nuostoliams antruoju ataskaitiniu laikotarpiu. Subjektas dokumentais taip pat patvirtina, kad apatinį pirkimo lygmenį (150 UPV) sudaro pirkimai, susiję su pirmaisiais A tipo įrenginių 60 UPV, pirmaisiais B tipo įrenginių 40 UPV ir pirmaisiais žaliavos A 50 UPV. Jei numatoma, kad ta pirkimo apimtis turės įtakos pelnui arba nuostoliams skirtingais ataskaitiniais laikotarpiais, subjektas įtrauktų į dokumentus išskirstytą pirkimo apimtį pagal ataskaitinius laikotarpius, kuriais ji turėtų turėti įtakos pelnui arba nuostoliams (panašiai kaip ir patvirtindamas dokumentais pardavimo apimtį). Pavyzdžiui, prognozuojamas sandoris būtų nurodomas kaip:

- a) A tipo įrenginių pirkimo, kuris per artimiausius dešimt ataskaitinių laikotarpių turėtų turėti įtakos pelnui arba nuostoliams nuo trečiojo ataskaitinio laikotarpio, pirmieji 60 UPV;
- b) B tipo įrenginių pirkimo, kuris per artimiausius dvidešimt ataskaitinių laikotarpių turėtų turėti įtakos pelnui arba nuostoliams nuo ketvirtojo ataskaitinio laikotarpio, pirmieji 40 UPV ir
- c) žaliavos A, kuri turėtų būti gauta trečiuoju ataskaitiniu laikotarpiu ir parduota, pirkimo – t. y. pirkimas turėtų turėti įtakos pelnui arba nuostoliams tuo ir tolesniu ataskaitiniu laikotarpiu – pirmieji 50 UPV.

Nurodant prognozuojamo sandorio apimties pobūdį būtų aptariami tokie aspektai, kaip tos pačios rūšies nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objektų nusidėvėjimo modelis, jei dėl šių objektų pobūdžio nusidėvėjimo modelis galėtų skirtis pagal tai, kaip subjektas tuos objektus naudoja. Pavyzdžiui, jei subjektas taiko atitinkamai A tipo įrenginių objektus dviejuose gamybos procesuose, dėl kurių taikomas atitinkamai tiesinis nusidėvėjimas per dešimt ataskaitinių laikotarpių ir produkcijos vienetų metodas, jo prognozuojamo A tipo įrenginių pirkimo apimties dokumentuose ta apimtis būtų išskirstoma pagal tai, kurie iš šių nusidėvėjimo modelių bus taikomi.

B6.6.9. Gryniosios pozicijos pinigų srautų apsidraudimo sandorio atveju pagal 6.5.11 straipsnį nustatytos sumos turi apimti į apsidraudimo priemonės poveikį panašaus poveikio gryniosios pozicijos objektų vertės pasikeitimus ir apsidraudimo priemonės tikrosios vertės pasikeitimus. Vis dėlto į apsidraudimo priemonę panašų poveikį turinčių gryniosios pozicijos objektų vertės pasikeitimai pripažįstami tik pripažinus sandorius, su kuriais jie susiję, pvz., prognozuojamą pardavimą pripažinus pajamomis. Pavyzdžiui, subjektas turi 100 UPV labai tikėtinų prognozuojamų pardavimų po devynių mėnesių grupę ir 120 UPV labai tikėtinų prognozuojamų pirkimų po 18 mėnesių grupę. 20 UPV gryniosios pozicijos valiutos kurso riziką jis apdraudžia taikydamas 20 UPV išankstinį valiutos keitimo sandorį. Nustatydamas sumas, pripažintas pinigų srautų apsidraudimo rezerve pagal 6.5.11 straipsnio a ir b punktus, subjektas lygina:

- a) išankstinio valiutos kurso sandorio tikrosios vertės pasikeitimą ir su valiutos kurso rizika susijusius labai tikėtiną prognozuojamo pardavimo vertės pasikeitimus su
- b) labai tikėtiną prognozuojamo pirkimo vertės pasikeitimais, susijusiais su valiutos kurso rizika.

Vis dėlto su išankstiniu valiutos keitimo sandoriu susijusias sumas subjektas pripažįsta tik tol, kol labai tikėtiną prognozuojamo pardavimo sandoriai pripažįstami finansinėse ataskaitose, – tuo metu pripažįstamas tų prognozuojamų sandorių pelnas arba nuostoliai (t. y. su užsienio valiutos kurso pasikeitimu sietinas vertės pasikeitimas nuo apsidraudimo sandorio priskyrimo iki pajamų pripažinimo).

B6.6.10. Panašiai būtų, jei nurodytame pavyzdyje subjektas turėtų nulinę poziciją, jis lygintų su valiutos kurso rizika susijusius labai tikėtiną prognozuojamo pardavimo vertės pasikeitimus ir su valiutos kurso rizika susijusius labai tikėtiną prognozuojamo pirkimo vertės pasikeitimus. Vis dėlto tos sumos pripažįstamos tik tada, kai susiję prognozuojami sandoriai pripažįstami finansinėse ataskaitose.

Objektų grupių, kurios laikomos apdraustuoju objektu, lygmenys

B6.6.11. Dėl tų pačių priežasčių, kurios nurodytos B6.3.19 straipsnyje, priskiriant esamų objektų grupių komponentų lygmenį reikia konkrečiai nurodyti objektų grupės, kurios apdraustasis lygmens komponentas apibrėžiamas, nominaliąją sumą.

- B6.6.12. Apsidraudimo sandorį gali sudaryti kelių įvairių objektų grupių lygmenys. Pavyzdžiui, turto grupės ir išipareigojimų grupės gryniosios pozicijos apsidraudimo sandorį gali sudaryti turto grupės lygmens komponento ir išipareigojimų grupės lygmens komponento derinys.

Apsidraudimo priemonės pelno arba nuostolių pateikimas

- B6.6.13. Kartu kaip grupė pagal pinigų srautų apsidraudimo sandorį apdrausti objektai gali turėti įtakos skirtingoms pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitos straipsnių eilutėms. Apsidraudimo pelno arba nuostolių pateikimas toje ataskaitoje priklauso nuo objektų grupės.
- B6.6.14. Jei objektų grupė neturi tarpusavyje užskaitomų rizikos pozicijų (pvz., valiutos kurso sąnaudų grupė, turinti įtakos pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitos skirtingų straipsnių eilutėms, kurios apdraustos nuo valiutos kurso rizikos), perklasifikuotų apsidraudimo priemonių pelnas arba nuostoliai paskirstomi straipsnių eilutėse, kurioms turi įtakos apdraustieji objektai. Šis paskirstymas atliekamas sistemingai ir racionaliai, nesumuojant pavienės apsidraudimo priemonės grynojo pelno arba nuostolių.
- B6.6.15. Jei objektų grupė turi tarpusavyje užskaitomas rizikos pozicijas (pvz., pardavimo ir sąnaudų, išreikštų užsienio valiuta, grupė, kartu apdrausta nuo valiutos kurso rizikos), subjektas apsidraudimo pelną arba nuostolius pateikia atskiroje pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitos straipsnio eilutėje. Kaip pavyzdį būtų galima nurodyti 100 UPV užsienio valiutos pardavimo ir 80 UPV užsienio valiutos sąnaudų gryniosios pozicijos valiutos kurso rizikos apdraudimą taikant 20 UPV išankstinį valiutos keitimo sandorį. Iš pinigų srautų apsidraudimo rezervo į pelną arba nuostolius perklasifikuotas išankstinio valiutos keitimo sandorio pelnas arba nuostoliai (kai grynoji pozicija turi įtakos pelnui ar nuostoliams) pateikiami nuo apdraustojo pardavimo ir sąnaudų atskiroje straipsnio eilutėje. Be to, jei pardavimo laikotarpis yra ankstesnis už sąnaudų laikotarpį, pardavimo pajamos vis tiek vertinamos taikant momentinį valiutos kursą pagal 21-ąją TAS. Susijęs apsidraudimo pelnas arba nuostoliai pateikiami atskiroje straipsnio eilutėje, kad pelnas arba nuostoliai parodytų gryniosios pozicijos apsidraudimo poveikį, atitinkamai pakoregavus pinigų srautų apsidraudimo rezervą. Jei apdraustosios sąnaudos turi įtakos pelnui ar nuostoliams vėlesniu laikotarpiu, pirmiau pinigų srautų apsidraudimo rezerve pripažintas pardavimo apsidraudimo pelnas arba nuostoliai perklasifikuojami į pelną ar nuostolius ir pateikiami atskiroje eilutėje nei tie, į kuriuos įtrauktos apdraustosios sąnaudos ir kurie vertinami taikant momentinį valiutos kursą pagal 21-ąją TAS.

- B6.6.16. Kai kurių rūšių tikrosios vertės apsidraudimo sandorių tikslas yra ne pirmiausia tarpusavyje užskaityti apdraustojo objekto tikrosios vertės pasikeitimą, bet pakeisti apdraustojo objekto pinigų srautus. Pavyzdžiui, subjektas apdraudžia fiksuotosios normos skolos priemonės tikrosios vertės palūkanų normos riziką taikydamas palūkanų normų apsisikeitimo sandorį. Subjekto apsidraudimo sandorio tikslas yra pakeisti fiksuotosios palūkanų normos pinigų srautus kintamosios palūkanų normos pinigų srautais. Šis tikslas matyti iš apsidraudimo sandorio apskaitos, kurią atliekant sukauptos palūkanų normų apsisikeitimo sandorio gryniosios palūkanos sumuojamos pelno (nuostolių) ataskaitoje. Gryniosios pozicijos (pvz., fiksuotosios normos turto ir fiksuotosios normos išipareigojimo gryniosios pozicijos) apsidraudimo atveju šias sukauptas grynąsias palūkanas būtina pateikti atskiroje pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitos straipsnio eilutėje. Taip siekiama išvengti pavienės priemonės grynojo pelno arba nuostolių sumavimo į tarpusavyje užskaitomas bendrąsias sumas ir jų pripažinimo skirtingose straipsnių eilutėse (pvz., taip išvengiama pavienio palūkanų normų apsisikeitimo sandorio grynųjų gautų palūkanų sumavimo į bendrąsias palūkanų pajamas ir bendrąsias palūkanų sąnaudas).

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMASIS LAIKOTARPIS (7 SKYRIUS)

Pereinamasis laikotarpis (7.2 skirsnis)

Prekybai laikomas finansinis turtas

- B7.2.1. Šio standarto taikymo pirmą kartą datą subjektas turi nustatyti, ar bet kokiam jo finansiniam turtui valdyti skirto verslo modelio tikslas atitinka 4.1.2 straipsnio a punkte nustatytą sąlygą arba 4.1.2A straipsnio a punkte nustatytą sąlygą arba ar finansinį turtą tinkama pasirinkti pagal 5.7.5 straipsnį. Tuo tikslu subjektas turi nustatyti, ar finansinis turtas atitinka prekybai laikomo finansinio turto apibrėžtį, lyg subjektas turtą būtų įsigijęs taikymo pirmą kartą datą.

Vertės sumažėjimas

- B7.2.2. Pereinamuoju laikotarpiu subjektas turėtų stengtis apytiksliai įvertinti kredito riziką pirminio pripažinimo metu, atsižvelgdamas į visą pagrįstą ir patvirtinamą informaciją, kurią galima gauti ne per didelėmis išlaidomis ar pastangomis. Nereikalaujama, kad subjektas, taikymo pradžios datą nustatydamas, ar kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, atliktų išsamią informacijos paiešką. Jei subjektas negali to nustatyti ne per didelėmis išlaidomis ar pastangomis, taikomas 7.2.20 straipsnis.
- B7.2.3. Siekiant nustatyti pirmiau prieš taikymo pirmą kartą datą pripažintų finansinių priemonių (arba kreditavimo įsipareigojimų arba finansinių garantijų sutarčių, kurių šalimi subjektas tapo) nuostolių atskaitymus, pereinamuoju laikotarpiu ir tol, kol nutraukiamas tų objektų pripažinimas, subjektas turi atsižvelgti į informaciją, svarbią nustatant arba apytiksliai įvertinant kredito riziką pirminio pripažinimo metu. Siekdamas nustatyti arba apytiksliai įvertinti pradinę kredito riziką, subjektas gali atsižvelgti į vidaus ir išorės informaciją, įskaitant portfelio informaciją, kaip nustatyta B5.5.1–B5.5.6 straipsniuose.
- B7.2.4. Nedaug istorinės informacijos turintis subjektas gali naudotis vidaus ataskaitų ir statistinių duomenų informacija (kuri galėjo būti parengta sprendžiant, ar pradėti gaminti naują produktą), informacija apie panašius produktus arba su panašiomis finansinėmis priemonėmis susijusia grupės patirtimi, jei yra.

APIBRĖŽTYS (A PRIEDĖLIS)

Išvestinės finansinės priemonės

- BA.1. Tipiški išvestinių finansinių priemonių pavyzdžiai yra ateities ir išankstiniai, apskaitimo ir pasirinkimo sandoriai. Išvestinė finansinė priemonė paprastai išreiškiama tariamąja suma, kuri yra valiutos vienetų suma, akcijų skaičius, svorio ir kiekio ir kitų sutartyje nurodytų vienetų skaičius. Vis dėlto pagal išvestinę finansinę priemonę nereikalaujama, kad jos turėtojas arba ją pasirašęs subjektas investuotų arba gautų šią tariamąją sumą sutarties pradžioje. Kita vertus, pagal išvestinę finansinę priemonę gali būti reikalaujama fiksuoto mokėjimo arba kintamos (tačiau ne proporcingai, kintant pagrindinei priemonei) mokėjimo sumos dėl tam tikro būsimos įvykio, nesusijusio su tariamąja suma. Pavyzdžiui, sutartyje gali būti nustatytas reikalavimas sumokėti fiksuotą 1000 PV sumą, jeigu šešių mėnesių LIBOR palūkanų norma padidėtų 100 bazinių punktų. Toks sandoris yra išvestinė finansinė priemonė, net jei tariamoji suma nenurodyta.
- BA.2. Į šiame standarte pateiktos išvestinės finansinės priemonės apibrėžtį patenka sandoriai, už kuriuos atsiskaitoma bendrąja suma pristatant pagrindinę priemonę (pvz., išankstinis fiksuotosios normos skolos priemonės pirkimo sandoris). Subjektas gali turėti nefinansinio objekto pirkimo ar pardavimo sutartį, pagal kurią atsiskaitoma grynąja verte pinigais, kita finansine priemone ar pasikeičiant finansinėmis priemonėmis (pvz., sutartį dėl biržos prekės pirkimo ar pardavimo už fiksuotą kainą sutartą datą ateityje). Tokiai sutarčiai yra taikomas šis standartas, išskyrus tą atvejį, kai jos sudarymo ir vykdymo tikslas yra subjekto numatomiems pirkimo, pardavimo ar naudojimo poreikiams tenkinti perleisti nefinansinį objektą. Vis dėlto šis standartas tokioms sutartims, kuriomis atsižvelgiama į numatomus subjekto pirkimo, pardavimo arba naudojimo poreikius, taikomas, jei subjektas juos priskiria pagal 2.5 straipsnį (žr. 2.4–2.7 straipsnius).
- BA.3. Vienas iš būdingų išvestinės finansinės priemonės požymių yra tas, kad jos pirminė grynoji investicija yra mažesnė už investiciją, kurios reikėtų dėl kitų rūšių sandorių, kurie, kaip galima tikėtis, panašiai reaguotų į rinkos veiksmų pokyčius. Pasirinkimo sandoris šią apibrėžtį atitinka, nes priemoka yra mažesnė už investiciją, kurios reikėtų pagrindinei finansinei priemonei, su kuria susietas pasirinkimo sandoris, įsigyti. Valiutų apskaitimo sandoris, pagal kurį iš pradžių reikia apsiukeisti skirtingomis vienodos tikrosios vertės valiutomis, atitinka apibrėžtį, nes jo pirminė grynoji investicija yra lygi nuliui.
- BA.4. Dėl įprasto pirkimo arba pardavimo laikotarpiu tarp prekybos datos ir atsiskaitymo datos atsiranda fiksuotos kainos įsipareigojimas, atitinkantis išvestinės finansinės priemonės apibrėžtį. Vis dėlto šis įsipareigojimas, atsižvelgiant į trumpą jo galiojimo laikotarpį, nepripažįstamas išvestine finansine priemone. Vietoj to šiame standarte numatyta speciali tokioms įprastinėms sutartims taikytina apskaita (žr. 3.1.2 ir B3.1.3–B3.1.6 straipsnius).

- BA.5. Išvestinės finansinės priemonės apibrėžtis taikoma nefinansiniams kintamiesiems, kurie nėra būdingi sutarties šaliai. Jie apima nuostolių dėl žemės drebinimo konkrečiame regione indeksą ir temperatūrų konkrečiame mieste indeksą. Prie sutarties šaliai būdingų nefinansinių kintamųjų priskiriamas įvyksiantis arba neįvyksiantis gaisras, sugadinsiantis arba sunaikinsiantis 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) būklės. Pavyzdžiui, jeigu dėl konkretaus automobilio likvidacinės vertės garantijos garantas patiria automobilio fizinės būklės pokyčio riziką, tos automobilio likvidacinės vertės pokyčio riziką patiria automobilio savininkas.

Prekybai laikomi finansiniai įsipareigojimai ir turtas

- BA.6. 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 maržos svyravimų.
- BA.7. Prie prekybai laikomų finansinių įsipareigojimų priskiriama:
- a) išvestiniai įsipareigojimai, apskaitomi ne kaip apsidraudimo priemonės;
 - b) prievolės pristatyti skolintų vertybinių popierių pardavėjo (t. y. subjekto, parduodančio pasiskolintą finansinį turtą, kuris jam dar nepriklauso) pasiskolintą finansinį turtą;
 - c) finansiniai įsipareigojimai, priiimti ketinant juos artimiausiu metu atpirkti (pvz., kotiruojama skolos priemonė, kurią emitentas gali greitai atpirkti, atsižvelgdamas į jos tikrosios vertės pasikeitimus), ir
 - d) finansiniai įsipareigojimai, kurie yra kartu valdomų nustatytų finansinių priemonių portfelio dalis ir dėl kurių esama įrodymų, kad jie neseniai buvo naudojami trumpalaikiam pelnui gauti.
- BA.8. Vien dėl to, kad įsipareigojimas naudojamas prekybos veiklai finansuoti, jis nepriskiriamas prie laikomo prekybos.

10-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS

Konsoliduotosios finansinės ataskaitos

TIKSLAS

1. Šio TFAS tikslas – nustatyti konsoliduotųjų finansinių ataskaitų pateikimo ir rengimo principus subjektams, kontroliuojantiems vieną ar kelis kitus subjektus.

Tikslo įgyvendinimas

2. Siekiant įgyvendinti 1 straipsnyje iškeltą tikslą, šiame TFAS:
 - a) subjektas (*patronuojančioji įmonė*), kontroliuojantis vieną ar kelis kitus subjektus (*patronuojamąsias įmones*), teiktų konsoliduotąsias finansines ataskaitas;
 - b) apibrėžiamas *kontrolės* principas ir nustatoma, kad kontrolė yra konsolidavimo pagrindas;
 - c) nurodoma, kaip taikyti kontrolės principą, kai norima nustatyti, ar investuotojas kontroliuoja ir dėl to turi konsoliduoti subjektą, į kurį investuojama;
 - d) pateikiami apskaitos reikalavimai konsoliduotosioms finansinėms ataskaitoms rengti ir
 - e) apibrėžiamas investicinis subjektas ir nustatoma tam tikrų investicinio subjekto patronuojamųjų įmonių konsolidavimo išimtis.
3. Šiame TFAS nenagrinėjami verslo jungimų apskaitos reikalavimai, jų poveikis konsolidavimui ir verslo jungimų metu atsirandančiam prestižui (žr. 3-įjį TFAS „Verslo jungimai“).

TAIKYMO SRITIS

4. Subjektas, kuris yra patronuojančioji įmonė, turi teikti konsoliduotąsias finansines ataskaitas. Šis TFAS taikomas visiems subjektams, išskyrus šiuos atvejus:
 - a) patronuojančioji įmonė neprivalo teikti konsoliduotųjų finansinių ataskaitų, jeigu atitinka visas šias sąlygas:
 - i) yra visiškai ar iš dalies valdoma patronuojamoji įmonė ir visi kiti jos savininkai, įskaitant tuos, kurie neturi balsavimo teisių kitu pagrindu, yra informuoti ir neprieštarauja, kad patronuojančioji įmonė neteiks konsoliduotųjų finansinių ataskaitų;
 - ii) jos skolos ar nuosavybės priemonėmis neprekiaujama viešojoje rinkoje (vidaus ar užsienio vertybinių popierių biržoje arba nebiržinėje rinkoje, įskaitant vietos ir regioninę rinką);
 - iii) vertybinių popierių komisijai ar kitai reguliavimo organizacijai ji nėra pateikusi ir nesiruošia pateikti savo finansinių ataskaitų dėl jokios klasės finansinių priemonių išleidimo viešojoje rinkoje ir
 - iv) jos pagrindinė ar bet kuri tarpinė patronuojančioji įmonė rengia viešai skelbiamas TFAS atitinkančias finansines ataskaitas, kuriose patronuojamosios įmonės yra konsoliduojamos arba vertinamos tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu ar nuostoliais, pagal šį TFAS.
 - b) [išbraukta]
 - c) [išbraukta]
- 4A. Šis TFAS netaikomas išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, planams ar kitų ilgalaikių išmokų darbuotojams planams, kuriems taikomas 19-asis TAS „Išmokos darbuotojams“.

- 4B. Patronuojančioji įmonė, kuri yra investicinis subjektas, neturi teikti konsoliduotųjų finansinių ataskaitų, jei pagal šio TFAS 31 straipsnį reikalaujama visas jos patronuojamąsias įmones vertinti tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu ar nuostoliais.

KONTROLĖ

5. **Nepriklausomai nuo investuotojo ryšio su subjektu (subjektu, į kurį investuojama) pobūdžio, investuotojas turi nustatyti, ar jis yra patronuojančioji įmonė, įvertindamas, ar kontroliuoja subjektą, į kurį investuojama.**
6. **Investuotojas kontroliuoja subjektą, į kurį investuojama, kai gali arba turi teisę gauti kintamą grąžą iš savo ryšio su subjektu, į kurį investuojama, ir gali daryti poveikį šiai grąžai naudodamasis savo galia valdyti subjektą, į kurį investuojama.**
7. **Taigi investuotojas subjektą, į kurį investuojama, kontroliuoja, jeigu ir tik jeigu atitinka visas šias sąlygas:**
- a) **turi galią valdyti subjektą, į kurį investuojama (žr. 10–14 straipsnius);**
 - b) **gali arba turi teisę gauti kintamą grąžą iš savo ryšio su subjektu, į kurį investuojama (žr. 15 ir 16 straipsnius), ir**
 - c) **gali naudotis savo galia valdyti subjektą, į kurį investuojama, kad darytų poveikį investuotojo grąžos dydžiui (žr. 17 ir 18 straipsnius).**
8. Vertindamas, ar kontroliuoja subjektą, į kurį investuojama, investuotojas turi atsižvelgti į visus faktus ir aplinkybes. Investuotojas turi pakartotinai įvertinti, ar kontroliuoja subjektą, į kurį investuojama, jeigu iš faktų ir aplinkybių matyti, kad pasikeitė vienas arba keli iš trijų 7 straipsnyje išvardytų kontrolės aspektų (žr. B80–B85 straipsnius).
9. Du arba keli investuotojai kolektyviai kontroliuoja subjektą, į kurį investuojama, jeigu norėdami vadovauti svarbiai veiklai turi veikti kartu. Tokiais atvejais, kadangi nė vienas investuotojas negali vadovauti veiklai, jei nebendradarbiauja su kitais, nė vienas investuotojas individualiai nekontroliuoja subjekto, į kurį investuojama. Kiekvienas investuotojas apskaito savo dalį subjekte, į kurį investuojama, laikydamasis atitinkamų TFAS, pavyzdžiui, 11-ojo TFAS „Jungtinė veikla“, 28-ojo TAS „Investicijos į asocijuotąsias įmones ir bendrąsias įmones“ arba 9-ojo TFAS „Finansinės priemonės“.

Galia valdyti

10. Investuotojas turi galią valdyti subjektą, į kurį investuojama, jeigu turi galiojančių teisių, kurios jam einamuoju metu suteikia galimybę vadovauti *svarbiai veiklai*, t. y. veiklai, kuri daro reikšmingą poveikį subjekto, į kurį investuojama, grąžai.
11. Galią valdyti suteikia teisės. Kartais galios valdyti vertinimas yra paprastas, pavyzdžiui, kai galia valdyti subjektą, į kurį investuojama, įgyjama tiesiogiai ir tik dėl balsavimo teisių, kurias suteikia nuosavybės priemonės, pavyzdžiui, akcijos, ir kai ją galima įvertinti atsižvelgiant į to akcijų paketo suteikiamas balsavimo teises. Kitais atvejais vertinimas būna sudėtingesnis, tada reikia įvertinti daugiau negu vieną veiksnį, pavyzdžiui, kai galia valdyti įgyjama pagal vieną ar kelis sutartimi įformintus susitarimus.
12. Investuotojas, kuris einamuoju metu gali vadovauti svarbiai veiklai, turi galią valdyti, net jei savo teisėmis vadovauti dar nesinaudojo. Įrodymai, kad investuotojas vadovavo svarbiai veiklai, gali padėti nustatyti, ar investuotojas turi galią valdyti, bet tokie įrodymai savaime neturi lemiamos svarbos nustatant, ar investuotojas turi galią valdyti subjektą, į kurį investuojama.
13. Jeigu kiekvienas iš dviejų arba daugiau investuotojų turi galiojančias teises, kurios jiems suteikia galimybę vienašališkai vadovauti skirtingai svarbiai veiklai, galią valdyti subjektą, į kurį investuojama, turi tas investuotojas, kuris einamuoju metu gali vadovauti veiklai, darančiai reikšmingiausią poveikį subjekto, į kurį investuojama, grąžai.

14. Investuotojas gali turėti galią valdyti subjektą, į kurį investuojama, net jei kiti subjektai turi galiojančių teisių, kurios jiems einamuoju metu suteikia galimybę dalyvauti vadovaujant svarbiai veiklai, pavyzdžiui, kai kitas subjektas daro *reikšmingą įtaką*. Tačiau investuotojas, kuris turi tik apsaugos teises, neturi galios valdyti subjekto, į kurį investuojama (žr. B26–B28 straipsnius), taigi subjekto, į kurį investuojama, nekontroliuoja.

Grąža

15. Investuotojas gali arba turi teisę gauti kintamą grąžą iš savo ryšio su subjektu, į kurį investuojama, kai investuotojo grąža iš jo ryšio gali kisti dėl subjekto, į kurį investuojama, veiklos rezultatų. Investuotojo grąža gali būti tik teigiama, tik neigiama arba ir teigiama, ir neigiama.
16. Nors subjektą, į kurį investuojama, gali kontroliuoti tik vienas investuotojas, subjekto, į kurį investuojama, grąža gali dalytis daugiau kaip viena šalis. Pavyzdžiui, nekontroliuojamų dalių turėtojai gali gauti subjekto, į kurį investuojama, pelno arba paskirstomų sumų dalį.

Galios valdyti ir grąžos ryšys

17. Investuotojas kontroliuoja subjektą, į kurį investuojama, jeigu investuotojas ne tik turi galią valdyti subjektą, į kurį investuojama, ir gali arba turi teisę gauti kintamą grąžą iš savo ryšio su subjektu, į kurį investuojama, bet ir gali naudotis savo galia valdyti, kad darytų poveikį grąžai iš savo ryšio su subjektu, į kurį investuojama.
18. Taigi, teisę priimti sprendimus turintis investuotojas turi nustatyti, ar jis yra pagrindinė šalis, ar agentas. Kai investuotojas, kuris pagal B58–B72 straipsnius yra agentas, naudojami jam suteiktomis teisėmis priimti sprendimus, subjekto, į kurį investuojama, jis nekontroliuoja.

APSKAITOS REIKALAVIMAI

19. **Patronuojančioji įmonė konsoliduotąsias finansines ataskaitas turi rengti, panašioms sandoriams ir kitiems įvykiams, kurie vyksta panašiomis aplinkybėmis, taikydama vienodą apskaitos politiką.**
20. Subjektas, į kurį investuojama, pradedamas konsoliduoti tą dieną, kai investuotojas įgyja jo kontrolę, ir baigiamas konsoliduoti, kai investuotojas praranda jo kontrolę.
21. B86–B93 straipsniuose pateikiamos konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rengimo nuorodos.

Nekontroliuojamos dalys

22. Patronuojančioji įmonė nekontroliuojamas dalis konsoliduotojoje finansinės būklės ataskaitoje parodo nuosavybės dalyje atskirai nuo patronuojančiosios įmonės savininkų nuosavybės.
23. Patronuojančiosios įmonės nuosavybės dalies patronuojamojoje įmonėje pokyčiai, dėl kurių patronuojančioji įmonė nepraranda patronuojamosios įmonės kontrolės, yra nuosavybės sandoriai (t.y. sandoriai su savininkais jiems veikiant pagal savo, kaip savininkų, statusą).
24. B94–B96 straipsniuose pateikiamos nekontroliuojamų dalių apskaitos konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose nuorodos.

Kontrolės praradimas

25. Jeigu patronuojančioji įmonė praranda patronuojamosios įmonės kontrolę, patronuojančioji įmonė:
- a) nutraukia buvusios patronuojamosios įmonės turto ir išpareigojimų pripažinimą konsoliduotojoje finansinės būklės ataskaitoje;
 - b) pripažįsta visas investicijas, išlaikytas buvusioje patronuojamojoje įmonėje, tikrąja verte kontrolės praradimo metu, o paskui jas ir visas jai buvusios patronuojamosios įmonės mokėtinas arba jos buvusiai patronuojamajai įmonei mokėtinas sumas apskaito pagal atitinkamus TFAS. Ta tikroji vertė turi būti laikoma tikrąja verte finansinio turto pirminio pripažinimo pagal 9-ąjį TFAS tikslais arba, kai tinkama, savikaina pirminio investicijų į asocijuotąją įmonę arba bendrąją įmonę pripažinimo tikslais;

c) pripažįsta dėl buvusiai kontroliuojamai daliai priskirtos kontrolės praradimo gautą pelną ar patirtą nuostolį.

26. B97–B99 straipsniuose pateikiamos kontrolės praradimo apskaitos nuorodos.

NUSTATYMAS, AR SUBJEKTAS YRA INVESTICINIS SUBJEKTAS

27. Patronuojančioji įmonė nustato, ar ji yra investicinis subjektas. Investicinis subjektas yra subjektas, kuris:

- a) gauna lėšų iš vieno ar kelių investuotojų, kad teiktų tam (tiems) investuotojui (investuotojams) investicijų valdymo paslaugas;
- b) pasižada savo investuotojui (investuotojams), kad jo verslo tikslas yra investuoti lėšas išskirtinai tam, kad gautų grąžos iš kapitalo vertės padidėjimo, investicinių pajamų arba ir vieno, ir kito, ir
- c) matuoja ir vertina iš esmės visų savo investicijų rezultatus remdamasis tikrąja verte.

B85A–B85M straipsniuose pateikiami susiję taikymo nurodymai.

28. Nustatydamas, ar jis atitinka 27 straipsnyje pateiktą apibrėžtį, subjektas atsižvelgia į tai, ar jam būdingos šios tipiškos investicinio subjekto ypatybės:

- a) jis turi daugiau negu vieną investiciją (žr. B85O–B85P straipsnius);
- b) jis turi daugiau negu vieną investuotoją (žr. B85Q–B85S straipsnius);
- c) jis turi investuotojų, kurie nėra subjekto susijusios šalys (žr. B85T–B85U straipsnius), ir
- d) jis turi nuosavybės dalių nuosavo kapitalo forma arba panašių interesų (žr. B85V–B85W straipsnius).

Jei subjektui nebūdinga kuri nors iš šių tipišκών ypatybių, tai nebūtinai reiškia, kad jis negali būti klasifikuojamas kaip investicinis subjektas. Investicinis subjektas, kuriam būdingos ne visos šios tipiškos ypatybės, pateikia papildomą informaciją, kurią atskleisti reikalaujama pagal 12-ojo TFAS „Informacijos apie dalis kituose subjektuose atskleidimas“ 9A straipsnį.

29. Jeigu faktai ir aplinkybės rodo, kad vienas arba keli iš trijų elementų, kurie sudaro investicinio subjekto apibrėžtį, kaip aprašyta 27 straipsnyje, arba investicinio subjekto tipiškos ypatybės, kaip aprašyta 28 straipsnyje, pasikeitė, patronuojančioji įmonė iš naujo nustato, ar ji yra investicinis subjektas.

30. Patronuojančioji įmonė, kuri nustoja būti investiciniu subjektu arba tampa investiciniu subjektu, šį statuso pasikeitimą apskaito perspektyviai nuo tos datos, kurią jos statusas pasikeitė (žr. B100–B101 straipsnius).

INVESTICINIAI SUBJEKTAI. KONSOLIDAVIMO IŠIMTIS

31. Išskyrus 32 straipsnyje aprašytą atvejį, investicinis subjektas, įgijęs kito subjekto kontrolę, nekonsoliduoja savo patronuojamųjų įmonių ir netaiko 3-iojo TFAS. Vietoj to investicinis subjektas įvertina investiciją į patronuojamąją įmonę tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu ar nuostoliais, pagal 9-ąjį TFAS ⁽⁵⁵⁾.

⁽⁵⁵⁾ 10-ojo TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“ C7 straipsnyje teigiama: „Jeigu subjektas taiko šį TFAS, bet dar netaiko 9-ojo TFAS, visos šiame TFAS pateiktos nuorodos į 9-ąjį TFAS laikomos nuorodomis į 39-ąjį TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“.

32. Nepaisant 31 straipsnio reikalavimo, jei investicinis subjektas turi patrunuojamąją įmonę, kuri pati nėra investicinis subjektas ir kurios pagrindinis tikslas bei veikla – teikti paslaugas, susijusias su investicinio subjekto investicine veikla (žr. B85C–B85E straipsnius), jis konsoliduoja tą patrunuojamąją įmonę pagal šio TFAS 19–26 straipsnius ir bet kokios tokios patrunuojamosios įmonės įsigijimui taiko 3-iojo TFAS reikalavimus.
33. Investicinio subjekto patrunuojančioji įmonė konsoliduoja visus savo kontroliuojamus subjektus, įskaitant tuos, kurie yra kontroliuojami per patrunuojamąją įmonę, kuri yra investicinis subjektas, nebent pati patrunuojančioji įmonė būtų investicinis subjektas.

A priedėlis

Terminų apibrėžtys

Šis priedėlis yra neatskiriama TFAS dalis.

konsoliduotosios finansinės ataskaitos grupės	finansinės ataskaitos, kuriose patronuojančiosios įmonės ir jos patronuojamųjų įmonių turtas, išipareigojimai, nuosavybė, pajamos, sąnaudos ir pinigų srautai yra pateikiami taip, lyg jie būtų vieno subjekto
subjekto, į kurį investuojama, kontrolė	investuotojas kontroliuoja subjektą, į kurį investuojama, kai gali arba turi teisę gauti kintamą grąžą iš savo ryšio su subjektu, į kurį investuojama, ir gali daryti poveikį šiai grąžai naudodamasis savo galia valdyti subjektą, į kurį investuojama
sprendimus priimančias asmuo	teisę priimti sprendimus turintis subjektas, kuris yra pagrindinė šalis arba kitų šalių agentas
grupė	patronuojančioji įmonė ir jos patronuojamosios įmonės
investicinis subjektas	subjektas, kuris: a) gauna lėšų iš vieno ar kelių investuotojų, kad teiktų tam (tiems) investuotojui (investuotojams) investicijų valdymo paslaugas; b) pasižada savo investuotojui (investuotojams), kad jo verslo tikslas yra investuoti lėšas išskirtinai tam, kad gautų grąžos iš kapitalo vertės padidėjimo, investicinių pajamų arba ir vieno, ir kito, ir c) matuoja ir vertina iš esmės visų savo investicijų rezultatus remdamasis tikrąja verte
nekontroliuojama dalis	nuosavybės patronuojamojoje įmonėje dalis, nei tiesiogiai, nei netiesiogiai nepriskirtina patronuojančiajai įmonei
patronuojančioji įmonė	subjektas, kontroliuojantis vieną arba daugiau subjektų
galia valdyti	naudojimasis teisėmis, einamuoju metu suteikiančiomis galimybę vadovauti svarbiai veiklai
apsaugos teisės	teisės, kurios yra skirtos tas teises turinčios šalies daliai apsaugoti, bet tai šaliai nesuteikia galios valdyti subjekto, su kuriuo tos teisės susijusios
svarbi veikla	šiam TFAS svarbi veikla yra subjekto, į kurį investuojama, veikla, kuri daro reikšmingą poveikį subjekto, į kurį investuojama, grąžai
panaikinimo teisės	teisė iš sprendimus priimančio asmens atimti įgaliojimus priimti sprendimus
patronuojamoji įmonė	kito subjekto kontroliuojamas subjektas

Toliau pateikiami terminai apibrėžti 11-ajame TFAS, 12-ajame TFAS „Informacijos apie dalis kituose subjektuose atskleidimas“, 28-ajame TAS (pataisytame 2011 m.) arba 24-ajame TAS „Susijusių šalių atskleidimas“ ir šiame TFAS vartojami tuose TFAS apibrėžtomis reikšmėmis:

-
- asocijuotoji įmonė
 - dalis kitame subjekte
 - bendroji įmonė
 - pagrindiniai vadovaujantys darbuotojai
 - susijusi šalis
 - reikšminga įtaka.

*B priedėlis***Taikymo nurodymai**

Šis priedėlis yra neatskiriama TFAS dalis. Jame paaiškinta, kaip taikyti 1–33 straipsnius, ir jis turi tokią pačią galią kaip kitos šio TFAS dalys.

- B1. Šiame priedėlyje pateiktuose pavyzdžiuose aprašytos hipotetinės situacijos. Nors šie pavyzdžiai kai kuriais atžvilgiais gali sutapti su tikrais atvejais, taikant 10-ąjį TFAS reikėtų įvertinti visus su konkrečiu atveju susijusius faktus ir aplinkybes.

KONTROLĖS VERTINIMAS

- B2. Kad nustatytų, ar kontroliuoja subjektą, į kurį investuojama, investuotojas turi vertinti, ar atitinka visas šias sąlygas:

- a) turi galią valdyti subjektą, į kurį investuojama;
- b) gali arba turi teisę gauti kintamą grąžą iš savo ryšio su subjektu, į kurį investuojama, ir
- c) gali naudotis savo galia valdyti subjektą, į kurį investuojama, kad paveiktų investuotojo grąžos dydį.

- B3. Tai nustatyti gali padėti šių veiksmų vertinimas:

- a) subjekto, į kurį investuojama, paskirtis ir struktūra (žr. B5–B8 straipsnius);
- b) kokia veikla yra svarbi ir kaip priimami sprendimai dėl tos veiklos (žr. B11–B13 straipsnius);
- c) ar investuotojo turimos teisės einamuoju metu suteikia jam galimybę vadovauti svarbiai veiklai (žr. B14–B54 straipsnius);
- d) ar investuotojas gali arba turi teisę gauti kintamą grąžą iš savo ryšio su subjektu, į kurį investuojama (žr. B55–B57 straipsnius), ir
- e) ar investuotojas gali naudotis savo galia valdyti subjektą, į kurį investuojama, kad paveiktų investuotojo grąžos dydį (žr. B58–B72 straipsnius).

- B4. Vertindamas subjekto, į kurį investuojama, kontrolę, investuotojas turi atsižvelgti į savo ryšio su kitomis šalimis pobūdį (žr. B73–B75 straipsnius).

Subjekto, į kurį investuojama, paskirtis ir struktūra

- B5. Vertindamas subjekto, į kurį investuojama, kontrolę, investuotojas turi atsižvelgti į subjekto, į kurį investuojama, paskirtį ir struktūrą, kad nustatytų, kokia veikla yra svarbi, kaip priimami sprendimai dėl svarbios veiklos, kas einamuoju metu gali vadovauti tai veiklai ir kas gauna grąžą iš tos veiklos.
- B6. Apsvarsčius subjekto, į kurį investuojama, paskirtį ir struktūrą, gali paaiškėti, kad jis kontroliuojamas nuosavybės priemonėmis, pavyzdžiui, paprastosiomis subjekto, į kurį investuojama, akcijomis, kurios jų turėtojui suteikia proporcingas balsavimo teises. Šiuo atveju, jei nėra kitų papildomų susitarimų, kurie pakeistų sprendimų priėmimo tvarką, vertinant kontrolę daugiausia dėmesio skiriama tam, kuri šalis, jei tokia yra, turi pakankamai balsavimo teisių, kad nulemtų subjekto, į kurį investuojama, veiklos ir finansų politiką (žr. B34–B50 straipsnius). Paprasčiausiu atveju, jei nėra kitų veiksmų, subjektą, į kurį investuojama, kontroliuoja tas investuotojas, kuriam priklauso tų balsavimo teisių dauguma.

- B7. Sudėtingesniais atvejais, norint nustatyti, ar investuotojas kontroliuoja subjektą, į kurį investuojama, gali reikėti įvertinti kai kuriuos arba visus B3 straipsnyje išvardytus veiksniai.
- B8. Subjektas, į kurį investuojama, gali būti sukurtas taip, kad sprendžiant, kas jį kontroliuoja, balsavimo teisės nėra lemiamas veiksnys, pavyzdžiui, jei balsavimo teisės yra susijusios tik su administracinėmis užduotimis, o svarbiai veiklai vadovaujama pagal sutartis ir formintus susitarimus. Tokiais atvejais tam, kad nustatytų subjekto, į kurį investuojama, paskirtį ir struktūrą, investuotojas taip pat turi įvertinti, kokią riziką subjektas, į kurį investuojama, pagal savo struktūrą patiria, kokią riziką pagal savo struktūrą perduoda kitoms su subjektu, į kurį investuojama, susijusioms šalims ir ar investuotojas patiria kurią nors šios rizikos dalį arba visą šią riziką. Vertinant riziką atsižvelgiama ne tik į grąžos sumažėjimo riziką, bet ir į grąžos padidėjimo galimybę.

Galia valdyti

- B9. Tam, kad turėtų galią valdyti subjektą, į kurį investuojama, investuotojas privalo turėti galiojančių teisių, kurios jam einamuoju metu suteiktą galimybę vadovauti svarbiai veiklai. Vertinant galią valdyti atsižvelgiama tik į materialines teises ir teises, kurios nėra apsaugos teisės (žr. B22–B28 straipsnius).
- B10. Tai, ar investuotojas turi galią valdyti, priklauso nuo svarbios veiklos, nuo to, kaip priimami sprendimai dėl svarbios veiklos, ir to, kokias teises, susijusias su subjektu, į kurį investuojama, turi investuotojas ir kitos šalys.

Svarbi veikla ir vadovavimas svarbiai veiklai

- B11. Daugelio subjektų, į kuriuos investuojama, grąžą labai veikia įvairi pagrindinė ir finansavimo veikla. Veiklos, kuri, atsižvelgiant į tam tikras aplinkybes, gali būti svarbi, pavyzdžiai (sąrašas nebaigtinis):

- a) prekių arba paslaugų pirkimas ir pardavimas;
- b) finansinio turto valdymas jo naudojimo laikotarpiu (taip pat išpareigojimų neįvykdymo atveju);
- c) turto pasirinkimas, įsigijimas arba perleidimas;
- d) naujų produktų arba procesų moksliniai tyrimai ir technologinė plėtra ir
- e) finansavimo struktūros nustatymas arba finansavimo gavimas.

- B12. Sprendimų dėl svarbios veiklos pavyzdžiai (sąrašas nebaigtinis):

- a) sprendimai dėl subjekto, į kurį investuojama, steigimo, veiklos ir kapitalo, įskaitant biudžetą, ir
- b) subjekto, į kurį investuojama, pagrindinių vadovaujančių darbuotojų arba paslaugų teikėjų paskyrimas, jų atlyginimų nustatymas ir jų paslaugų arba darbo santykių su jais nutraukimas.

- B13. Kai kuriais atvejais svarbi veikla gali būti veikla iki ir po tam tikrų aplinkybių arba įvykių. Jeigu du arba keli investuotojai einamuoju metu gali vadovauti svarbiai veiklai ir jeigu ta veikla vykdoma skirtingu laiku, investuotojai turi nustatyti, kuris investuotojas gali vadovauti veiklai, kuri daro reikšmingiausią poveikį grąžai, kartu vertindami sutampančias teises priimti sprendimus (žr. 13 straipsnį). Po kurio laiko, jei pasikeičia svarbūs faktai arba aplinkybės, investuotojai šį vertinimą pakartoja.

1 pavyzdys

Du investuotojai įkuria subjektą, į kurį investuojama, medicininiam produktui sukurti ir juo prekiauti. Vienas investuotojas yra atsakingas už medicininio produkto kūrimą ir reguliavimo institucijos patvirtinimo gavimą – vadinasi, jis gali vienašališkai priimti visus sprendimus, susijusius su produkto kūrimu ir reguliavimo institucijos patvirtinimo gavimu. Reguliavimo institucijai produktą patvirtinus, kitas investuotojas jį gamina ir juo prekiauja – šis investuotojas gali vienašališkai priimti visus sprendimus dėl produkto gamybos ir prekybos juo. Jeigu visa veikla – medicininio produkto kūrimas, reguliavimo institucijos patvirtinimo gavimas, medicininio produkto gamyba ir prekyba juo – yra svarbi veikla, kiekvienas investuotojas turi nustatyti, ar gali vadovauti veiklai, kuri daro *reikšmingiausią* poveikį subjekto, į kurį investuojama, grąžai. Taigi kiekvienas investuotojas turi įvertinti, kuri veikla – ar medicininio produkto sukūrimas ir reguliavimo institucijos patvirtinimo gavimas, ar medicininio produkto gamyba ir prekyba juo, – daro *reikšmingiausią* poveikį subjekto, į kurį investuojama, grąžai, ir ar jis gali tai veiklai vadovauti. Kad nustatytų, kuris investuotojas turi galią valdyti, investuotojai vertintų:

- a) subjekto, į kurį investuojama, paskirtį ir struktūrą;
- b) veiksnius, kurie lemia subjekto, į kurį investuojama, pelno maržą, pajamas ir vertę, taip pat medicininio produkto vertę;
- c) tai, kokią poveikį subjekto, į kurį investuojama, grąžai daro kiekvieno investuotojo įgaliojimai priimti sprendimus dėl b punkte išvardytų veiksnių, ir
- d) investuotojo grąžos kintamumo poziciją.

Šiame konkrečiame pavyzdyje investuotojas taip pat vertintų:

- e) netikrumą ir pastangas, susijusius su reguliavimo institucijos patvirtinimo gavimu (atsižvelgiant į tai, kiek sėkmingos buvo investuotojo pastangos kurti medicinius produktus ir gauti reguliavimo institucijos patvirtinimą), ir
- f) tai, kuris investuotojas kontroliuoja medicininį produktą, kai jo kūrimo etapas sėkmingai baigtas.

2 pavyzdys

Investicinė struktūra (subjektas, į kurį investuojama) sukuriamas ir finansuojamas naudojant skolos priemonę, kurią valdo investuotojas (skolos investuotojas), ir nuosavybės priemonės, kurias valdo keletas kitų investuotojų. Nuosavybės dalis yra skirta pirmiesiems nuostoliams padengti ir likutinei grąžai iš subjekto, į kurį investuojama, gauti. Vienas iš investuotojų į nuosavybę, kuris valdo 30 procentų nuosavybės dalį, taip pat yra turto valdytojas. Subjektas, į kurį investuojama, gaunamas įplaukas naudoja finansinio turto portfeliui įsigyti, todėl jis patiria kredito riziką, susijusią su galimu išsipareigojimų neįvykdymu – galimybe, kad nebus sumokėta pagrindinė suma ir palūkanos už turtą. Sandoris parduodamas skolos investuotojui kaip investicija su mažiausia kredito rizikos pozicija dėl galimo išsipareigojimų, susijusių su investicijų portfelį sudarančiu turtu, neįvykdymo dėl šio turto pobūdžio ir dėl to, kad nuosavybės dalis yra skirta pirmiesiems subjekto, į kurį investuojama, nuostoliams padengti. Subjekto, į kurį investuojama, grąžai reikšmingą poveikį daro subjekto, į kurį investuojama, turto portfelio valdymas, kuris apima sprendimus dėl turto pasirinkimo, įsigijimo ir perleidimo, laikantis portfelio nuorodų, ir bet kokio portfeliui priklausančio turto valdymo po išsipareigojimų neįvykdymo. Visai šiai veiklai tol, kol išsipareigojimų neįvykdymo mastas nepasiekia nustatytos portfelio vertės proporcingos dalies (t. y. tol, kol portfelio vertei padengti nesunaudojama subjekto, į kurį investuojama, nuosavybės dalis), vadovauja turto valdytojas. Nuo to laiko turtą valdo nepriklausomas patikėtinis pagal skolos investuotojo nurodymus. Subjekto, į kurį investuojama, portfelio valdymas yra svarbi subjekto, į kurį investuojama, veikla. Turto valdytojas gali vadovauti svarbiai veiklai tol, kol turto, su kuriuo susiję išsipareigojimai neįvykdomi, dalis nepasiekia nustatytos turto portfelio vertės proporcingos dalies; skolos investuotojas gali vadovauti svarbiai veiklai, kai turto, su kuriuo susiję išsipareigojimai neįvykdomi, vertė viršija tą nustatytą portfelio vertės proporcingą dalį. Ir turto valdytojas, ir skolos investuotojas turi nustatyti, ar gali vadovauti veiklai, kuri daro *reikšmingiausią* poveikį subjekto, į kurį investuojama, grąžai, taip pat įvertinti subjekto, į kurį investuojama, paskirtį ir struktūrą, ir kiekvienos šalies grąžos kintamumo poziciją.

Teisės, kurios investuotojui suteikia galią valdyti subjektą, į kurį investuojama

- B14. Galią valdyti suteikia teisės. Tam, kad turėtų galią valdyti subjektą, į kurį investuojama, investuotojas privalo turėti galiojančių teisių, kurios investuotojui einamuoju metu suteikia galimybę vadovauti svarbiai veiklai. Teisės, kurios investuotojui suteikia galią valdyti, gali būti skirtingos priklausomai nuo subjekto, į kurį investuojama.
- B15. Teisių, kurios atskirai arba kartu su kitomis teisėmis investuotojui suteikia galią valdyti, pavyzdžiai (sąrašas nebaigtinis):
- a) teisės, kurias sudaro balsavimo teisės (arba potencialios balsavimo teisės) subjekte, į kurį investuojama (žr. B34–B50 straipsnius);
 - b) teisės paskirti, perskirti arba atleisti subjekto, į kurį investuojama, pagrindinius vadovaujančius darbuotojus, kurie gali vadovauti svarbiai veiklai;
 - c) teisės paskirti arba pašalinti kitą subjektą, kuris vadovauja svarbiai veiklai;
 - d) teisės nurodyti subjektui, į kurį investuojama, sudaryti sandorius investuotojo naudai arba vetuoti bet kokius jų pakeitimus ir
 - e) kitos teisės (pavyzdžiui, teisės priimti valdymo sutartyje nurodytus sprendimus), kurios jų turėtojui suteikia galimybę vadovauti svarbiai veiklai.
- B16. Kai subjektas, į kurį investuojama, vykdo įvairią pagrindinę ir finansavimo veiklą, kuri daro reikšmingą poveikį subjekto, į kurį investuojama, grąžai, ir kai nuolat reikia priimti reikšmingus sprendimus dėl šios veiklos, investuotojui galią valdyti atskirai arba kartu su kitais susitarimais paprastai suteikia balsavimo arba panašios teisės.
- B17. Kai balsavimo teisės negali padaryti reikšmingo poveikio subjekto, į kurį investuojama, grąžai, pavyzdžiui, kai balsavimo teisės yra susijusios tik su administracinėmis užduotimis, o vadovavimą svarbiai veiklai lemia sutartimis įforminti susitarimai, investuotojas turi įvertinti tuos sutartimis įformintus susitarimus, kad nustatytų, ar jo teisės pakankamos, kad suteiktų galią valdyti subjektą, į kurį investuojama. Investuotojas, norėdamas nustatyti, ar jo teisės yra pakankamos, kad suteiktų jam galią valdyti, turi įvertinti subjekto, į kurį investuojama, paskirtį ir struktūrą (žr. B5–B8 straipsnius) ir B51–B54 bei B18–B20 straipsniuose nurodytus reikalavimus.
- B18. Kai kuriomis aplinkybėmis gali būti sunku nustatyti, ar investuotojo teisės yra pakankamos, kad suteiktų jam galią valdyti subjektą, į kurį investuojama. Tokiais atvejais tam, kad galėtų įvertinti, ar turi galią valdyti, investuotojas turi įvertinti, ar jis praktiškai gali vienašališkai vadovauti svarbiai veiklai. Vertinami toliau išvardyti veiksniai (sąrašas nebaigtinis), kurie įvertinti kartu su teisėmis ir B19–B20 straipsniuose nurodytais rodikliais gali suteikti įrodymų, ar investuotojo teisės yra pakankamos, kad suteiktų jam galią valdyti subjektą, į kurį investuojama:
- a) ar investuotojas gali, neturėdamas tam sutartinės teisės, paskirti arba patvirtinti subjekto, į kurį investuojama, pagrindinius vadovaujančius darbuotojus, kurie gali vadovauti svarbiai veiklai;
 - b) ar investuotojas gali, neturėdamas tam sutartinės teisės, nurodyti subjektui, į kurį investuojama, sudaryti reikšmingus sandorius investuotojo naudai arba vetuoti bet kokius jų pakeitimus;
 - c) ar investuotojas turi lemiamą įtaką skiriant subjekto, į kurį investuojama, valdymo organo narius arba gaunant įgaliojimus iš kitų balsavimo teisę turinčių subjektų;
 - d) ar subjekto, į kurį investuojama, pagrindiniai vadovaujantys darbuotojai yra su investuotoju susijusios šalys (pavyzdžiui, subjekto, į kurį investuojama, generalinis direktorius ir investuotojo generalinis direktorius yra tas pats asmuo);
 - e) subjekto, į kurį investuojama, valdymo organo narių dauguma yra su investuotoju susijusios šalys.

- B19. Kartais yra požymių, kad investuotojas turi specialių ryšių su subjektu, į kurį investuojama, rodančių, kad investuotojas turi didesnę negu tik pasyvų interesą subjektu, į kurį investuojama, atžvilgiu. Tai, kad esama kokio nors konkretaus požymio arba kelių požymių, nebūtinai reiškia, kad galios valdyti kriterijus tenkinamas. Tačiau tai, kad turimas didesnis negu tik pasyvus interesas subjekto, į kurį investuojama, atžvilgiu, gali rodyti, kad investuotojas turi kitų su tuo susijusių teisių, kurios yra pakankamos, kad jam suteiktą galią valdyti arba kad įrodytų, jog jis turi galią valdyti subjektą, į kurį investuojama. Pavyzdžiui, šie požymiai rodo, kad investuotojas turi didesnę negu tik pasyvų interesą subjektu, į kurį investuojama, atžvilgiu, ir kartu su kitomis teisėmis gali reikšti, kad jis turi galią valdyti:
- a) subjekto, į kurį investuojama, pagrindiniai vadovaujantys darbuotojai, kurie gali vadovauti svarbiai veiklai, šiuo metu yra arba anksčiau buvo investuotojo darbuotojai;
 - b) subjekto, į kurį investuojama, veikla priklauso nuo investuotojo, pavyzdžiui, kaip šiais atvejais:
 - i) reikšminga dalis subjekto, į kurį investuojama, veiklos priklauso nuo investuotojo teikiamo finansavimo;
 - ii) investuotojas suteikia garantiją reikšmingai subjekto, į kurį investuojama, prievolių daliai;
 - iii) subjekto, į kurį investuojama, ypač svarbios paslaugos, technologijos, prekės arba žaliavos priklauso nuo investuotojo;
 - iv) investuotojas kontroliuoja tokį turtą kaip licencijos arba prekių ženklai, kurie yra ypač svarbūs subjekto, į kurį investuojama, veiklai;
 - v) subjektas, į kurį investuojama, yra priklausomas nuo investuotojo pagrindinių vadovujančių darbuotojų, pavyzdžiui, kai investuotojo darbuotojai turi specializuotų žinių apie subjekto, į kurį investuojama, veiklą;
 - c) reikšminga subjekto, į kurį investuojama, veiklos dalis vykdoma dalyvaujant investuotojui arba investuotojo vardu;
 - d) investuotojo galimybė arba teisės gauti grąžą iš savo ryšio su subjektu, į kurį investuojama, yra neproporcingai didesnės už jo balsavimo arba kitas panašias teises. Pavyzdžiui, gali susiklostyti tokia padėtis, kai investuotojas turi teisę arba gali gauti daugiau kaip pusę subjekto, į kurį investuojama, gaunamos grąžos, bet jam priklauso mažiau kaip pusę subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių.
- B20. Kuo didesnė galimybė arba kuo daugiau teisių gauti kintamą grąžą iš ryšio su subjektu, į kurį investuojama, tuo didesnė paskata investuotojui įgyti teisių, kurių pakaktų galiai valdyti įgyti. Todėl didelė grąžos kintamumo pozicija yra požymis, kad investuotojas gali turėti galią valdyti. Tačiau investuotojo rizikos pozicijos dydis savaime nenulemia to, ar investuotojas turi galią valdyti subjektą, į kurį investuojama.
- B21. Kai B18 straipsnyje išvardyti veiksniai ir B19 bei B20 straipsniuose išvardyti rodikliai vertinami kartu su investuotojo teisėmis, didesnę svarbą reikia teikti B18 straipsnyje apibūdintiems galios valdyti buvimo požymiams.

Materialinės teisės

- B22. Vertindamas, ar turi galią valdyti, investuotojas vertina tik materialines su subjektu, į kurį investuojama, susijusias teises (kurias turi investuotojas ir kiti subjektai). Kad teisė būtų materialinė, jos turėtojas privalo turėti praktinę galimybę ta teise naudotis.
- B23. Norint nustatyti, ar teisės yra materialinės, reikia priimti sprendimą atsižvelgiant į visus faktus ir aplinkybes. Veiksnių, kuriuos reikia įvertinti norint tai nustatyti, pavyzdžiai (sąrašas nebaigtinis):
- a) ar yra kokių nors kliūčių (ekonominių arba kitokių), dėl kurių turėtojas (ar turėtojai) negali naudotis teisėmis. Tokių kliūčių pavyzdžiai (sąrašas nebaigtinis):
 - i) finansinės baudos ir paskatos, dėl kurių teisių turėtojui neleidžiama naudotis teisėmis arba nuo jų naudojimosi atgrasoma;

- ii) naudojimosi teisėmis arba jų konvertavimo kaina, kuri sukuria finansinę kliūtį, trukdančią teisių turėtojui naudotis teisėmis arba nuo jų naudojimosi atgrasoma;
 - iii) sąlygos, dėl kurių nėra tikėtina, kad teisėmis bus naudojamosi, pavyzdžiui, sąlygos, kuriomis labai apribojamas naudojimosi teisėmis laikas;
 - iv) tai, kad subjekto, į kurį investuojama, steigimo dokumentuose arba galiojančiuose įstatymuose ar kituose teisės aktuose nėra aiškaus, pagrįsto mechanizmo, kuris leistų teisių turėtojui naudotis teisėmis;
 - v) tai, kad teisių turėtojas negali gauti informacijos, kuri reikalinga norint naudotis savo teisėmis;
 - vi) veiklos kliūtys arba paskatos, dėl kurių teisių turėtojui trukdoma naudotis savo teisėmis arba atgrasoma nuo naudojimosi jomis (pvz., tai, kad nėra kitų vadovų, kurie norėtų ar galėtų teikti specializuotas paslaugas arba teikti paslaugas ir perimti kitus pareigas einančio vadovo interesus);
 - vii) teisiniai arba norminiai reikalavimai, dėl kurių teisių turėtojui neleidžiama naudotis savo teisėmis (pavyzdžiui, kai užsienio investuotojui draudžiama naudotis savo teisėmis);
- b) jeigu norint naudotis teisėmis reikalingas daugiau negu vienos šalies sutikimas arba jeigu teises turi daugiau negu viena šalis, tai, ar yra įdiegtas mechanizmas, kuris suteikia praktinę galimybę toms šalims naudotis teisėmis kartu, jei jos taip nusprendžia. Tai, kad tokio mechanizmo nėra, rodo, kad teisės gali būti nematerialinės. Kuo didesnio skaičiaus šalių sutikimo reikia, kad būtų galima naudotis teisėmis, tuo mažiau tikėtina, kad tos teisės yra materialinės. Tačiau direktorių valdyba, kurios nariai yra nepriklausomi nuo sprendimus priimančio asmens, gali tapti mechanizmu įvairiems investuotojams veikti kartu naudojantis savo teisėmis. Todėl tai, kad panaikinimo teisės bus materialinės, labiau tikėtina tada, kai jomis naudojasi nepriklausoma direktorių valdyba, negu tada, kai jomis individualiai naudojasi didelis investuotojų skaičius;
- c) tai, ar teises turinti šalis arba šalys, pasinaudojusios tomis teisėmis, gautų naudos. Pavyzdžiui, potencialių balsavimo teisių subjekte, į kurį investuojama, turėtojas (žr. B47–B50 straipsnius) turi įvertinti pasinaudojimo priemone arba jos konvertavimo kainą. Tai, kad potencialių balsavimo teisių sąlygos bus materialinės, labiau tikėtina tada, kai priemonės vertė yra teigiama arba kai investuotojas, pasinaudojęs priemone arba ją konvertavęs, gautų naudos dėl kitų priežasčių (pvz., pasinaudojęs investuotojo ir subjekto, į kurį investuojama, tarpusavio sąsaja).
- B24. Kad teisės būtų materialinės, jomis taip pat turi būti įmanoma pasinaudoti, kai reikia priimti sprendimus dėl vadovavimo svarbiai veiklai. Paprastai tam, kad teisės būtų materialinės, jomis turi būti įmanoma pasinaudoti einamuoju metu. Tačiau kartais teisės gali būti materialinės, net jei jomis einamuoju metu pasinaudoti negalima.

Taikymo pavyzdžiai

3 pavyzdys

Subjektas, į kurį investuojama, rengia metinius akcininkų susirinkimus, kuriuose priimami sprendimai dėl vadovavimo svarbiai veiklai. Kitas akcininkų susirinkimas suplanuotas po aštuonių mėnesių. Tačiau akcininkai, kuriems atskirai arba visiems kartu priklauso bent 5 procentai balsavimo teisių, gali sušaukti specialų susirinkimą, kad pakeistų esamą svarbios veiklos politiką, tačiau dėl reikalavimo pranešti kitiems akcininkams tokio susirinkimo sušaukti nebus galima bent 30 dienų. Svarbios veiklos politika gali būti keičiama tik per specialius arba eilinius akcininkų susirinkimus. Tai taikoma reikšmingos turto dalies pardavimo patvirtinimui, taip pat reikšmingų investicijų įsigijimui arba perleidimui.

Šios aplinkybės taikomos toliau pateiktiems 3A–3D pavyzdžiams. Kiekvienas pavyzdys vertinamas atskirai.

3A pavyzdys

Investuotojui priklauso balsavimo teisių subjekte, į kurį investuojama, dauguma. Investuotojo balsavimo teisės yra materialinės, nes investuotojas gali priimti sprendimus dėl vadovavimo svarbiai veiklai tada, kai juos reikia priimti. Tai, kad investuotojas galės pasinaudoti savo balsavimo teisėmis po 30 dienų, nepanaikina investuotojo galimybės einamuoju metu vadovauti svarbiai veiklai nuo to momento, kai investuotojas įgyja akcijų paketą.

3B pavyzdys

Investuotojas yra išankstinio sandorio dėl subjekto, į kurį investuojama, akcijų daugumos pirkimo šalis. Išankstinio sandorio atsiskaitymo data yra po 25 dienų. Dabartiniai akcininkai negali pakeisti esamos svarbios veiklos politikos, nes specialus susirinkimas gali būti sušauktas ne anksčiau kaip po 30 dienų, bet tuo metu išankstinis sandoris jau bus apmokėtas. Taigi investuotojas turi teises, kurios iš esmės prilygsta akcijų daugumos valdymo teisei, aptartai 3A pavyzdyje (t. y. investuotojas, su kuriuo sudarytas išankstinis sandoris, gali priimti sprendimus dėl vadovavimo svarbiai veiklai tada, kada juos reikia priimti). Investuotojo išankstinis sandoris yra materialinė teisė, kuri investuotojui einamuoju metu suteikia galimybę vadovauti svarbiai veiklai dar iki išankstinio sandorio atsiskaitymo momento.

3C pavyzdys

Investuotojas turi reikšmingą pasirinkimo įsigyti subjekto, į kurį investuojama, akcijų daugumą sandorį, kurį galima įvykdyti per 25 dienas ir kuris yra didelės teigiamos vertės. Būtų galima daryti tą pačią išvadą, kaip 3B pavyzdyje.

3D pavyzdys

Investuotojas yra išankstinio sandorio dėl subjekto, į kurį investuojama, akcijų daugumos pirkimo šalis ir neturi jokių kitų su subjektu, į kurį investuojama, susijusių teisių. Išankstinio sandorio atsiskaitymo data yra po šešių mėnesių. Priešingai negu pirmiau pateiktuose pavyzdžiuose, investuotojas einamuoju metu neturi galimybės vadovauti svarbiai veiklai. Esami akcininkai einamuoju metu turi galimybę vadovauti svarbiai veiklai, nes gali iki išankstinio sandorio įvykdymo termino pakeisti esamą svarbios veiklos politiką.

- B25. Kai kitos šalys naudojasi materialinėmis teisėmis, tai gali neleisti investuotojui kontroliuoti subjekto, į kurį investuojama ir su kuriuo tos teisės yra susijusios. Jeigu turimos tokios materialinės teisės, nereikalaujama, kad jų turėtojai galėtų inicijuoti sprendimus. Kitų šalių turimos materialinės teisės, jei jos nėra tik apsaugos teisės (žr. B26–B28 straipsnius), gali neleisti investuotojui kontroliuoti subjekto, į kurį investuojama, net jei tos teisės jų turėtojams einamuoju metu suteikia galimybę tik patvirtinti arba atmesti su svarbia veikla susijusius sprendimus.

Apsaugos teisės

- B26. Vertindamas, ar teisės investuotojui suteikia galią valdyti subjektą, į kurį investuojama, investuotojas turi įvertinti, ar jo teisės ir kitų subjektų turimos teisės nėra apsaugos teisės. Apsaugos teisės yra susijusios su esminiais subjekto, į kurį investuojama, veiklos pakeitimais arba taikomos išimtinėmis aplinkybėmis. Tačiau ne visos teisės, kurios taikomos išimtinėmis aplinkybėmis arba priklauso nuo tam tikrų įvykių, yra apsaugos teisės (žr. B13 ir B53 straipsnius).
- B27. Kadangi apsaugos teisės yra skirtos jų turėtojų interesams apsaugoti, bet tai šaliai nesuteikia galios valdyti subjekto, į kurį investuojama ir su kuriuo tos teisės yra susijusios, tik apsaugos teises turintis investuotojas negali turėti galios valdyti arba neleisti kitai šaliai turėti galią valdyti subjekto, į kurį investuojama (žr. 14 straipsnį).
- B28. Apsaugos teisių pavyzdžiai (sąrašas nebaigtinis):
- a) kreditoriaus teisė uždrausti paskolos gavėjui imtis veiklos, kuri galėtų reikšmingai pakeisti paskolos gavėjo kredito riziką kreditoriaus nenaudai;

- b) šalies, turinčios nekontroliuojamą dalį subjekte, į kurią investuojama, teisė tvirtinti kapitalo išlaidas, kurios yra didesnės, negu reikia įprastai veiklai vykdyti, arba tvirtinti kapitalo ar skolos priemonių emisiją;
- c) kreditoriaus teisė perimti paskolos gavėjo turtą, jeigu paskolos gavėjas neįvykdo tam tikrų nustatytų paskolos grąžinimo sąlygų.

Franšizės

- B29. Kai pagal franšizės sutartį subjektas, į kurią investuojama, yra franšizės gavėjas, franšizės davėjui dažnai suteikiamos teisės, kurių paskirtis – apsaugoti franšizės ženklą. Paprastai pagal franšizės sutartis franšizės davėjams suteikiamos tam tikros teisės priimti sprendimus dėl franšizės gavėjo veiklos.
- B30. Paprastai franšizės davėjų teisės neriboja kitų šalių (ne franšizės davėjų) galimybės priimti sprendimus, kurie daro reikšmingą poveikį franšizės gavėjo grąžai. Taip pat franšizės davėjo teisės pagal franšizės sutartis franšizės davėjui ne visada suteikia galimybę einamuoju metu vadovauti veiklai, kuri daro reikšmingą poveikį franšizės gavėjo grąžai.
- B31. Būtina skirti galimybę einamuoju metu priimti sprendimus, kurie daro reikšmingą poveikį franšizės gavėjo grąžai, ir galimybę priimti sprendimus, kuriais saugomas franšizės ženklas. Franšizės davėjas neturi galios valdyti franšizės gavėjo, jeigu kitos šalys turi galiojančių teisių, kurios jiems einamuoju metu suteikia galimybę vadovauti svarbiai franšizės gavėjo veiklai.
- B32. Sudarydamas franšizės sutartį franšizės gavėjas priima vienašališką sprendimą tvarkyti savo verslą pagal franšizės sutarties sąlygas, bet savo naudai.
- B33. Tokių esminių sprendimų, kaip sprendimai dėl franšizės gavėjo teisinės formos ir finansavimo struktūros, kontrolę gali vykdyti kitos šalys, ne franšizės davėjas, ir ji gali daryti reikšmingą poveikį franšizės gavėjo grąžai. Kuo mažesnė franšizės davėjo teikiama finansinė parama ir kuo mažesnė franšizės davėjo grąžos, gaunamos iš franšizės gavėjo, kintamumo pozicija, tuo labiau tikėtina, kad franšizės davėjas turi tik apsaugos teises.

Balsavimo teisės

- B34. Dažnai investuotojas einamuoju metu turi galimybę vadovauti svarbiai veiklai naudodamasis balsavimo arba panašiomis teisėmis. Investuotojas atsižvelgia į šio skyriaus (B35–B50 straipsnių) reikalavimus, jeigu subjekto, į kurią investuojama, svarbiai veiklai vadovauja naudodamasis balsavimo teisėmis.

Galia valdyti turint balsavimo teisių daugumą

- B35. Investuotojas, kuriam priklauso daugiau kaip pusė subjekto, į kurią investuojama, balsavimo teisių, turi galią valdyti šiais atvejais, išskyrus tuos atvejus, kai taikomas B36 arba B37 straipsnis:

- a) svarbiai veiklai vadovaujama pagal subjekto, kuriam priklauso balsavimo teisių dauguma, balsą, arba

- b) dauguma valdymo organo, kuris vadovauja svarbiai veiklai, narių skiriama pagal subjekto, kuriam priklauso balsavimo teisių dauguma, balsą.

Galios valdyti nesuteikianti balsavimo teisių dauguma

- B36. Kad investuotojas, kuriam priklauso daugiau kaip pusė subjekto, į kurią investuojama, balsavimo teisių, turėtų galią valdyti subjektą, į kurią investuojama, investuotojo balsavimo teisės turi būti materialinės, kaip nurodyta B22–B25 straipsniuose, ir turi einamuoju metu suteikti investuotojui galimybę vadovauti svarbiai veiklai – dažniausiai tai daroma nustatant veiklos ir finansavimo politiką. Jeigu kitas subjektas turi galiojančių teisių, kurios tam subjektui suteikia teisę vadovauti svarbiai veiklai, ir jeigu tas subjektas nėra investuotojo agentas, investuotojas neturi galios valdyti subjekto, į kurią investuojama.

- B37. Investuotojas neturi galios valdyti subjekto, į kurį investuojama, net jei investuotojui priklauso subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių dauguma, jeigu tos balsavimo teisės nėra materialinės. Pavyzdžiui, investuotojas, kuriam priklauso daugiau kaip pusė subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių, negali turėti galios valdyti, jeigu svarbiai veiklai vadovaujama pagal vyriausybės, teismo, administratoriaus, perėmėjo, likvidatoriaus arba reguliavimo institucijos nurodymus.

Galia valdyti neturint balsavimo teisių daugumos

- B38. Investuotojas gali turėti galią valdyti, net jei jam priklauso mažiau nei dauguma subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių. Investuotojas gali turėti galią valdyti turėdamas mažiau nei daugumą subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių, pavyzdžiui, šiais atvejais:

- a) pagal investuotojo ir kitų balsavimo teisių turėtojų sutartimi įformintą susitarimą (žr. B39 straipsnį);
- b) dėl teisių pagal kitus sutartimis įformintus susitarimus (žr. B40 straipsnį);
- c) dėl investuotojo balsavimo teisių (žr. B41–B45 straipsnius);
- d) dėl potencialių balsavimo teisių (žr. B47–B50 straipsnius) arba
- e) dėl kelių a–d punktuose nurodytų veiksnių kartu.

Sutartimi įformintas susitarimas su kitais balsavimo teisių turėtojais

- B39. Pagal investuotojo ir kitų balsavimo teisių turėtojų sutartimi įformintą susitarimą investuotojui gali būti suteikta teisė naudotis pakankamomis balsavimo teisėmis, kad investuotojas įgytų galią valdyti, net jei jis neturi pakankamai balsavimo teisių, kad galią valdyti įgytų be sutartimi įforminto susitarimo. Tačiau sutartimi įformintu susitarimu gali būti užtikrinama, kad investuotojas galėtų pakankamam kitų balsavimo teisių turėtojų skaičiui nurodyti, kaip balsuoti, kad investuotojas galėtų priimti sprendimus dėl svarbios veiklos.

Teisės pagal kitus sutartimis įformintus susitarimus

- B40. Kitos teisės priimti sprendimus kartu su balsavimo teisėmis investuotojui gali einamuoju metu suteikti galimybę vadovauti svarbiai veiklai. Pavyzdžiui, sutartimi įformintame susitarime nurodytos teisės kartu su balsavimo teisėmis gali būti pakankamos, kad investuotojui einamuoju metu suteiktų galimybę vadovauti subjekto, į kurį investuojama, gamybos procesams arba kitai subjekto, į kurį investuojama, pagrindinei arba finansavimo veiklai, kuri daro reikšmingą poveikį subjekto, į kurį investuojama, grąžai. Tačiau jei kitų teisių nėra, ekonominė subjekto, į kurį investuojama, priklausomybė nuo investuotojo (pavyzdžiui, tiekėjo ir jo pagrindinio kliento santykių atveju) nesuteikia investuotojui galios valdyti subjekto, į kurį investuojama.

Investuotojo balsavimo teisės

- B41. Investuotojas, kuris turi mažiau nei daugumą balsavimo teisių, turi pakankamai teisių, kad įgytų galią valdyti, jeigu praktiškai gali vienašališkai vadovauti svarbiai veiklai.
- B42. Vertindamas, ar investuotojo balsavimo teisės yra pakankamos, kad suteiktų galią valdyti, investuotojas įvertina visus faktus ir aplinkybes, be kita ko:

- a) investuotojo turimos balsavimo teisių dalies dydį, palyginti su kitų balsavimo teisių turėtojų turimomis balsavimo teisėmis ir jų pasiskirstymu, atkreipdamas dėmesį į:
 - i) tai, kad kuo daugiau balsavimo teisių investuotojas turi, tuo didesnė tikimybė, kad investuotojas turi galiojančias teises, kurios jam einamuoju metu suteikia galimybę vadovauti svarbiai veiklai;
 - ii) tai, kad kuo daugiau balsavimo teisių investuotojas turi, palyginti su kitais balsavimo teisių turėtojais, tuo didesnė tikimybė, kad investuotojas turi galiojančias teises, kurios jam einamuoju metu suteikia galimybę vadovauti svarbiai veiklai;
 - iii) tai, kad kuo daugiau šalių turėtų veikti kartu, kad nusvertų investuotojo balsus, tuo didesnė tikimybė, kad investuotojas turi galiojančias teises, kurios jam einamuoju metu suteikia galimybę vadovauti svarbiai veiklai;

- b) potencialias investuotojo, kitų balsavimo teisių turėtojų ir kitų šalių balsavimo teises (žr. B47–B50 straipsnius);
- c) teises pagal kitus sutartimis įformintus susitarimus (žr. B40 straipsnį) ir
- d) visus papildomus faktus ir aplinkybes, kurie rodo, kad investuotojas einamuoju metu, kai reikia priimti sprendimus, gali arba negali vadovauti svarbiai veiklai, įskaitant balsavimą ankstesniuose akcininkų susirinkimuose.

B43. Jei vadovavimą svarbiai veiklai lemia balsų dauguma ir investuotojas turi daug daugiau balsavimo teisių nei kiti balsavimo teisių turėtojai arba organizuota balsavimo teisių turėtojų grupė, o kiti akcijų paketai yra labai išskaidyti, įvertinus vien B42 straipsnio a–c punktuose išvardytus veiksniai gali tapti akivaizdu, kad investuotojas turi galią valdyti subjektą, į kurį investuojama.

Taikymo pavyzdžiai

4 pavyzdys

Investuotojas įgyja 48 procentus subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių. Likusios balsavimo teisės priklauso tūkstančiams akcininkų, kurių nė vienas atskirai neturi daugiau kaip 1 procento balsavimo teisių. Nė vienas akcininkas nėra sudaręs susitarimo konsultuotis su kuriuo nors iš kitų akcininkų ar priimti kolektyvinius sprendimus. Vertindamas, kokią proporcingą balsavimo teisių dalį įsigyti, remdamasis santykiniais kitų akcijų paketų dydžiais, investuotojas nustatė, kad 48 % dalies pakaktų kontrolei įgyti. Šiuo atveju, remdamasis absoliučiu valdomos dalies dydžiu ir santykiniais kitų akcijų paketų dydžiais, investuotojas daro išvadą, jog turi pakankamai dominuojančią balsavimo teisių dalį, kad atitiktų galios valdyti kriterijų, neturėdamas įvertinti kitų galios valdyti įrodymų.

5 pavyzdys

Investuotojui A priklauso 40 procentų subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių, o kitiems dvylikai investuotojų priklauso po 5 procentus subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių. Pagal akcininkų susitarimą investuotojui A priklauso teisė skirti ir pašalinti vadovus, atsakingus už vadovavimą svarbiai veiklai, ir nustatyti jų atlygį. Norint pakeisti šį susitarimą reikalinga dviejų trečdalių akcininkų balsų dauguma. Šiuo atveju investuotojas A daro išvadą, kad absoliutus turimos dalies dydis ir santykinis kitų akcijų paketų dydis savaime nėra lemiamas veiksnys nustatant, ar jo turimų teisių pakanka, kad jis įgytų galią valdyti. Tačiau investuotojas A nustato, kad jo sutartinė teisė skirti ir pašalinti vadovus ir nustatyti jų atlygį yra pakankama, kad būtų galima daryti išvadą, jog jis turi galią valdyti subjektą, į kurį investuojama. Faktas, kad investuotojas A galbūt šia teise nesinaudojo, arba tikėtumas, kad investuotojas pasinaudos savo teise išrinkti, paskirti arba pašalinti vadovus, neturi būti svarstomas vertinant, ar investuotojas A turi galią valdyti.

B44. Kitais atvejais įvertinus vien B42 straipsnio a–c punktuose išvardytus veiksniai gali paaiškėti, kad investuotojas neturi galios valdyti.

Taikymo pavyzdys

6 pavyzdys

Investuotojui A priklauso 45 procentai subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių. Dar dviem investuotojams priklauso po 26 procentai subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių. Likusios balsavimo teisės priklauso dar trimis akcininkams, kurie turi po 1 procentą balsavimo teisių. Kitų susitarimų, kurie darytų poveikį sprendimų priėmimui, nėra. Šiuo atveju investuotojo A balsavimo teisių dalies dydis, palyginti su kitais akcijų paketais, yra pakankamas pagrindas, leidžiantis daryti išvadą, jog investuotojas A neturi galios valdyti. Tik du kiti investuotojai turėtų bendradarbiauti, kad galėtų uždrausti investuotojui A vadovauti svarbiai subjekto, į kurį investuojama, veiklai.

- B45. Tačiau B42 straipsnio a–c punktuose išvardyti veiksniai savaime negali būti lemiami. Jeigu įvertinus šiuos veiksnius investuotojui nėra aišku, ar turi galią valdyti, jis turi įvertinti papildomus faktus ir aplinkybes, pavyzdžiui, ar kiti akcininkai pagal savo pobūdį yra pasyvūs, vertinant balsavimą ankstesniuose akcininkų susirinkimuose. Taip pat vertinami B18 straipsnyje išvardyti veiksniai ir B19 bei B20 straipsniuose išvardyti rodikliai. Kuo mažiau balsavimo teisių investuotojas turi ir kuo mažiau šalių turėtų veikti kartu, kad nusvertų investuotojo balsus, tuo daugiau reikėtų kliautis papildomais faktais ir aplinkybėmis norint įvertinti, ar investuotojo teisės yra pakankamos, kad jam suteiktą galią valdyti. Kai B18–B20 straipsniuose išvardyti faktai ir aplinkybės vertinami kartu su investuotojo teisėmis, B18 straipsnyje išvardytiems galios valdyti kriterijams reikia teikti daugiau svarbos negu B19 ir B20 straipsniuose išvardytiems galios valdyti rodikliams.

Taikymo pavyzdžiai

7 pavyzdys

Investuotojui priklauso 45 procentai subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių. Dar vienuolikai akcininkų priklauso po 5 procentus subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių. Nė vienas akcininkas nėra sudaręs sutartimi įforminto susitarimo konsultuotis su kuriuo nors iš kitų akcininkų ar priimti kolektyvinius sprendimus. Šiuo atveju absoliutus investuotojo turimos dalies dydis ir santykinis kitų akcijų paketų dydis savaime nėra lemiami kriterijai nustatant, ar investuotojo turimų teisių pakanka, kad jis įgytą galią valdyti subjektą, į kurį investuojama. Reikia įvertinti papildomus faktus ir aplinkybes, kurie gali suteikti įrodymų, ar investuotojas turi galią valdyti, ar jos neturi.

8 pavyzdys

Investuotojui priklauso 35 procentai subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių. Dar trims akcininkams priklauso po 5 procentus subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių. Likusios balsavimo teisės priklauso daugybei akcininkų, kurių nė vienas atskirai neturi daugiau kaip 1 procento balsavimo teisių. Nė vienas akcininkas nėra sudaręs susitarimo konsultuotis su kuriuo nors iš kitų akcininkų ar priimti kolektyvinius sprendimus. Norint priimti sprendimus dėl svarbios subjekto, į kurį investuojama, veiklos reikalingas balsų daugumos patvirtinimas per atitinkamus akcininkų susirinkimus – per atitinkamą paskutinį akcininkų susirinkimą pasinaudota 75 procentais subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių. Šiuo atveju aktyvus kitų akcininkų dalyvavimas paskutiniame akcininkų susirinkime rodo, kad investuotojas neturėtų praktinės galimybės vienašališkai vadovauti svarbiai veiklai, nepaisant to, ar investuotojas yra vadovavęs svarbiai veiklai, nes pakankamas kitų akcininkų skaičius balsavo taip pat, kaip investuotojas.

- B46. Jeigu įvertinus B42 straipsnio a–d punktuose išvardytus veiksnius neaišku, ar investuotojas turi galią valdyti, investuotojas subjekto, į kurį investuojama, nekontroliuoja.

Potencialios balsavimo teisės

- B47. Vertindamas kontrolę ir norėdamas nustatyti, ar turi galią valdyti, investuotojas vertina savo ir kitų šalių turimas potencialias balsavimo teises. Potencialios balsavimo teisės yra teisės įgyti subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teises, pavyzdžiui, balsavimo teises, atsirandančias dėl konvertuojamųjų priemonių arba pasirinkimo sandorių, įskaitant išankstinius sandorius. Tos potencialios balsavimo teisės yra vertinamos tik jei yra materialinės (žr. B22–B25 straipsnius).
- B48. Vertindamas potencialias balsavimo teises investuotojas turi įvertinti priemonės paskirtį ir struktūrą, taip pat visų kitų subjekto, į kurį investuojama, ir investuotojo ryšių paskirtį ir struktūrą. Tuo tikslu vertinamos įvairios priemonės sąlygos, taip pat akivaizdūs investuotojo lūkesčiai, motyvai ir priežastys, dėl kurių jis su tomis sąlygomis sutiko.
- B49. Jeigu investuotojas taip pat turi balsavimo teisių arba kitų teisių priimti sprendimus, susijusius su subjekto, į kurį investuojama, veikla, investuotojas įvertina, ar tos teisės kartu su potencialiomis balsavimo teisėmis suteikia investuotojui galią valdyti.

- B50. Vien materialinės potencialios balsavimo teisės arba šios teisės kartu su kitomis teisėmis investuotojui einamuoju metu gali suteikti galimybę vadovauti svarbiai veiklai. Pavyzdžiui, tikėtina, kad taip būtų, jeigu investuotojas turėtų 40 procentų subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių ir pagal B23 straipsnį turėtų materialines teises, atsirandančias dėl pasirinkimo sandorių, įgyti dar 20 procentų balsavimo teisių.

Taikymo pavyzdžiai

9 pavyzdys

Investuotojui A priklauso 70 procentai subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių. Investuotojui B priklauso 30 procentų subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių, taip pat pasirinkimo sandoris įgyti pusę investuotojo A balsavimo teisių. Pasirinkimo sandorį galima įvykdyti per artimiausius dvejus metus už fiksuotą didelės neigiamos vertės kainą (ir numatoma, kad ji tuos dvejus metus tokia išliks). Investuotojas A naudojosi savo balsavimo teisėmis ir aktyviai vadovauja svarbiai subjekto, į kurį investuojama, veiklai. Tokiu atveju tikėtina, kad investuotojas A atitiks galios valdyti kriterijų, nes einamuoju metu jis turi galimybę vadovauti svarbiai veiklai. Nors investuotojas B šiuo metu turi įvykdomų pasirinkimo sandorių įsigyti papildomų balsavimo teisių (nusprendęs įvykdyti sandorius jis įgytų subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių daugumą), dėl su šiais pasirinkimo sandoriais susijusių sąlygų jie nėra laikomi reikšmingais.

10 pavyzdys

Investuotojui A ir dar dviem investuotojams priklauso po vieną trečdalį subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių. Subjekto, į kurį investuojama, verslo veikla glaudžiai susijusi su investuotoju A. Investuotojas A turi ne tik nuosavybės priemonių, bet ir skolos priemonių, kurios bet kuriuo metu gali būti konvertuotos į subjekto, į kurį investuojama, paprastąsias akcijas už fiksuotą neigiamos vertės (bet ne didelės neigiamos vertės) kainą. Jeigu skola būtų konvertuota, investuotojui A priklausytų 60 procentų subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių. Investuotojas A gautų naudos dėl tarpusavio sąsajos, jeigu skolos priemonės būtų konvertuotos į paprastąsias akcijas. Investuotojas A turi galią valdyti subjektą, į kurį investuojama, nes jam priklauso subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisės ir materialinės potencialios balsavimo teisės, kurios einamuoju metu jam suteikia galimybę vadovauti svarbiai veiklai.

Galia valdyti, kai balsavimo arba panašios teisės nedaro reikšmingo poveikio subjekto, į kurį investuojama, grąžai

- B51. Vertindamas subjekto, į kurį investuojama, paskirtį ir struktūrą (žr. B5–B8 straipsnius), investuotojas turi įvertinti savo dalyvavimą ir sprendimus, priimtus subjekto, į kurį investuojama, veiklos pradžioje, jį steigiant, ir įvertinti, ar investuotojo dalyvavimo sandorio sąlygos ir ryšio ypatumai suteikia jam pakankamai teisių, kad jis įgytų galią valdyti. Vien dalyvavimo steigiant subjektą, į kurį investuojama, nepakanka, kad investuotojas įgytų kontrolės teisę. Tačiau dalyvavimas steigiant gali rodyti, kad investuotojas turėjo galimybę įgyti pakankamai teisių, kad įgytų galią valdyti subjektą, į kurį investuojama.
- B52. Be to, investuotojas turi įvertinti sutartimis įformintus susitarimus, pavyzdžiui, dėl teisės pirkti, teisės parduoti ir likvidavimo teisės, sudarytus subjekto, į kurį investuojama, veiklos pradžioje. Jeigu tuose sutartimis įformintuose susitarimuose yra numatyta su subjektu, į kurį investuojama, glaudžiai susijusi veikla, ši veikla iš esmės sudaro neatskiriama subjekto, į kurį investuojama, bendros veiklos dalį, net jei ši veikla teisiniu požiūriu gali nepatekti į subjekto, į kurį investuojama, veiklos sritį. Todėl nustatant, ar investuotojas turi galią valdyti subjektą, į kurį investuojama, tiesioginės arba netiesioginės teisės priimti sprendimus, numatytos sutartimis įformintuose susitarimuose ir glaudžiai susijusios su subjektu, į kurį investuojama, turi būti laikomos svarbia veikla.
- B53. Kai kurių subjektų, į kuriuos investuojama, svarbi veikla vykdoma tik kai susiklosto ypatingos aplinkybės arba įvyksta tam tikri įvykiai. Subjektas, į kurį investuojama, gali būti sukurtas taip, kad jo veiklos ir grąžos valdymas yra iš anksto nustatytas, nebent susiklosto ypatingos aplinkybės arba įvyksta tam tikri įvykiai. Tokiu atveju tik sprendimai dėl subjekto, į kurį investuojama, veiklos, kai susiklosto tos aplinkybės arba įvyksta tie įvykiai, gali reikšmingai paveikti jo grąžą ir būti laikomi svarbia veikla. Tam, kad investuotojas, kuris gali priimti tuos sprendimus, turėtų galią valdyti, nereikia, kad susiklostytų tos aplinkybės arba įvyktų tie įvykiai. Tai, kad teisė priimti sprendimus priklauso nuo to, ar susiklostys aplinkybės arba įvyks įvykiai, savaime nereiškia, kad tos teisės yra apsaugos teisės.

11 pavyzdys

Vienintelė subjekto, į kurį investuojama, verslo veikla, nurodyta jo steigimo dokumentuose, yra išgyti gautinas sumas ir kasdien jas tvarkyti savo investuotojų vardu. Prie kasdienio tvarkymo priskiriamas pagrindinės sumos ir palūkanų mokėjimų gavimas ir perdavimas suėjus terminui. Su gautina suma susijusio išpareigojimų neįvykdymo atveju subjektas, į kurį investuojama, iškart tą gautiną sumą perduoda investuotojui pagal atskirą investuotojo ir subjekto, į kurį investuojama, pardavimo susitarimą. Vienintelė svarbi veikla yra gautinų sumų valdymas išpareigojimų neįvykdymo atveju, nes tai vienintelė veikla, kuri gali reikšmingai paveikti subjekto, į kurį investuojama, grąžą. Gautinų sumų valdymas iki išpareigojimų neįvykdymo nėra svarbi veikla, nes tam nereikia priimti reikšmingų sprendimų, kurie galėtų reikšmingai paveikti subjekto, į kurį investuojama, grąžą, – veikla iki išpareigojimų neįvykdymo yra iš anksto nustatyta, ją sudaro tik pinigų srautų gavimas suėjus terminui ir jų perdavimas investuotojams. Todėl vertinant bendrą subjekto, į kurį investuojama, veiklą, kuri daro reikšmingą poveikį subjekto, į kurį investuojama, grąžai, turėtų būti vertinama tik investuotojo teisė valdyti turtą išpareigojimų neįvykdymo atveju. Šiame pavyzdyje subjekto, į kurį investuojama, struktūra užtikrina, kad investuotojas turi įgaliojimus priimti sprendimus dėl veiklos, kuri daro reikšmingą poveikį grąžai, tik tada, kai ši teisė priimti sprendimus yra reikalinga. Pardavimo susitarimo sąlygos yra neatskiriama bendro sandorio su subjektu, į kurį investuojama, ir jo steigimo dalis. Todėl, atsižvelgiant į pardavimo susitarimo sąlygas, taip pat į subjekto, į kurį investuojama, steigimo dokumentus, darytina išvada, kad investuotojas turi galią valdyti subjektą, net jei investuotojas perima gautinų sumų nuosavybės teisę tik išpareigojimų neįvykdymo atveju ir gautinų sumų, su kuriomis susiję išpareigojimai neįvykdomi, valdymas teisiniu požiūriu nepatenka į subjekto, į kurį investuojama, veiklos sritį.

12 pavyzdys

Vienintelis subjekto, į kurį investuojama, turtas yra gautinos sumos. Įvertinus subjekto, į kurį investuojama, paskirtį ir struktūrą nustatyta, kad vienintelė svarbi veikla yra gautinų sumų valdymas išpareigojimų neįvykdymo atveju. Šalis, kuri gali valdyti gautinas sumas išpareigojimų neįvykdymo atveju, turi galią valdyti subjektą, į kurį investuojama, nepaisant to, ar kuris nors iš skolininkų neįvykdė savo išpareigojimų.

- B54. Investuotojas gali turėti tiesioginį arba netiesioginį išpareigojimą užtikrinti, kad subjektas, į kurį investuojama, tęstų veiklą nekeisdamas pradinės struktūros. Toks išpareigojimas gali padidinti investuotojo grąžos kintamumo poziciją ir taip labiau paskatinti investuotoją įgyti pakankamai teisių, kurios suteiktų jam galią valdyti. Todėl išpareigojimas užtikrinti, kad subjektas, į kurį investuojama, veiktų nekeisdamas pradinės struktūros, gali rodyti, kad investuotojas turi galią valdyti, bet tai savaime nesuteikia investuotojui galios valdyti ir netrukdo kitai šaliai turėti galią valdyti.

Galimybė arba teisės gauti kintamą grąžą iš subjekto, į kurį investuojama

- B55. Vertindamas, ar turi subjekto, į kurį investuojama, kontrolės teisę, investuotojas nustato, ar gali arba turi teisę iš savo ryšio su subjektu, į kurį investuojama, gauti kintamą grąžą.
- B56. Kintama grąža yra tokia grąža, kuri nėra fiksuota ir gali kisti dėl subjekto, į kurį investuojama, veiklos rezultatų. Kintama grąža gali būti tik teigiama, tik neigiama arba ir teigiama, ir neigiama (žr. 15 straipsnį). Vertindamas, ar iš subjekto, į kurį investuojama, gaunama grąža yra kintama ir kiek kintama, investuotojas remiasi esminėmis susitarimo nuostatomis ir nepaiso teisinės grąžos formos. Pavyzdžiui, investuotojas gali turėti obligaciją, už kurią mokami fiksuotų palūkanų mokėjimai. Fiksuotų palūkanų mokėjimai pagal šį TFAS yra kintama grąža, nes dėl jų kyla išpareigojimų neįvykdymo rizika, taip pat investuotojas dėl jų patiria kredito riziką, susijusią su obligacijos emitentu. Kintamumo mastas (t. y. kiek ta grąža yra kintama) priklauso nuo obligacijos kredito rizikos. Taip pat ir fiksuotas sėkmės mokestis už subjekto, į kurį investuojama, turto valdymą yra kintama grąža, nes investuotojas dėl to patiria subjekto, į kurį investuojama, veiklos rezultatų riziką. Kintamumo mastas priklauso nuo subjekto, į kurį investuojama, gebėjimo gauti pakankamų pajamų mokesčiui sumokėti.
- B57. Keletas grąžos pavyzdžių:
- a) dividendai, kita iš subjekto, į kurį investuojama, gaunama ir paskirstoma ekonominė nauda (pvz., palūkanos už subjekto, į kurį investuojama, išleistų skolos vertybinius popierius) ir investuotojo investicijos į tą subjektą vertės pokyčiai;

- b) atlygis už subjekto, į kurį investuojama, turto arba išpareigojimų valdymą, mokesčiai, nuostolio pozicija dėl suteikto kredito arba likvidumo paramos, likusios subjekto, į kurį investuojama, turto ir išpareigojimų dalys po to subjekto, į kurį investuojama, likvidavimo, mokesčių lengvatos ir galimybė pasinaudoti būsimu likvidumu, kurią investuotojas turi dėl savo ryšio su subjektu, į kurį investuojama;
- c) grąža, kurios kiti dalių turėtojai negali gauti. Pavyzdžiui, investuotojas gali naudoti savo turtą kartu su subjekto, į kurį investuojama, turtu, kaip antai sujungti veiklos funkcijas, kad galėtų pasinaudoti masto ekonomija, sutaupyti išlaidų, gauti retų produktų, įgyti galimybę pasinaudoti nuosavybės teise saugomomis žiniomis arba apriboti tam tikrą veiklą arba turtą, kad padidintų investuotojo kito turto vertę.

Galios valdyti ir grąžos ryšys

Perduota galia valdyti

- B58. Kai investuotojas, kuris turi teisę priimti sprendimus (sprendimus priimantis asmuo), vertina, ar kontroliuoja subjektą, į kurį investuojama, jis turi nustatyti, ar yra pagrindinė šalis, ar agentas. Investuotojas taip pat turi nustatyti, ar kuris nors kitas subjektas, turintis teisę priimti sprendimus, veikia kaip agentas investuotojo vardu. Agentas – šalis, visų pirma įgaliota veikti kitos šalies arba šalių (pagrindinės šalies (šalių)) vardu ir naudai, todėl subjekto, į kurį investuojama, nekontroliuoja, kai naudojasi savo įgaliojimais priimti sprendimus (žr. 17 ir 18 straipsnius). Taigi, kartais agentas gali turėti pagrindinės šalies teises ir jomis naudotis, bet tai jis daro pagrindinės šalies vardu. Sprendimus priimantis asmuo nėra agentas vien dėl to, kad kitos šalys gali gauti naudos dėl jo priimamų sprendimų.
- B59. Investuotojas gali savo įgaliojimus priimti sprendimus konkrečiais klausimais arba dėl visos svarbios veiklos perduoti agentui. Vertindamas, ar kontroliuoja subjektą, į kurį investuojama, investuotojas savo agentui perduotas teises priimti sprendimus vertina lyg jas pats tiesiogiai turėtų. Tais atvejais, kai pagrindinių šalių yra daugiau negu viena, kiekviena pagrindinė šalis turi įvertinti, ar turi galią valdyti subjektą, į kurį investuojama, atsižvelgdama į B5–B54 straipsniuose išdėstytus reikalavimus. B60–B72 straipsniuose pateikiamos nuorodos, kaip nustatyti, ar sprendimus priimantis asmuo yra agentas, ar pagrindinė šalis.
- B60. Sprendimus priimantis asmuo, norėdamas nustatyti, ar yra agentas, turi įvertinti visus savo, valdomo subjekto, į kurį investuojama, ir kitų su subjektu, į kurį investuojama, susijusių šalių ryšius, visų pirma visus toliau išvardytus veiksnius:
- a) savo įgaliojimus priimti sprendimus dėl subjekto, į kurį investuojama, mastą (B62 ir B63 straipsniai);
 - b) kitų šalių turimas teises (B64–B67 straipsniai);
 - c) atlygį, kurį turi teisę gauti pagal susitarimą (-us) dėl atlygio (B68–B70 straipsniai);
 - d) sprendimus priimančio asmens grąžos iš kitų turimų subjekto, į kurį investuojama, dalių kintamumo poziciją (B71 ir B72 straipsniai).

Remiantis konkrečiais faktais ir aplinkybėmis kiekvienam veiksmui suteikiama kitokia svarba.

- B61. Norint nustatyti, ar sprendimus priimantis asmuo yra agentas, reikia vertinti visus B60 straipsnyje išvardytus veiksnius, išskyrus tuos atvejus, kai materialinės teisės pašalinti sprendimus priimančią asmenį priklauso vienai šaliai (panaikinimo teisės) ir ji gali be priežasties pašalinti sprendimus priimančią asmenį (žr. B65 straipsnį).

Įgaliojimų priimti sprendimus mastas

- B62. Sprendimus priimančio asmens įgaliojimų priimti sprendimus mastas nustatomas vertinant:
- a) veiklą, kurią leidžiama vykdyti pagal susitarimą (-us) dėl sprendimų priėmimo ir įstatymus, ir
 - b) teisę veikti savo nuožiūra, kurią sprendimus priimantis asmuo turi priimdamas sprendimus dėl šios veiklos.

- B63. Sprendimus priimančio asmens turi įvertinti subjekto, į kurį investuojama, paskirtį ir struktūrą, riziką, kurią pagal savo struktūrą subjektas, į kurį investuojama, turėtų patirti, riziką, kurią pagal savo struktūrą turėtų perduoti susijusioms šalims, ir tai, kiek sprendimus priimančio asmens dalyvavo steigiant subjektą, į kurį investuojama. Pavyzdžiui, jeigu sprendimus priimančio asmens aktyviai dalyvavo steigiant subjektą, į kurį investuojama (taip pat nustatant įgaliojimų priimti sprendimus mastą), tas dalyvavimas gali rodyti, kad sprendimus priimančio asmens turėjo galimybę ir paskatą įgyti teises, leidžiančias jam vadovauti svarbiai veiklai.

Kitų šalių turimos teisės

- B64. Kitų šalių turimos materialinės teisės gali paveikti sprendimus priimančio asmens galimybę vadovauti svarbiai subjekto, į kurį investuojama, veiklai. Materialinės panaikinimo arba kitos teisės gali rodyti, kad sprendimus priimančio asmens yra agentas.
- B65. Vien to, kad materialinės panaikinimo teisės priklauso vienai šaliai ir kad viena šalis gali be priežasties pašalinti sprendimus priimančio asmens, pakanka, kad būtų galima daryti išvadą, jog sprendimus priimančio asmens yra agentas. Jeigu tokios teisės priklauso daugiau negu vienai šaliai (ir nė viena šalis atskirai negali pašalinti sprendimus priimančio asmens be kitų šalių sutikimo), vien šios teisės nėra lemiamos sprendžiant, ar sprendimus priimančio asmens pirmiausia veikia kitų šalių vardu ir naudai. Be to, kuo daugiau šalių turi veikti kartu, kad pasinaudotų teisėmis pašalinti sprendimus priimančio asmens, ir kuo didesnis kitų sprendimus priimančio asmens ekonominių interesų (atlygio ir kitų interesų) mastas ir kintamumas, tuo šis veiksnys turi mažiau svarbos.
- B66. Kitų šalių turimos materialinės teisės, kurios riboja sprendimus priimančio asmens galimybę veikti savo nuožiūra, vertinant, ar sprendimus priimančio asmens yra agentas, vertinamos panašiai kaip panaikinimo teisės. Pavyzdžiui, sprendimus priimančio asmens, kuris turi gauti nedidelio kitų šalių skaičiaus patvirtinimą savo veiksmams, dažniausiai būna agentas. (Žr. B22–B25 straipsniuose pateikiamas papildomas nuorodas apie teises ir tai, ar jos yra materialinės.)
- B67. Vertinant kitų šalių turimas teises turi būti vertinamos teisės, kuriomis naudojasi subjekto, į kurį investuojama, direktorių valdyba (arba kitas valdymo organas), ir jų poveikis sprendimus priimančio asmens įgaliojimams (žr. B23 straipsnio b punktą).

Atlygis

- B68. Kuo didesnis sprendimus priimančio asmens atlygis, susijęs su grąža iš subjekto, į kurį investuojama, veiklos, ir kuo didesnis atlygio kintamumas, tuo labiau tikėtina, kad sprendimus priimančio asmens yra pagrindinė šalis.
- B69. Norėdamas nustatyti, ar yra pagrindinė šalis, ar agentas, sprendimus priimančio asmens taip pat turi įvertinti, ar atitinka šias sąlygas:
- a) ar sprendimus priimančio asmens atlygis yra proporcingas teikiamoms paslaugoms;
 - b) ar susitarime dėl atlygio pateikiamos tik tos sąlygos arba tokios sumos, kurios dažniausiai numatomos susitarimuose dėl panašių paslaugų ir kvalifikacijos lygio, kai susitarimai sudaromi pagal ištiestosios rankos principą.
- B70. Sprendimus priimančio asmens negali būti agentas, jeigu neatitinka B69 straipsnio a ir b punktuose nurodytų sąlygų. Tačiau vien to, kad šios sąlygos tenkinamos, savaime nepakanka daryti išvadai, kad sprendimus priimančio asmens yra agentas.

Grąžos iš kitų interesų kintamumo pozicija

- B71. Sprendimus priimančio asmens, kuris turi kitų interesų subjekte, į kurį investuojama (pvz., turi investicijų subjekte, į kurį investuojama, arba teikia garantijas dėl subjekto, į kurį investuojama, veiklos rezultatų), vertindamas, ar yra agentas, turi įvertinti savo grąžos iš tų interesų kintamumo poziciją. Tai, kad subjekte, į kurį investuojama, turima kitų interesų, rodo, kad sprendimus priimančio asmens gali būti pagrindinė šalis.

B72. Vertindamas grąžos iš kitų interesų subjekte, į kurį investuojama, kintamumo poziciją sprendimus priimančias asmuo atsižvelgia į:

- a) tai, kad kuo didesnis ekonominių interesų mastas ir su jais susijęs kintamumas, atsižvelgiant agreguotai į atlygį ir kitus interesus, tuo labiau tikėtina, kad sprendimus priimančias asmuo yra pagrindinė šalis;
- b) ar jo grąžos kintamumo pozicija skiriasi nuo kitų investuotojų ir, jei taip, ar tai gali paveikti jo veiksmus. Pavyzdžiui, taip gali būti, kai sprendimus priimančiam asmeniui priklauso subordinuotosios dalys arba kai jis subjektui, į kurį investuojama, teikia kitos formos kredito kokybės pagerinimo priemonės.

Sprendimus priimančias asmuo turi įvertinti savo grąžos kintamumo poziciją, palygindamas ją su bendru subjekto, į kurį investuojama, grąžos kintamumu. Šis vertinimas pirmiausia atliekamas remiantis numatoma grąža iš subjekto, į kurį investuojama, veiklos, bet neignoruoja didžiausios sprendimus priimančio asmens grąžos iš kitų jo interesų subjekte, į kurį investuojama, kintamumo pozicijos.

Taikymo pavyzdžiai

13 pavyzdys

Sprendimus priimančias asmuo (fondo valdytojas) įsteigia reguliuojamą fondą, kurio vertybiniais popieriais prekiaujama viešai ir kuris veikia pagal griežtai apibrėžtus parametrus, nustatytus investavimo įgaliojimuose, kaip to reikalaujama pagal vietos įstatymus ir kitus teisės aktus, prekiauja jo vertybiniais popieriais ir jį valdo. Fondo vertybiniai popieriai parduodami investuotojams kaip investicija į diversifikuotą subjektą, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama viešai, nuosavybės vertybinių popierių portfelį. Laikydamasis nustatytų parametrų fondo valdytojas gali savo nuožiūra spręsti, į kurį turtą investuoti. Fondo valdytojas fondui skyrė 10 procentų proporcingą investiciją ir už savo paslaugas gauna atlygį rinkos sąlygomis – atlygį sudaro 1 procentas grynosios fondo turto vertės. Atlygis yra proporcingas teikiamoms paslaugoms. Fondo valdytojas neatsako už fondo nuostolius, jei jie viršija jo 10 procentų investiciją. Iš fondo nereikalaujama sudaryti ir jame nėra sudarytos nepriklausomos direktorių valdybos. Investuotojai neturi materialinių teisių, kurios paveiktų fondo valdytojo įgaliojimus priimti sprendimus, bet gali išpirkti savo dalis, laikydamiesi konkrečių fondo nustatytų ribų.

Nors fondo valdytojas veikia laikydamasis investavimo įgaliojime nustatytų sąlygų ir norminių reikalavimų, fondo valdytojas turi teises priimti sprendimus, kurios einamuoju metu jam suteikia galimybę vadovauti svarbiai fondo veiklai, – investuotojai neturi materialinių teisių, kurios galėtų paveikti fondo valdytojo įgaliojimus priimti sprendimus. Fondo valdytojas gauna atlygį už savo paslaugas rinkos sąlygomis, proporcingą teikiamoms paslaugoms, be to, jis fondui skyrė proporcingą investiciją. Dėl atlygio ir investicijos fondo valdytojo grąža iš fondo veiklos yra kintama, bet kintamumo pozicija nėra tokia reikšminga, kad rodytų, jog fondo valdytojas yra pagrindinė šalis.

Iš šio pavyzdžio, įvertinus fondo valdytojo grąžos iš fondo kintamumo poziciją ir jo įgaliojimus priimti sprendimus, laikantis griežtų kriterijų, matyti, kad fondo valdytojas yra agentas. Taigi fondo valdytojas daro išvadą, kad fondo nekontroliuoja.

14 pavyzdys

Sprendimus priimančias asmuo įsteigia fondą, kuris suteikia galimybę investuoti įvairiems investuotojams, prekiauja jo vertybiniais popieriais ir jį valdo. Sprendimus priimančias asmuo (fondo valdytojas) privalo priimti sprendimus, kurie geriausiai atitiktų visų investuotojų interesus, laikydamasis fondo valdymo susitarimo sąlygų. Vis dėlto fondo valdytojas turi plačias galimybes priimti sprendimus savo nuožiūra. Fondo valdytojas už savo paslaugas gauna atlygį rinkos sąlygomis, lygų 1 procentui valdomo turto vertės ir 20 procentų viso fondo pelno, jei pasiekama nustatyta pelno riba. Atlygis yra proporcingas teikiamoms paslaugoms.

Nors fondo valdytojas privalo priimti sprendimus, kurie geriausiai atitiktų visų investuotojų interesus, jis turi plačius įgaliojimus priimti sprendimus ir valdyti svarbią fondo veiklą. Fondo valdytojui mokamas fiksuotas ir nuo veiklos rezultatų priklausantis atlygis, kuris yra proporcingas teikiamoms paslaugoms. Be to, atlygis suvienodina fondo valdytojo ir kitų investuotojų interesus siekti didinti fondo vertę, tačiau nedidina grąžos iš fondo veiklos kintamumo pozicijos tiek daug, kad vien atlygis savaime rodytų, jog fondo valdytojas yra pagrindinė šalis.

Pirmiau išdėstytos aplinkybės ir analizė galioja toliau pateiktiems 14A–14C pavyzdžiams. Kiekvienas pavyzdys vertinamas atskirai.

14A pavyzdys

Fondo valdytojas taip pat turi 2 procentų investiciją į fondą, dėl kurios jo interesai sutampa su kitų investuotojų interesais. Fondo valdytojas neatsako už fondo nuostolius, jei jie viršija jo 2 procentų investiciją. Investuotojai gali pašalinti fondo valdytoją paprasta balsų dauguma, bet tik už sutarties pažeidimą.

Dėl 2 procentų investicijos padidėja fondo valdytojo grąžos iš fondo veiklos kintamumo pozicija, tačiau ji nėra tiek reikšminga, kad rodytų, jog fondo valdytojas yra pagrindinė šalis. Kitų investuotojų teisės pašalinti fondo valdytoją laikomos apsaugos teisėmis, nes jomis galima pasinaudoti tik jei pažeidžiama sutartis. Šiame pavyzdyje, nors fondo valdytojas turi plačius įgaliojimus priimti sprendimus ir nors jo gaunama grąža ir atlygis yra kintami, fondo valdytojo grąžos kintamumo pozicija rodo, kad fondo valdytojas yra agentas. Taigi fondo valdytojas daro išvadą, kad fondo nekontroliuoja.

14B pavyzdys

Fondo valdytojas turi reikšmingesnę proporcingą investiciją į fondą, bet neturi jokių prievolių finansuoti fondo nuostolių, viršijančių tą investiciją. Investuotojai gali pašalinti fondo valdytoją paprasta balsų dauguma, bet tik už sutarties pažeidimą.

Šiame pavyzdyje kitų investuotojų teisės pašalinti fondo valdytoją laikomos apsaugos teisėmis, nes jomis galima pasinaudoti tik jei pažeidžiama sutartis. Nors fondo valdytojui mokamas fiksuotas ir nuo veiklos rezultatų priklausantis atlygis, kuris yra proporcingas teikiamoms paslaugoms, dėl fondo valdytojo investicijos ir jo atlygio grąžos iš fondo veiklos kintamumo pozicija gali būti tokio reikšmingumo, kad rodytų, jog fondo valdytojas yra pagrindinė šalis. Kuo didesnis fondo valdytojo ekonominių interesų mastas ir su jais susijęs kintamumas (atlygį ir kitus interesus vertinant agreguotai), tuo daugiau svarbos fondo valdytojas savo analizėje teiks tiems ekonominiams interesams ir tuo didesnė tikimybė, kad fondo valdytojas yra pagrindinė šalis.

Pavyzdžiui, įvertinęs savo atlygį ir kitus veiksnius, fondo valdytojas gali nuspręsti, jog 20 procentų investicija yra pakankama, kad būtų galima daryti išvadą, jog jis kontroliuoja fondą. Tačiau kitomis aplinkybėmis (t. y. jei atlygis arba kiti veiksniai yra kitokie) kontrolė gali būti įgyjama, kai investicijos dydis yra kitoks.

14C pavyzdys

Fondo valdytojas turi 20 procentų proporcingą investiciją į fondą, bet neturi jokių prievolių finansuoti fondo nuostolių, viršijančių jo 20 procentų investiciją. Fondas turi direktorių valdybą, kurios visi nariai yra nepriklausomi nuo fondo valdytojo ir yra skiriami kitų investuotojų. Valdyba fondo valdytoją paskiria kas metus. Jeigu valdyba nusprendžia neatnaujinti fondo valdytojo sutarties, fondo valdytojo paslaugas gali teikti kiti šiame sektoriuje dirbantys valdytojai.

Nors fondo valdytojui mokamas fiksuotas ir nuo veiklos rezultatų priklausantis atlygis, kuris yra proporcingas teikiamoms paslaugoms, dėl fondo valdytojo 20 procentų investicijos ir jo atlygio grąžos iš fondo veiklos kintamumo pozicija gali būti tokio reikšmingumo, kad rodytų, jog fondo valdytojas yra pagrindinė šalis. Tačiau investuotojai turi materialines teises pašalinti fondo valdytoją – direktorių valdyba nustato tvarką, kuria užtikrinama, kad investuotojai galėtų pašalinti fondo valdytoją, jei taip nusprendžia.

Šiame pavyzdyje fondo valdytojas savo analizėje daugiau svarbos teikia materialinėms panaikinimo teisėms. Taigi, nors fondo valdytojas turi plačius įgaliojimus priimti sprendimus ir nors dėl jo atlygio ir investicijos jo grąža iš fondo yra kintama, kitų investuotojų turimos materialinės teisės rodo, kad fondo valdytojas yra agentas. Taigi fondo valdytojas daro išvadą, kad fondo nekontroliuoja.

15 pavyzdys

Subjektas, į kurį investuojama, sukuriama siekiant įsigyti fiksuotosios normos turtu užtikrintų vertybinių popierių portfelį, finansuojamą fiksuotosios normos skolos priemonėmis ir nuosavybės priemonėmis. Nuosavybės priemonės yra skirtos tam, kad suteiktų skolos investuotojams pirmojo nuostolio apsaugą ir būtų papildomos likutine subjekto, į kurį investuojama, grąža. Sandoris parduotas potencialiems skolos investuotojams kaip investicija į turtu užtikrintų vertybinių popierių portfelį su kredito rizikos, susijusios su galimu portfelį sudarančių turtu užtikrintų vertybinių popierių emitentų įsipareigojimų neįvykdymu, pozicija ir su palūkanų normos rizika, susijusia su portfelio valdymu. Įsteigimo metu nuosavybės priemonės sudaro 10 procentų įsigijamo turto vertės. Sprendimus priimantis asmuo (turto valdytojas) valdo aktyvų turto portfelį priimdamas investicinius sprendimus pagal subjekto, į kurį investuojama, prospekte nustatytus parametrus. Už šias paslaugas turto valdytojas gauna fiksuotą atlygį rinkos sąlygomis (t. y. 1 procentą valdomo turto vertės) ir su veiklos rezultatais susijusį atlygį (t. y. 10 procentų pelno), jeigu subjekto, į kurį investuojama, pelnas viršija nustatytą ribą. Atlygis yra proporcingas teikiamoms paslaugoms. Turto valdytojui priklauso 35 procentai subjekto, į kurį investuojama, nuosavybės.

Likusieji 65 procentai nuosavybės ir visos skolos priemonės priklauso dideliame skaičiui labai įvairių investuotojų, kurie yra nesusijusios trečiosios šalys. Turto valdytojas gali būti pašalintas be priežasties paprastos kitų investuotojų daugumos sprendimu.

Turto valdytojui mokamas fiksuotas ir nuo veiklos rezultatų priklausantis užmokestis, kuris yra proporcingas teikiamoms paslaugoms. Dėl atlygio fondo valdytojo interesai sutampa su kitų investuotojų interesais padidinti fondo vertę. Kadangi turto valdytojui priklauso 35 procentai nuosavybės ir jis gauna atlygį, turto valdytojas turi grąžos iš fondo veiklos kintamumo poziciją.

Nors turto valdytojas veikia laikydamasis subjekto, į kurį investuojama, prospekte nustatytų parametrų, turto valdytojas einamuoju metu gali priimti investicinius sprendimus, darančius reikšmingą poveikį subjekto, į kurį investuojama, grąžai, – šioje analizėje kitų investuotojų turimai panaikinimo teisei skiriama mažai svarbos, nes tos teisės priklauso dideliame skaičiui įvairių investuotojų. Šiame pavyzdyje turto valdytojas savo analizėje daugiau svarbos teikia grąžos iš turimos nuosavybės dalies fonde, kuri yra antraeilė skolos priemonių atžvilgiu, kintamumo pozicijai. Dėl 35 procentų nuosavybės dalies patiriama antraeilė nuostolių rizika ir įgyjamos teisės į subjekto, į kurį investuojama, grąžą, kurios yra tokios reikšmingos, kad rodo, jog turto valdytojas yra pagrindinė šalis. Taigi turto valdytojas daro išvadą, kad kontroliuoja subjektą, į kurį investuojama.

16 pavyzdys

Sprendimus priimantis asmuo (rėmėjas) remia jungtinio struktūrinio investavimo subjektą, leidžiantį trumpalaikes skolos priemones investuotojams – nesusijusioms trečiosioms šalims. Sandoris parduotas potencialiems investuotojams kaip investicija į aukštą reitingą turinčio vidutinės trukmės turto portfelį su mažiausia kredito rizikos pozicija, susijusia su galimu portfelį sudarančio turto emitentų įsipareigojimų neįvykdymu. Įvairūs perdavėjai šiam struktūrinio investavimo subjektui parduoda aukštos kokybės vidutinės trukmės turto portfelius. Kiekvienas turto perdavėjas tvarko turto portfelį, kurį parduoda struktūrinio investavimo subjektui, ir įsipareigojimų neįvykdymo atveju valdo gautinas sumas, už tai gaudamas administravimo mokestį rinkos sąlygomis. Kiekvienas perdavėjas taip pat teikia apsaugą nuo pirmųjų kredito nuostolių iš turto portfelio, taikydamas struktūrinio investavimo subjektui perduodamo turto užtikrinimo priemonių perversį. Rėmėjas nustato struktūrinio investavimo subjekto veiklos sąlygas ir valdo veiklą už atlygį rinkos sąlygomis. Atlygis yra proporcingas teikiamoms paslaugoms. Rėmėjas tvirtina pardavėjus, kuriems leidžiama parduoti turtą struktūrinio investavimo subjektui, tvirtina šio subjekto perkamą turtą ir priima sprendimus dėl jo finansavimo. Rėmėjas turi veikti atsižvelgdamas į geriausius visų investuotojų interesus.

Rėmėjas turi teisę gauti likutinę grąžą iš struktūrinio investavimo subjekto veiklos, taip pat šiam subjektui kredito kokybės gerinimo ir likvidumo priemonių. Perdavėjams padengus nuostolius, iš rėmėjo suteiktų kredito kokybės gerinimo priemonių yra padengiama iki 5 procentų viso struktūrinio investavimo subjekto turto nuostolių. Turtui, su kuriuo susiję išpareigojimai neįvykdomi, likvidumo priemonės iš anksto nėra skiriamos. Investuotojai neturi materialinių teisių, kurios galėtų paveikti rėmėjo įgaliojimus priimti sprendimus.

Nors rėmėjui už paslaugas mokamas atlygis rinkos sąlygomis, proporcingas teikiamoms paslaugoms, rėmėjas turi grąžos iš struktūrinio investavimo subjekto veiklos kintamumo poziciją dėl jo teisių į visą likutinę šio subjekto veiklos grąžą ir kredito kokybės gerinimo bei likvidumo priemonių teikimo (t. y. struktūrinio investavimo subjektas patiria likvidumo riziką, nes vidutinės trukmės turtui finansuoti naudoja trumpalaikes skolos priemones). Nors kiekvienas perdavėjas turi teises priimti sprendimus, kurie daro poveikį struktūrinio investavimo subjekto turto vertei, rėmėjas turi plačius įgaliojimus priimti sprendimus, kurie einamuoju metu jam suteikia galimybę vadovauti veiklai, kuri daro *reikšmingiausią* poveikį grąžai iš struktūrinio investavimo subjekto veiklos (t. y. rėmėjas nustatė struktūrinio investavimo subjekto veiklos sąlygas, turi teisę priimti sprendimus dėl turto (tvirtinti perkamą turtą ir to turto perdavėjus) ir dėl struktūrinio investavimo subjekto (kuriam reguliariai reikia rasti naujų investicijų) finansavimo). Dėl teisės gauti likutinę grąžą iš struktūrinio investavimo subjekto veiklos ir dėl suteiktų kredito kokybės gerinimo ir likvidumo priemonių rėmėjui kyla grąžos iš struktūrinio investavimo subjekto veiklos kintamumo rizika, kuri skiriasi nuo kitiems investuotojams kylančios rizikos. Taigi ta pozicija rodo, kad rėmėjas yra pagrindinė šalis, todėl rėmėjas daro išvadą, kad kontroliuoja struktūrinio investavimo subjektą. Rėmėjo prievolė atsižvelgti į geriausius visų investuotojų interesus nepanaikina rėmėjo kaip pagrindinės šalies statuso.

Ryšiai su kitomis šalimis

- B73. Vertindamas kontrolę, investuotojas turi įvertinti savo ryšio su kitomis šalimis pobūdį ir tai, ar tos kitos šalys veikia investuotojo vardu (t. y. ar jie yra *de facto* agentai). Norint nustatyti, ar kitos šalys veikia kaip *de facto* agentai, reikia priimti sprendimą atsižvelgiant ne tik į ryšio pobūdį, bet ir į tai, kaip šios šalys yra susijusios tarpusavyje ir su investuotoju.
- B74. Tokiam ryšiui sutartimi įformintas susitarimas nėra būtinas. Šalis yra *de facto* agentas, kai investuotojas arba asmenys, kurie vadovauja investuotojo veiklai, gali nurodyti tai šaliai veikti investuotojo vardu. Šiomis aplinkybėmis investuotojas, vertindamas subjekto, į kurį investuojama, kontrolę, turi atsižvelgti į savo *de facto* agento teises priimti sprendimus, savo netiesioginę galimybę arba teises gauti kintamą grąžą pačiam ir per *de facto* agentą.
- B75. Toliau pateikiami šalių, kurios dėl savo ryšio pobūdžio gali veikti kaip investuotojo *de facto* agentai, pavyzdžiai:
- a) su investuotoju susijusios šalys;
 - b) šalis, kuri subjekto, į kurį investuojama, dalį gavo kaip atlygį arba paskolą iš investuotojo;
 - c) šalis, kuri sutiko neparduoti, neperduoti ir nesuvaržyti savo dalių subjekte, į kurį investuojama, prieš tai negavusi investuotojo patvirtinimo (išskyrus tuos atvejus, kai investuotojas ir kita šalis turi išankstinio patvirtinimo teisę ir teisės yra grindžiamos sandoryje dalyvauti ketinančių nepriklausomų šalių abipusiškai sutartomis sąlygomis);
 - d) šalis, kuri negali finansuoti savo veiklos be subordinuotosios finansinės investuotojo paramos;
 - e) subjektas, į kurį investuojama, kurio valdymo organo narių arba pagrindinių vadovujančių darbuotojų dauguma yra tie patys kaip investuotojo;
 - f) šalis, turinti glaudžius verslo ryšius su investuotoju, pavyzdžiui, kaip profesionalaus paslaugų teikėjo ir vieno iš jo svarbių klientų.

Nurodyto turto kontrolė

B76. Investuotojas turi atsižvelgti į tai, ar subjekto, į kurį investuojama, dalis yra laikoma atskiru subjektu ir, jei taip, ar jis kontroliuoja atskiru laikomą subjektą.

B77. Investuotojas subjekto, į kurį investuojama, dalį vertina kaip atskirą subjektą, jeigu ir tik jeigu įvykdoma ši sąlyga:

nurodytas subjekto, į kurį investuojama, turtas (ir susijusios kredito kokybės gerinimo priemonės, jei buvo suteiktos) yra vienintelis nurodytų subjekto, į kurį investuojama, įsipareigojimų arba nurodytų kitų interesų subjekte, į kurį investuojama, apmokėjimo šaltinis. Šalys, išskyrus tas, kurios turi nurodytus įsipareigojimus, neturi teisių arba prievolių, susijusių su nurodytu turtu arba likutiniais pinigų srautais iš tokio turto. Iš esmės jokiai likusiai subjekto, į kurį investuojama, daliai negali būti naudojama jokia grąža iš nurodyto turto ir jokie atskiru laikomo subjekto įsipareigojimai nėra apmokami iš likusios subjekto, į kurį investuojama, dalies. Taigi iš esmės visas to atskiru laikomo subjekto turtas, įsipareigojimai ir nuosavybė yra visiškai atsieti nuo viso subjekto, į kurį investuojama. Dažnai toks atskiru laikomas subjektas yra vadinamas izoliuotu vienetu (angl. *silo*).

B78. Jeigu įvykdoma B77 straipsnyje nurodyta sąlyga, norėdamas įvertinti, ar turi galią valdyti tą subjekto, į kurį investuojama, dalį, investuotojas turi nustatyti, kuri veikla daro reikšmingą poveikį atskiru laikomo subjekto grąžai ir kaip tai veikia vadovaujama. Vertindamas atskiru laikomo subjekto kontrolę, investuotojas taip pat turi atsižvelgti į tai, ar gali arba turi teisę gauti kintamą grąžą iš savo ryšio su atskiru laikomu subjektu ir ar gali panaudoti savo galią valdyti tą subjekto, į kurį investuojama, dalį, kad paveiktų investuotojo grąžos dydį.

B79. Jeigu investuotojas kontroliuoja atskiru laikomą subjektą, investuotojas konsoliduoja tą subjekto, į kurį investuojama, dalį. Tuo atveju kitos šalys, vertindamos subjekto, į kurį investuojama, kontrolę ir konsoliduodamos atskaitas tos subjekto, į kurį investuojama, dalies neįtraukia.

Nuolatinis vertinimas

B80. Investuotojas turi pakartotinai įvertinti, ar kontroliuoja subjektą, į kurį investuojama, jeigu iš faktų ir aplinkybių matyti, kad pasikeitė vienas ar daugiau iš trijų 7 straipsnyje išvardytų kontrolės aspektų.

B81. Jeigu pasikeitė sąlygos, kuriomis galima valdyti subjektą, į kurį investuojama, tas pokytis turi atsispindėti investuotojui vertinant savo galią valdyti subjektą, į kurį investuojama. Pavyzdžiui, tai, kad pasikeitė teisės priimti sprendimus, gali reikšti, kad svarbiai veikia dabar vadovaujama ne balsuojant; vietoj to pagal kitus susitarimus, pavyzdžiui, sutartis, kitai šaliai arba šalims einamuoju metu suteikiama galimybė vadovauti svarbiai veiklai.

B82. Dėl tam tikro įvykio investuotojas gali įgyti arba prarasti galią valdyti subjektą, į kurį investuojama, nors investuotojas nėra to įvykio dalyvis. Pavyzdžiui, investuotojas gali įgyti galią valdyti subjektą, į kurį investuojama, nes nebegaliai kitai šaliai arba šalims priklausiusios teisės priimti sprendimus, dėl kurių investuotojas anksčiau negalėjo kontroliuoti subjekto, į kurį investuojama.

B83. Investuotojas taip pat įvertina pokyčius, kurie daro poveikį jo galimybei arba teisei gauti kintamą grąžą iš savo ryšio su subjektu, į kurį investuojama. Pavyzdžiui, investuotojas, kuris turi galią valdyti subjektą, į kurį investuojama, gali prarasti subjekto, į kurį investuojama, kontrolę, jeigu praranda teisę gauti grąžą arba jo atžvilgiu nebevykdomos prievolės, nes tada investuotojas neatitiktų 7 straipsnio b punkto nuostatų (pavyzdžiui, jeigu nutraukiama sutartis dėl nuo veiklos rezultatų priklausančio atlygio mokėjimo).

B84. Investuotojas turi įvertinti, ar nepakito jo vertinimas, kad jis veikia kaip agentas ar kaip pagrindinė šalis. Investuotojo ir kitų šalių bendrų santykių pokyčiai gali reikšti, kad investuotojas nebėra agentas, nors anksčiau veikė kaip agentas, ir atvirkščiai. Pavyzdžiui, jeigu pasikeičia investuotojo arba kitų šalių teisės, investuotojas turi iš naujo įvertinti savo kaip pagrindinės šalies arba agento statusą.

B85. Pradinis investuotojo atliktas kontrolės arba savo kaip pagrindinės šalies arba agento statuso vertinimas nepakinta vien dėl to, kad pakito rinkos sąlygos (pavyzdžiui, dėl rinkos sąlygų pakito subjekto, į kurį investuojama, grąža), nebent dėl rinkos sąlygų pokyčių pasikeičia vienas ar daugiau iš trijų 7 straipsnyje išvardytų kontrolės aspektų arba apskritai pasikeičia pagrindinės šalies ir agento ryšys.

NUSTATYMAS, AR SUBJEKTAS YRA INVESTICINIS SUBJEKTAS

B85A. Vertindamas, ar jis yra investicinis subjektas, subjektas atsižvelgia į visus faktus ir aplinkybes, įskaitant savo paskirtį ir struktūrą. Subjektas, kuriam būdingi trys 27 straipsnyje pateiktos investicinio subjekto apibrėžties elementai, laikomas investiciniu subjektu. B85B–B85M straipsniuose apibrėžties elementai aprašomi išsamiau.

Verslo tikslas

B85B. Pagal investicinio subjekto apibrėžtį reikalaujama, kad subjektas investuotų išskirtinai siekdamas kapitalo vertės padidėjimo, investicinių pajamų (kaip antai, dividendų, palūkanų arba nuomos pajamų) arba ir vieno, ir kito. Dokumentai, kuriuose yra nurodyti subjekto investiciniai tikslai, kaip antai subjekto prospektas, subjekto platunami leidiniai ir kiti steigimo ar partnerystės dokumentai, paprastai suteikia įrodymų ir apie investicinio subjekto verslo tikslą. Papildomu įrodymu gali būti tai, kaip subjektas save pristato kitoms šalims (kaip antai potencialiems investuotojams arba subjektams, į kuriuos potencialiai gali būti investuojama); pavyzdžiui, subjektas gali pristatyti savo verslą kaip vidutinės trukmės investicijų paslaugas siekiant kapitalo vertės padidėjimo. Priešingai, subjektas, kuris save pristato kaip investuotoją, kurio tikslas yra kartu su subjektais, į kuriuos investuojama, kurti, gaminti produktus arba jais prekiauti, siekia verslo tikslo, kuris neatitinka investicinio subjekto verslo tikslo, nes subjektas uždirbs grąžą ne tik iš savo investicijų, bet ir iš produktų kūrimo, gamybos ar prekybos veiklos (žr. B85I straipsnį).

B85C. Investicinis subjektas gali tiesiogiai arba per patronuojamąją įmonę teikti su investavimu susijusias paslaugas (pvz., konsultavimo investicijų klausimais paslaugas, investicijų valdymo, rėmimo ir administracines paslaugas) trečiosioms šalims bei savo investuotojams, netgi jei tokia veikla yra esminė subjekto veikla, jeigu subjektas ir toliau atitinka investicinio subjekto apibrėžtį.

B85D. Investicinis subjektas taip pat gali tiesiogiai arba per patronuojamąją įmonę vykdyti toliau nurodytą su investavimu susijusią veiklą, jei ši veikla vykdoma siekiant kuo labiau padidinti investicinę grąžą (kapitalo vertės padidėjimą arba investicines pajamas) iš jo subjektų, į kuriuos investuojama, o ne kaip atskira reikšminga verslo veikla, ir ji nėra atskiras reikšmingas investicinio subjekto pajamų šaltinis:

a) teikti valdymo paslaugas ir strategines konsultacijas subjektui, į kurį investuojama, ir

b) teikti finansinę paramą subjektui, į kurį investuojama, kaip antai paskolą, kapitalo išsipareigojimą arba garantiją.

B85E. Jei investicinis subjektas turi patronuojamąją įmonę, kuri pati nėra investicinis subjektas ir kurios pagrindinis tikslas bei veikla – teikti subjektui arba kitoms šalims su investavimu susijusias paslaugas arba vykdyti veiklą, susijusią su investicinio subjekto investicine veikla, kaip aprašyta B85C–B85D straipsniuose, jis turi konsoliduoti tokią patronuojamąją įmonę pagal 32 straipsnį. Jeigu patronuojamoji įmonė, teikianti su investavimu susijusias paslaugas ar vykdanči su investavimu susijusią veiklą, pati yra investicinis subjektas, patronuojančioji įmonė, kuri yra investicinis subjektas, patronuojamąją įmonę vertina tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu ar nuostoliais, pagal 31 straipsnį.

Pasitraukimo strategijos

B85F. Subjekto investicijų planai taip pat teikia įrodymų apie jo verslo tikslą. Investicinis subjektas neplanuoja savo investicijų laikyti neribotai ir laiko jas ribotą laikotarpį, – ši ypatybė skiria investicinį subjektą nuo kitų subjektų. Kadangi investicijos į nuosavą kapitalą ir investicijos į nefinansinį turtą gali būti laikomos neribotą laiką, investicinis subjektas turi pasitraukimo strategiją, kurioje aprašoma, kaip subjektas planuoja realizuoti kapitalo vertės padidėjimą iš visų savo investicijų į nuosavą kapitalą ir investicijų į nefinansinį turtą. Investicinis subjektas taip pat turi pasitraukimo strategiją, susijusią su bet kokiomis skolos priemonėmis, kurios gali būti laikomos neribotą laiką, pavyzdžiui, investicijos į neribotos trukmės skolos priemones. Subjektas neturi aprašyti konkrečių pasitraukimo strategijų kiekvienos atskiros investicijos atveju, bet nurodo skirtingas galimas strategijas skirtingų rūšių portfeliams arba investicijoms, įskaitant realius turimų investicijų atsisakymo terminus. Pasitraukimo mechanizmai, kurie taikomi tik išsipareigojimų neįvykdymo, kaip antai sutarties pažeidimo arba sutartinių išsipareigojimų nevykdymo, atvejais, šio vertinimo tikslais pasitraukimo strategijomis nelaikomi.

B85G. Pasitraukimo strategijos gali skirtis priklausomai nuo investicijų rūšies. Investicijų į privataus kapitalo vertybinius popierius pasitraukimo strategijos gali būti, pvz., pradinis viešas akcijų siūlymas, neviešas platinimas, įmonės pardavimas, nuosavybės dalies subjektuose, į kuriuos investuojama, paskirstymas (investuotojams) ir turto pardavimas (įskaitant subjekto, į kurį investuojama, turto pardavimą, po kurio šis subjektas likviduojamas). Investicijų į nuosavą kapitalą, kuriomis prekiaujama viešojoje rinkoje, pasitraukimo strategijos gali būti, pvz., investicijos pardavimas neviešo platinimo būdu arba viešojoje rinkoje. Investicijų į nekilnojamąjį turtą pasitraukimo strategijos gali būti, pvz., nekilnojamojo turto pardavimas per specializuotus nekilnojamojo turto agentus arba atvirojoje rinkoje.

B85H. Investicinis subjektas gali turėti investicijų kitame investiciniame subjekte, įsteigtaime kartu su juo dėl teisinių, reguliavimo, mokestinių ar panašių veiklos priežasčių. Šiuo atveju investicinio subjekto investuotojui nereikia turėti tos investicijos pasitraukimo strategijos, jei tinkamas savo investicijų pasitraukimo strategijas turi subjektas, į kurį investuoja investicinis subjektas.

Pajamos iš investicijų

B85I. Subjektas neinvestuoja išskirtinai siekdamas kapitalo vertės padidėjimo, investicinių pajamų arba abiejų, jei subjektas ar kitas grupės, kuriai priklauso subjektas (t. y. grupės, kurią kontroliuoja investicinio subjekto pagrindinė patronuojančioji įmonė), narys gauna arba siekia gauti kitokios naudos iš subjekto investicijų, kurios negali gauti kitos šalys, nesusijusios su subjektu, į kurį investuojama. Tokia nauda gali būti:

a) subjekto, į kurį investuojama, procesų, turto ar technologijų įsigijimas, naudojimas, mainai ar eksploatavimas. Tai apima ir atvejus, kai subjektas ar kitas grupės narys turi neproporcingas arba išskirtines teises įsigyti bet kurio subjekto, į kurį investuojama, turtą, technologijas, produktus ar paslaugas; pavyzdžiui, kai jis turi pasirinkimo sandorį, suteikiantį teisę įsigyti turtą iš subjekto, į kurį investuojama, jei nusprendžiama, kad turto plėtra yra sėkminga;

b) jungtinė veikla (kaip apibrėžta 11-ajame TFAS) ar kiti subjekto ar kito grupės nario ir subjekto, į kurį investuojama, susitarimai dėl produktų ar paslaugų kūrimo, gamybos, prekybos ar teikimo;

c) finansinės garantijos arba turtas, kuriuos subjektas, į kurį investuojama, pateikia kaip subjekto ar kito grupės nario skolinimosi susitarimų įkaitą (tačiau investicinis subjektas tebegalės naudotis investicija į subjektą, į kurį investuojama, kaip savo skolinimosi susitarimų įkaitu);

d) subjekto susijusios šalies turimas pasirinkimo sandoris, suteikiantis teisę įsigyti iš to subjekto ar kito grupės nario subjekto, į kurį jis investavo, nuosavybės dalį;

e) išskyrus B85J straipsnyje aprašytus atvejus, subjekto ar kito grupės nario ir subjekto, į kurį investuojama, sandoriai, kurie:

i) sudaromi sąlygomis, kurios nesuteikiamos subjektams, kurie nėra subjekto, kito grupės nario ar subjekto, į kurį investuojama, susijusios šalys;

ii) vykdomi ne tikrąja verte arba

iii) sudaro didelę subjekto, į kurį investuojama, arba subjekto verslo veiklos, įskaitant kitų grupės subjektų verslo veiklą, dalį.

B85J. Investicinis subjektas gali laikytis strategijos investuoti į daugiau nei vieną subjektą, į kurį investuojama, veikiantį tame pačiame pramonės sektoriuje, rinkoje ar geografinėje vietovėje, siekdamas pasinaudoti sąveika, skatinančia kapitalo vertės padidėjimą ir investicines pajamas iš tų subjektų, į kuriuos investuojama. Nepaisant B85I straipsnio e punkto, subjektas nenustoja būti klasifikuojamas kaip investicinis subjektas vien dėl to, kad tokie subjektai, į kuriuos investuojama, prekiauja vienas su kitu.

Tikrosios vertės nustatymas

B85K. Investicinio subjekto apibrėžties esminis elementas yra tas, kad jis matuoja ir vertina iš esmės visų savo investicijų rezultatus remdamasis tikrąja verte, nes naudojant tikrąją vertę gaunama svarbesnė informacija negu, pavyzdžiui, konsoliduojant jo patronuojamąsias įmones arba taikant nuosavybės metodą savo daliai asocijuotosiose ar bendrosiose įmonėse įvertinti. Siekdamas įrodyti, kad jis atitinka šį apibrėžties elementą, investicinis subjektas:

- a) pateikia investuotojams informaciją apie tikrąją vertę ir savo finansinėse ataskaitose iš esmės visas savo investicijas vertina tikrąja verte, kai to reikalaujama arba tai leidžiama pagal TFAS, ir
- b) pateikia informaciją apie tikrąją vertę subjekto pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams (kaip apibrėžta 24-ajame TAS), kurie naudoja tikrąją vertę kaip pagrindinį kriterijų, siekdami įvertinti iš esmės visų investicijų rezultatus ir priimti investicinius sprendimus.

B85L. Siekdamas patenkinti B85K straipsnio a punkto reikalavimą, investicinis subjektas:

- a) nusprendžia visą investicinį turtą apskaityti taikydamas tikrosios vertės modelį, pateiktą 40-ajame TAS „Investicinis turtas“;
- b) nusprendžia pasinaudoti išimtimi ir netaikyti 28-ajame TAS pateikto nuosavybės metodo savo investicijoms į asocijuotąsias ir bendrąsias įmones ir
- c) savo finansinį turtą vertina tikrąja verte, taikydamas 9-ojo TFAS reikalavimus.

B85M. Investicinis subjektas gali turėti neinvesticinio turto, kaip antai pagrindinio biuro pastatų ir susijusios įrangos, taip pat gali turėti finansinių įsipareigojimų. Investicinio subjekto investicijoms taikomas 27 straipsnio c punkte pateiktos investicinio subjekto apibrėžties vertinimo tikrąja verte elementas. Atitinkamai investicinis subjektas savo neinvesticinio turto ar įsipareigojimų neturi vertinti tikrąja verte.

Tipiškos investicinio subjekto ypatybės

B85N. Nustatydamas, ar jis atitinka investicinio subjekto apibrėžtį, subjektas atsižvelgia į tai, ar jam būdingos tipiškos ypatybės (žr. 28 straipsnį). Jei subjektui nebūdinga viena ar daugiau iš šių tipiškų ypatybių, tai nebūtinai reiškia, kad jis negali būti klasifikuojamas kaip investicinis subjektas, tačiau tai reiškia, kad nustatant, ar subjektas yra investicinis subjektas, reikalingas papildomas sprendimas.

Daugiau nei viena investicija

B85O. Paprastai investicinis subjektas, siekdamas diversifikuoti riziką ir kuo labiau padidinti grąžą, turi keletą investicijų. Subjektas investicijų portfelį gali valdyti tiesiogiai arba netiesiogiai, pavyzdžiui, turėdamas vienintelę investiciją kitame investiciniame subjekte, kuris turi kelias investicijas.

B85P. Kartais subjektas gali turėti tik vieną investiciją. Tačiau vienintelės investicijos turėjimas nebūtinai reiškia, kad subjektas neatitinka investicinio subjekto apibrėžties. Pavyzdžiui, investicinis subjektas gali turėti tik vieną investiciją, kai subjektas:

- a) yra pradedančioji įmonė, kuri dar nenustatė, kokios investicijos yra tinkamos, todėl dar neįgyvendino savo investicijų plano atlikti keletą investicijų;
- b) dar neįsigijo kitų investicijų, kuriomis pakeistų tas, kurias pardavė;
- c) yra įsteigtas tam, kad sutelktų investuotojų lėšas vienintelei investicijai, kai tos investicijos negali padaryti atskiri investuotojai (pvz., kai reikalaujama minimali investicija atskiram investuotojui yra per didelė), arba
- d) yra likviduojamas.

Daugiau nei vienas investuotojas

- B85Q. Paprastai investicinis subjektas turi keletą investuotojų, kurie sutelkia savo lėšas tam, kad galėtų pasinaudoti investicijų valdymo paslaugomis ir investicijų galimybėmis, kuriomis jie negalėtų pasinaudoti atskirai. Esant keliems investuotojams yra mažesnė tikimybė, kad subjektas ar kiti grupės, kuriai priklauso subjektas, nariai gautų kitokios naudos nei kapitalo vertės padidėjimas ar investicinės pajamos (žr. B85I straipsnį).
- B85R. Be to, investicinis subjektas gali būti įsteigtas vieno investuotojo, kuris atstovauja didesnės investuotojų grupės (pvz., pensijų fondo, valstybės investicinio fondo ar šeimos fondo) interesams arba juos remia, arba to vieno investuotojo reikmėms.
- B85S. Taip pat kartais subjektas gali laikinai turėti tik vieną investuotoją. Pavyzdžiui, investicinis subjektas gali turėti tik vieną investuotoją, kai subjektas:
- a) vykdo pradinį akcijų platinimą, kuriam skirtas laikotarpis dar nepasibaigė, ir subjektas aktyviai siekia nustatyti tinkamus investuotojus;
 - b) dar nenustatė, kurie investuotojai yra tinkami pakeisti nuosavybės dalis, kurios yra išpirktos, arba
 - c) yra likviduojamas.

Nesusiję investuotojai

- B85T. Paprastai investicinis subjektas turi keletą investuotojų, kurie nėra subjekto ar kitų grupės, kuriai priklauso subjektas, narių susijusios šalys (kaip apibrėžta 24-ajame TAS). Kai investuotojai yra nesusiję, yra mažesnė tikimybė, kad subjektas ar kiti grupės, kuriai priklauso subjektas, nariai gautų kitokios naudos nei kapitalo vertės padidėjimas ar investicinės pajamos (žr. B85I straipsnį).
- B85U. Tačiau subjektas vis tiek gali būti laikomas investiciniu subjektu, net jei jo investuotojai yra su juo susiję. Pavyzdžiui, investicinis subjektas gali įkurti atskirą „paralelinį“ fondą savo darbuotojų grupei (pavyzdžiui, pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams) arba kitam (-iems) susijusios šalies investuotojui (-ams), kuris (-ie) atkarotų subjekto pagrindinio investicinio fondo investicijas. Šis „paralelinis“ fondas gali būti laikomas investiciniu subjektu netgi jei visi jo investuotojai yra susijusios šalys.

Nuosavybės dalys

- B85V. Investicinis subjektas paprastai yra, bet neprivalo būti, atskiras juridinis asmuo. Nuosavybės dalys investiciniame subjekte paprastai yra nuosavo kapitalo ar panašių dalių (pvz., partnerystės dalių), kurioms priskiriamos proporcingos investicinio subjekto grynojo turto dalys, forma. Tačiau tai, kad jis turi skirtingų klasių investuotojų ir kai kurie iš tų investuotojų turi teisę tik į konkrečią investiciją ar investicijų grupes arba turi skirtingas proporcingas grynojo turto dalis, netrukdo subjektui būti investiciniu subjektu.
- B85W. Be to, subjektas, kuris reikšmingą nuosavybės dalį turi skolos forma, kuri pagal kitus taikomus TFAS neatitinka nuosavo kapitalo apibrėžties, vis tiek gali būti laikomas investiciniu subjektu su sąlyga, kad skolos turėtojai gali gauti kintamą grąžą iš subjekto grynojo turto tikrosios vertės pasikeitimų.

APSKAITOS REIKALAVIMAI

Konsolidavimo procedūros

- B86. Konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose:

- a) apibendrinami panašūs patronuojančiosios įmonės ir jos patronuojamųjų įmonių turto, išsipareigojimų, nuosavybės, pajamų, sąnaudų ir pinigų srautų straipsniai;
- b) atliekama patronuojančiosios įmonės investicijos į kiekvieną patronuojamąją įmonę balansinės vertės ir patronuojančiosios įmonės nuosavybės dalies kiekvienoje patronuojamojoje įmonėje tarpusavio užskaita (3-iajame TFAS paaiškinta, kaip apskaityti susijusį prestižą);

- c) visiškai eliminuojamas grupės vidaus turtas ir išpareigojimai, nuosavybė, pajamos, sąnaudos ir pinigų srautai, susiję su grupe priklausiančių subjektų tarpusavio sandoriais (pelnas arba nuostoliai, atsiradę dėl grupės vidaus sandorių ir pripažįstami turto dalyje, kaip antai atsargos ar ilgalaikis turtas, taip pat visiškai eliminuojami). Grupės vidaus nuostoliai gali reikšti, kad sumažėjo turto vertė, ir tą sumažėjimą reikia pripažinti konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose. Laikiniesiems skirtumams, susidariusiems dėl pelno ir nuostolių iš grupės vidaus sandorių eliminavimo, taikomas 12-asis TAS „Pelno mokesčiai“.

Vienoda apskaitos politika

- B87. Jeigu grupės narys panašių sandorių ar įvykių panašiomis aplinkybėmis apskaitai taiko kitokią apskaitos politiką, negu yra taikoma konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose, rengiant konsoliduotąsias finansines ataskaitas to grupės nario finansinės ataskaitos atitinkamai koreguojamos, siekiant užtikrinti jų atitiktį grupės apskaitos politikai.

Vertinimas

- B88. Subjektas patronuojamosios įmonės pajamas ir sąnaudas į konsoliduotąsias finansines ataskaitas traukia nuo tos dienos, kai įgyja patronuojamosios įmonės kontrolę, iki tos dienos, kai nustoja ją kontroliuoti. Patronuojamosios įmonės pajamos ir sąnaudos yra grindžiamos turto ir išpareigojimų, kurie pripažįstami konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose, suma įsigijimo datą. Pavyzdžiui, nusidėvėjimo sąnaudos, pripažįstamos konsoliduotojoje bendrųjų pajamų ataskaitoje po įsigijimo datos, grindžiamos susijusio nudėvimojo turto, pripažinto konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose, tikrosiomis vertėmis įsigijimo datą.

Potencialios balsavimo teisės

- B89. Kai egzistuoja potencialios balsavimo teisės arba kitos išvestinės finansinės priemonės, kurios suteikia potencialias balsavimo teises, pelno ar nuostolių proporcinga dalis ir nuosavybės, priskirtos patronuojančiajai įmonei ir nekontroliuojamoms dalims, pasikeitimai rengiant konsoliduotąsias finansines ataskaitas yra nustatomi vien pagal esamas nuosavybės dalis ir neatspindi galimo potencialių balsavimo teisių ir kitų išvestinių finansinių priemonių naudojimo arba konvertavimo, nebent taikomas B90 straipsnis.
- B90. Kai kuriomis aplinkybėmis subjektas iš esmės turi nuosavybės dalį dėl sandorio, kuris einamuoju metu subjektui suteikia galimybę gauti su ta nuosavybės dalimi susijusią grąžą. Tokiomis aplinkybėmis proporcinga dalis, priskirta patronuojančiajai įmonei ir nekontroliuojamoms dalims, rengiant konsoliduotąsias finansines ataskaitas nustatoma atsižvelgiant į galutinį šių potencialių balsavimo teisių ir kitų išvestinių finansinių priemonių, kurios einamuoju metu suteikia subjektui galimybę gauti grąžą, naudojimą.
- B91. 9-asis TFAS netaikomas konsoliduojamoms patronuojamųjų įmonių dalims. Jeigu priemonės, suteikiančios potencialias balsavimo teises, einamuoju metu iš esmės suteikia galimybę gauti grąžą, susijusią su nuosavybės dalimi patronuojamojoje įmonėje, toms priemonėms 9-ojo TFAS reikalavimai netaikomi. Visais kitais atvejais priemonės, suteikiančios potencialias balsavimo teises patronuojamojoje įmonėje, apskaitomos pagal 9-ąjį TFAS.

Paskutinė atskaitinio laikotarpio diena

- B92. Konsoliduotosioms finansinėms ataskaitoms rengti naudojamos patronuojančiosios įmonės ir jos patronuojamųjų įmonių finansinės ataskaitos turi būti parengtos pagal tą pačią paskutinę atskaitinio laikotarpio dieną. Kai patronuojančiosios įmonės ir patronuojamosios įmonių atskaitinio laikotarpio pabaigos data skiriasi, patronuojamoji įmonė konsolidavimo tikslais rengia tos pačios datos kaip patronuojančiosios įmonės finansinės ataskaitos papildomą finansinę informaciją, kad patronuojančioji įmonė galėtų konsoliduoti patronuojamosios įmonės finansinę informaciją, nebent to padaryti neįmanoma.
- B93. Jeigu to padaryti neįmanoma, patronuojančioji įmonė konsoliduoja patronuojamosios įmonės finansinę informaciją remdamasi paskutinėmis patronuojamosios įmonės finansinėmis ataskaitomis, pakoreguotomis atsižvelgiant į reikšmingų sandorių arba įvykių nuo tų finansinių ataskaitų parengimo datos iki konsoliduotųjų finansinių ataskaitų parengimo datos poveikį. Bet kuriuo atveju skirtumas tarp patronuojamosios įmonės finansinių ataskaitų ir konsoliduotųjų finansinių ataskaitų datų negali viršyti trijų mėnesių, o atskaitinių laikotarpių trukmė ir bet koks skirtumas tarp finansinių ataskaitų datų kiekvieną laikotarpį turi būti vienodi.

Nekontroliuojamos dalys

- B94. Subjektas pelną arba nuostolius ir kiekvieną kitų bendrųjų pajamų komponentą priskiria patronuojančiosios įmonės savininkams ir nekontroliuojamoms dalims. Be to, subjektas visas bendrąsias pajamas priskiria patronuojančiosios įmonės savininkams ir nekontroliuojamoms dalims, net jei dėl to nekontroliuojamųjų dalių balansas tampa deficitinis.
- B95. Jeigu patronuojamoji įmonė turi neapmokėtų kaupiamųjų privilegijuotųjų akcijų, kurios priskiriamos nuosavybei ir kurias valdo nekontroliuojamos dalys, subjektas savo pelno ar nuostolių dalį apskaičiuoja tik po to, kai ją koreguoja atsižvelgdamas į dividendus už tas akcijas, nesvarbu, ar dividendai buvo paskelbti.

Nekontroliuojamoms dalims tenkančios proporcingos dalies pokyčiai

- B96. Jeigu proporcinga nuosavybės dalis, tenkanti nekontroliuojamoms dalims, pasikeičia, subjektas turi pakoreguoti balansines kontroliuojamųjų ir nekontroliuojamųjų dalių sumas taip, kad atspindėtų jų santykinę dalį patronuojamojoje įmonėje. Subjektas visus skirtumus tarp sumos, kuria koreguojamos nekontroliuojamos dalys, ir sumokėto arba gauto atlygio tikrosios vertės pripažįsta tiesiogiai nuosavybe ir priskiria juos patronuojančiosios įmonės savininkams.

Kontrolės praradimas

- B97. Patronuojančioji įmonė gali prarasti patronuojamosios įmonės kontrolę dviem ar daugiau susitarimų (sandorių). Tačiau kartais aplinkybės rodo, kad keletas susitarimų turėtų būti apskaitomi kaip vienas sandoris. Norėdama nustatyti, ar susitarimus apskaityti kaip vieną sandorį, patronuojančioji įmonė turi atsižvelgti į visas susitarimų sąlygas ir jų ekonominį poveikį. Vienas arba daugiau iš toliau nurodytų veiksnių rodo, kad patronuojančioji įmonė keletą susitarimų turėtų apskaityti kaip vieną sandorį:

- a) jie sudaromi tuo pačiu metu arba vienas susitarimas sudaromas ketinant sudaryti kitą;
- b) jie sudaro vieną sandorį, kuriuo siekiama bendro komercinio poveikio;
- c) susitarimo sudarymas priklauso nuo bent dar vieno susitarimo sudarymo;
- d) vienas susitarimas vertinant atskirai ekonomiškai nėra pagrįstas, o vertinimas kartu su kitais susitarimais – ekonomiškai pagrįstas. Pavyzdžiui, jeigu nustatyta perleidžiamų akcijų kaina yra mažesnė už rinkos kainą ir tai kompensuojama jas vėliau perleidžiant už didesnę negu rinkos kainą.

- B98. Jeigu patronuojančioji įmonė praranda patronuojamosios įmonės kontrolę, ji:

- a) nutraukia:

- i) patronuojamosios įmonės turto (įskaitant prestižą) ir išipareigojimų, atsižvelgiant į jų balansines vertes, pripažinimą kontrolės praradimo datą ir
- ii) visų nekontroliuojamųjų dalių buvusioje patronuojamojoje įmonėje balansinės vertės pripažinimą kontrolės praradimo datą (įskaitant visus joms priskirtinus bendrųjų pajamų komponentus);

- b) pripažįsta:

- i) iš sandorio, įvykio arba aplinkybių, dėl kurių buvo prarasta kontrolė, gauto atlygio, jei gautas, tikrąją vertę;
- ii) jei sandoris, įvykis arba aplinkybės, dėl kurių prarasta kontrolė, apima patronuojamosios įmonės akcijų paskirstymą savininkams kaip nuosavybės valdytojams, – tokį paskirstymą ir

- iii) visas išlaikytas investicijas į buvusią patronuojamąją įmonę jų tikrąja verte kontrolės pradžios datą;
 - c) sumas, kurios pripažįstamos kitomis bendrosiomis pajamomis ir kurios yra susijusios su patronuojamąją įmone, perklasifikuoja į pelną ar nuostolius arba perkelia tiesiai į nepaskirstytąjį pelną, jei to reikalaujama pagal kitus TFAS, remdamasis B99 straipsnyje nurodytu pagrindu;
 - d) bet kokią gautą skirtumą pripažįsta pelnu arba nuostoliais patronuojančiajai įmonei priskirtino pelno arba nuostolių dalyje.
- B99. Jeigu patronuojančioji įmonė praranda patronuojamosios įmonės kontrolę, patronuojančioji įmonė turi visas sumas, kurios buvo pripažintos kitose bendrosiose pajamose ir yra susijusios su ta patronuojamąją įmone, apskaityti remdamasi tuo pačiu pagrindu, kuriuo būtų turėjusi remtis, jeigu būtų tiesiogiai perleidusi susijusį turtą arba išipareigojimus. Todėl, jei anksčiau kitose bendrosiose pajamose pripažintas pelnas ar nuostoliai perleidžiant susijusį turtą arba išipareigojimus būtų perklasifikuoti į pelną ar nuostolius, patronuojančioji įmonė, praradusi patronuojamosios įmonės kontrolę, pelną ar nuostolius iš nuosavybės turi perklasifikuoti į pelną arba nuostolius (perklasifikuota suma). Jeigu anksčiau kitomis bendrosiomis pajamomis pripažintas perkainojimo rezervas perleidžiant turtą būtų tiesiogiai perkeltas į nepaskirstytąjį pelną, patronuojančioji įmonė, praradusi patronuojamosios įmonės kontrolę, turi perkelti perkainojimo rezervą tiesiogiai į nepaskirstytąjį pelną.

INVESTICINIO SUBJEKTO STATUSO PASIKEITIMO APSKAITA

- B100. Kai subjektas nustoja buvęs investiciniu subjektu, jis taiko 3-įjį TFAS bet kuriai patronuojamajai įmonei, kuri anksčiau buvo vertinama tikrąja verte, jos pasikeitimą pripažįstant pelnu ar nuostoliais, pagal 31 straipsnį. Statuso pasikeitimo data yra numanoma įsigijimo data. Patronuojamosios įmonės tikroji vertė numanomą įsigijimo datą yra perleistas numanomas atlygis vertinant bet kokią prestižą arba pelną perkant pigiau negu rinkos kaina, kuris gaunamas iš numanomo įsigijimo. Visos patronuojamosios įmonės konsoliduojamos pagal šio TFAS 19–24 straipsnius nuo statuso pasikeitimo dienos.
- B101. Kai subjektas tampa investiciniu subjektu, jis nustoja konsoliduoti savo patronuojamąsias įmones nuo statuso pasikeitimo dienos, išskyrus tas patronuojamąsias įmones, kurios toliau konsoliduojamos pagal 32 straipsnį. Investicinis subjektas taiko 25 ir 26 straipsnių reikalavimus toms patronuojamosioms įmonėms, kurias jis nustoja konsoliduoti, tarsi nuo tos dienos investicinis subjektas būtų praradęs šių patronuojamųjų įmonių kontrolę.

C priedėlis

Įsigaliojimo data ir pereinamasis laikotarpis

Šis priedėlis yra neatskiriama šio TFAS dalis ir turi tokią pačią galią kaip kitos TFAS dalys.

ĮSIGALIOJIMO DATA

- C1. Subjektas šį standartą turi taikyti 2013 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas šį TFAS taiko anksčiau, jis turi atskleisti tą faktą ir kartu taikyti 11-ąjį TFAS, 12-ąjį TFAS, 27-ąjį TAS „Atskiros finansinės ataskaitos“ ir 28-ąjį TAS (pataisytą 2011 m.).
- C1A. 2012 m. birželio mėn. paskelbtu dokumentu „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos, jungtinė veikla ir informacijos apie dalis kituose subjektuose atskleidimas. Pereinamojo laikotarpio gairės“ (10-ojo TFAS, 11-ojo TFAS ir 12-ojo TFAS pataisos) pataisyti C2–C6 straipsniai ir įterpti C2A–C2B, C4A–C4C, C5A ir C6A–C6B straipsniai. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2013 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Jeigu subjektas 10-ąjį TFAS taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, tam ankstesniam laikotarpiui jis turi taikyti ir pataisas.
- C1B. 2012 m. spalio mėn. paskelbtu dokumentu „Investiciniai subjektai“ (10-ojo TFAS, 12-ojo TFAS ir 27-ojo TAS pataisos) pataisyti 2, 4, C2A ir C6A straipsniai bei A priedėlis ir įterpti 27–33, B85A–B85W, B100–B101 ir C3A–C3F straipsniai. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2014 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jei subjektas tas pataisas taiko anksčiau, jis turi atskleisti tą faktą ir visas pataisas, įtrauktas į dokumentą „Investiciniai subjektai“, taikyti tuo pačiu metu.
- C1D. 2014 m. gruodžio mėn. paskelbtu dokumentu „Investiciniai subjektai. Konsolidavimo išimties taikymas“ (10-ojo TFAS, 12-ojo TFAS ir 28-ojo TAS pataisos) pataisyti 4, 32, B85C, B85E ir C2A straipsniai ir įterpti 4A–4B straipsniai. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2016 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas tas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi tą faktą atskleisti.

PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

- C2. Subjektas šį TFAS turi taikyti retrospektyviai pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“, išskyrus C2A–C6 straipsniuose nurodytus atvejus.
- C2A. Nepaisant 8-ojo TAS 28 straipsnio reikalavimų, kai šis TFAS taikomas pirmą kartą ir kai pirmą kartą taikomos šio TFAS pataisos, padarytos dokumentais „Investiciniai subjektai“ ir „Investiciniai subjektai. Konsolidavimo išimties taikymas“, jei pastaroji data vėlesnė, subjektas turi pateikti tik paskutinio metinio ataskaitinio laikotarpio prieš šio TFAS taikymo pirmą kartą datą (paskutinio praėjusio laikotarpio) kiekybinę informaciją, kurios reikalaujama pagal 8-ojo TAS 28 straipsnio f punktą. Subjektas taip pat gali pateikti einamojo laikotarpio arba ankstesnių lyginamųjų laikotarpių informaciją, tačiau to daryti neprivalo.
- C2B. Šio TFAS tikslais taikymo pirmą kartą data yra metinio ataskaitinio laikotarpio, kuriam šis TFAS taikomas pirmą kartą, pradžia.
- C3. Taikymo pirmą kartą datą iš subjekto nereikalaujama koreguoti ankstesnių apskaitos duomenų pagal jo ryšius su:
- a) subjektais, kurie būtų konsoliduojami tą datą pagal 27-ąjį TAS „Konsoliduotos ir atskiros finansinės ataskaitos“ bei NAK 12-ąjį aiškinimą „Konsolidavimas. Specialiosios paskirties subjektai“ ir kurie tebėra konsoliduojami pagal šį TFAS, arba
 - b) subjektais, kurie tą datą nebūtų konsoliduojami pagal 27-ąjį TAS bei NAK 12-ąjį aiškinimą ir kurie nėra konsoliduojami pagal šį TFAS.

C3A. Taikymo pirmą kartą datą subjektas įvertina, ar jis yra investicinis subjektas, remdamasis tos datos faktais ir aplinkybėmis. Jei taikymo pirmą kartą datą subjektas nusprendžia, kad jis yra investicinis subjektas, jis taiko C3B–C3F, o ne C5–C5A straipsnių reikalavimus.

C3B. Išskyrus patrunuojamąsias įmones, konsoliduojamas pagal 32 straipsnį (kurioms taikomi C3 ir C6 arba C4–C4C straipsniai, priklausomai nuo to, kas aktualu), investicinis subjektas įvertina savo investicijas kiekvienoje patrunuojamojoje įmonėje tikrąja verte, jos pasikeitimą pripažindamas pelnu ar nuostoliais, tarsi šio TFAS reikalavimai visada būtų galioję. Investicinis subjektas retrospektyviai koreguoja tiek paskutinį metinį laikotarpį prieš šio TFAS taikymo pirmą kartą datą, tiek nuosavą kapitalą paskutinio praėjusio laikotarpio pradžioje, atsižvelgdamas į skirtumą tarp:

a) patrunuojamosios įmonės ankstesnės balansinės vertės ir

b) investicinio subjekto investicijos į patrunuojamąją įmonę tikrosios vertės.

Bet kokių tikrosios vertės koregavimų, anksčiau pripažintų kitomis bendrosiomis pajamomis, sukaupta suma perkeliama į nepaskirstytąjį pelną paskutinio metinio laikotarpio prieš taikymo pirmą kartą datą pradžioje.

C3C. Iki 13-ojo TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“ priėmimo datos investicinis subjektas naudoja tikrosios vertės sumas, kurios anksčiau buvo pateiktos investuotojams arba vadovybei, jei tos sumos atitinka sumą, už kurią pagal ištiestosios rankos principu grįstą sandorį tarp nusimanančių ir ketinančių jį sudaryti šalių šia investicija būtų buvę galima apsisiekti vertinimo dieną.

C3D. Jeigu investicijos į patrunuojamąją įmonę įvertinti pagal C3B–C3C straipsnius neįmanoma (kaip apibrėžta 8-ajame TAS), investicinis subjektas taiko šio TFAS reikalavimus anksčiausio laikotarpio, kurį C3B–C3C straipsniai gali būti taikomi (tai gali būti einamasis laikotarpis), pradžioje. Investuotojas retrospektyviai koreguoja paskutinio metinio laikotarpio prieš taikymo pirmą kartą datą duomenis, nebent anksčiausio laikotarpio, kada galima taikyti šį straipsnį, pradžia yra einamasis laikotarpis. Tokiu atveju nuosavybės koregavimas pripažįstamas einamojo laikotarpio pradžioje.

C3E. Jei investicinis subjektas pardavė investiciją į patrunuojamąją įmonę arba neteko jos kontrolės iki šio TFAS taikymo pirmą kartą datos, investicinis subjektas neturi koreguoti tos patrunuojamosios įmonės ankstesnių apskaitos duomenų.

C3F. Jei subjektas taiko dokumento „Investiciniai subjektai“ pataisas vėlesniam laikotarpiui negu tas, kuriam pirmą kartą taiko 10-ąjį TFAS, nuorodos į „taikymo pirmą kartą datą“ C3A–C3E straipsniuose turi būti suformuluotos taip: „metinio ataskaitinio laikotarpio, kuriam 2012 m. spalio mėn. paskelbtu dokumentu „Investiciniai subjektai“ pataisytos pataisos (10-ojo TFAS, 12-ojo TFAS ir 27-ojo TAS pataisos) yra taikomos pirmą kartą, pradžia“.

C4. Jei taikymo pirmą kartą datą investuotojas padaro išvadą, kad jis turi konsoliduoti subjektą, į kurį investuojama ir kuris pagal 27-ąjį TAS ir NAK 12-ąjį aiškinimą nebuvo konsoliduojamas:

a) jeigu subjektas, į kurį investuojama, yra verslas (kaip apibrėžta 3-iajame TFAS „Verslo jungimai“), investuotojas turi įvertinti savo turtą, įsipareigojimus ir nekontroliuojamas dalis tame subjekte, į kurį investuojama ir kuris anksčiau nebuvo konsoliduojamas, taip, lyg tas subjektas, į kurį investuojama, būtų buvęs konsoliduojamas (taigi taikė įsigijimo metodą pagal 3-įjį TFAS), nuo tos dienos, kai investuotojas įgijo to subjekto, į kurį investuojama, kontrolę, kaip to reikalaujama pagal šį TFAS. Investuotojas retrospektyviai koreguoja paskutinio metinio laikotarpio prieš taikymo pirmą kartą datą duomenis. Kai kontrolės įgijimo data yra ankstesnė už paskutinio praėjusio laikotarpio pradžios datą, investuotojas kaip nuosavybės koregavimą paskutinio praėjusio laikotarpio pradžioje turi pripažinti visus skirtumus tarp:

i) pripažinto turto, įsipareigojimų ir nekontroliuojamų dalių sumos ir

ii) investuotojo ryšio su subjektu, į kurį investuojama, ankstesnės balansinės vertės;

b) jeigu subjektas, į kurį investuojama, nėra verslas (kaip apibrėžta 3-iajame TFAS), investuotojas turi įvertinti savo turtą, išipareigojimus ir nekontroliuojamas dalis tame subjekte, į kurį investuojama ir kuris anksčiau nebuvo konsoliduojamas, taip, lyg tas subjektas, į kurį investuojama, būtų buvęs konsoliduojamas (taikydamas įsigijimo metodą, kaip aprašyta 3-iajame TFAS, bet nepripažindamas subjekto, į kurį investuojama, prestižo), nuo tos dienos, kai investuotojas įgijo subjekto, į kurį investuojama, kontrolę, kaip to reikalaujama pagal šį TFAS. Investuotojas retrospektyviai koreguoja paskutinio metinio laikotarpio prieš taikymo pirmą kartą datą duomenis. Kai kontrolės įgijimo data yra ankstesnė už paskutinio praėjusio laikotarpio pradžios datą, investuotojas kaip nuosavybės koregavimą paskutinio praėjusio laikotarpio pradžioje turi pripažinti visus skirtumus tarp:

i) pripažinto turto, išipareigojimų ir nekontroliuojamų dalių sumos ir

ii) investuotojo ryšio su subjektu, į kurį investuojama, ankstesnės balansinės vertės.

C4A. Jeigu subjekto, į kurį investuojama, turto, išipareigojimų ir nekontroliuojamų dalių įvertinti pagal C4 straipsnio a arba b punktą (kaip apibrėžta 8-ajame TAS) neįmanoma, investuotojas turi:

a) jeigu subjektas, į kurį investuojama, yra verslas, taikyti 3-iojo TFAS reikalavimus nuo numanomos įsigijimo datos. Numanoma įsigijimo data turi būti anksčiausio laikotarpio (tai gali būti einamasis laikotarpis), kada galima taikyti C4 straipsnio a punktą, pradžia;

b) jeigu subjektas, į kurį investuojama, nėra verslas, taikyti įsigijimo metodą, kaip aprašyta 3-iajame TFAS, nuo numanomos įsigijimo datos, bet nepripažįstant subjekto, į kurį investuojama, prestižo. Numanoma įsigijimo data turi būti anksčiausio laikotarpio (tai gali būti einamasis laikotarpis), kuriam įmanoma taikyti C4 straipsnio b punktą, pradžia.

Investuotojas turi retrospektyviai koreguoti paskutinio metinio laikotarpio prieš taikymo pirmą kartą datą duomenis, nebent anksčiausio laikotarpio, kuriam įmanoma taikyti šį straipsnį, pradžia yra einamasis laikotarpis. Kai numanoma įsigijimo data yra ankstesnė už paskutinio praėjusio laikotarpio pradžios datą, investuotojas kaip nuosavybės koregavimą paskutinio praėjusio laikotarpio pradžioje turi pripažinti visus skirtumus tarp:

c) pripažinto turto, išipareigojimų ir nekontroliuojamų dalių sumos ir

d) investuotojo ryšio su subjektu, į kurį investuojama, ankstesnės balansinės vertės.

Jei anksčiausias laikotarpis, kuriam įmanoma taikyti šį straipsnį, yra einamasis laikotarpis, nuosavybės koregavimas turi būti pripažįstamas einamojo laikotarpio pradžioje.

C4B. Kai investuotojas taiko C4–C4A straipsnius ir kontrolės įgijimo data pagal šį TFAS yra vėlesnė nei 3-iojo TFAS, persvarstyto 2008 m. (3-iasis TFAS (2008 m.)), įsigaliojimo data, nuoroda į 3-įjį TFAS C4 ir C4A straipsniuose turi būti nuoroda į 3-įjį TFAS (2008 m.). Jei kontrolė įgyta prieš 3-iojo TFAS (2008 m.) įsigaliojimo datą, investuotojas taiko 3-įjį TFAS (2008 m.) arba 3-įjį TFAS (paskelbtą 2004 m.).

C4C. Kai investuotojas taiko C4–C4A straipsnius ir kontrolės įgijimo data pagal šį TFAS yra vėlesnė nei 27-ojo TAS, persvarstyto 2008 m. (27-asis TAS (2008 m.)), įsigaliojimo data, investuotojas turi taikyti šio TFAS reikalavimus visiems laikotarpiams, kuriais subjektas, į kurį investuojama, retrospektyviai konsoliduojamas pagal C4–C4A straipsnius. Jei kontrolė buvo įgyta iki 27-ojo TAS (2008 m.) įsigaliojimo datos, investuotojas turi taikyti:

a) šio TFAS reikalavimus visiems laikotarpiams, kuriais subjektas, į kurį investuojama, retrospektyviai konsoliduojamas pagal C4–C4A straipsnius, arba

b) 27-ojo TAS, paskelbto 2003 m. (27-asis TAS (2003 m.)), reikalavimus laikotarpiams iki 27-ojo TAS (2008 m.) įsigaliojimo datos, o vėlesniems laikotarpiams – šio TFAS reikalavimus.

C5. Jeigu taikymo pirmą kartą datą investuotojas padaro išvadą, kad jis nebekonsoliduos subjekto, į kurį investuojama ir kuris buvo konsoliduojamas pagal 27-ąjį TAS ir NAK 12-ąjį aiškinimą, investuotojas turi įvertinti turimą subjekto, į kurį investuojama, dalį tokia suma, kokia ji būtų buvusi įvertinta, jeigu šio TFAS reikalavimai būtų galioję, kai investuotojas užmezgė ryšį su subjektu, į kurį investuojama (bet neįgijo jo kontrolės pagal šį TFAS), arba prarado jo kontrolę. Investuotojas retrospektyviai koreguoja paskutinio metinio laikotarpio prieš taikymo pirmą kartą datą duomenis. Jei data, kai investuotojas užmezgė ryšį su subjektu, į kurį investuojama (bet neįgijo jo kontrolės pagal šį TFAS), arba prarado jo kontrolę, yra ankstesnė už paskutinio praėjusio laikotarpio pradžios datą, investuotojas kaip nuosavybės koregavimą paskutinio praėjusio laikotarpio pradžioje turi pripažinti visus skirtumus tarp:

a) ankstesnės turto, įsipareigojimų ir nekontroliuojamų dalių balansinės vertės ir

b) pripažintos investuotojo dalies subjekte, į kurį investuojama, sumos.

C5A. Jeigu dalies subjekte, į kurį investuojama, įvertinti pagal C5 straipsnį neįmanoma (kaip apibrėžta 8-ajame TAS), investuotojas taiko šio TFAS reikalavimus anksčiausio laikotarpio, kurį C5 straipsnį įmanoma taikyti (tai gali būti einamasis laikotarpis), pradžioje. Investuotojas turi retrospektyviai koreguoti paskutinio metinio laikotarpio prieš taikymo pirmą kartą datą duomenis, nebent anksčiausio laikotarpio, kuriam įmanoma taikyti šį straipsnį, pradžia yra einamasis laikotarpis. Jei data, kai investuotojas užmezgė ryšį su subjektu, į kurį investuojama (bet neįgijo jo kontrolės pagal šį TFAS), arba prarado jo kontrolę, yra ankstesnė už paskutinio praėjusio laikotarpio pradžios datą, investuotojas kaip nuosavybės koregavimą paskutinio praėjusio laikotarpio pradžioje turi pripažinti visus skirtumus tarp:

a) ankstesnės turto, įsipareigojimų ir nekontroliuojamų dalių balansinės vertės ir

b) pripažintos investuotojo dalies subjekte, į kurį investuojama, sumos.

Jei anksčiausias laikotarpis, kuriam įmanoma taikyti šį straipsnį, yra einamasis laikotarpis, nuosavybės koregavimas turi būti pripažįstamas einamojo laikotarpio pradžioje.

C6. 23, 25, B94 ir B96–B99 straipsniai yra 2008 m. atliktos 27-ojo TAS pataisos, kurios perkeltos į 10-ąjį TFAS. Išskyrus tuos atvejus, kai subjektas taiko C3 straipsnį arba yra įpareigotas taikyti C4–C5A straipsnius, subjektas tų straipsnių reikalavimus turi taikyti tokia tvarka:

a) prieš taikydamas B94 straipsnio pataisą pirmą kartą, subjektas neturi taisyti pelno arba nuostolio priskyrimo ataskaitiniams laikotarpiams;

b) 23 ir B96 straipsnių reikalavimai nuosavybės dalies patronuojamojoje įmonėje pokyčiams apskaityti po kontrolės įgijimo netaikomi pokyčiams, įvykusiems prieš įmonei taikant šias pataisas pirmą kartą;

c) subjektas neturi perskaičiuoti investicijos į buvusią patronuojamąją įmonę balansinės vertės, jeigu kontrolė buvo prarasta prieš 25 ir B97–B99 straipsnių pataisas taikant pirmą kartą. Be to, subjektas neturi perskaičiuoti jokio pelno arba nuostolių dėl patronuojamosios įmonės kontrolės praradimo, kuris įvyko prieš taikant 25 ir B97–B99 straipsnių pataisas pirmą kartą.

Nuorodos į paskutinį praėjusį laikotarpį

C6A. Nepaisant C3B–C5A straipsniuose pateiktų nuorodų į paskutinį metinį laikotarpį prieš taikymo pirmą kartą datą (t. y. paskutinį praėjusį laikotarpį), subjektas taip pat gali pateikti pakoreguotą bet kurio ankstesnio pateikto laikotarpio lyginamąją informaciją, tačiau to daryti neprivalo. Jei subjektas pateikia pakoreguotą kurio nors ankstesnio laikotarpio lyginamąją informaciją, C3B–C5A straipsniuose nuorodos į paskutinį praėjusį laikotarpį suprantamos kaip „anksčiausias koreguotas pateiktas lyginamasis laikotarpis“.

- C6B. Jei subjektas pateikia nepakoreguotą bet kurių ankstesnių laikotarpių lyginamąją informaciją, jis turi aiškiai nurodyti informaciją, kuri nebuvo koreguota, nurodyti, kad ta informacija parengta remiantis skirtingu pagrindu, ir tą pagrindą paaiškinti.

Nuorodos į 9-ąją TFAS

- C7. Jeigu subjektas taiko šią TFAS, bet dar netaiko 9-ojo TFAS, visos šiame TFAS pateiktos nuorodos į 9-ąją TFAS laikomos nuorodomis į 39-ąją TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“.

KITŲ TFAS PANAIKINIMAS

- C8. Šis TFAS pakeičia 27-ojo TAS (pataisyto 2008 m.) reikalavimus dėl konsoliduotųjų finansinių ataskaitų.
- C9. Šis TFAS taip pat pakeičia NAK 12-ąją aiškinimą „Konsolidavimas. Specialiosios paskirties subjektai“.

11-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS

Jungtinė veikla

TIKSLAS

1. Šio TFAS tikslas – nustatyti subjektų, turinčių bendrai kontroliuojamos veiklos (t. y. *jungtinės veiklos*) dalių, finansinės atskaitomybės principus.

Tikslo įgyvendinimas

2. Siekiant įgyvendinti 1 straipsnyje nurodytą tikslą, šiame TFAS apibrėžta *bendra kontrolė* ir reikalaujama, kad subjektas, kuris yra *jungtinės veiklos šalis*, įvertindamas savo teises ir prievolės nustatytų jungtinės veiklos, kurioje dalyvauja, rūšį ir tvarkytų tų teisių bei prievolių apskaitą taip, kaip tinka pagal nustatytą jungtinės veiklos rūšį.

TAIKYMO SRITIS

3. Ši TFAS taiko visi subjektai, kurie yra *jungtinės veiklos šalys*.

JUNGTINĖ VEIKLA

4. *Jungtinė veikla* – veikla, kurią bendrai kontroliuoja dvi arba daugiau šalių.

5. *Jungtinei veiklai būdingos šios savybės:*

- a) šalys yra saistomos sutartimi įforminto susitarimo (žr. B2–B4 straipsnius);
- b) šiuo sutartimi įformintu susitarimu dviem arba daugiau iš tų šalių suteikta *bendra veiklos kontrolė* (žr. 7–13 straipsnius).

6. *Jungtinė veikla* gali būti *bendra veikla* arba *bendroji įmonė*.

Bendra kontrolė

7. **Bendra kontrolė** – sutartimi įteisintas veiklos kontrolės pasidalijimas, galimas tik tada, kai su atitinkama veikla susijusiems sprendimams priimti būtinas vieningas šalių, kurios dalijasi kontrole, sutikimas.
8. Subjektas, kuris yra susitarimo šalis, įvertina, ar pagal sutartimi įformintą susitarimą visos šalys arba tam tikra šalių grupė kartu kontroliuoja veiklą. Visos šalys arba šalių grupė kartu kontroliuoja veiklą, kai turi bendromis pastangomis vadovauti veiklai, nuo kurios labai priklauso veiklos grąža (t. y. svarbiai veiklai).
9. Nustačius, kad visos šalys arba šalių grupė kartu kontroliuoja veiklą, *bendra kontrolė* egzistuoja tik tuo atveju, kai sprendimams dėl svarbios veiklos priimti būtinas vieningas veiklą kartu kontroliuojančių šalių sutarimas.
10. Vykdamt *jungtinę veiklą*, nė viena šalis tos veiklos savarankiškai nekontroliuoja. Šalis, kuriai pavesta *jungtinės veiklos kontrolė*, gali užkirsti kelią bet kuriai kitai šaliai ar šalių grupei kontroliuoti veiklą.
11. Veikla gali būti *jungtinė veikla*, net jei ne visos susitarimo šalys ją bendrai kontroliuoja. Šiame TFAS skiriamos šalys, kurios bendrai kontroliuoja *jungtinę veiklą* (*bendros veiklos vykdytojai* arba *bendros įmonės dalininkai*), ir šalys, kurios dalyvauja *jungtinėje veikloje*, bet jos bendrai nekontroliuoja.

12. Subjektas, vertindamas, ar veiklą bendrai kontroliuoja visos šalys arba šalių grupė, turi priimti sprendimą. Atlikdamas šį vertinimą, subjektas privalo atsižvelgti į visus faktus ir aplinkybes (žr. B5–B11 straipsnius).
13. Pasikeitus faktams ir aplinkybėms, subjektas pakartotinai vertina, ar jis tebevykdo bendrą veiklos kontrolę.

Jungtinės veiklos rūšys

14. **Subjektas nustato jungtinės veiklos, kurioje dalyvauja, rūšį. Ar jungtinė veikla klasifikuojama kaip bendra veikla, ar kaip bendroji įmonė, priklauso nuo susitarimo šalių teisių ir prievolių.**
15. **Bendra veikla – jungtinė veikla, kai veiklą bendrai kontroliuojančios šalys turi teisių į tos veiklos turtą ir prievolių vykdyti su ta veikla susijusius įsipareigojimus. Tos šalys vadinamos bendros veiklos vykdytojais.**
16. **Bendroji įmonė – jungtinė veikla, kai veiklą bendrai kontroliuojančios šalys turi teisių į tos veiklos grynąjį turtą. Tos šalys vadinamos bendrosios įmonės dalininkais.**
17. Subjektas, vertindamas, ar jungtinė veikla yra bendra veikla, ar bendroji įmonė, turi priimti sprendimą. Subjektas nustato jungtinės veiklos, kurioje dalyvauja, rūšį, atsižvelgdamas į savo teises ir prievoles, susijusias su ta veikla. Subjektas, vertindamas savo teises ir prievoles, atsižvelgia į veiklos struktūrą bei teisinę formą, šalių sutartimi įforminto susitarimo sąlygas ir, kai tinka, į kitus faktus bei aplinkybes (žr. B12–B33 straipsnius).
18. Kartais šalys yra saistomos bendrosios sutarties, kurioje nustatytos vienos ar daugiau veiklos rūšių vykdymo bendrosios sutartinės sąlygos. Šioje bendrojoje sutartyje gali būti nustatyta, kad šalys konkrečią sutartyje numatytą veiklą vykdo pagal įvairius jungtinės veiklos susitarimus. Nors tie jungtinės veiklos susitarimai yra susiję su ta pačia bendrąja sutartimi, jie gali būti skirtingų rūšių, jei šalių, vykdančių įvairią bendrojoje sutartyje nustatytą veiklą, teisės ir prievolės skiriasi. Todėl kai šalys pagal tą pačią bendrąją sutartį vykdo įvairią veiklą, bendra veikla ir bendrosios įmonės gali egzistuoti kartu.
19. Pasikeitus faktams ir aplinkybėms, subjektas pakartotinai vertina, ar nepasikeitė jungtinės veiklos, kurioje jis dalyvauja, rūšis.

JUNGTINĖS VEIKLOS ŠALIŲ FINANSINĖS ATASKAITOS

Bendra veikla

20. **Bendros veiklos vykdytojas pripažįsta su savo dalimi bendroje veikloje susijusius savo:**
 - a) **turtą, įskaitant jam priklausančią bet kokio bendrai valdomo turto dalį;**
 - b) **įsipareigojimus, įskaitant jam priskiriamą bet kokių bendrai prisiimtų įsipareigojimų dalį;**
 - c) **pajamas, gautas pardavus jam priklausančią bendros veiklos produkcijos dalį;**
 - d) **pajamų dalį, gautą pardavus bendros veiklos produkciją, ir**
 - e) **sąnaudas, įskaitant jam priskiriamą bet kokių bendrai patirtų sąnaudų dalį.**
21. Bendros veiklos vykdytojas su savo dalimi bendroje veikloje susijusio turto, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų apskaitą tvarko pagal atitinkamam turtui, įsipareigojimams, pajamoms ir sąnaudoms taikomus TFAS.

- 21A. Kai subjektas įsigyja dalį bendroje veikloje, kurioje bendros veiklos vykdymas sudaro verslą, kaip apibrėžta 3-iajame TFAS „Verslo jungimai“, jis taiko, priklausomai nuo jo turimos dalies pagal 20 straipsnį, visus 3-iojo TFAS ir kitų TFAS verslo jungimų apskaitos principus, kurie neprieštarauja šio TFAS nurodymams, ir atskleidžia pagal tuos TFAS reikalaujamą informaciją, susijusią su verslo jungimais. Tai taikoma bendros veiklos, kurioje veiklos vykdymas sudaro verslą, tiek pradinės, tiek papildomų dalių įsigijimui. Tokios bendros veiklos dalies įsigijimo apskaita aprašyta B33A–B33D straipsniuose.
22. Subjekto, kaip bendros veiklos vykdytojo, vykdančią bendrą veiklą sudarytų sandorių, kaip antai turto pardavimo, įnašo arba pirkimo, apskaita aprašyta B34–B37 straipsniuose.
23. Šalis, kuri dalyvauja bendroje veikloje, bet jos bendrai nekontroliuoja, taip pat įtraukia į apskaitą savo veiklos dalį taip, kaip nustatyta 20–22 straipsniuose, jei ta šalis turi teisių į turtą, susijusį su bendra veikla, ir prievolių vykdyti su bendra veikla susijusius įsipareigojimus. Jei šalis, kuri dalyvauja bendroje veikloje, bet jos bendrai nekontroliuoja, neturi nei teisių į turtą, susijusį su ta bendra veikla, nei prievolių vykdyti su ja susijusius įsipareigojimus, ji įtraukia į apskaitą dalį toje bendroje veikloje pagal tai daliai taikytinus TFAS.

Bendrosios įmonės

24. Bendrosios įmonės dalininkas pripažįsta savo dalį bendroje įmonėje kaip investiciją ir tvarko tos investicijos apskaitą taikydamas nuosavybės metodą pagal 28-ąją TAS „Investicijos į asocijuotąsias įmones ir bendrąsias įmones“, išskyrus atvejus, kai pagal to standarto nuostatas subjektui nuosavybės metodo leidžiama netaikyti.
25. Šalis, kuri dalyvauja bendrojoje įmonėje, bet jos bendrai nekontroliuoja, įtraukia į apskaitą savo veiklos dalį taip, kaip nustatyta 9-ajame TFAS „Finansinės priemonės“, tačiau tuo atveju, kai ši šalis daro reikšmingą įtaką bendrajai įmonei, jos dalis įtraukiama į apskaitą pagal 28-ąją TAS (pataisytą 2011 m.).

ATSKIROS FINANSINĖS ATASKAITOS

26. **Atskirose finansinėse ataskaitose bendros veiklos vykdytojas arba bendrosios įmonės dalininkas įtraukia į apskaitą savo dalį:**
- a) **bendroje veikloje taip, kaip nustatyta 20–22 straipsniuose;**
 - b) bendrojoje įmonėje taip, kaip nustatyta 27-ojo TAS „Atskiros finansinės ataskaitos“ 10 straipsnyje.
27. **Šalis, kuri dalyvauja jungtinėje veikloje, bet jos bendrai nekontroliuoja, savo atskirose finansinėse ataskaitose įtraukia į apskaitą savo dalį:**
- a) **bendroje veikloje taip, kaip nustatyta 23 straipsnyje;**
 - b) **bendrojoje įmonėje taip, kaip nustatyta 9-ajame TFAS, tačiau tuo atveju, kai subjektas daro reikšmingą įtaką bendrajai įmonei, jis taiko 27-ojo TAS (pataisytą 2011 m.) 10 straipsnį.**

A priedėlis

Terminų apibrėžtys

Šis priedėlis yra neatskiriama TFAS dalis.

jungtinė veikla

veikla, kurią **bendrai kontroliuoja** dvi arba daugiau šalių

bendra kontrolė

sutartimi įteisintas veiklos kontrolės pasidalijimas, galimas tik tada, kai sprendimams dėl svarbios veiklos priimti būtinas vieningas šalių, kurios dalijasi kontrole, sutarimas

bendra veikla

jungtinė veikla, kai veiklą **bendrai kontroliuojančios** šalys turi teisių į tos veiklos turtą ir prievolių vykdyti su ta veikla susijusius išpareigojimus

bendros veiklos vykdytojas bendroje veikloje
dalyvaujanti šalis, kuri vykdo tos bendros veiklos
bendrą kontrolę

bendros veiklos vykdytojas bendroje veikloje dalyvaujanti šalis, kuri vykdo tos bendros veiklos **bendrą kontrolę**

bendroji įmonė

jungtinė veikla, kai veiklą **bendrai kontroliuojančios** šalys turi teisių į tos veiklos grynąjį turtą

bendrosios įmonės dalininkas dalį bendrojoje įmonėje turinti šalis, kuri vykdo tos bendros įmonės **bendrą kontrolę**

bendrosios įmonės dalininkas dalį bendrojoje įmonėje turinti šalis, kuri vykdo tos bendros įmonės **bendrą kontrolę**

jungtinės veiklos šalis

subjektas, kuris dalyvauja **jungtinėje veikloje**, neatsižvelgiant į tai, ar jis vykdo tos veiklos **bendrą kontrolę**, ar ne

atskira struktūra

atskirai identifikuojama finansinė struktūra, apimanti atskirus juridinius subjektus arba įstatais pripažintus subjektus, neat-sižvelgiant į tai, ar tie subjektai turi juridinio asmens statusą

Toliau pateikiami terminai apibrėžti 27-ajame TAS (pataisytame 2011 m.), 28-ajame TAS (pataisytame 2011 m.) arba 10-ajame TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“ ir šiame TFAS vartojami tuose standartuose apibrėžtomis reikšmėmis:

- subjekto, į kurį investuojama, kontrolė
- nuosavybės metodas
- galia valdyti
- apsaugos teisės
- svarbi veikla
- atskiros finansinės ataskaitos
- reikšminga įtaka.

*B priedėlis***Taikymo nurodymai**

Šis priedėlis yra neatskiriama TFAS dalis. Jame paaiškinta, kaip taikyti 1–27 straipsnius, ir jis turi tokią pačią galią kaip kitos šio TFAS dalys.

- B1. Šiame priedėlyje pateiktuose pavyzdžiuose aprašytos hipotetinės situacijos. Nors šie pavyzdžiai kai kuriais atžvilgiais gali sutapti su tikrais atvejais, taikant 11-ąjį TFAS reikėtų įvertinti visus su konkrečiu atveju susijusius svarbius faktus ir aplinkybes.

JUNG TINĖ VEIKLA**Sutartimi įformintas susitarimas (5 straipsnis)**

- B2. Sutartimis įforminti susitarimai gali būti įrodyti keliais būdais. Vykdytinas sutartimi įformintas susitarimas dažnai, bet ne visada, yra sudarytas raštu, paprastai sutarties arba šalių diskusijų protokolo forma. Vykdytini susitarimai taip pat gali būti sudaryti vadovaujantis teisės aktais – atskirai arba kartu su šalių tarpusavio sutartimis.
- B3. Kai jungtinė veikla vykdoma per *atskirą struktūrą* (žr. B19–B33 straipsnius), sutartimi įformintas susitarimas arba kai kurie sutartimi įforminto susitarimo aspektai tam tikrais atvejais įtraukiami į atskiros struktūros steigimo sutartį, chartiją arba įstatus.
- B4. Sutartimi įformintame susitarime nustatomos sąlygos, kuriomis šalys dalyvauja tame susitarime numatytoje veikloje. Sutartimi įformintame susitarime paprastai nustatomi šie dalykai:
- a) jungtinės veiklos susitarimo tikslas, veikla ir trukmė;
 - b) jungtinės veiklos direktorių valdybos arba lygiaverčio valdymo organo narių skyrimo tvarka;
 - c) sprendimų priėmimo procesas: klausimai, dėl kurių šalys turi priimti sprendimus, šalių balsavimo teisės ir privaloma pritariančiųjų dalis sprendžiant šiuos klausimus. Sprendimų priėmimo procese, kuris numatytas sutartimi įformintame susitarime, nustatoma bendra veiklos kontrolė (žr. B5–B11 straipsnius);
 - d) kapitalo įnašai arba kiti privalomi šalių įnašai;
 - e) būdas, kuriuo šalys dalijasi su jungtine veikla susijusį turtą, išipareigojimus, pajamas, sąnaudas arba pelną ar nuostolius.

Bendra kontrolė (7–13 straipsniai)

- B5. Vertinant, ar subjektas bendrai kontroliuoja veiklą, subjektas pirmiausia įvertina, ar veiklą kontroliuoja visos šalys, ar šalių grupė. Kontrolės apibrėžtis pateikta 10-ajame TFAS ir tuo standartu reikia remtis nustatant, ar visos šalys, ar šalių grupė turi galimybę arba teisę gauti su dalyvavimu veikloje susijusią kintamą grąžą ir dėl savo galios veiklai geba daryti poveikį tai grąžai. Kai visos šalys arba šalių grupė kartu geba vadovauti veiklai, nuo kurios labai priklauso veiklos grąža (t. y. svarbiai veiklai), tai reiškia, kad tos šalys kontroliuoja veiklą kartu.

- B6. Padaręs išvadą, kad veiklą kartu kontroliuoja visos šalys arba šalių grupė, subjektas įvertina, ar jis pats bendrai kontroliuoja veiklą. Bendra kontrolė yra tik tada, kai sprendimams dėl svarbios veiklos priimti būtinas vieningas veiklą kartu kontroliuojančių šalių sutarimas. Vertinant, ar veiklą bendrai kontroliuoja visos šalys arba šalių grupė, ar ją kontroliuoja tik viena šalis, gali reikėti priimti sprendimą.
- B7. Kartais sprendimų priėmimo procesas, dėl kurio šalys susitarė savo sutartimi įformintame susitarime, netiesiogiai reiškia bendrą kontrolę. Pavyzdžiui, tarkim, dvi šalys sudarė susitarimą, pagal kurį kiekvienai iš jų priklauso 50 % balsavimo teisių, ir jų sutartimi įformintame susitarime nustatyta, kad priimant sprendimus dėl svarbios veiklos būtina turėti bent 51 % balsavimo teisių. Šiuo atveju šalys netiesiogiai susitarė, kad jos bendrai kontroliuoja veiklą, nes sprendimai dėl svarbios veiklos negali būti priimami be abiejų šalių pritarimo.
- B8. Kitomis aplinkybėmis sutartimi įformintame susitarime nustatoma mažiausia balsavimo teisių proporcinga dalis, kurią būtina turėti priimant sprendimus dėl svarbios veiklos. Jei šalys, norėdamos įgyti tą mažiausią būtiną balsavimo teisių proporcingą dalį, gali sudaryti bent kelias skirtingas tarpusavio sąjungas, tokia veikla nėra jungtinė veikla, nebent sutartimi įformintame susitarime būtų nustatyta, kurios šalys (arba šalių grupės) turi vieningai sutarti, kad galėtų priimti sprendimus dėl susitarime numatytos svarbios veiklos.

Taikymo pavyzdžiai

1 pavyzdys

Tarkim, susitarimą sudaro trys šalys: A šaliai pagal susitarimą priklauso 50 %, B šaliai – 30 %, o C šaliai – 20 % balsavimo teisių. Sutartimi įformintame A, B ir C šalių susitarime nustatyta, kad priimant sprendimus dėl susitarime numatytos svarbios veiklos būtina turėti bent 75 % balsavimo teisių. Nors A šalis gali atmesti bet kokią siūlomą sprendimą, ji veiklos nekontroliuoja, nes jai būtina gauti B šalies pritarimą. Šalių sutartimi įforminto susitarimo sąlygos, kad priimant sprendimus dėl susitarime numatytos svarbios veiklos būtina turėti bent 75 % balsavimo teisių, reiškia, kad A ir B šalys bendrai kontroliuoja veiklą, nes sprendimai dėl susitarime numatytos svarbios veiklos negali būti priimami be A ir B šalių pritarimo.

2 pavyzdys

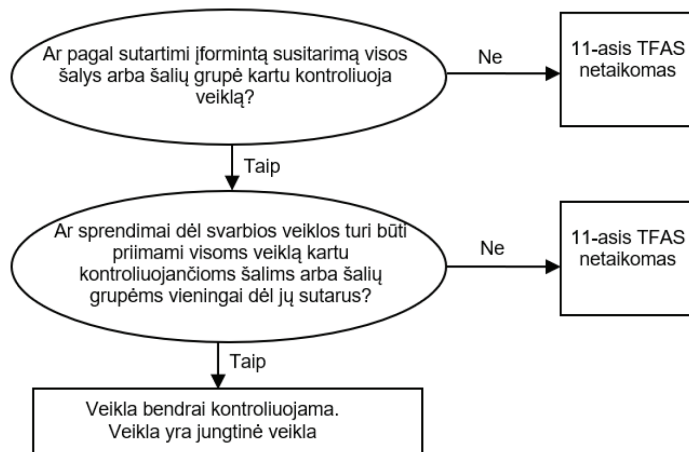
Tarkim, susitarimą sudaro trys šalys: A šaliai pagal susitarimą priklauso 50 %, o B ir C šalims – po 25 % balsavimo teisių. Sutartimi įformintame A, B ir C šalių susitarime nustatyta, kad priimant sprendimus dėl susitarime numatytos svarbios veiklos būtina turėti bent 75 % balsavimo teisių. Nors A šalis gali atmesti bet kurią siūlomą sprendimą, ji veiklos nekontroliuoja, nes jai būtina gauti B šalies arba C šalies pritarimą. Tačiau tokių sąjungų, kai šalys gali susitarti kartu panaudoti 75 % balsavimo teisių, gali būti daugiau kaip viena (t. y. A ir B šalys arba A ir C šalys). Tokioje situacijoje, kad veikla būtų laikoma jungtine veikla, šalių sutartimi įformintame susitarime reikėtų nustatyti, kurios šalys turi vieningai sutarti, kad būtų galima priimti sprendimus dėl susitarime numatytos svarbios veiklos.

3 pavyzdys

Tarkim, pagal susitarimą A ir B šalys turi po 35 % balsavimo teisių, o likę 30 % priklauso daugeliui kitų susitarimo šalių. Norint priimti sprendimus dėl svarbios veiklos, reikia turėti daugumą balsavimo teisių. A ir B šalys bendrai kontroliuoja veiklą tik tada, jei sutartimi įformintame susitarime nustatyta, kad priimant sprendimus dėl susitarime numatytos svarbios veiklos būtina gauti A ir B šalių pritarimą.

- B9. Reikalavimas pasiekti vieningą sutarimą reiškia, kad bet kuri veiklą bendrai kontroliuojanti šalis gali neleisti jokiai kitai šaliai ar šalių grupei be jos sutikimo priimti vienašalių sprendimų (dėl svarbios veiklos). Jei reikalavimas pasiekti vieningą sutarimą taikomas tik tiems sprendimams, kuriais tam tikrai šaliai suteikiamos apsaugos teisės, tačiau netaikomas sprendimams dėl susitarime numatytos svarbios veiklos, atitinkama šalis veiklos bendrai nekontroliuoja.
- B10. Sutartimi įformintame susitarime gali būti nuostatos dėl ginčų sprendimo, pavyzdžiui, arbitražo. Pagal šias nuostatas gali būti leidžiama sprendimus priimti ir nepasiekus, kad bendrą kontrolę vykdančios šalys vieningai dėl jų sutartų. Tokios nuostatos neužkerta kelio bendrai kontroliuoti veiklą, taigi ir galimybės ją laikyti jungtine veikla.

Bendros kontrolės vertinimas



- B11. Kai veiklai netaikomas 11-asis TFAS, subjektas įtraukia į apskaitą savo veiklos dalį taikydamas atitinkamus TFAS, pavyzdžiui, 10-ąjį TFAS, 28-ąjį TAS (pataisytą 2011 m.) arba 9-ąjį TFAS.

JUNGTINĖS VEIKLOS RŪŠYS (14–19 STRAIPSNIAI)

- B12. Jungtinės veiklos susitarimai sudaromi įvairiais tikslais (pavyzdžiui, siekiant šalims pasidalyti išlaidas bei riziką arba sudaryti sąlygas šalims naudotis naujomis technologijomis ir patekti į naujas rinkas); jie gali būti įvairios struktūros ir teisinės formos.
- B13. Pagal kai kuriuos susitarimus neprivaloma susitarime numatytos veiklos vykdyti per atskirą struktūrą. Tačiau pagal kitus susitarimus įsteigiama atskira struktūra.
- B14. Pagal šį TFAS privalomas jungtinės veiklos susitarimų klasifikavimas priklauso nuo šalių teisių ir prievolių, atsirandančių vykdant susitarime numatytą įprastinę veiklą. Pagal šį TFAS jungtinė veikla klasifikuojama kaip bendra veikla arba bendroji įmonė. Kai subjektas turi teisių į su veikla susijusį turtą ir prievolių vykdyti su ta veikla susijusius įsipareigojimus, tokia veikla yra bendra veikla. Kai subjektas turi teisių į su veikla susijusį grynąjį turtą, tokia veikla yra bendroji įmonė. B16–B33 straipsniuose nustatyta, kokį vertinimą subjektas turi atlikti, kad nustatytų, ar jam priklauso dalis bendros veiklos, ar dalis bendrojoje įmonėje.

Jungtinės veiklos klasifikavimas

- B15. Kaip nustatyta B14 straipsnyje, klasifikuodamos jungtinę veiklą šalys turi įvertinti savo teises ir prievoles pagal susitarimą. Atlikdamas tokį vertinimą subjektas turi atsižvelgti į šiuos dalykus:

a) jungtinės veiklos struktūrą (žr. B16–B21 straipsnius);

b) kai jungtinė veikla vykdoma per atskirą struktūrą:

- i) atskiros struktūros teisinę formą (žr. B22–B24 straipsnius);
- ii) sutartimi įforminto susitarimo sąlygas (žr. B25–B28 straipsnius) ir
- iii) kai tinka – kitus faktus ir aplinkybes (žr. B29–B33 straipsnius).

Jungtinės veiklos struktūra

Jungtinė veikla, kuri nėra vykdoma per atskirą struktūrą

- B16. Jungtinė veikla, kuri nėra vykdoma per atskirą struktūrą, yra bendra veikla. Tokiais atvejais sutartimi įformintame susitarime nustatomos šalių teisės į su veikla susijusį turtą ir prievolės vykdyti su ta veikla susijusius įsipareigojimus, taip pat šalių teisės gauti atitinkamų pajamų ir prievolės patirti atitinkamų sąnaudų.
- B17. Sutartimi įformintame susitarime dažnai apibūdinamas veiklos, dėl kurios sudaromas susitarimas, pobūdis ir aprašoma, kaip šalys ketina kartu vykdyti tą veiklą. Pavyzdžiui, jungtinės veiklos susitarimo šalys gali susitarti kartu gaminti produktą: kiekviena šalis atsako už konkrečią užduotį, naudoja savo turtą ir prisiima savo įsipareigojimus. Sutartimi įformintame susitarime taip pat gali būti nustatyta, kaip šalys pasidalys bendras pajamas ir sąnaudas. Tokiu atveju kiekvienas bendros veiklos vykdytojas savo finansinėse ataskaitose pripažįsta konkrečiai užduočiai atlikti naudotą turtą bei įsipareigojimus, taip pat pripažįsta pagal sutartimi įformintą susitarimą jam tenkančią pajamų ir sąnaudų dalį.
- B18. Kitais atvejais jungtinės veiklos susitarimo šalys gali susitarti, pavyzdžiui, dalytis turtu ir jį bendrai valdyti. Tokiu atveju sutartimi įformintu susitarimu nustatomos šalių teisės į bendrai valdomą turtą ir tai, kaip jos dalijasi naudojantis tuo turtu pagamintą produkciją, gautas pajamas ir veiklos išlaidas. Kiekvienas bendros veiklos vykdytojas įtraukia į apskaitą jam priklausančią bendro turto dalį ir sutartą bet kokių įsipareigojimų dalį, taip pat pripažįsta jam tenkančią produkcijos, pajamų ir sąnaudų dalį, kaip nustatyta sutartimi įformintame susitarime.

Per atskirą struktūrą vykdoma jungtinė veikla

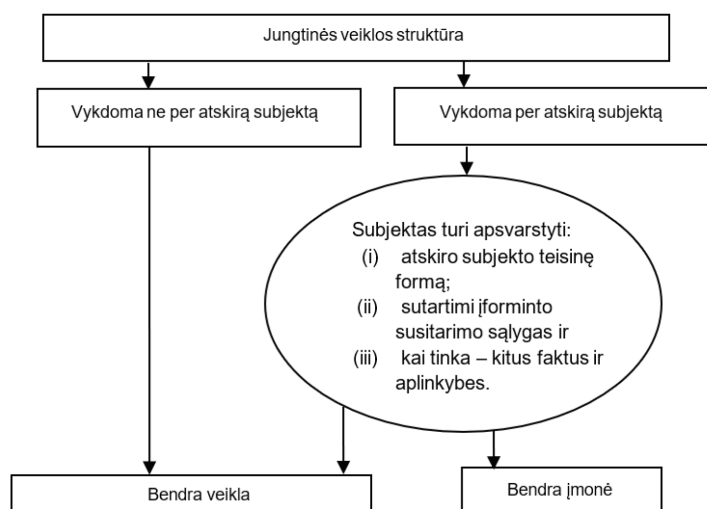
- B19. Jungtinė veikla, kai su veikla susijęs turtas ir įsipareigojimai perduodami atskirai struktūrai, gali būti bendroji įmonė arba bendra veikla.
- B20. Ar šalis yra bendros veiklos vykdytoja, ar bendrosios įmonės dalininkė, priklauso nuo atskirai struktūrai perduotų tos šalies teisių į su veikla susijusį turtą ir prievolių vykdyti su veikla susijusius įsipareigojimus.

B21. Kaip nustatyta B15 straipsnyje, kai šalys jungtinę veiklą vykdo per atskirą struktūrą, jos turi įvertinti, ar dėl atskiros struktūros teisinės formos, sutartimi įforminto susitarimo sąlygų ir, kai tinka, dėl kitų faktų ir aplinkybių jos įgyja:

a) teisių į su veikla susijusį turtą ir prievolių vykdyti su veikla susijusius įsipareigojimus (t. y. veikla yra bendra veikla) arba

b) teisių į veiklos grynąjį turtą (t. y. veikla yra bendroji įmonė).

Jungtinės veiklos klasifikavimas: šalių teisių ir prievolių pagal susitarimą įvertinimas



Atskiros struktūros teisinė forma

B22. Atskiros struktūros teisinė forma yra svarbi vertinant jungtinės veiklos rūšį. Žinant teisinę formą lengviau iš pradžių įvertinti šalių teises į turtą ir prievoles vykdyti įsipareigojimus, kurie yra perduoti atskirai struktūrai, pavyzdžiui, ar šalis priklauso dalis atskirai struktūrai perduoto turto ir ar jos privalo vykdyti atskirai struktūrai perduotus įsipareigojimus.

B23. Pavyzdžiui, šalys gali vykdyti jungtinę veiklą per atskirą struktūrą, kuri dėl savo teisinės formos laikoma savarankiška (t. y. atskirai struktūrai perduotas turtas ir įsipareigojimai yra tos atskiros struktūros, o ne šalių, turtas ir įsipareigojimai). Tokiu atveju įvertinus šalių teises ir prievoles, įgytas dėl atskiros struktūros teisinės formos, nustatoma, kad veikla yra bendroji įmonė. Tačiau šalių sutartimi įforminto susitarimo sąlygos (žr. B25–B28 straipsnius) ir, kai tinka, kiti faktai ir aplinkybės (žr. B29–B33 straipsnius) gali būti viršesni už šalių teisių ir prievolių, įgytų dėl atskiros struktūros teisinės formos, vertinimą.

B24. Šalių teisių ir prievolių, įgytų dėl atskiros struktūros teisinės formos, vertinimo pakanka, kad būtų galima padaryti išvadą, jog veikla yra bendra veikla, tik tuo atveju, jei šalys vykdo jungtinę veiklą per atskirą struktūrą, kurios teisinė forma nereiškia šalių ir atskiros struktūros atskyrimo (t. y. atskirai struktūrai perduotas turtas ir įsipareigojimai yra šalių turtas ir įsipareigojimai).

Sutartimi įforminto susitarimo sąlygų vertinimas

B25. Daugeliu atvejų šalių sutartimi įformintame susitarime nustatytos teisės ir prievolės atitinka šalių teises ir prievoles, įgytas dėl atskiros struktūros, per kurią vykdoma veikla, teisinės formos, arba joms neprieštaruja.

- B26. Kitais atvejais šalys, naudodamosi sutartimi įformintu susitarimu, panaikina arba pakeičia teises ir prievoles, įgytas dėl atskiros struktūros, per kurią vykdoma veikla, teisinės formos.

Taikymo pavyzdys

4 pavyzdys

Tarkim, dvi šalys vykdo jungtinę veiklą per įsteigtą subjektą. Kiekvienos šalies to įsteigto subjekto nuosavybės dalis – 50 %. Dėl įsteigto subjekto statuso jį galima atskirti nuo savininkų, todėl tam subjektui perduotas turtas ir išpareigojimai tampa įsteigto subjekto turtu ir išpareigojimais. Tokiu atveju šalių teisių ir prievolių, įgytų dėl atskiros struktūros teisinės formos, vertinimas parodo, kad šalys turi teises į veiklos grynąjį turtą.

Tačiau šalys savo sutartimi įformintu susitarimu pakeičia įsteigto subjekto savybes taip, kad kiekvienai iš jų tenka jo turto dalis ir kiekviena iš jų turi vykdyti nustatytą proporcingą to subjekto išpareigojimų dalį. Taip sutartimi pakeitus įsteigto subjekto savybes, veikla gali būti bendra veikla.

- B27. Tolesnėje lentelėje palygintos bendrą veiklą vykdančių šalių sutartimis įformintų susitarimų įprastos sąlygos ir bendros įmonės šalių sutartimis įformintų susitarimų įprastos sąlygos. Lentelėje pateikta tik dalis galimų sutarčių sąlygų pavyzdžių.

Sutartimi įforminto susitarimo sąlygų vertinimas

	Bendra veikla	Bendroji įmonė
Sutartimi įforminto susitarimo sąlygos	Jungtinės veiklos šalims sutartimi įformintu susitarimu suteikiamos teisės į su veikla susijusį turtą ir prievolės vykdyti su veikla susijusius išpareigojimus.	Jungtinės veiklos šalims sutartimi įformintu susitarimu suteikiamos teisės į veiklos grynąjį turtą (t. y. teises į su veikla susijusį turtą ir prievoles vykdyti su veikla susijusius išpareigojimus turi ne šalys, o atskira struktūra).
Teisės į turtą	Sutartimi įformintame susitarime nustatyta, kad jungtinės veiklos šalys dalijasi visus su veiklos turtu siejamus interesus (pavyzdžiui, teises, nuosavybės teisę arba nuosavybę) nustatyto dydžio proporcingomis dalimis (pavyzdžiui, proporcingai šalių nuosavybės daliai pagal susitarimą arba proporcingai pagal susitarimą vykdomai veiklai, kuri tiesiogiai priskiriama šalims).	Sutartimi įformintame susitarime nustatyta, kad turtas, kuris yra įneštas pagal susitarimą arba vėliau įgytas vykdančią jungtinę veiklą, priskiriamas veiklai. Veiklai priskirtas turtas šalims nepriklauso (t. y. jos neturi susijusių teisių, nuosavybės teisės ar nuosavybės).
Prievolės vykdyti išpareigojimus	Sutartimi įformintame susitarime nustatyta, kad jungtinės veiklos šalys dalijasi visus išpareigojimus, prievoles, išlaidas ir sąnaudas proporcingai kaip nustatyta (pavyzdžiui, proporcingai šalių nuosavybės daliai pagal susitarimą arba proporcingai pagal susitarimą vykdomai veiklai, kuri tiesiogiai priskiriama šalims).	Sutartimi įformintame susitarime nustatyta, kad skolos ir prievolės pagal susitarimą priskiriamos jungtinei veiklai.

	Bendra veikla	Bendroji įmonė
		Sutartimi įformintame susitarime nustatyta, kad jungtinės veiklos šalys yra išipareigojusios pagal susitarimą tik tiek, kiek jos yra atitinkamai investavusios į veiklą pagal susitarimą arba kiek yra atitinkamai išipareigojusios įnešti neapmokėto ar papildomo kapitalo pagal susitarimą, arba abiem atvejais.
	Sutartimi įformintame susitarime nustatyta, kad jungtinės veiklos šalys yra atsakingos už trečiųjų šalių pretenzijas.	Sutartimi įformintame susitarime nustatyta, kad jungtinės veiklos kreditoriai neturi teisių pareikšti reikalavimus susitarimo šalims dėl skolų ar prievolių pagal susitarimą.
Pajamos, sąnaudos, pelnas arba nuostoliai	Sutartimi įformintame susitarime nustatyta, kad pajamos ir sąnaudos paskirstomos pagal santykinius kiekvienos jungtinės veiklos šalies rezultatus. Pavyzdžiui, sutartimi įformintame susitarime gali būti nustatyta, kad pajamos ir sąnaudos paskirstomos pagal kiekvienos šalies naudojamą bendrai eksploatuojamos įrangos pajėgumą, kuris gali skirtis nuo tos šalies nuosavybės dalies vykdant jungtinę veiklą. Kitais atvejais šalys gali būti susitarusios pasidalyti su veikla susijusį gautą pelną arba patirtus nuostolius nustatyto dydžio proporcingomis dalimis, pavyzdžiui, pagal tai, kokios yra šalių nuosavybės dalys. Tai nereiškia, kad veikla negali būti bendra veikla, jei šalys turi teisių į su veikla susijusį turtą ir prievolių vykdyti su veikla susijusius išipareigojimus.	Sutartimi įformintame susitarime nustatyta kiekvienai šaliai tenkanti vykdant susitarime numatytą veiklą gauto pelno arba patirtų nuostolių dalis.
Garantijos	Jungtinės veiklos šalys dažnai privalo suteikti garantijų trečiosioms šalims, kurios, pavyzdžiui, gauna jungtinės veiklos paslaugas arba teikia jungtinei veiklai finansavimą. Vien tokių garantijų suteikimas arba šalių išipareigojimas jas suteikti savaime nereiškia, kad jungtinė veikla yra bendra veikla. Ar jungtinė veikla yra bendra veikla, ar bendroji įmonė, priklauso nuo to, ar šalys turi prievolių vykdyti su veikla susijusius išipareigojimus (dėl kai kurių iš šių išipareigojimų šalys gali būti suteikusios arba nesuteikusios garantijų).	

B28. Kai sutartimi įformintame susitarime yra nustatyta, kad šalys turi teisių į su veikla susijusį turtą ir prievolių vykdyti su veikla susijusius išipareigojimus, jos yra bendrą veiklą vykdančios šalys ir klasifikuojant jungtinę veiklą joms nereikia atsižvelgti į kitus faktus ir aplinkybes (B29–B33 straipsniai).

Kitų faktų ir aplinkybių vertinimas

- B29. Kai sutartimi įforminto susitarimo sąlygose konkrečiai nenurodyta, kad šalys turi teisių į su veikla susijusį turtą ir prievolių vykdyti su veikla susijusius įsipareigojimus, šalys, vertindamos, ar veikla yra bendra veikla, ar bendroji įmonė, atsižvelgia į kitus faktus ir aplinkybes.
- B30. Jungtinę veiklą galima vykdyti per atskirą struktūrą, kuri dėl savo teisinės formos yra atskirta nuo susitarimo šalių. Šalių sutarties sąlygose gali būti nenustatytos šalių teisės į turtą ir prievolės vykdyti įsipareigojimus, bet apsvarsčius kitus faktus ir aplinkybes tokia veikla gali būti priskirta bendrai veiklai. Taip yra tuo atveju, kai dėl kitų faktų ir aplinkybių šalys įgyja teisių į su veikla susijusį turtą ir prievolių vykdyti su veikla susijusius įsipareigojimus.
- B31. Kai pagal susitarimą vykdomos veiklos pagrindinis tikslas yra teikti produkciją šalims, tai reiškia, kad šalys turi teises į iš esmės visą vykdant veiklą naudojamą turto teikiamą ekonominę naudą. Tokių susitarimų šalys dažnai užtikrina savo galimybę gauti susitarime numatytą produkciją, uždrausdamos pagal susitarimą parduoti produkciją trečiosioms šalims.
- B32. Tokio pobūdžio ir paskirties veiklos poveikis yra toks, kad vykdant veiklą priimti įsipareigojimai yra iš esmės įvykdomi naudojant pinigų srautus, gautus iš šalių joms išigyjant produkciją. Kai šalys yra vienintelis pinigų srautų, kuriais užtikrinamas susitarime numatytos veiklos tęstinumas, šaltinis, tai reiškia, kad šalys turi prievolę vykdyti su veikla susijusius įsipareigojimus.

Taikymo pavyzdys**5 pavyzdys**

Tarkim, dvi šalys vykdo jungtinę veiklą per įsteigtą subjektą (C subjektas), kurio nuosavybės dalis, priklausanti kiekvienai šaliai, yra 50 %. Veiklos tikslas yra gaminti šalims reikalingas medžiagas, kurias jos naudoja savo atskiruose gamybos procesuose. Vykdamas veiklą užtikrinama, kad šalys eksploatuotų įrenginį, kuriame gaminamos šalių kiekio ir kokybės reikalavimus atitinkančios medžiagos.

C subjekto (įsteigto subjekto), per kurį vykdoma veikla, teisinė forma iš pradžių rodo, kad C subjekto turimas turtas ir įsipareigojimai yra C subjekto turtas ir įsipareigojimai. Šalių sutartimi įformintame susitarime nenustatyta, kad šalys turi teisių į C subjekto turtą ar prievolių vykdyti jo prievoles. Atitinkamai iš C subjekto teisinės formos ir sutartimi įforminto susitarimo sąlygų galima spręsti, kad veikla yra bendroji įmonė.

Tačiau šalys taip pat atsižvelgia į šiuos veiklos aspektus:

- Šalys susitarė pirkti visą C subjekto pagamintą produkciją santykiu 50:50. C subjektas negali parduoti šios produkcijos trečiosioms šalims, jei to nepatvirtina abi susitarimo šalys. Kadangi susitarimo tikslas yra aprūpinti šalis joms reikalinga produkcija, tokia prekyba su trečiosiomis šalimis turėtų būti nedažna ir nereikšminga.
- Šalims parduodamos produkcijos kainą nustato abi šalys; ji turi būti tokia, kad būtų padengtos C subjekto patiriamos gamybos išlaidos ir administracinės sąnaudos. Pagal šį veiklos modelį siekiama, kad veikla atsipirktų.

Aprašytuoju atveju svarbūs šie faktai ir aplinkybės:

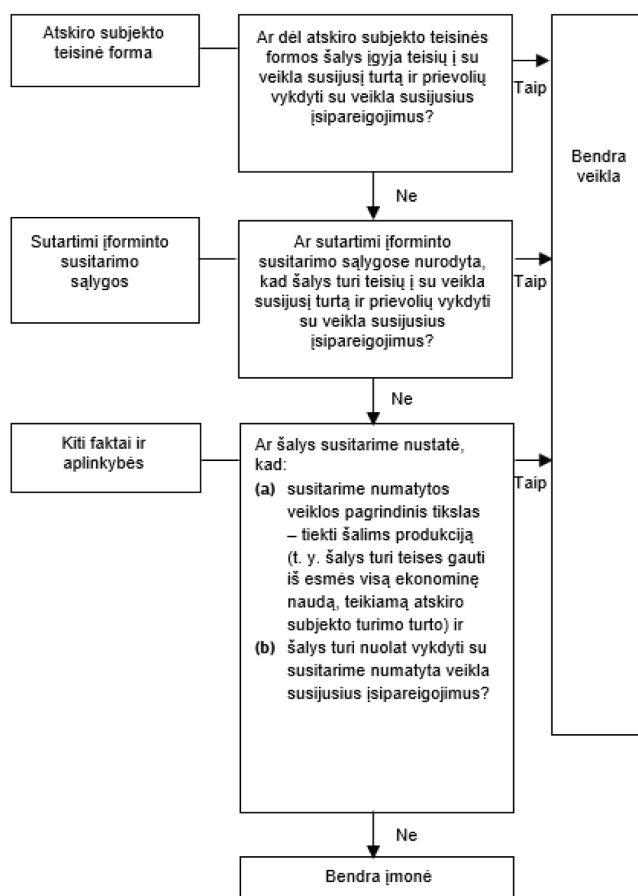
- šalių prievolė pirkti visą C subjekto parduodamą produkciją rodo išskirtinę C subjekto priklausomybę nuo šalių kuriant pinigų srautus, taigi šalys turi prievolę įvykdyti C subjekto įsipareigojimus;
- tai, kad šalys turi teises į visą C subjekto pagamintą produkciją, reiškia, kad šalys naudojasi visa C subjekto turto teikiama ekonomine nauda, taigi turi teises į ją.

Šie faktai ir aplinkybės rodo, kad veikla yra bendra veikla. Išvada dėl jungtinės veiklos klasifikavimo šiomis aplinkybėmis nesikeistų, jei šalys, užuot pačios naudojusios savo produkcijos dalį tolesniame gamybos procese, parduotų savo produkcijos dalį trečiosioms šalims.

Jei šalys taip pakeistų sutartimi įforminto susitarimo sąlygas, kad pagal susitarimą būtų galima parduoti produkciją trečiosioms šalims, tai reikštų, kad C subjektas patirtų su paklausa bei atsargomis susijusią riziką ir kredito riziką. Pasikeitus faktams ir aplinkybėms pagal tokių scenarijų reiktų pakartotinai įvertinti jungtinės veiklos klasifikavimą. Tokie faktai ir aplinkybės rodytų, kad veikla yra bendroji įmonė.

- B33. Tolesnėje schemeje pavaizduota, kaip subjektas atlieka vertinimą, klasifikuodamas veiklą, kai jungtinė veikla vykdoma per atskirą struktūrą:

Per atskirą struktūrą vykdomos jungtinės veiklos klasifikavimas



JUNGTINĖS VEIKLOS ŠALIŲ FINANSINĖS ATASKAITOS (21A–22 STRAIPSNIAI)

Įsigytų bendros veiklos dalių apskaita

- B33A. Kai subjektas įsigyja dalį bendroje veikloje, kurioje bendros veiklos vykdymas sudaro verslą, kaip apibrėžta 3-iajame TFAS, jis taiko, priklausomai nuo jo turimos dalies pagal 20 straipsnį, visus 3-iojo TFAS ir kitų TFAS verslo jungimų apskaitos principus, kurie neprieštarauja šio TFAS nurodymams, ir atskleidžia pagal

tuos TFAS reikalaujamą informaciją, susijusią su verslo jungimais. Verslo jungimų apskaitos principai, kurie neprieštaruja šio TFAS nurodymams, be kita ko, apima:

- a) identifikuojamo turto ir išsipareigojimų vertinimą tikrąja verte, išskyrus turtą ir išsipareigojimus, kuriems 3-iajame ir kituose TFAS nustatytos išimty;
- b) su įsigijimu susijusių išlaidų pripažinimą sąnaudomis laikotarpiais, kuriais patirtos išlaidos ir gautos paslaugos, išskyrus skolos arba nuosavybės vertybinių popierių emisijos išlaidas, kurios pripažįstamos pagal 32-ąją TAS „Finansinės priemonės. Pateikimas“ ir 9-ąją TFAS ⁽⁵⁶⁾;
- c) atidėtųjų mokesčių turto ir atidėtųjų mokesčių išsipareigojimų, kurie atsiranda dėl pradinio turto arba išsipareigojimų pripažinimo, išskyrus atidėtųjų mokesčių išsipareigojimus, atsirandančius dėl prestižo pradinio pripažinimo, kaip reikalaujama pagal 3-iąją TFAS ir 12-ąją TAS „Pelno mokesčiai“ verslo jungimų atveju, pripažinimą;
- d) perduoto atlygio sumos, kuria viršijama įgyto identifikuojamo turto ir prisiimtų išsipareigojimų grynoji suma įsigijimo dieną, jei toks perviršis yra, pripažinimą prestižu ir
- e) pinigų kuriančio vieneto, kuriam priskirtas prestižas, vertės sumažėjimo testavimą bent kartą per metus ir tada, kai esama požymių, kad vieneto vertė gali būti sumažėjusi, kaip reikalaujama pagal 36-ąją TAS „Turto vertės sumažėjimas“ verslo jungimo metu įgyto prestižo atžvilgiu.

B33B. 21A ir B33A straipsniai taip pat taikomi bendros veiklos įkūrimui, jeigu ir tik jeigu viena iš bendroje veikloje dalyvaujančių šalių jos įkūrimo metu įneša esamą verslą, kaip apibrėžta 3-iajame TFAS. Tačiau tie straipsniai netaikomi bendros veiklos įkūrimui, jei visos bendroje veikloje dalyvaujančios šalys jos įkūrimo metu įneša tik turtą arba turto grupes, kurie nesudaro verslo.

B33C. Bendros veiklos vykdytojas gali padidinti savo dalį bendroje veikloje, kurioje bendros veiklos vykdymas sudaro verslą, kaip apibrėžta 3-iajame TFAS, įsigydamas papildomą bendros veiklos dalį. Tokiais atvejais anksčiau turėtos bendros veiklos dalys nėra pakartotinai vertinamos, jei bendros veiklos vykdytojas išlaiko bendrą kontrolę.

B33CA. Šalis, kuri dalyvauja bendroje veikloje, bet jos bendrai nekontroliuoja, gali įgyti bendrą bendros veiklos, kurioje bendros veiklos vykdymas sudaro verslą, kaip apibrėžta 3-iajame TFAS, kontrolę. Tokiais atvejais anksčiau turėtos bendros veiklos dalys pakartotinai nevertinamos.

B33D. 21A ir B33A–B33C straipsniai netaikomi dalies bendroje veikloje įsigijimui, kai bendrą kontrolę turinčios šalys, įskaitant subjektą, įsigyjantį dalį bendroje veikloje, yra bendrai kontroliuojamos tos pačios galutinės kontroliuojančiosios šalies arba šalių tiek prieš įsigijimą, tiek po jo, ir ta kontrolė nėra laikina.

⁽⁵⁶⁾ Jeigu subjektas taiko šias pataisas, bet dar netaiko 9-ojo TFAS, šiose TFAS pateiktos nuorodos į šias 9-ojo TFAS pataisas laikomos nuorodomis į 39-ąją TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“.

Turto pardavimo arba įnašo vykdant bendrą veiklą apskaita

- B34. Kai subjektas, kaip bendros veiklos vykdytojas, vykdydamas bendrą veiklą sudaro sandorį, kaip antai dėl turto pardavimo arba įnašo, šis sandoris yra vykdomas kartu su kitomis bendrą veiklą vykdančiomis šalimis, todėl bendros veiklos vykdytojas pripažįsta dėl tokio sandorio gautą pelną ir patirtus nuostolius tik tiek, kiek kitos šalys turi dalių toje bendroje veikloje.
- B35. Kai tokie sandoriai suteikia įrodymų, kad sumažėjo vykdant bendrą veiklą parduodamo ar įnešamo turto grynoji galimo realizavimo vertė arba patirta to turto vertės sumažėjimo nuostolių, bendros veiklos vykdytojas visiškai pripažįsta tuos nuostolius.

Turto pirkimo vykdant bendrą veiklą apskaita

- B36. Kai subjektas, kaip bendros veiklos vykdytojas, vykdydamas bendrą veiklą sudaro sandorį, kaip antai dėl turto pirkimo, jis nepripažįsta savo pelno ir nuostolių dalies tol, kol neperparduoda to turto trečiajai šaliai.
- B37. Kai tokie sandoriai suteikia įrodymų, kad sumažėjo perkamo turto grynoji galimo realizavimo vertė arba patirta jo vertės sumažėjimo nuostolių, bendros veiklos vykdytojas pripažįsta jam tenkančią tų nuostolių dalį.

C priedėlis

Įsigaliojimo data, pereinamosios nuostatos ir kitų TFAS panaikinimas

Šis priedėlis yra neatskiriama šio TFAS dalis ir turi tokią pačią galią kaip kitos TFAS dalys.

ĮSIGALIOJIMO DATA

- C1. Subjektas šį standartą turi taikyti 2013 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jei subjektas šį TFAS taiko anksčiau, jis šį faktą atskleidžia ir kartu taiko 10-ąjį TFAS, 12-ąjį TFAS „Informacijos apie dalis kituose subjektuose atskleidimas“, 27-ąjį TAS (pataisytą 2011 m.) ir 28-ąjį TAS (pataisytą 2011 m.).
- C1A. 2012 m. birželio mėn. paskelbtu dokumentu „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos, jungtinė veikla ir informacijos apie dalis kituose subjektuose atskleidimas. Pereinamojo laikotarpio gairės“ (10-ojo TFAS, 11-ojo TFAS ir 12-ojo TFAS pataisos) pataisyti C2–C5, C7–C10 ir C12 straipsniai ir įterpti C1B ir C13A–C13B straipsniai. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2013 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Jeigu subjektas 11-ąjį TFAS taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, tam ankstesniam laikotarpiui jis turi taikyti ir pataisas.
- C1AA. Dokumente „Įsigytų bendros veiklos dalių apskaita“ (11-ojo TFAS pataisos), paskelbtame 2014 m. gegužės mėn., taisoma antraštė po B33 straipsnio ir įterpiami 21A, B33A–B33D ir C14A straipsniai bei susijusios antraštės. Subjektas turi taikyti tas pataisas perspektyviai metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2016 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas taiko šias pataisas ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi tą faktą atskleisti.
- C1AB. 2017 m. gruodžio mėn. paskelbtu dokumentu „2015–2017 m. ciklo TFAS metiniai patobulinimai“ įterptas B33CA straipsnis. Tas pataisas subjektas turi taikyti sandoriams, kurių bendrą kontrolę jis įgyja pirmo metinio ataskaitinio laikotarpio, prasidedančio 2019 m. sausio 1 d. arba vėliau, pradžioje arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas tas pataisas taiko anksčiau, jis turi tą faktą atskleisti.

Pereinamasis laikotarpis

- C1B. Nepaisant 8-ojo TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“ 28 straipsnio reikalavimų, kai šis TFAS taikomas pirmą kartą, subjektas turi pateikti tik paskutinio metinio laikotarpio, ėjusio prieš pirmą metinį laikotarpį, kuriam taikytas 11-asis TFAS, (paskutinio praėjusio laikotarpio) kiekybinę informaciją, kurios reikalaujama pagal 8-ojo TAS 28 straipsnio f punktą. Subjektas taip pat gali pateikti einamojo laikotarpio arba ankstesnių lyginamųjų laikotarpių informaciją, tačiau to daryti neprivalo.

Bendrosios įmonės: perėjimas nuo proporcingo konsolidavimo prie nuosavybės metodo taikymo

- C2. Subjektas, nuo proporcingo konsolidavimo pereidamas prie nuosavybės metodo taikymo, pripažįsta savo investiciją į bendrąją įmonę nuo paskutinio praėjusio laikotarpio pradžios. Ta pradinė investicija vertinama kaip turto ir išpareigojimų, kuriuos subjektas pirmiau proporcingai konsolidavo, įskaitant bet kokią kartu įgytą prestižą, agreguotos balansinės vertės. Jei prestižas pirmiau priklausė didesniai pinigų kuriančiam vienetai arba pinigų kuriančių vienetų grupei, subjektas priskiria prestižą bendrajai įmonei, remdamasis bendrosios įmonės ir pinigų kuriančio vieneto arba pinigų kuriančių vienetų grupės, kuriems tas prestižas priklausė, santykinėmis balansinėmis vertėmis.
- C3. Investicijos pradinis likutis, nustatomas pagal C2 straipsnį, per pirminį pripažinimą laikomas menama investicijos savikaina. Subjektas investicijos pradiniam likučiui taiko 28-ojo TAS (pataisytą 2011 m.) 40–43 straipsnius vertindamas, ar investicijos vertė yra sumažėjusi, ir bet kokius vertės sumažėjimo nuostolius pripažįsta paskutinio praėjusio laikotarpio pradžioje pakoreguodamas nepaskirstytąjį pelną. Pirminio pripažinimo išimtis, numatyta 12-ojo TAS „Pelno mokesčiai“ 15 ir 24 straipsniuose, netaikoma, kai subjektas pripažįsta investiciją į bendrąją įmonę, taikydamas pereinamojo laikotarpio reikalavimus bendrosioms įmonėms, kurios pirmiau buvo proporcingai konsoliduojamos.

- C4. Jei apibendrinus visą pirmiau proporcingai konsoliduotą turtą ir išipareigojimus gaunamas neigiamas grynasis turtas, subjektas įvertina, ar jis turi su tuo neigiamu grynuoju turtu susijusių teisinių arba konstruktyvių prievolių, ir, jei taip, pripažįsta atitinkamą išipareigojimą. Jei subjektas padaro išvadą, kad jis neturi teisinių ar konstruktyvių prievolių, susijusių su neigiamu grynuoju turtu, jis nepripažįsta atitinkamo išipareigojimo, tačiau paskutinio praėjusio laikotarpio pradžioje pakoreguoja nepaskirstytąjį pelną. Subjektas atskleidžia šį faktą kartu su jam priklausančia sukaupta nepripažinta jo bendrųjų įmonių nuostolių dalimi paskutinio praėjusio laikotarpio pradžioje ir tą dieną, nuo kurios pirmą kartą taikomas šis TFAS.
- C5. Subjektas atskleidžia turto ir išipareigojimų, kurie agreguoti vienoje investicijų balanso eilutėje, sudėtį paskutinio praėjusio laikotarpio pradžioje. Ta atskleidžiama informacija agreguotai rengiama visoms bendrosioms įmonėms, kurioms subjektas taiko C2–C6 straipsniuose nurodytus pereinamojo laikotarpio reikalavimus.
- C6. Po pirminio pripažinimo subjektas įtraukia į apskaitą savo investiciją į bendrąją įmonę taikydamas nuosavybės metodą pagal 28-ąjį TAS (pataisytą 2011 m.).

Bendra veikla: perėjimas nuo nuosavybės metodo taikymo prie turto ir išipareigojimų apskaitos

- C7. Subjektas, kuris įtraukia į apskaitą savo dalį bendroje veikloje, pereinamas nuo nuosavybės metodo taikymo prie turto ir išipareigojimų apskaitos, paskutinio praėjusio laikotarpio pradžioje nutraukia investicijas, kurios apskaita pirmiau buvo tvarkoma pagal nuosavybės metodą, ir bet kokių kitų straipsnių, kurie buvo dalis subjekto grynosios investicijos į veiklą, kaip nustatyta 28-ojo TAS (pataisyto 2011 m.) 38 straipsnyje, pripažinimą ir jam priklausančią viso turto ir kiekvieno išipareigojimo dalį pripažįsta pagal savo dalį bendroje veikloje, įskaitant bet kokią prestižą, kuris galėjo sudaryti investicijos balansinės vertės dalį.
- C8. Subjektas nustato jam priklausančią turto ir išipareigojimų dalį, susijusią su bendra veikla, remdamasis savo teisėmis ir prievolėmis, kurios pagal sutartimi įformintą susitarimą sudaro nustatytą proporcingą dalį. Subjektas įvertina turto ir išipareigojimų pradines balansines vertes atskyręs juos nuo investicijos balansinės vertės paskutinio praėjusio laikotarpio pradžioje, remdamasis informacija, subjekto naudota taikant nuosavybės metodą.
- C9. Bet koks atsirandantis skirtumas tarp investicijos, pirmiau apskaitytos taikant nuosavybės metodą, kartu su bet kokiais kitais straipsniais, sudariusiais subjekto grynosios investicijos į veiklą dalį, kaip nustatyta 28-ojo TAS (pataisyto 2011 m.) 38 straipsnyje, ir pripažintos grynosios turto bei išipareigojimų sumos, įskaitant bet kokią prestižą:
- a) užskaitomas su bet koku su investicija susietu prestižu, o dėl bet kokio likusio skirtumo pakoreguojamas nepaskirstytasis pelnas paskutinio praėjusio laikotarpio pradžioje, jei pripažįstama grynoji turto ir išipareigojimų suma, įskaitant bet kokią prestižą, yra didesnė už investiciją (įskaitant bet kokius kitus straipsnius, sudariusius subjekto grynosios investicijos dalį), kurios pripažinimas nutraukiamas;
 - b) įtraukiamas į apskaitą paskutinio praėjusio laikotarpio pradžioje pakoreguojant nepaskirstytąjį pelną, jei pripažįstama grynoji turto ir išipareigojimų suma, įskaitant bet kokią prestižą, yra mažesnė už investiciją (įskaitant bet kokius kitus straipsnius, sudariusius subjekto grynosios investicijos dalį), kurios pripažinimas nutraukiamas.
- C10. Subjektas, pereinantis nuo nuosavybės metodo taikymo prie turto ir išipareigojimų apskaitos, paskutinio praėjusio laikotarpio pradžioje sutikrina investiciją, kurios pripažinimas nutrauktas, ir pripažintą turtą bei išipareigojimus kartu su bet koku likusiu skirtumu, dėl kurio pakoreguotas nepaskirstytasis pelnas.

- C11. Pradinio pripažinimo išimtis, numatyta 12-ojo TAS 15 ir 24 straipsniuose, netaikoma, kai subjektas pripažįsta su savo dalimi bendroje veikloje susijusius turtą ir įsipareigojimus.

Pereinamojo laikotarpio nuostatos subjekto atskirose finansinėse ataskaitose

- C12. Subjektas, kuris pagal 27-ojo TAS 10 straipsnį savo atskirose finansinėse ataskaitose pirmiau įtraukė į apskaitą savo dalį bendroje veikloje kaip investiciją savikaina arba pagal 9-ąjį TFAS:
- a) nutraukia investicijos pripažinimą ir pripažįsta su savo dalimi bendroje veikloje susijusį turtą ir įsipareigojimus sumomis, nustatytomis pagal C7–C9 straipsnius;
 - b) paskutinio praėjusio laikotarpio pradžioje sutikrina investiciją, kurios pripažinimas nutrauktas, ir pripažintą turtą bei įsipareigojimus kartu su bet koku likusiu skirtumu, dėl kurio pakoreguotas nepaskirstytasis pelnas.
- C13. Pirminio pripažinimo išimtis, nustatyta 12-ojo TAS 15 ir 24 straipsniuose, netaikoma, kai subjektas pripažįsta su savo dalimi bendroje veikloje susijusius turtą ir įsipareigojimus, savo atskirose finansinėse ataskaitose taikydamas C12 straipsnyje nurodytus pereinamojo laikotarpio reikalavimus, skirtus bendrai veiklai.

Nuorodos į paskutinį praėjusį laikotarpį

- C13A. Nepaisant C2–C12 straipsniuose pateiktų nuorodų į paskutinį praėjusį laikotarpį, subjektas taip pat gali pateikti pakoreguotą bet kurio ankstesnio pateikto laikotarpio lyginamąją informaciją, tačiau to daryti neprivalo. Jei subjektas pateikia pakoreguotą kurio nors ankstesnio laikotarpio lyginamąją informaciją, C2–C12 straipsniuose nuorodos į paskutinį praėjusį laikotarpį suprantamos kaip „anksčiausias koreguotas pateiktas lyginamasis laikotarpis“.
- C13B. Jei subjektas pateikia nepakoreguotą bet kurių ankstesnių laikotarpių lyginamąją informaciją, jis turi aiškiai nurodyti informaciją, kuri nebuvo koreguota, nurodyti, kad ta informacija parengta remiantis skirtingu pagrindu, ir tą pagrindą paaiškinti.

Nuorodos į 9-ąjį TFAS

- C14. Jeigu subjektas taiko šį standartą, bet dar netaiko 9-ojo TFAS, visos nuorodos į 9-ąjį TFAS laikomos nuorodomis į 39-ąjį TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“.

Įsigytų bendros veiklos dalių apskaita

- C14A. Dokumente „Įsigytų bendros veiklos dalių apskaita“ (11-ojo TFAS pataisos), paskelbtame 2014 m. gegužės mėn., taisoma antraštė po B33 straipsnio ir įterpiami 21A, B33A–B33D ir C1AA straipsniai bei susijusios antraštės. Subjektas šias pataisas perspektyviai taiko dalių bendroje veikloje, kurioje bendros veiklos vykdymas sudaro verslą, kaip apibrėžta 3-iajame TFAS, įsigijimui, įvykdytam nuo pirmojo laikotarpio, kuriuos jis taiko šias pataisas, pradžios. Todėl sumos, pripažintos kaip bendros veiklos dalies įsigijimas ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais, nekoreguojamos.

KITŲ TFAS PANAIKINIMAS

- C15. Šiuo TFAS pakeičiami šie TFAS:

- a) 31-asis TAS „Dalys bendrose įmonėse“ ir
- b) NAK 13-asis aiškinimas „Nepiniginiai dalininkų įnašai į bendrai kontroliuojamas įmones“.

12-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS

Informacijos apie dalis kituose subjektuose atskleidimas

TIKSLAS

1. Šio TFAS tikslas – nustatyti informaciją, kurią turi atskleisti subjektas, kad jo finansinių ataskaitų vartotojai galėtų įvertinti:

- a) jo turimų dalių kituose subjektuose pobūdį ir susijusią riziką ir
- b) tų dalių poveikį jo finansinei būklei, finansiniams veiklos rezultatams ir pinigų srautams.

Tikslo įgyvendinimas

2. Kad įgyvendintų 1 straipsnyje iškeltą tikslą, subjektas turi atskleisti:
- a) reikšmingus sprendimus ir prielaidas, padarytus nustatant:
 - i) savo dalies kitame subjekte ar veikloje pobūdį;
 - ii) jungtinės veiklos, kurioje jis turi dalį, rūšį (7–9 straipsniai);
 - iii) ar jis atitinka investicinio subjekto apibrėžtį, jei taikoma (9A straipsnis), ir
 - b) informaciją apie savo dalis:
 - i) patronuojamosiose įmonėse (10–19 straipsniai);
 - ii) jungtinėje veikloje ir asocijuotosiose įmonėse (20–23 straipsniai) ir
 - iii) struktūrizuotuose subjektuose, kurių tas subjektas nekontroliuoja (nekonsoliduotuose struktūrizuotuose subjektuose) (24–31 straipsniai).
3. Jei pagal šį TFAS reikalaujamos informacijos atskleidimas kartu su pagal kitus TFAS reikalaujamos informacijos atskleidimu neatitinka 1 straipsnyje iškelto tikslo, subjektas atskleidžia bet kokią papildomą informaciją, kurios reikia tam tikslui pasiekti.
4. Subjektas apsveria, kiek išsami turi būti informacija, kad būtų pasiektas jos atskleidimo tikslas, ir kiek dėmesio reikia skirti kiekvienam iš šiame TFAS nustatytų reikalavimų. Atskleidžiamą informaciją jis agreguoja arba atskiria, kad naudingos informacijos neužgožtų pernelyg daug nereikšmingų detalių arba nebūtų agreguoti skirtingų savybių turintys objektai (žr. B2–B6 straipsnius).

TAIKYMO SRITIS

5. Šį TFAS taiko subjektas, turintis dalį kuriame nors iš šių objektų:
- a) patronuojamosiose įmonėse;
 - b) jungtinėje veikloje (t. y. bendroje veikloje arba bendrosiose įmonėse);
 - c) asocijuotosiose įmonėse;
 - d) nekonsoliduotuose struktūrizuotuose subjektuose.

- 5A. Išskyrus B17 straipsnyje aprašytus atvejus, šio TFAS reikalavimai taikomi 5 straipsnyje išvardytoms subjekto dalims, kurios yra klasifikuojamos kaip skirtos parduoti arba nutraukta veikla (arba įtraukiamos į perleidžiamą grupę, kuri taip klasifikuojama) pagal 5-ąjį TFAS „Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“.
6. Šis TFAS netaikomas:
- a) išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, planams arba kitų ilgalaikių išmokų darbuotojams planams, kuriems taikomas 19-asis TAS „Išmokos darbuotojams“;
 - b) subjekto atskiroms finansinėms ataskaitoms, kurioms taikomas 27-asis TAS „Atskiros finansinės ataskaitos“. Tačiau:
 - i) jei subjektas turi dalių nekonsoliduotuose struktūrizuotuose subjektuose ir rengia atskiras finansines ataskaitas, kurios yra jo vienintelės finansinės ataskaitos, jis, rengdamas tas atskiras finansines ataskaitas, taiko 24–31 straipsniuose nustatytus reikalavimus;
 - ii) investicinis subjektas, rengiantis finansines ataskaitas, kuriose visos jo patronuojamosios įmonės vertinamos tikrąja verte, jos pasikeitimą pripažįstant pelnu ar nuostoliais, pagal 10-ojo TFAS 31 straipsnį, atskleidžia su investiciniais subjektais susijusią informaciją, kurios reikalaujama pagal šį TFAS;
 - c) subjekto, kuris dalyvauja jungtinėje veikloje, bet jos bendrai nekontroliuoja, daliai, nebent dėl tos dalies jis daro reikšmingą įtaką veiklai arba jo dalis yra struktūrizuotame subjekte;
 - d) daliai kitame subjekte, kurio apskaita tvarkoma pagal 9-ąjį TFAS „Finansinės priemonės“. Tačiau subjektas šį TFAS turi taikyti:
 - i) kai ta dalis yra dalis asocijuotojoje arba bendrojoje įmonėje, kuri pagal 28-ąjį TAS „Investicijos į asocijuotąsias įmones ir bendrąsias įmones“ vertinama tikrąja verte, kurios pokyčiai pripažįstami pelnu ar nuostoliais, arba
 - ii) kai ta dalis yra dalis nekonsoliduotame struktūrizuotame subjekte.

REIKŠMINGI SPRENDIMAI IR PRIELAIDOS

7. **Subjektas atskleidžia informaciją apie savo priimtus reikšmingus sprendimus ir padarytas reikšmingas prielaidas (taip pat tų sprendimų ir prielaidų pakeitimus) nustatant:**
- a) kad jis kontroliuoja kitą subjektą, t. y. subjektą, į kurį investuojama, kaip apibrėžta 10-ojo TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“ 5 ir 6 straipsniuose;
 - b) kad jis bendrai kontroliuoja veiklą arba daro reikšmingą įtaką kitam subjektui ir
 - c) jungtinės veiklos rūšį (t. y. bendra veikla ar bendroji įmonė), kai veikla vykdoma per atskirą struktūrą.
8. Pagal 7 straipsnį atskleidžiami reikšmingi sprendimai ir prielaidos apima subjekto priimtus sprendimus ir padarytas reikšmingas prielaidas tuo atveju, jei, pasikeitus faktams ir aplinkybėms, ataskaitiniu laikotarpiu teko pakeisti išvadą dėl subjekto vykdomos kontrolės ar bendros kontrolės arba dėl jo daromos reikšmingos įtakos.

9. Vykdydamas 7 straipsnio reikalavimus, subjektas atskleidžia, pavyzdžiui, savo priimtus reikšmingus sprendimus ir padarytas reikšmingas prielaidas nustatant, kad:
- a) jis nekontroliuoja kito subjekto, nors turi daugiau kaip pusę to subjekto balsavimo teisių;
 - b) jis kontroliuoja kitą subjektą, nors turi mažiau kaip pusę to subjekto balsavimo teisių;
 - c) jis yra agentas arba pagrindinė šalis (žr. 10-ojo TFAS B58–B72 straipsnius);
 - d) jis nedaro reikšmingos įtakos, nors turi 20 % arba daugiau kito subjekto balsavimo teisių;
 - e) jis daro reikšmingą įtaką, nors turi mažiau kaip 20 % kito subjekto balsavimo teisių.

Investicinio subjekto statusas

- 9A. Jei patrunuojančioji įmonė nustato, kad ji yra investicinis subjektas pagal 10-ojo TFAS 27 straipsnį, investicinis subjektas atskleidžia informaciją apie reikšmingus sprendimus ir prielaidas, padarytus nustatant, kad jis yra investicinis subjektas. Jei investicinis subjektas neturi vienos ar daugiau tipišų investicinio subjekto ypatybių (žr. 10-ojo TFAS 28 straipsnį), jis atskleidžia priežastis, kuriomis remdamasis nusprendė, kad jis vis tiek yra investicinis subjektas.
- 9B. Kai subjektas tampa arba nustoja būti investiciniu subjektu, jis atskleidžia informaciją apie investicinio subjekto statuso pasikeitimą ir to pasikeitimo priežastis. Be to, subjektas, kuris tampa investiciniu subjektu, atskleidžia, kokią poveikį statuso pasikeitimas turi pateikto laikotarpio finansinėms ataskaitoms, įskaitant:
- a) patrunuojamųjų įmonių, kurios nebebus konsoliduojamos, bendrą tikrąją vertę statuso pasikeitimo dieną;
 - b) bendrą pelną arba nuostolius, jei tokių yra, apskaičiuotus pagal 10-ojo TFAS B101 straipsnį, ir
 - c) pelno arba nuostolių straipsnio (-ių) eilutę (-es), kurioje (-iose) pripažįstamas pelnas arba nuostoliai (jei nepa- teikta atskirai).

DALYS PATRUNUOJAMOSIOSE ĮMONĖSE

10. Subjektas turi atskleisti informaciją, padėsiančią jo konsoliduotųjų finansinių ataskaitų vartotojams:

- a) **suprasti:**
 - i) grupės sudėtį ir
 - ii) dalį, kurią nekontroliuojamos dalys atitinka grupės veikloje ir pinigų srautuose (12 straipsnis), ir
- b) **įvertinti:**
 - i) jo gebėjimo gauti grupės turtą arba juo naudotis, taip pat vykdyti grupės įsipareigojimus reikš- mingų apribojimų pobūdį ir mastą (13 straipsnis);
 - ii) su jo dalimis konsoliduotuose struktūrizuotuose subjektuose susijusios rizikos pobūdį ir pokyčius (14–17 straipsniai);

iii) jo nuosavybės dalies patronuojamojoje įmonėje pokyčio, dėl kurio jis nepraranda kontrolės, pasekmės (18 straipsnis) ir

iv) patronuojamosios įmonės kontrolės pradžios ataskaitiniu laikotarpiu pasekmės (19 straipsnis).

11. Kai patronuojamosios įmonės finansinių ataskaitų, naudojamų rengiant konsoliduotąsias finansines ataskaitas, parengimo data arba laikotarpis skiriasi nuo konsoliduotųjų finansinių ataskaitų parengimo datos arba laikotarpio (žr. 10-ojo TFAS B92 ir B93 straipsnius), subjektas atskleidžia:

- a) tos patronuojamosios įmonės finansinių ataskaitų ataskaitinio laikotarpio pabaigos datą ir
- b) priežastį, dėl kurios pasirinkta kita data arba kitas laikotarpis.

Dalis, kurią nekontroliuojamos dalys atitinka grupės veikloje ir pinigų srautuose

12. Subjektas apie kiekvieną savo patronuojamąją įmonę, kurios turimos nekontroliuojamos dalys yra reikšmingos ataskaitas teikiančiam subjektui, atskleidžia šią informaciją:

- a) patronuojamosios įmonės pavadinimą;
- b) patronuojamosios įmonės pagrindinę veiklos vietą (ir registracijos šalį, jei ji skiriasi nuo pagrindinės veiklos vietos);
- c) nekontroliuojamoms dalims priskiriamų nuosavybės dalių proporcingą dalį;
- d) nekontroliuojamoms dalims priskiriamų balsavimo teisių proporcingą dalį, jei ji skiriasi nuo turimų nuosavybės dalių proporcingos dalies;
- e) patronuojamosios įmonės nekontroliuojamoms dalims tekusį pelną arba nuostolius ataskaitiniu laikotarpiu;
- f) patronuojamosios įmonės sukauptas nekontroliuojamas dalis ataskaitinio laikotarpio pabaigoje;
- g) apibendrintą finansinę informaciją apie patronuojamąją įmonę (žr. B10 straipsnį).

Reikšmingų apribojimų pobūdis ir mastas

13. Subjektas turi atskleisti:

- a) jo gebėjimo gauti grupės turtą arba juo naudotis, taip pat vykdyti grupės išipareigojimus reikšmingus apribojimus (pavyzdžiui, nustatytus įstatuose, sutartyse ir teisės aktuose), kaip antai:
 - i) patronuojančiosios įmonės ar jos patronuojamųjų įmonių gebėjimo perleisti grynuosius pinigus ar kitą turtą kitiems grupės subjektams (arba priimti juos iš kitų grupės subjektų) apribojimus;
 - ii) garantijas arba kitus reikalavimus, kuriais gali būti apribotas dividendų mokėjimas ir kitoks kapitalo paskirstymas arba paskolų ir išankstinių mokėjimų skyrimas ar grąžinimas kitiems grupės subjektams (arba gavimas iš jų);
- b) pobūdį ir mastą, kuriais nekontroliuojamų dalių apsaugos teisės gali reikšmingai apriboti subjekto gebėjimą gauti grupės turtą arba juo naudotis, taip pat vykdyti grupės išipareigojimus (pavyzdžiui, kai patronuojančioji įmonė privalo įvykdyti patronuojamosios įmonės išipareigojimus pirmiau nei savo išipareigojimus, arba kai, norint gauti patronuojamosios įmonės turtą arba vykdyti jos išipareigojimus, būtina gauti nekontroliuojamų dalių patvirtinimą);

- c) turto ir įsipareigojimų, kuriems taikomi tie apribojimai, balansines vertes konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose.

Su subjekto turimomis dalimis konsoliduotuose struktūrizuotuose subjektuose susijusios rizikos pobūdis

14. Subjektas atskleidžia bet kokių sutartimis įformintų susitarimų sąlygas, dėl kurių patrunuojančioji įmonė arba jos patrunuojamosios įmonės gali būti įpareigosotos teikti finansinę paramą konsoliduotam struktūrizuotam subjektui, įskaitant įvykius arba aplinkybes, dėl kurių ataskaitas teikiantis subjektas gali patirti nuostolių (pavyzdžiui, likvidumo susitarimus arba kredito reitingų priežastinius įvykius, susijusius su prievolėmis pirkti struktūrizuoto subjekto turtą arba teikti finansinę paramą).
15. Jei ataskaitiniu laikotarpiu patrunuojančioji įmonė ar kuri nors jos patrunuojamoji įmonė suteikė konsoliduotam struktūrizuotam subjektui finansinę ar kitokią paramą (pavyzdžiui, pirkto struktūrizuoto subjekto turtą arba jo išleistas priemones), nors neturėjo sutartinės prievolės to daryti, subjektas atskleidžia:
- a) suteiktos paramos rūšį ir sumą, įskaitant aplinkybes, kuriomis patrunuojančioji įmonė arba jos patrunuojamosios įmonės padėjo struktūrizuotam subjektui gauti finansinę paramą, ir
- b) paramos teikimo priežastis.
16. Jei ataskaitiniu laikotarpiu patrunuojančioji įmonė ar kuri nors jos patrunuojamoji įmonė suteikė finansinę arba kitokią paramą anksčiau nekonsoliduotam struktūrizuotam subjektui, nors neturėjo sutartinės prievolės to daryti, ir suteikus tą paramą subjektas įgijo struktūrizuoto subjekto kontrolę, jis atskleidžia svarbių veiksnių, dėl kurių priimtas toks sprendimas, paaiškinimą.
17. Subjektas atskleidžia bet kokius esamus ketinimus teikti finansinę ar kitokią paramą konsoliduotam struktūrizuotam subjektui, be kita ko, ketinimus padėti struktūrizuotam subjektui gauti finansinę paramą.

Patrunuojančiosios įmonės nuosavybės dalies patrunuojamojoje įmonėje pokyčio, dėl kurio neprarandama kontrolė, pasekmės

18. Subjektas pateikia priedą, kuriame parodoma bet kokių patrunuojančiosios įmonės nuosavybės dalies patrunuojamojoje įmonėje pokyčių, dėl kurių neprarandama kontrolė, poveikis patrunuojančiosios įmonės savininkams priskirtinai nuosavybei.

Patrunuojamosios įmonės kontrolės praradimo ataskaitiniu laikotarpiu pasekmės

19. Subjektas atskleidžia informaciją apie pelną arba nuostolius (jei yra), apskaičiuotus pagal 10-ojo TFAS 25 straipsnį, ir:
- a) to pelno arba nuostolių dalį, kuri įtraukiama vertinant bet kokią buvusioje patrunuojamojoje įmonėje likusią investiciją tikrąja verte kontrolės praradimo dieną, ir
- b) pelno arba nuostolių straipsnio (-ių) eilutę (-es), kurioje (-iose) pripažįstamas pelnas arba nuostoliai (jei nepa- teikta atskirai).

DALYS NEKONSOLIDUOTOSE PATRUNUOJAMOSIOSE ĮMONĖSE (INVESTICINIAI SUBJEKTAI)

- 19A. Investicinis subjektas, kuris pagal 10-ąjį TFAS privalo taikyti konsolidavimo išimtį ir vietoj to apskaityti savo investiciją į patrunuojamąją įmonę tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu ar nuostoliais, tą faktą turi atskleisti.

19B. Investicinis subjektas atskleidžia kiekvienos nekonsoliduotos patronuojamosios įmonės:

- a) pavadinimą;
- b) pagrindinę veiklos vietą (ir registracijos šalį, jei ji skiriasi nuo pagrindinės veiklos vietos) ir
- c) investicinio subjekto turimą nuosavybės dalį procentais ir, jei skiriasi, turimų balsavimo teisių dalį procentais.

19C. Jei investicinis subjektas yra kito investicinio subjekto patronuojančioji įmonė, patronuojančioji įmonė taip pat atskleidžia 19B straipsnio a–c punktuose nurodytą informaciją apie investicijas, kurias kontroliuoja jos patronuojamoji įmonė (investicinis subjektas). Ši informacija gali būti atskleista įtraukiant į patronuojančiosios įmonės finansines ataskaitas patronuojamosios įmonės (arba įmonių) finansines ataskaitas, kuriose yra pirmiau minėta informacija.

19D. Investicinis subjektas atskleidžia šią informaciją:

- a) visų reikšmingų apribojimų (pavyzdžiui, pagal skolinimosi susitarimus, norminius reikalavimus arba sutartimis įformintus susitarimus), kai ribojamas nekonsoliduotų patronuojamųjų įmonių gebėjimas pervesti investiciniam subjektui lėšas kaip piniginius dividendus arba grąžinti paskolas arba išankstinius mokėjimus, kuriuos investicinis subjektas sumokėjo nekonsoliduotai patronuojamajai įmonei, pobūdį ir mastą ir
- b) visus esamus išsipareigojimus arba ketinimus teikti finansinę ar kitokią paramą nekonsoliduotai patronuojamajai įmonei, įskaitant išsipareigojimus arba ketinimus padėti patronuojamajai įmonei gauti finansinę paramą.

19E. Jei ataskaitiniu laikotarpiu investicinis subjektas ar kuri nors jo patronuojamoji įmonė suteikė nekonsoliduotai patronuojamajai įmonei finansinę ar kitokią paramą (pavyzdžiui, pirkto patronuojamosios įmonės turtą ar jos išleistas priemones arba padėjo patronuojamajai įmonei gauti finansinę paramą), nors neturėjo sutartinės prievolės to daryti, subjektas turi atskleisti:

- a) kiekvienai nekonsoliduotai patronuojamajai įmonei suteiktos paramos rūšį ir sumą ir
- b) paramos teikimo priežastis.

19F. Investicinis subjektas atskleidžia visų sutartimis įformintų susitarimų sąlygas, pagal kurias subjektas arba jo nekonsoliduotos patronuojamosios įmonės gali būti įpareigosotos teikti finansinę paramą nekonsoliduotam kontroliuojamam struktūrizuotam subjektui, įskaitant įvykius arba aplinkybes, dėl kurių ataskaitas teikiantis subjektas gali patirti nuostolių (pavyzdžiui, likvidumo susitarimus arba kredito reitingų priežastinius įvykius, susijusius su prievolėmis pirkti struktūrizuoto subjekto turtą arba teikti finansinę paramą).

19G. Jei ataskaitiniu laikotarpiu investicinis subjektas ar kuri nors jo nekonsoliduota patronuojamoji įmonė suteikė finansinę arba kitokią paramą nekonsoliduotam struktūrizuotam subjektui, kurio investicinis subjektas nekontroliavo, nors neturėjo sutartinės prievolės to daryti, ir suteikus tą paramą investicinis subjektas įgijo struktūrizuoto subjekto kontrolę, investicinis subjektas atskleidžia svarbių veiksnių, dėl kurių priimtas toks sprendimas, paaiškinimą.

DALYS JUNG TINĖJE VEIKLOJE IR ASOCIJUOTOSIOSE ĮMONĖSE

20. Subjektas atskleidžia informaciją, padedančią jo finansinių ataskaitų vartotojams įvertinti:

- a) jo dalių jungtinėje veikloje ir asocijuotosiose įmonėse pobūdį, mastą ir finansinį poveikį, įskaitant jo sutartinių santykių su kitais investuotojais, kurie bendrai kontroliuoja jungtinę veiklą ir asocijuotąsias įmones arba daro joms reikšmingą įtaką, pobūdį ir poveikį (21 ir 22 straipsniai), ir

b) su jo dalimis bendrosiose ir asocijuotosiose įmonėse susijusios rizikos pobūdį ir pokyčius (23 straipsnis).

Subjekto turimų dalių jungtinėje veikloje ir asocijuotosiose įmonėse pobūdis, mastas ir finansinis poveikis

21. Subjektas turi atskleisti:

- a) apie kiekvieną ataskaitas teikiančiam subjektui reikšmingą jungtinę veiklą ir asocijuotąją įmonę:
 - i) jungtinės veiklos arba asocijuotosios įmonės pavadinimą;
 - ii) subjekto ryšio su jungtine veikla arba asocijuotąja įmone pobūdį (pavyzdžiui, aprašomas jungtinės veiklos arba asocijuotosios įmonės veiklos pobūdis ir nurodoma, ar ta veikla yra strategiškai svarbi subjekto veiklai);
 - iii) jungtinės veiklos arba asocijuotosios įmonės pagrindinę veiklos vietą (ir registracijos šalį, kai yra ir skiriasi nuo pagrindinės veiklos vietos);
 - iv) subjekto turimos nuosavybės dalies arba dalyvavimo dalies proporcingą dalį ir, jei skiriasi, turimų balsavimo teisių proporcingą dalį (kai tinka);
- b) apie kiekvieną ataskaitas teikiančiam subjektui reikšmingą bendrąją įmonę ir asocijuotąją įmonę:
 - i) ar investicija į bendrąją arba asocijuotąją įmonę vertinama taikant nuosavybės metodą, ar tikrąja verte;
 - ii) apibendrintą finansinę informaciją apie bendrąją arba asocijuotąją įmonę, kaip nustatyta B12 ir B13 straipsniuose;
 - iii) jei bendrosios arba asocijuotosios įmonės apskaita tvarkoma taikant nuosavybės metodą – subjekto investicijos į bendrąją arba asocijuotąją įmonę tikrąją vertę, jei investicija turi kotiruojamą rinkos kainą;
- c) finansinę informaciją, kaip nustatyta B16 straipsnyje, apie subjekto investicijas į bendrąsias ir asocijuotąsias įmones, kurios kiekviena atskirai nėra reikšmingos:
 - i) agreguotą informaciją apie visas bendrąsias įmones, kurios kiekviena atskirai nėra reikšmingos, ir atskirai
 - ii) agreguotą informaciją apie visas asocijuotąsias įmones, kurios kiekviena atskirai nėra reikšmingos.

21A. Investiciniam subjektui nereikia atskleisti 21 straipsnio b ir c punktuose nurodytos informacijos.

22. Taip pat subjektas turi atskleisti:

- a) bet kokių reikšmingų apribojimų (pavyzdžiui, pagal skolinimosi susitarimus, norminius reikalavimus arba sutartimis įformintus susitarimus tarp investuotojų, kurie bendrai kontroliuoja bendrąją ar asocijuotąją įmonę arba daro jai reikšmingą įtaką), kai ribojamas bendrųjų arba asocijuotųjų įmonių gebėjimas pervesti subjektui lėšas kaip gryųjų pinigų dividendus arba grąžinti subjekto suteiktas paskolas ar išankstinius mokėjimus, pobūdį ir mastą;
- b) kai bendrosios arba asocijuotosios įmonės finansinių ataskaitų, naudojamų taikant nuosavybės metodą, parengimo data arba laikotarpis skiriasi nuo atitinkamos subjekto finansinių ataskaitų datos arba laikotarpio:
 - i) tos bendrosios arba asocijuotosios įmonės finansinių ataskaitų ataskaitinio laikotarpio pabaigos datą ir
 - ii) priežastį, dėl kurios pasirinkta kita data arba kitas laikotarpis;

- c) nepripažintą bendrosios arba asocijuotosios įmonės nuostolių dalį – tiek ataskaitiniu laikotarpiu, tiek sukaup tą, – jei subjektas, taikydamas nuosavybės metodą, nutraukė savo nuostolių bendrojoje arba asocijuotojoje įmonėje dalies pripažinimą.

Su subjekto turimomis dalimis bendrosiose ir asocijuotosiose įmonėse susijusi rizika

23. Subjektas turi atskleisti:

- a) su jo bendrosiomis įmonėmis susijusius pasižadėjimus atskirai nuo kitų pasižadėjimų sumos, kaip nustatyta B18–B20 straipsniuose;
- b) pagal 37-ąją TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji išpareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“, išskyrus tą atvejį, kai nuostolio tikimybė yra maža, neapibrėžtuosius išpareigojimus, atsiradusius dėl jo turimų dalių bendrosiose arba asocijuotosiose įmonėse (įskaitant jam tenkančią dalį neapibrėžtųjų išpareigojimų, prisiimtų bendrai su kitais investuotojais, bendrai kontroliuojančiais bendrąsias ar asocijuotąsias įmones arba darančiais joms reikšmingą įtaką), atskirai nuo kitų neapibrėžtųjų išpareigojimų sumos.

DALYS NEKONSOLIDUOTUOSE STRUKTÜRIZUOTUOSE SUBJEKTUOSE

24. Subjektas atskleidžia informaciją, padedančią jo finansinių ataskaitų vartotojams:

- a) **suprasti jo dalių nekonsoliduotuose struktūrizuotuose subjektuose pobūdį ir mastą (26–28 straipsniai) ir**
- b) **įvertinti su jo dalimis nekonsoliduotuose struktūrizuotuose subjektuose susijusios rizikos pobūdį ir pokyčius (29–31 straipsniai).**
25. Pagal 24 straipsnio b punktą privaloma informacija apima informaciją apie rizikos, kylančios dėl subjekto ryšių su nekonsoliduotais struktūrizuotais subjektais per ankstesnius laikotarpius (pavyzdžiui, dėl paramos struktūrizuotam subjektui), poziciją, net jei subjektas paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną sutartinių santykių su struktūrizuotu subjektu nebepalaiko.

25A. Investiciniam subjektui nereikia atskleisti pagal 24 straipsnį reikalaujamos informacijos apie nekonsoliduotą struktūrizuotą subjektą, kurį jis kontroliuoja ir apie kurį jis pateikia pagal 19A–19G straipsnius reikalaujamą informaciją.

Turimų dalių pobūdis

26. Subjektas atskleidžia kokybinę ir kiekybinę informaciją apie savo turimas dalis nekonsoliduotuose struktūrizuotuose subjektuose, įskaitant, be kita ko, informaciją apie struktūrizuoto subjekto pobūdį, paskirtį, dydį bei veiklą ir jo finansavimo būdą.
27. Jei subjektas suteikė paramą nekonsoliduotam struktūrizuotam subjektui, apie kurį jis neteikia 29 straipsnyje reikalaujamos informacijos (pavyzdžiui, todėl, kad jis paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną tame subjekte neturi dalies), jis privalo atskleisti tokią informaciją:
- a) būdą, kuriuo nustatė, kuriems struktūrizuotiems subjektams yra suteikęs paramą;
- b) ataskaitiniu laikotarpiu iš tų struktūrizuotų subjektų gautas pajamas, įskaitant pateiktų pajamų rūšių aprašymą, ir
- c) viso ataskaitiniu laikotarpiu tiems struktūrizuotiems subjektams perduoto turto balansinę vertę (perdavimo metu).

28. 27 straipsnio b ir c punktuose nurodytą informaciją subjektas pateikia lentelėje, jei nėra tinkamesnės formos, ir suskirsto savo paramos teikimo veiklą pagal atitinkamas kategorijas (žr. B2–B6 straipsnius).

Rizikos pobūdis

29. Subjektas lentelėje, jei nėra tinkamesnės formos, atskleidžia šią apibendrintą informaciją:
- a) savo finansinėse ataskaitose pripažinto turto ir įsipareigojimų, susijusių su subjekto turimomis dalimis nekonsoliduotuose struktūrizuotuose subjektuose, balansines vertes;
 - b) finansinės būklės ataskaitos straipsnių eilutes, kuriose pripažintas tas turtas ir įsipareigojimai;
 - c) sumą, kuri geriausiai parodo subjekto didžiausią nuostolių poziciją dėl jo turimų dalių nekonsoliduotuose struktūrizuotuose subjektuose, įskaitant informaciją apie tai, kaip ši didžiausia nuostolių pozicija nustatyta. Jei subjektas negali apskaičiuoti savo didžiausios nuostolių pozicijos dėl turimų dalių nekonsoliduotuose struktūrizuotuose subjektuose, jis turi tai atskleisti ir paaiškinti priežastis;
 - d) subjekto turto ir įsipareigojimų, susijusių su jo turimomis dalimis nekonsoliduotuose struktūrizuotuose subjektuose, balansinių verčių ir su tais subjektais susijusios subjekto didžiausios nuostolių pozicijos palyginimą.
30. Jei ataskaitiniu laikotarpiu subjektas nekonsoliduotam struktūrizuotam subjektui, kuriame jis turėjo arba tebeturi savo dalį, suteikė finansinę ar kitokią paramą (pavyzdžiui, pirkto struktūrizuoto subjekto turtą arba jo išleistas priemones), nors neturėjo sutartinės prievolės to daryti, subjektas atskleidžia:
- a) suteiktos paramos rūšį ir sumą, įskaitant aplinkybes, kuriomis subjektas padėjo struktūrizuotam subjektui gauti finansinę paramą, ir
 - b) paramos teikimo priežastis.
31. Subjektas atskleidžia bet kokius esamus ketinimus teikti finansinę ar kitokią paramą nekonsoliduotam struktūrizuotam subjektui, įskaitant ketinimus padėti struktūrizuotam subjektui gauti finansinę paramą.

A priedėlis

Terminų apibrėžtys

Šis priedėlis yra neatskiriama TFAS dalis.

iš struktūrizuotų subjektų gautos pajamos

šiam TFAS iš **struktūrizuoto subjekto** gautos pajamos apima, be kita ko, periodinius ir vienkartinius mokesčius, palūkanas, dividendus, pelną arba nuostolius pakartotinai įvertinus dalis struktūrizuotuose subjektuose arba nutraukus tų dalių pripažinimą, taip pat pelną arba nuostolius perleidus turtą arba įsipareigojimus struktūrizuotam subjektui

dalys kitame subjekte

šiam TFAS dalis kitame subjekte yra sutartinis ir nesutartinis ryšys, dėl kurio subjektas iš kito subjekto veiklos gauna kintamą grąžą. Turima dalis kitame subjekte gali būti įrodyta, be kita ko, turimomis nuosavybės arba skolos priemonėmis, ją taip pat gali patvirtinti kitokio pobūdžio ryšiai, kaip antai finansavimas, likvidumo parama, kredito kokybės gerinimo priemonės ir garantijos, įskaitant būdus, kuriais subjektas kontroliuoja ar bendrai kontroliuoja kitą subjektą arba daro jam reikšmingą įtaką. Subjektas nebūtinai turi dalį kitame subjekte tik dėl to, kad su juo palaiko įprastus kliento ir tiekėjo santykius.

B7–B9 straipsniuose pateikta daugiau informacijos apie dalis kituose subjektuose.

10-ojo TFAS B55–B57 straipsniuose paaiškintas grąžos kintamumas

struktūrizuotas subjektas

subjektas, sukurtas taip, kad balsavimo arba panašios teisės nebūtų lemiamas veiksnys sprendžiant, kas kontroliuoja subjektą, pavyzdžiui, kai bet kokios balsavimo teisės siejamos tik su administracinėmis užduotimis, o svarbi veikla valdoma pagal sutartis įformintus susitarimus.

B22–B24 straipsniuose pateikta daugiau informacijos apie struktūrizuotus subjektus

Toliau pateikiami terminai apibrėžti 27-ajame TAS (pataisytame 2011 m.), 28-ajame TAS (pataisytame 2011 m.), 10-ajame TFAS ir 11-ajame TFAS „Jungtinė veikla“ ir šiame TFAS vartojami tuose standartuose apibrėžtomis reikšmėmis:

- asocijuotoji įmonė
- konsoliduotosios finansinės ataskaitos
- subjekto kontrolė
- nuosavybės metodas
- grupė
- investicinis subjektas
- jungtinė veikla
- bendra kontrolė

- bendra veikla
- bendroji įmonė
- nekontroliuojama dalis
- patronuojančioji įmonė
- apsaugos teisės
- svarbi veikla
- atskiros finansinės ataskaitos
- atskira struktūra
- reikšminga įtaka
- patronuojamoji įmonė.

*B priedėlis***Taikymo nurodymai**

Šis priedėlis yra neatskiriama TFAS dalis. Jame paaiškinta, kaip taikyti 1–31 straipsnius, ir jis turi tokią pačią galią kaip kitos šio TFAS dalys.

- B1. Šiame priedėlyje pateiktuose pavyzdžiuose aprašytos hipotetinės situacijos. Nors šie pavyzdžiai kai kuriais atžvilgiais gali sutapti su tikrais atvejais, taikant 12-ąjį TFAS reikėtų įvertinti visus su konkrečiu atveju susijusius svarbius faktus ir aplinkybes.

AGREGAVIMAS (4 STRAIPSNIS)

- B2. Subjektas, atsižvelgdamas į savo aplinkybes, nusprendžia, kiek informacijos reikia pateikti, kad jos pakaktų vartotojams, kiek dėmesio skirti įvairiems reikalavimų aspektams ir kaip pateikiamą informaciją agreguoti. Būtina rasti pusiausvyrą: finansinėse ataskaitose nereikia pateikti per daug smulkios ir finansinių ataskaitų vartotojams nenaudingos informacijos, kita vertus, informacijos nereikia per daug agreguoti – ji turi būti aiški.
- B3. Subjektas gali agreguoti pagal šį TFAS privalomą pateikti informaciją apie turimas dalis panašiuose subjektuose, jei informacijos agregavimas atitinka jos atskleidimo tikslą bei B4 straipsnyje nustatytą reikalavimą ir jei taip pateikiama informacija yra aiški. Subjektas turi atskleisti, kaip jis agregavo savo turimas dalis panašiuose subjektuose.
- B4. Subjektas turi atskirai pateikti informaciją apie savo turimas dalis:
- a) patronuojamosiose įmonėse;
 - b) bendrosiose įmonėse;
 - c) bendroje veikloje;
 - d) asocijuotosiose įmonėse ir
 - e) nekonsoliduotuose struktūrizuotuose subjektuose.
- B5. Nustatydamas, ar agreguoti informaciją, subjektas apsveria turimą kiekybinę ir kokybinę informaciją apie įvairius rizikos ir grąžos ypatumus, susijusius su kiekvienu subjektu, kurį ketinama įtraukti į agregavimą, ir kiekvieno tokio subjekto svarbą ataskaitas teikiančiam subjektui. Atskleidžiamą informaciją subjektas pateikia taip, kad finansinių ataskaitų vartotojams būtų aiškūs jo turimų dalių tuose kituose subjektuose pobūdis ir mastas.
- B6. Tinkamo informacijos apie B4 straipsnyje nurodytas subjektų klases agregavimo lygių pavyzdžiai:
- a) veiklos pobūdis (pavyzdžiui, mokslinių tyrimų ir technologinės plėtros subjektas, periodiškai atnaujinamų kredito kortelių skolos pakeitimo vertybiniais popieriais subjektas);
 - b) sektoriaus klasifikacija;
 - c) geografinė padėtis (pavyzdžiui, pagal šalį arba regioną).

DALYS KITUOSE SUBJEKTUOSE

- B7. Dalis kitame subjekte – tai sutartinis ir nesutartinis ryšys, dėl kurio ataskaitas teikiantis subjektas gauna kintamą grąžą iš kito subjekto veiklos. Ataskaitas teikiančiam subjektui gali būti naudinga atsižvelgti į kito subjekto paskirtį ir struktūrą vertinant, ar jis turi dalį tame subjekte ir todėl privalo atskleisti informaciją pagal šį TFAS. Atliekant tą vertinimą būtina apvarstyti kitam subjektui būdingą riziką ir riziką, kurią kitas subjektas dėl savo struktūros perduoda ataskaitas teikiančiam subjektui ir kitoms šalims.

- B8. Ataskaitas teikiantis subjektas paprastai gauna kintamą grąžą iš kito subjekto veiklos, nes turi priemonių (pavyzdžiui, kito subjekto išleistų nuosavybės ar skolos priemonių) arba kitokių ryšių, padedančių kompensuoti kintamumo riziką. Pavyzdžiui, tarkim, struktūrizuotas subjektas turi paskolų portfelį. Struktūrizuotas subjektas įgyja kredito įsipareigojimų neįvykdymo apsikaitimo sandorį iš kito subjekto (ataskaitas teikiančio subjekto), siekdamas apsisaugoti nuo paskolų palūkanų ir pagrindinių sumų nemokėjimo. Ataskaitas teikiantis subjektas turi ryšį, kuris yra rizikingas dėl grąžos iš struktūrizuoto subjekto veiklos kintamumo, nes kredito įsipareigojimų neįvykdymo apsikaitimo sandoris kompensuoja struktūrizuoto subjekto grąžos kintamumo riziką.
- B9. Kai kurios priemonės yra skirtos tam, kad ataskaitas teikiantis subjektas perduotų riziką kitam subjektui. Taikant tokias priemones kito subjekto grąža tampa kintama, bet ataskaitas teikiantis subjektas paprastai nepatiria iš kito subjekto veiklos gaunamos grąžos kintamumo. Pavyzdžiui, tarkim, įsteigiamas struktūrizuotas subjektas, turintis teikti investavimo galimybių investuotojams, norintiems įgyti Z subjekto kredito rizikos poziciją (Z subjektas nėra susijęs su jokia susitarimo šalimi). Struktūrizuotas subjektas gauna finansavimą, išleisdamas tiems investuotojams vekselius, kurie yra susieti su Z subjekto kredito rizika (su kredito įvykiais susietus vekselius), ir gautas įplaukas panaudoja investuodamas į nerizikingo finansinio turto portfelį. Struktūrizuotas subjektas įgyja Z subjekto kredito rizikos poziciją, sudarydamas kredito įsipareigojimų neįvykdymo apsikaitimo sandorį su apsikaitimo sandorio šalimi. Šiuo sandoriu Z subjekto kredito rizika perduodama struktūrizuotam subjektui mainais už mokestį, kurį sumoka apsikaitimo sandorio šalis. Investuotojai į struktūrizuotą subjektą gauna didesnę grąžą, kuri atitinka tiek struktūrizuoto subjekto turto portfelio grąžą, tiek mokestį už kredito įsipareigojimų neįvykdymo apsikaitimo sandorį. Apikaitimo sandorio šalis neturi ryšio su struktūrizuotu subjektu, dėl kurio patirtų su struktūrizuoto subjekto veikla susijusios grąžos kintamumo riziką, nes kredito įsipareigojimų neįvykdymo apsikaitimo sandoriu kintamumo rizika perduodama struktūrizuotam subjektui, užuot kompensavus struktūrizuoto subjekto grąžos kintamumo riziką.

APIBENDRINTA FINANSINĖ INFORMACIJA APIE PATRONUOJAMĄSIAS ĮMONES, BENDRĄSIAS ĮMONES IR ASOCIJUOTĄSIAS ĮMONES (12 IR 21 STRAIPSNIAI)

- B10. Subjektas apie kiekvieną patronuojamąją įmonę, kurios turimos nekontroliuojamos dalys yra reikšmingos ataskaitas teikiančiam subjektui, atskleidžia šią informaciją:
- a) nekontroliuojamoms dalims sumokėtus dividendus;
 - b) apibendrintą finansinę informaciją apie patronuojamosios įmonės turtą, įsipareigojimus, pelną arba nuostolius ir pinigų srautus, padedančią informacijos naudotojams suprasti, kokią dalį nekontroliuojamos dalys atitinka grupės veikloje ir pinigų srautuose. Ta informacija, be kita ko, gali apimti, pavyzdžiui: informaciją apie trumpalaikį turtą, ilgalaikį turtą, trumpalaikius įsipareigojimus, ilgalaikius įsipareigojimus, pajamas, pelną ar nuostolius ir visas bendrąsias pajamas.
- B11. Apibendrintoje finansinėje informacijoje, kurios reikalaujama B10 straipsnio b punkte, pateikiamos sumos prieš atliekant įmonių tarpusavio eliminavimus.
- B12. Apie kiekvieną bendrąją ir asocijuotąją įmonę, kuri yra reikšminga ataskaitas teikiančiam subjektui, subjektas atskleidžia šią informaciją:
- a) iš bendrosios arba asocijuotosios įmonės gautus dividendus;
 - b) apibendrintą finansinę informaciją apie bendrąją arba asocijuotąją įmonę (žr. B14 ir B15 straipsnius), įskaitant, be kita ko, informaciją apie:
 - i) trumpalaikį turtą;
 - ii) ilgalaikį turtą;
 - iii) trumpalaikius įsipareigojimus;
 - iv) ilgalaikius įsipareigojimus;
 - v) pajamas;

- vi) tęsiamos veiklos pelną ar nuostolius;
- vii) nutrauktos veiklos pelną ar nuostolius atėmus mokesčius;
- viii) kitas bendrąsias pajamas;
- ix) visas bendrąsias pajamas.

B13. Kartu su apibendrinta finansine informacija, kurios reikalaujama pagal B12 straipsnį, subjektas atskleidžia šias kiekvienos bendrosios įmonės, kuri yra reikšminga ataskaitas teikiančiam subjektui, sumas:

- a) pinigus ir pinigų ekvivalentus, kurie įeina į B12 straipsnio b punkto i papunktį;
- b) trumpalaikius finansinius įsipareigojimus (išskyrus prekybos ir kitas mokėtinas sumas bei atidėjinius), kurie įeina į B12 straipsnio b punkto iii papunktį;
- c) ilgalaikius finansinius įsipareigojimus (išskyrus prekybos ir kitas mokėtinas sumas bei atidėjinius), kurie įeina į B12 straipsnio b punkto iv papunktį;
- d) nusidėvėjimą ir amortizaciją;
- e) palūkanų pajamas;
- f) palūkanų sąnaudas;
- g) pelno mokesčio sąnaudas arba pajamas.

B14. Apibendrintoje finansinėje informacijoje, kuri pateikiama pagal B12 ir B13 straipsnius, pateikiamos sumos, kurios yra įtrauktos į bendrosios arba asocijuotosios įmonės finansines ataskaitas pagal TFAS (o ne subjektui tenkanti tų sumų dalis). Jei subjektas tvarko savo dalies bendrojoje arba asocijuotojoje įmonėje apskaitą pagal nuosavybės metodą:

- a) bendrosios arba asocijuotosios įmonės finansinėse ataskaitose, parengtose pagal TFAS, pateiktos sumos pakoreguojamos taip, kad atitiktų subjekto koregavimus taikant nuosavybės metodą, pavyzdžiui, tikrosios vertės koregavimus įsigijimo metu ir koregavimus dėl apskaitos politikos skirtumų;
- b) subjektas sutikrina pateiktą apibendrintą finansinę informaciją su savo dalies bendrojoje arba asocijuotojoje įmonėje balansine verte.

B15. Subjektas gali pateikti apibendrintą finansinę informaciją, kurios reikalaujama pagal B12 ir B13 straipsnius, remdamasis bendrosios arba asocijuotosios įmonės finansinėmis ataskaitomis, jeigu:

- a) subjektas vertina savo dalį bendrojoje arba asocijuotojoje įmonėje tikrąja verte pagal 28-ąją TAS (pataisytą 2011 m.) ir
- b) bendroji arba asocijuotoji įmonė nerengia finansinių ataskaitų pagal TFAS ir jas rengti šiuo pagrindu būtų neįmanoma arba išlaidos būtų per didelės.

Tuo atveju subjektas atskleidžia pagrindą, pagal kurį parengta apibendrinta finansinė informacija.

B16. Subjektas atskleidžia agreguotą savo dalių visose bendrosiose arba asocijuotosiose įmonėse, kurių kiekviena atskirai nėra reikšminga ir kurių apskaita tvarkoma pagal nuosavybės metodą, balansinę vertę. Subjektas taip pat atskirai atskleidžia agreguotą sumą, susijusią su bendrosiose arba asocijuotosiose įmonėse jam priklausančia dalimi:

- a) tęsiamos veiklos pelną ar nuostolius;
- b) nutrauktos veiklos pelną ar nuostolius atėmus mokesčius;
- c) kitas bendrąsias pajamas;
- d) visas bendrąsias pajamas.

Subjektas atskirai atskleidžia informaciją apie bendrąsias įmones ir asocijuotąsias įmones.

- B17. Kai subjekto dalis patronuojamojoje, bendrojoje ar asocijuotojoje įmonėje (arba jo dalies bendrojoje ar asocijuotojoje įmonėje tam tikra dalis) yra klasifikuojama (arba įtraukiama į perleidžiamą grupę, kuri klasifikuojama) kaip skirta parduoti pagal 5-ąją TFAS, subjektas pagal B10–B16 straipsnius neprivalo atskleisti apibendrintos finansinės informacijos apie tą patronuojamąją, bendrąją arba asocijuotąją įmonę.

PASIŽADĖJIMAI DĖL BENDRŲJŲ ĮMONIŲ (23 STRAIPSNIO A PUNKTAS)

- B18. Subjektas atskleidžia visus su dalimis bendrose įmonėse susijusius savo pasižadėjimus, kuriuos jis davė, tačiau kurių nepripažino paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną (įskaitant jam tenkančią pasižadėjimų, duotų kartu su kitais bendrąją įmonę bendrai kontroliuojančiais investuotojais, dalį). Tai pasižadėjimai, galintys ateityje lemti pinigų ar kitų išteklių išmokas.

- B19. Nepripažinti pasižadėjimai, galintys ateityje lemti pinigų ar kitų išteklių išmokas, apima:

- a) nepripažintus pasižadėjimus skirti lėšų arba išteklių dėl, pavyzdžiui:
 - i) bendrosios įmonės steigimo arba įsigijimo susitarimų (pagal kuriuos, pavyzdžiui, subjektas privalo nustatyti laikotarpį skirti lėšų);
 - ii) bendrosios įmonės projektų, pagal kuriuos intensyviai naudojamas kapitalas;
 - iii) besąlyginių pirkimo prievolių, pagal kurias perkama įranga, atsargos ar paslaugos, kurias subjektas yra pasižadėjęs pirkti iš bendrosios įmonės arba jos vardu;
 - iv) nepripažintų pasižadėjimų teikti paskolas ar kitokią finansinę paramą bendrajai įmonei;
 - v) nepripažintų pasižadėjimų suteikti bendrajai įmonei išteklių, pavyzdžiui, turto ar paslaugų;
 - vi) kitų neatšaukiamų nepripažintų pasižadėjimų, susijusių su bendrąja įmone;
- b) nepripažintus pasižadėjimus įsigyti kitos šalies nuosavybės dalį (arba tos nuosavybės dalies dalį) bendrojoje įmonėje, jei ateityje įvyktų arba neįvyktų konkretus įvykis.

- B20. B18 ir B19 straipsniuose išdėstyti reikalavimai ir pavyzdžiai, susiję su kai kurių rūšių informacija, kurią privaloma atskleisti pagal 24-ojo TAS „Susijusių šalių atskleidimas“ 18 straipsnį.

DALYS NEKONSOLIDUOTUOSE STRUKTÜRIZUOTUOSE SUBJEKTUOSE (24–31 STRAIPSNIAI)

Struktūrizuoti subjektai

- B21. Struktūrizuotas subjektas yra subjektas, sukurtas taip, kad balsavimo arba panašios teisės nebūtų lemiamas veiksnys sprendžiant, kas kontroliuoja subjektą, pavyzdžiui, kai bet kokios balsavimo teisės siejamos tik su administracinėmis užduotimis, o svarbi veikla valdoma pagal sutartis išformintus susitarimus.

B22. Struktūrizuotas subjektas dažnai turi kai kurias arba visas iš toliau nurodytų savybių:

- a) apribota veikla;
- b) siauras ir aiškiai apibrėžtas tikslas, pavyzdžiui, vykdyti nuomą palankiomis mokesstinėmis sąlygomis, vykdyti mokslinių tyrimų ir technologinės plėtros veiklą, suteikti kapitalo arba finansavimo šaltinį subjektui arba suteikti investavimo galimybių investuotojams, perduodant investuotojams su struktūrizuoto subjekto turtu susijusią riziką ir naudą;
- c) nepakankamai nuosavybės, kad struktūrizuotas subjektas galėtų finansuoti savo veiklą be subordinuotos finansinės paramos;
- d) finansavimas naudojant daugelį su investuotojais sutartimis susietų priemonių, dėl kurių atsiranda kredito ar kitokios rizikos koncentracija (segmentai).

B23. Subjektų, kurie laikomi struktūrizuotais subjektais, pavyzdžiai, be kita ko, yra:

- a) pakeitimo vertybiniais popieriais struktūros;
- b) turtu užtikrinto finansavimo subjektai;
- c) kai kurie investiciniai fondai.

B24. Balsavimo teisėmis kontroliuojamas subjektas nėra struktūrizuotas subjektas vien todėl, kad, pavyzdžiui, po restruktūrizavimo jis gauna finansavimą iš trečiųjų šalių.

Rizikos, susijusios su turimomis dalimis nekonsoliduotuose struktūrizuotuose subjektuose, pobūdis (29–31 straipsniai)

B25. Kartu su informacija, kurios reikalaujama pagal 29–31 straipsnius, subjektas atskleidžia papildomą informaciją, kuri yra būtina 24 straipsnio b punkte iškeltam informacijos atskleidimo tikslui pasiekti.

B26. Papildomos informacijos, kuri, atsižvelgiant į aplinkybes, gali būti svarbi vertinant riziką, kurią patiria subjektas, turintis dalį nekonsoliduotame struktūrizuotame subjekte, pavyzdžiai:

- a) susitarimo sąlygos, pagal kurias subjektas gali būti įpareigotas teikti finansinę paramą nekonsoliduotam struktūrizuotam subjektui (pavyzdžiui, likvidumo susitarimai arba kredito reitingų priežastiniai įvykiai, susiję su prievolėmis pirkti struktūrizuoto subjekto turtą arba teikti finansinę paramą), įskaitant:
 - i) įvykių arba aplinkybių, dėl kurių ataskaitas teikiantis subjektas galėtų patirti nuostolių, aprašymą;
 - ii) tai, ar yra kokių nors prievolę ribojančių sąlygų;
 - iii) tai, ar yra kitų finansinę paramą teikiančių šalių ir, jei taip, koks yra ataskaitas teikiančio subjekto prievolės eiliškumas kitų šalių prievolių atžvilgiu;
- b) subjekto ataskaitiniu laikotarpiu patirti nuostoliai dėl jo turimų dalių nekonsoliduotuose struktūrizuotuose subjektuose;
- c) pajamų, kurias subjektas gavo ataskaitiniu laikotarpiu iš savo dalių nekonsoliduotuose struktūrizuotuose subjektuose, rūšys;

- d) tai, ar subjektas privalo priimti nekonsoliduoto struktūrizuoto subjekto nuostolius pirmiau nei kitos šalys, didžiausia subjektui tenkanti tokių nuostolių dalis ir (kai tinka) galimų nuostolių, kuriuos padengia šalys, kurių dalys yra antraeilės po subjekto dalies nekonsoliduotame struktūrizuotame subjekte, eiliškumas ir sumos;
- e) informacija apie bet kokius su trečiosiomis šalimis sudarytus likvidumo susitarimus, garantijas ar kitus pasižadėjimus joms, nuo kurių gali priklausyti subjekto dalių nekonsoliduotuose struktūrizuotuose subjektuose tikroji vertė arba rizika;
- f) bet kokie sunkumai, kurių nekonsoliduotas struktūrizuotas subjektas patyrė finansuodamas savo veiklą ataskaitiniu laikotarpiu;
- g) nekonsoliduoto struktūrizuoto subjekto finansavimo formos (pavyzdžiui, komerciniai vekseliai arba vidutinės trukmės obligacijos) ir jų svertinė vidutinė trukmė. Ta informacija gali apimti nekonsoliduoto struktūrizuoto subjekto turto ir finansavimo terminų analizę, jei struktūrizuotas subjektas turi ilgesnio termino turto, finansuojamo trumpesnio laikotarpio lėšomis.

C priedėlis

Įsigaliojimo data ir pereinamasis laikotarpis

Šis priedėlis yra neatskiriama šio TFAS dalis ir turi tokią pačią galią kaip kitos TFAS dalys.

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

- C1. Subjektas šį standartą turi taikyti 2013 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau.
- C1A. 2012 m. birželio mėn. paskelbtu dokumentu „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos, jungtinė veikla ir informacijos apie dalis kituose subjektuose atskleidimas. Pereinamojo laikotarpio gairės“ (10-ojo TFAS, 11-ojo TFAS ir 12-ojo TFAS pataisos) įterpti C2A–C2B straipsniai. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2013 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Jeigu subjektas 12-ąjį TFAS taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, tam ankstesniam laikotarpiui jis turi taikyti ir pataisas.
- C1B. 2012 m. spalio mėn. paskelbtu dokumentu „Investiciniai subjektai“ (10-ojo TFAS, 12-ojo TFAS ir 27-ojo TAS pataisos) pataisytas 2 straipsnis bei A priedėlis ir įterpti 9A–9B, 19A–19G, 21A ir 25A straipsniai. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2014 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama priimti anksčiau. Jei subjektas tas pataisas taiko anksčiau, jis turi atskleisti tą faktą ir visas pataisas, įtrauktas į dokumentą „Investiciniai subjektai“, taikyti tuo pačiu metu.
- C1C. 2014 m. gruodžio mėn. paskelbtu dokumentu „Investiciniai subjektai. Konsolidavimo išimties taikymas“ (10-ojo TFAS, 12-ojo TFAS ir 28-ojo TAS pataisos) pataisytas 6 straipsnis. Subjektas tą pataisą turi taikyti 2016 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas tą pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi tą faktą atskleisti.
- C1D. 2016 m. gruodžio mėn. paskelbtu dokumentu „2014–2016 m. ciklo TFAS metiniai patobulinimai“ įterptas 5A straipsnis ir pataisytas B17 straipsnis. Subjektas tas pataisas turi taikyti retrospektyviai pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“ metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2017 m. sausio 1 d. arba vėliau.
- C2. Subjektas skatinamas pagal šį TFAS reikalaujamą informaciją pateikti dar iki metinių laikotarpių, kurie prasidės 2013 m. sausio 1 d. ar vėliau, pradžios. Jei subjektas atskleidžia dalį pagal šį TFAS reikalaujamos informacijos, jis nėra įpareigotas vykdyti visų šio TFAS reikalavimų arba anksčiau pradėti taikyti 10-ąjį TFAS, 11-ąjį TFAS, 27-ąjį TAS (pataisytą 2011 m.) ir 28-ąjį TAS (pataisytą 2011 m.).
- C2A. Šio TFAS informacijos atskleidimo reikalavimų nebūtina taikyti jokiam pateiktam laikotarpiui, kuris prasideda iki paskutinio metinio laikotarpio, ėjusio prieš pirmą metinį laikotarpį, kuriuo taikytas 12-asis TFAS.
- C2B. Šio TFAS 24–31 straipsniuose nustatytų informacijos atskleidimo reikalavimų ir atitinkamų B21–B26 straipsniuose nustatytų nurodymų nebūtina taikyti jokiam pateiktam laikotarpiui, kuris prasideda iki pirmo metinio laikotarpio, kuriuo taikytas 12-asis TFAS.

NUORODOS Į 9-AJĮ TFAS

- C3. Jeigu subjektas taiko šį standartą, bet dar netaiko 9-ojo TFAS, visos nuorodos į 9-ąjį TFAS laikomos nuorodomis į 39-ąjį TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“.

13-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS

Tikrosios vertės nustatymas

TIKSLAS

1. Šiame TFAS:

a) apibrėžta *tikroji vertė*;

b) viename TFAS aprašyta *tikrosios vertės nustatymo sistema* ir

c) **reikalaujama atskleisti informaciją apie tikrosios vertės nustatymą.**

2. Tikroji vertė yra nustatoma remiantis rinkos, o ne konkretaus subjekto duomenimis. Nustatant tam tikro turto ir išipareigojimų tikrąją vertę galima remtis rinkoje stebimais sandoriais arba rinkos informacija. Su kitu turtu ir išipareigojimais susijusių stebimų rinkos sandorių bei rinkos informacijos gali ir nebūti. Tačiau nustatant tikrąją vertę abiem atvejais siekiama to paties tikslo – apskaičiuoti kainą, už kurią vertinimo dieną dabartinėmis rinkos sąlygomis būtų parduotas turtas arba perleistas išipareigojimas pagal *įprastomis rinkos sąlygomis vykdomą sandorį tarp rinkos dalyvių* (t. y. *galutinę kainą* vertinimo dieną tam rinkos dalyviui, kuriam priklauso turtas arba išipareigojimas).
3. Kai tokio paties turto arba išipareigojimo stebimos kainos nėra, subjektas nustato tikrąją vertę taikydamas kitą vertinimo metodiką, pagal kurią daugiausia naudojami svarbūs *stebimi duomenys*, o *nestebimų duomenų* naudojama kuo mažiau. Kadangi tikroji vertė nustatoma pagal rinkos duomenis, ją nustatant remiamasi prielaidomis, kurias rinkos dalyviai darytų įkainodami turtą arba išipareigojimą, įskaitant prielaidas dėl rizikos. Todėl nustatant tikrąją vertę nesvarbu, ar subjektas ketina laikyti turtą arba įvykdyti (ar kitaip padengti) išipareigojimą.
4. Tikrosios vertės apibrėžtyje daugiausia dėmesio skiriama turtui ir išipareigojimams, nes jie yra pagrindinis apskaitinio vertinimo objektas. Be to, šis TFAS taikomas tikrąja verte vertinamoms paties subjekto nuosavybės priemonėms.

TAIKYMO SRITIS

5. Šis TFAS taikomas, kai pagal kitą TFAS įpareigojama ar leidžiama nustatyti tikrąją vertę ar atskleisti informaciją apie tikrosios vertės nustatymą (taip pat atlikti tikrąja verte pagrįstus vertinimus, pavyzdžiui, nustatyti tikrąją vertę atėmus pardavimo išlaidas, arba atskleisti informaciją apie tuos vertinimus), išskyrus 6 ir 7 straipsniuose nustatytus atvejus.
6. Šio TFAS vertinimo ir atskleidimo reikalavimai netaikomi:
 - a) akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandoriams, kuriems taikomas 2-asis TFAS „Akcijų verte pagrįstas mokėjimas“;
 - b) nuomos sandoriams, apskaitomiems pagal 16-ąjį TFAS „Nuoma“, ir
 - c) įverčiams, kurie yra iš dalies panašūs į tikrąją vertę, tačiau nėra tikroji vertė, pavyzdžiui, grynajai galimo realizavimo vertei pagal 2-ąjį TAS „Atsargos“ arba naudojimo vertei pagal 36-ąjį TAS „Turto vertės sumažėjimas“.
7. Pagal šį TFAS nereikalaujama atskleisti informacijos apie:
 - a) tikrąja verte vertinamą plano turtą pagal 19-ąjį TAS „Išmokos darbuotojams“;
 - b) tikrąja verte vertinamas pensijų išmokų planų investicijas pagal 26-ąjį TAS „Pensijų išmokų planų apskaita ir atskaitomybė“ ir
 - c) turtą, kurio atsiperkamoji vertė yra tikroji vertė, atėmus perleidimo išlaidas, pagal 36-ąjį TAS.

8. Šiame TFAS aprašyta tikrosios vertės nustatymo sistema taikoma ir pirmą kartą, ir vėliau nustatant tikrąją vertę, kai tai yra privaloma arba leidžiama pagal kitus TFAS.

VERTINIMAS

Tikrosios vertės apibrėžtis

9. Šiame TFAS tikroji vertė apibrėžiama kaip kaina, už kurią vertinimo dieną būtų parduotas turtas arba perleistas įsipareigojimas pagal įprastomis rinkos sąlygomis vykdomą rinkos dalyvių sandorį.
10. B2 straipsnyje išsamiai aprašytas tikrosios vertės nustatymo būdas.

Turtas arba įsipareigojimas

11. Tikrąją vertę vertinamas konkretus turtas arba įsipareigojimas. Todėl subjektas, nustatydamas tikrąją vertę, turi atsižvelgti į turto arba įsipareigojimo savybes, į kurias atsižvelgtų rinkos dalyviai, vertinimo dieną įkainodami tą turtą arba įsipareigojimą. Tokios savybės, pavyzdžiui, yra:

a) turto būklė bei vieta ir

b) turto pardavimo arba naudojimo apribojimai (jei yra).

12. Konkrečios savybės poveikis nustatant tikrąją vertę skirsis priklausomai nuo to, kaip į tą savybę atsižvelgtų rinkos dalyviai.

13. Tikrąją vertę vertinamas turtas arba įsipareigojimas gali būti:

a) atskiras turtas arba įsipareigojimas (pavyzdžiui, finansinė priemonė ar nefinansinis turtas) arba

b) turto grupė, įsipareigojimų grupė arba turto ir įsipareigojimų grupė (pavyzdžiui, pinigus kuriantis vienetas ar verslas).

14. Ar turtas arba įsipareigojimas turi būti pripažįstamas arba atskleidžiamas kaip atskiras turtas ar įsipareigojimas, ar kaip turto (įsipareigojimų) grupė, ar kaip turto ir įsipareigojimų grupė, priklauso nuo atitinkamo *apskaitos vieneto*. Turto arba įsipareigojimo apskaitos vienetas nustatomas pagal atitinkamą TFAS, pagal kurį įpareigojama arba leidžiama nustatyti tikrąją vertę, išskyrus šiame TFAS nustatytus atvejus.

Sandoris

15. Tikrosios vertės nustatymas grindžiamas prielaida, kad rinkos dalyviai vertinimo dieną dabartinėmis rinkos sąlygomis apsieičia turtu arba įsipareigojimu pagal įprastomis rinkos sąlygomis vykdomą to turto pardavimo arba įsipareigojimo perleidimo sandorį.

16. Tikrosios vertės nustatymas grindžiamas prielaida, kad turto pardavimo arba įsipareigojimo perleidimo sandoris sudaromas:

a) to turto arba įsipareigojimo pagrindinėje rinkoje arba

b) jei pagrindinės rinkos nėra – to turto arba įsipareigojimo palankiausioje rinkoje.

17. Subjektas, nustatydamas pagrindinę, o jei pagrindinės nėra – palankiausią rinką, neprivalo išsamiai ištirti visų įmanomų rinkų, tačiau turi atsižvelgti į visą jam pagrįstai prieinamą informaciją. Jei nėra tam prieštaraujančių įrodymų, rinka, kurioje subjektas paprastai sudarytų turto pardavimo arba įsipareigojimo perleidimo sandorį, laikoma pagrindine, o jei pagrindinės nėra – palankiausia rinka.

18. Jeigu yra turto arba išipareigojimo pagrindinė rinka, nustatoma tikroji vertė atitinka to turto arba išipareigojimo kainą (tiesiogiai stebimą arba apskaičiuojamą pagal kitą vertinimo metodiką) toje rinkoje, net jei jo kaina kitoje rinkoje vertinimo dieną galėtų būti palankesnė.
19. Subjektas vertinimo dieną turi gebėti patekti į pagrindinę (arba palankiausią) rinką. Kadangi įvairūs subjektai (su jiems priklausančiais verslais), užsiimdami įvairia veikla, gali patekti į įvairias rinkas, to paties turto arba išipareigojimo pagrindinė (arba palankiausia) rinka skirtingų subjektų (ir jų verslų) atveju gali skirtis. Todėl pagrindinė (arba palankiausia) rinka (su jos dalyviais) vertinama subjekto požiūriu, taigi tarp įvairių subjektų, užsiimančių skirtinga veikla, gali būti skirtumų.
20. Nors subjektas turi gebėti patekti į rinką, jam nebūtina vertinimo dieną gebėti parduoti konkretų turtą arba perleisti konkretų išipareigojimą, norint nustatyti jo tikrąją vertę pagal kainą toje rinkoje.
21. Net kai nėra stebimos rinkos, iš kurios būtų galima gauti informacijos apie parduodamo turto arba perleidžiamo išipareigojimo įkainojimą vertinimo dieną, tikrosios vertės nustatymas yra grindžiamas prielaida, kad sandoris yra sudaromas būtent tą dieną, vertinant atitinkamą turtą arba išipareigojimą turinčio rinkos dalyvio požiūriu. Tas tariamas sandoris yra turto pardavimo arba išipareigojimo perleidimo kainos apskaičiavimo pagrindas.

Rinkos dalyviai

22. **Subjektas nustato turto arba išipareigojimo tikrąją vertę remdamasis prielaidomis, kuriomis remtųsi rinkos dalyviai, įkainodami tą turtą arba išipareigojimą jiems ekonomiškai naudingiausiu būdu.**
23. Subjektas, darydamas tas prielaidas, konkrečių rinkos dalyvių nurodyti neprivalo. Tačiau jis turi nustatyti bendras rinkos dalyviams būdingas savybes, atsižvelgdamas į veiksnius, kurie yra būdingi visiems šiems dalykams:
- a) turtui arba išipareigojimui;
 - b) pagrindinei (arba palankiausiai) to turto ar išipareigojimo rinkai ir
 - c) rinkos dalyviams, su kuriais subjektas sudarytų sandorį toje rinkoje.

Kaina

24. **Tikroji vertė yra kaina, už kurią vertinimo dieną dabartinėmis rinkos sąlygomis būtų parduodamas turtas arba perleidžiamas išipareigojimas pagal įprastomis rinkos sąlygomis vykdomą sandorį pagrindinėje (arba palankiausioje) rinkoje (t. y. galutinė kaina), nepriklausomai nuo to, ar ši kaina tiesiogiai stebima, ar nustatoma taikant kitą vertinimo metodiką.**
25. Kaina pagrindinėje (arba palankiausioje) rinkoje, pagal kurią nustatoma turto arba išipareigojimo tikroji vertė, dėl sandorio išlaidų nekoreguojama. Sandorio išlaidų apskaita tvarkoma pagal kitus TFAS. Sandorio išlaidos nėra turto ar išipareigojimo savybė – jos yra būdingos sandoriui ir skiriasi pagal tai, kaip subjektas sudaro tam turtui arba išipareigojimui skirtą sandorį.
26. *Transporto išlaidos* į sandorio išlaidas neįeina. Jeigu turto vieta yra jam (pavyzdžiui, biržos prekei) būdinga savybė, jo kaina pagrindinėje (arba palankiausioje) rinkoje koreguojama dėl šių išlaidų, jei jų būtų patirta pervežant turtą iš jo dabartinės vietos į tą rinką.

Taikymas nefinansiniam turtui

Pirmasis ir geriausias nefinansinio turto naudojimo būdas

27. Nustatant nefinansinio turto tikrąją vertę atsižvelgiama į rinkos dalyvio gebėjimą gauti ekonominės naudos naudojant šį turtą *geriausiu būdu* arba parduodant šį turtą kitam rinkos dalyviui, kuris jį naudotų *geriausiu būdu*.

28. Geriausias nefinansinio turto naudojimo būdas priklauso nuo to, koks to turto naudojimas yra fiziškai įmanomas, teisiškai leidžiamas ir finansiškai galimas, kaip aprašyta toliau:

- a) fiziškai įmanomas naudojimas priklauso nuo turto fizinių savybių (pavyzdžiui, nekilnojamojo turto vietos arba dydžio), į kurias įkainodami turtą atsižvelgtų rinkos dalyviai;
- b) teisiškai leidžiamas naudojimas priklauso nuo bet kokių turto naudojimo teisinių apribojimų (pavyzdžiui, nekilnojamajam turtui taikomų teritorijų planų), į kuriuos rinkos dalyviai atsižvelgtų įkainodami turtą;
- c) finansiškai galimas naudojimas priklauso nuo to, ar naudojant turtą fiziškai įmanomais ir teisiškai leidžiamais būdais gaunama pakankamai pajamų arba pinigų srautų (atsižvelgiant į turto pritaikymo naudoti tokiu būdu išlaidas), kad investicijos grąža atitiktų rinkos dalyvių, investuojančių į tokiu būdu naudojamą turtą, lūkesčius.

29. Geriausias naudojimo būdas nustatomas rinkos dalyvių požiūriu, net jei subjektas ketina naudoti tą turtą kitu būdu. Tačiau būdas, kuriuo subjektas šiuo metu naudoja nefinansinį turtą, laikomas geriausiu jo naudojimo būdu, išskyrus atvejus, kai dėl rinkos arba kitokių veiksnių galima spręsti, kad turto vertę rinkos dalyviai galėtų kuo labiau padidinti kitu būdu.

30. Subjektas, siekdamas išsaugoti savo konkurencinę padėtį ar dėl kitų priežasčių, gali numatyti įsigyto finansinio turto nenaudoti aktyviai arba jo nenaudoti geriausiu būdu. Pavyzdžiui, subjektas gali įsigyti nematerialiojo turto, ketindamas apsaugoti savo interesus ir neleisti jo naudoti kitiems. Nepaisant to, subjektas, nustatydamas nefinansinio turto tikrąją vertę, turi atsižvelgti į tai, koku geriausiu būdu tą turtą naudotų rinkos dalyviai.

Nefinansinio turto vertinimo prielaida

31. Geriausias nefinansinio turto naudojimo būdas yra vertinimo prielaida, kuria remiantis nustatoma to turto tikroji vertė, kaip aprašyta toliau:

- a) geriausiu būdu naudojamas nefinansinis turtas gali turėti didžiausią vertę rinkos dalyviams, kai jis naudojamas kartu su kitu tos pačios grupės (įrengtu ar kitaip pritaikytu naudoti) turtu arba kartu su kitu turtu ir išipareigojimais (pavyzdžiui, verslu):
 - i) jei geriausiu būdu turtas būtų naudojamas kartu su kitu turtu arba kitu turtu ir išipareigojimais, to turto tikroji vertė yra kaina, kuri būtų gauta pardavus tą turtą pagal dabartinį sandorį, darant prielaidą, kad tas turtas būtų naudojamas kartu su kitu turtu arba kitu turtu ir išipareigojimais ir kad rinkos dalyviai galėtų naudotis tuo turtu ir tais išipareigojimais (t. y. papildančiuoju turtu ir susijusiais išipareigojimais);
 - ii) su turtu ir kitu papildančiuoju turtu susiję išipareigojimai apima išipareigojimus, pagal kuriuos finansuojamas apyvartinis kapitalas, tačiau neapima išipareigojimų, pagal kuriuos finansuojamas tai pačiai turto grupei nepriklausantis turtas;
 - iii) prielaidos dėl nefinansinio turto geriausio naudojimo būdo nuosekliai taikomos visiems turto vienetams (kuriems tinka tas geriausias naudojimo būdas), esantiems turto grupėje arba turto ir išipareigojimų grupėje, kurioje atitinkamas turtas būtų naudojamas;
- b) geriausiu būdu naudojamas nefinansinis turtas gali turėti didžiausią vertę rinkos dalyviams, kai jis naudojamas atskirai. Jei turtas geriausiu būdu naudojamas atskirai, jo tikroji vertė yra kaina, kuri būtų gauta pagal dabartinį sandorį pardavus tą turtą rinkos dalyviams, kurie jį naudotų atskirai.

32. Nefinansinio turto tikrosios vertės nustatymas grindžiamas prielaida, kad tas turtas, kai jis parduodamas, atitinka kituose TFAS nustatytą apskaitos vienetą (kuriuo gali būti atskiras turtas). Taip yra net ir tuo atveju, kai nustatant tikrąją vertę remiamasi prielaida, jog geriausiu būdu turtas būtų naudojamas kartu su kitu turtu arba kitu turtu ir išipareigojimais, nes nustatant tikrąją vertę daroma prielaida, kad atitinkamas rinkos dalyvis jau turi papildantįjį turtą ir susijusius išipareigojimus.

33. B3 straipsnyje aprašytas vertinimo prielaidos sampratos taikymas nefinansiniam turtui.

Taikymas įsipareigojimams ir paties subjekto nuosavybės priemonėms*Bendrieji principai*

34. Tikrosios vertės nustatymas grindžiamas prielaida, kad finansinis ar nefinansinis įsipareigojimas arba paties subjekto nuosavybės priemonė (pavyzdžiui, nuosavybės dalys, išleidžiamos kaip atlygis sujungiant verslą) vertinimo dieną yra perleidžiami rinkos dalyviui. Toks įsipareigojimo arba paties subjekto nuosavybės priemonės perleidimas grindžiamas šiomis prielaidomis:

a) įsipareigojimas liktų neįvykdytas ir jį perėmęs rinkos dalyvis turėtų įvykdyti šią prievolę. Vertinimo dieną įsipareigojimas nebūtų užskaitytas su kita sandorio šalimi ar kitaip panaikintas;

b) paties subjekto nuosavybės priemonė liktų nepanaudota ir ją gavęs rinkos dalyvis perimtų su ta priemone susijusias teises ir pareigas. Vertinimo dieną ši priemonė nebūtų atšaukta ar kitaip panaikinta.

35. Net kai nėra stebimos rinkos, iš kurios būtų galima gauti informacijos apie perleidžiamo įsipareigojimo arba paties subjekto nuosavybės priemonės kainas (pavyzdžiui, todėl, kad pagal sutartinius ar kitokius teisinius apribojimus tokius objektus perleisti draudžiama), stebima tokių objektų rinka gali būti, jei kitos šalys juos valdo kaip turtą (pavyzdžiui, įmonės obligaciją arba pasirinkimo pirkti subjekto akcijas sandorį).

36. Visais atvejais subjektas, siekdamas tikrosios vertės nustatymo tikslo, t. y. apskaičiuoti kainą, už kurią vertinimo dieną dabartinėmis rinkos sąlygomis pagal įprastomis rinkos sąlygomis vykdomą rinkos dalyvių sandorį būtų perleistas įsipareigojimas arba nuosavybės priemonė, turi naudoti kuo daugiau svarbių stebimų duomenų ir kuo mažiau – nestebimų duomenų.

Įsipareigojimai ir nuosavybės priemonės, kuriuos kitos šalys valdo kaip turtą

37. Kai tokio paties arba panašaus įsipareigojimo ar paties subjekto nuosavybės priemonės perleidimo kotiruojamos kainos nėra ir kita šalis valdo tokį patį objektą kaip turtą, subjektas nustato, kokia būtų to įsipareigojimo arba nuosavybės priemonės tikroji vertė rinkos dalyviui, kuris vertinimo dieną tokį patį objektą valdytų kaip turtą.

38. Tokiais atvejais subjektas įsipareigojimo arba nuosavybės priemonės tikrąją vertę nustato šia tvarka:

a) naudodamas tokio paties objekto, kurį kita šalis valdo kaip turtą, kotiruojamą kainą *aktyviojoje rinkoje* (jei ta kaina yra);

b) jei tokios kainos nėra, naudodamas kitus stebimus duomenis, pavyzdžiui, tokio paties objekto, kurį kita šalis valdo kaip turtą, kotiruojamą kainą *neaktyvioje rinkoje*;

c) jei a ir b punktuose nurodytų stebimų kainų nėra, taikydamas kitą vertinimo metodiką, kaip antai:

i) *pajamų metodą* (pavyzdžiui, dabartinės vertės metodiką, pagal kurią atsižvelgiama į būsimuosius pinigų srautus, kuriuos rinkos dalyvis tikėtusi gauti valdydamas įsipareigojimą arba nuosavybės priemonę kaip turtą; žr. B10 ir B11 straipsnius);

ii) *rinkos metodą* (pavyzdžiui, naudodamas panašių įsipareigojimų arba nuosavybės priemonių, kuriuos kitos šalys valdo kaip turtą, kotiruojamas kainas; žr. B5–B7 straipsnius).

39. Įsipareigojimo arba paties subjekto nuosavybės priemonės, kurį kita šalis valdo kaip turtą, kotiruojamą kainą subjektas koreguoja tik tuo atveju, jei yra tam turtui būdingų veiksmų, kuriais netinka remtis nustatant įsipareigojimo arba nuosavybės priemonės tikrąją vertę. Subjektas turi užtikrinti, kad apribojimas, dėl kurio negalima parduoti to turto, neturėtų poveikio turto kainai. Toliau aprašyti kai kurie veiksniai, pagal kuriuos galima spręsti, kad turto kotiruojamą kainą reikėtų koreguoti:

- a) turto kotiruojama kaina yra susijusi su panašiu (bet ne tokiu pačiu) išsipareigojimu arba nuosavybės priemone, kuriuos kita šalis valdo kaip turtą. Pavyzdžiui, išsipareigojimo arba nuosavybės priemonės konkreti savybė (kaip antai emitento kredito kokybė) gali skirtis nuo tos savybės, nuo kurios priklauso panašaus išsipareigojimo arba nuosavybės priemonės, valdomo kaip turtas, tikroji vertė;
- b) turto apskaitos vienetas ir išsipareigojimo arba nuosavybės priemonės apskaitos vienetas nėra tas pats. Pavyzdžiui, išsipareigojimų atveju turto kaina kartais atitinka bendrą rinkinio, kurį sudaro tiek emitento mokėtinos sumos, tiek trečiųjų šalių kredito kokybės gerinimo priemonės, kainą. Jeigu išsipareigojimo apskaitos vienetas neatitinka viso rinkinio apskaitos vieneto, reikia nustatyti emitento išsipareigojimo, o ne viso rinkinio, tikrąją vertę. Taigi tokiais atvejais subjektas koreguotų stebimą turto kainą, pašalindamas trečiųjų šalių kredito kokybės gerinimo priemonių poveikį.

Išsipareigojimai ir nuosavybės priemonės, kurie nėra kitų šalių valdomi kaip turtas

40. Kai tokio paties arba panašaus išsipareigojimo ar paties subjekto nuosavybės priemonės perleidimo kotiruojamos kainos nėra ir kita šalis nevaldo tokio paties objekto kaip turto, subjektas turi nustatyti išsipareigojimo arba nuosavybės priemonės tikrąją vertę taikydamas vertinimo metodiką kaip rinkos dalyvis, kuris turi vykdyti tą išsipareigojimą arba yra išleidęs tą nuosavybės vertybinių popierių reikalavimą.

41. Pavyzdžiui, taikydamas dabartinės vertės metodiką, subjektas galėtų atsižvelgti į bet kurį iš šių dalykų:

- a) būsimąsias pinigų išmokas, kurias rinkos dalyvis tikėtusi sumokėti vykdydamas prievolę, įskaitant kompensaciją, kurios rinkos dalyvis reikalautų už tos prievolės prisiėmimą (žr. B31–B33 straipsnius);
- b) sumą, kurią rinkos dalyvis gautų už tai, kad prisiimtų tokį patį išsipareigojimą arba išleistų tokią pačią nuosavybės priemonę; šiuo atveju reikia remtis prielaidomis, kuriomis remtųsi rinkos dalyviai, įkainodami tokį patį (pavyzdžiui, turintį tas pačias kredito savybes) objektą pagrindinėje (arba palankiausioje) rinkoje, prisiimdami išsipareigojimą arba išleisdami nuosavybės priemonę tokiomis pačiomis sutarties sąlygomis.

Prievolių neįvykdymo rizika

42. Išsipareigojimo tikroji vertė parodo prievolių neįvykdymo rizikos poveikį. Prievolių neįvykdymo rizika, be kita ko, apima paties subjekto kredito riziką (kaip apibrėžta 7-ajame TFAS „Finansinės priemonės. Atskleidimas“). Daroma prielaida, kad prievolių neįvykdymo rizika prieš perleidžiant išsipareigojimą ir jį perleidus yra tokia pati.

43. Nustatydamas išsipareigojimo tikrąją vertę subjektas atsižvelgia į savo kredito rizikos (kreditingumo) poveikį ir bet kokius kitus veiksnius, nuo kurių gali priklausyti tikėtinumas, kad prievolė bus arba nebus įvykdyta. Tas poveikis gali skirtis priklausomai nuo išsipareigojimo, pavyzdžiui:

- a) ar tas išsipareigojimas yra prievolė sumokėti pinigus (finansinis išsipareigojimas), ar prievolė pristatyti prekes arba suteikti paslaugas (nefinansinis išsipareigojimas);
- b) dėl su tuo išsipareigojimu susijusių kredito kokybės gerinimo priemonių (jei yra) sąlygų.

44. Išsipareigojimo tikroji vertė parodo prievolių neįvykdymo rizikos poveikį, susijusį su jo apskaitos vienetu. Išsipareigojimo, išleisto kartu su neatskiriama trečiosios šalies kredito kokybės gerinimo priemone, kuri apskaitoje pateikiama atskirai nuo paties išsipareigojimo, emitentas, nustatydamas išsipareigojimo tikrąją vertę, neturi atsižvelgti į kredito kokybės gerinimo priemonės (pavyzdžiui, trečiosios šalies skolos garantijos) poveikį. Jei kredito kokybės gerinimo priemonė apskaitoje pateikiama atskirai nuo išsipareigojimo, emitentas, nustatydamas išsipareigojimo tikrąją vertę, turi atsižvelgti ne į garanto – trečiosios šalies, o į savo kreditingumą.

Apribojimas, neleidžiantis perleisti išsipareigojimo arba paties subjekto nuosavybės priemonės

45. Nustatydamas išsipareigojimo arba paties subjekto nuosavybės priemonės tikrąją vertę, subjektas neturi įtraukti atskirų duomenų ir koreguoti kitų duomenų dėl apribojimo, neleidžiančio perleisti to objekto. Apribojimo, neleidžiančio perleisti išsipareigojimo arba paties subjekto nuosavybės priemonės, poveikis yra netiesiogiai arba tiesiogiai įtrauktas į kitus duomenis, naudojamus nustatant tikrąją vertę.

46. Pavyzdžiui, tiek kreditorius, tiek skolininkas sandorio dieną sutiko su įsipareigojimo kaina pagal sandorį, žinodami, kad tai prievolei taikomas apribojimas, neleidžiantis jos perleisti. Kadangi tas apribojimas yra įtrauktas į sandorio kainą, sandorio dieną nereikia pateikti atskirų duomenų ar koreguoti esamų duomenų dėl to apribojimo, neleidžiančio perleisti įsipareigojimo, poveikio. Vėlesnių vertinimų dienomis taip pat nereikia pateikti atskirų duomenų ar koreguoti esamų duomenų dėl apribojimo, neleidžiančio perleisti įsipareigojimo, poveikio.

Finansinis įsipareigojimas su pareikalavimo elementu

47. Finansinio įsipareigojimo su pareikalavimo elementu (pavyzdžiui, indėlio iki pareikalavimo) tikroji vertė yra ne mažesnė už sumą, mokėtiną pareikalavus, diskontuotą nuo pirmos dienos, kurią gali būti pareikalauta ją sumokėti.

Taikymas finansiniam turtui ir finansiniams įsipareigojimams su tarpusavyje užskaitomomis rinkos rizikos arba sandorio šalies kredito rizikos pozicijomis

48. Finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų grupę turintis subjektas patiria rinkos riziką (kaip apibrėžta 7-ajame TFAS) ir kiekvienos sandorio šalies kredito riziką (kaip apibrėžta 7-ajame TFAS). Jeigu subjektas tą finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų grupę valdo remdamasis savo grynąja rinkos rizikos arba kredito rizikos pozicija, nustatant tikrąją vertę jam leidžiama taikyti šio TFAS išimtį. Taikydamas tą išimtį, subjektas gali nustatyti finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų grupės tikrąją vertę pagal kainą, kuri būtų gauta vertinimo dieną dabartinėmis rinkos sąlygomis pardavus grynąją ilgąją poziciją (t. y. turtą) esant konkrečiai rizikos pozicijai arba sumokėta perleidus grynąją trumpąją poziciją (t. y. įsipareigojimą) esant konkrečiai rizikos pozicijai pagal įprastomis rinkos sąlygomis vykdomą sandorį tarp rinkos dalyvių. Subjektas atitinkamai nustato finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų grupės tikrąją vertę pagal tai, kokią esamos grynosios rizikos pozicijos kainą vertinimo dieną nustatytų rinkos dalyviai.

49. Subjektui leidžiama pasinaudoti 48 straipsnyje nustatyta išimtimi tik jei jis tenkina visas šias sąlygas:

- a) subjektas valdo finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų grupę remdamasis savo grynąja konkrečia (vienos ar kelių rūšių) rinkos rizikos pozicija arba konkrečios sandorio šalies kredito rizikos pozicija pagal dokumentais patvirtintą savo rizikos valdymo arba investavimo strategiją;
- b) subjektas teikia tuo paremtą informaciją apie finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų grupę savo pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams, kaip apibrėžta 24-ajame TAS „Susijusių šalių atskleidimas“, ir
- c) subjektas privalo arba nusprendžia vertinti tą finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus tikrąja verte finansinės būklės ataskaitoje kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje.

50. 48 straipsnyje nustatyta išimtis netaikoma finansinių ataskaitų pateikimui. Kai kuriais atvejais finansinių priemonių pateikimo finansinės būklės ataskaitoje pagrindas skiriasi nuo finansinių priemonių vertinimo pagrindo, pavyzdžiui, jeigu TFAS nėra nustatyto reikalavimo arba leidimo finansines priemones pateikti grynąja suma. Tokiais atvejais subjektui gali reikėti paskirstyti portfelio koregavimus (žr. 53–56 straipsnius) atskiram turtui arba atskiriems įsipareigojimams, sudarantiems finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų grupę, kuri valdoma remiantis subjekto grynąja rizikos pozicija. Subjektas tokius paskirstymus turi atlikti pagrįstai ir nuosekliai, taikydamas konkrečiomis aplinkybėmis tinkamą metodiką.

51. Subjektas pagal 8-ąją TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“ priima apskaitos politikos sprendimą taikyti 48 straipsnyje nustatytą išimtį. Šią išimtį taikantis subjektas taiko tą apskaitos politiką, įskaitant savo politiką, pagal kurią jis paskirsto pirkimo ir pardavimo kainų koregavimus (žr. 53–55 straipsnius) ir kredito koregavimus (žr. 56 straipsnį), kai tinka, nuosekliai konkrečiam portfeliui nuo vieno ataskaitinio laikotarpio iki kito ataskaitinio laikotarpio.

52. 48 straipsnyje nurodyta išimtis taikoma tik finansiniam turtui, finansiniams įsipareigojimams ir kitiems sandoriams, patenkantiems į 9-ojo TFAS „Finansinės priemonės“ (arba į 39-ojo TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“, jei 9-asis TFAS dar nėra priimtas) taikymo sritį. Nuorodos į finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus 48–51 ir 53–56 straipsniuose turėtų būti suprantamos kaip taikomos visiems sandoriams, kurie patenka į 9-ojo TFAS (arba į 39-ojo TAS, jei 9-asis TFAS dar nepriimtas) taikymo sritį ir kurie pagal juos apskaitomi, neatsižvelgiant į tai, ar jie atitinka 32-ajame TAS „Finansinės priemonės. Pateikimas“ pateiktas finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų apibrėžtis.

Rinkos rizikos pozicija

53. Taikydamas 48 straipsnyje nustatytą išimtį finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų grupės, valdomos pagal subjekto konkrečią grynąją (vienos arba kelių rūšių) rinkos rizikos poziciją, tikrajai vertei nustatyti, subjektas pasirenka kainą iš pirkimo ir pardavimo kainų skirtumo, labiausiai atitinkančią tikrąją vertę tokiomis aplinkybėmis, kokiomis subjektui susidaro grynioji tos rinkos rizikos pozicija (žr. 70 ir 71 straipsnius).
54. Taikydamas 48 straipsnyje nustatytą išimtį subjektas užtikrina, kad tą subjekto finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų grupę veikianti (vienos arba kelių rūšių) rinkos rizika būtų iš esmės tokia pati. Pavyzdžiui, subjektas neturėtų derinti palūkanų normos rizikos, kuri siejama su finansiniu turtu, su biržos prekių kainos rizika, kuri siejama su finansiniu įsipareigojimu, nes tai padarius subjekto palūkanų normos rizikos ar biržos prekių kainos rizikos pozicija nesumažėtų. Taikant 48 straipsnyje nustatytą išimtį nustatant grupėje esančio finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų tikrąją vertę būtina atsižvelgti į bet kokią bazinę riziką, patiriamą dėl nevienodų rinkos rizikos rodiklių.
55. Subjekto konkrečios (vienos ar kelių rūšių) rinkos rizikos pozicijos, susijusios su finansiniu turtu ir finansiniais įsipareigojimais, trukmė taip pat turi būti iš esmės tokia pati. Pavyzdžiui, subjektas, turintis 12 mėnesių trukmės atėties sandorį, kuriuo apdraudžia pinigų srautus nuo palūkanų normų pasikeitimo per 12 mėnesių rizikos pozicijos, kai finansinė priemonė yra penkerių metų trukmės, susijusio finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų grupėje grynąja suma vertina tik palūkanų normos pasikeitimo per 12 mėnesių rizikos pozicijos tikrąją vertę, o likusią palūkanų normos rizikos poziciją (t. y. nuo antrųjų iki penktųjų metų) – bendrąja suma.

Konkrečios sandorio šalies kredito rizikos pozicija

56. Taikydamas 48 straipsnyje nustatytą išimtį subjektas, nustatydamas su konkrečia sandorio šalimi sudarytos finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų grupės tikrąją vertę, įtraukia savo patiriamos tos sandorio šalies grynosios kredito rizikos pozicijos arba tos sandorio šalies patiriamos subjekto grynosios kredito rizikos pozicijos poveikį tais atvejais, kai rinkos dalyviai atsižvelgtų į bet kokius esamus susitarimus, kuriais mažinama kredito rizika įsipareigojimų neįvykdymo atveju (pavyzdžiui, pagrindinį užskaitos sandorį su sandorio šalimi arba susitarimą, pagal kurį privaloma pasikeisti užstatu remiantis kiekvienos šalies patiriama grynąja kitos šalies kredito rizikos pozicija). Nustatoma tikroji vertė turi atitikti rinkos dalyvių lūkesčius, kiek yra tikėtina, kad įsipareigojimų neįvykdymo atveju tokio susitarimo vykdymas būtų teisiškai užtikrintas.

Tikroji vertė per pirminį pripažinimą

57. Kai turtas įsigyjamas arba įsipareigojimas prisiimamas pagal to turto arba įsipareigojimo mainų sandorį, šio sandorio kaina yra kaina, kuri mokama už įsigijamą turtą arba gaunama už prisiimamą įsipareigojimą (*pradinė kaina*). Kita vertus, turto arba įsipareigojimo tikroji vertė yra kaina, kuri būtų gauta parduodant turtą arba sumokėta perleidžiant įsipareigojimą (*galutinė kaina*). Subjektai nebūtinai parduoda turtą už tą pačią kainą, už kurią jį įsigijo. Be to, subjektai nebūtinai perleidžia įsipareigojimus už tas pačias kainas, už kurias juos prisiėmė.
58. Daugeliu atvejų sandorio kaina bus lygi tikrajai vertei (pavyzdžiui, taip gali būti, kai sandorio dieną turto pirkimo sandoris sudaromas toje pačioje rinkoje, kurioje tas turtas būtų parduotas).
59. Nustatydamas, ar tikroji vertė per pirminį pripažinimą yra lygi sandorio kainai, subjektas turi atsižvelgti į atitinkamam sandoriui ir turtui arba įsipareigojimui būdingus veiksnius. B4 straipsnyje aprašytos situacijos, kuriose sandorio kaina gali neatitikti turto arba įsipareigojimo tikrosios vertės per pirminį pripažinimą.
60. Jei pagal kitą TFAS subjektui yra privaloma arba leidžiama iš pradžių vertinti turtą arba įsipareigojimą tikrąja verte ir sandorio kaina skiriasi nuo tikrosios vertės, subjektas pripažįsta susijusį pelną arba nuostolius pelno (nuostolių) ataskaitoje, nebent tame TFAS yra nustatyta kitaip.

Vertinimo metodikos

61. Subjektas taiko vertinimo metodikas, kurios yra tinkamos konkrečiomis aplinkybėmis ir pagal kurias pakanka duomenų tikrajai vertei nustatyti, naudodamas kuo daugiau svarbių stebimų duomenų ir kuo mažiau nestebimų duomenų.

62. Vertinimo metodikos taikymo tikslas – nustatyti kainą, už kurią vertinimo dieną dabartinėmis rinkos sąlygomis būtų parduotas turtas arba perleistas išsipareigojimas pagal įprastomis rinkos sąlygomis vykdomą sandorį tarp rinkos dalyvių. Trys plačiai taikomos vertinimo metodikos yra rinkos metodas, *išlaidų metodas* ir pajamų metodas. Svarbiausi šių metodų aspektai apibendrinti B5–B11 straipsniuose. Subjektas, nustatydamas tikrąją vertę, taiko vertinimo metodikas, atitinkančias vieną ar daugiau iš minėtų metodų.
63. Kai kuriais atvejais (pavyzdžiui, kai vertinant turtą arba išsipareigojimą naudojamos tokio paties turto arba išsipareigojimų kotiruojamos kainos aktyviojoje rinkoje) tinka tik viena vertinimo metodika. Kitais atvejais (pavyzdžiui, nustatant pinigų kuriančio vieneto vertę) tinka taikyti kelias vertinimo metodikas. Jei tikroji vertė nustatoma taikant kelias vertinimo metodikas, gauti rezultatai (t. y. atitinkami tikrosios vertės duomenys) įvertinami atsižvelgiant į tuose rezultatuose pateiktų verčių intervalo pagrįstumą. Nustatoma tikroji vertė – tam intervalui priklausanti vertė, kuri labiausiai atitinka tikrąją vertę konkrečiomis aplinkybėmis.
64. Jei sandorio kaina per pirminį pripažinimą yra tikroji vertė, o vėlesniais laikotarpiais tikroji vertė bus nustatoma taikant vertinimo metodiką, pagal kurią naudojami nestebimi duomenys, tą vertinimo metodiką reikia pritaikyti, kad per pirminį pripažinimą jos rezultatas būtų lygus sandorio kainai. Taip pritaikant vertinimo metodiką užtikrinama, kad ji atitiktų dabartinės rinkos sąlygas, ir subjektui yra lengviau nustatyti, ar vertinimo metodiką reikia koreguoti (pavyzdžiui, taikant tą vertinimo metodiką gali būti neatsižvelgiama į tam tikrą turto arba išsipareigojimo savybę). Po pirminio pripažinimo, nustatydamas tikrąją vertę pagal vertinimo metodiką arba metodikas, pagal kurias naudojami nestebimi duomenys, subjektas turi užtikrinti, kad tos vertinimo metodikos atitiktų stebimus rinkos duomenis (pavyzdžiui, panašaus turto arba išsipareigojimo kainą) vertinimo dieną.
65. Vertinimo metodikos, pagal kurias nustatoma tikroji vertė, turi būti taikomos nuosekliai. Tačiau vertinimo metodiką arba jos taikymo būdą galima pakeisti (pavyzdžiui, pakeisti jos svorį, kai taikomos kelios vertinimo metodikos, arba pakeisti vertinimo metodikos koregavimą), jei tai pakeitus vertinimo rezultatai taip pat tiksliai arba dar tiksliau atitinka tikrąją vertę konkrečiomis aplinkybėmis. Taip gali būti, pavyzdžiui, dėl kurio nors iš šių įvykių:
- a) atsiranda naujų rinkų;
 - b) gaunama naujos informacijos;
 - c) nebeįmanoma gauti pirmiau naudotos informacijos;
 - d) patobulinamos vertinimo metodikos arba
 - e) pasikeičia rinkos sąlygos.
66. Pakeitus vertinimo metodiką arba jos taikymo būdą reikalingi pataisymai apskaitoje registruojami kaip apskaitinio įverčio keitimas pagal 8-ąją TAS. Tačiau kai pataisymai atliekami pakeitus vertinimo metodiką arba jos taikymo būdą, nereikia atskleisti 8-ajame TAS reikalaujamos informacijos apie apskaitinio įverčio keitimą.

Pagal vertinimo metodikas naudojami duomenys

Bendrieji principai

- 67. Taikant vertinimo metodikas tikrajai vertei nustatyti, būtina naudoti kuo daugiau svarbių stebimų duomenų ir kuo mažiau nestebimų duomenų.**
68. Rinkos, kuriose gali būti stebimų duomenų apie tam tikrą turtą ir išsipareigojimus (pavyzdžiui, finansines priemones), yra, pavyzdžiui, užsienio valiutų rinkos, tarpininkų rinkos, maklerių rinkos ir rinkos be tarpininkų (žr. B34 straipsnį).
69. Subjektas pasirenka duomenis, atitinkančius turto arba išsipareigojimo savybes, į kurias rinkos dalyviai atsižvelgtų sudarydami sandorį dėl to turto arba išsipareigojimo (žr. 11 ir 12 straipsnius). Kai kuriais atvejais dėl tų savybių daromas koregavimas, kaip antai priemoka arba nuolaida (pavyzdžiui, kontrolės priemoka arba nekontroliuojamos dalies nuolaida). Tačiau nustatant tikrąją vertę neatsižvelgiama į priemoką arba nuolaidą, kuri neatitinka apskaitos vieneto pagal tą TFAS, kuriuo įpareigojama arba leidžiama nustatyti tikrąją vertę (žr. 13 ir 14 straipsnius). Nustatant tikrąją vertę negalima atsižvelgti į priemokas arba nuolaidas dėl dydžio, kuris yra subjekto turimiems objektams būdinga savybė (konkrečiai paminėtinas blokavimo veiksnys, kai turto arba išsipareigojimo kotiruojama kaina

pakoreguojama, nes įprasta rinkos dienos prekybos apimtis yra per maža ir neapima viso subjekto turimo kiekio, kaip aprašyta 80 straipsnyje), o ne turto ar išipareigojimo savybė (pavyzdžiui, kontrolės priemoka nustatant kontroliuojamos dalies tikrąją vertę). Visais atvejais, kai yra turto arba išipareigojimo kotiruojama kaina aktyviojoje rinkoje (t. y. 1 lygio duomenys), subjektas, nustatydamas tikrąją vertę, naudoja tą kainą ir jos nekoreguoja, išskyrus 79 straipsnyje nustatytus atvejus.

Pirkimo ir pardavimo kainomis pagrįsti duomenys

70. Jeigu yra nustatyta tikrąja verte vertinamo turto arba išipareigojimo pirkimo kaina ir pardavimo kaina (pavyzdžiui, tarpininkų rinkos duomenys), nustatant tikrąją vertę naudojama kaina iš pirkimo ir pardavimo kainų skirtumo, kuri esamomis aplinkybėmis labiausiai atitinka tikrąją vertę, nepaisant to, kuriam (t. y. 1, 2 ar 3 lygiui, žr. 72–90 straipsnius) tikrosios vertės hierarchijos lygiui tie duomenys priskiriami. Taikyti pirkimo kainas turto pozicijoms ir pardavimo kainas išipareigojimų pozicijoms yra leidžiama, bet neprivaloma.
71. Šiuo TFAS nedraudžiama naudoti vidutinių rinkos kainų ar kitokių kainų nustatymo normų, kurias rinkos dalyviai kaip praktinį sprendimą taiko nustatydami tikrąją vertę iš pirkimo ir pardavimo kainų skirtumo.

Tikrosios vertės hierarchija

72. Siekiant, kad būtų nuosekliau ir palyginamiau nustatoma tikroji vertė ir atskleidžiama susijusi informacija, šiuo TFAS nustatyta tikrosios vertės hierarchija, kurią taikant duomenys, naudojami pagal vertinimo metodikas tikrajai vertei nustatyti, skirstomi į tris lygius (žr. 76–90 straipsnius). Pagal šią tikrosios vertės hierarchiją pirmenybė teikiama tokio paties turto arba tokių pačių išipareigojimų kotiruojamoms (nekoreguotoms) kainoms aktyviosiose rinkose (1 lygio duomenys), o paskutiniai pagal svarbą yra nestebimi duomenys (3 lygio duomenys).
73. Kai kuriais atvejais duomenys, naudojami nustatant turto arba išipareigojimo tikrąją vertę, gali būti priskiriami skirtingiems tikrosios vertės hierarchijos lygiams. Tais atvejais visas tikrosios vertės nustatymas priskiriamas tam pačiam tikrosios vertės hierarchijos lygiui kaip žemiausio lygio duomenys, kurie yra reikšmingi visam vertinimui. Įvertinant konkrečių duomenų reikšmę visam tikrosios vertės nustatymo procesui, reikia priimti sprendimą atsižvelgiant į konkrečiam turtui arba išipareigojimui būdingus veiksnius. Nustatant tikrosios vertės hierarchijos lygį, kuriam priskiriamas tikrosios vertės nustatymas, neatsižvelgiama į koregavimus, kurie daromi siekiant atlikti tikrąją vertę pagrįstus vertinimus, kaip antai į pardavimo išlaidas, kai nustatoma tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas.
74. Nuo svarbių duomenų prieinamumo ir jų santykinio subjektyvumo gali priklausyti tinkamų vertinimo metodikų pasirinkimas (žr. 61 straipsnį). Tačiau pagal tikrosios vertės hierarchiją pirmenybė teikiama duomenims, naudojamiems pagal vertinimo metodikas, o ne vertinimo metodikoms, taikomoms tikrajai vertei nustatyti. Pavyzdžiui, tikrosios vertės nustatymas, parengtas pagal dabartinės vertės metodiką, gali būti priskirtas 2 ar 3 lygiui – tai priklauso nuo visam vertinimo procesui svarbių duomenų ir nuo to, kuriam tikrosios vertės hierarchijos lygiui tie duomenys priskiriami.
75. Jei stebimus duomenis reikia koreguoti naudojant nestebimus duomenis ir dėl to koregavimo nustatoma kur kas didesnė arba mažesnė tikroji vertė, taip nustatyta tikroji vertė priskiriama tikrosios vertės hierarchijos 3 lygiui. Pavyzdžiui, jei rinkos dalyvis, nustatydamas turto kainą, atsižvelgtų į to turto pardavimo apribojimo poveikį, subjektas pakoreguotų kotiruojamą kainą, atsižvelgdamas į to apribojimo poveikį. Jei ta kotiruojama kaina yra 2 lygio duomenys, o koregavimas – nestebimi duomenys, svarbūs visam vertinimui, nustatyta tikroji vertė priskiriama tikrosios vertės hierarchijos 3 lygiui.

1 lygio duomenys

76. 1 lygio duomenys yra tokių pačių turto vienetų arba išipareigojimų kotiruojamos (nekoreguotos) kainos aktyviosiose rinkose, į kurias subjektas gali patekti vertinimo dieną.
77. Kotiruojama kaina aktyviojoje rinkoje yra patikimiausias tikrosios vertės įrodymas; kai tik ji žinoma, ją reikia be jokių koregavimų naudoti tikrajai vertei nustatyti, išskyrus 79 straipsnyje numatytus atvejus.
78. 1 lygio duomenų galima gauti apie daugelį finansinio turto vienetų ir finansinių išipareigojimų; kai kuriais iš šių turto vienetų ir išipareigojimų gali būti keičiamasi keliose aktyviosiose rinkose (pavyzdžiui, skirtingose biržose). Todėl svarbiausia nustatyti abu toliau nurodytus dalykus, susijusius su 1 lygio duomenimis:

- a) turto arba išipareigojimo pagrindinė rinka arba, jei pagrindinės rinkos nėra, to turto arba išipareigojimo palankiausia rinka ir

b) tai, ar subjektas vertinimo dieną gali sudaryti sandorį dėl turto arba išsipareigojimo už tos rinkos kainą.

79. Subjektas 1 lygio duomenų nekoreguoja, išskyrus šiuos atvejus:

- a) kai subjektas turi daug panašių (bet ne tokių pačių) turto vienetų arba išsipareigojimų (pavyzdžiui, skolos vertybinių popierių), kurie vertinami tikrąja verte ir kurių kotiruojama kaina aktyviojoje rinkoje yra žinoma, tačiau gauti kiekvieno tokio atskiro turto arba išsipareigojimo kotiruojamą kainą nėra lengva (t. y. subjektas turi labai daug panašių turto vienetų arba išsipareigojimų, todėl gauti informaciją apie kiekvieno atskiro turto ar išsipareigojimo kainą vertinimo dieną būtų sudėtinga). Tuo atveju subjektas gali taikyti praktinį sprendimą – nustatyti tikrąją vertę pagal alternatyvų kainos nustatymo metodą, pagal kurį naudojamos ne tik kotiruojamos kainos (pavyzdžiui, kainos nustatomos matricos būdu). Tačiau taikant alternatyvų kainos nustatymo metodą nustatyta tikroji vertė priskiriama žemesniam tikrosios vertės hierarchijos lygiui;
- b) kai kotiruojama kaina aktyviojoje rinkoje vertinimo dieną neatitinka tikrosios vertės. Taip gali būti, pavyzdžiui, jei reikšmingi įvykiai (kaip antai sandoriai rinkoje be tarpininkų, prekyba maklerių rinkoje arba pranešimai) nutinka po rinkos uždarymo, bet iki vertinimo datos. Subjektas parengia ir nuosekliai taiko politiką, pagal kurią nustatomi tie įvykiai, galintys paveikti tikrosios vertės įverčius. Tačiau jei kotiruojama kaina koreguojama gavus naujos informacijos, ją pakoregavus nustatyta tikroji vertė priskiriama žemesniam tikrosios vertės hierarchijos lygiui;
- c) vertinant tikrąja verte išsipareigojimą arba paties subjekto nuosavybės priemonę, kai naudojama tokio paties objekto, kuriuo aktyviojoje rinkoje prekiaujama kaip turtu, kotiruojama kaina ir tą kainą reikia koreguoti dėl tam objektui arba turtui būdingų veiksnių (žr. 39 straipsnį). Jei turto kotiruojamos kainos koreguoti nereikia, taip nustatyta tikroji vertė priskiriama tikrosios vertės hierarchijos 1 lygiui. Tačiau dėl bet kurio turto kotiruojamos kainos koregavimo nustatyta tikroji vertė priskiriama žemesniam tikrosios vertės hierarchijos lygiui.

80. Jeigu subjektas turi atskiro turto arba išsipareigojimo poziciją (be kita ko, daugybę tokių pačių turto vienetų arba išsipareigojimų, kaip antai turimų finansinių priemonių, apimančią poziciją) ir tuo turtu arba išsipareigojimu prekiaujama aktyviojoje rinkoje, to turto arba išsipareigojimo tikroji vertė priskiriama 1 lygiui ir apskaičiuojama padauginant atskiro turto arba išsipareigojimo kotiruojamą kainą iš subjekto turimo tokių objektų kiekio. Tai taikoma net ir tuo atveju, kai įprasta rinkos dienos prekybos apimtis yra per maža ir neapima viso subjekto turimo kiekio, o pavedimų pateikimas, siekiant parduoti poziciją pagal vienintelį sandorį, gali paveikti kotiruojamą kainą.

2 lygio duomenys

81. 2 lygio duomenys yra kiti tiesiogiai arba netiesiogiai stebimi turto arba išsipareigojimo duomenys, išskyrus kotiruojamas kainas, priskiriamas 1 lygiui.

82. Jeigu (sutartyje) nustatyta turto arba išsipareigojimo trukmė, 2 lygio duomenys turi būti stebimi iš esmės visą to turto arba išsipareigojimo trukmę. 2 lygio duomenys apima:

- a) panašaus turto arba išsipareigojimų kotiruojamas kainas aktyviosiose rinkose;
- b) tokio paties ar panašaus turto arba išsipareigojimų kotiruojamas kainas neaktyviosiose rinkose;
- c) kitus stebimus turto arba išsipareigojimo duomenis, išskyrus kotiruojamas kainas, pavyzdžiui:
 - i) palūkanų normas ir pelningumo kreives, kurios stebimos bendrai nustatytais intervalais;
 - ii) numanomus svyravimus ir
 - iii) kredito maržas;
- d) *rinka grindžiamus duomenis*.

83. 2 lygio duomenų koregavimai skirsis priklausomai nuo turtui arba įsipareigojimui būdingų veiksmų. Tie veiksniai apima:

- a) turto būklę arba vietą;
- b) koku mastu duomenys yra susiję su objektais, kuriuos galima palyginti su turtu arba įsipareigojimu (įskaitant 39 straipsnyje apibūdintus veiksmus), ir
- c) rinkų, kuriose stebimi duomenys, apimtį arba aktyvumą.

84. Pakoregavus visam vertinimui svarbius 2 lygio duomenis, jei koreguojant naudojami reikšmingi nestebimi duomenys, nustatyta tikroji vertė gali būti priskirta tikrosios vertės hierarchijos 3 lygiui.

85. B35 straipsnyje aprašytas 2 lygio duomenų naudojimas vertinant konkretų turtą ir įsipareigojimus.

3 lygio duomenys

86. 3 lygio duomenys yra nestebimi turto ar įsipareigojimo duomenys.

87. Nustatant tikrąją vertę nestebimi duomenys naudojami tiek, kiek trūksta svarbių stebimų duomenų, todėl jie gali būti naudojami tomis aplinkybėmis, kai turto arba įsipareigojimo rinkos aktyvumas vertinimo dieną yra menkas arba rinka yra neaktyvi. Tačiau tikrosios vertės nustatymo tikslas lieka tas pats, t. y. nustatyti galutinę kainą turtą arba įsipareigojimą turinčiam rinkos dalyviui vertinimo dieną. Todėl nestebimi duomenys turi atitikti prielaidas, kuriomis rinkos dalyviai remtųsi įkainodami turtą arba įsipareigojimą, įskaitant prielaidas dėl rizikos.

88. Prielaidos dėl rizikos apima konkrečiai vertinimo metodikai, pagal kurią nustatoma tikroji vertė (kaip antai kainos nustatymo metodui), būdingą riziką ir su duomenimis, naudojamais pagal tą vertinimo metodiką, susijusią riziką. Vertinimas nedarant koregavimo dėl rizikos nebūtų tikrosios vertės nustatymas, jei rinkos dalyviai atliktų tą koregavimą įkainodami turtą arba įsipareigojimą. Pavyzdžiui, koregavimą dėl rizikos gali reikėti atlikti, kai yra reikšmingas vertinimo neapibrėžtumas (pavyzdžiui, kai rinkos apimtis arba aktyvumas yra labai sumažėjęs, palyginti su įprastu to turto arba įsipareigojimo ar panašaus turto arba įsipareigojimų rinkos aktyvumu, ir subjektas nustato, kad sandorio kaina arba kotiruojama kaina neatitinka tikrosios vertės, kaip aprašyta B37–B47 straipsniuose).

89. Subjektas turi parengti nestebimus duomenis naudodamas geriausią konkrečiomis aplinkybėmis jam prieinamą informaciją, kuri, be kita ko, gali apimti paties subjekto duomenis. Rengdamas nestebimus duomenis, subjektas gali pradėti nuo savo duomenų, tačiau tuos duomenis jis turi pakoreguoti, jei iš jam pagrįstai prieinamos informacijos yra aišku, kad kiti rinkos dalyviai naudotų kitus duomenis arba kad tas subjektas turi tik jam būdingą savybę, kurios neturi kiti rinkos dalyviai (pavyzdžiui, tai gali būti konkrečiam subjektui būdinga sąveika). Subjektas neprivalo visomis išgalėmis stengtis gauti informacijos apie rinkos dalyvių prielaidas. Tačiau jis turi atsižvelgti į visą jam pagrįstai prieinamą informaciją apie šias prielaidas. Minėtu būdu parengti nestebimi duomenys laikomi rinkos dalyvių prielaidomis ir atitinka tikrosios vertės nustatymo tikslą.

90. B36 straipsnyje aprašytas 3 lygio duomenų naudojimas vertinant konkretų turtą ir įsipareigojimus.

ATSKLEIDIMAS

91. Subjektas turi atskleisti informaciją, kuri jo finansinių ataskaitų vartotojams padėtų įvertinti abu šiuos dalykus:

- a) **kai turtas ir įsipareigojimai po pirminio pripažinimo finansinės būklės ataskaitoje pakartotinai arba vieną kartą vertinami tikrąja verte – vertinimo metodikas ir duomenis, kurie naudojami atliekant tuos vertinimus;**
- b) **kai tikroji vertė pakartotinai nustatoma naudojant reikšmingus nestebimus (3 lygio) duomenis – tų nustatymų poveikį pelnui arba nuostoliams ar kitoms to ataskaitinio laikotarpio bendrosioms pajamoms.**

92. Siekdamas 91 straipsnyje nustatytų tikslų, subjektas turi atsižvelgti į visus šiuos dalykus:

- a) kiek išsami turi būti informacija, kad būtų tenkinami jos atskleidimo reikalavimai;
- b) kiek dėmesio reikia skirti kiekvienam reikalavimui;
- c) kiek reikia agreguoti arba išskaidyti informaciją ir
- d) tai, ar finansinių ataskaitų vartotojams reikia papildomos informacijos, kad jie galėtų įvertinti atskleistą kiekybinę informaciją.

Jeigu informacijos, atskleidžiamos pagal šį ir kitus TFAS, nepakanka, kad būtų pasiekti 91 straipsnyje nustatyti tikslai, subjektas turi atskleisti papildomą informaciją, kuri yra būtina tiems tikslams pasiekti.

93. Siekdamas 91 straipsnyje nustatytų tikslų, subjektas turi atskleisti bent toliau nurodytą informaciją apie kiekvieną turto ir išpareigojimų klasę (žr. 94 straipsnį, kuriame paaiškinta, kaip nustatomos atitinkamos turto ir išpareigojimų klasės), kuri po pirminio pripažinimo finansinės būklės ataskaitoje vertinama tikrąja verte (įskaitant tikrąja verte pagrįstus vertinimus, kuriems taikomas šis TFAS):

- a) pakartotinai ir vieną kartą nustatant tikrąją vertę reikia atskleisti nustatytą tikrąją vertę ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, o kai tikroji vertė nustatyta vieną kartą – jos nustatymo priežastis. Pakartotinai nustatomos turto arba išpareigojimų tikrosios vertės yra tokios, kurias pagal kitus TFAS privaloma arba leidžiama pateikti finansinės būklės ataskaitoje kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje. Vieną kartą nustatomos turto arba išpareigojimų tikrosios vertės yra tokios, kurias pagal kitus TFAS privaloma arba leidžiama pateikti finansinės būklės ataskaitoje ypatingomis aplinkybėmis (pavyzdžiui, kai subjektas vertina parduoti skirtą turtą tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas pagal 5-ąjį TFAS „Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“, nes to turto tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas yra mažesnė už jo balansinę vertę);
- b) pakartotinai ir vieną kartą nustatant tikrąją vertę reikia atskleisti tikrosios vertės hierarchijos lygį, kuriam priskiriamos visos nustatytos tikrosios vertės (1, 2 ar 3 lygis);
- c) kai turtas ir išpareigojimai, turimi ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, pakartotinai vertinami tikrąja verte, reikia atskleisti bet kokias tarp tikrosios vertės hierarchijos 1 ir 2 lygių perkeltas sumas, tų perkėlimų priežastis ir subjekto politiką, pagal kurią jis nustato, kada atliekami perkėlimai iš vieno lygio į kitą (žr. 95 straipsnį). Perkėlimai į kiekvieną lygį turi būti atskleisti ir aptarti atskirai nuo perkėlimų iš kiekvieno lygio;
- d) pakartotinai ir vieną kartą nustatant tikrąją vertę, kuri priskiriama tikrosios vertės hierarchijos 2 ir 3 lygiams, reikia pateikti vertinimo metodikos arba metodikų, taikomų nustatant tikrąją vertę, ir naudojamų duomenų aprašymą. Jei vertinimo metodika yra pakeista (pavyzdžiui, nuo rinkos metodo pereita prie pajamų metodo arba taikoma papildoma vertinimo metodika), subjektas turi atskleisti tą pakeitimą ir jo priežastis. Kai nustatyta tikroji vertė priskiriama tikrosios vertės hierarchijos 3 lygiui, subjektas turi pateikti kiekybinę informaciją apie reikšmingus nestebimus duomenis, kurie naudojami nustatant tikrąją vertę. Subjektas neprivalo parengti kiekybinės informacijos, kad įvykdytų šį reikalavimą atskleisti informaciją, jeigu jis, nustatydamas tikrąją vertę, nerengia kiekybinių nestebimų duomenų (pavyzdžiui, kai subjektas naudoja ankstesnių sandorių kainas arba trečiųjų šalių kainų nustatymo informaciją neatlikdamas jokių koregavimų). Tačiau atskleisdamas šią informaciją subjektas negali nepateikti kiekybinių nestebimų duomenų, kurie yra reikšmingi nustatant tikrąją vertę ir pagrįstai prieinami subjektui;
- e) pakartotinai nustatant tikrąją vertę, kuri priskiriama tikrosios vertės hierarchijos 3 lygiui, reikia atskleisti pradinių balansų sutikrinimą su pabaigos balansais, atskirai atskleidžiant per ataskaitinį laikotarpį įvykusius pokyčius, susijusius su:
 - i) bendru to laikotarpio pelnu ar nuostoliais, pripažintais pelno (nuostolių) ataskaitoje, nurodant tos ataskaitos straipsnio (-ių) eilutę (-es), kurioje (-iose) tas pelnas ar nuostoliai pripažinti;
 - ii) bendru to laikotarpio pelnu arba nuostoliais, pripažintais kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje, nurodant kitų bendrųjų pajamų ataskaitos straipsnio (-ių) eilutę (-es), kurioje (-iose) pripažintas tas pelnas ar nuostoliai;

- iii) pirkimais, pardavimais, emisijomis ir atsiskaitymais (kiekvienos iš šių rūšių pokyčius atskleidžiant atskirai);
- iv) bet kokiomis į tikrosios vertės hierarchijos 3 lygį ar iš to lygio perkeltomis sumomis, tų perkėlimų priežastimis ir subjekto politika, pagal kurią jis nustato, kada atliekami perkėlimai iš vieno lygio į kitą (žr. 95 straipsnį). Perkėlimai į 3 lygį atskleidžiami ir aptariami atskirai nuo perkėlimų iš 3 lygio į kitą lygį;
- f) pakartotinai nustatant tikrąją vertę, kuri priskiriama tikrosios vertės hierarchijos 3 lygiui, reikia atskleisti viso pelno arba nuostolių per ataskaitinį laikotarpį, kaip nurodyta e punkto i papunktyje, įtrauktų į pelno (nuostolių) ataskaitą, sumą, kuri priskirtina nerealizuoto pelno arba nuostolių pokyčiui, susijusiam su ataskaitinio laikotarpio pabaigoje turimu turtu bei išipareigojimais, nurodant pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnio (-ių) eilutę (-es), kurioje (-iose) pripažįstamas tas nerealizuotas pelnas arba nuostoliai;
- g) pakartotinai ir vieną kartą nustatant tikrąją vertę, kuri priskiriama tikrosios vertės hierarchijos 3 lygiui, reikia pateikti subjekto taikomų vertinimo procesų aprašymą (įskaitant, pavyzdžiui, informaciją apie tai, kaip subjektas nustato savo vertinimo politiką bei procedūras ir analizuoja tikrosios vertės nustatymų pokyčius kiekvienu ataskaitiniu laikotarpiu);
- h) pakartotinai nustatant tikrąją vertę, kuri priskiriama tikrosios vertės hierarchijos 3 lygiui:
 - i) visais atvejais reikia aprašyti tikrosios vertės nustatymo jautrumą nestebimų duomenų pokyčiams, jei tiems duomenims pasikeitus taip, kad gauta kita suma, tikroji vertė gali būti nustatyta reikšmingai didesnė arba mažesnė. Jeigu yra sąveikų tarp tų duomenų ir kitų nustatant tikrąją vertę naudojamų nestebimų duomenų, subjektas taip pat turi aprašyti tas sąveikas ir kaip jos galėtų padidinti arba sumažinti nestebimų duomenų pokyčių poveikį tikrosios vertės nustatymui. Siekiant įvykdyti tą informacijos atskleidimo reikalavimą, aprašant jautrumą nestebimų duomenų pokyčiams būtina įtraukti bent tuos nestebimus duomenis, kurie atskleidžiami pagal d punktą;
 - ii) finansinio turto ir finansinių išipareigojimų atvejais, jei pakeitus vienos ar daugiau rūšių nestebimus duomenis taip, kad šie atitiktų pagrįstai įmanomas alternatyvias prielaidas, reikšmingai pasikeistų tikroji vertė, subjektas tą faktą turi nurodyti ir atskleisti tų pakeitimų poveikį. Subjektas turi atskleisti, kaip buvo apskaičiuotas atlikto pakeitimo, kad duomenys atitiktų pagrįstai įmanomą alternatyvią prielaidą, poveikis. Tuo tikslu reikšmingumas nustatomas pagal pelną arba nuostolius ir pagal visą turtą arba visus išipareigojimus, arba, kai tikrosios vertės pokyčiai pripažįstami kitose bendrosiose pajamose, – pagal visą nuosavybę;
 - i) pakartotinai ir vieną kartą nustatydamas tikrąją vertę, jei nefinansinio turto geriausias naudojimo būdas skiriasi nuo jo dabartinio naudojimo būdo, subjektas atskleidžia tą faktą ir priežastį, kodėl nefinansinis turtas naudojamas būdu, neatitinkančiu jo geriausio naudojimo būdo.

94. Subjektas nustato tinkamas turto ir išipareigojimų klases remdamasis šia informacija:

- a) turto arba išipareigojimo pobūdis, savybės ir rizika ir
- b) tikrosios vertės hierarchijos lygis, kuriam priskirta nustatyta tikroji vertė.

Kai nustatoma tikroji vertė priskiriama tikrosios vertės hierarchijos 3 lygiui, gali reikėti nustatyti daugiau klasių, nes tokiame nustatyme būdingas didesnis neapibrėžtumas ir subjektyvumas. Norint nustatyti tinkamas turto ir išipareigojimų klases, apie kurių nustatomas tikrasis vertės reikėtų atskleisti informaciją, reikia priimti sprendimą. Turto ir išipareigojimų klasę dažnai reikia išskirti smulkiau nei finansinės būklės ataskaitos straipsnių eilutėse. Tačiau subjektas turi pateikti pakankamai informacijos, kad būtų įmanoma sukuriant su finansinės būklės ataskaitos straipsnių eilutėmis. Jei kitame TFAS nustatyta turto arba išipareigojimo klasė, atskleidžiamas šiame TFAS reikalaujamą informaciją, subjektas gali naudoti tą klasę, jei ji atitinka šio straipsnio reikalavimus.

95. Subjektas turi atskleisti ir nuosekliai taikyti savo politiką, pagal kurią jis nustato, kada perkėlimai iš vieno tikrosios vertės hierarchijos lygio į kitą yra atlikti pagal 93 straipsnio c punktą ir e punkto iv papunktį. Tiek perkeliama į kitą lygį, tiek perkeliama iš ankstesnio lygio tokių perkėlimų pripažinimo laikas nustatomas pagal vienodą politiką. Keli perkėlimo laiko nustatymo politikos pavyzdžiai:

- a) įvykio arba aplinkybių pasikeitimo, dėl kurio atliktas perkėlimas, data;
- b) ataskaitinio laikotarpio pradžia;
- c) ataskaitinio laikotarpio pabaiga.

96. Jeigu subjektas priima apskaitos politikos sprendimą taikyti 48 straipsnyje nustatytą išimtį, jis turi tą faktą atskleisti.
97. Pateikdamas informaciją apie kiekvienos klasės turtą ir įsipareigojimus, kurie finansinės būklės ataskaitoje nėra vertinami tikrąja verte, tačiau kurių tikroji vertė atskleidžiama, subjektas atskleidžia informaciją, kurią reikalaujama atskleisti 93 straipsnio b, d ir i punktuose. Tačiau subjektas neprivalo atskleisti kiekybinės informacijos apie reikšmingus nestebimus duomenis, naudojamus nustatant tikrąją vertę, kuri priskiriama tikrosios vertės hierarchijos 3 lygiui, kaip nustatyta 93 straipsnio d punkte. Pateikdamas duomenis apie tokį turtą ir įsipareigojimus, subjektas neprivalo atskleisti kitos pagal šį TFAS reikalaujamos informacijos.
98. Pateikdamas informaciją apie tikrąją verte vertinamą įsipareigojimą, išleistą kartu su neatskiriama trečiosios šalies kredito kokybės pagerinimo priemone, emitentas atskleidžia to kredito kokybės pagerinimo buvimą ir nurodo, ar į jį atsižvelgta nustatant to įsipareigojimo tikrąją vertę.
99. Jei nėra tinkamesnės formos, šiame TFAS reikalaujamą kiekybinę informaciją subjektas atskleidžia lentelėje.

A priedėlis

Terminų apibrėžtys

Šis priedėlis yra neatskiriama TFAS dalis.

aktyvioji rinka	rinka, kurioje sandoriai dėl turto arba išsipareigojimo sudaromi gana dažnai ir jų apimtis yra gana didelė, kad būtų galima nuolat gauti informacijos apie kainų nustatymą
išlaidų metodas	vertinimo metodika, pagal kurią nustatoma suma, kurios einamuoju metu reikėtų turto naudojimo pajėgumui atkurti (dažnai vadinama dabartine atkuriamąja verte)
pradinė kaina	už išsigyjamą turtą mokama kaina arba kaina, už kurią prisiimamas išsipareigojimas pagal mainų sandorį
galutinė kaina	kaina, už kurią būtų parduotas turtas arba kuri būtų sumokėta perleidžiant išsipareigojimą
tikėtinas pinigų srautas	pagal tikimybę įvertintas galimų būsimųjų pinigų srautų vidurkis (t. y. skirstinio vidurkis)
tikroji vertė	kaina, už kurią vertinimo dieną būtų parduodamas turtas arba perleidžiamas išsipareigojimas pagal įprastomis rinkos sąlygomis vykdomą sandorį tarp rinkos dalyvių
geriausias naudojimo būdas	būdas, kuriuo rinkos dalyviai naudotų nefinansinį turtą ir kuris užtikrintų didžiausią to turto vertę arba turto ir išsipareigojimų grupės (pavyzdžiui, verslo), kurioje būtų naudojamas tas turtas, vertę
pajamų metodas	vertinimo metodikos, pagal kurias būsimos sumos (pavyzdžiui, pinigų srautai arba pajamos ir sąnaudos) perskaičiuojamos į vieną dabartinę (t. y. diskontuotą) sumą. Tikroji vertė nustatoma pagal vertę, atitinkančią dabartinės rinkos prognozes dėl tų būsimų sumų
duomenys	prielaidos, kuriomis rinkos dalyviai remtųsi įkainodami turtą arba išsipareigojimą, įskaitant prielaidas dėl rizikos, kaip antai: a) konkrečiai vertinimo metodikai, pagal kurią nustatoma tikroji vertė (pavyzdžiui, kainos nustatymo metodui), būdingos rizikos ir b) pagal tą vertinimo metodiką naudojamiems duomenims būdingos rizikos. Duomenys gali būti stebimi arba nestebimi
1 lygio duomenys	tokio paties turto arba tokių pačių išsipareigojimų kotiruojamos (nekoreguotos) kainos aktyviosiose rinkose, į kurias subjektas gali patekti vertinimo dieną
2 lygio duomenys	tiesiogiai arba netiesiogiai stebimi turto arba išsipareigojimo duomenys, išskyrus 1 lygiui priskiriamas kotiruojamas kainas
3 lygio duomenys	nestebimi turto arba išsipareigojimo duomenys

rinkos metodas	vertinimo metodika, pagal kurią naudojamos kainos ir kita svarbi informacija, gauta apie tokio paties ar palyginamo (t. y. panašaus) turto, išipareigojimų arba turto ir išipareigojimų grupės (kaip antai verslo) rinkos sandorius
rinka grindžiami duomenys	duomenys, kurie daugiausia gaunami iš stebimų rinkos duomenų arba remiantis tais duomenimis, koreliacijos ar kitais būdais
rinkos dalyviai	turto arba išipareigojimo pirkėjai ir pardavėjai pagrindinėje (arba palankiausioje) rinkoje, pasižymintys visomis šiomis savybėmis: a) jie yra nepriklausomi vienas nuo kito, t. y. jie nėra susijusios šalys, kaip apibrėžta 24-ajame TAS, nors susijusių šalių sandorio kaina gali būti naudojama kaip duomenys nustatant tikrąją vertę, jeigu subjektas gali įrodyti, kad sandoris sudarytas rinkos sąlygomis; b) jie nusimano ir turi tinkamą supratimą apie turtą arba išipareigojimą bei sandorį, naudodamiesi visa prieinama informacija, įskaitant informaciją, kurią galima įprastai gauti dedant pagrįstas pastangas; c) jie gali sudaryti sandorį dėl to turto arba išipareigojimo; d) jie ketina sudaryti sandorį dėl to turto arba išipareigojimo, t. y. jie yra suinteresuoti, bet nėra verčiami ar kitaip įpareigoti tai daryti
palankiausia rinka	rinka, kurioje būtų gauta didžiausia suma parduodant turtą arba sumokėta mažiausia suma perleidžiant išipareigojimą, atsižvelgus į sandorio išlaidas ir transporto išlaidas
prievolių neįvykdymo rizika	rizika, kad subjektas neįvykdys prievolės. Prievolių neįvykdymo rizika, be kita ko, apima paties subjekto kredito riziką
stebimi duomenys	duomenys, parengti naudojant rinkos duomenis, kaip antai viešą informaciją apie tikrus įvykius arba sandorius, ir atitinkantys prielaidas, kurias rinkos dalyviai darytų įkainodami turtą arba išipareigojimą
įprastomis rinkos sąlygomis vykdomas sandoris	sandoris, sudarytas prieš tai buvus rinkoje tam tikrą laikotarpį iki vertinimo dienos, kai galėjo vykti įprasta rinkos veikla, būdinga tokio turto arba išipareigojimų sandoriams; tai nėra priverstinis sandoris (pavyzdžiui, priverstinis likvidavimas arba priverstinis išpardavimas)
pagrindinė rinka	didžiausios apimties ir aktyviausia turto arba išipareigojimo rinka
rizikos priedas	rizikos vengiančių rinkos dalyvių prašoma kompensacija už prisiimamą turto arba išipareigojimo pinigų srautams būdingą netikrumą. Taip pat vadinamas koregavimu dėl rizikos
sandorio išlaidos	turto pardavimo išlaidos arba išipareigojimo perleidimo išlaidos, patirtos turto ar išipareigojimo pagrindinėje (arba palankiausioje) rinkoje, tiesiogiai priskirtinos to turto arba išipareigojimo perleidimui ir atitinkančios abu šiuos kriterijus: a) jos tiesiogiai patiriamos dėl sandorio ir yra būtinos tam, kad tas sandoris įvyktų; b) subjektas nebūtų patyręs tų išlaidų, jeigu nebūtų buvęs priimtas sprendimas parduoti turtą arba perleisti išipareigojimą (panašiai kaip pardavimo išlaidos, apibrėžtos 5-ajame TFAS)

transporto išlaidos

išlaidos, kurios būtų patirtos perkeltant turtą iš jo dabartinės vietos į jo pagrindinę (arba palankiausią) rinką

apskaitos vienetas

pripažįstamo turto arba įsipareigojimo agregavimo arba išskaidymo pagal TFAS lygis

nestebimi duomenys

duomenys, kuriuos atitinkančių rinkos duomenų nėra ir kurie parengiami naudojant geriausią prieinamą informaciją apie prielaidas, kuriomis rinkos dalyviai rentųsi įkainodami turtą arba įsipareigojimą

*B priedėlis***Taikymo nurodymai**

Šis priedėlis yra neatskiriama TFAS dalis. Jame paaiškinta, kaip taikyti 1–99 straipsnius, ir jis turi tokią pačią galią kaip kitos šio TFAS dalys.

- B1. Įvairiose su vertinimu susijusiose situacijose gali reikėti priimti skirtingus sprendimus. Šiame priedėlyje aprašyti sprendimai, kuriuos įvairiose su vertinimu susijusiose situacijose galėtų priimti tikrąją vertę nustatantis subjektas.

TIKROSIOS VERTĖS NUSTATYMO METODAS

- B2. Tikrosios vertės nustatymo tikslas – apskaičiuoti kainą, už kurią vertinimo dieną dabartinėmis rinkos sąlygomis būtų parduotas turtas arba perleistas išsipareigojimas pagal įprastomis rinkos sąlygomis vykdomą sandorį tarp rinkos dalyvių. Nustatydamas tikrąją vertę, subjektas turi nustatyti visus šiuos dalykus:

- a) konkretų turtą arba išsipareigojimą, kurio tikroji vertė nustatoma (kartu su atitinkamu apskaitos vienetu);
- b) kai vertinamas nefinansinis turtas – vertinimo prielaidą, kuria tinka remtis nustatant tikrąją vertę (kartu su atitinkamu geriausiu to nefinansinio turto naudojimo būdu);
- c) pagrindinę (arba palankiausią) turto arba išsipareigojimo rinką;
- d) tikrajai vertei nustatyti tinkamą (-as) vertinimo metodiką (-as) atsižvelgiant į prieinamus duomenis, pagal kuriuos būtų parengti vertinimo duomenys, atitinkantys prielaidas, kuriomis rinkos dalyviai remtųsi įkainodami tą turtą arba išsipareigojimą, taip pat tikrosios vertės hierarchijos lygį, kuriam priskiriami šie duomenys.

NEFINANSINIO TURTO VERTINIMO PRIELAIDA (31–33 STRAIPSNIAI)

- B3. Nustatant nefinansinio turto, kuris naudojamas kartu su kitu tos pačios grupės (įrengtu arba kitaip pritaikytu naudoti) turtu arba kartu su kitu turtu ir išsipareigojimais (pavyzdžiui, verslu), tikrąją vertę, vertinimo prielaidos poveikis priklauso nuo aplinkybių. Pavyzdžiui:
- a) turto tikroji vertė gali būti vienoda, nepaisant to, ar tas turtas naudojamas atskirai, ar kartu su kitu turtu arba kitu turtu ir išsipareigojimais. Pavyzdžiui, taip gali būti, kai turtas yra verslas, kurį rinkos dalyviai ketina toliau valdyti. Tokiu atveju sudarant sandorį būtų nustatyta viso verslo vertė. Naudojant turto grupę tolesniame versle, atsirastų sąveikų, kuriomis rinkos dalyviai galėtų pasinaudoti (t. y. rinkos dalyvių tarpusavio sąveikų, kurios atitinkamai turėtų paveikti atskiro turto ar turto, naudojamo kartu su kitu turtu arba kitu turtu ir išsipareigojimais, tikrąją vertę);
 - b) nustatant tikrąją vertę, į turto naudojimą kartu su kitu turtu arba kitu turtu ir išsipareigojimais gali būti atsižvelgta pakoreguojant atskirai naudojamo turto vertę. Pavyzdžiui, taip gali būti, kai turtas yra mašina ir jo tikroji vertė nustatoma naudojant panašios mašinos (kuri nėra įrengta ar kitaip pritaikyta naudoti) stebimą kainą, pakoreguotą atsižvelgiant į transporto ir įrengimo išlaidas, kad nustatyta tikroji vertė atitiktų mašinos (įrengtos ir pritaiktos naudoti) esamą būklę ir vietą;
 - c) nustatant tikrąją vertę, galima atsižvelgti į turto naudojimą kartu su kitu turtu arba kitu turtu ir išsipareigojimais, remiantis rinkos dalyvių prielaidomis, pagal kurias nustatoma turto tikroji vertė. Pavyzdžiui, jei turtas yra unikalios nebaigtos gaminti produkcijos atsargos, kurias rinkos dalyviai paverstų pagaminta produkcija, nustatant tų atsargų tikrąją vertę būtų daroma prielaida, kad rinkos dalyviai yra arba būtų įsigiję kokių nors specialių mašinų, būtinų toms atsargoms paversti pagaminta produkcija;

- d) į turto naudojimą kartu su kitu turtu arba kitu turtu ir įsipareigojimais gali būti atsižvelgta pagal vertinimo metodiką, taikomą turto tikrajai vertei nustatyti. Taip gali būti, pavyzdžiui, nustatant nematerialiojo turto tikrąją vertę pagal kelių ataskaitinių laikotarpių perteklinių pajamų metodą, nes taikant šią vertinimo metodiką konkrečiai atsižvelgiama į bet kokio papildančiojo turto ir susijusių įsipareigojimų toje grupėje, kurioje būtų naudojamas nematerialusis turtas, poveikį;
- e) konkretesnėse situacijose, kai naudoja turto grupei priklausančią turtą, subjektas gali įvertinti tą turtą jo tikrajai vertei apytikriai lygia suma, paskirstydamas visos turto grupės tikrąją vertę atskiriems tos grupės turto vienetams. Taip gali būti, pavyzdžiui, kai vertinamas nekilnojamasis turtas ir patobulinto turto (t. y. turto grupės) tikroji vertė paskirstoma atskiriems tos grupės turto vienetams (kaip antai žemės sklypams ir patobulinimams).

TIKROJI VERTĖ PER PIRMINĮ PRIPAŽINIMĄ (57–60 STRAIPSANIAI)

- B4. Nustatydamas, ar tikroji vertė per pirminį pripažinimą yra lygi sandorio kainai, subjektas turi atsižvelgti į atitinkamam sandoriui ir turtui arba įsipareigojimui būdingus veiksnius. Pavyzdžiui, sandorio kaina gali neatitikti turto arba įsipareigojimo tikrosios vertės per pirminį pripažinimą, jei tenkinama kuri nors iš šių sąlygų:
- a) sandoris sudarytas tarp susijusių šalių, tačiau susijusių šalių sandorio kaina gali būti naudojama kaip duomenys tikrajai vertei nustatyti, jeigu subjektas gali įrodyti, kad sandoris sudarytas rinkos sąlygomis;
- b) sandoris sudaromas esant nepalankioje padėtyje arba pardavėjas yra priverstas sutikti su sandorio kaina, pavyzdžiui, kai pardavėjas patiria finansinių sunkumų;
- c) sandorio kainos apskaitos vienetas skiriasi nuo tikrąją vertę vertinamo turto arba įsipareigojimo apskaitos vieneto. Taip gali būti, pavyzdžiui, kai tikrąją vertę vertinamas turtas arba įsipareigojimas yra tik viena iš sandorio dalių (kaip antai sujungiant verslą), sandoris apima nenurodytas teises ir privilegijas, kurios vertinamos atskirai pagal kitą TFAS, arba sandorio išlaidos įskaičiuotos į sandorio kainą;
- d) rinka, kurioje sudaromas sandoris, skiriasi nuo pagrindinės (arba palankiausios) rinkos. Pavyzdžiui, tos rinkos gali skirtis, jeigu subjektas yra tarpininkas, sudarantis sandorius su klientais mažmeninėje rinkoje, tačiau pagrindinė (arba palankiausia) galutinio sandorio rinka yra tarpininkų rinka, kurioje sandoriai sudaromi su kitais tarpininkais.

VERTINIMO METODIKOS (61–66 STRAIPSANIAI)

Rinkos metodas

- B5. Taikant rinkos metodą naudojamos kainos ir kita svarbi informacija, gauta apie rinkos sandorius dėl tokio paties arba palyginamo (t. y. panašaus) turto, įsipareigojimų arba turto ir įsipareigojimų grupės, kaip antai verslo.
- B6. Pavyzdžiui, pagal vertinimo metodikas, kurios yra suderinamos su rinkos metodu, dažnai naudojami rinkos kartotiniai, nustatyti remiantis palyginamų pavyzdžių rinkiniu. Kartotiniai gali sudaryti intervalus, kuriuose kiekvienam palyginamam pavyzdžiui tenka skirtingas kartotinis. Siekiant išrinkti tinkamą intervalo kartotinį, reikia priimti sprendimą, apsvarsčius kokybinius ir kiekybinius atliekant vertinimą svarbius veiksnius.
- B7. Su rinkos metodu suderinamos vertinimo metodikos apima kainų nustatymą matricos būdu. Kainų nustatymas matricos būdu yra matematinė metodika, daugiausia taikoma vertinant kai kurių rūšių finansines priemones, kaip antai skolos vertybinius popierius; pagal ją remiamasi ne vien konkrečių vertybinių popierių kotiruojamomis kainomis, bet ir tų vertybinių popierių ryšiu su kitais palyginamais kotiruojamaisiais vertybiniais popieriais.

Išlaidų metodas

- B8. Taikant išlaidų metodą, nustatoma suma, kurios einamuoju metu reikėtų turto naudojimo pajėgumui atkurti (dažnai vadinama dabartine atkuriamąja verte).
- B9. Rinkos dalyvio pardavėjo požiūriu kaina, kuri būtų gauta už parduodamą turtą, yra pagrįsta išlaidomis, kurias rinkos dalyvis pirkėjas patirtų įsigydamas arba sukurdamas pakaitinį panašios paskirties turtą, pakoregavus šias išlaidas atsižvelgiant į turto senėjimą. Taip yra todėl, kad rinkos dalyvis pirkėjas už turtą nemokėtų daugiau negu sumą, už kurią jis galėtų atkurti to turto naudojimo pajėgumą. Turto senėjimas apima fizinės būklės blogėjimą, funkcinį (technologinį) senėjimą ir ekonominį senėjimą (dėl išorės veiksnių); senėjimas suprantamas plačiau nei nusidėvėjimas finansinės atskaitomybės kontekste (įsigijimo savikainos paskirstymas) arba mokesčių tikslais (remiantis nustatyto naudojimo laiku). Dabartinės atkuriamosios vertės metodas dažnai taikomas nustatant materialiojo turto, naudojamo kartu su kitu turtu arba kitu turtu ir išpareigojimais, tikrąją vertę.

Pajamų metodas

- B10. Taikant pajamų metodą, būsimos sumos (pavyzdžiui, pinigų srautai arba pajamos ir sąnaudos) perskaičiuojamos į vieną dabartinę (t. y. diskontuotą) sumą. Taikant pajamų metodą, tikroji vertė nustatoma atsižvelgiant į dabartinės rinkos prognozes dėl tų būsimų sumų.
- B11. Tokių vertinimo metodikų pavyzdžiai yra:
- a) dabartinės vertės metodikos (žr. B12–B30 straipsnius);
 - b) pasirinkimo sandorio kainos nustatymo metodai, kaip antai Black-Scholes-Merton formulė arba dvinaris modelis (t. y. tinklėlio modelis), apimančys dabartinės vertės metodikas, pagal kuriuos išreiškiama tiek pasirinkimo sandorio laiko vertė, tiek jo vidinė vertė, ir
 - c) kelių ataskaitinių laikotarpių perteklinių pajamų metodas, taikomas nustatant kai kurių rūšių nematerialiojo turto tikrąją vertę.

Dabartinės vertės metodikos

- B12. B13–B30 straipsniuose aprašytas dabartinės vertės metodikų taikymas nustatant tikrąją vertę. Tuose straipsniuose kalbama apie diskonto normos koregavimo metodiką ir *tikėtinų pinigų srauto* (tikėtinų dabartinės vertės) metodiką. Tuose straipsniuose nereikalaujama taikyti vienos konkrečios dabartinės vertės metodikos, taip pat juose nenurodyta, kad tikrąją vertę galima nustatyti tik pagal aprašytąsias dabartinės vertės metodikas. Tinkama dabartinės vertės metodika tikrai vertei nustatyti priklausys nuo faktų ir aplinkybių, būdingų vertinamam turtui arba išpareigojimui (pavyzdžiui, ar galima rinkoje stebėti palyginamo turto arba išpareigojimų kainas), ir nuo to, ar pakanka prieinamų duomenų.

Dabartinės vertės nustatymo komponentai

- B13. Dabartinė vertė (t. y. pajamų metodo taikymas) yra priemonė, naudojama būsimoms sumoms (pavyzdžiui, pinigų srautams arba vertėms) susieti su dabartine suma taikant diskonto normą. Nustatant turto arba išpareigojimo tikrąją vertę pagal dabartinės vertės metodiką įvertinami visi toliau išvardyti elementai rinkos dalyvių požiūriu vertinimo dieną:
- a) vertinamo turto arba išpareigojimo būsimųjų pinigų srautų įvertis;
 - b) numatomi galimi pinigų srautų sumų ar jų gavimo laiko svyravimai, rodantys pinigų srautams būdingą neapibrėžtumą;
 - c) pinigų laiko vertė, kurią parodo palūkanų norma, taikoma nerizikingam piniginiam turtui, kurio galiojimo terminai arba laikotarpiai sutampa su pinigų srautų laikotarpiu ir kurio turėtojas nepatiria nei laiko neapibrėžtumo, nei išpareigojimų neįvykdymo rizikos, susijusios su tuo turtu (t. y. nerizikinga palūkanų norma);

- d) kaina dėl pinigų srautams būdingo neapibrėžtumo (t. y. rizikos priedas);
- e) kiti veiksniai, į kuriuos konkrečiomis aplinkybėmis rinkos dalyviai atsižvelgtų;
- f) įsipareigojimo atveju – su tuo įsipareigojimu susijusių prievolių neįvykdymo rizika, įskaitant paties subjekto (t. y. skolininko) kredito riziką.

Bendrieji principai

B14. Dabartinės vertės metodikos viena nuo kitos skiriasi tuo, kaip į jas įtraukti B13 straipsnyje išvardyti elementai. Tačiau visų toliau išvardytų bendrųjų principų būtina laikytis taikant bet kurią dabartinės vertės metodiką tikrajai vertei nustatyti:

- a) pinigų srautai ir diskonto normos turėtų atitikti prielaidas, kuriomis remtųsi rinkos dalyviai, įkainodami turtą arba įsipareigojimą;
- b) pinigų srautams ir diskonto normoms turėtų daryti poveikį tik su vertinamu turtu arba įsipareigojimu susiję veiksniai;
- c) siekiant, kad rizikos veiksnių poveikis nebūtų įvertintas du kartus arba neliktų neįvertintas, diskonto normos turėtų atitikti prielaidas, kurios derėtų su prielaidomis dėl pinigų srautų. Pavyzdžiui, diskonto norma, rodanti neapibrėžtumą, susijusį su numatomais įsipareigojimų nesilaikymo atvejais ateityje, yra tinkama, jei naudojami paskolos sutartyje numatyti pinigų srautai (t. y. taikant diskonto normos koregavimo metodiką). Tos pačios normos nereikėtų taikyti, jei naudojami tikėtini (t. y. pagal tikimybę įvertinti) pinigų srautai (t. y. taikant tikėtinos dabartinės vertės metodiką), nes tikėtini pinigų srautai jau atitinka prielaidas dėl neapibrėžtumo, susijusio su būsimu įsipareigojimų nevykdymu; vietoj jos reikėtų taikyti diskonto normą, kuri atitinka tikėtiniems pinigų srautams būdingą riziką;
- d) prielaidos dėl pinigų srautų ir diskonto normų turėtų tarpusavyje derėti. Pavyzdžiui, nominalieji pinigų srautai, apimantys infliacijos poveikį, turėtų būti diskontuojami taikant normą, į kurią įskaičiuotas infliacijos poveikis. Nominalioji nerizikinga palūkanų norma apima infliacijos poveikį. Tikrieji pinigų srautai, neapimantys infliacijos poveikio, turėtų būti diskontuojami taikant normą, į kurią infliacijos poveikis neįskaičiuotas. Taip pat pinigų srautai, iš kurių atskaičiuoti mokesčiai, turėtų būti diskontuojami taikant diskonto normą atskaičiavus mokesčius. Pinigų srautai, iš kurių mokesčiai neatskaičiuoti, turėtų būti diskontuojami taikant tiems pinigų srautams tinkamą normą;
- e) diskonto normos turėtų atitikti pagrindinius ekonominius veiksnius, darančius poveikį valiutai, kuria išreikšti pinigų srautai.

Rizika ir neapibrėžtumas

- B15. Tikrosios vertės nustatymui taikant dabartinės vertės metodikas būdingas neapibrėžtumas, nes naudojami pinigų srautai yra ne žinomos, o apytikrės sumos. Daugeliu atvejų nei pinigų srautų suma, nei laikas nėra tiksliai žinomi. Net ir sutartyje nustatytos sumos, kaip antai paskolos grąžinimo įmokos, yra neaiškios, jeigu yra įsipareigojimų nevykdymo rizika.
- B16. Rinkos dalyviai paprastai prašo kompensacijos (t. y. rizikos priedo) už prisiimamą turto arba įsipareigojimo pinigų srautams būdingą neapibrėžtumą. Nustatant tikrąją vertę, reikėtų įtraukti rizikos priedą, atitinkantį sumą, kurios rinkos dalyviai reikalautų kaip kompensacijos už pinigų srautams būdingą neapibrėžtumą. To nepadarius, vertinimo rezultatas nevisiškai teisingai rodytų tikrąją vertę. Kai kuriais atvejais tinkamą rizikos priedą nustatyti gali būti sudėtinga. Tačiau vien tokios užduoties sudėtingumas nėra pakankama priežastis rizikos priedo neįtraukti.
- B17. Dabartinės vertės metodikos skiriasi tuo, kaip pagal jas atliekami koregavimai dėl rizikos ir kokios rūšies pinigų srautai naudojami. Pavyzdžiui:
 - a) taikant diskonto normos koregavimo metodiką (žr. B18–B22 straipsnius), naudojama dėl rizikos pakoreguota diskonto norma ir sutartyje nustatyti, pažadėti arba labiausiai tikėtini pinigų srautai;

- b) taikant tikėtinos dabartinės vertės metodikos 1 metodą (žr. B25 straipsnį), naudojami dėl rizikos pakoreguoti tikėtini pinigų srautai ir nerizikinga diskonto norma;
- c) taikant tikėtinos dabartinės vertės metodikos 2 metodą (žr. B26 straipsnį), naudojami dėl rizikos nekoreguoti numatomi pinigų srautai ir diskonto norma, pakoreguota įtraukiant rinkos dalyvių reikalaujamą rizikos priedą. Ta norma skiriasi nuo normos, naudojamos pagal diskonto normos koregavimo metodiką.

Diskonto normos koregavimo metodika

- B18. Taikant diskonto normos koregavimo metodiką, naudojamas vienas pinigų srautų rinkinys iš galimų įvertintų sumų intervalo; tai gali būti sutartyje nustatyti, pažadėti (pavyzdžiui, obligacijos atveju) arba labiausiai tikėtini pinigų srautai. Tie pinigų srautai visais atvejais priklauso nuo to, ar įvyks nustatytieji įvykiai (pavyzdžiui, sutartyje nustatyti arba pažadėti obligacijos pinigų srautai priklauso nuo tolesnio skolininko įsipareigojimų laikymosi). Diskonto norma, naudojama taikant diskonto normos koregavimo metodiką, nustatoma pagal palyginamo turto arba įsipareigojimų, kuriais prekiaujama rinkoje, stebimas grąžos normas. Sutartyje nustatyti, pažadėti arba labiausiai tikėtini pinigų srautai atitinkamai diskontuojami taikant stebimą arba įvertintą tokių sąlyginių pinigų srautų rinkos normą (t. y. rinkos grąžos normą).
- B19. Taikant diskonto normos koregavimo metodiką, reikia atlikti palyginamo turto arba įsipareigojimų rinkos duomenų analizę. Palyginamas turtas arba įsipareigojimai nustatomi pagal pinigų srautų pobūdį (pavyzdžiui, ar pinigų srautai yra nustatyti sutartyje, ar ne, ir ar galima tikėtis, kad jie panašiai keisis, keičiantis ekonominėms sąlygoms) ir kitus veiksnius (pavyzdžiui, kreditingumą, užstatą, trukmę, ribojančias sutarties sąlygas ir likvidumą). Kita vertus, jeigu atskiras palyginamas turtas arba įsipareigojimas aiškiai nerodo vertinamo turto arba įsipareigojimo pinigų srautams būdingos rizikos, gali būti įmanoma diskonto normą nustatyti naudojant kelių palyginamų turto vienetų arba įsipareigojimų duomenis kartu su nerizikingo turto pelningumo kreive (t. y. taikant kaupiamąjį metodą, angl. *build-up approach*).
- B20. Kaupiamojo metodo pavyzdys. Tarkim, A turtas yra sutartinė teisė per vienus metus gauti 800 PV ⁽¹⁾ (t. y. nėra su laiku susijusio neapibrėžtumo). Yra išplėta palyginamo turto rinka, taip pat yra informacijos apie tokį turtą, įskaitant informaciją apie kainas. Tas palyginamas turtas yra:
- a) B turtas – sutartinė teisė per vienus metus gauti 1 200 PV, o jo rinkos kaina – 1 083 PV; taigi numanoma metinė grąžos norma (t. y. vieno metų rinkos grąžos norma) yra 10,8 % $[(1\ 200\ \text{PV}/1\ 083\ \text{PV}) - 1]$;
- b) C turtas – sutartinė teisė per dvejus metus gauti 700 PV, o jo rinkos kaina – 566 PV; taigi numanoma metinė grąžos norma (t. y. dvejų metų rinkos grąžos norma) yra 11,2 % $[(700\ \text{PV}/566\ \text{PV})^{0,5} - 1]$;
- c) visus tris turto vienetus galima palyginti pagal riziką (t. y. galimų atsiskaitymų ir kredito paskirstymą).
- B21. Remiantis A turto sutartinių išmokų numatomo gavimo laiko santykiu su B turto ir C turto išmokų gavimo laiku (t. y. B turto – vieni metai, o C turto – dveji metai), manoma, kad B turtas yra labiau palyginamas su A turtu. Naudojant A turto būsimą sutartinę išmoką (800 PV) ir vieno metų rinkos normą, nustatytą remiantis B turtu (10,8 %), A turto tikroji vertė yra 722 PV $(800\ \text{PV}/1\ 108)$. Arba, jei neįmanoma gauti rinkos informacijos apie B turtą, vieno metų rinkos normą būtų galima nustatyti taikant kaupiamąjį metodą C turtui. Tuo atveju dvejų metų rinkos norma, nustatyta remiantis C turtu (11,2 %), būtų pakoreguota iki vieno metų rinkos normos, naudojant nerizikingo turto pelningumo kreivės terminų struktūrą. Siekiant nustatyti, ar vieno metų ir dvejų metų turtui taikomi vienodi rizikos priedai, gali reikėti gauti papildomos informacijos ir atlikti analizę. Jei nustatoma, kad vieno metų ir dvejų metų turtui taikomi skirtingi rizikos priedai, atsižvelgiant į tai papildomai pakoreguojama dvejų metų rinkos grąžos norma.
- B22. Kai diskonto normos koregavimo metodika taikoma pastoviosioms įplaukoms arba išmokoms, diskonto norma koreguojama dėl vertinamo turto arba įsipareigojimo pinigų srautams būdingos rizikos. Kai kuriais atvejais, diskonto normos koregavimo metodiką taikant pinigų srautams, kurie nėra pastoviosios įplaukos arba išmokos, gali reikėti pakoreguoti pinigų srautus siekiant palyginamumo su stebimu turtu arba įsipareigojimu, pagal kurį nustatyta diskonto norma.

⁽¹⁾ Šiame TFAS pinigų sumos išreiškiamos piniginiiais vienetais (PV).

Tikėtinos dabartinės vertės metodika

- B23. Taikant tikėtinos dabartinės vertės metodiką, pirmiausia nustatomas pinigų srautų rinkinys, atitinkantis visų pagal tikimybę įvertintų galimų būsimųjų pinigų srautų vidurkį (t. y. tikėtini pinigų srautai). Gautas rezultatas yra lygus tikėtinaai vertei, kuri statistiniu požiūriu yra pagal tikimybę įvertintų diskrečiojo atsitiktinio dydžio galimų verčių svertinis vidurkis. Kadangi visi galimi pinigų srautai yra įvertinti pagal tikimybę, gautas tikėtinas pinigų srautas (kaip nei pagal diskonto normos koregavimo metodiką naudojami pinigų srautai) nepriklauso nuo to, ar įvyks koks nors nustatytas įvykis.
- B24. Rizikos vengiantys rinkos dalyviai, priimdami sprendimą investuoti, atsižvelgtų į riziką, kad tikrieji pinigų srautai gali skirtis nuo tikėtinų pinigų srautų. Pagal portfelio teoriją skiriama dviejų rūšių rizika:
- a) nesisteminė (skaidoma) rizika, kuri yra konkrečiam turtui arba išipareigojimui būdinga rizika;
 - b) sisteminė (neskaidoma) rizika, kuri yra turtui arba išipareigojimams kartu su kitais diversifikuotam portfeliui priklausančiais objektais būdinga bendra rizika.
- Pagal portfelio teoriją laikoma, kad rinkos, kurioje yra pusiausvyra, dalyviai gautų kompensaciją tik už prisiimtą sisteminę pinigų srautams būdingą riziką (Neveiksmingose rinkose arba rinkose, kuriose nėra pusiausvyros, gali būti įmanoma kitokio pobūdžio grąža arba kompensacija.)
- B25. Taikant tikėtinos dabartinės vertės metodikos 1 metodą, tikėtini turto pinigų srautai pakoreguojami dėl sisteminės (t. y. rinkos) rizikos, atimant piniginių rizikos priedą (t. y. dėl rizikos pakoreguoti tikėtini pinigų srautai). Tie dėl rizikos pakoreguoti tikėtini pinigų srautai atitinka tam tikrą garantuotą lygiavertį pinigų srautą, kuris diskontuojamas taikant nerizikingą palūkanų normą. Tam tikru garantuotu lygiavertiu pinigų srautu vadinamas tikėtinas pinigų srautas (kaip apibrėžta), pakoreguotas dėl rizikos taip, kad rinkos dalyviui nėra skirtumo, ar pakeisti konkretų pinigų srautą tikėtinu pinigų srautu, ar ne. Pavyzdžiui, jei rinkos dalyvis norėtų pakeisti 1 200 PV tikėtiną pinigų srautą konkrečiu pinigų srautu, kurio suma – 1 000 PV, 1 000 PV būtų 1 200 PV sumos tam tikras garantuotas lygiavertis srautas (t. y. 200 PV atitiktų piniginių rizikos priedą). Tokiu atveju rinkos dalyviui nebūtų skirtumo, kurį turtą turėti.
- B26. Priešingai, taikant tikėtinos dabartinės vertės metodikos 2 metodą, koregavimai dėl sisteminės (t. y. rinkos) rizikos atliekami taikant rizikos priedą nerizikingai palūkanų normai. Tikėtini pinigų srautai atitinkamai diskontuojami taikant normą, kuri atitinka tikėtiną normą, siejamą su pagal tikimybę įvertintais pinigų srautais (t. y. tikėtiną grąžos normą). Tikėtiną grąžos normą galima nustatyti taikant modelius, pagal kuriuos įkainojamas rizikingas turtas, kaip antai kapitalo įkainojimo modelį. Kadangi pagal diskonto normos koregavimo metodiką taikoma diskonto norma yra grąžos norma, susijusi su sąlyginiais pinigų srautais, ji gali būti didesnė už diskonto normą, taikomą pagal tikėtinos dabartinės vertės metodikos 2 metodą, kuri yra tikėtina grąžos norma, susijusi su tikėtiniais arba pagal tikimybę įvertintais pinigų srautais.
- B27. 1 ir 2 metodų pavyzdys. Tarkim, tikėtini vienerių metų turto pinigų srautai, nustatyti remiantis galimais pinigų srautais ir toliau parodytomis tikimybėmis, yra 780 PV. Vienerių metų laikotarpio pinigų srautams taikoma nerizikinga palūkanų norma yra 5 %, o sisteminės rizikos priedas, taikomas turtui, kurio rizika yra tokia pati, – 3 %.

Galimi pinigų srautai	Tikimybė	Pagal tikimybę įvertinti pinigų srautai
500 PV	15 %	75 PV
800 PV	60 %	480 PV
900 PV	25 %	225 PV
Tikėtini pinigų srautai		780 PV

- B28. Šiame paprastame pavyzdyje parodyti tikėtini pinigų srautai (780 PV) atitinka pagal tikimybę įvertintų trijų galimų rezultatų vidurkį. Tikroviškesnėse situacijose gali būti daug įmanomų rezultatų. Tačiau, norint taikyti tikėtiną dabartinę vertės metodiką, ne visada būtina atsižvelgti į visų galimų pinigų srautų paskirstymus taikant sudėtingus modelius ir metodikas. Veikia gali būti įmanoma parengti kelis atskirus scenarijus ir tikimybes, kurie apimtų visą galimų pinigų srautų intervalą. Pavyzdžiui, subjektas gali naudoti kurio nors tinkamo ankstesnio laikotarpio realizuotus pinigų srautus, pakoreguotus vėliau pasikeitus aplinkybėms (pavyzdžiui, pasikeitus išorės veiksniams, įskaitant ekonomines arba rinkos sąlygas, pramonės tendencijas ir konkurenciją, arba pasikeitus vidaus veiksniams, darantiems konkretų poveikį subjektui), atsižvelgiant į rinkos dalyvių prielaidas.
- B29. Turto pinigų srautų dabartinė vertė (t. y. tikroji vertė) teoriškai yra vienoda, nepaisant to, ar ji nustatoma pagal 1, ar pagal 2 metodą, kaip aprašyta toliau:
- a) taikant 1 metodą, tikėtini pinigų srautai pakoreguojami dėl sisteminės (t. y. rinkos) rizikos. Jei nėra rinkos duomenų, iš kurių būtų galima tiesiogiai nustatyti koregavimo dėl rizikos sumą, tokią koregavimą būtų galima nustatyti taikant turto įkainojimo modelį, naudojantis „tam tikrų garantuotų lygiaverčių srautų“ sąvoka. Pavyzdžiui, koregavimą dėl rizikos (t. y. piniginių rizikos priedą, lygų 22 PV) būtų galima nustatyti naudojant 3 % sisteminės rizikos priedą ($780 \text{ PV} - [780 \text{ PV} \times (1,05/1,08)]$), tokiu atveju gaunami tikėtini dėl rizikos pakoreguoti pinigų srautai, kurių suma yra 758 PV ($780 \text{ PV} - 22 \text{ PV}$). 758 PV yra 780 PV sumos tam tikras lygiavertis srautas, diskontuojamas taikant nerizikingą palūkanų normą (5 %). Turto dabartinė vertė (t. y. tikroji vertė) yra 722 PV ($758 \text{ PV}/1,05$);
- b) taikant 2 metodą, tikėtini pinigų srautai dėl sisteminės (t. y. rinkos) rizikos nekoreguojami. Užuoat tai darius, dėl tos rizikos pakoreguojama diskonto norma. Taigi tikėtini pinigų srautai diskontuojami taikant tikėtiną 8 % grąžos normą (tai yra nerizikinga 5 % palūkanų norma, prie kurios pridėtas 3 % sisteminės rizikos priedas). Turto dabartinė vertė (t. y. tikroji vertė) yra 722 PV ($780 \text{ PV}/1,08$).
- B30. Nustatant tikrąją vertę pagal tikėtiną dabartinę vertės metodiką, galima taikyti 1 arba 2 metodą. Kuris iš šių dviejų metodų (1 ar 2) bus tinkamas, priklausys nuo faktų ir aplinkybių, konkrečiai susijusių su vertinamu turtu arba išipareigojimu, prieinamų duomenų pakankamumo ir priimamų sprendimų.

DABARTINĖS VERTĖS METODIKŲ TAIKYMAS ĮSIPAREIGOJIMAMS IR PATIES SUBJEKTO NUOSAVYBĖS PRIEMONĖMS, KURIE NĖRA KITŲ ŠALIŲ VALDOMI KAIP TURTAS (40 IR 41 STRAIPSANIAI)

- B31. Subjektas, taikydamas dabartinę vertės metodiką išipareigojimo, kuris nėra kitos šalies valdomas kaip turtas (pavyzdžiui, išipareigojimo nutraukti eksploataciją), tikrajai vertei nustatyti, be kita ko, turi įvertinti būsimąsias pinigų išmokas, kurias rinkos dalyviai tikėtusi sumokėti, vykdydami susijusių prievolę. Į tas būsimąsias pinigų išmokas įeina rinkos dalyvių numatomos prievolės įvykdymo išlaidos ir kompensacija, kurios rinkos dalyvis pareikalautų už tos prievolės prisiėmimą. Į tokią kompensaciją įeina grąža, kurios rinkos dalyvis pareikalautų už:
- a) veiklos vykdymą (t. y. prievolės įvykdymo vertė; pavyzdžiui, kai naudojami ištekliai, kuriuos būtų galima skirti kitai veiklai) ir
- b) prisiimtą su prievole susijusią riziką (t. y. rizikos priedas, atitinkantis riziką, kad tikrosios pinigų išmokos gali skirtis nuo tikėtinų pinigų išmokų; žr. B33 straipsnį).
- B32. Pavyzdžiui, nefinansinis išipareigojimas neapima sutartinės grąžos normos ir nesama stebimo to išipareigojimo rinkos pajamingumo. Kai kuriais atvejais grąžos, kurios pareikalautų rinkos dalyviai, sudedamosios dalys yra neatskiriamos viena nuo kitos (pavyzdžiui, kai naudojama kaina, kurios trečioji šalis rangovė pareikalautų kaip fiksuoto dydžio užmokesčio). Kitais atvejais subjektas turi atskirai įvertinti tas sudedamąsias dalis (pavyzdžiui, naudojant kainą, kurią trečioji šalis rangovė taikytų kaip užmokestį, susidedantį iš išlaidų ir antkainio, nes tuo atveju rangovas nepatirtų būsimų išlaidų pokyčių rizikos).

B33. Subjektas, nustatydamas išsipareigojimo arba paties subjekto nuosavybės priemonės, kurie nėra kitos šalies valdomi kaip turtas, tikrąją vertę, gali įtraukti rizikos priedą vienu iš šių būdų:

- a) pakoreguodamas pinigų srautus (t. y. atitinkamai padidindamas pinigų išmokų sumą) arba
- b) pakoreguodamas normą, taikomą diskontuojant būsimuosius pinigų srautus iki jų dabartinių verčių (t. y. atitinkamai sumažindamas diskonto normą).

Subjektas turi užtikrinti, kad koregavimai dėl rizikos nebūtų atlikti du kartus arba praleisti. Pavyzdžiui, jeigu numatomi pinigų srautai padidinami, kad būtų atsižvelgta į kompensaciją už prisiimtą su prievole susijusią riziką, diskonto norma dėl tos rizikos neturėtų būti koreguojama.

PAGAL VERTINIMO METODIKAS NAUDOJAMI DUOMENYS (67–71 STRAIPSNIAI)

B34. Rinkų, kuriose gali būti stebimų duomenų apie tam tikrą turtą ir išsipareigojimus (pavyzdžiui, finansines priemones), pavyzdžiai:

- a) *užsienio valiutų rinkos*. Užsienio valiutų rinkos uždarymo kainos yra lengvai gaunamos ir iš esmės atitinka tikrąją vertę. Tokios rinkos pavyzdys – Londono vertybinių popierių birža;
- b) *tarpininkų rinkos*. Tarpininkų rinkoje dalyvaujantys tarpininkai yra pasirengę prekiauti (pirkti arba parduoti savo sąskaita), todėl jie užtikrina likvidumą naudodami savo kapitalą objektų, kuriais prekiauja, atsargoms valdyti. Pirkimo ir pardavimo kainas (atitinkamai kaina, už kurią tarpininkas sutinka pirkti, ir kaina, už kurią tarpininkas sutinka parduoti) paprastai yra lengviau sužinoti negu rinkos uždarymo kainas. Nebiržinės rinkos (kurių kainos viešai skelbiamos) yra tarpininkų rinkos. Taip pat yra tarpininkų rinkų, kuriose prekiaujama tam tikru kitu turtu ir išsipareigojimais, įskaitant kai kurias finansines priemones, biržos prekes ir fizinį turtą (pavyzdžiui, naudotą įrangą);
- c) *maklerių rinkos*. Maklerių rinkoje makleriai stengiasi suvesti pirkėjus su pardavėjais, tačiau nėra pasirengę prekiauti savo sąskaita. Kitaip tariant, makleriai nenaudoja nuosavo kapitalo objektų, kuriais prekiauja, atsargoms valdyti. Makleris žino susijusių šalių pirkimo ir pardavimo kainas, bet kiekviena šalis paprastai nežino, kokia kaina yra priimtina kitai šaliai. Kartais galima sužinoti sudarytų sandorių kainas. Elektroninių ryšių rinkos, kuriose pirkimo pavedimai derinami su pardavimo pavedimais, taip pat komercinės bei gyvenamosios paskirties nekilnojamojo turto rinkos yra maklerių rinkos;
- d) *rinkos be tarpininkų*. Rinkoje be tarpininkų tiek sukūrimo, tiek perpardavimo sandoriai sudaromi savarankiškai, be tarpininkų. Viešos informacijos apie šiuos sandorius gali būti labai nedaug.

TIKROSIOS VERTĖS HIERARCHIJA (72–90 STRAIPSNIAI)

2 lygio duomenys (81–85 straipsniai)

B35. 2 lygio duomenų apie konkretų turtą ir išsipareigojimus pavyzdžiai:

- a) *fiksuotosios pardavimo (kintamosios pirkimo) palūkanų normos apskaitimo sandoris, pagrįstas LIBOR (Londono tarpbankinės rinkos palūkanų normos) palūkanų norma*. 2 lygio duomenys būtų LIBOR palūkanų norma, jei ta norma yra stebima bendrai nustatytais intervalais iš esmės per visą apskaitimo sandorio trukmę;
- b) *fiksuotosios pardavimo (kintamosios pirkimo) palūkanų normos apskaitimo sandoris, pagrįstas pelningumo kreive, išreikšta užsienio valiuta*. 2 lygio duomenys būtų apskaitimo sandorių palūkanų norma, pagrįsta pelningumo kreive, išreikšta užsienio valiuta, stebima bendrai nustatytais intervalais iš esmės per visą apskaitimo sandorio trukmę. Taip būtų, pavyzdžiui, jeigu apskaitimo sandorio trukmė yra 10 metų ir ta norma stebima 9 metus bendrai nustatytais intervalais, jeigu bet koks pagrįstas pelningumo kreivės ekstrapoliavimas 10-aisiais metais nebūtų reikšmingas nustatant viso apskaitimo sandorio tikrąją vertę;

c) *fiksuotosios pardavimo (kintamosios pirkimo) palūkanų normos apskaitavimo sandoris, pagrįstas konkrečia banko bazine norma.* 2 lygio duomenys būtų banko bazinė norma, gauta ekstrapoliuojant, jeigu ekstrapoliuotosios vertės būtų patvirtintos stebimais rinkos duomenimis, pavyzdžiui, koreliuojant su palūkanų norma, stebima iš esmės per visą apskaitavimo sandorio trukmę;

d) *akcijų, kuriomis prekiaujama biržoje, trejų metų pasirinkimo sandoris.* 2 lygio duomenys būtų numanomi akcijų svyravimai, nustatyti ekstrapoliuojant trejų metų duomenis, jei tenkinamos abi šios sąlygos:

i) yra stebimos vieno metų ir dvejų metų trukmės akcijų pasirinkimo sandorių kainos;

ii) trejų metų pasirinkimo sandorio ekstrapoliuoti numanomi svyravimai pagrindžiami stebimais rinkos duomenimis iš esmės per visą pasirinkimo sandorio trukmę.

Tokiu atveju numanomi svyravimai gali būti nustatyti ekstrapoliuojant vieno metų ir dvejų metų trukmės akcijų pasirinkimo sandorių numanomus svyravimus ir patvirtinant šiuos duomenis palyginamų subjektų trejų metų trukmės akcijų pasirinkimo sandorių numanomais svyravimais, jeigu nustatyta koreliacija tarp numanomų svyravimų per vienus metus ir dvejus metus;

e) *licencinė sutartis.* 2 lygio duomenys apie licencinę sutartį, įgytą jungiant verslą ir neseniai įsigytojo subjekto (licencinės sutarties šalies) suderintą su nesusijusia šalimi, būtų honorarų dydis, nustatytas sutartimi su nesusijusia šalimi sudarant susitarimą;

f) *pagamintos produkcijos atsargos mažmeninės prekybos vietoje.* 2 lygio duomenys apie pagamintos produkcijos atsargas, įgytas jungiant verslą, būtų jų kaina klientams mažmeninėje rinkoje arba kaina mažmenininkams didmeninėje rinkoje, pakoreguota atsižvelgiant į atsargų vienetų ir palyginamų (t. y. panašių) atsargų vienetų būklės ir buvimo vietos skirtumus, kad nustatoma tikroji vertė atitiktų kainą, už kurią atsargos būtų pagal sandorį parduotos kitam mažmenininkui, kuris užbaigtų būtinus jų pardavimo veiksmus. Tikroji vertė bus iš esmės nustatoma vienodai, ar bus koreguojama mažmeninė kaina (mažinama), ar didmeninė kaina (didinama). Nustatant tikrąją vertę, paprastai reikėtų naudoti tą kainą, kurią mažiausiai reikia subjektyviai koreguoti;

g) *turimas ir naudojamas pastatas.* 2 lygio duomenys būtų pastato kvadratinio metro kaina (vertinimo kartotinis), gauta iš stebimų rinkos duomenų, pavyzdžiui, kartotiniai, gauti remiantis stebimų sandorių, sudarytų dėl palyginamų (t. y. panašių) panašiose vietose esančių pastatų, kainomis;

h) *pinigus kuriantis vienetas.* 2 lygio duomenys būtų vertinimo kartotinis (pavyzdžiui, pelno ar pajamų arba panašaus veiklos rezultatų rodiklio kartotinis), gautas iš stebimų rinkos duomenų, pavyzdžiui, kartotiniai, gauti remiantis stebimų sandorių, sudarytų dėl palyginamų (t. y. panašių) verslų (atsižvelgiant į veiklos, rinkos, finansinius ir nefinansinius veiksnius) kainomis.

3 lygio duomenys (86–90 straipsniai)

B36. 3 lygio duomenų, susijusių su konkrečiu turtu ir įsipareigojimais, pavyzdžiai:

a) *ilgalais valiutų apskaitavimo sandoris.* 3 lygio duomenys būtų palūkanų norma, išreikšta konkrečia valiuta, kuri nėra stebima ir negali būti pagrįsta stebimais rinkos duomenimis bendrai nustatytais intervalais arba kitais būdais iš esmės per visą valiutų apskaitavimo sandorio trukmę. Valiutų apskaitavimo sandorio palūkanų normos yra normos, apskaičiuojamos pagal atitinkamų valstybių pelningumo kreives;

b) *akcijų, kuriomis prekiaujama biržoje, trejų metų pasirinkimo sandoris.* 3 lygio duomenys būtų ankstesni svyravimai, t. y. akcijų svyravimai, nustatyti remiantis ankstesnėmis akcijų kainomis. Ankstesni svyravimai paprastai nerodo dabartinių rinkos dalyvių lūkesčių dėl būsimų svyravimų, net jei tai yra vienintelė informacija, pagal kurią galima įkainoti pasirinkimo sandorį;

c) *palūkanų normų apskaitavimo sandoris.* 3 lygio duomenys būtų vidutinės sutartinės (neprivalomos) apskaitavimo sandorio rinkos kainos, nustatytos naudojant duomenis, kurie nėra tiesiogiai stebimi ir negali būti kitaip pagrįsti stebimais rinkos duomenimis, pakoregavimas;

- d) *jungiant verslą prisiimtas įsipareigojimas nutraukti eksploataciją*. 3 lygio duomenys būtų paties subjekto duomenimis pagrįstas būsimųjų pinigų išmokų, reikalingų prievolei įvykdyti, dabartinis įvertinimas (įskaitant rinkos dalyvių prognozuojamas prievolės įvykdymo išlaidas ir kompensaciją, kurios rinkos dalyvis pareikš lauktų už prisiimamą prievolę išmontuoti turtą), jei nėra pagrįstai prieinamos informacijos, iš kurios būtų galima spręsti, kad rinkos dalyviai remtųsi kitokiomis prielaidomis. Tie 3 lygio duomenys pagal dabartinės vertės metodiką būtų naudojami kartu su kitais duomenimis, pavyzdžiui, dabartine nerizikinga palūkanų norma arba dėl kredito pakoreguota nerizikinga norma, jeigu subjekto kreditingumo poveikį įsipareigojimo tikrajai vertei rodytų diskonto norma, o ne įvertintos būsimosios pinigų išmokos;
- e) *pinigus kuriantis vienetas*. 3 lygio duomenys būtų finansinė (pavyzdžiui, pinigų srautų arba pelno ar nuostolių) prognozė, parengta naudojant paties subjekto duomenis, jei nėra pagrįstai prieinamos informacijos, iš kurios būtų galima spręsti, kad rinkos dalyviai remtųsi kitokiomis prielaidomis.

TIKROSIOS VERTĖS NUSTATYMAS REIKŠMINGAI SUMAŽĖJUS TURTO ARBA ĮSIPAREIGOJIMO RINKOS APIMČIAI ARBA AKTYVUMUI

B37. Reikšmingai sumažėjus turto ar įsipareigojimo rinkos apimčiai arba aktyvumui, palyginti su įprastu to turto ar įsipareigojimo (arba panašaus turto ar įsipareigojimų) rinkos aktyvumu, gali pasikeisti to turto arba įsipareigojimo tikroji vertė. Subjektas, siekdamas nustatyti, ar, remiantis prieinamais įrodymais, reikšmingai sumažėjo turto arba įsipareigojimo rinkos apimtis ar aktyvumas, turi įvertinti tam tikrų veiksnių svarbą ir reikšmę, kaip antai, ar:

- a) naujų sandorių yra nedaug;
- b) kotiruojamos kainos nėra pagrįstos dabartine informacija;
- c) kotiruojamos kainos reikšmingai keičiasi laikui bėgant arba tarp įvairių rinkos formuotojų (pavyzdžiui, kai kuriose maklerių rinkose);
- d) indeksai, kurie anksčiau buvo glaudžiai susieti su turto arba įsipareigojimo tikrosiomis vertėmis, yra aiškiai nesusieti su neseniai nustatyta to turto ar įsipareigojimo tikrąja verte;
- e) reikšmingai padidėja stebimų sandorių numanomos likvidumo rizikos priedai, pajamingumas arba veiklos rodikliai (kaip antai įmokų, kurias vėluojama sumokėti, dalis arba nuostolių dydis) arba kotiruojamos kainos, palyginti su subjekto įvertintais tikėtinais pinigų srautais, atsižvelgiant į visus prieinamus rinkos duomenis apie kredito riziką ir kitokią prievolių neįvykdymo riziką, susijusią su turtu arba įsipareigojimu;
- f) pirkimo ir pardavimo kainų skirtumas yra didelis arba reikšmingai padidėja;
- g) reikšmingai sumažėja rinkos aktyvumas arba nėra naujai išleidžiamo turto arba įsipareigojimo ar panašaus turto arba įsipareigojimų rinkos (t. y. pirminės rinkos);
- h) viešos informacijos (pavyzdžiui, apie rinkoje be tarpininkų sudaromus sandorius) yra mažai.

B38. Jeigu subjektas padaro išvadą, kad turto arba įsipareigojimo rinkos apimtis arba aktyvumas reikšmingai sumažėjo, palyginti su įprastu to turto ar įsipareigojimo (arba panašaus turto ar įsipareigojimų) rinkos aktyvumu, reikia papildomai išanalizuoti sandorius arba kotiruojamas kainas. Vien rinkos apimties arba aktyvumo sumažėjimas nebūtinai reiškia, kad sandorio kaina ar kotiruojama kaina neatitinka tikrosios vertės arba kad sandoris toje rinkoje nėra tvarkingas. Tačiau jeigu subjektas nustato, kad sandoris arba kotiruojama kaina neatitinka tikrosios vertės (pavyzdžiui, gali būti netvarkingų sandorių), būtina pakoreguoti sandorius arba kotiruojamas kainas, jeigu subjektas pagal tas kainas nustato tikrąją vertę, ir tas koregavimas nustatant tikrąją vertę gali būti iš esmės reikšmingas. Koregavimus gali reikėti atlikti ir kitomis aplinkybėmis (pavyzdžiui, kai panašaus turto kainą reikia reikšmingai pakoreguoti, kad ji taptų palyginama su vertinamo turto kaina, arba kai kaina yra pasenusi).

- B39. Šiame TFAS nenustatyta, pagal kokią metodiką reikia atlikti reikšmingus sandorių arba kotiruojamų kainų koregavimus. 61–66 ir B5–B11 straipsniuose aptartas vertinimo metodikų taikymas nustatant tikrąją vertę. Kad ir kokia vertinimo metodika taikoma, subjektas turi įtraukti tinkamus koregavimus dėl rizikos, įskaitant rizikos priedą, atitinkantį sumą, kurios rinkos dalyviai pareikalautų kaip kompensacijos už turto arba išipareigojimo pinigų srautams būdingą neapibrėžtumą (žr. B17 straipsnį). To nepadarius, vertinimo rezultatas nevisiškai teisingai parodo tikrąją vertę. Kai kuriais atvejais tinkamą koregavimą dėl rizikos nustatyti gali būti sudėtinga. Tačiau vien tokios užduoties sudėtingumas nėra pakankama priežastis neatlikti koregavimo dėl rizikos. Koregavimas dėl rizikos turi atitikti įprastomis rinkos sąlygomis vykdomą sandorį tarp rinkos dalyvių vertinimo dieną dabartinėmis rinkos sąlygomis.
- B40. Jei reikšmingai sumažėja turto arba išipareigojimo rinkos apimtis ar aktyvumas, gali reikėti pakeisti vertinimo metodiką arba taikyti kelias vertinimo metodikas (pavyzdžiui, rinkos metodą ir dabartinės vertės metodiką). Lygindamas tikrosios vertės duomenis, gautus taikant kelias vertinimo metodikas, subjektas turi apsvastyti nustatomų tikrųjų verčių intervalo pagrįstumą. Tikslas yra nustatyti, kuri iš to intervalo verčių dabartinėmis rinkos sąlygomis labiausiai atitinka tikrąją vertę. Jei nustatant tikrąją vertę gaunamas platus verčių intervalas, gali prireikti atlikti išsamesnę analizę.
- B41. Net kai turto arba išipareigojimo rinkos apimtis ar aktyvumas yra reikšmingai sumažėjęs, tikrosios vertės nustatymo tikslas lieka tas pats. Tikroji vertė yra kaina, už kurią vertinimo dieną dabartinėmis rinkos sąlygomis būtų parduotas turtas arba perleistas išipareigojimas pagal įprastomis rinkos sąlygomis vykdomą sandorį (t. y. ne priverstinis likvidavimas ir ne priverstinis išpardavimas) tarp rinkos dalyvių.
- B42. Kainos, už kurią rinkos dalyviai norėtų sudaryti sandorį vertinimo dieną dabartinėmis rinkos sąlygomis, jei turto arba išipareigojimo rinkos apimtis ar aktyvumas būtų reikšmingai sumažėjęs, nustatymas priklauso nuo faktų ir aplinkybių vertinimo dieną ir tokiu atveju reikia priimti sprendimą. Nustatant tikrąją vertę nesvarbus subjekto ketinimas laikyti turtą arba įvykdyti ar kitaip padengti išipareigojimą, nes tikroji vertė nustatoma remiantis rinkos, o ne konkretaus subjekto duomenimis.

Netvarkingų sandorių nustatymas

- B43. Nustatyti, ar sandoris yra tvarkingas, ar ne, yra sunkiau, jei turto arba išipareigojimo rinkos apimtis arba aktyvumas yra reikšmingai sumažėjęs, palyginti su įprastu to turto arba išipareigojimo (arba panašaus turto ar išipareigojimų) rinkos aktyvumu. Tokiomis aplinkybėmis netinka daryti išvados, kad visi tos rinkos sandoriai yra netvarkingi (t. y. priverstiniai likvidavimai arba priverstiniai išpardavimai). Aplinkybių, iš kurių galima spręsti, kad sandoris nėra tvarkingas, pavyzdžiai:
- a) buvimas rinkoje laikotarpiu iki vertinimo dienos buvo nepakankamas, kad galėtų vykti įprasta rinkos veikla, būdinga sandoriams dėl tokio turto arba išipareigojimų dabartinėmis rinkos sąlygomis;
 - b) įprastas prekybos laikotarpis buvo, tačiau pardavėjas prekiaavo turtu arba išipareigojimu tik su vienu rinkos dalyviu;
 - c) pardavėjui gresia (arba yra paskelbtas) bankrotas arba likvidavimas (t. y. pardavėjas patiria sunkumų);
 - d) pardavėjas privalėjo parduoti, kad įvykdytų norminius arba teisinius reikalavimus (t. y. pardavėjas buvo priverstas parduoti);
 - e) sandorio kaina yra išimtinė, palyginti su kitais nesenaais sandoriais dėl tokio paties arba panašaus turto ar išipareigojimo.

Subjektas turi įvertinti aplinkybes, siekdamas nustatyti, ar, remiantis turimais įrodymais, sandoris yra tvarkingas.

B44. Subjektas, nustatydamas tikrąją vertę arba vertindamas rinkos rizikos priedus, turi atsižvelgti į visas šias aplinkybes:

- a) jeigu yra įrodymų, kad sandoris nėra tvarkingas, subjektas to sandorio kainai (palyginti su kitais tikrosios vertės duomenimis) turi teikti mažai arba neteikti jokios reikšmės;
- b) jeigu yra įrodymų, kad sandoris yra tvarkingas, subjektas į to sandorio kainą turi atsižvelgti. Kiek svarbi bus to sandorio kaina, palyginti su kitais tikrosios vertės duomenimis, priklausys nuo faktų ir aplinkybių, kaip antai:
 - i) sandorio apimties;
 - ii) galimybės palyginti sandorį su vertinamu turtu arba įsipareigojimu;
 - iii) kiek laiko praėjo nuo sandorio dienos iki vertinimo dienos;
- c) jeigu subjektas neturi pakankamai informacijos, kad galėtų padaryti išvadą, ar sandoris yra tvarkingas, jis turi atsižvelgti į to sandorio kainą. Tačiau ta sandorio kaina gali neatitikti tikrosios vertės (t. y. sandorio kaina nebūtinai yra vienintelis arba pagrindinis tikrosios vertės nustatymo arba rinkos rizikos priedų vertinimo pagrindas). Kai subjektas neturi pakankamai informacijos, kad galėtų padaryti išvadą, ar konkretūs sandoriai yra tvarkingi, jis tiems sandoriams teikia mažesnę reikšmę, palyginti su kitais sandoriais, apie kuriuos žinoma, kad jie yra tvarkingi.

Subjektas neprivalo visomis išgalėmis stengtis nustatyti, ar sandoris yra tvarkingas, tačiau jis turi atsižvelgti į jam pagrįstai prieinamą informaciją. Kai subjektas yra sandorio šalis, daroma prielaida, jog jis turi pakankamai informacijos, kad galėtų padaryti išvadą, ar sandoris yra tvarkingas.

Trečiųjų šalių pateiktų kotiruojamų kainų naudojimas

- B45. Šiame TFAS nedraudžiama naudoti trečiųjų šalių, kaip antai įkainojimo paslaugų teikėjų arba maklerių, pateiktų kotiruojamų kainų, jeigu subjektas nustato, kad tų šalių pateiktos kotiruojamos kainos yra nustatytos pagal šį TFAS.
- B46. Jei turto arba įsipareigojimo rinkos apimtis ar aktyvumas yra reikšmingai sumažėjęs, subjektas turi įvertinti, ar trečiųjų šalių pateiktos kotiruojamos kainos yra nustatytos remiantis dabartine informacija, atitinkančia įprastomis rinkos sąlygomis vykdomus sandorius, ar taikant vertinimo metodiką, atitinkančią rinkos dalyvių prielaidas (įskaitant prielaidas dėl rizikos). Vertindamas kotiruojamos kainos, kaip duomenų, reikšmę nustatant tikrąją vertę, subjektas kotiruojamoms kainoms, kurios neatitinka sandorių rezultato, teikia mažesnę reikšmę (palyginti su kitais tikrosios vertės duomenimis, kurie atitinka sandorių rezultatus).
- B47. Be to, į kotiruojamos kainos pobūdį (pavyzdžiui, ar kotiruojama orientacinė kaina, ar įpareigojantis pasiūlymas) būtina atsižvelgti nustatant turimų įrodymų reikšmę, didesnę reikšmę teikiant trečiųjų šalių pateiktoms kotiruojamoms kainoms pagal įpareigojančius pasiūlymus.

*C priedėlis***Įsigaliojimo data ir pereinamasis laikotarpis**

Šis priedėlis yra neatskiriama šio TFAS dalis ir turi tokią pačią galią kaip kitos TFAS dalys.

- C1. Subjektas šį standartą turi taikyti 2013 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jei subjektas taiko šį TFAS ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi šį faktą atskleisti.
- C2. Šis TFAS perspektyviai taikomas nuo metinio ataskaitinio laikotarpio, kuriuo jis pradėtas taikyti, pradžios.
- C3. Šiame TFAS nustatyti atskleidimo reikalavimai netaikomi lyginamajai informacijai, pateiktai apie ataskaitinius laikotarpius prieš pradedant taikyti šį TFAS.
- C4. 2013 m. gruodžio mėn. paskelbtu dokumentu „2011–2013 m. ciklo metiniai patobulinimai“ pataisytas 52 straipsnis. Subjektas tą pataisą turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2014 m. liepos 1 d. arba vėliau. Subjektas tą pataisą turi taikyti perspektyviai nuo metinio laikotarpio, kuriuo buvo pradėtas taikyti 13-asis TFAS, pradžios. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas tą pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi tą faktą atskleisti.
- C5. 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uju TFAS pataisytas 52 straipsnis. Taikydamas 9-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tą pataisą.
- C6. 2016 m. sausio mėn. paskelbtu 16-uju TFAS „Nuoma“ pataisytas 6 straipsnis. Taikydamas 16-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tą pataisą.

15-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS

Pajamos pagal sutartis su klientais

TIKSLAS

1. Šio standarto tikslas – nustatyti principus, kuriuos subjektas turi taikyti finansinių ataskaitų vartotojams pranešdamas naudingą informaciją apie *pajamų* ir pinigų srautų, susidarancių pagal *sutartį* su *klientu*, pobūdį, sumą, laiką ir netikrumą dėl jų.

Tikslo įgyvendinimas

2. Siekiant įgyvendinti 1 straipsnyje nustatytą tikslą, pagrindinis šio standarto principas yra toks: subjektas turi pripažinti pajamas, kad pažadėtų prekių ar paslaugų perdavimą klientams parodytų suma, kuri atitinka atlygį, teisę į kurį subjektas tikisi turėti mainais už tas prekes ar paslaugas.
3. Taikydamas šį standartą subjektas turi atsižvelgti į sutarties sąlygas ir į visus svarbius faktus bei aplinkybes. Subjektas turi taikyti šį standartą, įskaitant bet kokių praktinių sprendimų taikymą, nuosekliai visoms panašių požymių turinčioms sutartims panašiomis aplinkybėmis.
4. Šiame standarte nustatoma atskirų sutarčių su klientais apskaita. Tačiau subjektas gali taikyti tokį praktinį sprendimą: šį standartą taikyti panašių požymių turinčių sutarčių (arba *veiklos įsipareigojimų*) portfeliui, jeigu subjektas pagrįstai tikisi, kad šio standarto taikymo portfeliui poveikis finansinėms ataskaitoms reikšmingai nesiskirs nuo poveikio, kuris būtų šį standartą taikant tą portfelį sudarančioms atskiroms sutartims (arba veiklos įsipareigojimų). Apskaitydamas portfelį subjektas turi naudoti įvėčius ir prielaidas, kurie parodo portfelio dydį ir sudėtį.

TAIKYMO SRITIS

5. Subjektas turi taikyti šį standartą visoms sutartims su klientais, išskyrus:
 - a) nuomos sutartis, kurioms taikomas 16-asis TFAS „Nuoma“;
 - b) sutartis, kurios patenka į 17-ojo TFAS „Draudimo sutartys“ taikymo sritį. Tačiau pagal 17-ojo TFAS 8 straipsnį subjektas gali pasirinkti taikyti šį standartą draudimo sutartims, kurių pagrindinis tikslas yra teikti paslaugas už fiksuotą mokestį;
 - c) finansines priemones ir kitas sutartines teises ar prievoles, kurioms taikomas 9-asis TFAS „Finansinės priemonės“, 10-asis TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“, 11-asis TFAS „Jungtinė veikla“, 27-asis TAS „Atskiros finansinės ataskaitos“ ir 28-asis TAS „Investicijos į asocijuotąsias įmones ir bendrąsias įmones“, ir
 - d) nepiniginius mainus tarp subjektų toje pačioje verslo linijoje siekiant palengvinti pardavimą klientams ar galimiems klientams. Pavyzdžiui, šis standartas nebūtų taikomas sutarčiai tarp dviejų naftos bendrovių, kurios susitaria keisti naftos produktais, kad laiku patenkintų savo klientų paklausą skirtingose nurodytose vietose.
6. Subjektas turi taikyti šį standartą sutarčiai (kitai nei 5 straipsnyje išvardytos sutartys), tik jeigu sandorio šalis yra klientas. Klientas yra šalis, su subjektu sudariusi sutartį už atlygį gauti prekes ar paslaugas, kurios yra įprastos subjekto veiklos produktas. Sandorio šalis nebūtų klientas, pavyzdžiui, jeigu pagal sutartį su subjektu sandorio šalis įsipareigojo dalyvauti veikloje ar procese, kuriuos vykdant sutarties šalys dalijasi rizika ir nauda, atsirandančiomis dėl veiklos ar proceso (pavyzdžiui, kuriant turtą pagal bendradarbiavimo sutartį), o ne gauna įprastos subjekto veiklos produktą.

7. Sutarčiai su klientu iš dalies gali būti taikomas šis standartas ir iš dalies gali būti taikomi kiti 5 straipsnyje nurodyti standartai.
- a) Jeigu kituose standartuose nurodyta, kaip atskirti ir (arba) iš pradžių įvertinti vieną ar daugiau sutarties dalių, subjektas iš pradžių turi taikyti tuose standartuose nustatytus atskyrimo ir (arba) vertinimo reikalavimus. Subjektas *į sandorio kainą* neturi įtraukti sutarties dalies (ar dalių), kuri iš pradžių vertinama pagal kitus standartus, sumos ir turi taikyti 73–86 straipsnius, kad kiekvienam veiklos įsipareigojimui, kuriam taikomas šis standartas, ir visoms kitoms sutarties dalims, nurodytoms 7 straipsnio b punkte, priskirtų likusią sandorio kainos sumą (jeigu ji yra).
- b) Jeigu kituose standartuose nenurodyta, kaip atskirti ir (arba) iš pradžių įvertinti vieną ar daugiau sutarties dalių, subjektas turi taikyti šį standartą, kad atskirtų ir (arba) iš pradžių įvertintų sutarties dalį (dalis).
8. Šiame standarte nustatoma papildomų sutarties su klientu sudarymo išlaidų ir išlaidų, patirtų vykdant sutartį su klientu, apskaita, jeigu toms išlaidoms netaikomas kitas standartas (žr. 91–104 straipsnius). Subjektas šiuos straipsnius turi taikyti tik patirtoms išlaidoms, susijusioms su sutartimi su klientu (arba su tos sutarties dalimi), kuriai taikomas šis standartas.

PRIPAŽINIMAS

Sutarties identifikavimas

9. **Subjektas sutartį su klientu, kuriai taikomas šis standartas, turi apskaitoje registruoti, tik kai atitinkami visi šie kriterijai:**
- a) **sutarties šalys sutartį patvirtino (raštu, žodžiu ar pagal kitą įprastą verslo praktiką) ir yra įsipareigojusios vykdyti savo atitinkamas prievolės;**
- b) **subjektas gali identifikuoti kiekvienos šalies teises dėl perduotinų prekių ar paslaugų;**
- c) **subjektas gali identifikuoti mokėjimo sąlygas, numatytas perduotinoms prekėms ar paslaugoms;**
- d) **sutartis turi komercinį pagrindą (t. y. tikėtina, kad dėl sutarties keisis subjekto būsimųjų pinigų srautų laikas ar suma arba su jais susijusi rizika) ir**
- e) **tikėtina, kad subjektas gaus atlygį, teisę į kurį turės mainais už prekes ar paslaugas, kurios bus perduotos klientui. Vertindamas, ar atlygio sumos gavimas yra tikėtinas, subjektas turi atsižvelgti tik į kliento gebėjimą ir ketinimą tą atlygio sumą sumokėti, kai ji taps mokėtina. Atlygio suma, į kurią subjektas turės teisę, gali būti mažesnė nei sutartyje nustatyta kaina, jeigu atlygis yra kintamas todėl, kad subjektas klientui gali pasiūlyti lengvatinę kainą (žr. 52 straipsnį).**
10. Sutartis yra dviejų ar daugiau šalių susitarimas, kuriuo sukuriama įgyvendintinos teisės ir vykdytinios prievolės. Galimybė įgyvendinti sutartyje nustatytas teises ir vykdyti prievolės yra teisės klausimas. Sutartys gali būti sudarytos raštu, žodžiu ar numanomos pagal įprastą subjekto verslo praktiką. Skirtingose teisinėse jurisdikcijose, sektoriuose ir tarp skirtingų subjektų taikoma skirtinga sutarčių su klientais sudarymo praktika ir procesai. Be to, jie gali skirtis ir subjekto viduje (pavyzdžiui, jie gali priklausyti nuo kliento kategorijos arba pažadėtų prekių ar paslaugų pobūdžio). Subjektas turi atsižvelgti į tą praktiką ir procesus, nustatydamas, ar ir kada susitarimu su klientu sukuriama įgyvendintinos teisės ir vykdytinios prievolės.
11. Kai kurios sutartys su klientais gali nebūti nustatytos trukmės ir jas bet kuri šalis gali nutraukti ar keisti bet kuriuo metu. Kitos sutartys gali būti automatiškai periodiškai atnaujinamos, kaip nurodyta sutartyje. Subjektas šį standartą turi taikyti sutarties trukmei (t. y. sutarties galiojimo laikotarpiui), kol sutarties šalys turi esamas įgyvendintinas teises ir vykdytinias prievolės.

12. Taikant šį standartą, sutartis neegzistuoja, jeigu kiekviena sutarties šalis turi vienašališką įgyvendintiną teisę nutraukti visiškai neįvykdytą sutartį neatlygindama kitai šaliai (arba šalims). Sutartis yra visiškai neįvykdyta, jeigu atitinkami abu šie kriterijai:
- a) subjektas klientui dar neperdavė jokių pažadėtų prekių ar paslaugų ir
 - b) subjektas dar negavo ir dar neturi teisės gauti jokio atlygio mainais už pažadėtas prekes ar paslaugas.
13. Jeigu sutartis su klientu jos sudarymo metu atitinka 9 straipsnyje nurodytus kriterijus, subjektas neprivalo iš naujo vertinti tų kriterijų, nebent yra požymių, rodančių, kad reikšmingai pasikeitė faktai ir aplinkybės. Pavyzdžiui, jeigu reikšmingai sumažėja kliento gebėjimas sumokėti atlygį, subjektas turėtų iš naujo įvertinti, ar yra tikėtina, kad subjektas gaus atlygį, teisę į kurį turės mainais už likusias prekes ar paslaugas, kurios bus perduotos klientui.
14. Jeigu sutartis su klientu neatitinka 9 straipsnyje nurodytų kriterijų, subjektas toliau turi vertinti sutartį, kad nustatytų, ar 9 straipsnyje nurodyti kriterijai vėliau bus atitinkami.
15. Jeigu sutartis su klientu neatitinka 9 straipsnyje nurodytų kriterijų ir subjektas gauna atlygį iš kliento, subjektas gautą atlygį turi pripažinti pajamomis, tik jeigu įvyko kuris nors iš šių įvykių:
- a) subjektas neturi likusių prievolių klientui perduoti prekių ar paslaugų ir subjektas gavo visą ar iš esmės visą kliento pažadėtą atlygį, kuris yra negrąžintinas, arba
 - b) sutartis yra nutraukta ir iš kliento gautas atlygis yra negrąžintinas.
16. Subjektas iš kliento gautą atlygį turi pripažinti įsipareigojimu, kol neįvyksta vienas iš 15 straipsnyje nurodytų įvykių arba kol vėliau nėra atitinkami 9 straipsnyje nurodyti kriterijai (žr. 14 straipsnį). Priklausomai nuo faktų ir aplinkybių, susijusių su sutartimi, pripažintas įsipareigojimas atitinka subjekto prievolę arba perduoti prekes ar paslaugas ateityje, arba grąžinti gautą atlygį. Bet kuriuo atveju įsipareigojimas turi būti vertinamas iš kliento gauto atlygio suma.

Sutarčių jungimas

17. Subjektas turi sujungti dvi ar daugiau sutarčių, sudarytų tuo pačiu metu arba beveik tuo pačiu metu su tuo pačiu klientu (arba su klientu susijusiomis šalimis), ir sutartis apskaitoje registruoti kaip vieną sutartį, jeigu atitinkamas vienas ar daugiau šių kriterijų:
- a) derybos dėl sutarčių buvo vedamos kaip dėl sutarčių rinkinio, turinčio bendrą komercinį tikslą;
 - b) pagal vieną sutartį mokamo atlygio suma priklauso nuo kitos sutarties kainos ar įvykdymo arba
 - c) pagal sutartis pažadėtos prekės ar paslaugos (arba tam tikros prekės ar paslaugos, pažadėtos kiekvienoje iš sutarčių) yra vienas bendras veiklos įsipareigojimas pagal 22–30 straipsnius.

Sutarties keitimai

18. Sutarties keitimas yra sutarties apimties arba kainos (arba abiejų) pakeitimas, kurį patvirtino sutarties šalys. Tam tikruose sektoriuose ir jurisdikcijose sutarties keitimas gali būti apibrėžiamas kaip pakeitimo nurodymas (angl. *change order*), pakeitimas ar pataisa. Sutarties keitimas egzistuoja, kai sutarties šalys patvirtina keitimą, kuriuo arba sukuriamos naujos, arba pakeičiamos esamos sutarties šalių įgyvendintinos teisės ir vykdytinios prievolės. Sutarties keitimas gali būti patvirtintas raštu, žodiniu susitarimu arba numanomas pagal įprastą verslo praktiką. Jeigu sutarties šalys sutarties keitimo nepatvirtino, subjektas turi toliau taikyti šį standartą esamai sutarčiai, kol sutarties keitimas patvirtinamas.

19. Sutarties keitimas gali egzistuoti, net jeigu sutarties šalys ginčijasi dėl pakeistos sutarties apimties ar kainos (arba abiejų) arba jeigu šalys patvirtino sutarties apimties pakeitimą, tačiau dar nenustatė atitinkamo kainos pakeitimo. Nustatydamos, ar keitimu sukurtos ar pakeistos teisės yra įgyvendintinos, o prievolės vykdytinos, subjektas turi atsižvelgti į visus svarbius faktus ir aplinkybes, įskaitant sutarties sąlygas, ir kitus įrodymus. Jeigu sutarties šalys patvirtino sutarties apimties pakeitimą, tačiau dar nenustatė atitinkamo kainos pakeitimo, subjektas turi apskaičiuoti sandorio kainos pokytį, atsirandantį dėl keitimo, pagal 50–54 straipsnius dėl kintamo atlygio apskaičiavimo ir 56–58 straipsnius dėl ribojamųjų kintamo atlygio įverčių.
20. Subjektas sutarties keitimą apskaitoje turi registruoti kaip atskirą sutartį, jeigu yra abi šios sąlygos:
- a) sutarties apimtis išplečiama, nes pridedamos pažadėtos prekės ar paslaugos, kurios yra atskiros (pagal 26–30 straipsnius), ir
 - b) sutarties kaina padidėja atlygio suma, kuri atitinka subjekto pažadėtų papildomų prekių ar paslaugų *atskiras pardavimo kainas* ir bet kokius tos kainos koregavimus, siekiant parodyti konkrečios sutarties aplinkybes. Pavyzdžiui, subjektas gali pakoreguoti papildomos prekės ar paslaugos atskirą pardavimo kainą suteikdamas klientui nuolaidą, nes subjektui nereikės patirti su pardavimu susijusių išlaidų, kurias patirtų panašią prekę ar paslaugą parduodamas naujam klientui.
21. Jeigu sutarties keitimas apskaitoje nėra registruojamas kaip atskira sutartis pagal 20 straipsnį, subjektas pažadėtas prekes ar paslaugas, kurios sutarties keitimo dieną dar neperduotos (t. y. likusias pažadėtas prekes ar paslaugas), apskaitoje turi registruoti bet kuriuo iš šių taikytinų būdų:
- a) subjektas sutarties keitimą apskaitoje turi registruoti tarytum esama sutartis būtų nutraukiama ir sukuriamą naują sutartį, jeigu likusios prekės ar paslaugos yra atskiros nuo prekių ar paslaugų, kurios buvo perduotos sutarties keitimo dieną arba iki jos. Atlygio dalis, priskirtina likusiems veiklos įsipareigojimams (arba likusioms atskiroms prekėms ar paslaugoms pagal vieną bendrą veiklos įsipareigojimą, identifikuojamą pagal 22 straipsnio b punktą), yra suma:
 - i) kliento pažadėto atlygio (įskaitant iš kliento jau gautas sumas), kuris buvo įtrauktas į sandorio kainos įvertį ir nebuvo pripažintas pajamomis, ir
 - ii) atlygio, pažadėto atliekant sutarties keitimą;
 - b) sutarties keitimą subjektas apskaitoje turi registruoti tarytum keitimas būtų esamos sutarties dalis, jeigu likusios prekės ar paslaugos nėra atskiros ir todėl sudaro vieną bendrą veiklos įsipareigojimą, kuris sutarties keitimo dieną yra iš dalies įvykdytas. Poveikis, kurį sutarties keitimas turi sandorio kainai ir subjekto pažangos siekiant visiškai įvykdyti veiklos įsipareigojimą matui, yra pripažįstamas pajamų koregavimu (pajamų padidėjimu arba sumažėjimu) sutarties keitimo dieną (t. y. pajamos koreguojamos kumuliatyviai koregavimą taikant ankstesniam ir esamam laikotarpiams);
 - c) jeigu likusios prekės ar paslaugos sudaro a ir b elementų derinį, subjektas keitimo poveikį neįvykdytiems (įskaitant iš dalies neįvykdytus) veiklos įsipareigojimams pakeistoje sutartyje apskaitoje turi registruoti tokiu būdu, kuris atitinka šio straipsnio tikslus.

Veiklos įsipareigojimų identifikavimas

22. Sudarydamas sutartį, subjektas turi įvertinti sutartyje su klientu pažadėtas prekes ar paslaugas ir kaip veiklos įsipareigojimą turi identifiкуoti kiekvieną pažadą perduoti klientui arba:
- a) prekę ar paslaugą (ar prekių ar paslaugų paketą), kuri yra atskira, arba

b) atskirų prekių ar paslaugų, kurios iš esmės yra vienodos ir perduodamos klientui pagal vienodą modelį (žr. 23 straipsnį), rinkinį.

23. Atskirų prekių ar paslaugų rinkinio perdavimo klientui modelis yra vienodas, jeigu atitinkami abu šie kriterijai:

- a) kiekviena rinkinį sudaranti atskira prekė ar paslauga, kurią subjektas pažada perduoti klientui, atitiktų 35 straipsnio kriterijus, kad būtų laikoma per tam tikrą laiką įvykdomu veiklos išipareigojimu, ir
- b) pagal 39–40 straipsnius subjekto pažangai, padarytai siekiant visiškai įvykdyti veiklos išipareigojimą ir perduoti kiekvieną rinkinį sudarančią atskirą prekę ar paslaugą klientui, įvertinti būtų taikomas vienodas metodas.

Sutartyse su klientais nustatyti pažadai

24. Sutartyje su klientu dažniausiai aiškiai nurodomos prekės ar paslaugos, kurias subjektas pažada perduoti klientui. Tačiau sutartyje su klientu identifikuoti veiklos išipareigojimai gali neapsiriboti prekėmis ar paslaugomis, kurios aiškiai nurodytos toje sutartyje. Taip yra todėl, kad į sutartį su klientu taip pat gali būti įtraukti pažadai, kurie yra numanomi pagal įprastą subjekto verslo praktiką, paskelbtą tvarką ar specifinius teiginius, jeigu sudarant sutartį tais pažadais klientui sukuriama pagrįstas lūkestis, kad subjektas perduos prekę ar paslaugą klientui.

25. Veiklos išipareigojimai neapima veiklos, kurios subjektas privalo imtis, kad įvykdytų sutartį, nebent vykdant tą veiklą klientui perduodama prekė ar paslauga. Pavyzdžiui, paslaugų teikėjui rengiant sutartį, gali reikėti atlikti įvairias administracines užduotis. Atliekant tas užduotis paslauga nėra perduodama klientui. Taigi ta parengiamoji veikla nėra veiklos išipareigojimas.

Atskiros prekės ar paslaugos

26. Priklausomai nuo sutarties, pažadėtos prekės ar paslaugos gali apimti, be kita ko, šiuos dalykus:

- a) subjekto pagamintų prekių pardavimą (pavyzdžiui, gamintojo atsargas);
- b) subjekto nupirktų prekių perpardavimą (pavyzdžiui, mažmeninės prekybos subjekto prekes);
- c) subjekto nupirktų teisių į prekes ar paslaugas perpardavimą (pavyzdžiui, savo sąskaita veikiančio subjekto, kaip aprašyta B34–B38 straipsniuose, perparduodamus bilietus);
- d) pagal sutartį sutartos (arba sutartų) užduoties (arba užduočių) įvykdymą klientui;
- e) paslaugos, kurią sudaro nuolatinė parengtis tiekti prekes ar teikti paslaugas, teikimą (pavyzdžiui, konkrečiai nenurodytų programinės įrangos atnaujinimų tiekimą tada, kai ir jeigu jų yra) arba prekių pateikimą ar paslaugų suteikimą klientui, kad jis pats nuspręstų, kaip ir kada jomis naudotis;
- f) paslaugos, kurią sudaro susitarimas su kita šalimi prekes ar paslaugas perduoti klientui, teikimą (pavyzdžiui, veikiant kaip kitos šalies agentas, kaip aprašyta B34–B38 straipsniuose);
- g) teisių į ateityje tiekimas prekes ar teiktinas paslaugas, kurias klientas gali perparduoti ar suteikti savo klientui, suteikimą (pavyzdžiui, subjektas, parduodantis produktą mažmeninės prekybos subjektui, pažada perduoti papildomą prekę ar paslaugą asmeniui, kuris produktą perka iš mažmeninės prekybos subjekto);
- h) turto objekto statymą, gaminimą ar sukūrimą kliento vardu;

- i) licencijų suteikimą (žr. B52–B63B straipsnius) ir
 - j) pasirinkimo pirkti papildomas prekes ar paslaugas galimybių suteikimą (kai tomis pasirinkimo pirkti galimybėmis klientui suteikiama materialioji teisė, kaip aprašyta B39–B43 straipsniuose).
27. Klientui pažadėta prekė ar paslauga yra atskira, jeigu atitinkami abu šie kriterijai:
- a) klientas gali turėti naudos iš prekės ar paslaugos naudodamas ją vieną arba kartu su kitais lengvai jam prieinamais ištekliais (t. y. prekė arba paslauga gali egzistuoti atskirai) ir
 - b) subjekto pažadas perduoti prekę ar paslaugą klientui gali būti identifikuojamas atskirai nuo kitų sutartyje nustatytų pažadų (t. y. pažadas perduoti prekę ar paslaugą yra atskiras sutartyje).
28. Klientas gali turėti naudos iš prekės ar paslaugos pagal 27 straipsnio a punktą, jeigu preke ar paslauga gali būti naudojama, ji gali būti naudojama ar vartojama, parduodama už sumą, kuri yra didesnė nei likvidacinė vertė, arba kitaip laikoma, kad duotų ekonominės naudos. Tam tikrų prekių ar paslaugų atveju klientas gali turėti naudos iš prekės ar paslaugą naudodamas vieną. Kitų prekių ar paslaugų atveju klientas gali turėti naudos iš prekės ar paslaugos tik ją naudodamas kartu su kitais lengvai prieinamais ištekliais. Lengvai prieinamas išteklius yra prekė ar paslauga, kuri yra parduodama atskirai (subjekto arba kito subjekto), arba išteklius, kurį klientas jau gavo iš subjekto (įskaitant prekes ar paslaugas, kurias subjektas pagal sutartį jau yra perdavęs klientui) arba pagal kitą sandorį ar dėl kitų įvykių. Įvairūs veiksniai gali suteikti įrodymų, kad klientas gali turėti naudos iš prekės ar paslaugos naudodamas ją vieną arba kartu su kitais lengvai prieinamais ištekliais. Pavyzdžiui, tai, kad subjektas reguliariai atskirai parduoda prekę ar paslaugą, rodytų, kad klientas gali turėti naudos iš prekės ar paslaugos naudodamas ją vieną arba kartu su kitais lengvai prieinamais ištekliais.
29. Vertinant, ar subjekto pažadas perduoti prekes ar paslaugas klientui gali būti identifikuojamas atskirai pagal 27 straipsnio b punktą, būtina nustatyti, ar pažado pobūdis sutartyje yra perduoti kiekvieną iš tų prekių ar paslaugų atskirai, ar perduoti sudėtinį produktą ar produktus, kuriuos sudaro pažadėtos prekės ar paslaugos. Veiksniai, kurie rodo, kad du ar daugiau pažadų perduoti prekes ar paslaugas klientui negali būti atskirai identifikuojami, apima, be kita ko, šiuos dalykus:
- a) subjektas teikia reikšmingą paslaugą, kad prekės ar paslaugos kartu su kitomis sutartyje pažadėtomis prekėmis ar paslaugomis būtų įtrauktos į prekių ar paslaugų paketą, atitinkantį sudėtinį produktą ar produktus, kuriuos klientas užsakė sudarydamas sutartį. Kitaip tariant, subjektas naudoja prekes ar paslaugas kliento nurodytam sudėtiniam produktui ar produktams pagaminti ar pateikti. Sudėtinis produktas ar produktai gali apimti daugiau nei vieną etapą, elementą ar vienetą;
 - b) viena ar daugiau prekių ar paslaugų reikšmingai pakeičia ar pritaiko vieną ar daugiau kitų sutartyje pažadėtų prekių ar paslaugų arba yra reikšmingai pakeičiamos ar pritaikomos viena ar daugiau kitų sutartyje pažadėtų prekių ar paslaugų;
 - c) prekės ar paslaugos yra labai tarpusavyje priklausomos arba labai tarpusavyje susijusios. Kitaip tariant, kiekvieną iš prekių ar paslaugų reikšmingai veikia viena ar daugiau kitų sutartyje numatytų prekių ar paslaugų. Pavyzdžiui, tam tikrais atvejais dvi ar daugiau prekių ar paslaugų reikšmingai veikia viena kitą, nes subjektas negalėtų įvykdyti savo pažado, jei kiekvieną prekę ar paslaugą perduotų atskirai.
30. Jeigu pažadėta prekė ar paslauga nėra atskira, subjektas tą prekę ar paslaugą turi jungti su kitomis pažadėtomis prekėmis ar paslaugomis, kol identifikuoja prekių ar paslaugų paketą, kuris yra atskiras. Tam tikrais atvejais tai lemtų, kad subjektas visas sutartyje pažadėtas prekes ar paslaugas apskaitoje registruos kaip vieną bendrą veiklos įsipareigojimą.

Veiklos įsipareigojimų įvykdymas

31. **Subjektas turi pripažinti pajamas, kai subjektas veiklos įsipareigojimą įvykdo (arba tuo metu, kai vykdo) klientui perduodamas pažadėtą prekę ar paslaugą (t. y. turtą). Turtas perduodamas, kai klientas įgyja (arba jam įgyjant) to turto kontrolę.**
32. Kiekvienam veiklos įsipareigojimui, identifikuotam pagal 22–30 straipsnius, subjektas, sudarydamas sutartį, nustato, ar veiklos įsipareigojimą jis įvykdys per tam tikrą laikotarpį (pagal 35–37 straipsnius), ar veiklos įsipareigojimą jis įvykdys tam tikru momentu (pagal 38 straipsnį). Jeigu subjektas veiklos įsipareigojimo neįvykdo per tam tikrą laikotarpį, veiklos įsipareigojimas įvykdomas tam tikru momentu.
33. Prekės ir paslaugos yra turtas, net jeigu tik trumpam, kai jos yra gaunamos ir jomis yra naudojamosi (kaip daugelio paslaugų atveju). Turto kontrolė nurodo gebėjimą spręsti, kaip turtą naudoti, ir gauti iš esmės visą likusią jo teikiamą naudą. Kontrolė apima gebėjimą neleisti kitiems subjektams spręsti, kaip turtą naudoti, ir gauti jo teikiamos naudos. Turto teikiama nauda yra galimi pinigų srautai (įplaukos arba sumažėjusios išmokos), kuriuos galima gauti tiesiogiai ar netiesiogiai daugeliu būdų, pavyzdžiui:
- a) turtą naudojant prekėms gaminti arba paslaugoms teikti (įskaitant viešąsias paslaugas);
 - b) turtą naudojant kito turto vertei padidinti;
 - c) turtą naudojant įsipareigojimams įvykdyti arba sąnaudoms mažinti;
 - d) parduodant turtą arba jį iškeičiant;
 - e) įkeičiant turtą paskolai užtikrinti ir
 - f) laikant turtą.
34. Vertindamas, ar klientas įgyja turto kontrolę, subjektas turi atsižvelgti į bet kokią susitarimą atpirkti turtą (žr. B64–B76 straipsnius).

Per tam tikrą laikotarpį įvykdomi veiklos įsipareigojimai

35. Subjektas prekės ar paslaugos kontrolę perduoda per tam tikrą laikotarpį, taigi veiklos įsipareigojimą įvykdo ir pajamas pripažįsta per tam tikrą laikotarpį, jeigu atitinkamas vienas iš šių kriterijų:
- a) klientas vienu metu gauna naudą, kurią suteikia subjekto veikla vykdant sutartį (žr. B3–B4 straipsnius), ir ja pasinaudoja;
 - b) subjekto veikla sukuriamas arba pagerinamas turtas (pavyzdžiui, nebaigta gaminti produkcija), kurį klientas kontroliuoja, kol turtas yra kuriamas ar gerinamas (žr. B5 straipsnį), arba
 - c) subjekto veikla nesukuriamas turtas, kurį subjektas gali naudoti alternatyviai (žr. 36 straipsnį), o subjektas turi įgyvendintina teisę gauti mokėjimą už iki tam tikros datos baigtą vykdyti veiklą (žr. 37 straipsnį).
36. Subjektui vykdant veiklą sukurto turto subjektas negali naudoti alternatyviai, jeigu subjektas sutartimi apribojo galimybę lengvai nuspręsti turtą naudoti kitaip, kol tas turtas yra kuriamas arba gerinamas, arba praktiškai apribojo galimybę lengvai nuspręsti baigtą kurti turtą naudoti kitaip. Vertinimas, ar subjektas gali turtą naudoti alternatyviai, atliekamas sudarant sutartį. Sudarius sutartį subjektas negali atnaujinti turto alternatyvaus naudojimo vertinimo, nebent sutarties šalys patvirtina sutarties keitimą, kuriuo iš esmės pakeičiamas veiklos įsipareigojimas. B6–B8 straipsniuose pateikiami nurodymai, kaip įvertinti, ar turtą subjektas gali naudoti alternatyviai.

37. Vertindamas, ar turi įgyvendintą teisę gauti mokėjimą už iki tam tikros datos baigtą vykdyti veiklą pagal 35 straipsnio c punktą, subjektas turi atsižvelgti į sutarties sąlygas, taip pat į bet kokius sutarčiai taikomus teisės aktus. Teisė gauti mokėjimą už iki tam tikros datos baigtą vykdyti veiklą nebūtinai turi būti susieta su fiksuota suma. Vis dėlto bet kuriuo metu per visą sutarties galiojimo laikotarpį subjektas turi turėti teisę į sumą, kuria bent jau atlyginama už subjekto iki tam tikros datos baigtą vykdyti veiklą tuo atveju, jeigu klientas ar kita šalis nutraukia sutartį dėl kitų priežasčių nei subjekto pažadėtos veiklos neįvykdymas. B9–B13 straipsniuose pateikiami nurodymai, kaip įvertinti teisės gauti mokėjimą egzistavimą ir galimybę ją įgyvendinti ir ar subjekto teisė gauti mokėjimą suteiktą teisę subjektui gauti mokėjimą už iki tam tikros datos baigtą vykdyti veiklą.

Tam tikru momentu įvykdomi veiklos įsipareigojimai

38. Jeigu veiklos įsipareigojimas neįvykdomas per tam tikrą laikotarpį pagal 35–37 straipsnius, subjektas veiklos įsipareigojimą įvykdo tam tikru momentu. Siekdamas nustatyti, kuriuo momentu klientas įgyja pažadėto turto kontrolę, o subjektas įvykdo veiklos įsipareigojimą, subjektas turi atsižvelgti į kontrolei taikomus reikalavimus pagal 31–34 straipsnius. Be to, subjektas turi atsižvelgti į kontrolės perdavimo požymius, kurie, be kita ko, apima šiuos dalykus:
- a) subjektas turi galiojančią teisę gauti mokėjimą už turtą: jeigu klientas esamu metu yra įpareigotas sumokėti už turtą, tai gali rodyti, kad mainais klientas gavo galimybę spręsti, kaip turtą naudoti, ir gauti iš esmės visą likusią jo teikiamą naudą;
 - b) klientas turi nuosavybės teisę į turtą: nuosavybės teisė gali parodyti, kuri sutarties šalis gali spręsti, kaip turtą naudoti, ir gauti iš esmės visą likusią jo teikiamą naudą arba apriboti kitų subjektų galimybę gauti tą naudą. Todėl nuosavybės teisės į turtą perleidimas gali rodyti, kad klientas igijo turto kontrolę. Jeigu subjektas nuosavybės teisę išlaiko išimtinai kaip apsaugą nuo kliento nesumokėjimo, tos subjekto turimos teisės nekludytų klientui įgyti turto kontrolės;
 - c) subjektas fiziškai perdavė turtą: tai, kad klientas fiziškai turi turtą, gali rodyti, kad klientas gali spręsti, kaip turtą naudoti, ir gauti iš esmės visą likusią jo teikiamą naudą arba apriboti kitų subjektų galimybę gauti tą naudą. Vis dėlto fizinis turto turėjimas nebūtinai sutampa su turto kontrole. Pavyzdžiui, pagal tam tikrus atpirkimo sandorius ir tam tikrus konsignacijos susitarimus klientas ar komisionierius gali fiziškai turėti turtą, kurį kontroliuoja subjektas. Priešingai, pagal tam tikrus susitarimus, pagal kuriuos prekės pateikiamos vėlesnę nei sąskaitos išrašymo dieną (angl. *bill-and-hold*), subjektas gali fiziškai turėti turtą, kurį kontroliuoja klientas. B64–B76, B77–B78 ir B79–B82 straipsniuose pateikiami nurodymai atitinkamai dėl atpirkimo sandorių, konsignacijos susitarimų ir susitarimų, pagal kuriuos prekės pateikiamos vėlesnę nei sąskaitos išrašymo dieną;
 - d) klientui tenka reikšminga turto nuosavybės rizika ir nauda: reikšmingos turto nuosavybės ir naudos perleidimas klientui gali rodyti, kad klientas gavo galimybę spręsti, kaip turtą naudoti, ir gauti iš esmės visą likusią jo teikiamą naudą. Vis dėlto vertindamas pažadėto turto nuosavybės riziką ir naudą, subjektas turi atmesti bet kokią riziką, dėl kurios, be veiklos įsipareigojimo perduoti turtą, atsiranda atskiras veiklos įsipareigojimas. Pavyzdžiui, subjektas gali būti jau perdavęs turto kontrolę klientui, tačiau dar neįvykdęs papildomo veiklos įsipareigojimo – teikti su perduotu turtu susijusias techninės priežiūros paslaugas;
 - e) klientas priėmė turtą: tai, kad klientas priėmė turtą, gali rodyti, kad jis gavo galimybę spręsti, kaip turtą naudoti, ir gauti iš esmės visą likusią jo teikiamą naudą. Siekdamas įvertinti sutartinės kliento priėmimo sąlygos poveikį turto kontrolės perdavimo momento nustatymui, subjektas turi atsižvelgti į B83–B86 straipsniuose pateiktus nurodymus.

Pažangos siekiant visiškai įvykdyti veiklos įsipareigojimą vertinimas

39. Kiekvieno veiklos įsipareigojimo, įvykdomo per tam tikrą laikotarpį pagal 35–37 straipsnius, atveju subjektas pajamas turi pripažinti per tam tikrą laikotarpį įvertindamas pažangą siekiant visiškai įvykdyti tą veiklos įsipareigojimą. Pažangos vertinimo tikslas – parodyti subjekto veiklos rezultatus perduodant klientui pažadėtų prekių ar paslaugų kontrolę (t. y. kaip vykdomas subjekto veiklos įsipareigojimas).

40. Kiekvieno veiklos įsipareigojimo, įvykdomo per tam tikrą laikotarpį, atveju subjektas turi taikyti vieną pažangos vertinimo metodą ir tą metodą subjektas turi nuosekliai taikyti panašioms veiklos įsipareigojimams ir panašiomis aplinkybėmis. Kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje subjektas turi iš naujo įvertinti savo pažangą siekiant visiškai įvykdyti veiklos įsipareigojimą, įvykdomą per tam tikrą laikotarpį.

Pažangos vertinimo metodai

41. Tinkami pažangos vertinimo metodai apima produkcijos metodus ir sąnaudų metodus. B14–B19 straipsniuose pateikiami nurodymai dėl produkcijos metodų ir sąnaudų metodų taikymo subjekto pažangai, padarytai siekiant visiškai įvykdyti veiklos įsipareigojimą, įvertinti. Nustatydamas tinkamą pažangos vertinimo metodą subjektas turi atsižvelgti į subjekto klientui pažadėtos perduoti prekės ar paslaugos pobūdį.
42. Taikydamas pažangos vertinimo metodą subjektas į pažangos matą turi neįtraukti jokių prekių ar paslaugų, kurių kontrolės subjektas klientui neperduoda. Priešingai, į pažangos matą subjektas turi įtraukti visas prekes ar paslaugas, kurių kontrolę subjektas perduoda klientui vykdydamas tą veiklos įsipareigojimą.
43. Ilgainiui keičiantis aplinkybėms, subjektas turi atnaujinti savo pažangos matą, kad parodytų visus veiklos įsipareigojimo vykdymo rezultato pokyčius. Tokie subjekto pažangos mato pokyčiai apskaitoje registruojami kaip apskaitinio įverčio keitimas vadovaujantis 8-uju TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“.

Pagrįsti pažangos matai

44. Subjektas pajamas už veiklos įsipareigojimą, įvykdomą per tam tikrą laikotarpį, turi pripažinti, tik jeigu subjektas gali pagrįstai įvertinti savo pažangą siekiant visiškai įvykdyti veiklos įsipareigojimą. Subjektas negalėtų pagrįstai įvertinti savo pažangos siekiant visiškai įvykdyti veiklos įsipareigojimą, jeigu neturėtų patikimos informacijos, reikalingos, kad galėtų taikyti tinkamą pažangos vertinimo metodą.
45. Tam tikromis aplinkybėmis (pavyzdžiui, ankstyvais sutarties vykdymo etapais) subjektas gali nesugebėti pagrįstai įvertinti veiklos įsipareigojimo vykdymo rezultato, tačiau subjektas tikisi atgauti išlaidas, patirtas vykdant veiklos įsipareigojimą. Tokiomis aplinkybėmis subjektas turi pripažinti pajamas tik pagal patirtas išlaidas, kol ateis laikas, kai jis galės pagrįstai įvertinti veiklos įsipareigojimo vykdymo rezultatą.

VERTINIMAS

46. Kai veiklos įsipareigojimas yra įvykdytas (arba tuo metu, kai yra vykdomas), subjektas pajamomis turi pripažinti sandorio kainos sumą (į kurią neįtraukti kintamo atlygio įverčiai, apriboti pagal 56–58 straipsnius), kuri yra priskirta tam veiklos įsipareigojimui.

Sandorio kainos nustatymas

47. Siekdamas nustatyti sandorio kainą subjektas turi atsižvelgti į sutarties sąlygas ir savo įprastą verslo praktiką. Sandorio kaina yra atlygio suma, teisę į kurią subjektas tikisi turėti mainais už klientui perduodamas pažadėtas prekes ar paslaugas, išskyrus trečiųjų šalių vardu surinktas sumas (pavyzdžiui, tam tikrus pardavimo mokesčius). Sutartyje su klientu pažadėtas atlygis gali apimti fiksuotas sumas, kintamas sumas arba abiejų tipų sumas.
48. Kliento pažadėto atlygio pobūdis, laikas ir suma turi poveikį sandorio kainos įverčiui. Nustatydamas sandorio kainą subjektas turi atsižvelgti į visų šių elementų poveikį:

a) kintamo atlygio (žr. 50–55 ir 59 straipsnius);

b) ribojamųjų kintamo atlygio įverčių (žr. 56–58 straipsnius);

c) reikšmingo finansavimo komponento egzistavimo sutartyje (žr. 60–65 straipsnius);

d) nepiniginio atlygio (žr. 66–69 straipsnius) ir

e) klientui mokėtino atlygio (žr. 70–72 straipsnius).

49. Siekdamas nustatyti sandorio kainą subjektas turi vadovautis prielaida, kad prekės ar paslaugos bus perduotos klientui, kaip pažadėta pagal esamą sutartį, ir kad sutartis nebus panaikinta, atnaujinta ar keičiama.

Kintamas atlygis

50. Jeigu sutartyje pažadėtas atlygis apima kintamą sumą, subjektas turi apskaičiuoti atlygio sumą, teisę į kurią subjektas turės mainais už klientui perduodamas pažadėtas prekes ar paslaugas.
51. Atlygio suma gali kisti dėl nuolaidų, kainos sumažinimo, lėšų grąžinimo, kreditų, lengvatinių kainų, paskatų, premijų už veiklos rezultatus, delspinigių ar panašių elementų. Pažadėtas atlygis taip pat gali kisti, jeigu subjekto teisė į atlygį priklauso nuo būsimo įvykio įvykimo ar neįvykimo. Pavyzdžiui, atlygio suma būtų kintama, jeigu produktas būtų parduodamas su teise jį grąžinti arba jeigu kaip premija už veiklos rezultatus, kai pasiekiamas tam tikras svarbus etapas, būtų pažadėta fiksuota suma.
52. Su kliento pažadėtu atlygiu susijęs kintamumas gali būti aiškiai nurodytas sutartyje. Be sutarties sąlygų, pažadėtas atlygis yra kintamas, jeigu egzistuoja bet kuri iš šių aplinkybių:
- a) klientas turi pagrįstą lūkestį, atsirandantį dėl įprastos subjekto verslo praktikos, paskelbtos tvarkos ar specifinių teiginių, kad subjektas priims atlygio sumą, mažesnę už sutartyje nustatytą kainą. Tai yra, tikimasi, kad subjektas pasiūlys lengvatinę kainą. Priklausomai nuo jurisdikcijos, pramonės šakos ar kliento, šis pasiūlymas gali būti nurodomas kaip nuolaida, kainos sumažinimas, lėšų grąžinimas arba kreditas;
 - b) kiti faktai ir aplinkybės rodo, kad, sudarydamas sutartį su klientu, subjektas klientui ketina pasiūlyti lengvatinę kainą.
53. Subjektas turi apskaičiuoti kintamo atlygio sumą naudodamas bet kurį iš toliau nurodytų metodų, priklausomai nuo to, kuris metodas, subjekto manymu, geriau parodys tikėtiną atlygio sumą, į kurią jis turės teisę:
- a) tikėtina vertė: tikėtina vertė yra pagal tikimybę įvertintų svertinių reikšmių suma galimų atlygio sumų eilėje. Tikėtina vertė gali būti tinkamas kintamo atlygio sumos įvertis, jeigu subjektas turi daug panašių požymių turinčių sutarčių;
 - b) labiausiai tikėtina suma: labiausiai tikėtina suma yra viena labiausiai tikėtina suma galimų atlygio sumų eilėje (t. y. vienas labiausiai tikėtinas sutarties rezultatas). Labiausiai tikėtina suma gali būti tinkamas kintamo atlygio sumos įvertis, jeigu sutartis turi tik du galimus rezultatus (pavyzdžiui, subjektas arba gauna premiją už veiklos rezultatus, arba ne).
54. Apskaičiuodamas neapibrėžtumo poveikį kintamo atlygio sumai, į kurią subjektas turės teisę, subjektas turi nuosekliai taikyti vieną metodą visą sutarties galiojimo laikotarpį. Be to, subjektas turi atsižvelgti į visą informaciją (praeities, esamus ir prognozuojamus duomenis), kuri yra pagrįstai prieinama subjektui, ir turi nustatyti pagrįstą galimo atlygio sumų skaičių. Kintamo atlygio sumai apskaičiuoti subjektas paprastai naudos informaciją, panašią į informaciją, kurią subjekto vadovybė naudoja konkursų ir pasiūlymų teikimo procedūrose ir nustatydamas pažadėtų prekių ar paslaugų kainas.

Lėšų grąžinimo įsipareigojimai

55. Subjektas turi pripažinti lėšų grąžinimo įsipareigojimą, jeigu subjektas iš kliento gauna atlygį ir tikisi dalį to atlygio ar jį visą grąžinti klientui. Lėšų grąžinimo įsipareigojimas vertinamas gauto (arba gautino) atlygio suma, į kurią subjektas nesitiki turėti teisės (t. y. į sandorio kainą neįtrauktos sumos). Lėšų grąžinimo įsipareigojimas (ir atitinkamas sandorio kainos, taigi ir *sutarties įsipareigojimo* pakeitimas) turi būti atnaujinamas kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje atsižvelgiant į pasikeitusias aplinkybes. Siekdamas apskaitoje registruoti lėšų grąžinimo įsipareigojimą, susijusį su pardavimu su teise grąžinti, subjektas turi taikyti B20–B27 straipsniuose pateiktus nurodymus.

Ribojamieji kintamo atlygio įverčiai

56. Subjektas į sandorio kainą įtraukia kintamo atlygio sumos, apskaičiuotos pagal 53 straipsnį, dalį arba visą sumą tik tiek, kiek yra labai tikėtina, kad pripažinta kaupiamoji pajamų suma reikšmingai nesumažės, kai vėliau bus panaikintas su kintamu atlygiu siejamas neapibrėžtumas.
57. Vertindamas, ar yra labai tikėtina, kad pripažinta kaupiamoji pajamų suma reikšmingai nesumažės, kai tik bus panaikintas su kintamu atlygiu siejamas neapibrėžtumas, subjektas turi atsižvelgti ir į pajamų sumažėjimo tikėtinumą, ir į mastą. Veiksniai, galintys padidinti pajamų sumažėjimo tikėtinumą ir mastą, be kita ko, apima bet kurį iš šių dalykų:
- a) atlygio suma labai priklauso nuo veiksmų, kuriems subjektas negali daryti įtakos. Šie veiksniai gali apimti rinkos kintamumą, trečiųjų šalių sprendimus ar veiksmus, oro sąlygas ir didelę pažadėtos prekės ar paslaugos pasenimo riziką;
 - b) neapibrėžtumas dėl atlygio sumos veikiausiai nebus panaikintas ilgą laikotarpį;
 - c) subjekto patirtis (arba kitokie įrodymai), susijusi su panašių tipų sutartimis, yra ribota arba ta patirtis (ar kitokie įrodymai) turi ribotą prognozuojamąją vertę;
 - d) subjektas paprastai arba siūlo daug įvairių lengvatinių kainų galimybių, arba keičia mokėjimo sąlygas panašiose sutartyse panašiomis aplinkybėmis;
 - e) sutartyje numatyta daug ir įvairių galimų atlygio sumų.
58. Subjektas turi taikyti B63 straipsnį, kad apskaitoje registruotų atlygį, kuris gautas kaip pardavimais arba naudojimu pagrįstas honoraras, pažadėtas mainais už intelektualinės nuosavybės licenciją.

Pakartotinis kintamo atlygio įvertinimas

59. Kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje subjektas turi atnaujinti apskaičiuotą sandorio kainą (be kita ko, atnaujinti savo vertinimą, ar kintamo atlygio įvertis yra apribotas), kad ji teisingai parodytų aplinkybes, vyraujančias ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, ir aplinkybių pokyčius per ataskaitinį laikotarpį. Subjektas sandorio kainos pokyčius apskaitoje turi registruoti pagal 87–90 straipsnius.

Reikšmingo finansavimo komponento egzistavimas sutartyje

60. Nustatydamas sandorio kainą subjektas turi pakoreguoti pažadėtą atlygio sumą pagal pinigų laiko vertės poveikį, jeigu dėl sutarties šalių sutarto (tiesiogiai arba netiesiogiai) mokėjimų laiko klientas arba subjektas gauna reikšmingą naudą, susijusią su prekių ar paslaugų perdavimu klientui finansavimu. Šiomis aplinkybėmis sutartyje yra reikšmingas finansavimo komponentas. Reikšmingas finansavimo komponentas gali egzistuoti neatsižvelgiant į tai, ar finansavimo pažadas sutartyje yra pateiktas tiesiogiai, ar yra numanomas pagal sutarties šalių sutartas mokėjimo sąlygas.

61. Koreguodamas pažadėtą atlygio sumą pagal reikšmingą finansavimo komponentą subjektas turi pripažinti pajamas suma, atitinkančia kainą, kurią klientas būtų sumokėjęs už pažadėtas prekes ar paslaugas, jeigu klientas už tas prekes ar paslaugas būtų mokėjęs pinigais, kai jos buvo perduotos (arba kai jos buvo perduodamos) klientui (t. y. pinigais mokama pardavimo kaina). Vertindamas, ar sutartyje yra finansavimo komponentas ir ar tas finansavimo komponentas yra reikšmingas sutarčiai, subjektas turi atsižvelgti į visus svarbius faktus ir aplinkybes, įskaitant abu šiuos dalykus:
- a) skirtumą, jei jis yra, tarp pažadėto atlygio sumos ir pinigais mokamos pažadėtų prekių ar paslaugų pardavimo kainos ir
 - b) bendrą abiejų šių dalykų poveikį:
 - i) laikotarpio nuo tada, kai subjektas pažadėtas prekes ar paslaugas perduoda klientui, iki tada, kai klientas sumoka už tas prekes ar paslaugas, tikėtinos trukmės ir
 - ii) atitinkamoje rinkoje vyraujančių palūkanų normų.
62. Nepaisant 61 straipsnyje nurodyto vertinimo, sutartis su klientu neturėtų reikšmingo finansavimo komponento, jeigu egzistuoja bet kuris iš šių veiksnių:
- a) klientas už prekes ar paslaugas sumokėjo iš anksto ir tų prekių ar paslaugų perdavimo laikas nustatomas kliento nuožiūra;
 - b) didelė kliento pažadėto atlygio suma yra kintama ir to atlygio suma ar mokėjimo laikas kinta priklausomai nuo būsimo įvykio, kurio klientas ar subjektas iš esmės nekontroliuoja, įvykimo arba neįvykimo (pavyzdžiui, jeigu atlygis yra pardavimais pagrįstas honoraras);
 - c) skirtumas tarp pažadėto atlygio ir pinigais mokamos prekės ar paslaugos kainos (kaip aprašyta 61 straipsnyje) susidaro dėl kitų priežasčių nei lėšų suteikimas klientui ar subjektui, ir tų sumų skirtumas proporcingai atitinka skirtumo priežastį. Pavyzdžiui, mokėjimo sąlygomis subjektui ar klientui gali būti teikiama apsauga tuo atveju, jeigu kita šalis tinkamai neįvykdytų kai kurių ar visų prievolių pagal sutartį.
63. Galima taikyti tokį praktinį sprendimą: subjektui nereikia koreguoti pažadėtos atlygio sumos pagal reikšmingo finansavimo komponento poveikį, jeigu sudarydamas sutartį subjektas tikisi, kad laikotarpis nuo tada, kai subjektas pažadėtą prekę ar paslaugą perduos klientui, iki tada, kai klientas už tą prekę ar paslaugą sumokės, bus vieni metai arba trumpesnis.
64. Kad įgyvendintų 61 straipsnyje nustatytą tikslą, koreguodamas pažadėtą atlygio sumą pagal reikšmingą finansavimo komponentą, subjektas turi naudoti diskonto normą, kuri būtų parodyta atskiru finansavimo sandoriu tarp subjekto ir jo kliento sudarant sutartį. Ta norma atitiktų šalies, kuri pagal sutartį gauna finansavimą, kredito savybes, taip pat bet kokią užtikrinimo priemonę ar garantiją, kurią teikia klientas ar subjektas, įskaitant pagal sutartį perduodamą turtą. Subjektas tą normą gali nustatyti nurodydamas normą, kuria pažadėto atlygio nominalioji suma diskontuojama iki kainos, kurią klientas mokėtų pinigais už prekes ar paslaugas, kai jos yra perduotos (arba kai jos yra perduodamos) klientui. Sudarius sutartį subjektas negali atnaujinti diskonto normos pagal palūkanų normų pokyčius ar kitas aplinkybes (pavyzdžiui, pagal kliento kredito rizikos vertinimo pakeitimą).
65. Subjektas finansavimo poveikį (palūkanų pajamas ar palūkanų išlaidas) bendrųjų pajamų ataskaitoje pateikia atskirai nuo pajamų pagal sutartis su klientais. Palūkanų pajamos ar palūkanų išlaidos yra pripažįstamos tik tiek, kiek apskaitoje sutarčiai su klientu pripažįstamas *sutarties turtas* (arba gautina suma) arba sutarties išipareigojimas.

Nepiniginis atlygis

66. Siekdamas nustatyti sandorio kainą sutartims, kuriose klientas pažada ne piniginių, bet kito pavidalo atlygį, subjektas nepiniginį atlygį (arba nepiniginio atlygio pažadą) turi vertinti tikrąja verte.
67. Jeigu subjektas negali pagrįstai apskaičiuoti nepiniginio atlygio tikrosios vertės, subjektas atlygį turi vertinti netiesiogiai pagal prekių ar paslaugų, pažadėtų už atlygį klientui (ar tam tikros kategorijos klientui), atskirą pardavimo kainą.
68. Nepiniginio atlygio tikroji vertė gali kisti dėl atlygio pavidalo (pavyzdžiui, pasikeitus akcijų, kurias subjektas turi teisę gauti iš kliento, kainai). Jeigu kliento pažadėto nepiniginio atlygio tikroji vertė kinta ne vien dėl atlygio pavidalo, bet dėl kitų priežasčių (pavyzdžiui, tikroji vertė gali kisti dėl subjekto veiklos rezultatų), subjektas turi taikyti 56–58 straipsnių reikalavimus.
69. Jeigu klientas prisideda prekėmis ar paslaugomis (pavyzdžiui, medžiagomis, įranga ar darbo jėga), kad subjektui būtų lengviau įvykdyti sutartį, subjektas turi įvertinti, ar jis įgyja tų pateiktų prekių ar suteiktų paslaugų kontrolę. Jeigu taip, subjektas pateiktas prekes ar suteiktas paslaugas apskaitoje registruoja kaip nepiniginį atlygį, gautą iš kliento.

Klientui mokėtinas atlygis

70. Klientui mokėtinas atlygis apima pinigines sumas, kurias subjektas moka arba tikisi mokėti klientui (arba kitoms šalims, kurios iš kliento perka subjekto prekes ar paslaugas). Klientui mokėtinas atlygis taip pat apima kreditą ar kitus elementus (pavyzdžiui, kuponą arba čekį), kuriais galima padengti subjektui (arba kitoms šalims, kurios iš kliento perka subjekto prekes ar paslaugas) mokėtinas sumas. Klientui mokėtiną atlygį subjektas apskaitoje registruoja kaip sandorio kainos, taigi ir pajamų, sumažėjimą, nebent klientui mokėjimas atliekamas mainais už atskirą prekę ar paslaugą (kaip aprašyta 26–30 straipsniuose), kurią klientas perduoda subjektui. Jeigu klientui mokėtinas atlygis apima kintamą sumą, subjektas turi apskaičiuoti sandorio kainą (be kita ko, įvertinti, ar kintamo atlygio įvertis yra apribotas) pagal 50–58 straipsnius.
71. Jeigu klientui mokėtinas atlygis yra mokėjimas už atskirą prekę ar paslaugą, gautą iš kliento, tuomet subjektas prekės ar paslaugos pirkimą apskaitoje registruoja tuo pačiu būdu, kuriuo apskaitoje registruoja kitus pirkimus iš tiekėjų. Jeigu klientui mokėtino atlygio suma viršija atskiros prekės ar paslaugos, kurią subjektas gauna iš kliento, tikrąją vertę, subjektas tokį perviršį apskaitoje turi registruoti kaip sandorio kainos sumažėjimą. Jeigu subjektas negali pagrįstai apskaičiuoti prekės ar paslaugos, gautos iš kliento, tikrosios vertės, jis visą klientui mokėtiną atlygį apskaitoje registruoja kaip sandorio kainos sumažėjimą.
72. Todėl, jeigu klientui mokėtinas atlygis apskaitoje registruojamas kaip sandorio kainos sumažėjimas, subjektas turi pripažinti pajamų sumažėjimą, kai įvyksta (arba kai vyksta) vėlesnis iš šių įvykių:
- a) subjektas pripažįsta pajamas už susijusių prekių ar paslaugų perdavimą klientui ir
 - b) subjektas sumoka arba pažada sumokėti atlygį (net jeigu mokėjimas priklauso nuo būsimo įvykio). Tas pažadas gali būti numanomas pagal įprastą subjekto verslo praktiką.

Sandorio kainos priskyrimas veiklos įsipareigojimams

73. Priskirdamas sandorio kainą subjektas kiekvienam veiklos įsipareigojimui (arba atskirai prekei ar paslaugai) turi priskirti tokią sandorio kainos sumą, kuri parodo atlygio sumą, į kurią subjektas tikisi turėti teisę mainais už klientui perduodamas pažadėtas prekes ar paslaugas.

74. Kad įgyvendintų priskyrimo tikslą, subjektas turi priskirti sandorio kainą kiekvienam sutartyje identifiкуotam veiklos įsipareigojimui remdamasis atitinkama atskira pardavimo kaina pagal 76–80 straipsnius, išskyrus atvejus, nurodytus 81–83 straipsniuose (priskiriant nuolaidas) ir 84–86 straipsnius (priskiriant atlygį, kuris apima kintamas sumas).
75. 76–86 straipsniai netaikomi, jeigu sutartyje nustatytas tik vienas veiklos įsipareigojimas. Tačiau 84–86 straipsniai gali būti taikomi, jeigu subjektas pažada perduoti atskirų prekių ar paslaugų rinkinį, kuris identifiкуojamas kaip vienas bendras veiklos įsipareigojimas pagal 22 straipsnio b punktą, o pažadėtas atlygis apima kintamas sumas.

Priskyrimas remiantis atskiromis pardavimo kainomis

76. Siekdamas priskirti sandorio kainą kiekvienam veiklos įsipareigojimui pagal atitinkamą atskirą pardavimo kainą, subjektas, sudarydamas sutartį, turi nustatyti atskiros prekės ar paslaugos, susijusios su kiekvienu sutartyje nustatytu veiklos įsipareigojimu, atskirą pardavimo kainą ir sandorio kainą proporcingai priskirti pagal tas atskiras pardavimo kainas.
77. Atskira pardavimo kaina yra kaina, už kurią subjektas pažadėtą prekę ar paslaugą parduotų klientui atskirai. Geriausias atskiros pardavimo kainos įrodymas yra prekės ar paslaugos stebima kaina, kai subjektas tą prekę ar paslaugą parduoda atskirai panašiomis aplinkybėmis panašioms klientams. Pagal sutartį nustatyta arba kainoraštinė prekės ar paslaugos kaina gali būti (tačiau neturi būti daroma prielaida, kad yra) atskira tos prekės ar paslaugos pardavimo kaina.
78. Jeigu atskira pardavimo kaina nėra tiesiogiai stebima, subjektas atskirą pardavimo kainą turi apskaičiuoti tokia suma, kuri leistų sandorio kainą priskirti pagal 73 straipsnyje nustatytą priskyrimo tikslą. Apskaičiuodamas atskirą pardavimo kainą, subjektas turi atsižvelgti į visą informaciją (įskaitant rinkos sąlygas, su subjektu susijusius konkrečius veiksnius ir informaciją apie klientą arba kliento kategoriją), kuri yra pagrįstai prieinama subjektui. Tai darydamas subjektas turi kuo daugiau naudoti stebimus duomenis ir nuosekliai taikyti apskaičiavimo metodą panašiomis aplinkybėmis.
79. Tinkami prekės ar paslaugos atskiros pardavimo kainos apskaičiavimo metodai, be kita ko, apima šiuos metodus:
- a) pakoreguotą rinkos vertinimo metodą: subjektas galėtų įvertinti rinką, kurioje parduoda prekes ar paslaugas, ir apskaičiuoti kainą, kurią tos rinkos klientas sutiktų mokėti už tas prekes ar paslaugas. Taikant tą metodą taip pat galėtų būti naudojamos subjekto konkurentų kainos už panašias prekes ar paslaugas, prireikus jas pakoreguojant, kad atitiktų subjekto sąnaudas ir pelno maržas;
 - b) tikėtinų savikainos ir pelno maržos metodą: subjektas galėtų numatyti tikėtiną veiklos įsipareigojimo įvykdymo išlaidas ir paskui pridėti atitinkamą pelno maržą tai prekei ar paslaugai;
 - c) likutinės vertės metodą: subjektas gali apskaičiuoti atskirą pardavimo kainą iš bendros sandorio kainos atimdamas kitų sutartyje pažadėtų prekių ar paslaugų stebimų atskirų pardavimo kainų sumą. Tačiau subjektas gali taikyti likutinės vertės metodą atskirai prekės ar paslaugos kainai apskaičiuoti pagal 78 straipsnį, tik jeigu atitinkamas vienas iš šių kriterijų:
 - i) subjektas parduoda tą pačią prekę ar paslaugą skirtingiems klientams (tuo pačiu arba beveik tuo pačiu metu) už labai įvairias sumas (t. y. pardavimo kaina yra labai kintama, nes iš praeities sandorių ar kitų stebimų įrodymų neįmanoma nustatyti reprezentatyvios atskiros pardavimo kainos) arba
 - ii) subjektas dar nenustatė tos prekės ar paslaugos kainos ir prekę ar paslaugą anksčiau atskirai nebuvo parduodama (t. y. pardavimo kaina yra neapibrėžta).

80. Apskaičiuojant sutartyje pažadėtų prekių ar paslaugų atskiras pardavimo kainas gali reikėti derinti metodus, jeigu dviejų ar didesnio skaičiaus tų prekių ar paslaugų atskiros pardavimo kainos yra labai kintamos ar neapibrėžtos. Pavyzdžiui, pažadėtų prekių ar paslaugų, kurių atskiros pardavimo kainos yra labai kintamos ar neapibrėžtos, agreguotai atskirai pardavimo kainai apskaičiuoti subjektas gali taikyti likutinės vertės metodą ir paskui taikyti kitą metodą, kad apskaičiuotų pavienių prekių ar paslaugų, įtrauktų į apskaičiuotą agreguotą atskirą pardavimo kainą, kuri buvo nustatyta pagal likutinės vertės metodą, atskiras pardavimo kainas. Kai apskaičiuodamas kiekvienos sutartyje pažadėtos prekės ar paslaugos atskirą pardavimo kainą subjektas derina metodus, subjektas turi įvertinti, ar sandorio kainos priskyrimas tomis apskaičiuotomis atskiromis pardavimo kainomis atitiktų 73 straipsnyje nustatytą priskyrimo tikslą ir 78 straipsnyje nustatytus atskirų pardavimo kainų apskaičiavimo reikalavimus.

Nuolaidos priskyrimas

81. Klientas gauna nuolaidą už prekių ar paslaugų paketo pirkimą, jeigu tų sutartyje pažadėtų prekių ar paslaugų atskirų pardavimo kainų suma viršija sutartyje pažadėtą atlygį. Išskyrus atvejus, kai subjektas turi stebimų įrodymų pagal 82 straipsnį, kad visa nuolaida yra susijusi tik su vienu ar daugiau, tačiau ne su visais sutartyje nustatytais veiklos išpareigojimais, subjektas nuolaidą turi priskirti proporcingai visiems sutartyje nustatytiems veiklos išpareigojimams. Šiomis aplinkybėmis nuolaida proporcingai priskiriama todėl, kad subjektas sandorio kainą kiekvienam veiklos išpareigojimui priskyrė remdamasis susijusių atskirų prekių ar paslaugų atitinkamomis atskiromis sandorio kainomis.
82. Subjektas visą nuolaidą turi priskirti vienam ar daugiau, tačiau ne visiems sutartyje nustatytiems veiklos išpareigojimams, jeigu atitinkami visi šie kriterijai:
- a) subjektas kiekvieną sutartyje nurodytą atskirą prekę ar paslaugą (arba kiekvieną atskirų prekių ar paslaugų paketą) reguliariai parduoda atskirai;
 - b) subjektas taip pat reguliariai atskirai parduoda paketą (-us), sudarytą (-us) iš tam tikrų tų atskirų prekių ar paslaugų, pritaikydamas nuolaidą kiekvieną paketą sudarančių prekių ar paslaugų atskiroms pardavimo kainoms, ir
 - c) kiekvienam 82 straipsnio b punkte aprašytam prekių ar paslaugų paketui taikoma nuolaida iš esmės yra tokia pati kaip ir sutartyje nustatyta nuolaida, o išnagrinėjus kiekvieną paketą sudarančias prekes ar paslaugas gaunama stebimų įrodymų, kad yra veiklos išpareigojimas (ar veiklos išpareigojimai), kuriam priskiriama visa sutartyje nustatyta nuolaida.
83. Jeigu visa nuolaida priskiriama vienam ar daugiau sutartyje nustatytų veiklos išpareigojimų pagal 82 straipsnį, subjektas nuolaidą turi priskirti prieš taikydamas likutinės vertės metodą prekės ar paslaugos atskirai pardavimo kainai apskaičiuoti pagal 79 straipsnio c punktą.

Kintamo atlygio priskyrimas

84. Sutartyje pažadėtas kintamas atlygis gali būti priskiriamas visai sutarčiai arba konkrečiai sutarties daliai, pavyzdžiui, vienai iš šių:
- a) vienam ar daugiau, tačiau ne visiems sutartyje nustatytiems veiklos išpareigojimams (pavyzdžiui, premija gali būti siejama su sąlyga, kad subjektas pažadėtą prekę ar paslaugą perduotų per nurodytą laikotarpį) arba
 - b) vienai ar daugiau, tačiau ne visoms atskiroms prekėms ar paslaugoms, pažadėtoms atskirų prekių ar paslaugų rinkinyje, kuris sudaro vieną bendrą veiklos išpareigojimą pagal 22 straipsnio b punktą (pavyzdžiui, atlygis, pažadėtas už antrus metus pagal dvejų metų valymo paslaugų sutartį, padidės remiantis konkrečia infliacijos indekso pokyčiais).
85. Subjektas visą kintamą sumą (ir vėlesnius tos sumos pokyčius) turi priskirti veiklos išpareigojimui arba atskirai prekei ar paslaugai, sudarančiai vieną bendrą veiklos išpareigojimą pagal 22 straipsnio b punktą, jeigu atitinkami abu šie kriterijai:

- a) kintamo mokėjimo sąlygos yra susijusios konkrečiai su subjekto pastangomis įvykdyti veiklos įsipareigojimą arba perduoti atskirą prekę ar paslaugą (arba su konkrečiu rezultatu, gaunamu įvykdžius veiklos įsipareigojimą arba perdavus atskirą prekę ar paslaugą) ir
- b) visos kintamos atlygio sumos priskyrimas veiklos įsipareigojimui ar atskirai prekei ar paslaugai atitinka 73 straipsnyje nustatytą priskyrimo tikslą, atsižvelgiant į visus sutartyje nustatytus veiklos įsipareigojimus ir mokėjimo sąlygas.

86. Siekiant priskirti likusią sandorio kainos sumą, neatitinkančią 85 straipsnio kriterijų, taikomi 73–83 straipsniuose nustatyti priskyrimo reikalavimai.

Sandorio kainos pokyčiai

- 87. Sudarius sutartį sandorio kaina gali keistis dėl įvairių priežasčių, įskaitant neapibrėžtų įvykių išaiškinimą arba kitus aplinkybių pokyčius, dėl kurių pasikeičia atlygio suma, teisę į kurią subjektas tikisi turėti mainais už pažadėtas prekes ar paslaugas.
- 88. Subjektas sutartyje veiklos įsipareigojimams turi priskirti bet kokius vėlesnius sandorio kainos pokyčius tokiu pačiu pagrindu kaip ir sudarydamas sutartį. Dėl tos priežasties subjektas iš naujo neturi priskirti sandorio kainos, kad parodytų atskirų pardavimo kainų pokyčius sudarius sutartį. Sumos, priskirtos įvykdytam veiklos įsipareigojimui, pripažįstamos pajamomis arba pajamų sumažėjimu per laikotarpį, kuriuo pasikeičia sandorio kaina.
- 89. Subjektas turi priskirti visą sandorio kainos pokytį vienam arba keliems, bet ne visiems veiklos įsipareigojimams arba atskiroms prekėms ar paslaugoms, pažadėtoms rinkinyje, kuris sudaro vieną bendrą veiklos įsipareigojimą pagal 22 straipsnio b punktą, tik tuo atveju, jeigu atitinkami 85 straipsnyje nustatyti kintamo atlygio priskyrimo kriterijai.
- 90. Subjektas turi apskaityti sandorio kainos pokytį, kuris atsiranda dėl sutarties pakeitimo pagal 18–21 straipsnius. Tačiau dėl sandorio kainos pokyčio, kuris atsiranda po sutarties pakeitimo, subjektas turi taikyti 87–89 straipsnius, kad priskirtų sandorio kainos pokytį bet kuriuo iš šių taikytinų būdų:
 - a) subjektas priskiria sandorio kainos pokytį veiklos įsipareigojimams, identifikuotiems sutartyje prieš jos pakeitimą, jeigu ir tik tiek, kiek sandorio kainos pokytis priskirtinas prieš pakeitimą pažadėto kintamo atlygio sumai ir pakeitimas apskaitoje registruojamas pagal 21 straipsnio a punktą;
 - b) visais kitais atvejais, kuriais pakeitimas apskaitoje neregistruojamas kaip atskira sutartis pagal 20 straipsnį, subjektas turi priskirti sandorio kainos pokytį veiklos įsipareigojimams pagal pakeistą sutartį (t. y. veiklos įsipareigojimams, kurie buvo neįvykdyti arba iš dalies neįvykdyti iš karto po pakeitimo).

SUTARTIES IŠLAIDOS

Papildomos sutarties sudarymo išlaidos

- 91. Subjektas turi pripažinti papildomas sutarties su klientu sudarymo išlaidas kaip turtą, jeigu subjektas tikisi šias išlaidas atgauti.
- 92. Papildomos sutarties sudarymo išlaidos – tokios išlaidos, kurias subjektas patiria siekdamas sudaryti sutartį su klientu ir kurių jis nebūtų patyręs, jeigu nebūtų sudaręs sutarties (pavyzdžiui, pardavimo komisiniai).

93. Papildomos sutarties sudarymo išlaidos, kurios buvo patirtos nepaisant to, ar sutartis buvo sudaryta, pripažįstamos sąnaudomis tada, kai jos patiriamos, nebent šios išlaidos yra aiškiai priskiriamos klientui nepaisant to, ar sutartis sudaroma.
94. Subjektas gali taikyti tokį praktinį sprendimą: papildomas sutarties sudarymo išlaidas gali pripažinti sąnaudomis tada, kai jos patiriamos, jeigu turto, kurį subjektas kitu atveju būtų pripažinęs, amortizacijos laikotarpis yra vieni metai arba trumpesnis.

Sutarties vykdymo išlaidos

95. Jeigu išlaidoms, patirtoms vykdant sutartį su klientu, netaikomas kitas standartas (pavyzdžiui, 2-asis TAS „Atsargos“, 16-asis TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai“ arba 38-asis TAS „Nematerialusis turtas“), subjektas turtu turi pripažinti išlaidas, patirtas vykdant sutartį, tik jeigu tos išlaidos atitinka visus šiuos kriterijus:
- a) **išlaidos yra tiesiogiai susijusios su sutartimi arba su numatoma sutartimi, kurią subjektas gali konkrečiai identifikuoti (pavyzdžiui, išlaidos, susijusios su paslaugomis, teiktinomis pagal atnaujintą esamą sutartį, arba išlaidos, sudarančios turtą, perduotiną pagal konkrečią sutartį, kuri dar nebuvo patvirtinta);**
 - b) **išlaidos sukuria arba padidina subjekto išteklius, kurie bus panaudoti, kad veiklos įsipareigojimai būtų vykdomi (arba toliau vykdomi) ateityje, ir**
 - c) **išlaidas tikimasi atgauti.**
96. Išlaidas, patirtas vykdant sutartį su klientu, kurioms taikomas kitas standartas, subjektas apskaitoje turi registruoti pagal tuos kitus standartus.
97. Tiesiogiai su sutartimi (arba konkrečia numatoma sutartimi) susijusios išlaidos apima bet kurias iš toliau nurodytų išlaidų:
- a) tiesiogines darbo išlaidas (pavyzdžiui, darbuotojų, kurie tiesiogiai teikia pažadėtas paslaugas klientui, atlyginimus ir darbo užmokestį);
 - b) tiesiogines išlaidas medžiagoms (pavyzdžiui, medžiagoms, naudojamoms teikiant pažadėtas paslaugas klientui);
 - c) išlaidų, kurios tiesiogiai susijusios su sutartimi arba pagal sutartį vykdoma veikla (pavyzdžiui, sutarties valdymo ir priežiūros, draudimo ir įrankių, įrenginių ir naudojimo teise valdomo turto, naudojamų sutarčiai vykdyti, nusidėvėjimo išlaidos), priskyrimą;
 - d) išlaidas, kurios aiškiai priskiriamos klientui pagal sutartį, ir
 - e) kitas išlaidas, kurios patiriamos tik todėl, kad subjektas sudarė sutartį (pavyzdžiui, mokėjimus subrangovams).
98. Subjektas turi pripažinti šias išlaidas sąnaudomis tada, kai jos patiriamos:
- a) bendrąsias ir administracines išlaidas (nebent šios išlaidos yra aiškiai priskiriamos klientui pagal sutartį; tokiu atveju subjektas šias išlaidas vertina pagal 97 straipsnį);
 - b) atliekų, darbo arba kitų išteklių išlaidas sutarčiai vykdyti, kurios nebuvo parodytos sutarties kainoje;
 - c) išlaidas, kurios susijusios su įvykdytais veiklos įsipareigojimais (arba iš dalies įvykdytais veiklos įsipareigojimais) pagal sutartį (t. y. išlaidas, kurios susijusios su praeityje vykdyta veikla), ir

- d) išlaidas, kurių subjektas negali atskirti: ar išlaidos susijusios su neįvykdytais veiklos įsipareigojimais, ar su įvykdytais veiklos įsipareigojimais (arba iš dalies įvykdytais veiklos įsipareigojimais).

Turto amortizacija ir vertės sumažėjimas

99. Turtas, pripažįstamas pagal 91 ar 95 straipsnį, turi būti amortizuojamas sistemingai, t. y. atitinkamai su prekių ar paslaugų, su kuriomis tas turtas susijęs, perdavimu klientui. Turtas gali būti susijęs su prekėmis ar paslaugomis, perduodamomis pagal konkrečią numatomą sutartį (kaip aprašyta 95 straipsnio a punkte).
100. Subjektas turi atnaujinti amortizaciją, kad parodytų reikšmingus subjekto tikėtino prekių ar paslaugų, su kuriomis susijęs turtas, perdavimo klientui laiko pokyčius. Toks pokytis apskaitoje turi būti registruojamas kaip apskaitinio įverčio keitimas pagal 8-ąją TAS.
101. Subjektas turi pripažinti vertės sumažėjimo sumą pelnu arba nuostoliu tiek, kiek turto balansinė vertė, pripažįstama pagal 91 ar 95 straipsnį, viršija:
- a) likusią atlygio, kurį subjektas tikisi gauti mainais už prekes ar paslaugas, su kuriomis susijęs turtas, sumą, atėmus
 - b) išlaidas, kurios tiesiogiai susijusios su tų prekių tiekimu ar paslaugų teikimu ir kurios nebuvo pripažintos kaip sąnaudos (žr. 97 straipsnį).
102. Taikant 101 straipsnį, kad būtų nustatyta atlygio, kurį subjektas tikisi gauti, suma, subjektas turi taikyti principus, pagal kuriuos nustatoma sandorio kaina (išskyrus 56–58 straipsnių reikalavimus dėl ribojamųjų kintamo atlygio įverčių), ir tą sumą koreguoti, kad parodytų kliento kredito rizikos poveikį.
103. Prieš subjektui pripažįstant turto, pripažįstamo pagal 91 ar 95 straipsnius, vertės sumažėjimo nuostolį, subjektas turi pripažinti bet koki turto, susijusio su sutartimi, vertės sumažėjimo nuostolį, kuris pripažįstamas pagal kitą standartą (pvz., 2-ąją TAS, 16-ąją TAS ir 38-ąją TAS). Atlikęs 101 straipsnyje nustatytą turto vertės sumažėjimo patikrinimą, gautą turto, pripažįstamo pagal 91 ar 95 straipsnius, balansinę vertę subjektas turi įtraukti į pinigus kuriančio vieneto, kuriam jis priklauso, balansinę vertę, siekdamas tam pinigus kuriančiam vienetui taikyti 36-ąją TAS „Turto vertės sumažėjimas“.
104. Dalies arba viso turto vertės sumažėjimo, anksčiau pripažinto pagal 101 straipsnį, panaikinimą subjektas turi pripažinti pelnu arba nuostoliu, kai vertės sumažėjimo sąlygos nebeegzistuoja arba buvo pagerintos. Padidinta turto balansinė vertė turi neviršyti sumos, kuri būtų buvusi nustatyta (atėmus amortizaciją), jeigu anksčiau nebūtų buvęs pripažintas joks vertės sumažėjimas.

PATEIKIMAS

105. Kai kuri nors iš sutarties šalių įvykdė veiklą, subjektas turi pateikti sutartį finansinės būklės ataskaitoje kaip sutarties turtą arba sutarties įsipareigojimą, priklausomai nuo subjekto veiklos ir kliento mokėjimo santykio. Subjektas atskirai kaip gautiną sumą turi pateikti bet kokias besąlygines teises į atlygį.
106. Jeigu klientas moka atlygį arba subjektas turi teisę į atlygio sumą, kuri besąlyginė (t. y. gautina suma), prieš subjektui perduodant prekę ar paslaugą klientui, subjektas turi pateikti sutartį kaip sutarties įsipareigojimą, kai mokėjimas atliekamas arba yra mokėtinas (atsižvelgiant į tai, kuris pirmesnis). Sutarties įsipareigojimas yra subjekto įsipareigojimas perduoti klientui prekes ar paslaugas, už kurias subjektas iš kliento gavo atlygį (arba atlygio suma yra mokėtina).

107. Jeigu subjektas vykdo sutartį perduodamas prekes ar paslaugas klientui prieš klientui sumokant atlygį arba prieš tai, kai jis yra mokėtinas, subjektas turi pateikti sutartį kaip sutarties turtą, išskyrus bet kokias sumas, kurias pateikiamos kaip gautina suma. Sutarties turtas – subjekto teisė į atlygį mainais už prekes ar paslaugas, kurias subjektas perdavė klientui. Subjektas turi vertinti sutarties turto vertės sumažėjimą pagal 9-ąją TFAS. Sutarties turto vertės sumažėjimas turi būti vertinamas, pateikiamas ir atskleidžiamas tuo pačiu pagrindu kaip finansinis turtas, t. y. pagal 9-ąją TFAS (t. p. žr. 113 straipsnio b punktą).
108. Gautina suma – subjekto teisė į atlygį, kuri yra besąlyginė. Teisė į atlygį yra besąlyginė tik tuo atveju, jei reikia, kad praeitų tam tikras laikas, kol bus sumokėtas mokėtinas atlygis. Pavyzdžiui, subjektas pripažintų gautiną sumą, jeigu turėtų galiojančią teisę gauti mokėjimą, net jei tą sumą ateityje gali reikėti grąžinti. Subjektas gautiną sumą apskaitoje turi registruoti pagal 9-ąją TFAS. Atliekant pagal sutartį su klientu gautinos sumos pirminį pripažinimą, bet koks gautinos sumos pagal 9-ąją TFAS apskaičiavimo ir atitinkamos pripažintų pajamų sumos skirtumas pateikiamas kaip sąnaudos (pavyzdžiui, kaip vertės sumažėjimas).
109. Šiame standarte vartojami terminai „sutarties turtas“ ir „sutarties įsipareigojimas“, tačiau juo subjektui nedraudžiama šiems elementams finansinės būklės ataskaitoje naudoti kitus aprašus. Jeigu subjektas naudoja kitus sutarties turto aprašus, subjektas turi pateikti pakankamai informacijos finansinių ataskaitų vartotojui, kad jis galėtų atskirti gautinas sumas ir sutarties turtą.

ATSKLEIDIMAS

- 110. Atskleidimo reikalavimais siekiama, kad subjektas atskleistų pakankamai informacijos, kad finansinių ataskaitų vartotojai galėtų suprasti pajamų ir pinigų srautų, susidarančių pagal sutartį su klientu, pobūdį, sumą, laiką ir netikrumą dėl jų. Kad šį tikslą pasiektų, subjektas turi atskleisti šią kokybinę ir kiekybinę informaciją:**
- a) savo sutartis su klientais (žr. 113–122 straipsnius);
 - b) reikšmingus sprendimus ir tų sprendimų pakeitimus, padarytus toms sutartims taikant šį standartą (žr. 123–126 straipsnius), ir
 - c) bet kokią sutarties su klientu sudarymo arba sutarties įvykdymo išlaidų pripažinimą turtu pagal 91 ar 95 straipsnius (žr. 127–128 straipsnius).
111. Subjektas turi apsvarstyti, kokio išsamumo informacija yra reikalinga, kad būtų pasiektas jos atskleidimo tikslas, ir kiek dėmesio reikia skirti kiekvienam iš įvairių reikalavimų. Atskleidžiamą informaciją subjektas turi agreguoti arba išskaidyti, kad naudingos informacijos neužgožtų pernelyg daug nereikšmingų detalių arba nebūtų sujungti iš esmės skirtingų požymių turintys straipsniai.

112. Subjektui nereikia atskleisti informacijos pagal šį standartą, jeigu jis tą informaciją pateikė pagal kitą standartą.

Sutartys su klientais

113. Subjektas turi atskleisti visas šias ataskaitinio laikotarpio sumas, nebent tos sumos pateikiamos atskirai bendrųjų pajamų ataskaitoje pagal kitus standartus:
- a) pajamas, pripažįstamas pagal sutartis su klientais, kurias subjektas turi atskleisti atskirai nuo savo kitų pajamų šaltinių, ir
 - b) visus vertės sumažėjimo nuostolius (pagal 9-ąją TFAS), susijusius su visomis gautinomis sumomis arba sutarties turtu pagal subjekto sutartis su klientais, kuriuos subjektas turi atskleisti atskirai nuo vertės sumažėjimo nuostolių pagal kitas sutartis.

Pajamų išskaidymas

114. Subjektas pripažintas pajamas pagal sutartis su klientas turi išskaidyti į kategorijas, kurios parodo, kaip ekonominiai veiksniai veikia pajamų ir pinigų srautų pobūdį, sumą, laiką ir netikrumą dėl jų. Rinkdamasis, kokias kategorijas naudoti pajamoms išskaidyti, subjektas turi taikyti B87–B89 straipsniuose pateiktus nurodymus.
115. Be to, subjektas turi atskleisti pakankamai informacijos, kad finansinių ataskaitų vartotojai galėtų suprasti santyki tarp atskleistos informacijos apie išskaidytas pajamas (pagal 114 straipsnį) ir atskleidžiamos kiekvieno ataskaitose pateiktino segmento informacijos apie pajamas, jeigu subjektas taiko 8-ąjį TFAS „Veiklos segmentai“.

Likučiai pagal sutartį

116. Subjektas turi atskleisti visą šią informaciją:
- a) gautinų sumų, sutarties turto ir sutarties įsipareigojimų pagal sutartis su klientais pradžios ir pabaigos likučius, jeigu jie kitaip atskirai nepateikiami ar neatskleidžiami;
 - b) pajamas, pripažįstamas ataskaitiniu laikotarpiu, kurios buvo įtrauktos į sutarties įsipareigojimų likutį laikotarpio pradžioje, ir
 - c) pajamas, pripažįstamas ataskaitiniu laikotarpiu, iš ankstesniais laikotarpiais įvykdytų (arba iš dalies įvykdytų) veiklos įsipareigojimų (pavyzdžiui, sandorio kainos pokyčių).
117. Subjektas turi paaiškinti, kaip jo veiklos įsipareigojimų (žr. 119 straipsnio a punktą) vykdymo laikas susijęs su įprastu mokėjimo laiku (žr. 119 straipsnio b punktą) ir poveikiu, kurį tie veiksniai turi sutarties turto ir sutarties įsipareigojimų likučiams. Pateikiamuose paaiškinimuose gali būti naudojama kokybinė informacija.
118. Subjektas turi pateikti reikšmingų sutarties turto ir sutarties įsipareigojimų likučių pokyčių per ataskaitinį laikotarpį paaiškinimą. Turi būti paaiškinama kokybinė ir kiekybinė informacija. Subjekto sutarties turto ir sutarties įsipareigojimų likučių pokyčių pavyzdžiai apima bet kurį iš šių:
- a) pokyčius dėl verslo jungimų;
 - b) pajamų koregavimą kumulatyviai taikant ankstesniam ir esamam laikotarpiams, kurie turi poveikio atitinkamam sutarties turtui ar sutarties įsipareigojimui, taip pat koregavimą dėl pažangos mato pokyčio, sandorio kainos įverčio pokyčio (įskaitant visus vertinimo, ar kintamo atlygio įvertis yra apribotas, keitimus) arba sutarties keitimo;
 - c) sutarties turto vertės sumažėjimą;
 - d) teisės į atlygį laikotarpio besąlyginį pokytį (t. y. kad sutarties turtas būtų perklasifikuojamas į gautiną sumą) ir
 - e) veiklos įsipareigojimo vykdymo laikotarpio pokytį (t. y. kad būtų pripažintos pajamos iš sutarties įsipareigojimo).

Veiklos įsipareigojimai

119. Subjektas turi atskleisti informaciją apie savo veiklos įsipareigojimus pagal sutartis su klientais, įskaitant visų šių dalykų aprašą:
- a) kada subjektas paprastai įvykdo savo veiklos įsipareigojimus (pavyzdžiui, siųsdamas, pristatydamas, teikdamas paslaugas ar suteikęs paslaugą), įskaitant laiką, kada veiklos įsipareigojimai vykdomi pagal susitarimą, pagal kurį prekės pateikiamos vėlesnę nei sąskaitos išrašymo dieną;

- b) reikšmingos mokėjimo sąlygos (pavyzdžiui, kada paprastai atliktinas mokėjimas, ar sutartyje yra reikšmingas finansavimo komponentas, ar atlygio suma kintama ir ar kintamo atlygio įvertis yra paprastai apribotas pagal 56–58 straipsnius);
- c) prekių ar paslaugų, kurias subjektas pažadėjo perduoti, pobūdis, pabrėžiant visus veiklos išsipareigojimus sudaryti susitarimą perduoti prekes ar paslaugas su kita šalimi (t. y. jeigu subjektas veikia kaip agentas);
- d) išsipareigojimai grąžinti prekes ir lėšas bei kiti panašūs išsipareigojimai ir
- e) garantijų rūšys ir susiję išsipareigojimai.

Sandorio kaina, priskirta likusiems veiklos išsipareigojimams

120. Subjektas turi atskleisti šią informaciją apie savo likusius veiklos išsipareigojimus:

- a) agreguotą sandorio kainos sumą, priskirtą likusiems veiklos išsipareigojimams, kurie neįvykdyti (arba iš dalies neįvykdyti) ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ir
- b) paaiškinimą, kada subjektas tikisi pripažinti atskleidžiamą sumą pajamomis pagal 120 straipsnio a punktą, kurią subjektas turi atskleisti vienu iš šių būdų:
 - i) kiekybiškai, naudodamas intervalus, kurie labiausiai tiktų likusių veiklos išsipareigojimų trukmei, arba
 - ii) naudodamas kokybinę informaciją.

121. Galima taikyti tokį praktinį sprendimą: subjektui nereikia pagal 120 straipsnį atskleisti informacijos apie veiklos išsipareigojimą, jeigu vykdoma viena iš šių sąlygų:

- a) veiklos išsipareigojimas įtrauktas į sutartį, kurios pradinė numatoma trukmė yra vieni metai arba trumpesnė, arba
- b) subjektas pripažįsta pajamas iš veiklos išsipareigojimo vykdymo pagal B16 straipsnį.

122. Subjektas turi kokybiškai paaiškinti, ar jis taiko 121 straipsnyje nurodytą praktinį sprendimą ir ar bet koks atlygis pagal sutartis su klientais nėra įtrauktas į sandorio kainą ir todėl nėra įtrauktas į pagal 120 straipsnį atskleidžiamą informaciją. Pavyzdžiui, į sandorio kainos įvertį nebūtų įtraukiamos jokios apskaičiuotos kintamo atlygio sumos, kurios yra apribotos (žr. 56–58 straipsnius).

Reikšmingi sprendimai taikant šį standartą

123. Subjektas turi atskleisti sprendimus ir tų sprendimų pakeitimus, padarytus taikant šį standartą, kurie daro reikšmingą poveikį nustatant pajamų pagal sutartis su klientais sumą ir laiką. Visų pirma subjektas turi paaiškinti sprendimus ir tų sprendimų pakeitimus, padarytus nustatant abu toliau nurodytus dalykus:

- a) veiklos išsipareigojimų vykdymo laiką (žr. 124–125 straipsnius) ir
- b) sandorio kainą ir sumas, priskirtas veiklos išsipareigojimams (žr. 126 straipsnį).

Veiklos įsipareigojimų vykdymo laiko nustatymas

124. Atskleisdamas per tam tikrą laikotarpį subjekto įvykdomus veiklos įsipareigojimus, subjektas turi atskleisti abu toliau nurodytus dalykus:
- a) metodus, taikomus pajamoms pripažinti (pavyzdžiui, taikomo produkcijos metodo ar sąnaudų metodo aprašą ir kaip tie metodai taikomi), ir
 - b) paaiškinimą, kodėl taikomais metodais pateikiamas teisingas prekių ar paslaugų perdavimo aprašas.
125. Atskleisdamas tam tikru momentu įvykdomus veiklos įsipareigojimus, subjektas turi atskleisti reikšmingus sprendimus, padarytus vertinant, kada klientas įgyja pažadėtų prekių ar paslaugų kontrolę.

Sandorio kainos ir sumų, priskirtų veiklos įsipareigojimams, nustatymas

126. Subjektas turi atskleisti informaciją apie metodus, duomenis ir prielaidas, taikomus visiems toliau nurodytiems dalykams:
- a) sandorio kainos nustatymui, kuris, be kita ko, apima kintamo atlygio įverčių nustatymą, atlygio sumos pagal pinigų laiko vertės poveikį koregavimą ir nepiniginio atlygio apskaičiavimą;
 - b) vertinimui, ar kintamo atlygio įvertis yra apribotas;
 - c) sandorio kainos priskyrimui, įskaitant pažadėtų prekių ar paslaugų atskirų pardavimo kainų apskaičiavimą ir nuolaidų bei kintamo atlygio priskyrimą konkrečiai sutarties daliai (jeigu taikoma), ir
 - d) įsipareigojimų grąžinti prekes ir lėšas bei kitų panašių įsipareigojimų apskaičiavimui.

Sutarties su klientu sudarymo arba sutarties įvykdymo išlaidų pripažinimas turtu

127. Subjektas turi aprašyti abu toliau nurodytus dalykus:
- a) sprendimus, priimtus nustatant išlaidų, patirtų sudarant arba vykdant sutartį su klientu, sumą (pagal 91 ar 95 straipsnį), ir
 - b) metodą, kurį jis taiko siekdamas nustatyti amortizaciją kiekvienu ataskaitiniu laikotarpiu.
128. Subjektas turi atskleisti visą šią informaciją:
- a) turtu pripažintų sutarties su klientu sudarymo arba sutarties įvykdymo išlaidų pabaigos likučius (pagal 91 ar 95 straipsnį) pagal pagrindines turto kategorijas (pavyzdžiui, sutarties su klientu sudarymo išlaidos, išlaidos iki sutarties sudarymo ir parengiamosios veiklos išlaidos) ir
 - b) amortizacijos sumą ir visus vertės sumažėjimo nuostolius, pripažintus ataskaitiniu laikotarpiu.

Praktiniai sprendimai

129. Jeigu subjektas pasirenka naudoti arba 63 straipsnyje (apie reikšmingo finansavimo komponento egzistavimą), arba 94 straipsnyje (apie papildomas sutarties sudarymo išlaidas) nurodytą praktinį sprendimą, subjektas tą faktą turi atskleisti.

A priedėlis

Terminų apibrėžtys

Šis priedėlis yra neatskiriama standarto dalis.

sutartis	dviejų ar daugiau šalių susitarimas, kuriuo sukuriama įgyvendintinos teisės ir vykdytinios prievolės
sutarties turtas	subjekto teisė į atlygį mainais už prekes ar paslaugas, kurias subjektas perdavė klientui , kai tą teisę lemia ne praeinantis laikas, bet kitas veiksnys (pavyzdžiui, būsima subjekto veikla)
sutarties įsipareigojimas	subjekto įsipareigojimas klientui perduoti prekes ar paslaugas, už kurias subjektas iš kliento gavo atlygį (arba suma yra mokėtina)
klientas	šalis, su subjektu sudariusi sutartį už atlygį gauti prekes ar paslaugas, kurios yra įprastos subjekto veiklos produktas
pajamos	ekonominės naudos padidėjimas per ataskaitinį laikotarpį: įplaukų ar turto padidėjimas arba įsipareigojimų sumažėjimas, dėl ko padidėja nuosavas kapitalas, išskyrus tuos atvejus, kai nuosavas kapitalas didinamas savininkų įnašais
veiklos įsipareigojimas	pažadas sutartyje su klientu perduoti klientui : a) prekę ar paslaugą (ar prekių ar paslaugų paketą), kuri yra atskira, arba b) atskirų prekių ar paslaugų, kurios iš esmės yra vienodos ir perduodamos klientui pagal vienodą modelį, rinkinį
pajamos	iš įprastos subjekto veiklos gaunamos lėšos
(prekės arba paslaugos) atskira pardavimo kaina	kaina, už kurią subjektas pažadėtą prekę ar paslaugą parduotų klientui atskirai
(sutarties su klientu) sandorio kaina	atlygio suma, teisę į kurią subjektas tikisi turėti mainais už klientui perduodamas pažadėtas prekes ar paslaugas, išskyrus trečiųjų šalių vardu surinktas sumas

*B priedėlis***Taikymo nurodymai**

Šis priedėlis yra neatskiriama standarto dalis. Jame paaiškinta, kaip taikyti 1–129 straipsnius, ir jis turi tokią pačią galią kaip kitos standarto dalys.

B1. Šie taikymo nurodymai suskirstyti į šias kategorijas:

- a) per tam tikrą laikotarpį įvykdomi veiklos išsipareigojimai (B2–B13 straipsniai);
- b) pažangos siekiant visiškai įvykdyti veiklos išsipareigojimą vertinimo metodai (B14–B19 straipsniai);
- c) pardavimas su teise grąžinti (B20–B27 straipsniai);
- d) garantijos (B28–B33 straipsniai);
- e) savo sąskaita veikiančio subjekto atlygis, palyginti su agento atlygiu (B34–B38 straipsniai);
- f) kliento pasirinkimo galimybės pirkti papildomas prekes ar paslaugas (B39–B43 straipsniai);
- g) teisės, kuriomis klientai nepasinaudojo (B44–B47 straipsniai);
- h) negrąžintinas išankstinis atlygis (ir kai kurios susijusios išlaidos) (B48–B51 straipsniai);
- i) licencijavimas (B52–B63B straipsniai);
- j) atpirkimo sandoriai (B64–B76 straipsniai);
- k) konsignacijos susitarimai (B77–B78 straipsniai);
- l) susitarimai, pagal kuriuos prekės pateikiamos vėlesnę nei sąskaitos išrašymo dieną (B79–B82 straipsniai);
- m) kliento priėmimas (B83–B86 straipsniai) ir
- n) išskaidytos informacijos apie pajamas atskleidimas (B87–B89 straipsnis).

Per tam tikrą laikotarpį įvykdomi veiklos išsipareigojimai

B2. Pagal 35 straipsnį veiklos išsipareigojimas įvykdomas per tam tikrą laikotarpį, jeigu tenkinamas vienas iš šių kriterijų:

- a) klientas vienu metu gauna naudą, kurią suteikia subjekto veikla vykdant sutartį (žr. B3–B4 straipsnius), ir ja pasinaudoja;
- b) subjekto veikla sukuriamas arba pagerinamas turtas (pavyzdžiui, nebaigta gaminti produkcija), kurį klientas kontroliuoja, kol turtas yra kuriamas ar gerinamas (žr. B5 straipsnį), arba

- c) subjekto veikla nesukuriamas turtas, kurį subjektas gali naudoti alternatyviai (žr. B6–B8 straipsnius), bet subjektas turi įgyvendintą teisę gauti mokėjimą už iki tam tikros datos baigtą vykdyti veiklą (žr. B9–B13 straipsnius).

Vienu metu gaunama nauda, kurią suteikia subjekto veikla, ir pasinaudojimas ja (35 straipsnio a punktas)

- B3. Kai kurių rūšių veiklos išsipareigojimų atveju, vertinimas, ar klientas gauna naudą, kurią suteikia jo veikla vykdančią sutartį, ir vienu metu ta nauda pasinaudoja, kai ją gauna, bus paprastas. Tai, pavyzdžiui, įprastos arba kartotinės paslaugos (pavyzdžiui, valymo paslaugos), kurias teikiant gaunamą naudą, kurią klientui suteikia subjekto veikla, ir pasinaudojimą ja galima lengvai identifikuoti.
- B4. Kitų rūšių veiklos išsipareigojimų atveju gali būti, kad subjektas negali lengvai identifikuoti, ar klientas vienu metu gauna naudą, kurią suteikia subjekto veikla vykdančią sutartį, ir ją pasinaudoja. Tokiomis aplinkybėmis veiklos išsipareigojimas įvykdomas per tam tikrą laikotarpį, jei subjektas nustato, kad kitam subjektui nereikėtų iš esmės iš naujo atlikti subjekto iki tam tikros datos baigto darbo, jeigu tas kitas subjektas vykdytų likusį veiklos išsipareigojimą klientui. Nustatant, ar kitam subjektui nereikėtų iš esmės iš naujo atlikti subjekto iki tam tikros datos baigto darbo, subjektas turi padaryti abi šias prielaidas:
- a) neatsižvelgti į galimus sutartyje nustatytus apribojimus ar praktinius apribojimus, dėl kurių kitu atveju subjektas neperduotų likusio veiklos išsipareigojimo kitam subjektui, ir
- b) daryti prielaidą, kad kitas subjektas, vykdančias likusį veiklos išsipareigojimą, neturėtų naudos iš jokio turto, kurį dabar kontroliuoja subjektas ir kurį subjektas toliau kontroliuotų, jeigu veiklos išsipareigojimas būtų perduotas kitam subjektui.

Klientas kontroliuoja turtą, kol turtas kuriamas ar gerinamas (35 straipsnio b punktas)

- B5. Nustatydamas, ar klientas kontroliuoja turtą, kol turtas kuriamas ar gerinamas pagal 35 straipsnio b punktą, subjektas turi taikyti 31–34 ir 38 straipsniuose nustatytus kontrolės reikalavimus. Kuriamas ar gerinamas turtas (pavyzdžiui, nebaigta gaminti produkcija) gali būti materialusis ar nematerialusis.

Subjekto veikla nesukuriamas turtas, kuris gali būti naudojamas alternatyviai (35 straipsnio c punktas)

- B6. Įvertindamas, ar turtas gali būti naudojamas alternatyviai pagal 36 straipsnį, subjektas turi atsižvelgti į sutartyje nustatytų apribojimų ar praktinių apribojimų poveikį galimybei jam lengvai nuspręsti turtą naudoti kitaip, pavyzdžiui, jį parduoti kitam klientui. Galimybė nutraukti sutartį su klientu nėra svarbi aplinkybė vertinant, ar subjektas galėtų lengvai nuspręsti turtą naudoti kitaip.
- B7. Sutartyje nustatytas galimybės subjektui nuspręsti turtą naudoti kitaip apribojimas turi būti esminis, kad subjektas negalėtų turto naudoti alternatyviai. Sutartyje nustatytas apribojimas yra esminis, jeigu klientas galėtų įgyvendinti savo teises į pažadėtą turtą, jeigu subjektas norėtų nuspręsti turtą naudoti kitaip. Kita vertus, sutartyje nustatytas apribojimas nėra esminis, jeigu, pavyzdžiui, turtas iš esmės gali būti pakeičiamas kitu turtu, kurį subjektas galėtų perduoti kitam klientui nepažeisdamas sutarties ir nepatirdamas reikšmingų išlaidų, kurių kitu atveju nebūtų patyręs dėl tos sutarties.
- B8. Praktinis galimybės subjektui nuspręsti turtą naudoti kitaip apribojimas egzistuoja, jeigu dėl sprendimo, kaip bus naudojamas turtas, subjektas patirtų reikšmingų ekonominių nuostolių. Reikšmingas ekonominis nuostolis gali susidaryti, nes subjektas arba patirtų reikšmingų išlaidų dėl turto perdirbimo, arba galėtų turtą parduoti su reikšmingais nuostoliais. Pavyzdžiui, galimybė subjektui nuspręsti, kaip naudoti turtą, gali būti praktiškai apribota arba dėl modelio specifikacijų, kurios unikalios klientui, arba dėl turto buvimo atokiauose vietovėse.

Teisė gauti mokėjimą už iki tam tikros datos baigtą vykdyti veiklą (35 straipsnio c punktas)

- B9. Pagal 37 straipsnį subjektas turi teisę gauti mokėjimą už iki tam tikros datos baigtą vykdyti veiklą, jeigu subjektas turėtų teisę į sumą, kuria bent jau atlyginama subjekto iki tam tikros datos baigta vykdyti veikla tuo atveju, jeigu klientas ar kita šalis nutraukia sutartį dėl kitų priežasčių nei pažadėtos veiklos neįvykdymas. Suma, kuria būtų atlyginama subjekto iki tam tikros datos baigta vykdyti veikla, būtų suma, kuri prilygsta iki tol perduotų prekių ar paslaugų pardavimo kainai (pavyzdžiui, vykdant veiklos išipareigojimą subjekto patirtų išlaidų atgavimas ir pagrįsta pelno marža), o ne kompensacijai tik už subjekto galimą pelno praradimą, jeigu sutartis būtų nutraukta. Kompensacija už pagrįstą pelno maržą neturi būti lygi pelno maržai, kuri tikėtina, jeigu sutartis būtų įvykdyta, kaip pažadėta, bet subjektas turėtų turėti teisę į kompensaciją dėl vienos iš šių sumų:
- a) dalį sutartyje numatytos tikėtinios pelno maržos, kuri pagrįstai parodo subjekto veiklos rezultatus pagal sutartį prieš klientui (ar kitai šaliai) ją nutraukiant, arba
 - b) pagrįstą subjekto kapitalo vertės grąžą pagal panašias sutartis (arba įprastą subjekto veiklos maržą pagal panašias sutartis), jeigu konkreti marža pagal sutartį yra didesnė už grąžą, kurią subjektas paprastai gauna pagal panašias sutartis.
- B10. Subjekto teisė gauti mokėjimą už iki tam tikros datos baigtą vykdyti veiklą nebūtinai turi būti galiojanti besąlyginė teisė gauti mokėjimą. Daugeliu atvejų subjektas turės besąlyginę teisę gauti mokėjimą tik pasiekęs sutartą svarbų etapą arba visiškai įvykdęs veiklos išipareigojimą. Vertindamas, ar turi teisę gauti mokėjimą už iki tam tikros datos baigtą vykdyti veiklą, subjektas turi atsižvelgti, ar jis turėtų įgyvendintina teisę reikalauti arba išlaikyti teisę gauti mokėjimą už iki tam tikros datos baigtą vykdyti veiklą, jeigu sutartis turėtų būti nutraukta prieš ją užbaigiant vykdyti dėl kitų priežasčių, nei subjekto pažadėtos veiklos neįvykdymas.
- B11. Kai kuriose sutartyse klientas gali turėti teisę nutraukti sutartį tik konkrečiai nustatytu sutarties galiojimo laikotarpiu metu arba klientas gali neturėti jokios teisės nutraukti sutarties. Jeigu klientas imasi nutraukti sutartį neturėdamas teisės nutraukti sutartį tuo metu (taip pat kai klientas nevykdo savo išipareigojimų, kaip pažadėjo), pagal sutartį (arba kitus teisės aktus) subjektui gali būti suteikiama teisė toliau perduoti klientui pagal sutartį pažadėtas prekes ar paslaugas ir reikalauti iš kliento mokėti pažadėtą atlygį mainais už tas prekes ar paslaugas. Tokiomis aplinkybėmis subjektas turi teisę gauti mokėjimą už iki tam tikros datos baigtą vykdyti veiklą, nes subjektas turi teisę toliau vykdyti savo išipareigojimus pagal sutartį ir reikalauti iš kliento vykdyti savo išipareigojimus (kurie apima pažadėto atlygio sumokėjimą).
- B12. Vertindamas teisės gauti mokėjimą už iki tam tikros datos baigtą vykdyti veiklą egzistavimą ir galimybę ją įgyvendinti, subjektas turi atsižvelgti į sutarties sąlygas ir visus teisės aktus bei teisinius precedencius, kurie galėtų papildyti ar panaikinti tas sutarties sąlygas. Tai apimtų vertinimą, ar:
- a) teisės aktai, administravimo praktika ar teisinis precedencius subjektui suteikia teisę gauti mokėjimą už iki tam tikros datos baigtą vykdyti veiklą, nors ta teisė sutartyje su klientu konkrečiai nenurodyta;
 - b) atitinkamas teisinis precedencius rodo, kad panašios teisės gauti mokėjimą už iki tam tikros datos baigtą vykdyti veiklą panašiose sutartyse nėra teisiškai privalomos, arba
 - c) subjekto įprastos verslo praktikos pasirinkti neįgyvendinti teisės gauti mokėjimą rezultatas – ta teisė toje teisinėje aplinkoje neįgyvendinama. Tačiau nepaisant to, kad subjektas gali pasirinkti atsisakyti savo teisės gauti mokėjimą panašiose sutartyse, subjektas ir toliau iki tam tikros datos turėtų teisę gauti mokėjimą, jeigu sutartyje su klientu jo teisė gauti mokėjimą už iki tam tikros datos baigtą vykdyti veiklą išlieka įgyvendintina teise.
- B13. Sutartyje nustatytame mokėjimo tvarkaraštyje nebūtinai nurodoma, ar subjektas turi įgyvendintina teisę gauti mokėjimą už iki tam tikros datos baigtą vykdyti veiklą. Nors sutartyje nustatytame mokėjimo tvarkaraštyje nurodomas kliento mokėtino atlygio laikas ir suma, mokėjimo tvarkaraštis nebūtinai galėtų būti subjekto teisės gauti mokėjimą už iki tam tikros datos baigtą vykdyti veiklą įrodymas. Taip, pavyzdžiui, yra dėl to, kad sutartyje galėtų būti nustatyta, kad iš kliento gautas atlygis gali būti grąžinamas dėl kitų priežasčių nei subjekto pažadėtos veiklos neįvykdymas pagal sutartį.

Pažangos siekiant visiškai įvykdyti veiklos įsipareigojimą vertinimo metodai

B14. Metodai, kurie gali būti taikomi subjekto pažangai siekiant visiškai įvykdyti veiklos įsipareigojimą, įvykdomą per tam tikrą laikotarpį, įvertinti pagal 35–37 straipsnius, yra šie:

a) produkcijos metodai (žr. B15–B17 straipsnius) ir

b) sąnaudų metodai (žr. B18–B19 straipsnius).

Produkcijos metodai

B15. Pagal produkcijos metodus pajamos pripažįstamos tiesiogiai vertinant iki tam tikros datos klientui perduodamų prekių ar paslaugų vertę, palyginti su likusių sutartyje pažadėtų prekių ar paslaugų verte. Produkcijos metodai apima metodus, kaip antai iki tam tikros datos padarytos veiklos tyrimą, pasiektų rezultatų vertinimą, pasiektus svarbius etapus, praėjusį laiką ir pagamintus ar pristatytus produkcijos vienetų. Kai subjektas vertina, ar savo pažangai vertinti taikyti produkcijos metodą, subjektas turi atsižvelgti, ar pasirinkta produkcija teisingai parodytų subjekto veiklą siekiant visiškai įvykdyti veiklos įsipareigojimą. Produkcijos metodas teisingai neparodytų subjekto veiklos, jeigu pagal pasirinktą produkciją nebūtų galima įvertinti kai kurių prekių ar paslaugų, kurių kontrolė buvo perduota klientui. Pavyzdžiui, produkcijos metodai, grindžiami pagamintais ar pristatytais produkcijos vienetais, teisingai neparodytų subjekto veiklos vykdant veiklos įsipareigojimą, jeigu ataskaitinio laikotarpio pabaigoje subjekto veiklos rezultatas būtų nebaigta gaminti produkcija arba pagaminta produkcija, kurią kontroliuoja klientas ir kuri nėra įtraukta į produkcijos vertinimą.

B16. Galima taikyti tokį praktinį sprendimą: jeigu subjektas turi teisę gauti tokios sumos atlygį iš kliento, kuri tiesiogiai klientui atitinka iki tam tikros datos subjekto baigtos vykdyti veiklos vertę (pavyzdžiui, paslaugų sutartis, pagal kurią subjektas išrašo fiksuotos sumos sąskaitą už kiekvieną paslaugos teikimo valandą), subjektas gali pripažinti pajamas tokia suma, į kokią subjektas turi teisę išrašyti sąskaitą.

B17. Produkcijos metodų trūkumai yra tie, kad produkcija, pagal kurią vertinama pažanga, gali būti tiesiogiai nestebima, o informacija, kurios reikia jiems taikyti, gali būti subjektui neprieinama be per didelių išlaidų. Todėl gali reikėti taikyti sąnaudų metodą.

Sąnaudų metodai

B18. Pagal sąnaudų metodus pajamos pripažįstamos remiantis subjekto pastangomis arba sąnaudomis veiklos įsipareigojimui įvykdyti (pavyzdžiui, sunaudoti ištekliai, dirbtos darbo valandos, patirtos išlaidos, praėjęs laikas ir įrenginių darbo valandos), palyginti su bendromis tikėtinomis sąnaudomis tam veiklos įsipareigojimui įvykdyti. Jeigu subjekto pastangos arba sąnaudos vienodai išleistos per visą veiklos vykdymo laikotarpį, subjektui gali būti tinkama pajamas pripažinti tiesiniu pagrindu.

B19. Sąnaudų metodų trūkumas yra tas, kad gali nebūti tiesioginio ryšio tarp subjekto sąnaudų ir prekių ar paslaugų kontrolės perdavimo klientui. Todėl subjektas į sąnaudų metodą neįtraukia poveikio jokių sąnaudų, kurios pagal 39 straipsnyje nurodytą pažangos vertinimo tikslą neparodo subjekto veiklos klientui perduodant prekių ar paslaugų kontrolę. Pavyzdžiui, naudojant išlaidomis grindžiamą sąnaudų metodą, pažangos mato koregavimo gali prireikti tokiais aplinkybėmis:

a) kai patirtos išlaidos nepadedą subjektui daryti pažangos siekiant įvykdyti veiklos įsipareigojimą. Pavyzdžiui, subjektas nepripažintų pajamų pagal patirtas išlaidas, kurios priskirtinos reikšmingam subjekto veiklos neefektyvumui, kuris neparodytas sutarties kainoje (pavyzdžiui, atliekų, darbo arba kitų išteklių nenumatytų kiekių išlaidos, susidariusios vykdant veiklos įsipareigojimą);

b) kai patirtos išlaidos nėra proporcingos subjekto pažangai siekiant įvykdyti veiklos įsipareigojimą. Tokiomis aplinkybėmis subjekto veikla geriausiai būtų parodyta, jeigu būtų pakoreguotas sąnaudų metodas, kad pajamos būtų pripažįstamos tik pagal patirtas išlaidas. Pavyzdžiui, teisingai parodant subjekto veiklą būtų galima pripažinti pajamas tokia suma, kuri prilygtų išlaidoms prekei, naudojamai veikos įsipareigojimui įvykdyti, jeigu sudarant sutartį subjektas tikisi, kad bus atitinkamos visos šios sąlygos:

i) prekė nebus atskira;

ii) tikimasi, kad prekės kontrolę klientas gaus žymiai anksčiau, nei gaus su preke susijusias paslaugas;

iii) išlaidos perduotai prekei yra reikšmingos, palyginti su bendromis tikėtinomis visiškai įvykdyto veiklos įsipareigojimo išlaidomis, ir

iv) subjektas pirs prekę iš trečiosios šalies ir aktyviai nedalyvaus ją kuriant ir gaminant (bet subjektas veiks kaip savo sąskaita veikiantis subjektas, kaip aprašyta B34–B38 straipsniuose).

Pardavimas su teise grąžinti

B20. Pagal kai kurias sutartis subjektas ne tik perduoda produkto kontrolę klientui, bet ir suteikia klientui teisę grąžinti produktą dėl įvairių priežasčių (kaip antai, nepasitenkinimas produktu) ir gauti bet kurią iš šių priemonių derinį:

a) visą ar dalinį bet kokio sumokėto atlygio grąžinimą;

b) kreditą, kurį galima padengti subjektui mokėtinomis ar ateityje mokėtinomis sumomis, ir

c) kitą produktą mainais.

B21. Siekdamas apskaityti produktų su teise grąžinti perdavimą (ir kai kurias paslaugas, kurios teikiamos grąžinant produktus), subjektas turi pripažinti visus šiuos dalykus:

a) pajamas už perduotus produktus tokia atlygio suma, teisę į kurią subjektas tikisi turėti (todėl pajamomis nebūtų pripažįstami produktai, kurie, tikėtina, bus grąžinti);

b) lėšų grąžinimo įsipareigojimą ir

c) turtą (ir atitinkamą pardavimo savikainos koregavimą) dėl teisės atgauti produktus iš kliento vykdant lėšų grąžinimo įsipareigojimą.

B22. Subjekto pažadas būti pasirengus priimti grąžintą produktą per grąžinimo laikotarpį, be įsipareigojimo grąžinti lėšas, apskaitoje neturi būti registruojamas kaip veiklos įsipareigojimas.

B23. Subjektas taiko 47–72 straipsniuose nustatytus reikalavimus (įskaitant reikalavimus dėl ribojamųjų kintamo atlygio įverčių pagal 56–58 straipsnius), kad nustatytų atlygio sumą, teisę į kurią subjektas tikisi turėti (t. y. išskyrus produktus, kurie, tikėtina, bus grąžinti). Visų gautų (arba gautinų) sumų, į kurias subjektas nesitiki turėti teisės, atveju subjektas neturi pripažinti pajamų, kai jis perduoda produktus klientams, bet turi pripažinti gautas (arba gautinas) sumas kaip lėšų grąžinimo įsipareigojimą. Vėliau, kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, subjektas turi atnaujinti savo sumų, teisę į kurias tikisi turėti mainais už perduotus produktus, vertinimą, atitinkamai pakeisti sandorio kainą, taigi ir pripažintą pajamų sumą.

- B24. Subjektas turi atnaujinti lėšų grąžinimo išpareigojimo vertinimą kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje pagal tikėtinų grąžinamų sumų pokyčius. Subjektas turi pripažinti atitinkamus koregavimus kaip pajamas (arba pajamų sumažėjimą).
- B25. Turtas, pripažįstamas dėl subjekto teisės atgauti produktus iš kliento vykdant lėšų grąžinimo išpareigojimą, iš pradžių turi būti įvertintas nurodant ankstesnę produkto balansinę vertę (pavyzdžiui, atsargas), atėmus visas tikėtinas šių produktų atgavimo išlaidas (įskaitant galimą subjektui grąžinamų produktų vertės sumažėjimą). Kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje subjektas turi atnaujinti turto vertinimą pagal tikėtinų grąžinamų sumų pokyčius. Subjektas turtą pateikia atskirai nuo lėšų grąžinimo išpareigojimo.
- B26. Taikant šį standartą, kai klientai vieną produktą pakeičia kitu tokios pačios rūšies, kokybės, sąlygų ir kainos produktu (pavyzdžiui, vienos spalvos ar dydžio į kitos spalvos ar dydžio produktą), tai nelaikoma grąžinimu.
- B27. Sutartys, pagal kurias klientas gali grąžinti defektų turintį produktą ir jį pakeisti į veikiantį produktą, turi būti vertinamos pagal B28–B33 straipsniuose pateikiamus nurodymus dėl garantijų.

Garantijos

- B28. Subjektui įprasta (pagal sutartį, teisę arba įprastą subjekto verslo praktiką) pateikti parduodamo produkto (prekės ar paslaugos) garantiją. Garantijos pobūdis skirtinguose sektoriuose ir sutartyse gali labai skirtis. Kai kuriomis garantijomis klientui suteikiamas užtikrinimas, kad susijęs produktas veiks, kaip šalys numatė, nes jis atitinka sutartas specifikacijas. Kitomis garantijomis, be užtikrinimo, kad produktas atitinka sutartas specifikacijas, klientui suteikiama paslauga.
- B29. Jeigu klientas turi galimybę garantiją nusipirkti atskirai (pavyzdžiui, kai garantija įkainojama arba dėl jos deramasi atskirai), garantija yra atskira paslauga, nes, be produkto, kurio veikimas aprašytas sutartyje, subjektas pažada klientui suteikti paslaugą. Tokiomis aplinkybėmis subjektas pažadėtą garantiją apskaitoje turi registruoti kaip veiklos išpareigojimą pagal 22–30 straipsnius ir tam veiklos išpareigojimui priskirti dalį sandorio kainos pagal 73–86 straipsnius.
- B30. Jeigu klientas neturi galimybės pirkti garantiją atskirai, subjektas garantiją apskaitoje turi registruoti pagal 37-ąją TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji išpareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“, nebent pagal pažadėtą garantiją arba pažadėtos garantijos dalį klientui, be užtikrinimo, kad produktas atitinka sutartas specifikacijas, klientui suteikiama paslauga.
- B31. Vertindamas, ar garantija, be užtikrinimo, kad produktas atitinka sutartas specifikacijas, klientui suteikiama paslauga, subjektas turi atsižvelgti į tokius veiksnius:
- a) ar garantijos reikalaujama pagal teisę: jeigu pagal teisę reikalaujama, kad subjektas suteiktų garantiją, tokio įstatymo egzistavimas rodo, kad pažadėta garantija nėra veiklos išpareigojimas, nes tokie reikalavimai paprastai egzistuoja, kad klientai būtų apsaugoti nuo rizikos įsigyti prekių su defektais;
 - b) garantijos galiojimo laikotarpį: kuo galiojimo laikotarpis ilgesnis, tuo labiau tikėtina, kad pažadėta garantija yra veiklos išpareigojimas, nes tuo labiau tikėtina, kad, be užtikrinimo, kad produktas atitinka sutartas specifikacijas, bus suteikiama paslauga;
 - c) užduočių, kurias subjektas pažada atlikti, pobūdį: jeigu subjektui būtina atlikti nurodytas užduotis, kad suteiktų užtikrinimą, kad produktas atitinka sutartas specifikacijas (pavyzdžiui, siuntimo paslauga, jei produktas su defektais), dėl tokių užduočių veikiausia veiklos išpareigojimas neatsiranda.

- B32. Jeigu garantija arba garantijos dalimi, be užtikrinimo, kad produktas atitinka sutartas specifikacijas, klientui suteikiama paslauga, pažadėta paslauga yra veiklos išipareigojimas. Todėl subjektas turi priskirti sandorio kainą produktui ir paslaugai. Jeigu subjektas pažada ir užtikrinimo garantiją, ir paslaugos garantiją, bet negali pagrįstai jų apskaityti atskirai, subjektas abi garantijas apskaitoje registruoja kartu kaip vieną bendrą veiklos išipareigojimą.
- B33. Dėl teisės, pagal kurią reikalaujama, kad subjektas mokėtų atlygį, jei jo produktai sukelia žalą arba nuostolių, veiklos išipareigojimas neatsiranda. Pavyzdžiui, gamintojas gali parduoti produktus jurisdikciją turinčioje teritorijoje, kurioje pagal įstatymą gamintojas atsakingas už bet kokius nuostolius (pavyzdžiui, asmeniniam turtui), kurie gali susidaryti klientui naudojant produktą pagal jo numatytą paskirtį. Panašiai veiklos išipareigojimas neatsiranda ir dėl subjekto pažado atlyginti žalą klientui už atsakomybę ir nuostolius, atsiradusius dėl ieškinių dėl patentų, autorių teisių, prekių ženklų arba kitų subjekto produktais padaromų pažeidimų. Subjektas tokius išipareigojimus apskaitoje turi registruoti pagal 37-ąją TFAS.

Savo sąskaita veikiančio subjekto atlygis, palyginti su agento atlygiu

- B34. Kai yra kita klientui prekes tiekianti ar paslaugas teikianti šalis, subjektas turi nustatyti, ar jo pažado pobūdis yra veiklos išipareigojimas pačiam tiekti nurodytas prekes ar teikti nurodytas paslaugas (t. y. subjektas yra savo sąskaita veikiantis subjektas), ar susitarti, kad tas prekes tiektų ar paslaugas teiktų kita šalis (t. y. subjektas yra agentas). Subjektas nustato, ar jis yra savo sąskaita veikiantis subjektas, ar agentas kiekvienai klientui pažadėtai nurodytai prekei ar paslaugai. Nurodyta prekė ar paslauga yra atskira klientui teiktina prekė ar teiktina paslauga (arba atskiras prekių ar paslaugų paketas) (žr. 27–30 straipsnius). Jeigu sutartis su klientu apima daugiau nei vieną nurodytą prekę ar paslaugą, subjektas tam tikroms nurodytoms prekėms ar paslaugoms gali būti savo sąskaita veikiantis subjektas, o kitoms – agentas.

B34A. Siekdamas nustatyti savo pažado pobūdį (kaip aprašyta B34 straipsnyje), subjektas turi:

- a) identifikuoti nurodytas klientui tiekimas prekes ar teiktinas paslaugas (pavyzdžiui, tai gali būti teisė į prekę ar paslaugą, kurią tiekia arba teiks kita šalis (žr. 26 straipsnį)) ir
- b) įvertinti, ar jis kontroliuoja (kaip aprašyta 33 straipsnyje) kiekvieną nurodytą prekę ar paslaugą prieš tai, kai ta prekė ar paslauga perduodama klientui.

- B35. Subjektas yra savo sąskaita veikiantis subjektas, jeigu jis kontroliuoja nurodytą prekę ar paslaugą prieš tai, kai ta prekė ar paslauga perduodama klientui. Tačiau subjektas nebūtinai kontroliuoja nurodytą prekę, jeigu subjektas tos prekės nuosavybės teisę gauna tik trumpam, kol nuosavybės teisė perduodama klientui. Subjektas, kuris yra savo sąskaita veikiantis subjektas, gali pats įvykdyti veiklos išipareigojimą tiekti nurodytas prekes ar teikti nurodytas paslaugas arba gali pasamdyti kitą šalį (pavyzdžiui, subrangovą), kad šis jo vardu įvykdytų kai kuriuos arba visus veiklos išipareigojimus.

B35A. Kai tiekiant prekes ar teikiant paslaugas klientui dalyvauja kita šalis, subjektas, kuris yra savo sąskaita veikiantis subjektas, įgyja bet kurio iš toliau nurodytų dalykų kontrolę:

- a) prekės ar kito turto iš kitos šalies, kurią (kuri) jis tuomet perduoda klientui;
- b) teisės į kitos šalies suteiktiną paslaugą, kuri suteikia subjektui galimybę nurodyti tai šaliai suteikti paslaugą klientui subjekto vardu;
- c) prekės ar paslaugos iš kitos šalies, kurias jis paskui derina su kitomis prekėmis ar paslaugomis tiekdamas nurodytą prekę ar teikdamas nurodytą paslaugą klientui. Pavyzdžiui, jeigu subjektas teikia reikšmingą paslaugą (žr. 29 straipsnio a punktą), kuria kitos šalies tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos įtraukiamos į nurodytą prekę ar paslaugą, kurią klientas užsakė sudarydamas sutartį, subjektas kontroliuoja nurodytą prekę ar paslaugą prieš tai, kai ta prekė ar paslauga perduodama klientui. Taip yra todėl, kad subjektas pirmiausia įgyja nurodytą prekę ar paslaugą (kuri apima prekes ar paslaugas iš kitų šalių) sudarančių elementų kontrolę ir sprendžia, kaip juos naudoti, kad būtų sukurtas sudėtinis produktas, kuris yra nurodyta prekė ar paslauga.

- B35B. Kai subjektas, kuris yra savo sąskaita veikiantis subjektas, įvykdo veiklos išipareigojimą (arba kai jį vykdo), subjektas pajamomis pripažįsta bendrąją atlygio sumą, teisę į kurią tikisi turėti mainais už perduotą nurodytą prekę ar paslaugą.
- B36. Subjektas yra agentas, jei subjekto veiklos išipareigojimas yra susitarti, kad nurodytą prekę tiekų ar nurodytą paslaugą teiktų kita šalis. Subjektas, kuris yra agentas, nekontroliuoja kitos šalies tiekiamos nurodytos prekės ar teikiamos nurodytos paslaugos prieš tai, kai ta prekė ar paslauga perduodama klientui. Kai subjektas, kuris yra agentas, įvykdo veiklos išipareigojimą (arba kai jį vykdo), subjektas pajamomis pripažįsta visų mokesčių ar komisinių sumą, teisę į kurią tikisi turėti mainais už susitarimą, kad nurodytas prekes tiekų ar nurodytas paslaugas teiktų kita šalis. Subjekto mokesčiai ar komisiniai gali būti grynoji atlygio suma, kurią subjektas pasilieka kitai šaliai sumokėjęs atlygį, gautą mainais už tos šalies pateiktas prekes ar suteiktas paslaugas.
- B37. Rodikliai, iš kurių matyti, kad subjektas kontroliuoja nurodytą prekę ar paslaugą prieš tai, kai ji perduodama klientui (ir todėl yra savo sąskaita veikiantis subjektas (žr. B35 straipsnį)), apima, be kita ko, šiuos dalykus:
- a) subjektas pirmiausia yra atsakingas už pažado tiekti nurodytą prekę ar teikti nurodytą paslaugą įvykdymą. Tai paprastai apima atsakomybę už nurodytos prekės ar paslaugos priimtinumą (pavyzdžiui, pagrindinę atsakomybę už tai, kad prekė ar paslauga atitiktų kliento specifikacijas). Jeigu subjektas pirmiausia yra atsakingas už pažado tiekti nurodytą prekę ar teikti nurodytą paslaugą įvykdymą, tai gali rodyti, kad kita šalis, dalyvaujanti tiekiant nurodytą prekę ar teikiant nurodytą paslaugą, veikia subjekto vardu;
 - b) subjektui kyla atsargų rizika prieš prekės ar paslaugos perdavimą klientui arba po kontrolės perdavimo klientui (pavyzdžiui, jeigu klientas turi grąžinimo teisę). Pavyzdžiui, jei subjektas įgyja arba išipareigoja įgyti nurodytą prekę ar paslaugą prieš sudarydamas sutartį su klientu, tai gali rodyti, kad subjektas gali spręsti, kaip naudoti prekę ar paslaugą, ir gauti iš esmės visą likusią jos teikiamą naudą prieš tai, kai ji perduodama klientui;
 - c) subjektas gali savo nuožiūra nustatyti nurodytos prekės ar paslaugos kainą. Galimybė nustatyti kainą, kurią klientas moka už nurodytą prekę ar paslaugą, gali rodyti, kad subjektas gali spręsti, kaip naudoti tą prekę ar paslaugą, ir gauti iš esmės visą likusią naudą. Tačiau tam tikrais atvejais agentas gali nustatyti kainas savo nuožiūra. Pavyzdžiui, agentas gali turėti šiek tiek laisvės nustatyti kainas, kad gautų papildomų pajamų už paslaugą, kurią sudaro susitarimas, kad klientams prekes tiekų ar paslaugas teiktų kitos šalys.

B37A. Vertinant kontrolę, B37 straipsnyje pateikti rodikliai gali būti daugiau ar mažiau svarbūs priklausomai nuo nurodytos prekės ar paslaugos pobūdžio ir sutarties sąlygų. Be to, skirtingi rodikliai gali pateikti įtikinamesnių įrodymų skirtingose sutartyse.

B38. Jeigu kitas subjektas prisiima subjekto veiklos išipareigojimus ir sutartines teises pagal sutartį ir dėl to subjektas daugiau nebėra įpareigotas vykdyti veiklos išipareigojimo perduoti nurodytą prekę ar paslaugą klientui (t. y. subjektas daugiau nebėra savo sąskaita veikiantis subjektas), subjektas neturi pripažinti pajamų už tą veiklos išipareigojimą. Vietoje to subjektas vertina, ar pripažinti pajamas už veiklos išipareigojimo vykdymą siekiant sudaryti sutartį su kita šalimi (t. y. ar subjektas veikia kaip agentas).

Kliento pasirinkimo galimybės pirkti papildomas prekes ar paslaugas

- B39. Kliento pasirinkimo galimybės įsigyti papildomas prekes ar paslaugas nemokamai arba su nuolaida gali būti įvairių pavidalų, įskaitant pardavimo skatinimą, lojalumo taškų (arba tiesiog taškų) klientui suteikimą, sutarties atnaujinimo galimybes ar kitas nuolaidas būsimoms prekėms ar paslaugoms.
- B40. Jeigu sutartyje subjektas suteikia klientui galimybę įsigyti papildomų prekių ar paslaugų, dėl tos galimybės veiklos išipareigojimas sutartyje atsiranda, tik jeigu dėl tos galimybės klientas įgyja materialiąją teisę, kurios nebūtų įgijęs, jeigu nebūtų sudaręs sutarties (pavyzdžiui, papildoma nuolaida tam tikroms nuolaidoms, paprastai suteikiamoms konkrečioms prekėms ar paslaugoms konkrečios klasės klientams konkrečioje geografinėje vietoje ar rinkoje). Jeigu dėl galimybės klientas įgyja materialiąją teisę, tada klientas iš anksto moka subjektui už būsimas prekes ar paslaugas ir subjektas pripažįsta pajamas, kai tos būsimos prekės ar paslaugos perduodamos arba kai baigiasi galimybės galiojimo laikas.

- B41. Jeigu klientas turi galimybę įgyti papildomą prekę ar paslaugą kaina, kuri parodytų atskirą tos prekės ar paslaugos pardavimo kainą, dėl tos galimybės klientas materialiosios teisės neįgyja, net jeigu galimybė galima pasinaudoti tik sudarius ankstesnę sutartį. Tokiais atvejais subjektas yra pateikęs pardavimo pasiūlymą, kurį jis turi apskaitoje registruoti pagal šį standartą tik tuo atveju, kai klientas pasinaudoja galimybe pirkti papildomų prekių ar paslaugų.
- B42. 74 straipsnyje reikalaujama, kad subjektas priskirtų sandorio kainą kiekvienam veiklos išipareigojimui remdamasis atitinkama atskira pardavimo kaina. Jeigu atskira pardavimo kaina pagal kliento galimybę įsigyti papildomų prekių ar paslaugų nėra tiesiogiai stebima, subjektas ją įvertina. Įvertis turi parodyti nuolaidą, kurią klientas gautų pasirinkdamas tą galimybę, pakoreguotą atsižvelgiant į abu dalykus:
- a) visas nuolaidas, kurias klientas galėjo gauti nesirinkdamas galimybės, ir
 - b) tikėtinumą, kad galimybė bus pasinaudota.
- B43. Jeigu klientui suteikiama materialioji teisė įsigyti būsimų prekių ar paslaugų ir tos prekės ar paslaugos yra panašios į pradinės prekes ar paslaugas pagal sutartį ir yra tiekiamos ar teikiamos pagal pradinės sutarties sąlygas, subjektas gali, kaip praktinę alternatyvą su pasirinkimo galimybe susijusios atskiros pardavimo kainos apskaičiavimui, priskirti sandorio kainą galimoms prekėms ar paslaugoms, nurodymas prekes ar paslaugas, kurias tikimasi tiekti ar teikti, ir atitinkamą tikėtiną atlygį. Paprastai tų rūšių galimybės skirtos sutarties atnaujinimams.

Teisės, kuriomis klientai nepasinaudojo

- B44. Pagal 106 straipsnį, iš kliento gavęs išankstinį mokėjimą, subjektas turi pripažinti išankstinio mokėjimo sumos sutarties išipareigojimą kaip savo veiklos išipareigojimą ateityje perduoti arba būti pasirengus perduoti prekes ar paslaugas. Subjektas turi nutraukti to sutarties išipareigojimo pripažinimą (ir pripažinti pajamas), kai perduoda tas prekes ar paslaugas ir dėl to įvykdo savo veiklos išipareigojimą.
- B45. Kliento subjektui negražinamas išankstinis mokėjimas klientui suteikia teisę gauti prekę ar paslaugą ateityje (ir įpareigoja subjektą būti pasirengus perduoti prekę ar paslaugą). Tačiau klientai gali nepasinaudoti visomis savo sutartinėmis teisėmis. Teisės, kuriomis klientai nepasinaudojo, dažnai nurodomos kaip nepasinaudojimas sutartinėmis teisėmis.
- B46. Jeigu subjektas tikisi turėti teisę į nepasinaudojimo sutartinėmis teisėmis sumą pagal sutarties išipareigojimą, subjektas turi pripažinti tikėtiną nepasinaudojimo sutartinėmis teisėmis sumą pajamomis proporcingai pagal teisių, kuriomis naudojasi klientas, modelį. Jeigu subjektas nesitiki turėti teisės į nepasinaudojimo sutartinėmis teisėmis sumą, subjektas turi pripažinti tikėtiną nepasinaudojimo sutartinėmis teisėmis sumą pajamomis, kai tikėtinumas, kad klientas pasinaudos savo likusiomis teisėmis, labai sumažėja. Siekdamas nustatyti, ar subjektas tikisi turėti teisę į nepasinaudojimo sutartinėmis teisėmis sumą, subjektas turi atsižvelgti į 56–58 straipsnių reikalavimus dėl ribojamųjų kintamo atlygio įverčių.
- B47. Subjektas turi pripažinti išipareigojimu (o ne pajamomis) visus gautus atlygius, kurie priskirtini teisėms, kuriomis klientas nepasinaudojo, dėl kurių subjektas turi kreiptis į kitą šalį, pavyzdžiui, valdžios subjektą pagal taikytinus nepareikalautojo turto įstatymus.

Negražintinas išankstinis atlygis (ir kai kurios susijusios išlaidos)

- B48. Kai kuriose sutartyse subjektas įpareigoja klientą mokėti negražintiną išankstinį atlygį sudarant sutartį arba iki jos sudarymo. Pavyzdžiui, tai gali būti stojimo mokestis pagal sveikatos klubo narystės sutartis, aktyvavimo mokesčiai telekomunikacijų paslaugų sutartyse, nustatymo mokesčiai kai kuriose paslaugų sutartyse ir pradiniai mokesčiai kai kuriose tiekimo sutartyse.
- B49. Siekdamas tokiose sutartyse identifikuoti veiklos išipareigojimus, subjektas turi įvertinti, ar atlygis susijęs su pažadėtos prekės ar paslaugos perdavimu. Daugeliu atvejų, net tada, kai negražintinas išankstinis atlygis susijęs su veikla, kurios subjektas turi imtis sudarydamas sutartį arba iki jos sudarymo, kad įvykdytų sutartį, tos veiklos rezultatas nėra pažadėtos prekės ar paslaugos perdavimas klientui (žr. 25 straipsnį). Vietoj to, išankstinis atlygis yra išankstinis mokėjimas už būsimas prekes ar paslaugas, ir todėl būtų pripažįstamas pajamomis, kai būtų patiekta tos būsimos prekės ar suteiktos paslaugos. Pajamų pripažinimo laikotarpis būtų pratęstas už pradinio sutartinio laikotarpio ribos, jeigu subjektas suteiktų klientui galimybę atnaujinti sutartį ir ta galimybė suteiktų klientui materialiąją teisę, kaip aprašyta B40 straipsnyje.

- B50. Jeigu negražintinas išankstinis atlygis susijęs su preke ar paslauga, subjektas turi įvertinti, ar apskaityti prekę ar paslaugą kaip atskirą veiklos išipareigojimą pagal 22–30 straipsnius.
- B51. Subjektas gali įpareigoti mokėti negražintiną išankstinį atlygį kaip kompensaciją už išlaidas, patirtas rengiant sutartį (arba vykdant kitas administracines užduotis, kaip aprašyta 25 straipsnyje). Jeigu ta parengiamąją veiklą nevykdomas veiklos išipareigojimas, subjektas turi neatsižvelgti į tą veiklą (ir susijusias išlaidas), kai vertina pažangą pagal B19 straipsnį. Taip yra dėl to, kad parengiamosios veiklos išlaidos neparodo paslaugų perdavimo klientui. Subjektas vertina, ar išlaidos, patirtos rengiant sutartį tapo turtu, kuris turi būti pripažįstamas pagal 95 straipsnį.

Licencijavimas

- B52. Licencija nustatoma kliento teisė į subjekto intelektualinę nuosavybę. Intelektinės nuosavybės licencijos gali apimti, be kita ko, bet kurių iš šių dalykų licencijas:
- a) programinės įrangos ir technologijos;
 - b) kino filmų, muzikos ir kitų formų žiniasklaidos ir pramogų;
 - c) franšizių ir
 - d) patentų, prekių ženklų ir autorių teisių.
- B53. Subjektas gali ne tik pažadėti suteikti licenciją (ar licencijas) klientui, bet ir pažadėti jam perduoti kitas prekes ar paslaugas. Tie pažadai gali būti aiškiai išdėstyti sutartyje arba numanomi pagal subjekto įprastą verslo praktiką, paskelbtą tvarką ar specifinius teiginius (žr. 24 straipsnį). Kaip ir kitų tipų sutarčių atveju, kai sutartis su klientu, be kitų pažadėtų prekių ar paslaugų, apima pažadą suteikti licenciją (ar licencijas), subjektas, siekdamas sutartyje identifikuoti kiekvieną iš veiklos išipareigojimų, taiko 22–30 straipsnius.
- B54. Jeigu pažadas suteikti licenciją sutartyje nėra atskiras nuo kitų pažadėtų prekių ar paslaugų pagal 26–30 straipsnius, subjektas pažadą suteikti licenciją ir tas kitas pažadėtas prekes ar paslaugas apskaitoje turi registruoti kartu kaip vieną bendrą veiklos išipareigojimą. Licencijų, kurios nėra atskiros nuo kitų sutartyje pažadėtų prekių ar paslaugų, pavyzdžiai yra:
- a) licencija, kuri yra materialios prekės dalis ir yra būtina prekės funkcionalumui, ir
 - b) licencija, kuri klientui gali būti naudinga tik kartu su susijusia paslauga (pavyzdžiui, subjekto internetu teikiama paslauga, kuri, suteikus licenciją, leidžia klientui susipažinti su turiniu).
- B55. Jeigu licencija nėra atskira, subjektas, siekdamas nustatyti, ar veiklos išipareigojimas (kuris apima pažadėtą licenciją) yra veiklos išipareigojimas, įvykdomas per tam tikrą laikotarpį ar įvykdomas tam tikru momentu, turi taikyti 31–38 straipsnius.
- B56. Jeigu pažadas suteikti licenciją sutartyje yra atskiras nuo kitų pažadėtų prekių ar paslaugų ir dėl to pažadas suteikti licenciją yra atskiras veiklos išipareigojimas, subjektas turi nuspręsti, ar licencija perduodama klientui tam tikru momentu ar per tam tikrą laikotarpį. Priimdamas šį sprendimą subjektas turi apsvarstyti, ar subjekto pažado suteikti klientui licenciją pobūdis yra toks, kad klientui siekiama suteikti:
- a) teisę gauti prieigą prie tokios subjekto intelektualinės nuosavybės, kokia egzistuoja per visą licencijos laikotarpį, arba
 - b) teisę naudotis tokia subjekto intelektine nuosavybe, kokia egzistuoja tuo momentu, kai suteikiama licencija.

Subjekto pažado pobūdžio nustatymas

B57. [Išbraukta]

B58. Subjekto pažadas suteikti licenciją yra pažadas suteikti teisę gauti prieigą prie subjekto intelektinės nuosavybės, jeigu atitinkami visi šie kriterijai:

- a) sutartyje reikalaujama, kad subjektas imtųsi veiklos, kuri daro reikšmingą poveikį intelektinei nuosavybei, į kurią klientas turi teisių, arba klientas to pagrįstai tikisi (žr. B59 ir B59A straipsnius);
- b) dėl teisių, suteiktų pagal licenciją, B58 straipsnio a punkte nurodyta subjekto veikla daro tiesioginį teigiamą ar neigiamą poveikį klientui ir
- c) ta veikla, kai ji yra vykdoma, nelemia prekės ar paslaugos perdavimo klientui (žr. 25 straipsnį).

B59. Veiksniai, kurie gali rodyti, kad klientas galėtų pagrįstai tikėtis, kad subjektas imsis veiklos, kuri daro reikšmingą poveikį intelektinei nuosavybei, yra, be kita ko, subjekto įprasta verslo praktika, paskelbta tvarka ar specifiniai teiginiai. Nors tai nėra sprendžiamasis veiksnys, subjekto ir kliento bendras ekonominis interesas (pavyzdžiui, pardavimais pagrįstas honoraras), susijęs su intelektine nuosavybe, į kurią klientas turi teisių, taip pat gali rodyti, kad klientas galėtų pagrįstai tikėtis, kad subjektas imsis tokios veiklos.

B59A. Subjekto veikla daro reikšmingą poveikį intelektinei nuosavybei, į kurią klientas turi teisių, kai arba:

- a) numatoma, kad ta veikla reikšmingai pakeis intelektinės nuosavybės formą (pavyzdžiui, dizainą ar turinį) arba funkcionalumą (pavyzdžiui, galimybę atlikti funkciją ar užduotį), arba
- b) kliento gebėjimas gauti naudos iš intelektinės nuosavybės iš esmės atsiranda dėl tos veiklos arba priklauso nuo tos veiklos. Pavyzdžiui, prekės ženklo teikiama nauda dažnai atsiranda dėl subjekto einamosios veiklos, kuri palaiko arba išlaiko intelektinės nuosavybės vertę, arba nuo tos veiklos priklauso.

Atitinkamai, jeigu intelektinė nuosavybė, į kurią klientas turi teisių, pasižymi reikšmingu autonominiu funkcionalumu, esminė tos intelektinės nuosavybės teikiamos naudos dalis atsiranda dėl to funkcionalumo. Todėl subjekto veikla nedarytų reikšmingo poveikio kliento gebėjimui gauti naudos iš tos intelektinės nuosavybės, nebent ta veikla reikšmingai pakeistų jos formą ar funkcionalumą. Intelektinės nuosavybės, kuri dažnai pasižymi reikšmingu autonominiu funkcionalumu, rūšys yra, be kita ko, programinė įranga, biologinių junginių ar vaistų formulės ir baigtinis žiniasklaidos turinys (pavyzdžiui, filmai, televizijos laidos ir muzikos įrašai).

B60. Jeigu B58 straipsnio kriterijai atitinkami, subjektas pažadą suteikti licenciją apskaitoje turi registruoti kaip veiklos įsipareigojimą, kuris yra įvykdomas per tam tikrą laikotarpį, nes klientas vienu metu gaus naudą, kurią suteikia subjekto veikla (t. y. prieigos prie intelektinės nuosavybės suteikimas), kai ta veikla vykdoma, ir ją pasinaudos (žr. 35 straipsnio a punktą). Norėdamas pasirinkti tinkamą metodą, kad įvertintų pažangą siekiant visiškai įvykdyti tą veiklos įsipareigojimą suteikti prieigą, subjektas turi taikyti 39–45 straipsnius.

B61. Jeigu B58 straipsnio kriterijai neatitinkami, laikoma, kad subjekto pažado pobūdis – suteikti teisę naudotis tokia subjekto intelektine nuosavybe, kokia ji yra (pagal formą ir funkcionalumą) tuo momentu, kai klientui suteikiama licencija. Tai reiškia, kad klientas gali spręsti, kaip naudoti licenciją, ir gauti iš esmės visą likusią jos teikiamą naudą tuo momentu, kai licencija perduodama. Subjektas pažadą suteikti teisę naudotis subjekto intelektine nuosavybe apskaitoje turi registruoti kaip veiklos įsipareigojimą, įvykdomą tam tikru momentu. Siekdamas nustatyti momentą, kuriuo licencija perduodama klientui, subjektas turi taikyti 38 straipsnį. Tačiau pajamos iš licencijos negali būti pripažintos, jeigu licencija suteikia teisę naudotis subjekto intelektine nuosavybe prieš prasidedant laikotarpiui, kuriuo klientas gali naudotis licencija ir gauti jos teikiamą naudą. Pavyzdžiui, jeigu programinės įrangos licencijos laikotarpis prasideda anksčiau, nei subjektas pateikia (arba kitaip sudaro sąlygas gauti) klientui kodą, kuris leidžia klientui nedelsiant pradėti naudotis programine įranga, subjektas nepripažintų pajamų anksčiau, nei tas kodas pateikiamas (arba kitaip sudaromos sąlygos jį gauti).

B62. Subjektas, nustatydamas, ar licencija suteikia teisę gauti prieigą prie subjekto intelektualinės nuosavybės ar teisę naudotis subjekto intelektine nuosavybe, turi neatsižvelgti į šiuos veiksnius:

- a) laiko, geografinius ar naudojimo apribojimus – tie apribojimai rodo pažadėtos licencijos savybes, o ne tai, ar subjektas įvykdo savo veiklos išipareigojimą tam tikru momentu ar per tam tikrą laikotarpį;
- b) subjekto suteiktas garantijas, kad jis turi galiojantį intelektualinės nuosavybės patentą ir tą patentą gins nuo neteisėto naudojimo, – pažadas ginti patento suteikiamą teisę nėra veiklos išipareigojimas, nes patento gynimas apsaugo subjekto intelektualinės nuosavybės turto vertę ir suteikia užtikrinimą klientui, kad perduota licencija atitinka sutartyje pažadėtos licencijos specifikacijas.

Pardavimais arba naudojimu pagrįsti honorarai

B63. Nepaisant 56–59 straipsnių reikalavimų, subjektas turi pripažinti pajamas iš pardavimais arba naudojimu pagrįstų honorarų, pažadėtų mainais į intelektualinės nuosavybės licenciją, tik kai įvyksta (arba vyksta) vėlesnis iš šių įvykių:

- a) įvyksta paskesnis pardavimas arba naudojimas ir
- b) įvykdomas (arba iš dalies įvykdomas) veiklos išipareigojimas, kuriam priskirti tam tikri arba visi pardavimais arba naudojimu pagrįsti honorarai.

B63A. B63 straipsnyje nustatytas reikalavimas pardavimais arba naudojimu pagrįstam honorarui taikomas tada, kai honoraras yra susijęs tik su intelektualinės nuosavybės licencija arba kai intelektualinės nuosavybės licencija yra dominuojantis elementas, su kuriuo susijęs honoraras (pavyzdžiui, intelektualinės nuosavybės licencija gali būti dominuojantis elementas, su kuriuo susijęs honoraras, kai subjektas turi pagrįstų lūkesčių, kad klientas priskirtų licencijai gerokai didesnę vertę nei kitoms prekėms ar paslaugoms, su kuriomis susijęs honoraras).

B63B. Kai B63A straipsnyje nustatytas reikalavimas įvykdomas, pajamos iš pardavimais arba naudojimu pagrįsto honoraro turi būti visiškai pripažintos pagal B63 straipsnį. Kai B63A straipsnyje nustatytas reikalavimas neįvykdomas, pardavimais arba naudojimu pagrįstam honorarui taikomi 50–59 straipsniuose nustatyti reikalavimai dėl kintamo atlygio.

Atpirkimo sandoriai

B64. Atpirkimo sandoris yra sutartis, pagal kurią subjektas parduoda turtą ir taip pat pažada arba turi pasirinkimo galimybę (toje pačioje arba kitoje sutartyje) tą turtą atpirkti. Atpirktas turtas gali būti tas pats turtas, kuris iš pradžių buvo parduotas klientui, turtas, kuris iš esmės yra toks pat kaip parduotas turtas, arba kitas turtas, kurio dalis yra iš pradžių parduotas turtas.

B65. Atpirkimo sandoriai paprastai yra trijų formų:

- a) subjekto prievolė atpirkti turtą (išankstinis sandoris);
- b) subjekto teisė atpirkti turtą (pasirinkimo pirkti sandoris) ir
- c) subjekto prievolė atpirkti turtą kliento prašymu (pasirinkimo parduoti sandoris).

Išankstinis sandoris arba pasirinkimo pirkti sandoris

B66. Jeigu subjektas turi prievolę arba teisę atpirkti turtą (išankstinis sandoris arba pasirinkimo pirkti sandoris), klientas neįgyja turto kontrolės, nes kliento galimybė spręsti, kaip turtą naudoti, ir gauti iš esmės visą likusią jo teikiamą naudą yra ribota, nepaisant to, kad klientas gali fiziškai turėti turtą. Todėl subjektas sutartį apskaitoje turi registruoti kaip:

- a) nuomą pagal 16-ąją TFAS „Nuoma“, jeigu subjektas gali arba privalo atpirkti turtą už sumą, kuri yra mažesnė už pradinę turto pardavimo kainą, nebent sutartis yra pardavimo ir atgalinės nuomos sandorio dalis. Jeigu sutartis yra pardavimo ir atgalinės nuomos sandorio dalis, subjektas turi ir toliau pripažinti turtą ir pripažinti finansinį įsipareigojimą, susijusį su koku nors iš kliento gautu atlygiu. Subjektas finansinį įsipareigojimą turi apskaičiuoti pagal 9-ąją TFAS arba
- b) finansavimo susitarimą pagal B68 straipsnį, jeigu subjektas gali arba privalo atpirkti turtą už sumą, kuri yra didesnė už pradinę turto pardavimo kainą arba jai lygi.

B67. Lygindamas atpirkimo kainą ir pardavimo kainą, subjektas turi atsižvelgti į pinigų laiko vertę.

B68. Jeigu atpirkimo sandoris yra finansavimo susitarimas, subjektas turi ir toliau pripažinti turtą ir taip pat pripažinti finansinį įsipareigojimą, susijusį su bet koku iš kliento gautu atlygiu. Subjektas turi pripažinti skirtumą tarp iš kliento gauto atlygio sumos ir klientui mokėtino atlygio sumos kaip palūkanas ir, jei taikoma, kaip tvarkymo ar laikymo išlaidas (pavyzdžiui, draudimo).

B69. Jeigu pasirinkimo sandoris neįvykdomas iki jo galiojimo pabaigos, subjektas turi nutraukti įsipareigojimo pripažinimą ir pripažinti pajamas.

Pasirinkimo parduoti sandoris

B70. Jeigu subjektas turi prievolę atpirkti turtą kliento prašymu (pasirinkimo parduoti sandoris) už kainą, kuri yra mažesnė už pradinę turto pardavimo kainą, sudarydamas sutartį subjektas turi apsispręsti, ar klientas turi reikšmingą ekonominę paskatą ta teise pasinaudoti. Jeigu klientas pasinaudoja ta teise, jis faktiškai sumoka subjektui atlygį už teisę naudotis nurodytu turtu tam tikrą laikotarpį. Todėl, jeigu klientas turi reikšmingą ekonominę paskatą pasinaudoti ta teise, subjektas sandorį turi apskaičiuoti kaip nuomą pagal 16-ąją TFAS, nebent sutartis yra pardavimo ir atgalinės nuomos sandorio dalis. Jeigu sutartis yra pardavimo ir atgalinės nuomos sandorio dalis, subjektas turi ir toliau pripažinti turtą ir pripažinti finansinį įsipareigojimą, susijusį su koku nors iš kliento gautu atlygiu. Subjektas finansinį įsipareigojimą turi apskaičiuoti pagal 9-ąją TFAS.

B71. Siekdamas nustatyti, ar klientas turi reikšmingą ekonominę paskatą pasinaudoti savo teise, subjektas turi atsižvelgti į įvairius veiksnius, įskaitant turto atpirkimo kainos ir numatomos rinkos vertės atpirkimo datą santykį ir laiką iki teisės galiojimo pabaigos. Pavyzdžiui, jeigu tikimasi, kad atpirkimo kaina reikšmingai viršys turto rinkos kainą, tai gali rodyti, kad klientas turi reikšmingą ekonominę paskatą įvykdyti pasirinkimo parduoti sandorį.

B72. Jeigu klientas neturi reikšmingos ekonominės paskatos pasinaudoti savo teise tokia kaina, kuri yra mažesnė už pradinę turto pardavimo kainą, subjektas sandorį apskaitoje turi registruoti taip, lyg tai būtų produkto pardavimas su teise grąžinti, kaip aprašyta B20–B27 straipsniuose.

B73. Jeigu turto atpirkimo kaina yra lygi pradinei pardavimo kainai arba už ją didesnė ir didesnė už numatomą turto rinkos vertę, sutartis iš tiesų yra finansavimo susitarimas ir todėl apskaitoje turi būti registruojama taip, kaip aprašyta B68 straipsnyje.

B74. Jeigu turto atpirkimo kaina yra lygi pradinei pardavimo kainai arba už ją didesnė ir yra mažesnė už numatomą turto rinkos vertę arba jai lygi, o klientas neturi reikšmingos ekonominės paskatos pasinaudoti savo teise, subjektas sandorį apskaitoje turi registruoti taip, lyg tai būtų produkto pardavimas su teise grąžinti, kaip aprašyta B20–B27 straipsniuose.

B75. Lygindamas atpirkimo kainą ir pardavimo kainą, subjektas turi atsižvelgti į pinigų laiko vertę.

B76. Jeigu pasirinkimo sandoris neįvykdomas iki jo galiojimo pabaigos, subjektas turi nutraukti įsipareigojimo pripažinimą ir pripažinti pajamas.

Konsignacijos susitarimai

- B77. Kai subjektas (kaip prekiautojas arba platintojas) pristato kitai šaliai produktą, skirtą parduoti galutiniams klientams, subjektas turi įvertinti, ar ta kita šalis tuo momentu įgijo produkto kontrolę. Kitai šaliai pristatytas produktas gali būti laikomas pagal konsignacijos susitarimą, jeigu ta kita šalis neįgijo produkto kontrolės. Atitinkamai subjektas neturi pripažinti pajamų, kai produktas pristatomas kitai šaliai, jeigu pristatytas produktas laikomas konsignacijos pagrindu.
- B78. Rodikliai, iš kurių matyti, kad susitarimas yra konsignacijos susitarimas, yra, be kita ko, tokie:
- a) produktą kontroliuoja subjektas, kol įvyksta nurodytas įvykis, kaip antai produkto pardavimas prekiautojo klientui, arba kol baigiasi nurodytas laikotarpis;
 - b) subjektas gali pareikalauti produktą grąžinti arba perduoti produktą trečiajai šaliai (pavyzdžiui, kitam prekiautojui) ir
 - c) prekiautojas neturi besąlyginio išsipareigojimo sumokėti už produktą (nors gali būti pareikalauta sumokėti užstatą).

Susitarimai, pagal kuriuos prekės pateikiamos vėlesnę nei sąskaitos išrašymo dieną

- B79. Susitarimas, pagal kurį prekės pateikiamos vėlesnę nei sąskaitos išrašymo dieną, yra sutartis, pagal kurią subjektas išrašo sąskaitą klientui už produktą, tačiau fiziškai išlaiko produktą, kol jis perduodamas klientui tam tikru momentu ateityje. Pavyzdžiui, klientas gali prašyti subjekto sudaryti tokią sutartį dėl to, kad jis neturi pakankamai vietos produktui saugoti, arba dėl to, kad vėluojama vykdyti kliento gamybos grafikus.
- B80. Subjektas, siekdamas nustatyti, kada jis įvykdė savo veiklos išsipareigojimą perduoti produktą, turi įvertinti, kada klientas įgyja to produkto kontrolę (žr. 38 straipsnį). Tam tikrų sutarčių atveju kontrolė perduodama tada, kai produktas pristatomas į kliento vietą arba kai produktas išsiunčiamas, priklausomai nuo sutarties sąlygų (įskaitant pristatymo ir siuntimo sąlygas). Tačiau tam tikrų sutarčių atveju klientas gali įgyti produkto kontrolę, net jeigu produktą fiziškai išlaiko subjektas. Tokiu atveju klientas gali spręsti, kaip naudoti produktą, ir gauti iš esmės visą likusią jo teikiamą naudą, net jeigu jis nusprendė nepasinaudoti teise tą produktą fiziškai įgyti. Todėl subjektas produkto nekontroliuoja. Tačiau subjektas klientui teikia kliento turto saugojimo paslaugas.
- B81. Be 38 straipsnyje nustatytų reikalavimų taikymo, kad klientas įgytų produkto kontrolę pagal susitarimą, pagal kurį prekės pateikiamos vėlesnę nei sąskaitos išrašymo dieną, turi būti atitinkami visi šie kriterijai:
- a) susitarimo, pagal kurį prekės pateikiamos vėlesnę nei sąskaitos išrašymo dieną, sudarymo priežastis turi būti esminė (pavyzdžiui, klientas pareikalavo tokio susitarimo);
 - b) produktas turi būti atskirai identifikuojamas kaip priklausantis klientui;
 - c) produktas šiuo metu turi būti parengtas fiziškai perduoti klientui ir
 - d) subjektas negali turėti galimybės naudoti produktą arba jį perduoti kitam klientui.
- B82. Jeigu subjektas pripažįsta produkto pardavimo pajamas susitarimo, pagal kurį prekės pateikiamos vėlesnę nei sąskaitos išrašymo dieną, pagrindu, jis turi apsvarstyti, ar jis turi likusių veiklos išsipareigojimų (pavyzdžiui, susijusių su saugojimo paslaugomis) pagal 22–30 straipsnius, kuriems subjektas turi priskirti dalį sandorio kainos pagal 73–86 straipsnius.

Kliento priėmimas

- B83. Pagal 38 straipsnio e punktą tai, kad klientas priėmė turtą, gali rodyti, kad jis įgijo turto kontrolę. Kliento priėmimo sąlyga leidžia klientui nutraukti sutartį arba reikalauti, kad subjektas imtųsi taisomųjų veiksmų, jeigu prekė ar paslauga neatitinka sutartų specifikacijų. Vertindamas, kada klientas įgyja prekės ar paslaugos kontrolę, subjektas turi atsižvelgti į tokias sąlygas.
- B84. Jeigu subjektas gali objektyviai nustatyti, kad prekės ar paslaugos kontrolė buvo perduota klientui pagal sutartas specifikacijas, nustatytas sutartyje, tuomet kliento priėmimas yra formalumas, kuris neturėtų įtakos subjekto sprendimui nustatant, kada klientas įgijo prekės ar paslaugos kontrolę. Pavyzdžiui, jeigu kliento priėmimo sąlyga pagrįsta nurodytų dydžio ir svorio charakteristikų atitikimu, subjektas, prieš gaudamas kliento priėmimo patvirtinimą, turėtų galėti nustatyti, ar tie kriterijai atitinkami. Subjekto patirtis, susijusi su sutartimis dėl panašių prekių ar paslaugų, gali suteikti įrodymų, kad klientui pateikta prekė ar paslauga atitinka sutartas specifikacijas, nustatytas sutartyje. Jeigu pajamos pripažįstamos prieš klientui priimančiam turtą, subjektas vis tiek turi apsvarstyti, ar yra likusių veiklos įsipareigojimų (pavyzdžiui, įrangos instaliavimo), ir įvertinti, ar jie turi būti apskaitomi atskirai.
- B85. Tačiau, jeigu subjektas negali objektyviai nustatyti, kad klientui suteikta prekė ar paslauga atitinka sutartas specifikacijas, nustatytas sutartyje, subjektas negalėtų padaryti išvados, kad klientas įgijo kontrolę, kol jis negauna kliento patvirtinimo apie priėmimą. Taip yra todėl, kad tomis aplinkybėmis subjektas negali nustatyti, kad klientas gali spręsti, kaip naudoti prekę ar paslaugą, ir gauti iš esmės visą likusią jos teikiamą naudą.
- B86. Jeigu subjektas pristato klientui produktą bandymo ar vertinimo tikslais ir klientas nėra įsipareigojęs sumokėti jokio atlygio, kol nepasibaigia bandomasis laikotarpis, produkto kontrolė klientui neperduodama tol, kol klientas priima produktą arba kol pasibaigia bandomasis laikotarpis.

Išskaidytos informacijos apie pajamas atskleidimas

- B87. 114 straipsniu reikalaujama, kad subjektas pajamas pagal sutartis su klientais išskaidytų į kategorijas, kurios parodo, kaip ekonominiai veiksniai veikia pajamų ir pinigų srautų pobūdį, sumą, laiką ir netikrumą dėl jų. Taigi, subjekto pajamų išskaidymo mastas siekiant atskleisti šią informaciją priklauso nuo faktų ir aplinkybių, susijusių su subjekto sutartimis su klientais. Kad įgyvendintų 114 straipsnyje nustatytą pajamų išskaidymo tikslą, kai kuriems subjektams gali reikėti naudoti daugiau nei vienos rūšies kategorijas. Kiti subjektai tikslą išskaidyti pajamas gali įgyvendinti naudodami tik vienos rūšies kategoriją.
- B88. Rinkdamasis, kokios rūšies kategoriją (ar kategorijas) naudoti pajamoms išskaidyti, subjektas turi atsižvelgti į tai, kaip informacija apie subjekto pajamas buvo pateikta siekiant kitų tikslų, įskaitant visus toliau nurodytus dalykus:
- a) atskleistą informaciją, kuri nėra finansinių ataskaitų dalis (pavyzdžiui, pranešimuose apie pelno paskirstymą, metiniuose pranešimuose arba informacijoje investuotojams);
 - b) informaciją, kurią reguliariai peržiūri pagrindinis sprendimus priimančias asmuo, siekdamas įvertinti veiklos segmentų finansinius rezultatus, ir
 - c) kitą informaciją, kuri yra panašių rūšių kaip informacija, nustatyta B88 straipsnio a ir b punktuose, ir kurią subjektas arba subjekto finansinių ataskaitų vartotojai naudoja, kad įvertintų subjekto finansinius rezultatus arba priimtų sprendimus dėl išteklių paskirstymo.
- B89. Kategorijų, kurios gali būti tinkamos, pavyzdžiai apima, be kita ko, visus šiuos dalykus:
- a) prekės ar paslaugos rūšis (pavyzdžiui, pagrindinės produktų linijos);
 - b) geografinis regionas (pavyzdžiui, šalis ar regionas);

- c) rinka arba klientų rūšis (pavyzdžiui, vyriausybiniai ir nevyriausybiniai klientai);
- d) sutarties rūšis (pavyzdžiui, fiksuotos kainos sutartis ir laiko bei medžiagų įkainio sutartis);
- e) sutarties trukmė (pavyzdžiui, trumpalaikės ir ilgalaikės sutartys);
- f) prekių ar paslaugų perdavimo laikas (pavyzdžiui, pajamos iš prekių ar paslaugų, perduotų klientams tam tikru momentu, ir pajamos iš prekių ar paslaugų, perduodamų per tam tikrą laikotarpį) ir
- g) pardavimo kanalai (pavyzdžiui, prekės parduodamos tiesiogiai klientams, ir prekės, parduodamos per tarpininkus).

C priedėlis

Įsigaliojimo data ir pereinamasis laikotarpis

Šis priedėlis yra neatskiriama standarto dalis ir turi tokią pačią galią kaip kitos standarto dalys.

ĮSIGALIOJIMO DATA

- C1. Subjektas šį standartą turi taikyti 2018 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiais. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas šį standartą taiko anksčiau, jis turi atskleisti tą faktą.
- C1A. 2016 m. sausio mėn. paskelbtu 16-uju TFAS „Nuoma“ pataisyti 5, 97, B66 ir B70 straipsniai. Taikydamas 16-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.
- C1B. 2016 m. balandžio mėn. paskelbtais 15-ojo TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“ paaiškinimais pataisyti 26, 27, 29, B1, B34–B38, B52–B53, B58, C2, C5 ir C7 straipsniai, išbrauktas B57 straipsnis ir įterpti B34A, B35A, B35B, B37A, B59A, B63A, B63B, C7A ir C8A straipsniai. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2018 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas tas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi tą faktą atskleisti.
- C1C. 2017 m. gegužės mėn. paskelbtu 17-uju TFAS pataisytas 5 straipsnis. Taikydamas 17-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tą pataisą.

PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

- C2. Taikant C3–C8A straipsniuose pateiktus pereinamojo laikotarpio reikalavimus:

- a) taikymo pirmą kartą data yra metinio ataskaitinio laikotarpio, kuriuo šį standartą subjektas taiko pirmą kartą, pradžia, ir
- b) įvykdyta sutartis yra tokia sutartis, pagal kurią subjektas perdavė visas prekes ir suteikė visas paslaugas, nustatytas pagal 11-ąjį TAS „Statybų sutartys“, 18-ąjį TAS „Pajamos“ ir susijusius aiškinimus.

- C3. Subjektas šį standartą turi taikyti pasinaudodamas vienu iš šių dviejų metodų:

- a) retrospektyviai kiekvienam ankstesniam pateiktam ataskaitiniam laikotarpiui pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“, taikydamas C5 straipsnyje nurodytus sprendimus, arba
- b) retrospektyviai, pripažindamas sukaupą šio standarto taikymo pirmą kartą poveikį taikymo pirmą kartą datą pagal C7–C8 straipsnius.

- C4. Nepaisant 8-ojo TAS 28 straipsnio reikalavimų, kai šis standartas taikomas pirmą kartą, subjektas turi pateikti tik paskutinio metinio ataskaitinio laikotarpio, ėjusio prieš pirmą metinį ataskaitinį laikotarpį, kuriuo taikytas šis standartas (paskutinio praėjusio laikotarpio), kiekybinę informaciją, kurios reikalaujama pagal 8-ojo TAS 28 straipsnio f punktą, ir tik tuo atveju, jeigu subjektas šį standartą taiko retrospektyviai pagal C3 straipsnio a punktą. Subjektas taip pat gali pateikti einamojo laikotarpio arba ankstesnių lyginamųjų laikotarpių informaciją, tačiau to daryti neprivalo.

- C5. Taikydamas šį standartą retrospektyviai pagal C3 straipsnio a punktą, subjektas gali taikyti vieną ar daugiau iš šių praktinių sprendimų:

- a) įvykdytų sutarčių atveju subjektas neprivalo taisyti sutarčių, kurios:
 - i) prasideda ir baigiasi tą patį metinį ataskaitinį laikotarpį arba

- ii) yra įvykdytos anksčiausio pateikto ataskaitinio laikotarpio pradžioje;
 - b) įvykdytų sutarčių, pagal kurias numatytas kintamas atlygis, atveju subjektas, užuot skaičiavęs kintamo atlygio sumas lyginamaisiais ataskaitiniais laikotarpiais, gali naudoti sandorio kainą sutarties įvykdymo datą;
 - c) sutarčių, kurios buvo pakeistos iki anksčiausio pateikto ataskaitinio laikotarpio pradžios, atveju subjektas neturi retrospektyviai taisyti sutarties dėl tų sutarties pakeitimų pagal 20–21 straipsnius. Vietoje to subjektas turi parodyti agreguotą visų pakeitimų, padarytų iki anksčiausio pateikto ataskaitinio laikotarpio pradžios, poveikį, kai:
 - i) identifikuojami įvykdyti ir neįvykdyti veiklos įsipareigojimai;
 - ii) nustatoma sandorio kaina ir
 - iii) sandorio kaina priskiriama įvykdytiems ir neįvykdytiems veiklos įsipareigojimams;
 - d) visais ataskaitiniais laikotarpiais, pateiktais iki taikymo pirmą kartą datos, subjektas neprivalo atskleisti sandorio kainos sumos, priskirtos likusiems veiklos įsipareigojimams, ir paaiškinimo, kada subjektas tikisi pripažinti tą sumą pajamomis (žr. 120 straipsnį).
- C6. Jeigu subjektas taiko bet kurį iš C5 straipsnyje nurodytų praktinių sprendimų, tą sprendimą jis turi taikyti nuosekliai visoms sutartims visais pateiktais ataskaitiniais laikotarpiais. Be to, subjektas turi atskleisti visą šią informaciją:
- a) taikytus sprendimus ir
 - b) kokybinį numatomo kiekvieno iš tų sprendimų taikymo poveikio įvertinimą, kiek tai pagrįstai įmanoma.
- C7. Jeigu subjektas pasirenka taikyti šį standartą retrospektyviai pagal C3 straipsnio b punktą, jis turi pripažinti sukaupą šio standarto taikymo pirmą kartą poveikį kaip to metinio ataskaitinio laikotarpio, kuris apima taikymo pirmą kartą datą, nepaskirstytojo pelno (ar atitinkamai kito nuosavybės komponento) pradinio likučio koregavimą. Pagal šį pereinamojo laikotarpio metodą subjektas gali pasirinkti šį standartą retrospektyviai taikyti tik toms sutartims, kurios dar nėra įvykdytos taikymo pirmą kartą datą (pavyzdžiui, 2018 m. sausio 1 d., jeigu subjekto metai baigiasi gruodžio 31 d.).
- C7A. Subjektas, šį standartą retrospektyviai taikantis pagal C3 straipsnio b punktą, taip pat gali taikyti C5 straipsnio c punkte aprašytą praktinį sprendimą arba:
- a) visiems sutarties pakeitimams, padarytiems iki anksčiausio pateikto ataskaitinio laikotarpio pradžios, arba
 - b) visiems sutarties pakeitimams, padarytiems iki taikymo pirmą kartą datos.
- Jeigu subjektas taiko šį praktinį sprendimą, jis turi jį taikyti nuosekliai visoms sutartims ir atskleisti C6 straipsnyje reikalaujamą informaciją.
- C8. Jeigu šis standartas taikomas retrospektyviai pagal C3 straipsnio b punktą, ataskaitiniais laikotarpiais, kurie apima taikymo pirmą kartą datą, subjektas turi atskleisti abiejų rūšių toliau nurodytą papildomą informaciją:
- a) šio standarto taikymo, palyginti su 11-uju TAS, 18-uju TAS ir susijusiais aiškinimais, kurie galiojo prieš pakeitimą, poveikio kiekvienai finansinės ataskaitos straipsnio eilutei sumą dabartiniu ataskaitiniu laikotarpiu ir

b) C8 straipsnio a punkte nustatytų reikšmingų pakeitimų priežasčių paaiškinimą.

C8A. Subjektas 15-ojo TFAS paaiškinimus (žr. C1B straipsnį) turi taikyti retrospektyviai pagal 8-ąją TAS. Kai subjektas pataisas taiko retrospektyviai, jis turi taikyti tas pataisas taip, lyg jos būtų įtrauktos į 15-ąją TFAS taikymo pirmą kartą datą. Taigi subjektas netaiko pataisų ataskaitiniams laikotarpiams arba sutartims, kuriems 15-ojo TFAS reikalavimai netaikomi pagal C2–C8 straipsnius. Pavyzdžiui, jeigu subjektas taiko 15-ąją TFAS pagal C3 straipsnio b punktą tik sutartims, kurios taikymo pirmą kartą datą yra neįvykdytos, jis neturi tikslinti 15-ojo TFAS taikymo pirmą kartą datą įvykdytų sutarčių atsižvelgdamas į šių pataisų poveikį.

Nuorodos į 9-ąją TFAS

C9. Jeigu subjektas taiko šį standartą, bet dar netaiko 9-ojo TFAS „Finansinės priemonės“, visos nuorodos šiame standarte į 9-ąją TFAS turi būti laikomos nuorodomis į 39-ąją TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“.

KITŲ STANDARTŲ PANAIKINIMAS

C10. Šiuo standartu pakeičiami šie standartai:

- a) 11-asis TAS „Statybų sutartys“;
- b) 18-asis TAS „Pajamos“;
- c) TFAAK 13-asis aiškinimas „Klientų lojalumo programos“;
- d) TFAAK 15-asis aiškinimas „Sutartys dėl nekilnojamojo turto objektų statybos“;
- e) TFAAK 18-asis aiškinimas „Klientų perduodamas turtas“ ir
- f) NAK 31-asis aiškinimas „Natūrinių mainų sandorių, susijusių su reklamos paslaugomis, pajamos“.

16-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS

Nuoma

TIKSLAS

1. Šiuo standartu nustatomi *nuomos* pripažinimo, vertinimo, pateikimo ir atskleidimo principai. Tikslas yra užtikrinti, kad *nuomininkai* ir *nuomotojai* pateiktų svarbią informaciją taip, kad tie sandoriai būtų teisingai parodyti. Ši informacija suteikia pagrindą finansinių ataskaitų vartotojams įvertinti, kokią poveikį nuoma turi subjekto finansinei būklei, finansiniams veiklos rezultatams ir pinigų srautams.
2. Subjektas, taikydamas šį standartą, turi atsižvelgti į *sutarčių* sąlygas ir visus svarbius faktus bei aplinkybes. Subjektas turi nuosekliai taikyti šį standartą panašių požymių turinčioms sutartims panašiomis aplinkybėmis.

TAIKYMO SRITIS

3. Subjektas šį standartą turi taikyti visų rūšių nuomai, įskaitant *naudojimo teise valdomo turto* nuomą *subnuomos* atveju, išskyrus:
 - a) nuomą, siekiant žvalgyti ar naudoti mineralinius išteklius, naftą, gamtines dujas ir panašius neatsinaujinančiuosius išteklius;
 - b) nuomininko laikomo biologinio turto, kuriam taikomas 41-asis TAS „Žemės ūkis“, nuomą;
 - c) paslaugų koncesijos susitarimus, kuriems taikomas TKA AK 12-asis aiškinimas „Paslaugų koncesijos susitarimai“;
 - d) nuomotojo suteiktas intelektinės nuosavybės licencijas, kurioms taikomas 15-asis TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“ ir
 - e) pagal licencines sutartis, kurioms taikomas 38-asis TAS „Nematerialusis turtas“, nuomininko turimas teisės į tokius objektus, kaip kino filmai, vaizdo įrašai, pjesės, rankraščiai, patentai ir autorių teisės.
4. Nuomininkas gali, bet neprivalo, šį standartą taikyti nematerialiojo turto, išskyrus 3 straipsnio e punkte nurodytą turtą, nuomai.

PRIPAŽINIMO IŠIMTYS (B3–B8 STRAIPSANIAI)

5. Nuomininkas gali pasirinkti netaikyti 22–49 straipsniuose nustatytų reikalavimų:
 - a) *trumpalaikiai nuomai* ir
 - b) mažos vertės *turto* nuomai (kaip aprašyta B3–B8 straipsniuose);
6. Jeigu nuomininkas pasirenka netaikyti 22–49 straipsnių reikalavimų trumpalaikiai nuomai arba mažos vertės turto nuomai, jis turi pripažinti *nuomos mokesčius*, susijusius su ta nuoma, sąnaudomis pagal tiesinį metodą per *nuomos laikotarpį* arba pagal kitą sisteminių metodą. Nuomininkas turi taikyti kitą sisteminių metodą, jei tas metodas geriau parodo nuomininko naudą.
7. Jeigu nuomininkas trumpalaikę nuomą apskaitoje registruoja pagal 6 straipsnį, taikydamas šį standartą jis turi laikyti, kad nuoma yra nauja, jeigu:
 - a) padaromas *nuomos pakeitimas* arba
 - b) pasikeičia *nuomos laikotarpis* (pavyzdžiui, nuomininkas pasinaudoja pasirinkimo teise, į kurią anksčiau nebuvo atsižvelgta nustatant *nuomos laikotarpį*).

8. Pasirinkimo sprendimas dėl trumpalaikės nuomos turi būti priimamas pagal nuomojamo turto, su kuriuo susijusi naudojimo teisė, klasę. Nuomojamo turto klasė yra panašaus pobūdžio ir subjekto operacijose panašiai naudojamo turto grupė. Pasirinkimo sprendimas dėl mažos vertės turto nuomos gali būti priimamas dėl kiekvienos konkrečios nuomos sutarties.

NUOMOS IDENTIFIKAVIMAS (B9–B33 STRAIPSANIAI)

9. **Sudarydamas sutartį subjektas turi įvertinti, ar sutartis yra nuomos sutartis arba apima nuomą. Sutartis yra nuomos sutartis arba apima nuomą, jeigu už atlygį ji suteikia teisę kontroliuoti nustatyto turto naudojimą tam tikrą laikotarpį. B9–B31 straipsniuose pateikiamos vertinimo, ar sutartis yra nuomos sutartis arba apima nuomą, gairės.**
10. Laikotarpis gali būti apibrėžtas atsižvelgiant į nustatyto turto naudojimo apimtį (pavyzdžiui, produkcijos vienetų, kuriems pagaminti tam tikras įrenginių objektas bus naudojamas, skaičių).
11. Subjektas turi iš naujo įvertinti, ar sutartis yra nuomos sutartis arba apima nuomą, tik jeigu pakeičiamos sutarties sąlygos.

Sutarties komponentų atskyrimas

12. Jeigu sutartis yra nuomos sutartis arba apima nuomą, subjektas kiekvieną sutarties nuomos komponentą apskaitoje turi registruoti kaip nuomą atskirai nuo sutarties ne nuomos komponentų, nebent subjektas taiko 15 straipsnyje nurodytą praktinį sprendimą. B32–B33 straipsniuose pateikiamos sutarties komponentų atskyrimo gairės.

Nuomininkas

13. Jeigu sutartis apima nuomos komponentą ir vieną ar daugiau papildomų nuomos ar ne nuomos komponentų, nuomininkas atlygį pagal sutartį turi priskirti kiekvienam nuomos komponentui remdamasis santykinę atskira nuomos komponento kaina ir agreguota atskira ne nuomos komponentų kaina.
14. Santykinę atskira nuomos ir ne nuomos komponentų kaina turi būti nustatoma pagal kainą, kurią nuomotojas ar panašus tiekėjas prašytų subjekto atskirai sumokėti už tą ar panašų komponentą. Jeigu stebimos atskiros kainos negalima lengvai gauti, nuomininkas turi nustatyti atskiros kainos įvertį kuo daugiau naudodamasis stebima informacija.
15. Kaip praktinį sprendimą nuomininkas gali pasirinkti pagal nuomojamo turto klasę neatskirti ne nuomos komponentų nuo nuomos komponentų ir kiekvieną nuomos komponentą ir visus susijusius ne nuomos komponentus apskaitoje registruoti kaip vieną nuomos komponentą. Šio praktinio sprendimo nuomininkas netaiko įterptosioms išvestinėms finansinėms priemonėms, atitinkančioms 9-ojo TFAS „Finansinės priemonės“ 4.3.3 straipsnio kriterijus.
16. Išskyrus atvejus, kai taikomas 15 straipsnyje nustatytas praktinis sprendimas, ne nuomos komponentus nuomininkas apskaitoje registruoja pagal kitus taikytinus standartus.

Nuomotojas

17. Jeigu sutartis apima nuomos komponentą ir vieną ar daugiau papildomų nuomos ar ne nuomos komponentų, atlygį pagal sutartį nuomotojas paskirsto taikydamas 15-ojo TFAS 73–90 straipsnius.

NUOMOS LAIKOTARPIS (B34–B41 STRAIPSANIAI)

18. Subjektas nuomos laikotarpį nustato kaip neatšaukiamą nuomos laikotarpį, kuris apima:
 - a) laikotarpius, kuriems taikoma pasirinkimo teisė pratęsti nuomą, jei yra pagrįstai žinoma, kad nuomininkas ta pasirinkimo teise pasinaudos, ir
 - b) laikotarpius, kuriems taikoma pasirinkimo teisė nutraukti nuomą, jei yra pagrįstai žinoma, kad nuomininkas ta pasirinkimo teise nepasinaudos.

19. Nustatydamas, ar yra pagrįstai žinoma, kad nuomininkas pasinaudos pasirinkimo teise pratęsti nuomą arba nepasinaudos pasirinkimo teise nutraukti nuomą, subjektas turi atsižvelgti į visus svarbius faktus ir aplinkybes, kurie sukuria ekonominę paskatą nuomininkui pasinaudoti pasirinkimo teise pratęsti nuomą arba nepasinaudoti pasirinkimo teise nutraukti nuomą, kaip aprašyta B37–B40 straipsniuose.
20. Nuomininkas turi iš naujo įvertinti, ar jis pagrįstai žino, kad pasinaudos pasirinkimo teise pratęsti nuomą arba nepasinaudos pasirinkimo teise nutraukti nuomą, kai įvyksta reikšmingas įvykis arba reikšmingai pasikeičia aplinkybės:
 - a) kuriuos nuomininkas gali kontroliuoti ir
 - b) kurie turi įtakos tam, ar yra pagrįstai žinoma, kad nuomininkas pasinaudos pasirinkimo teise, į kurią anksčiau nebuvo atsižvelgta nustatant nuomos laikotarpį, arba nepasinaudos pasirinkimo teise, į kurią anksčiau buvo atsižvelgta nustatant nuomos laikotarpį (kaip aprašyta B41 straipsnyje).
21. Subjektas peržiūri nuomos laikotarpį, jei pasikeičia neatšaukiamas nuomos laikotarpis. Pavyzdžiui, neatšaukiamas nuomos laikotarpis pasikeičia, jeigu:
 - a) nuomininkas pasinaudoja pasirinkimo teise, į kurią subjektas anksčiau neatsižvelgė nustatydamas nuomos laikotarpį;
 - b) nuomininkas nepasinaudoja pasirinkimo teise, į kurią subjektas anksčiau atsižvelgė nustatydamas nuomos laikotarpį;
 - c) įvyksta įvykis, dėl kurio nuomininkas pagal sutartį yra įpareigotas pasinaudoti pasirinkimo teise, į kurią subjektas anksčiau neatsižvelgė nustatydamas nuomos laikotarpį, arba
 - d) įvyksta įvykis, dėl kurio nuomininkui pagal sutartį yra draudžiama pasinaudoti pasirinkimo teise, į kurią subjektas anksčiau atsižvelgė nustatydamas nuomos laikotarpį.

NUOMININKAS

Pripažinimas

22. *Pradžios datą* nuomininkas pripažįsta naudojimo teise valdomą turtą ir nuomos įsipareigojimą.

Vertinimas

Pirminis vertinimas

Naudojimo teise valdomo turto pirminis vertinimas

23. **Pradžios datą nuomininkas naudojimo teise valdomą turtą įvertina savikaina.**

24. Naudojimo teise valdomo turto savikainą sudaro:

- a) nuomos įsipareigojimo pirminio vertinimo suma, kaip aprašyta 26 straipsnyje;
- b) bet kokie nuomos mokesčiai pradžios datą arba iki jos, atėmus bet kokias gautas *nuomos paskatas*;
- c) bet kokios nuomininko patirtos *pirminės tiesioginės išlaidos* ir
- d) išlaidų, kurias nuomininkas patirs išmontuodamas ir pašalindamas nuomojamą turtą, tvarkydamas jo buvimo vietą arba atkurdamas tokią nuomojamo turto būklę, kokios reikalaujama pagal nuomos sąlygas, įvertis, nebent tos išlaidos patiriamos atsargoms gaminti. Nuomininkas prisiima su šiomis išlaidomis susijusį įsipareigojimą pradžios datą arba pasinaudojęs nuomojamu turtu tam tikrą konkretų laikotarpį.

25. Nuomininkas turi pripažinti 24 straipsnio d punkte aprašytas išlaidas kaip dalį naudojimo teise valdomo turto savikainos, kai jis prisiima su šiomis išlaidomis susijusį išipareigojimą. Nuomininkas taiko 2-ąją TAS „Atsargos“ išlaidoms, kurias jis patiria per tam tikrą konkretų laikotarpį dėl to, kad tą laikotarpį naudojimo teise valdomą turtą naudojo atsargoms gaminti. Tokių išlaidų išipareigojimui apskaitoje registruojami taikant šį standartą arba 2-ąją TAS, yra pripažįstami ir vertinami taikant 37-ąją TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji išipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“.

Nuomos išipareigojimo pirminis vertinimas

26. Pradžios datą nuomininkas nuomos išipareigojimą vertina tą datą nesumokėtų nuomos mokesčių dabartine verte. Nuomos mokesčiai turi būti diskontuojami naudojant *nuomos sutartyje numatytą palūkanų normą*, jei tą normą galima lengvai nustatyti. Jeigu tos normos negalima lengvai nustatyti, nuomininkas turi naudoti *nuomininko priskaitytiną skolinimosi palūkanų normą*.
27. Pradžios datą nuomos mokesčiai, įtraukti į nuomos išipareigojimo vertinimą, apima toliau nurodytus mokesčius už teisę naudoti nuomojamą turtą nuomos laikotarpiu, kurie nėra sumokami pradžios datą:
- a) *fiksuotuosius mokesčius* (įskaitant prilygintus fiksuotiesiems mokesčiams, kaip aprašyta B42 straipsnyje), atėmus bet kokias gautinas nuomos paskatas;
 - b) *kintamuosius nuomos mokesčius*, kurie priklauso nuo indekso ar normos, iš pradžių įvertinamus naudojant indeksą ar normą pradžios datą (kaip aprašyta 28 straipsnyje);
 - c) sumas, kurias nuomininkas turėtų mokėti pagal *likvidacinės vertės garantijas*;
 - d) pasinaudojimo pasirinkimo pirkti sandoriu kainą, jei yra pagrįstai žinoma, kad nuomininkas ta pasirinkimo teise pasinaudos (įvertintą atsižvelgiant į veiksnius, aprašytus B37–B40 straipsniuose), ir
 - e) baudas už nuomos nutraukimą, jeigu daroma prielaida, kad per nuomos laikotarpį nuomininkas pasinaudos pasirinkimo teise nutraukti nuomą.
28. 27 straipsnio b punkte nurodyti kintamieji nuomos mokesčiai, kurie priklauso nuo indekso ar normos, apima, pavyzdžiui, mokesčius, susietus su vartojimo kainų indeksu, mokesčius, susietus su lyginamąja palūkanų norma (tokia kaip LIBOR), arba mokesčius, kurie kinta siekiant atspindėti rinkos nuomos kainų pokyčius.

Vėlesnis vertinimas

Naudojimo teise valdomo turto vėlesnis vertinimas

29. **Po pradžios datos nuomininkas naudojimo teise valdomą turtą turi vertinti taikydamas savikainos metodą, nebent jis taiko kurį nors iš 34 ir 35 straipsniuose aprašytų vertinimo metodų.**

Savikainos metodas

30. Taikydamas savikainos metodą, nuomininkas naudojimo teise valdomą turtą turi vertinti savikaina:
- a) atėmus visą sukaupą nusidėvėjimą ir visus sukaupus vertės sumažėjimo nuostolius ir
 - b) pakoregavus dėl nuomos išipareigojimo pakartotinio įvertinimo, nurodyto 36 straipsnio c punkte.
31. Apskaičiuodamas naudojimo teise valdomo turto nusidėvėjimą, vadovaudamasis 32 straipsnio reikalavimais, nuomininkas turi taikyti 16-ojo TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai“ nusidėvėjimo reikalavimus.

32. Jeigu iki nuomos laikotarpio pabaigos nuomininkui perleidžiama nuomojamo turto nuosavybės teisė arba jeigu naudojimo teise valdomo turto savikaina rodo, kad nuomininkas pasinaudos pasirinkimo pirkti teise, nuomininkas apskaičiuoja naudojimo teise valdomo turto nusidėvėjimą nuo pradžios datos iki nuomojamo turto *naudingo tarnavimo laiko* pabaigos. Kitu atveju nuomininkas naudojimo teise valdomo turto nusidėvėjimą skaičiuoja nuo pradžios datos iki ankstesnės iš šių datų: naudojimo teise valdomo turto *naudingo tarnavimo laiko* pabaigos arba nuomos laikotarpio pabaigos.
33. Siekdamas nustatyti, ar naudojimo teise valdomo turto vertė yra sumažėjusi, ir apskaitoje registruoti bet kokius nustatytus vertės sumažėjimo nuostolius, nuomininkas taiko 36-ąją TAS „Turto vertės sumažėjimas“.

Kiti vertinimo metodai

34. Jeigu nuomininkas savo investiciniam turtui taiko tikrosios vertės metodą, nustatytą 40-ajame TAS „Investicinis turtas“, tą tikrosios vertės metodą jis turi taikyti ir naudojimo teise valdomam turtui, kuris atitinka 40-ajame TAS pateiktą investicinio turto apibrėžtį.
35. Jeigu naudojimo teise valdomas turtas susijęs su nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių klase, kuriai nuomininkas taiko 16-ajame TAS nustatytą perkainojimo metodą, nuomininkas tą perkainojimo metodą gali pasirinkti taikyti visam naudojimo teise valdomam turtui, susijusiam su ta nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių klase.

Nuomos įsipareigojimo vėlesnis vertinimas

36. Po pradžios datos nuomininkas nuomos įsipareigojimą vertina:

- a) padidindamas balansinę vertę, kad būtų atsižvelgta į nuomos įsipareigojimo palūkanas;
- b) sumažindamas balansinę vertę, kad būtų atsižvelgta į sumokėtus nuomos mokesčius, ir
- c) pakartotinai vertindamas balansinę vertę, kad būtų atsižvelgta į bet kokią pakartotinį vertinimą ar nuomos pakeitimus, nurodytus 39–46 straipsniuose, arba į peržiūrėtus mokesčius, prilygintus fiksuotiesiems nuomos mokesčiams (žr. B42 straipsnį).

37. Nuomos įsipareigojimo palūkanos kiekvienu laikotarpiu per nuomos laikotarpį yra suma, dėl kurios susidaro pastovi periodinė palūkanų norma likusiai nuomos įsipareigojimo sumai. Periodinė palūkanų norma yra diskonto norma, aprašyta 26 straipsnyje, arba, jei taikoma, peržiūrėta diskonto norma, aprašyta 41 straipsnyje, 43 straipsnyje arba 45 straipsnio c punkte.

38. Išskyrus atvejus, kai išlaidos yra įtrauktos į kito turto balansinę vertę taikant kitus taikytinus standartus, po pradžios datos nuomininkas pelnu arba nuostoliais pripažįsta:

- a) ir nuomos įsipareigojimo palūkanas, ir
- b) kintamuosius nuomos mokesčius, neįtrauktus į nuomos įsipareigojimo vertinimą laikotarpiu, kuriuo įvyksta įvykis ar atsiranda sąlyga, dėl kurių mokami šie mokesčiai.

Nuomos įsipareigojimo pakartotinis vertinimas

39. Po pradžios datos, siekdamas pakartotinai įvertinti nuomos įsipareigojimą, kad būtų atsižvelgta į nuomos mokesčių pakeitimus, nuomininkas turi taikyti 40–43 straipsnius. Nuomininkas turi pripažinti nuomos įsipareigojimo pakartotinio įvertinimo sumą kaip naudojimo teise valdomo turto koregavimą. Tačiau, jeigu naudojimo teise valdomo turto balansinę vertę sumažinama iki nulio ir dar sumažinamas nuomos įsipareigojimo vertinimas, bet kokią likusią pakartotinio įvertinimo sumą nuomininkas turi pripažinti pelnu arba nuostoliais.
40. Nuomininkas turi pakartotinai įvertinti nuomos įsipareigojimą diskontuodamas peržiūrėtus nuomos mokesčius, naudodamas peržiūrėtą diskonto normą, jeigu:

- a) pasikeičia nuomos laikotarpis, kaip aprašyta 20–21 straipsniuose. Nuomininkas turi nustatyti peržiūrėtus nuomos mokesčius remdamasis peržiūrėtu nuomos laikotarpiu; arba
 - b) pasikeičia pasirinkimo teisės pirkti nuomojamą turtą vertinimas, atsižvelgiant į įvykius ir aplinkybes, aprašytus 20–21 straipsniuose, susijusius su pasirinkimo teise pirkti. Nuomininkas turi nustatyti peržiūrėtus nuomos mokesčius, kad parodytų mokėtinų sumų pasikeitimą, atsižvelgiant į pasirinkimo teisę pirkti.
41. Taikydamas 40 straipsnį, nuomininkas turi nustatyti peržiūrėtą diskonto normą kaip nuomos sutartyje numatytą palūkanų normą likusiam nuomos laikotarpiui, jei tą normą galima lengvai nustatyti, arba kaip nuomininko priskaitytiną skolinimosi palūkanų normą pakartotinio įvertinimo datą, jeigu nuomos sutartyje numatytos palūkanų normos negalima lengvai nustatyti.
42. Nuomininkas turi pakartotinai įvertinti nuomos įsipareigojimą diskontuodamas peržiūrėtus nuomos mokesčius, jeigu:
- a) pasikeičia sumos, kurias nuomininkas turėtų mokėti pagal likvidacinės vertės garantiją. Nuomininkas turi nustatyti peržiūrėtus nuomos mokesčius, kad parodytų sumų, kurios, tikėtina, turėtų būti mokėtinės pagal likvidacinės vertės garantiją, pasikeitimą;
 - b) pasikeičia būsimi nuomos mokesčiai dėl indekso ar normos, naudotos tiems mokesčiams nustatyti, pasikeitimo, įskaitant, pavyzdžiui, pokytį siekiant atsižvelgti į rinkos nuomos kainų pokyčius po nuomos kainų rinkoje peržiūros. Nuomininkas turi pakartotinai įvertinti nuomos įsipareigojimą, kad būtų atsižvelgta į tuos peržiūrėtus nuomos mokesčius, tik kai pasikeičia pinigų srautai (t. y. kai įsigalioja nuomos mokesčių koregavimas). Nuomininkas turi nustatyti peržiūrėtus nuomos mokesčius likusiam nuomos laikotarpiui remdamasis peržiūrėtais sutartyje numatytais mokėjimais.
43. Taikydamas 42 straipsnį, nuomininkas turi naudoti nepakeistą diskonto normą, nebent nuomos mokesčiai pasikeičia dėl kintamųjų palūkanų normų pasikeitimo. Tokiu atveju nuomininkas turi naudoti peržiūrėtą diskonto normą, kuri parodo palūkanų normos pokyčius.

Nuomos pakeitimai

44. Nuomininkas nuomos pakeitimą apskaitoje turi registruoti kaip atskirą nuomą, jeigu įvykdomos abi šios sąlygos:
- a) dėl pakeitimo padidėja nuomos apimtis, nes papildomai suteikiama teisė naudoti vieną ar daugiau nuomojamo turto objektų, ir
 - b) atlygis už nuomą padidėja suma, kuri atitinka atskirą apimties padidėjimo kainą ir bet kokius tos atskiros kainos koregavimus siekiant atsižvelgti į konkrečios sutarties aplinkybes.
45. Jeigu nuomos pakeitimas apskaitoje neregistruojamas kaip atskira nuoma, *nuomos pakeitimo įsigaliojimo datą* nuomininkas turi:
- a) paskirstyti atlygį pakeistojė sutartyje taikydamas 13–16 straipsnius;
 - b) nustatyti pakeistos nuomos terminą taikydamas 18–19 straipsnius ir
 - c) pakartotinai įvertinti nuomos įsipareigojimą diskontuodamas peržiūrėtus nuomos mokesčius, naudodamas peržiūrėtą diskonto normą. Peržiūrėta diskonto norma nustatoma kaip nuomos sutartyje numatyta palūkanų norma likusiam nuomos laikotarpiui, jei tą normą galima lengvai nustatyti, arba kaip nuomininko priskaitytina skolinimosi palūkanų norma pakeitimo įsigaliojimo datą, jeigu nuomos sutartyje numatytos palūkanų normos negalima lengvai nustatyti.

46. Jeigu nuomos pakeitimas apskaitoje neregistruojamas kaip atskira nuoma, nuomininkas turi apskaityti nuomos išipareigojimo pakartotinį įvertinimą:
- a) sumažindamas naudojimo teise valdomo turto balansinę vertę, kad būtų atsižvelgta į visišką ar dalinį nuomos nutraukimą dėl nuomos pakeitimų, kuriais sumažinama nuomos apimtis. Bet koki pelną arba nuostolius, susijusius su visišku ar daliniu nuomos nutraukimu, nuomininkas turi pripažinti pelnu arba nuostoliais;
 - b) atitinkamai koreguodamas naudojimo teise valdomą turtą dėl visų kitų nuomos pakeitimų.
- 46A. Galima taikyti tokį praktinį sprendimą: nuomininkas gali pasirinkti nevertinti, ar nuomos nuolaida, atitinkanti 46B straipsnio sąlygas, yra nuomos pakeitimas. Šią galimybę pasirinkęs nuomininkas bet koki nuomos mokesčių pasikeitimą dėl nuomos nuolaidos turi apskaityti taip pat, kaip jį apskaitytų taikydamas šį standartą, jeigu pasikeitimas nebūtų laikomas nuomos pakeitimu.
- 46B. 46A straipsnyje nustatytas praktinis sprendimas taikomas tik nuomos nuolaidoms, kurios yra tiesioginė COVID-19 pandemijos pasekmė, ir tik jei įvykdomos visos šios sąlygos:
- a) dėl nuomos mokesčių pasikeitimo patikslintas atlygis už nuomą yra iš esmės toks pats kaip atlygis už nuomą prieš pat pasikeitimą arba už jį mažesnis;
 - b) bet koks nuomos mokesčių sumažinimas turi įtakos tik mokesčiams, kurie iš pradžių turėjo būti sumokėti 2022 m. birželio 30 d. arba anksčiau (pavyzdžiui, nuomos nuolaida atitiktų šią sąlygą, jeigu ji lemtų mažesnius nuomos mokesčius 2022 m. birželio 30 d. arba anksčiau ir didesnius nuomos mokesčius po 2022 m. birželio 30 d.), ir
 - c) kitos nuomos sąlygos iš esmės nekeičiamos.

Pateikimas

47. Nuomininkas finansinės būklės ataskaitoje turi pateikti arba aiškinamajame rašte turi atskleisti informaciją apie:
- a) naudojimo teise valdomą turtą atskirai nuo kito turto. Jeigu nuomininkas naudojimo teise valdomo turto nepateikia atskirai finansinės būklės ataskaitoje, jis turi:
 - i) įtraukti naudojimo teise valdomą turtą į tą pačią straipsnio eilutę kaip ta, kurioje būtų pateiktas atitinkamas nuomojamas turtas, jei jis nuomininkui priklausytų, ir
 - ii) atskleisti, į kurias finansinės būklės ataskaitos straipsnių eilutes tas naudojimo teise valdomas turtas įtrauktas;
 - b) nuomos išipareigojimus atskirai nuo kitų išipareigojimų. Jeigu nuomininkas nuomos išipareigojimų nepateikia atskirai finansinės būklės ataskaitoje, jis turi atskleisti, į kurias finansinės būklės ataskaitos straipsnių eilutes tie išipareigojimai įtraukti.
48. 47 straipsnio a punkte nurodytas reikalavimas netaikomas investicinio turto apibrėžtį atitinkančiam naudojimo teise valdomam turtui, kuris turi būti pateiktas finansinės būklės ataskaitoje kaip investicinis turtas.
49. Pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje nuomininkas turi pateikti nuomos išipareigojimo palūkanų sąnaudas atskirai nuo naudojimo teise valdomo turto nusidėvėjimo sumos. Nuomos išipareigojimo palūkanų sąnaudos yra finansinių išlaidų komponentas, kurį pagal 1-ojo TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“ 82 straipsnio b punktą reikalaujama pateikti atskirai pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje.

50. Pinigų srautų ataskaitoje nuomininkas turi klasifikuoti:

- a) pagrindinės nuomos išpareigojimo dalies mokėjimus kaip finansavimo veiklą;
- b) nuomos išpareigojimo palūkanų dalies mokėjimus, taikydamas 7-ojo TAS „Pinigų srautų ataskaita“ reikalavimus sumokėtoms palūkanoms, ir
- c) trumpalaikės nuomos mokesčius, mokesčius už mažos vertės turto nuomą ir kintamuosius nuomos mokesčius, neįtrauktus į nuomos išpareigojimo vertinimą, kaip pagrindinę veiklą.

Atskleidimas

51. **Reikalavimų atskleisti informaciją tikslas – įpareigoti nuomininkus aiškinamajame rašte atskleisti informaciją, kuri kartu su informacija, pateikta finansinės būklės ataskaitoje, pelno (nuostolių) ataskaitoje ir pinigų srautų ataskaitoje, suteikia pagrindą finansinių ataskaitų vartotojams įvertinti nuomos poveikį nuomininko finansinei būklei, finansiniams veiklos rezultatams ir pinigų srautams. 52–60 straipsniuose patikslinami reikalavimai, kaip įgyvendinti šį tikslą.**

52. Nuomininkas turi atskleisti informaciją apie savo nuomos sutartis, pagal kurias jis yra nuomininkas, viename aiškinamajame rašte arba atskirame savo finansinių ataskaitų skirsnyje. Tačiau nuomininkas neturi dubliuoti kitur finansinėse ataskaitose jau pateiktos informacijos, jeigu ta informacija kryžminės nuorodos būdu įtraukta į aiškinamąjį raštą arba atskirą skirsnį apie nuomą.

53. Nuomininkas turi atskleisti šias atskaitinio laikotarpio sumas:

- a) naudojimo teise valdomo turto nusidėvėjimo sumą pagal nuomojamo turto klasę;
- b) nuomos išpareigojimų palūkanų sąnaudas;
- c) sąnaudas, susijusias su trumpalaike nuoma, apskaitoje registruojama taikant 6 straipsnį. Šios sąnaudos neturi apimti sąnaudų, susijusių su nuoma, kurios laikotarpis yra vienas mėnuo arba trumpesnis;
- d) sąnaudas, susijusias su mažos vertės turto nuoma, apskaitoje registruojama taikant 6 straipsnį. Šios sąnaudos neturi apimti sąnaudų, susijusių su trumpalaike mažos vertės turto nuoma, nurodyta 53 straipsnio c punkte;
- e) sąnaudas, susijusias su kintamaisiais nuomos mokesčiais, neįtrauktais į nuomos išpareigojimų vertinimą;
- f) pajamas iš naudojimo teise valdomo turto subnuomos;
- g) visas pinigų išmokas už nuomą;
- h) naudojimo teise valdomo turto papildymus;
- i) pelną arba nuostolius dėl pardavimo ir atgalinės nuomos sandorių ir
- j) naudojimo teise valdomo turto balansinę vertę atskaitinio laikotarpio pabaigoje pagal nuomojamo turto klasę.

54. 53 straipsnyje nurodytą atskleidžiamą informaciją nuomininkas turi pateikti lentelėje, nebent kita forma būtų tinkamesnė. Atskleidžiamos sumos turi apimti išlaidas, kurias nuomininkas įtraukė į kito turto balansinę vertę ataskaitiniu laikotarpiu.
55. Nuomininkas turi atskleisti savo trumpalaikės nuomos, apskaitoje registruojamos taikant 6 straipsnį, išpareigojimų sumą, jeigu trumpalaikės nuomos sutarčių portfelis, kurio atžvilgiu jis yra išpareigojęs ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, yra nepanašus į trumpalaikės nuomos sutarčių portfelį, su kuriuo susijusios trumpalaikės nuomos sąnaudos, atskleistos taikant 53 straipsnio c punktą.
56. Jeigu naudojimo teise valdomas turtas atitinka investicinio turto apibrėžtį, nuomininkas turi taikyti 40-ajame TAS pateiktus atskleidimo reikalavimus. Tokiu atveju nereikalaujama, kad nuomininkas atskleistų 53 straipsnio a, f, h arba j punktuose nurodytą informaciją apie tą naudojimo teise valdomą turtą.
57. Jeigu nuomininkas naudojimo teise valdomą turtą vertina perkainota verte taikydamas 16-ąjį TAS, jis turi atskleisti 16-ojo TAS 77 straipsnyje reikalaujamą informaciją apie tą naudojimo teise valdomą turtą.
58. Nuomininkas turi atskleisti nuomos išpareigojimų terminų analizę taikydamas 7-ojo TFAS „Finansinės priemonės. Atskleidimas“ 39 ir B11 straipsnius atskirai nuo kitų finansinių išpareigojimų terminų analizės.
59. Be informacijos, kurią reikalaujama atskleisti pagal 53–58 straipsnius, nuomininkas turi atskleisti papildomą kokybinę ir kiekybinę informaciją apie savo nuomos veiklą, reikalingą, kad būtų įgyvendintas 51 straipsnyje nustatytas informacijos atskleidimo tikslas, (kaip aprašyta B48 straipsnyje). Ši papildoma informacija gali apimti, be kita ko, informaciją, kuri padeda finansinių ataskaitų vartotojams įvertinti:
- a) nuomininko nuomos veiklos pobūdį;
 - b) būsimas pinigų išmokas, kurias nuomininkui gali reikėti sumokėti ir į kurias neatsižvelgiama nuomos išpareigojimų vertinime. Tai gali būti pozicija, susidaranti dėl:
 - i) kintamųjų nuomos mokesčių (kaip aprašyta B49 straipsnyje);
 - ii) pratęsimo ir nutraukimo pasirinkimo teisės (kaip aprašyta B50 straipsnyje);
 - iii) likvidacinės vertės garantijų (kaip aprašyta B51 straipsnyje) ir
 - iv) dar nepradėtos nuomos, dėl kurios nuomininkas yra išpareigojęs;
 - c) apribojimus ar sąlygas, nustatytus nuomos sutartyse, ir
 - d) pardavimo ir atgalinės nuomos sandorius (kaip aprašyta B52 straipsnyje).
60. Nuomininkas, kuris trumpalaikę nuomą ar mažos vertės turto nuomą apskaitoje registruoja taikydamas 6 straipsnį, turi atskleisti tą faktą.
- 60A. Jeigu nuomininkas taiko 46A straipsnyje nustatytą praktinį sprendimą, jis turi atskleisti:
- a) informaciją, kad praktinį sprendimą jis taikė visoms 46B straipsnio sąlygas atitinkančioms nuomos nuolaidoms, arba, jei sprendimo visoms tokioms nuomos nuolaidoms netaikė, informaciją apie sutarčių, kurioms jis taikė praktinį sprendimą, pobūdį (žr. 2 straipsnį), ir

- b) sumą, ataskaitiniu laikotarpiu pripažintą pelnu arba nuostoliais, siekiant atsižvelgti į nuomos mokesčių pasikeitimus dėl nuomos nuolaidų, kurioms nuomininkas taikė 46A straipsnyje nustatytą praktinį sprendimą.

NUOMOTOJAS

Nuomos klasifikavimas (B53–B58 straipsniai)

61. Nuomotojas kiekvieną savo nuomą turi klasifikuoti kaip *veiklos nuomą* arba *finansinę nuomą*.
62. **Nuoma klasifikuojama kaip finansinė nuoma, jeigu perleidžiama iš esmės visa su nuomojamo turto nuosavybe siejama rizika ir nauda. Nuoma klasifikuojama kaip veiklos nuoma, jeigu iš esmės visa su nuomojamo turto nuosavybe siejama rizika ir nauda neperleidžiama.**
63. Ar nuoma yra finansinė, ar veiklos, labiau priklauso ne nuo sutarties formos, o nuo sandorio esmės. Situacijų, kurios atskirai arba kartu paprastai lemia, kad nuoma būtų klasifikuojama kaip finansinė nuoma, pavyzdžiai:
- a) iki nuomos laikotarpio pabaigos nuomininkui šia nuoma perleidžiama nuomojamo turto nuosavybės teisė;
 - b) nuomininkas turi pasirinkimo teisę nusipirkti nuomojamą turtą už kainą, kuri, tikėtina, bus pakankamai mažesnė už *tikrąją vertę* tą datą, kai šia pasirinkimo teise bus galima pasinaudoti, kad *susitarimų datą* galėtų būti pagrįstai žinoma, kad šia teise bus pasinaudota;
 - c) nuomos laikotarpis apima didesnę nuomojamo turto *ekonominio tarnavimo laiko* dalį, net jeigu nuosavybės teise neperleidžiama;
 - d) susitarimų datą nuomos mokesčių dabartinė vertė bent iš esmės prilygsta visai nuomojamo turto tikrajai vertei ir
 - e) nuomojamas turtas yra tokio specializuoto pobūdžio, kad, neatlikus didesnių pakeitimų, tik nuomininkas gali juo naudotis.
64. Situacijų, kurios atskirai arba kartu taip pat gali lemti, kad nuoma būtų klasifikuojama kaip finansinė nuoma, rodikliai yra šie:
- a) jeigu nuomininkas gali atšaukti nuomą, jis padengia dėl šio atšaukimo atsiradusius nuomotojo nuostolius;
 - b) tikrosios likvidacinės vertės svyravimų teikiamas pelnas arba nuostoliai tenka nuomininkui (pavyzdžiui, kaip nuomos nuolaida, lygi didžiajai daliai pardavimo įplaukų nuomos laikotarpio pabaigoje) ir
 - c) nuomininkas turi galimybę pratęsti nuomą antram laikotarpiui, kurio nuomos kaina yra kur kas mažesnė negu nuomos kaina rinkoje.
65. 63–64 straipsniuose pateikti pavyzdžiai ir rodikliai ne visada yra galutiniai. Jeigu, remiantis kitais požymiais, akivaizdu, kad iš esmės visa su nuomojamo turto nuosavybe susijusi rizika ir nauda nėra perleidžiama, nuoma laikoma veiklos nuoma. Pavyzdžiui, taip gali būti, jeigu nuomojamo turto nuosavybė perleidžiama nuomos laikotarpio pabaigoje už kintamą mokestį, lygų tuometinei tikrajai turto vertei, arba jeigu yra mokami kintamieji nuomos mokesčiai, dėl kurių nuomotojas iš esmės visos tokios rizikos ir naudos neperleidžia.

66. Nuoma klasifikuojama susitarimų datą ir klasifikavimas iš naujo įvertinamas tik nuomos pakeitimo atveju. Įverčių keitimas (pavyzdžiui, nuomojamo turto ekonominio tarnavimo laiko ar likvidacinės vertės įverčių keitimas) ar aplinkybių pasikeitimas (pavyzdžiui, nuomininko įsipareigojimų nesilaikymas) nėra pakankamas pagrindas perklasifikuoti nuomą apskaitoje.

Finansinė nuoma

Pripažinimas ir vertinimas

67. Pradžios datą nuomotojas finansinės būklės ataskaitoje turi pripažinti finansinės nuomos būdu išnuomotą turtą ir pateikti jį kaip gautiną sumą, lygią *grynųjų investicijų į nuomą* sumai.

Pirminis vertinimas

68. Grynosioms investicijoms į nuomą įvertinti nuomotojas turi naudoti nuomos sutartyje numatytas palūkanas. Subnuomos atveju, jeigu subnuomos sutartyje numatytos palūkanų normos negalima lengvai nustatyti, grynosioms investicijoms į subnuomą įvertinti tarpinis nuomotojas gali naudoti diskonto normą, naudojamą pagrindinei sutarčiai (pakoreguotą pagal bet kokias pirmines tiesiogines išlaidas, susijusias su subnuoma).
69. Pirminės tiesioginės išlaidos, išskyrus patiriamas nuomotojų gamintojų arba nuomotojų tarpininkų, įtraukiamos į pirminį grynųjų investicijų į nuomą vertinimą ir sumažina per nuomos laikotarpį pripažįstamų pajamų sumą. Nuomos sutartyje numatyta palūkanų norma nustatoma taip, kad pirminės tiesioginės išlaidos automatiškai įtraukiamos į grynųjų investicijų į nuomą sumą; atskirai jų pridėti nebereikia.

Nuomos mokesčių, įtraukti amų apskaičiuojant grynąsias investicijas į nuomą, pirminis vertinimas

70. Pradžios datą nuomos mokesčiai, įtraukiami į grynųjų investicijų į nuomą vertinimą, apima toliau nurodytus mokesčius už teisę naudoti nuomojamą turtą nuomos laikotarpiu, kurie nėra gauti pradžios datą:
- a) fiksuotuosius mokesčius (įskaitant mokesčius, prilygintus fiksuotiesiems mokesčiams, kaip aprašyta B42 straipsnyje), atėmus bet kokias mokėtinas nuomos paskatas;
 - b) kintamuosius nuomos mokesčius, kurie priklauso nuo indekso ar normos, iš pradžių įvertinamus naudojant indeksą ar normą pradžios datą;
 - c) bet kokias likvidacinės vertės garantijas, kurias nuomotojui suteikė nuomininkas, su nuomininku susijusi šalis arba su nuomotoju nesusijusi trečioji šalis, finansiskai pajėgi įvykdyti įsipareigojimus pagal garantiją;
 - d) pasinaudojimo pasirinkimo pirkti sandoriu kainą, jei yra pagrįstai žinoma, kad nuomininkas ta pasirinkimo teise pasinaudos (įvertintą atsižvelgiant į veiksnus, aprašytus B37 straipsnyje), ir
 - e) baudas už nuomos nutraukimą, jeigu daroma prielaida, kad per nuomos laikotarpį nuomininkas pasinaudos pasirinkimo teise nutraukti nuomą.

Nuomotojaigamintojai arba nuomotojai tarpininkai

71. Pradžios datą nuomotojas gamintojas arba nuomotojas tarpininkas dėl kiekvienos savo finansinės nuomos turi pripažinti:
- a) pajamas, kurios yra nuomojamo turto tikroji vertė, arba, jeigu mažesnė, nuomotojo kaupiamų nuomos mokesčių dabartinė vertė, diskontuota naudojant rinkos palūkanų normą;

- b) pardavimo savikainą, kuri yra nuomojamo turto savikaina (arba, jeigu balansinė vertė nuo jos skiriasi – balansinė vertė), atėmus *negarantuotos likvidacinės vertės* dabartinę vertę, ir
- c) pardavimo pelną arba nuostolius (t. y. skirtumą tarp pardavimo pajamų ir pardavimo savikainos) pagal subjekto vienakrypčių pardavimų, kuriems taikomas 15-asis TFAS, politiką. Nuomotojas gamintojas arba nuomotojas tarpininkas finansinės nuomos pardavimo pelną arba nuostolius turi pripažinti pradžios datą, nepriklausomai nuo to, ar nuomotojas perduoda nuomojamą turtą, kaip aprašyta 15-ajame TFAS.
72. Gamintojai ar tarpininkai dažnai siūlo klientams pasirinkti – pirkti ar nuomotis turtą. Finansinė turto nuoma nuomotojui gamintojui ar nuomotojui tarpininkui lemia pelną arba nuostolius, lygius nuomojamo turto vienakrypčio pardavimo įprastomis pardavimo kainomis pelnui ar nuostoliams, atsižvelgiant į bet kokias taikomas kiekio ar prekybos nuolaidas.
73. Nuomotojai gamintojai ar nuomotojai tarpininkai kartais nustato dirbtinai žemas palūkanų normas, siekdami pritraukti klientų. Dėl tokios palūkanų normos taikymo nuomotojas pripažintų pernelyg didelę bendrų su sandoriu susijusių pajamų dalį pradžios datą. Jeigu nustatomos dirbtinai mažos palūkanų normos, nuomotojas gamintojas ar nuomotojas tarpininkas pardavimo pelną turi apriboti pelnu, kuris būtų gaunamas, jei būtų taikoma rinkos palūkanų norma.
74. Nuomotojas gamintojas arba nuomotojas tarpininkas dėl finansinės nuomos teisės gavimo patiriamas išlaidas pradžios datą pripažįsta sąnaudomis, nes jos yra daugiausia susijusios su gamintojo ar tarpininko pardavimo pelno uždirbimu. Nuomotojų gamintojų ar nuomotojų tarpininkų dėl finansinės nuomos teisės gavimo patiriamos išlaidos nėra įtraukiamos į pirminių tiesioginių išlaidų apibrėžtį, taigi nėra įtraukiamos apskaičiuojant grynąsias investicijas į nuomą.

Vėlesnis vertinimas

75. **Finansines pajamas per nuomos laikotarpį nuomotojas turi pripažinti remdamasis metodu, kuris parodo nuomotojo grynųjų investicijų į finansinę nuomą pastovią periodišką grąžos normą.**
76. Nuomotojas siekia sistemingai ir racionaliai paskirstyti finansines pajamas per nuomos laikotarpį. Nuomotojas turi atimti su laikotarpiu susijusius nuomos mokesčius iš *bendrųjų investicijų į nuomą*, kad laipsniškai sumažintų tiek pagrindines, tiek *neuždirbtas finansines pajamas*.
77. Nuomotojas grynosioms investicijoms į nuomą turi taikyti pripažinimo nutraukimo ir vertės sumažėjimo reikalavimus, pateiktus 9-ajame TFAS. Nuomotojas reguliariai peržiūri įvertintas negarantuotas likvidacines vertes, naudojamas skaičiuojant bendrąsias investicijas į nuomą. Jeigu įvertinta negarantuota likvidacinė vertė sumažėja, nuomotojas patikrina pajamų paskirstymą per nuomos laikotarpį ir iš karto pripažįsta bet kokių sukaupytų sumų sumažėjimą.
78. Nuomotojas, kuris turtą, igytą finansinės nuomos būdu, klasifikuoja kaip turtą, skirtą parduoti (arba įtraukia jį į perleidžiamą grupę, kuri yra klasifikuojama kaip skirta parduoti) pagal 5-ąjį TFAS „Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“, tą turtą apskaitoje turi registruoti pagal tą standartą.

Nuomos pakeitimai

79. Nuomotojas finansinės nuomos pakeitimą apskaitoje turi registruoti kaip atskirą nuomą, jeigu įvykdomos abi šios sąlygos:
- a) dėl pakeitimo padidėja nuomos apimtis, nes papildomai suteikiama teisė naudoti vieną ar daugiau nuomojamo turto objektų, ir
- b) atlygis už nuomą padidėja suma, kuri atitinka atskirą apimtį padidėjimo kainą ir bet kokius tos atskiros kainos koregavimus siekiant atsižvelgti į konkrečios sutarties aplinkybes.

80. Jeigu finansinės nuomos pakeitimas apskaitoje neregistruojamas kaip atskira nuoma, nuomotojas pakeitimą apskaitoje turi registruoti taip:
- a) jeigu pakeitimas būtų galiojęs susitarimų datą, ir dėl to nuoma būtų buvusi klasifikuojama kaip veiklos nuoma, nuomotojas turi:
 - i) nuomos pakeitimą apskaitoje registruoti kaip naują nuomą nuo pakeitimo įsigaliojimo datos ir
 - ii) nuomojamo turto balansinę vertę nustatyti kaip grynujų investicijų į nuomą vertę prieš pat pakeitimo įsigaliojimo datą;
 - b) kitu atveju nuomotojas turi taikyti 9-ojo TFAS reikalavimus.

Veiklos nuoma

Pripažinimas ir vertinimas

81. **Nuomotojas turi pripažinti nuomos mokesčius, susijusius su veiklos nuoma, pajamomis arba pagal tiesinį metodą, arba pagal kitą sisteminį metodą. Nuomotojas turi taikyti kitą sisteminį metodą, jei tas metodas aiškiau parodo naudojant nuomojamą turtą gaunamos naudos mažėjimo modelį.**
82. Išlaidas (įskaitant nusidėvėjimą), patirtas uždirbant su nuoma susijusias pajamas, nuomotojas turi pripažinti sąnaudomis.
83. Pirmines tiesiogines išlaidas, patiriamas gaunant veiklos nuomos teisę, nuomotojas turi įskaičiuoti į nuomojamo turto balansinę vertę ir pripažinti tas išlaidas nuomos laikotarpio sąnaudomis tuo pačiu pagrindu, kaip ir nuomos pajamas.
84. Nudėvimo nuomojamo turto, naudojamo veiklos nuomai, nusidėvėjimo apskaitos politika turi atitikti nuomotojo įprastą panašaus turto nusidėvėjimo apskaitos politiką. Nuomotojas turi apskaičiuoti nusidėvėjimą pagal 16-ąjį TAS ir 38-ąjį TAS.
85. Siekdamas nustatyti, ar nuomojamo turto, naudojamo veiklos nuomai, vertė yra sumažėjusi, ir apskaityti bet kokius nustatytus vertės sumažėjimo nuostolius, nuomotojas turi taikyti 36-ąjį TAS.
86. Nuomotojas gamintojas ar nuomotojas tarpininkas, sudarydamas veiklos nuomos sutartį, nepripažįsta jokio pardavimo pelno, nes tokia sutartis nėra lygi pardavimui.

Nuomos pakeitimai

87. Nuomotojas turi apskaityti veiklos nuomos pakeitimą kaip naują nuomą nuo pakeitimo įsigaliojimo datos ir iš anksto sumokėtus ar sukauptus nuomos mokesčius, susijusius su pradine nuoma, laikyti naujos nuomos mokesčių dalimi.

Pateikimas

88. Nuomotojas finansinės būklės ataskaitoje turi pateikti nuomojamą turtą, naudojamą veiklos nuomai, pagal to nuomojamo turto pobūdį.

Atskleidimas

89. **Reikalavimų atskleisti informaciją tikslas – įpareigoti nuomotojus aiškinamajame rašte atskleisti informaciją, kuri kartu su informacija, pateikta finansinės būklės ataskaitoje, pelno (nuostolių) ataskaitoje ir pinigų srautų ataskaitoje, suteikia pagrindą finansinių ataskaitų vartotojams įvertinti nuomos poveikį nuomotojo finansinei būklei, finansiniams veiklos rezultatams ir pinigų srautams. 90–97 straipsniuose patikslinami reikalavimai, kaip įgyvendinti šį tikslą.**

90. Nuomotojas turi atskleisti šias ataskaitinio laikotarpio sumas:

a) jei tai finansinė nuoma:

i) pardavimo pelno arba nuostolių;

ii) finansinių pajamų iš grynujų investicijų į nuomą ir

iii) pajamų, susijusių su kintamaisiais nuomos mokesčiais, neįtrauktais į grynujų investicijų į nuomą vertinimą;

b) jei tai veiklos nuoma – nuomos pajamų, atskirai atskleidžiant pajamas, susijusias su kintamaisiais nuomos mokesčiais, kurie nepriklauso nuo indekso ar normos.

91. 90 straipsnyje nurodytą atskleistiną informaciją nuomotojas turi pateikti lentelėje, nebent kita forma būtų tinkamesnė.

92. Nuomotojas turi atskleisti papildomą kokybinę ir kiekybinę informaciją apie savo nuomos veiklą, kad įgyvendintų 89 straipsnyje nustatytą informacijos atskleidimo tikslą. Ši papildoma informacija apima, be kita ko, informaciją, kuri padeda finansinių ataskaitų vartotojams įvertinti:

a) nuomotojo nuomos veiklos pobūdį ir

b) kaip nuomotojas valdo riziką, susijusią su bet kokiais išlaikytomis teisėmis į nuomojamą turtą. Visų pirma nuomotojas turi atskleisti savo rizikos valdymo strategiją, taikomą išlaikytoms teisėms į nuomojamą turtą, įskaitant bet kokiais priemonėmis, kuriomis nuomotojas tą riziką mažina. Tokios priemonės gali apimti, pavyzdžiui, atpirkimo susitarimus, likvidacinės vertės garantijas arba kintamuosius nuomos mokesčius už nurodytas ribas viršijantį naudojimą.

Finansinė nuoma

93. Nuomotojas turi pateikti grynujų investicijų į finansinę nuomą balansinės vertės reikšmingų pokyčių kokybinę ir kiekybinę paaiškinimą.

94. Nuomotojas turi atskleisti gautinų nuomos mokesčių terminų analizę, kurioje būtų parodyti nediskontuoti nuomos mokesčiai, gautini kiekvienais metais bent per pirmuosius penkerius metus, ir bendros sumos, gautos per likusius metus. Nuomotojas turi suderinti nediskontuotus nuomos mokesčius su grynosiomis investicijomis į nuomą. Sutikrinant būtina identifikuoti neuždirbtas finansines pajamas, susijusias su gautiniais nuomos mokesčiais, ir bet kokią negarantuotą likvidacinę vertę.

Veiklos nuoma

95. Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objektams, naudojamiems veiklos nuomai, nuomotojas turi taikyti 16-ojo TAS atskleidimo reikalavimus. Taikydamas 16-ojo TAS atskleidimo reikalavimus, nuomotojas turi išskaidyti kiekvieną nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių klasę į turtą, naudojamą veiklos nuomai, ir turtą, nenaudojamą veiklos nuomai. Atitinkamai nuomotojas pateikia 16-ajame TAS reikalaujamą atskleistą informaciją apie turtą, naudojamą veiklos nuomai (pagal nuomojamo turto klasę), atskirai nuo nuosavo turto, kurį nuomotojas turi ir naudoja.

96. Nuomotojas turtui, naudojamam veiklos nuomai, turi taikyti 36-ojo TAS, 38-ojo TAS, 40-ojo TAS ir 41-ojo TAS atskleidimo reikalavimus.

97. Nuomotojas turi atskleisti nuomos mokesčių terminų analizę, kurioje būtų parodyti nediskontuoti nuomos mokesčiai, gautini kiekvienais metais bent per pirmuosius penkerius metus, ir bendros sumos, gautinos per likusius metus.

PARDAVIMO IR ATGALINĖS NUOMOS SANDORIAI

98. Jeigu subjektas (pardavėjas nuomininkas) perduoda turtą kitam subjektui (pirkėjui nuomotojui) ir vėl tą turtą išsinuomoja iš pirkėjo nuomotojo, tiek pardavėjas nuomininkas, tiek pirkėjas nuomotojas perdavimo sutartį ir nuomą apskaitoje turi registruoti taikydami 99–103 straipsnius.

Įvertinimas, ar turto perdavimas yra pardavimas

99. Kad nustatyti, ar turto perdavimas apskaitoje turi būti registruojamas kaip to turto pardavimas, subjektas turi taikyti reikalavimus, skirtus nustatyti, kada veiklos įsipareigojimas laikomas įvykdytu pagal 15-ąjį TFAS.

Turto perdavimas yra pardavimas

100. Jeigu pardavėjo nuomininko turto perdavimas atitinka 15-ojo TFAS reikalavimus, kad būtų apskaitomas kaip turto pardavimas:

a) pardavėjas nuomininkas naudojimo teise valdomą turtą, atsirandantį dėl atgalinės nuomos, turi vertinti pagal turto ankstesnės balansinės vertės dalį, kuri yra susijusi su pardavėjo nuomininko išlaikyta naudojimo teise. Atitinkamai pardavėjas nuomininkas turi pripažinti tik tą bet kokio pelno arba nuostolių sumą, kuri yra susijusi su pirkėjui nuomotojui perleistomis teisėmis;

b) pirkėjas nuomotojas turto įsigijimą apskaitoje turi registruoti pagal taikomus standartus, o nuomą – pagal šiame standarte pateiktus nuomotojo apskaitos reikalavimus.

101. Jeigu atlygio už turto pardavimą tikroji vertė nėra lygi turto tikrajai vertei arba jeigu mokesčiai už nuomą neatitinka rinkos kainų, subjektas, siekdamas pardavimo įplaukas įvertinti tikrąja verte, turi atlikti šiuos koregavimus:

a) visas už rinkos sąlygas blogesnes sąlygas apskaitoje turi registruoti kaip išankstinį nuomos mokesčių mokėjimą ir

b) visas už rinkos sąlygas geresnes sąlygas apskaitoje turi registruoti kaip papildomą finansavimą, kurį pirkėjas nuomotojas suteikė pardavėjui nuomininkui.

102. Bet kokią galimą koregavimą, kurio reikalaujama pagal 101 straipsnį, subjektas turi įvertinti remdamasis lengviau nustatoma iš šių verčių:

a) atlygio už pardavimą tikrosios vertės ir turto tikrosios vertės skirtumu ir

b) sutartyje numatytų mokėjimų už nuomą dabartinės vertės ir mokėjimų už nuomą rinkos kainomis dabartinės vertės skirtumu.

Turto perdavimas nėra pardavimas

103. Jeigu pardavėjo nuomininko turto perdavimas neatitinka 15-ojo TFAS reikalavimų, kad apskaitoje būtų registruojamas kaip turto pardavimas:

a) pardavėjas nuomininkas turi ir toliau pripažinti perduotą turtą ir pripažinti finansinį įsipareigojimą, lygų perdavimo įplaukoms. Finansinį įsipareigojimą jis turi apskaityti pagal 9-ąjį TFAS;

- b) pirkėjas nuomotojas neturi pripažinti perduoto turto ir turi pripažinti finansinį turtą, lygų perdavimo įplaukoms. Finansinį turtą jis turi apskaityti pagal 9-ąją TFAS.

DĖL PALŪKANŲ NORMŲ LYGINAMOJO INDEKSO REFORMOS TAIKOMA LAIKINA IŠIMTIS

104. Visiems dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos padarytiems nuomos pakeitimams, dėl kurių pasikeičia būsimų nuomos mokesčių nustatymo pagrindas, nuomininkas taiko 105–106 straipsnius (žr. 9-ojo TFAS 5.4.6 ir 5.4.8 straipsnius). Šie straipsniai taikomi tik tokiems nuomos pakeitimams. Šiuo tikslu terminas „palūkanų normų lyginamojo indekso reforma“ reiškia rinkos masto palūkanų normų lyginamojo indekso reformą, kaip aprašyta 9-ojo TFAS 6.8.2 straipsnyje.
105. Kaip praktinį sprendimą nuomininkas taiko 42 straipsnį, kad apskaitoje registruotų nuomos pakeitimą, būtiną dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos. Šis praktinis sprendimas taikomas tik tokiems pakeitimams. Šiuo tikslu nuomos pakeitimas laikomas būtinu dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos, jeigu ir tik jeigu įvykdomos abi šios sąlygos:
- a) būtinas pakeitimas yra tiesioginė palūkanų normų lyginamojo indekso reformos pasekmė ir
- b) naujas nuomos mokesčių nustatymo pagrindas ekonominiu požiūriu yra lygiavertis ankstesniam pagrindui (t. y. pagrindui prieš pat pakeitimą).
106. Tačiau, jeigu, be nuomos pakeitimų, būtinų dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos, padaromi kiti nuomos pakeitimai, nuomininkas turi taikyti šio standarto reikalavimus apskaitoje registruodamas visus tuo pačiu metu padarytus nuomos pakeitimus, įskaitant nuomos pakeitimus, būtinus dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos.

A priedėlis

Terminų apibrėžtys

Šis priedėlis yra neatskiriama standarto dalis.

nuomos pradžios data (pradžios data)	data, kurią nuomotojas pateikia nuomojamą turtą nuomininkui naudoti
ekonominio tarnavimo laikas	laikotarpis, per kurį vienas ar keli naudotojai tikisi gauti ekonominės naudos iš turto naudojimo, arba produkcijos ar panašių vienetų, kuriuos vienas ar keli naudotojai tikisi gauti naudodami turtą, skaičius
pakeitimo įsigaliojimo data	data, kai abi šalys susitaria dėl nuomos pakeitimo
tikroji vertė	taikant šiame standarte pateiktus nuomotojo apskaitos reikalavimus, suma, už kurią gali būti pasikeista turtu arba įvykdytas įsipareigojimas pagal ištiestosios rankos principu grįstą sandorį su nusiimančia ir ketinančia jį sudaryti šalimi
finansinė nuoma	nuoma , kuria perleidžiama iš esmės visa su nuomojamo turto nuosavybe siejama rizika ir nauda
fiksuotieji mokesčiai	mokesčiai, kuriuos nuomininkas moka nuomotojui už teisę nuomos laikotarpiu naudoti nuomojamą turtą , išskyrus kintamuosius nuomos mokesčius
bendrosios investicijos į nuomą	suma, kurią sudaro: a) nuomos mokesčiai, nuomotojo gautini pagal finansinės nuomos sutartį, ir b) bet kokia nuomotojo kaupiama negarantuota likvidacinė vertė
nuomos susitarimų data (susitarimų data)	ankstesnė iš šių datų: nuomos sutarties data arba šalių įsipareigojimo laikytis pagrindinių nuomos sąlygų data
pirminės tiesioginės išlaidos	papildomos nuomos teisės gavimo išlaidos, kurių nebūtų buvę, jei nuomos teisė nebūtų gauta, išskyrus su finansine nuoma susijusias išlaidas, kurias patiria nuomotojas , gamintojas ar tarpininkas
nuomos sutartyje numatyta palūkanų norma	palūkanų norma, dėl kurios a) nuomos mokesčių ir b) negarantuotos likvidacinės vertės dabartinė vertė yra lygi i) nuomojamo turto tikrosios vertės ir ii) bet kokių nuomotojo pirminių tiesioginių išlaidų sumai
nuoma	sutartis arba sutarties dalis, už atlygį suteikianti teisę tam tikrą laikotarpį naudoti turtą (nuomojamą turtą)

nuomos paskatos

su **nuoma** susiję **nuomotojo** mokėjimai **nuomininkui** arba nuomininko išlaidų kompensavimas ar prisiėmimas

nuomos pakeitimas

pradinėse nuomos sąlygose nenumatytas **nuomos** apimties arba atlygio už nuomą pakeitimas (pavyzdžiui, teisės naudoti vieną ar daugiau **nuomojamo turto** objektų suteikimas arba nutraukimas, sutartyje nustatyto **nuomos laikotarpio** pratęsimas arba sutrumpinimas)

nuomos mokesčiai

mokesčiai, kuriuos **nuomininkas** moka **nuomotojui**, susiję su teise **nuomos laikotarpiu** naudoti **nuomojamą turtą**, kuriuos sudaro:

- a) **fiksuotieji mokesčiai** (įskaitant mokesčius, prilygintus fiksuotiesiems mokesčiams), atėmus bet kokias **nuomos paskatas**;
- b) **kintamieji nuomos mokesčiai**, priklausantys nuo indekso ar normos;
- c) pasinaudojimo pasirinkimo pirkti sandoriu kaina, jei yra pagrįstai žinoma, kad nuomininkas ta pasirinkimo teise pasinaudos, ir
- d) baudas už **nuomos** nutraukimą, jeigu daroma prielaida, kad per nuomos laikotarpį nuomininkas pasinaudos pasirinkimo teise nutraukti nuomą.

Nuomininko nuomos mokesčiai taip pat apima sumas, kurias jis tikisi sumokėti pagal **likvidacinės vertės garantijas**. Nuomos mokesčiai neapima ne nuomos komponentams priskirtų mokėjimų, nebent nuomininkas pasirenka derinti ne nuomos komponentus su nuomos komponentais ir juos apskaitoje registruoti kaip vieną nuomos komponentą.

Nuomos mokesčiai nuomotojui taip pat gali apimti sumas pagal bet kokias likvidacinės vertės garantijas, kurias nuomotojui suteikė nuomininkas, su nuomininku susijusi šalis arba su nuomotoju nesusijusi trečioji šalis, finansiškai pajėgi įvykdyti išipareigojimus pagal garantiją. Nuomos mokesčiai neapima ne nuomos komponentams priskirtų mokėjimų

nuomos laikotarpis

neatsaukiamas laikotarpis, kuriuo **nuomininkas** turi teisę naudoti **nuomojamą turtą**, įskaitant abu šiuos laikotarpius:

- a) laikotarpius, kuriems taikoma pasirinkimo teisė pratęsti **nuomą**, jei yra pagrįstai žinoma, kad nuomininkas ta pasirinkimo teise pasinaudos, ir
- b) laikotarpius, kuriems taikoma pasirinkimo teisė nutraukti nuomą, jei yra pagrįstai žinoma, kad nuomininkas ta pasirinkimo teise nepasinaudos

nuomininkas

subjektas, už atlygį gaunantis teisę tam tikrą laikotarpį naudotis **nuomojamu turtu**

nuomininko priskaitytina skolinimosi palūkanų norma

palūkanų norma, kurią **nuomininkas** turėtų mokėti, kad su panašiomis garantijomis panašiam laikotarpiui pasiskolintų lėšų, būtinų turtui, kurio vertė panaši į **naudojimo teise valdomo turto** vertę, įsigyti panašiomis ekonominėmis sąlygomis

nuomotojas

subjektas, už atlygį suteikiantis teisę tam tikrą laikotarpį naudoti **nuomojamą turtą**

grynosios investicijos į nuomą

bendrosios investicijos į nuomą, diskontuotos taikant **nuomos sutartyje numatytą palūkanų normą**

veiklos nuoma

nuoma, kuria neperleidžiama iš esmės visa su **nuomojamo turto** nuosavybe siejama rizika ir nauda

pasirenkami nuomos mokesčiai

mokesčiai, kuriuos **nuomininkas** turi mokėti nuomotojui už teisę naudoti **nuomojamą turtą** laikotarpiais, kuriems taikoma pasirinkimo teisė pratęsti arba nutraukti **nuomą** ir kurie nėra įtraukti į **nuomos laikotarpį**

naudojimo laikotarpis

visas laikotarpis, kurį turtas yra naudojamas pagal sutartį su klientu (įskaitant bet kokius ne iš eilės einančius laikotarpius)

likvidacinės vertės garantija

su nuomotoju nesusijusios šalies **nuomotojui** suteikta garantija, kad **nuomojamo turto** vertė (arba vertės dalis) **nuomos** pabaigoje bus bent tam tikra nurodyta suma

naudojimo teise valdomas turtas

turtas, kuris atitinka **nuomininko** teisę naudotis **nuomojamu turtu** **nuomos laikotarpiu**

trumpalaikė nuoma

nuoma, kurios **nuomos laikotarpis pradžios datą** yra 12 mėnesių arba trumpesnis. Nuoma, apimanti pasirinkimo teisę pirkti turtą, nėra trumpalaikė nuoma

subnuoma

sandoris, kuriuo **nuomininkas** (tarpinis nuomotojas) **nuomojamą turtą** pernuomoja trečiajai šaliai, o **nuomos sutartis** (pagrindinė nuoma) lieka galioti

nuomojamas turtas

turtas, kuris yra **nuomos** objektas ir kurį naudoti **nuomotojas** suteikė teisę **nuomininkui**

neuždirbtos finansinės pajamos

skirtumas tarp

a) **bendrųjų investicijų į nuomą** ir

b) **grynųjų investicijų į nuomą**

negarantuota likvidacinė vertė

nuomojamo turto likvidacinės vertės dalis, dėl kurios realizavimo **nuomotojas** nėra užtikrintas arba kurios realizavimą garantuoja tik su nuomotoju susijusi šalis

kintamieji nuomos mokesčiai

mokesčių, kuriuos **nuomininkas nuomos laikotarpiu** sumoka **nuomotojui** už teisę naudoti **nuomojamą turtą**, dalis, kuri kinta dėl faktų ar aplinkybių pokyčių po **pradžios datos**, išskyrus praeinantį laiką

Kituose standartuose apibrėžti terminai, šiame standarte vartojami ta pačia reikšme

sutartis

dviejų ar daugiau šalių susitarimas, kuriuo sukuriama įgyvendintinos teisės ir vykdytinios prievolės

naudingo tarnavimo laikas

laikotarpis, kuriuo subjektas tikisi naudoti turtą, arba produkcijos ar panašių vienetų, kuriuos subjektas tikisi gauti naudodamas turtą, skaičius

*B priedėlis***Taikymo nurodymai**

Šis priedėlis yra neatskiriama standarto dalis. Jame paaiškinta, kaip taikyti 1–103 straipsnius, ir jis turi tokią pačią galią kaip kitos standarto dalys.

Taikymas portfeliui

- B1. Šiame standarte nurodoma, kaip apskaitoje registruoti atskirą nuomos sutartį. Tačiau subjektas gali taikyti tokį praktinį sprendimą: šį standartą taikyti panašių požymių turinčių nuomos sutarčių portfeliui, jei subjektas pagrįstai tikisi, kad šio standarto taikymo portfeliui poveikis finansinėms ataskaitoms iš esmės nesiskirtų nuo šio standarto taikymo atskiroms tą portfelį sudarančioms nuomos sutartims poveikio. Jeigu apskaitoje registruojamas portfelis, subjektas turi naudoti įverčius ir prielaidas, atitinkančius portfelio dydį ir sudėtį.

Sutarčių jungimas

- B2. Taikydamas šį standartą subjektas turi sujungti dvi ar kelias sutartis, sudarytas tuo pačiu arba beveik tuo pačiu metu su ta pačia sandorio šalimi (arba sandorio šalies susijusiomis šalimis), ir tas sutartis apskaitoje registruoti kaip vieną sutartį, jei tenkinamas vienas ar daugiau iš šių kriterijų:
- a) sutartys yra suderėtos kaip paketas, turintis bendrą komercinį tikslą, kurio nebūtų galima suprasti, jeigu sutartys nebūtų vertinamos kartu;
 - b) pagal vieną sutartį mokamo atlygio suma priklauso nuo kitos sutarties kainos ar įvykdymo arba
 - c) teisės naudoti nuomojamą turtą, numatytos sutartyse (arba kai kurios teisės naudoti nuomojamą turtą, numatytos kiekvienoje iš sutarčių), sudaro vieną nuomos komponentą, kaip aprašyta B32 straipsnyje.

Pripažinimo išimtis. Mažos vertės turto nuoma (5–8 straipsniai)

- B3. Išskyrus B7 straipsnyje nurodytus atvejus, šiuo standartu nuomininkui leidžiama taikyti 6 straipsnį apskaitoje registruojant mažos vertės turto nuomą. Nuomininkas turi įvertinti nuomojamo turto vertę remdamasis to turto verte, kai jis buvo naujas, nepriklausomai nuo nuomojamo turto amžiaus.
- B4. Vertinimas, ar nuomojamo turto vertė yra maža, atliekamas absoliučia išraiška. Mažos vertės turto nuoma gali būti apskaitoma pagal 6 straipsnį nepriklausomai nuo to, ar ta nuoma yra reikšminga nuomininkui. Nuomininko dydis, pobūdis ar aplinkybės neturi įtakos vertinimui. Atitinkamai tikimasi, kad skirtingi nuomininkai padarys tokias pačias išvadas dėl to, ar konkretaus nuomojamo turto vertė yra maža.
- B5. Nuomojamo turto vertė gali būti maža, tik jei:
- a) nuomininkas gali turėti naudos iš nuomojamo turto naudodamas jį vieną arba kartu su kitais jam lengvai prieinamais ištekliais ir
 - b) nuomojamas turtas nėra labai priklausomas nuo kito turto arba labai susijęs su kitu turtu.
- B6. Nuomojamo turto nuoma nelaikoma mažos vertės turto nuoma, jei turto pobūdis yra toks, kad, kai jis yra naujas, turtas paprastai nėra mažos vertės. Pavyzdžiui, automobilių nuoma nebūtų laikoma mažos vertės turto nuoma, nes naujo automobilio vertė paprastai nebūna maža.

- B7. Jei nuomininkas pernuomoja turtą arba tikisi jį pernuomoti, pagrindinė nuoma nelaikoma mažos vertės turto nuoma.
- B8. Mažos vertės nuomojamo turto pavyzdžiai galėtų būti planšetiniai ir asmeniniai kompiuteriai, nedideli biuro baldai ir telefonai.

Nuomos identifikavimas (9–11 straipsniai)

- B9. Siekdamas įvertinti, ar sutartis suteikia teisę kontroliuoti identifikuoto turto naudojimą (žr. B13–B20 straipsnius) tam tikrą laikotarpį, subjektas turi įvertinti, ar visu *naudojimo laikotarpiu* klientas turi:
- a) teisę gauti iš esmės visą ekonominę naudą iš identifikuoto turto naudojimo (kaip aprašyta B21–B23 straipsniuose) ir
 - b) teisę spręsti, kaip naudoti identifikuotą turtą (kaip aprašyta B24–B30 straipsniuose).
- B10. Jei klientas turi teisę kontroliuoti identifikuoto turto naudojimą tik dalį sutarties laikotarpio, sutartis apima nuomą tai laikotarpio daliai.
- B11. Sutartį dėl prekių arba paslaugų gavimo gali sudaryti jungtinės veiklos šalys arba ji gali būti sudaryta jungtinės veiklos šalių vardu, kaip apibrėžta 11-ajame TFAS „Jungtinė veikla“. Šiuo atveju laikoma, kad jungtinė veikla yra sutarties klientas. Atitinkamai, vertindamas, ar tokia sutartis apima nuomą, subjektas turi įvertinti, ar vykdamą jungtinę veiklą turima teisė kontroliuoti nustatyto turto naudojimą visu naudojimo laikotarpiu.
- B12. Subjektas turi įvertinti, ar sutartis apima nuomą, atsižvelgdamas į kiekvieną galimą atskirą nuomos komponentą. Dėl nurodymų apie atskirus nuomos komponentus žr. B32 straipsnį.

Identifikuotas turtas

- B13. Paprastai turtas identifikuojamas aiškiai jį nurodant sutartyje. Tačiau turtas taip pat gali būti identifikuojamas aiškiai jį nurodant tuo metu, kai klientui suteikiama galimybė juo naudotis.

Materialinės pakeitimo teisės

- B14. Net jeigu turtas yra identifikuotas, klientas neturi teisės naudotis identifikuotu turtu, jei tiekėjas turi materialinę teisę pakeisti turtą kitu turtu visu jo naudojimo laikotarpiu. Tiekėjo teisė pakeisti turtą kitu turtu yra materialinė teisė, tik jei egzistuoja abi šios sąlygos:
- a) tiekėjas turi praktinę galimybę pakeisti turtą alternatyviu turtu visu jo naudojimo laikotarpiu (pavyzdžiui, klientas negali neleisti tiekėjui pakeisti turto kitu, o alternatyvus turtas yra tiekėjui lengvai prieinamas arba jis jį gali gauti per pagrįstą laiko tarpą) ir
 - b) tiekėjui būtų ekonomiškai naudinga pasinaudoti savo teise pakeisti turtą kitu turtu (t. y. tikėtina, kad ekonominė nauda, susijusi su turto pakeitimu kitu turtu, viršys su turto pakeitimu susijusias išlaidas).
- B15. Jeigu tiekėjas turi teisę arba pareigą pakeisti turtą kitu turtu tik tam tikrą datą arba po jos arba įvykus tam tikram įvykiui, tiekėjo teisė pakeisti turtą kitu turtu nėra materialinė, nes tiekėjas neturi praktinės galimybės pakeisti turtą alternatyviu turtu visu jo naudojimo laikotarpiu.

B16. Subjekto įvertinimas, ar tiekėjo teisė pakeisti turtą kitu turtu yra materialinė, grindžiamas faktais ir aplinkybėmis sutarties sudarymo dieną ir jame neturi būti atsižvelgiama į ateities įvykius, kurie sutarties sudarymo dieną nelaikomi tikėtiniais. Ateities įvykių, kurie sutarties sudarymo dieną nebūtų laikomi tikėtiniais ir todėl į juos neturėtų būti atsižvelgiama atliekant įvertinimą, pavyzdžiai:

- a) būsimo kliento sutikimas už turto naudojimą mokėti didesnę negu rinkos kainą;
- b) naujos technologijos, kuri sutarties sudarymo metu nėra pakankamai išvystyta, įdiegimas;
- c) esminis skirtumas tarp to, kaip klientas naudojasi turtu, arba turto naudojimo rezultatų ir naudojimo arba rezultatų, kurie laikomi tikėtiniais sutarties sudarymo metu; ir
- d) esminis skirtumas tarp turto rinkos kainos jo naudojimo laikotarpiu ir rinkos kainos, kuri laikoma tikėtina sutarties sudarymo metu.

B17. Jeigu turtas yra kliento patalpose arba kur nors kitur, su jo pakeitimo kitu turtu susijusios išlaidos paprastai yra didesnės negu tuomet, kai jis yra tiekėjo patalpose, ir todėl labiau tikėtina, kad jos viršys su turto pakeitimu kitu turtu susijusią naudą.

B18. Tiekėjo teisė arba pareiga pakeisti turtą kitu turtu remonto arba techninės priežiūros tikslais, jei turtas tinkamai neveikia arba jeigu atsiranda galimybė jį techniškai atnaujinti, netrukdo klientui turėti teisę naudotis identifikuotu turtu.

B19. Jei klientas negali lengvai nustatyti, ar tiekėjas turi materialinę pakeitimo teisę, klientas turi daryti prielaidą, kad bet kokia pakeitimo teisė yra ne materialinė.

Turto dalys

B20. Veiksioji turto dalis yra identifikuotas turtas, jei jis yra fiziškai atskiras (pavyzdžiui, pastato aukštas). Veiksioji ar kita turto dalis, kuri nėra fiziškai atskira (pavyzdžiui, optinio skaidulinio kabelio veiksnioji dalis), nėra identifikuotas turtas, nebent ji sudaro iš esmės visą turto veiksnumą ir tokiu būdu suteikia klientui teisę gauti iš esmės visą ekonominę naudą iš naudojimosi turtu.

Teisė gauti ekonominę naudą iš naudojimosi turtu

B21. Kad galėtų kontroliuoti identifikuoto turto naudojimą, klientas turi turėti teisę gauti iš esmės visą ekonominę naudą iš naudojimosi turtu per visą jo naudojimo laikotarpį (pavyzdžiui, visu tuo laikotarpiu turėdamas išskirtinę teisę naudotis turtu). Klientas gali tiesiogiai arba netiesiogiai gauti ekonominės naudos iš naudojimosi turtu, pavyzdžiui, turtą naudodamas, turėdamas arba pernuomodamas. Ekonominė nauda iš naudojimosi turtu apima pirminį rezultatą ir šalutinius produktus (įskaitant galimus su jais susijusius pinigų srautus), taip pat kitą ekonominę naudą iš naudojimosi turtu, kuri galėtų būti gauta pagal komercinį sandorį su trečiąja šalimi.

B22. Vertindamas teisę gauti iš esmės visą ekonominę naudą iš naudojimosi turtu subjektas turi atsižvelgti į ekonominę naudą, kuri gaunama naudojantis turtu pagal nustatytą kliento teisės naudotis turtu taikymo sritį (žr. B30 straipsnį). Pavyzdžiui:

- a) jeigu naudojimasis transporto priemone pagal sutartį naudojimo laikotarpiu apriojamas viena konkrečia teritorija, subjektas turi atsižvelgti tik į ekonominę naudą, gaunamą transporto priemone naudojantis toje teritorijoje, bet ne už jos ribų;
- b) jeigu sutartyje nustatyta, kad naudojimo laikotarpiu klientas transporto priemone gali nuvažiuoti tik tam tikrą skaičių kilometrų, subjektas turi atsižvelgti tik į ekonominę naudą, gaunamą naudojantis transporto priemone iki tos leistinos kilometražo ribos, bet ne daugiau.

B23. Jeigu pagal sutartį reikalaujama, kad klientas tiekėjui ar kitai šaliai kaip atlygį sumokėtų dalį pinigų srautų, gautų naudojantis turtu, tie kaip atlygis sumokėti pinigų srautai turi būti laikomi ekonominės naudos, kurią klientas gauna iš naudojimosi turtu, dalimi. Pavyzdžiui, jei klientas turi sumokėti procentinę dalį pardavimo pajamų, gautų naudojantis mažmeninės prekybos vieta, kaip atlygį tiekėjui už tą naudojimąsi, tas reikalavimas netrukdo klientui turėti teisę gauti iš esmės visą ekonominę naudą iš mažmeninės prekybos vietos naudojimo. Taip yra todėl, kad pinigų srautai, susidarantys iš tos pardavimo veiklos, laikomi ekonomine nauda, kurią klientas gauna naudodamasis mažmeninės prekybos vieta ir kurios dalį jis sumoka tiekėjui kaip atlygį už teisę ta vieta naudotis.

Teisė spręsti, kaip naudoti turtą

B24. Klientas turi teisę spręsti, kaip naudoti nustatytą turtą visu naudojimo laikotarpiu, tik jeigu:

- a) klientas turi teisę spręsti, kaip ir koku tikslu naudoti turtą visu naudojimo laikotarpiu (kaip aprašyta B25–B30 straipsniuose), arba
- b) atitinkami sprendimai dėl turto naudojimo būdo ir paskirties yra nustatyti iš anksto ir:
 - i) klientas turi teisę valdyti turtą (arba nurodyti kitiems valdyti turtą jo nustatytu būdu) visu naudojimo laikotarpiu, o tiekėjas neturi teisės pakeisti šių nurodymų dėl valdymo, arba
 - ii) klientas suprojektavo turtą (arba konkrečius to turto aspektus) tokiu būdu, kuris iš anksto nulemia turto naudojimo būdą ir paskirtį visu naudojimo laikotarpiu.

Turto naudojimo būdas ir paskirtis

B25. Klientas turi teisę spręsti, kaip ir koku tikslu naudoti turtą, jei pagal sutartyje nustatytą jo naudojimo teisės taikymo sritį jis gali keisti turto naudojimo būdą ir paskirtį visu naudojimo laikotarpiu. Atlikdamas šį vertinimą subjektas atsižvelgia į sprendimų priėmimo teises, kurios labiausiai susijusios su turto naudojimo būdo ir paskirties keitimu visu naudojimo laikotarpiu. Sprendimų priėmimo teisės yra susijusios, kai jos turi įtakos ekonominei naudai, gaunamai iš naudojimosi turtu. Sprendimų priėmimo teisės, kurios yra labiausiai susijusios, greičiausiai bus skirtingos skirtingoms sutartims, priklausomai nuo turto pobūdžio ir sutarties sąlygų.

B26. Sprendimų priėmimo teisių, kurios, priklausomai nuo aplinkybių, suteikia teisę keisti turto naudojimo būdą ir paskirtį pagal nustatytą kliento teisės naudotis turtu taikymo sritį, pavyzdžiai:

- a) teisės keisti turtu sukuriama rezultatą (pavyzdžiui, nuspręsti, ar krovinių konteinerį naudoti prekėms vežti, ar sandėliuoti, arba nuspręsti, kokiomis prekėmis prekiauti mažmeninės prekybos vietoje);
- b) teisės keisti rezultato sukūrimo laiką (pavyzdžiui, nuspręsti, kada bus naudojamas įrenginys arba jėgainė);

- c) teisės keisti rezultato sukūrimo vietą (pavyzdžiui, nuspręsti dėl sunkvežimio arba laivo paskirties vietos arba nuspręsti, kur naudoti įrenginį) ir
- d) teisės keisti tai, ar rezultatas yra sukuriamas, ir to rezultato kiekį (pavyzdžiui, nuspręsti, ar gaminti elektros energiją jėgainėje ir kiek elektros energijos toje jėgainėje pagaminti).

B27. Sprendimo priėmimo teisių, kurios nesuteikia teisės keisti turto naudojimo būdo ir paskirties, pavyzdžiai apima teises, kurios apsiriboja turto eksploatavimu ar priežiūra. Tokias teises gali turėti klientas arba tiekėjas. Nors tokios teisės, kaip teisė eksploatuoti arba prižiūrėti turtą, dažnai yra būtinos, kad turtas būtų veiksmingai naudojamas, tai nėra teisės spręsti, kaip ir kokiam tikslui naudoti turtą, ir dažnai priklauso nuo sprendimų dėl turto naudojimo būdo ir paskirties. Tačiau teisės eksploatuoti turtą gali suteikti klientui teisę spręsti, kaip naudoti turtą, jei turto naudojimo būdas ir paskirtis yra iš anksto nustatyti (žr. B24 straipsnio b punkto i papunktį).

Sprendimai, nustatytiturtonaudojimolaikotarpiuirprieštai

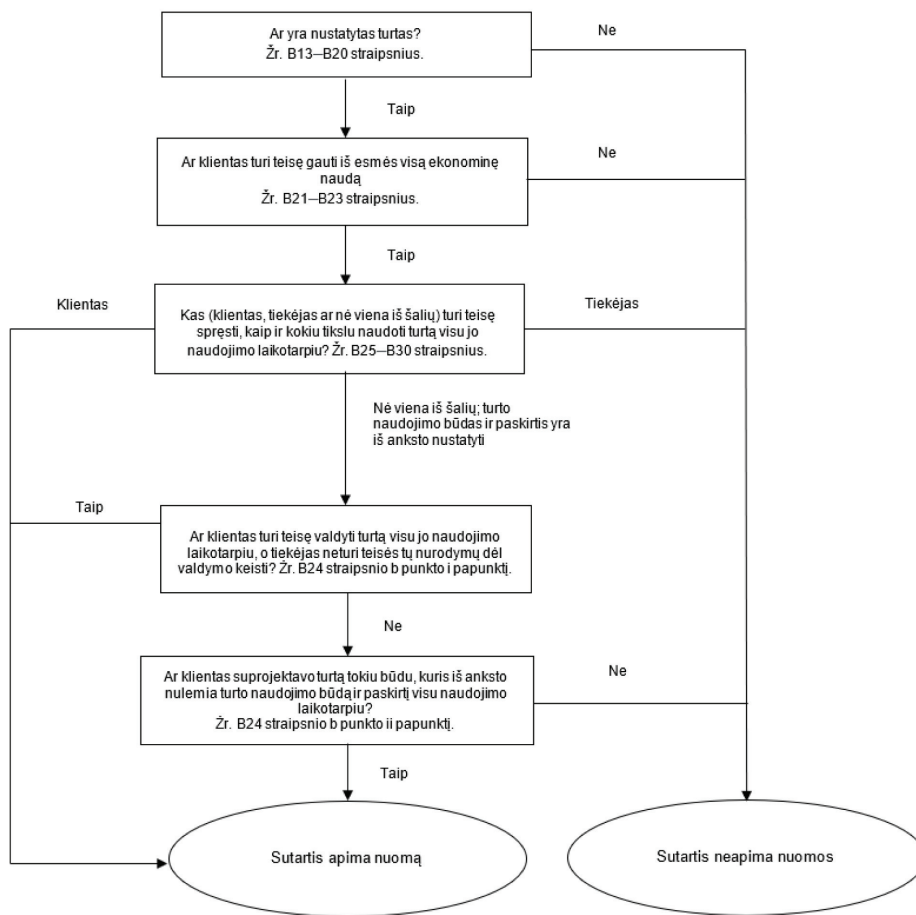
B28. Atitinkami sprendimai dėl turto naudojimo būdo ir paskirties gali būti nustatyti iš anksto įvairiais būdais. Pavyzdžiui, atitinkamus sprendimus gali iš anksto nulemti turto dizainas arba sutartiniai turto naudojimo apribojimai.

B29. Vertindamas, ar klientas turi teisę spręsti, kaip naudoti turtą, subjektas turi atsižvelgti tik į teises priimti sprendimus dėl turto naudojimo to turto naudojimo laikotarpiu, nebent klientas suprojektavo turtą (arba konkrečius turto aspektus), kaip aprašyta B24 straipsnio b punkto ii papunktyje. Taigi, jeigu neegzistuoja B24 straipsnio b punkto ii papunktyje nurodytos sąlygos, subjektas neturi atsižvelgti į sprendimus, kurie yra iš anksto nustatyti iki turto naudojimo laikotarpio. Pavyzdžiui, jei klientas gali nurodyti tik turto teikiamą rezultatą iki turto naudojimo laikotarpio, klientas neturi teisės spręsti, kaip naudoti turtą. Gebėjimas nurodyti rezultatą sutartyje iki turto naudojimo laikotarpio, be jokių kitų sprendimo priėmimo teisių, susijusių su turto naudojimu, suteikia klientui tas pačias teises kaip bet kuriam klientui, kuris perka prekes ar paslaugas.

Apsaugosteisės

B30. Į sutartį gali būti įtrauktos sąlygos, skirtos apsaugoti tiekėjo interesams, susijusiems su turtu arba kitu turtu, apsaugoti jo darbuotojams arba užtikrinti, kad tiekėjas laikytųsi įstatymų ar taisyklių. Toliau pateikiami apsaugos teisių pavyzdžiai. Pavyzdžiui, sutartyje gali būti i) nurodyta maksimali turto naudojimo apimtis arba apribojama, kur ir kada klientas gali naudoti turtą, (ii) reikalaujama, kad klientas laikytųsi tam tikros veiklos praktikos, arba (iii) reikalaujama, kad klientas informuotų tiekėją apie turto naudojimo būdo pasikeitimą. Apsaugos teisės paprastai apibrėžia kliento teisės naudotis turtu taikymo sritį, tačiau, atskirai paėmus, jos netrukdo klientui turėti teisės spręsti, kaip naudoti turtą.

B31. Toliau pateikiama diagrama gali padėti subjektams įvertinti, ar sutartis yra nuomos sutartis arba apima nuomą.



Sutarties komponentų atskyrimas (12–17 straipsniai)

B32. Teisė naudotis nuomojamu turtu yra atskiras nuomos komponentas, jei įvykdomos abi šios sąlygos:

- nuomininkas gali turėti naudos iš nuomojamo turto naudodamas jį vieną arba kartu su kitais jam lengvai prieinamais ištekliais. Lengvai prieinami ištekliai yra prekės arba paslaugos, kurios yra parduodamos arba nuomos atskirai (nuomotojo arba kitų tiekėjų), arba ištekliai, kuriuos nuomininkas jau yra įsigijęs (iš nuomotojo arba per kitus sandorius ar įvykius), ir
- nuomojamas turtas nėra nei labai priklausomas nuo kito sutartyje nurodyto nuomojamo turto, nei labai su juo susijęs. Pavyzdžiui, tai, kad nuomininkas gali nuspręsti nenuomoti nuomojamo turto labai nepakenkdamas savo teisėms naudotis kitu sutartyje nurodytu nuomojamu turtu, gali rodyti, kad nuomojamas turtas nėra labai priklausomas nuo to kito nuomojamo turto ir nėra labai su juo susijęs.

B33. Į sutartį gali būti įtraukta nuomininko mokėtina suma už veiklą ir išlaidas, dėl kurių prekės ar paslaugos neperduodamos nuomininkui. Pavyzdžiui, nuomotojas gali į bendrą mokėtiną sumą įtraukti mokesť už administracines paslaugas arba kitas jo patiriamas išlaidas, susijusias su nuoma, dėl kurios prekė ar paslauga neperduodama nuomininkui. Tokios mokėtinų sumos nesuteikia pagrindo atskiram sutarties komponentui, tačiau yra laikomos bendro atlygio dalimi, kuri priskiriama atskirai nustatytiems sutarties komponentams.

Nuomos laikotarpis (18–21 straipsniai)

B34. Nustatydamas nuomos laikotarpį ir vertindamas neatšaukiamo nuomos laikotarpio trukmę subjektas turi taikyti sutarties apibrėžtį ir nustatyti laikotarpį, kuriuo sutartis yra vykdytina. Nuomos sutartis nebėra vykdytina, kai tiek nuomininkas, tiek nuomotojas turi teisę nuomą nutraukti be kitos šalies leidimo tik už nedidelę baudą.

B35. Jei tik nuomininkas turi teisę nutraukti nuomą, ta teisė yra laikoma nuomininko turima pasirinkimo teise nutraukti nuomą, į kurią subjektas atsižvelgia nustatydamas nuomos laikotarpį. Jei tik nuomotojas turi teisę nutraukti nuomą, neatšaukiamas nuomos laikotarpis apima laikotarpį, kuriuo galioja pasirinkimo teisė nutraukti nuomą.

B36. Nuomos laikotarpis prasideda nuo pradžios datos ir apima nuomotojo nuomininkui suteiktus laikotarpius, kuriais nuoma nemokama.

B37. Pradžios datą subjektas įvertina, ar yra pagrįstai žinoma, kad nuomininkas pasinaudos pasirinkimo teise pratęsti nuomą ar įsigyti nuomojamą turtą arba nepasinaudos pasirinkimo teise nuomą nutraukti. Subjektas atsižvelgia į visus svarbius faktus ir aplinkybes, kurie sukuria ekonomines paskatas nuomininkui pasinaudoti arba nepasinaudoti pasirinkimo teise, įskaitant bet kokius tikėtinus faktų ir aplinkybių pasikeitimus nuo pradžios datos iki tos datos, kada pasinaudojama pasirinkimo teise. Veiksnių, į kuriuos reikia atsižvelgti, pavyzdžiai (sąrašas nebaigtinis):

a) sutarties sąlygos dėl pasirinkimo laikotarpių, palyginti su rinkos kainomis, kaip antai:

i) nuomos mokesčių suma bet kuriuo pasirinkimo laikotarpiu;

ii) bet kokių kintamųjų nuomos mokesčių arba kitų neapibrėžtųjų mokesčių, pavyzdžiui, mokesčių, susijusių su baudomis už nuomos nutraukimą, ir likvidacinės vertės garantijos, suma ir

iii) bet kokios pasirinkimo teisės, kuria galima pasinaudoti po pirminių pasirinkimo laikotarpių (pavyzdžiui, pasirinkimo pirkti teisės, kuria galima pasinaudoti pratęsimo laikotarpio pabaigoje už kainą, kuri šiuo metu yra mažesnė nei rinkos kaina), sąlygos;

b) esminiai atlikti (arba numatomi atlikti) nuomojamo turto pagerinimai sutarties laikotarpiu, kurie, tikėtina, duos didelės ekonominės naudos nuomininkui, kai atsiras galimybė pasinaudoti pasirinkimo teise pratęsti arba nutraukti nuomą arba įsigyti nuomojamą turtą;

c) išlaidos, susijusios su nuomos nutraukimu, kaip antai derybų išlaidos, perkėlimo išlaidos, kito nuomininko poreikiams tinkančio nuomojamo turto identifikavimo išlaidos, naujo turto integravimo į nuomininko veiklą išlaidos arba baudos už nuomos nutraukimą ir panašios išlaidos, įskaitant išlaidas, susijusias su nuomojamo turto sugrąžinimu į sutartyje nustatytą būklę arba į sutartyje nustatytą vietą;

d) to nuomojamo turto svarba nuomininko veiklai, atsižvelgiant, pavyzdžiui, į tai, ar nuomojamas turtas yra specializuotas turtas, į nuomojamo turto vietą ir tinkamų alternatyvų egzistavimą, ir

e) su pasinaudojimu pasirinkimo teise susijusios sąlygos (t. y. kai pasirinkimo teise galima pasinaudoti, tik jei tenkinama viena ar daugiau sąlygų) ir tikėtumas, kad tos sąlygos egzistuos.

B38. Teisė pasirinkti nuomą pratęsti arba nutraukti gali būti suderinta su vienu ar daugiau kitų sutartinių elementų (pavyzdžiui, likvidacinės vertės garantija) taip, kad nuomininkas garantuotų nuomotojui minimalią arba nustatyto dydžio piniginę grąžą, kuri yra iš esmės tokia pat, nepriklausomai nuo to, ar buvo pasinaudota pasirinkimo teise. Tokiais atvejais, nepriklausomai nuo nurodymų dėl nuomos mokesčių, prilygintų fiksuotiesiems mokesčiams pagal B42 straipsnį, subjektas turi daryti prielaidą, kad pagrįstai žinoma, kad nuomininkas pasinaudos pasirinkimo teise pratęsti nuomą arba nepasinaudos pasirinkimo teise nuomą nutraukti.

B39. Kuo trumpesnis neatšaukiamas nuomos laikotarpis, tuo labiau tikėtina, kad nuomininkas pasinaudos pasirinkimo teise pratęsti nuomą ir nepasinaudos pasirinkimo teise nuomą nutraukti. Taip yra todėl, kad su pakaitinio turto įsigijimu susijusios išlaidos greičiausiai bus proporcingai tuo didesnės, kuo trumpesnis neatšaukiamas laikotarpis.

B40. Ankstesnis nuomininko elgesys, kalbant apie laikotarpį, kurį jis paprastai naudojo tam tikrų rūšių turtą (nuomojamą arba nuosavą), ir tokio elgesio ekonominės priežastys gali suteikti informacijos, kuri būtų naudinga vertinant, ar yra pagrindo manyti, kad nuomininkas pasinaudos arba nepasinaudos pasirinkimo teise. Pavyzdžiui, jeigu nuomininkas paprastai naudojo konkrečios rūšies turtą tam tikrą laikotarpį arba jei nuomininkas dažnai pasinaudodavo pasirinkimo teise nuomodamas konkrečios rūšies nuomojamą turtą, nuomininkas turi atsižvelgti į ekonomines tokio elgesio priežastis vertindamas, ar yra pagrįstai žinoma, kad jis pasinaudos pasirinkimo teise to turto nuomos atžvilgiu.

B41. 20 straipsnyje nustatyta, kad po pradžios datos nuomininkas iš naujo įvertina nuomos terminą įvykus svarbiam įvykiui arba iš esmės pasikeitus aplinkybėms, kuriuos nuomininkas gali kontroliuoti ir kurie turi įtakos sprendžiant, ar pagrįstai žinoma, kad nuomininkas pasinaudos pasirinkimo teise, į kurią jis anksčiau neatsižvelgė nustatydamas nuomos laikotarpį, arba nepasinaudos pasirinkimo teise, į kurią jis anksčiau atsižvelgė nustatydamas nuomos laikotarpį. Svarbių įvykių arba pasikeitusių aplinkybių pavyzdžiai:

a) esminiai atlikti nuomojamo turto pagerinimai, nenumatyti pradžios datą, kurie, tikėtina, duos didelės ekonominės naudos nuomininkui, kai atsiras galimybė pasinaudoti pasirinkimo teise pratęsti arba nutraukti nuomą arba įsigyti nuomojamą turtą;

b) esminis nuomojamo turto pakeitimas arba pritaikymas, kuris nebuvo numatytas pradžios datą;

c) nuomojamo turto subnuomos sutarties sudarymas laikotarpiui, kuris baigiasi vėliau nei anksčiau nustatytas nuomos laikotarpis, ir

d) nuomininko verslo sprendimas, kuris tiesiogiai susijęs su pasinaudojimu arba nepasinaudojimu pasirinkimo teise (pavyzdžiui, sprendimas pratęsti papildomo turto nuomą, perleisti alternatyvų turtą arba perleisti verslo padalinį, kuriame naudojamas naudojimo teise valdomas turtas).

Nuomos mokesčiai, prilyginti fiksuotiesiems mokesčiams (27 straipsnio a punktas, 36 straipsnio c punktas ir 70 straipsnio a punktas)

B42. Nuomos mokesčiai apima bet kokius nuomos mokesčius, prilygintus fiksuotiesiems mokesčiams. Nuomos mokesčiai, prilyginti fiksuotiesiems mokesčiams, yra mokesčiai, kurių forma gali keistis, tačiau iš esmės jie yra neišvengiami. Pavyzdžiui, nuomos mokesčiai, prilyginti fiksuotiesiems mokesčiams, egzistuoja, jeigu:

- a) mokesčiai yra sudaryti kaip kintamieji nuomos mokesčiai, tačiau jie nepasižymi tikru kintamumu. Tie mokesčiai apima kintamas sąlygas, kurios neturi realaus ekonominio turinio. Tokių rūšių mokesčių pavyzdžiai:
 - i) mokesčiai, kurie turi būti mokami, tik jeigu įrodyta, kad nuomos metu turtas tinkamas naudoti, arba tik jei įvyksta įvykis, kuris neturi realios galimybės neįvykti, arba
 - ii) mokesčiai, kurie iš pradžių yra sudaryti kaip kintamieji nuomos mokesčiai, susiję su nuomojamo turto naudojimu, bet kurių kintamumas kažkuriuo metu po pradžios datos išnyks ir likusį nuomos laikotarpį mokesčiai taps fiksuotaisiais. Išnykus kintamumui šie mokesčiai tampa nuomos mokesčiais, prilygintais fiksuotiesiems mokesčiais;
- b) egzistuoja daugiau nei vienas mokesčių, kuriuos nuomininkas galėtų mokėti, derinys, bet tik vienas iš tų derinių yra realus. Tokiu atveju subjektas nuomos mokesčiais turi laikyti realų mokesčių derinį;
- c) egzistuoja daugiau nei vienas realus mokesčių, kuriuos nuomininkas gali mokėti, derinys, bet jis privalo mokėti bent vieną iš tų mokesčių derinių. Tokiu atveju subjektas nuomos mokesčiais turi laikyti mokesčių derinį, kurio agreguota suma (diskontuota) yra mažiausia.

Nuomininko santykis su nuomojamu turtu iki pradžios datos

Nuomininko išlaidos, susijusios su nuomojamo turto statyba arba projektavimu

B43. Subjektas gali derėtis dėl nuomos anksčiau, nei atsiranda galimybė nuomininkui naudotis nuomojamu turtu. Kartais gali reikėti pastatyti arba iš naujo suprojektuoti nuomojamą turtą, kad nuomininkas galėtų juo naudotis. Priklausomai nuo sutarties sąlygų, nuomininkui gali tekti mokėti mokesčius, susijusius su turto pastatymu arba suprojektavimu.

B44. Jei nuomininkas patiria išlaidų, susijusių su nuomojamo turto statyba arba projektavimu, šias išlaidas nuomininkas apskaitoje turi registruoti taikydamas kitus taikytinus standartus, kaip antai 16-ąjį TAS. Su nuomojamo turto statyba arba projektavimu susijusios išlaidos neapima nuomininko sumokėtų mokesčių už teisę naudotis nuomojamu turtu. Mokesčiai už teisę naudotis nuomojamu turtu yra mokesčiai už nuomą, nepriklausomai nuo laiko, kada tie mokesčiai mokami.

Nuomojamo turto nuosavybės teisė

B45. Nuomininkas gali įgyti nuomojamo turto nuosavybės teisę prieš tai, kai ta nuosavybės teisė yra perduota nuomotojui ir turtas išnuomojamas nuomininkui. Nuosavybės teisės įgijimas pats savaime nelemia, kaip sandoris turi būti registruojamas apskaitoje.

B46. Jeigu nuomininkas kontroliuoja nuomojamą turtą (arba įgyja jo kontrolę) prieš tai, kai tas turtas perduodamas nuomotojui, sandoris yra pardavimo ir atgalinės nuomos sandoris, kuris apskaitoje registruojamas taikant 98–103 straipsnius.

B47. Tačiau jeigu nuomininkas neįgyja nuomojamo turto kontrolės prieš tai, kai tas turtas perduodamas nuomotojui, sandoris nėra pardavimo ir atgalinės nuomos sandoris. Pavyzdžiui, taip gali būti tada, kai gamintojas, nuomotojas ir nuomininkas susidera dėl sandorio, kuriuo nuomotojas įsigyja turtą iš gamintojo ir išnuomoja jį nuomininkui. Nuomininkas gali įgyti nuomojamo turto nuosavybės teisę prieš tai, kai nuosavybės teisė perduodama nuomotojui. Tokiu atveju, jei nuomininkas įgyja nuomojamo turto nuosavybės teisę, tačiau neįgyja nuomojamo turto kontrolės prieš tai, kai jis perduodamas nuomotojui, sandoris apskaitoje registruojamas ne kaip pardavimo ir atgalinės nuomos sandoris, bet kaip nuoma.

Nuomininko atskleidžiama informacija (59 straipsnis)

B48. Nustatydamas, ar siekiant įgyvendinti 51 straipsnyje nustatytą informacijos atskleidimo tikslą reikalinga papildoma informacija apie nuomos veiklą, nuomininkas turi atsižvelgti į:

- a) tai, ar ta informacija yra svarbi finansinių ataskaitų vartotojams. Nuomininkas turi pateikti papildomą 59 straipsnyje nustatytą informaciją, tik jeigu tikimasi, kad ta informacija yra svarbi finansinių ataskaitų vartotojams. Taip greičiausiai būtų tuo atveju, kai ji padeda tiems naudotojams suprasti:
 - i) nuomos teikiamą lankstumą. Nuoma gali suteikti lankstumo jei, pavyzdžiui, nuomotojas gali sumažinti savo poziciją pasinaudodamas pasirinkimo teise nutraukti nuomą arba ją atnaujinti palankiomis sąlygomis;
 - ii) apribojimus, nustatytus nuomos sutartyse. Nuomos sutartyse gali būti nustatyti apribojimai, pavyzdžiui, reikalaujant, kad nuomininkas išlaikytų tam tikrus finansinius rodiklius;
 - iii) pateiktos informacijos priklausomumą nuo pagrindinių kintamųjų. Pavyzdžiui, pateikta informacija gali pasikeisti dėl kintamųjų nuomos mokesčių ateityje;
 - iv) kitos su nuoma susijusios rizikos poziciją;
 - v) nukrypimus nuo įprastos sektoriaus praktikos. Tokie nukrypimai gali apimti, pavyzdžiui, neįprastas ar išskirtines nuomos sąlygas, turinčias įtakos nuomininko nuomos portfeliui;
- b) tai, ar ta informacija yra akivaizdi dėl informacijos, pateiktos pirminėse finansinėse ataskaitose arba atskleistos aiškinamuosiuose raštuose. Nuomininkas neturi dubliuoti informacijos, kuri jau yra pateikta kitur finansinėse ataskaitose.

B49. Papildoma informacija, susijusi su kintamaisiais nuomos mokesčiais, kuri, priklausomai nuo aplinkybių, gali būti reikalinga, kad būtų įgyvendintas 51 straipsnyje nustatytas informacijos atskleidimo tikslas, galėtų apimti informaciją, kuri padeda finansinių ataskaitų vartotojams įvertinti, pavyzdžiui:

- a) priežastis, dėl kurių nuomininkas naudoja kintamuosius nuomos mokesčius, ir tų mokesčių paplitimą;
- b) kintamųjų nuomos mokesčių santykinį dydį, palyginti su fiksuotaisiais mokesčiais;
- c) pagrindinius kintamuosius, nuo kurių priklauso kintamieji nuomos mokesčiai, ir kaip mokesčiai galėtų kisti reaguodami į tų pagrindinių kintamųjų pokyčius, ir
- d) kitą kintamųjų nuomos mokesčių poveikį veiklai ir finansinį poveikį.

B50. Papildoma informacija, susijusi su pratęsimo arba nutraukimo pasirinkimo teise, kuri, priklausomai nuo aplinkybių, gali būti reikalinga, kad būtų įgyvendintas 51 straipsnyje nustatytas informacijos atskleidimo tikslas, galėtų apimti informaciją, kuri padeda finansinių ataskaitų vartotojams įvertinti, pavyzdžiui:

- a) priežastis, dėl kurių nuomininkas naudojami pratęsimo arba nutraukimo pasirinkimo teisėmis, ir tų teisių paplitimą;
- b) *pasirenkamų nuomos mokesčių* santykinį dydį, palyginti su nuomos mokesčiais;
- c) pasinaudojimo pasirinkimo teisėmis, kurios nebuvo įtrauktos į nuomos išsipareigojimų vertinimą, paplitimą ir
- d) kitą šių pasirinkimo teisių poveikį veiklai ir finansinį poveikį.

B51. Papildoma informacija, susijusi su likvidacinės vertės garantijomis, kuri, priklausomai nuo aplinkybių, gali būti reikalinga, kad būtų įgyvendintas 51 straipsnyje nustatytas informacijos atskleidimo tikslas, galėtų apimti informaciją, kuri padeda finansinių ataskaitų vartotojams įvertinti, pavyzdžiui:

- a) priežastis, dėl kurių nuomininkas pateikia likvidacinės vertės garantijas, ir tų garantijų paplitimą;
- b) nuomininko likvidacinės vertės rizikos pozicijos mastą;
- c) nuomojamo turto, kuriam teikiamos tos garantijos, pobūdį ir
- d) kitą šių garantijų poveikį veiklai ir finansinį poveikį.

B52. Papildoma informacija, susijusi su pardavimo ir atgalinės nuomos sandoriais, kuri, priklausomai nuo aplinkybių, gali būti reikalinga, kad būtų įgyvendintas 51 straipsnyje nustatytas informacijos atskleidimo tikslas, galėtų apimti informaciją, kuri padeda finansinių ataskaitų vartotojams įvertinti, pavyzdžiui:

- a) priežastis, dėl kurių nuomininkas sudaro pardavimo ir atgalinės nuomos sandorius, ir tų sandorių paplitimą;
- b) pagrindines atskirų pardavimo ir atgalinės nuomos sandorių sąlygas;
- c) mokesčius, neįtrauktus į nuomos išsipareigojimų vertinimą, ir
- d) pardavimo ir atgalinės nuomos sandorių poveikį pinigų srautams ataskaitiniu laikotarpiu.

Nuomotojo nuomos klasifikavimas (61–66 straipsniai)

B53. Nuomotojai nuomą pagal šį standartą klasifikuoja pagal tai, koku mastu nuomos sutartimi perleidžiama su nuomojamo turto nuosavybe siejama rizika ir nauda. Rizika apima nuostolių galimybę dėl neišnaudotų pajėgumų ar technologinio senėjimo, taip grąžos svyravimo riziką dėl kintančių ekonominių sąlygų. Nauda gali būti pelninga veikla, kurios tikimasi per nuomojamo turto ekonominio tarnavimo laiką, ir pelnas, gautas dėl vertės padidėjimo ar likvidacinės vertės realizavimo.

B54. Į nuomos sutartį gali būti įtrauktos sąlygos, kuriomis nuomos mokesčiai koreguojami atsižvelgiant į konkrečius pokyčius, įvykusius nuo susitarimų datos iki pradžios datos (kaip antai nuomotojo patiriamų nuomojamo turto išlaidų pokytis arba nuomotojo patiriamų nuomos finansavimo išlaidų pokytis). Tokiu atveju nuomos klasifikavimo tikslu laikoma, kad bet kokių tokių pokyčių poveikis pasireiškė susitarimų datą.

- B55. Kai nuoma apima žemės ir pastatų elementus, nuomotojas turi atskirai įvertinti kiekvieno elemento klasifikavimą kaip finansinės nuomos arba kaip veiklos nuomos, taikydamas 62–66 ir B53–B54 straipsnius. Nustatant, ar žemės elementas yra veiklos nuoma ar finansinė nuoma, svarbu atsižvelgti į tai, kad žemės ekonominio tarnavimo laikas paprastai neribojamas.
- B56. Kai tai yra būtina norint suklasifikuoti ir apskaitoje registruoti žemės ir pastatų nuomą, nuomotojas nuomos mokesčius (įskaitant bet kokias vienkartinės išankstines įmokas) turi paskirstyti žemės ir pastatų dalims proporcingai pagal nuomos teisių į žemės ir pastatų elementus santykinės tikrąsias vertes nuomos susitarimų datą. Jeigu nuomos mokesčiai negali būti patikimai paskirstyti šiems dviem elementams, visa nuoma klasifikuojama kaip finansinė nuoma, nebent yra aišku, kad abu elementai priklauso veiklos nuomai; tokiu atveju visa nuoma klasifikuojama kaip veiklos nuoma.
- B57. Žemės ir pastatų nuomos atveju, kai žemės elemento suma nuomos požiūriu nėra reikšminga, nuomos klasifikavimo tikslais nuomotojas gali laikyti žemę ir pastatus vienu vienetu ir juos priskirti finansinei nuomai arba veiklos nuomai taikydamas 62–66 ir B53–B54 straipsnius. Tokiu atveju nuomotojas turi laikyti, kad viso nuomojamo turto ekonominio tarnavimo laikas yra pastatų ekonominio tarnavimo laikas.

Subnuomos klasifikavimas

- B58. Klasifikuodamas subnuomą tarpinis nuomotojas subnuomą turi priskirti prie finansinės nuomos arba veiklos nuomos tokiu būdu:
- a) jeigu pagrindinė nuoma yra trumpalaikė nuoma, kurią subjektas kaip nuomininkas apskaitoje registravo taikydamas 6 straipsnį, subnuoma turi būti klasifikuojama kaip veiklos nuoma;
 - b) kitu atveju subnuoma turi būti klasifikuojama remiantis naudojimo teise valdomu turtu, nurodytu pagrindinėje sutartyje, o ne nuomojamu turtu (pavyzdžiui, nekilnojamojo turto, įrangos ar įrenginių objektu, kuris yra nuomos objektas).

C priedėlis

Įsigaliojimo data ir pereinamasis laikotarpis

Šis priedėlis yra neatskiriama standarto dalis ir turi tokią pačią galią kaip kitos standarto dalys.

ĮSIGALIOJIMO DATA

- C1. Subjektas šį standartą turi taikyti 2019 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Subjektams, kurie šio standarto taikymo pirmą kartą dieną arba anksčiau taiko 15-ąją TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“, leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas šį standartą taiko anksčiau, jis turi atskleisti tą faktą.
- C1A. 2020 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „Su COVID-19 susijusios nuomos nuolaidos“ įterpti 46A, 46B, 60A, C20A ir C20B straipsniai. Tą pataisą nuomininkas turi taikyti 2020 m. birželio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau, taip pat ir finansinėse ataskaitose, kurias paskelbti 2020 m. gegužės 28 d. įgaliojimas nesuteiktas.
- C1B. 2020 m. rugpjūčio mėn. paskelbtu dokumentu „Palūkanų normų lyginamojo indekso reforma. 2-as etapas“, kuriuo pataisytas 9-asis TFAS, 39-asis TAS, 7-asis TFAS, 4-asis TFAS ir 16-asis TFAS, įterpti 104–106 ir C20C–C20D straipsniai. Subjektas šias pataisas turi taikyti 2021 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas šias pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi tą faktą atskleisti.
- C1C. 2021 m. kovo mėn. paskelbtu dokumentu „Su COVID-19 susijusios nuomos nuolaidos po 2021 m. birželio 30 d.“ pataisytas 46B straipsnis ir įterpti C20BA–C20BC straipsniai. Tą pataisą nuomininkas turi taikyti 2021 m. balandžio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau, taip pat ir finansinėse ataskaitose, kurias paskelbti 2021 m. kovo 31 d. įgaliojimas nesuteiktas.

PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

- C2. C1–C19 straipsnių reikalavimų tikslais taikymo pirmą kartą data yra metinio ataskaitinio laikotarpio, kuriuo šį standartą subjektas taiko pirmą kartą, pradžia.

Nuomos apibrėžtis

- C3. Taikomas toks praktinis sprendimas: taikymo pirmą kartą datą subjektui nereikia iš naujo įvertinti, ar sutartis yra nuomos sutartis arba apima nuomą. Vietoj to subjektui leidžiama:
- a) šį standartą taikyti sutartims, kurios anksčiau buvo identifikuotos kaip nuoma taikant 17-ąją TAS „Nuoma“ ir TKAAC 4-ąją aiškinimą „Sutarties patikrinimas, ar ji yra nuomos sutartis“. Subjektas šioms nuomos sutartims turi taikyti pereinamojo laikotarpio reikalavimus, nustatytus C5–C18 straipsniuose;
 - b) netaikyti šio standarto sutartims, kurios anksčiau nebuvo identifikuotos kaip apimančios nuomą taikant 17-ąją TAS ir TKAAC 4-ąją aiškinimą.
- C4. Jeigu subjektas pasirenka C3 straipsnyje nurodytą praktinį sprendimą, jis turi atskleisti šį faktą ir tą praktinį sprendimą taikyti visoms savo sutartims. Todėl subjektas turi taikyti 9–11 straipsniuose nustatytus reikalavimus tik sutartims, sudarytoms (arba pakeistoms) taikymo pirmą kartą datą arba vėliau.

Nuomininkai

- C5. Nuomininkas turi taikyti šį standartą savo nuomai:
- a) retrospektyviai kiekvienam ankstesniam pateiktam ataskaitiniam laikotarpiui taikydamas 8-ąją TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“, arba
 - b) retrospektyviai, pripažindamas sukaupytą standarto taikymo pirmą kartą poveikį taikymo pirmą kartą datą pagal C7–C13 straipsnius.
- C6. Nuomininkas turi taikyti C5 straipsnyje nustatytą pasirinkimą nuosekliai visoms savo nuomos sutartims, pagal kurias jis yra nuomininkas.

- C7. Jei nuomininkas pasirenka taikyti šį standartą pagal C5 straipsnio b punktą, nuomininkas neturi taisyti palyginamosios informacijos. Vietoj to nuomininkas turi pripažinti sukauptą šio standarto taikymo pirmą kartą poveikį kaip nepaskirstytojo pelno (ar atitinkamai kito nuosavybės komponento) pradinio likučio taikymo pirmą kartą datą koregavimą.

Nuoma, anksčiau klasifikuota kaip veiklos nuoma

- C8. Jei nuomininkas pasirenka taikyti šį standartą pagal C5 straipsnio b punktą, nuomininkas turi:
- a) pripažinti nuomos išipareigojimą taikymo pirmą kartą datą nuomos, kuri taikant 17-ąją TAS anksčiau buvo priskirta prie veiklos nuomos, atžvilgiu. Nuomininkas šį nuomos išipareigojimą turi vertinti likusių nuomos mokesčių dabartine verte, diskontuota naudojant nuomininko priskaitytiną skolinimosi palūkanų normą taikymo pirmą kartą datą;
 - b) pripažinti naudojimo teise valdomą turtą taikymo pirmą kartą datą nuomos, kuri taikant 17-ąją TAS anksčiau buvo priskirta prie veiklos nuomos, atžvilgiu. Nuomininkas turi pasirinkti atskirai kiekvienos nuomos atveju šį naudojimo teise valdomą turtą vertinti:
 - i) jo balansine verte, tarsi standartas būtų buvęs taikomas nuo pradžios datos, tačiau diskontuota naudojant nuomininko priskaitytiną skolinimosi palūkanų normą taikymo pirmą kartą datą, arba
 - ii) suma, lygiaverte nuomos išipareigojimui, pakoreguotam visų iš anksto sumokėtų arba sukauptų nuomos mokesčių, susijusių su ta nuoma, suma, pripažinta finansinės būklės ataskaitoje prieš pat taikymo pirmą kartą datą;
 - c) taikyti 36-ąją TAS „Turto vertės sumažėjimas“ naudojimo teise valdomam turtui taikymo pirmą kartą datą, nebent nuomininkas taiko C10 straipsnio b punkte nurodytą praktinį sprendimą.
- C9. Nepaisant C8 straipsnio reikalavimų, nuomos, kuri taikant 17-ąją TAS anksčiau buvo klasifikuojama kaip veiklos nuoma, atžvilgiu nuomininkas:
- a) neprivalo taikyti jokių pereinamojo laikotarpio koregavimų mažos vertės turto nuomai (kaip aprašyta B3–B8 straipsniuose), kuri apskaitoje bus registruojama taikant 6 straipsnį. Nuomininkas šią nuomą apskaitoje turi registruoti taikydamas šį standartą nuo taikymo pirmą kartą datos;
 - b) neprivalo taikyti jokių pereinamojo laikotarpio koregavimų nuomai, kuri anksčiau apskaitoje buvo registruojama kaip investicinis turtas taikant tikrosios vertės metodą, nustatytą 40-ajame TAS „Investicinis turtas“. Nuomininkas naudojimo teise valdomą turtą ir nuomos išipareigojimą, kylantį iš šios nuomos, apskaitoje turi registruoti taikydamas 40-ąją TAS ir šį standartą nuo taikymo pirmą kartą datos;
 - c) naudojimo teise valdomą turtą turi vertinti tikrąja verte taikymo pirmą kartą datą, kai tai yra nuoma, kuri anksčiau apskaitoje buvo registruojama kaip veiklos nuoma taikant 17-ąją TAS ir kuri apskaitoje bus registruojama kaip investicinis turtas, taikant 40-ajame TAS nustatytą tikrosios vertės metodą nuo taikymo pirmą kartą datos. Nuomininkas naudojimo teise valdomą turtą ir nuomos išipareigojimą, kylantį iš šios nuomos, apskaitoje turi registruoti taikydamas 40-ąją TAS ir šį standartą nuo taikymo pirmą kartą datos;
- C10. Taikydamas šį standartą retrospektyviai pagal C5 straipsnio b punktą nuomai, kuri taikant 17-ąją TAS anksčiau buvo klasifikuojama kaip veiklos nuoma, nuomininkas gali taikyti vieną ar daugiau iš toliau nurodytų praktinių sprendimų. Nuomininkas gali šiuos praktinius sprendimus taikyti atskirai kiekvienai nuomai:
- a) nuomininkas gali taikyti vieną diskonto normą pakankamai panašių požymių turinčių nuomos sutarčių (kaip antai nuomos sutarčių, kurių likęs nuomos terminas, nuomojamo turto klasė ir ekonominė aplinka yra panašūs) portfeliui;

- b) kaip alternatyvą vertės sumažėjimo patikrinimui, nuomininkas gali naudoti savo vertinimą, ar nuoma yra nuostolinga, taikydamas 37-ąją TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji išsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“ prieš pat taikymo pirmą kartą datą. Jeigu nuomininkas pasirenka praktinį sprendimą, taikymo pirmą kartą datą jis turi koreguoti naudojimo teise valdomą turtą bet kokio atidėjinio nuostolingai nuomai, pripažinto finansinės būklės ataskaitoje prieš pat taikymo pirmą kartą datą, suma;
- c) nuomininkas gali pasirinkti netaikyti C8 straipsnio reikalavimų nuomai, kurios terminas baigiasi per 12 mėnesių nuo taikymo pirmą kartą datos. Tokiu atveju nuomininkas turi:
 - i) tą nuomą apskaitoje registruoti taip pat kaip trumpalaikę nuomą, kaip aprašyta 6 straipsnyje, ir
 - ii) įtraukti su ta nuoma susijusias išlaidas į atskleidžiamas trumpalaikės nuomos sąnaudas metiniu ataskaitiniu laikotarpiu, kuris apima taikymo pirmą kartą datą;
- d) nuomininkas gali neįtraukti pirminių tiesioginių naudojimo teise valdomo turto vertinimo taikymo pirmą kartą datą išlaidų;
- e) nuomininkas gali naudoti ankstesnių laikotarpių informaciją, pavyzdžiui nustatydamas nuomos laikotarpį, jei sutartyje yra numatyta pasirinkimo teisė pratęsti arba nutraukti nuomą.

Nuoma, anksčiau priskirta prie finansinės nuomos

- C11. Jei nuomininkas pasirenka šį standartą taikyti pagal C5 straipsnio b punktą nuomai, kuri taikant 17-ąją TAS buvo klasifikuojama kaip finansinė nuoma, naudojimo teise valdomo turto ir nuomos išsipareigojimo balansinė vertė taikymo pirmą kartą datą turi būti nuomos turto ir nuomos išsipareigojimo balansinė vertė prieš pat tą datą, apskaičiuota taikant 17-ąją TAS. Tokios nuomos atveju nuomininkas turi apskaitoje registruoti naudojimo teise valdomą turtą ir nuomos išsipareigojimą, taikydamas šį standartą nuo taikymo pirmą kartą datos.

Atskleidimas

- C12. Jeigu nuomininkas šį standartą pasirenka taikyti pagal C5 straipsnio b punktą, jis turi atskleisti informaciją apie taikymą pirmą kartą, kaip reikalaujama pagal 8-ojo TAS 28 straipsnį, išskyrus 8-ojo TAS 28 straipsnio f punkte nurodytą informaciją. Vietoj 8-ojo TAS 28 straipsnio f punkte nurodytos informacijos nuomininkas turi atskleisti:
- a) nuomininko priskaitytinės skolinimosi palūkanų normos, taikomos nuomos išsipareigojimams, pripažintiems finansinės būklės ataskaitoje taikymo pirmą kartą datą, svertinį vidurkį ir
 - b) paaiškinimą, kuo skiriasi:
 - i) veiklos nuomos išsipareigojimai, atskleisti taikant 17-ąją TAS metinio ataskaitinio laikotarpio pabaigoje prieš pat taikymo pirmą kartą datą, diskontuoti naudojant nuomininko priskaitytiną skolinimosi palūkanų normą taikymo pirmą kartą datą, kaip aprašyta C8 straipsnio a punkte, ir
 - ii) nuomos išsipareigojimai, pripažinti finansinės būklės ataskaitoje taikymo pirmą kartą datą.

- C13. Jei nuomininkas naudoja vieną ar daugiau C10 straipsnyje nurodytų praktinių sprendimų, jis turi atskleisti šį faktą.

Nuomotojai

- C14. Išskyrus C15 straipsnyje aprašytą atvejį, nuomotojas neprivalo taikyti jokių pereinamojo laikotarpio koregavimų nuomai, pagal kurią jis yra nuomotojas, ir tą nuomą apskaitoje turi registruoti taikydamas šį standartą nuo taikymo pirmą kartą datos.

C15. Tarpinis nuomotojas turi:

- a) iš naujo įvertinti subnuomą, kuri taikant 17-ąją TAS buvo klasifikuojama kaip veiklos nuoma ir kuri tebegalioja taikymo pirmą kartą datą, kad nustatytų, ar taikant šį standartą kiekviena subnuoma turėtų būti klasifikuojama kaip veiklos nuoma, ar kaip finansinė nuoma. Tarpinis nuomotojas turi atlikti šį įvertinimą taikymo pirmą kartą datą remdamasis tą dieną tebegaliojančiomis pagrindinės nuomos ir subnuomos sąlygomis;
- b) subnuomą, kuri taikant 17-ąją TAS buvo klasifikuojama kaip veiklos nuoma, tačiau taikant šį standartą – kaip finansinė nuoma, apskaitoje registruoti kaip naują finansinę nuomą, kurios sutartis sudaryta taikymo pirmą kartą datą.

Pardavimo ir atgalinės nuomos sandoriai prieš taikymo pirmą kartą datą

C16. Subjektas neturi iš naujo įvertinti pardavimo ir atgalinės nuomos sandorių, sudarytų prieš taikymo pirmą kartą datą, kad nustatytų, ar nuomojamo turto pardavimas atitinka 15-ojo TFAS reikalavimus, kad apskaitoje būtų registruojamas kaip pardavimas.

C17. Jeigu pardavimo ir atgalinės nuomos sandoriai taikant 17-ąją TAS apskaitoje buvo registruojami kaip pardavimas ir finansinė nuoma, pardavėjas nuomotojas turi:

- a) atgalinę nuomą apskaitoje registruoti taip pat kaip bet kokią kitą finansinę nuomą, kuri egzistuoja taikymo pirmą kartą datą, ir
- b) nuomos laikotarpiu toliau amortizuoti bet kokią pardavimo pelną.

C18. Jeigu pardavimo ir atgalinės nuomos sandoriai taikant 17-ąją TAS apskaitoje buvo registruojami kaip pardavimas ir veiklos nuoma, pardavėjas nuomotojas turi:

- a) atgalinę nuomą apskaitoje registruoti taip pat kaip bet kokią kitą veiklos nuomą, kuri egzistuoja taikymo pirmą kartą datą, ir
- b) koreguoti atgalinės nuomos naudojimo teise valdomą turtą atsižvelgdamas į bet kokią pelną ar nuostolius, susijusius su ne rinkos sąlygomis, pripažintus finansinės būklės ataskaitoje prieš pat taikymo pirmą kartą datą.

Verslo jungimų atžvilgiu anksčiau pripažintos sumos

C19. Jeigu nuomininkas, taikydamas 3-iąją TFAS „Verslo jungimai“, anksčiau pripažino turtą arba išipareigojimą, susijusį su palankiomis arba nepalankiomis veiklos nuomos, įsigytos kaip verslo jungimo dalis, sąlygomis, nuomininkas turi nutraukti to turto ar išipareigojimo pripažinimą ir atitinkama suma pakoreguoti naudojimo teise valdomo turto balansinę vertę taikymo pirmą kartą datą.

Nuorodos į 9-ąją TFAS

C20. Jeigu subjektas taiko šį standartą, bet dar netaiko 9-ojo TFAS „Finansinės priemonės“, visos nuorodos šiame standarte į 9-ąją TFAS turi būti laikomos nuorodomis į 39-ąją TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“.

Nuomininkams taikomos su COVID-19 susijusios nuomos nuolaidos

C20A. Dokumentą „Su COVID-19 susijusios nuomos nuolaidos“ (žr. C1A straipsnį) nuomininkas turi taikyti retrospektyviai, pripažindamas sukauptą tos pataisos taikymo pirmą kartą poveikį kaip nepaskirstytojo pelno (ar atitinkamai kito nuosavybės komponento) pradinio likučio koregavimą metinio ataskaitinio laikotarpio, kuriuo nuomininkas pataisą taiko pirmą kartą, pradžioje.

- C20B. Ataskaitiniu laikotarpiu, kuriuo nuomininkas dokumentą „Su COVID-19 susijusios nuomos nuolaidos“ taiko pirmą kartą, jis neprivalo atskleisti 8-ojo TAS 28 straipsnio f punkte reikalaujamos informacijos.
- C20BA. Dokumentą „Su COVID-19 susijusios nuomos nuolaidos po 2021 m. birželio 30 d.“ (žr. C1C straipsnį) nuomininkas turi taikyti retrospektyviai, pripažindamas sukauptą tos pataisos taikymo pirmą kartą poveikį kaip nepaskirstytojo pelno (ar atitinkamai kito nuosavybės komponento) pradinio likučio koregavimą metinio ataskaitinio laikotarpio, kuriuo nuomininkas pataisą taiko pirmą kartą, pradžioje.
- C20BB. Ataskaitiniu laikotarpiu, kuriuo nuomininkas dokumentą „Su COVID-19 susijusios nuomos nuolaidos po 2021 m. birželio 30 d.“ taiko pirmą kartą, jis neprivalo atskleisti 8-ojo TAS 28 straipsnio f punkte reikalaujamos informacijos.
- C20BC. Taikydamas šio standarto 2 straipsnį nuomininkas 46A straipsnyje nustatytą praktinį sprendimą turi nuosekliai taikyti reikalavimus atitinkančioms panašių požymių turinčioms sutartims panašiomis aplinkybėmis, nepriklausomai nuo to, ar sutartis praktinio sprendimo taikymo reikalavimus atitiko dėl to, kad nuomininkas taikė dokumentą „Su COVID-19 susijusios nuomos nuolaidos“ (žr. C1A straipsnį) ar dokumentą „Su COVID-19 susijusios nuomos nuolaidos po 2021 m. birželio 30 d.“ (žr. C1C straipsnį).

Palūkanų normų lyginamojo indekso reforma. 2-as etapas

- C20C. Subjektas šias pataisas turi taikyti retrospektyviai pagal 8-ąją TAS, išskyrus C20D straipsniuose nurodytus atvejus.
- C20D. Subjektas neprivalo taisyti ankstesnių ataskaitinių laikotarpių informacijos, kad atsižvelgtų į šių pataisų taikymą. Taisyti ankstesnių ataskaitinių laikotarpių informaciją subjektas gali, jeigu ir tik jeigu tai įmanoma nesiremiant vėliau įgytomis žiniomis. Jei subjektas ankstesnių ataskaitinių laikotarpių informacijos netaiso, jis visus ankstesnės balansinės vertės ir balansinės vertės metinio ataskaitinio laikotarpio, į kurį patenka šių pataisų taikymo pirmą kartą data, pradžioje skirtumus turi pripažinti metinio ataskaitinio laikotarpio, į kurį patenka šių pataisų taikymo pirmą kartą data, pradiniu nepaskirstytuoju pelnu (arba, jei taikoma, kitu nuosavybės komponentu).

KITŲ STANDARTŲ PANAIKINIMAS

- C21. Šis standartas pakeičia šiuos standartus ir aiškinimus:

- a) 17-ąją TAS „Nuoma“;
- b) TFAAK 4-ąją aiškinimą „Sutarties patikrinimas, ar ji yra nuomos sutartis“;
- c) NAK 15-ąją aiškinimą „Veiklos nuomos skatinimas“ ir
- d) NAK 27-ąją aiškinimą „Sandorių, susijusių su nuoma, esmės įvertinimas“.

*D priedėlis***Kitų standartų pataisos**

Šiame priedėlyje pateikiamos kitų standartų pataisos, susijusios su tuo, kad TASV paskelbė šį standartą. Subjektas šias pataisas turi taikyti 2019 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Jeigu subjektas taiko šį standartą ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, tam ankstesniam laikotarpiui jis turi taikyti ir šias pataisas.

Subjektas negali taikyti 16-ojo TFAS, kol nepradėjo taikyti 15-ojo TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“ (žr. C1 straipsnį).

Todėl standartų, kurie galiojo 2016 m. sausio 1 d., pataisos, pateiktos šiame priedėlyje, grindžiamos tų standartų tekstu, kuris galiojo 2016 m. sausio 1 d., pataisytu 15-uoju TFAS. Į šiame priedėlyje pateiktą šių standartų tekstą neįtrauktos jokios kitos pataisos, kurios negaliojo 2016 m. sausio 1 d.

Standartų, kurie negaliojo 2016 m. sausio 1 d., pataisos, pateiktos šiame priedėlyje, grindžiamos to standarto tekstu, koks jis buvo paskelbtas pirmą kartą, pataisytu 15-uoju TFAS. Į šiame priedėlyje pateiktą šių standartų tekstą neįtrauktos jokios kitos pataisos, kurios negaliojo 2016 m. sausio 1 d.

17-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS

Draudimo sutartys

TIKSLAS

1. 17-ajame TFAS „Draudimo sutartys“ nustatyti šio standarto taikymo sritį patenkančių *draudimo sutarčių* pripažinimo, vertinimo, pateikimo ir informacijos atskleidimo principai. 17-ojo TFAS tikslas yra užtikrinti, kad subjektas pateiktų svarbią informaciją, kuri teisingai parodytų šias sutartis. Ši informacija suteikia finansinių ataskaitų vartotojams pagrindą įvertinti, kokią poveikį draudimo sutartys turi subjekto finansinei būklei, finansiniams veiklos rezultatams ir pinigų srautams.
2. Taikydamas 17-ąjį TFAS, subjektas atsižvelgia į savo materialines teises ir prievoles, nepriklausomai nuo to, ar jos atsiranda pagal sutartis, įstatymus ar kitus teisės aktus. Sutartis yra dviejų ar daugiau šalių susitarimas, kuriuo sukuriamos įgyvendintinos teisės ir vykdytinos prievolės. Galimybė įgyvendinti sutartyje nustatytas teises ir vykdyti prievoles yra teisės klausimas. Sutartys gali būti sudarytos raštu, žodžiu ar numanomos pagal įprastą subjekto verslo praktiką. Sutarties sąlygos yra visos tiesioginės arba numanomos sutarties sąlygos, tačiau subjektas nepaiso komercinio pagrindo neturinčių sąlygų (t. y. sąlygų, kurios neturi pastebimo poveikio sutarties ekonominiams aspektams). Numanomos sutarties sąlygos yra įstatymų arba kitų teisės aktų nuostatos. Skirtingose teisinėse jurisdikcijose, sektoriuose ir tarp skirtingų subjektų taikoma skirtinga sutarčių su klientais sudarymo praktika ir procesai. Be to, jie gali skirtis ir subjekto viduje (pavyzdžiui, jie gali priklausyti nuo kliento kategorijos arba pažadėtų prekių ar paslaugų pobūdžio).

TAIKymo SRITIS

3. Subjektas taiko 17-ąjį TFAS:
 - a) savo išleidžiamoms draudimo sutartims, įskaitant *perdraudimo sutartis*;
 - b) savo turimoms perdraudimo sutartims ir
 - c) savo išleidžiamoms *investicinėms sutartims su diskrecinio dalyvavimo elementais*, jeigu subjektas sudaro ir draudimo sutartis.
4. Visos 17-ojo TFAS nuorodos į draudimo sutartis taip pat taikomos:
 - a) turimoms perdraudimo sutartims, išskyrus:
 - i) nuorodas į išleidžiamas draudimo sutartis ir
 - ii) 60–70A straipsniuose nurodytus atvejus;
 - b) 3 straipsnio c punkte nurodytoms investicinėms sutartims su diskrecinio dalyvavimo elementais, išskyrus nuorodas į 3 straipsnio c punkte nurodytas draudimo sutartis ir 71 straipsnyje nurodytus atvejus.
5. Visos 17-ojo TFAS nuorodos į išleidžiamas draudimo sutartis taip pat taikomos draudimo sutartims, kurias subjektas įsigijo pagal draudimo sutarčių perdavimo sandorį arba verslo jungimo sandorį, kurios nėra turimos perdraudimo sutartys.
6. Draudimo sutartis apibrėžta A priedėlyje, o draudimo sutarties apibrėžtis paaiškinta B priedėlio B2–B30 straipsniuose.
7. Subjektas 17-ojo TFAS netaiko:
 - a) gamintojo, tarpininko arba mažmeninės prekybos subjekto suteiktoms su prekių arba paslaugų pardavimu klientui susijusioms garantijoms (žr. 15-ąjį TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“);

- b) darbdavių turtui ir išsipareigojimams pagal išmokų darbuotojams planus (žr. 19-ąją TAS „Išmokos darbuotojams“ ir 2-ąją TFAS „Akcijų verte pagrįstas mokėjimas“), taip pat pensijų išmokų prievolėms, apskaitoje registruojamoms pagal apibrėžtų išmokų pensijų planus (žr. 26-ąją TAS „Pensijų išmokų planų apskaita ir atskaitomybė“);
 - c) sutartinėms teisėms arba sutartinėms prievolėms, kurios priklauso nuo nefinansinio objekto panaudojimo arba teisės jį panaudoti ateityje (pavyzdžiui, kai kuriems licencijų mokesčiams, autoriniams atlyginimams, kintamiesiems ir kitiems neapibrėžtiesiems nuomos mokesčiams ir panašioms objektams, žr. 15-ąją TFAS, 38-ąją TAS „Nematerialusis turtas“ ir 16-ąją TFAS „Nuoma“);
 - d) gamintojo, tarpininko arba mažmeninės prekybos subjekto suteiktoms likvidacinės vertės garantijoms ir nuomininko likvidacinės vertės garantijoms, kai jos yra įterptos į nuomos sutartį (žr. 15-ąją TFAS ir 16-ąją TFAS);
 - e) finansinių garantijų sutartims, išskyrus atvejus, kai jų emitentas anksčiau yra aiškiai nurodęs, kad tokias sutartis jis laiko draudimo sutartimis ir jas registruoja apskaitoje pagal draudimo sutartims taikomus apskaitos principus. Emitentas pasirenka tokioms finansinių garantijų sutartims taikyti arba 17-ąją TFAS, arba 32-ąją TAS „Finansinės priemonės. Pateikimas“, 7-ąją TFAS „Finansinės priemonės. Atskleidimas“ ir 9-ąją TFAS „Finansinės priemonės“. Šį sprendimą emitentas gali priimti dėl kiekvienos konkrečios sutarties atskirai, bet kiekvienai sutarčiai pasirinktas taikyti sprendimas yra neatšaukiamas;
 - f) neapibrėžtajam dėl verslo jungimo mokėtinam arba gautinam atlygiui (žr. 3-iąją TFAS „Verslo jungimai“);
 - g) draudimo sutartims, pagal kurias subjektas yra *draudėjas*, nebent tai – turimos perdraudimo sutartys (žr. 3 straipsnio b punktą);
 - h) kredito kortelių sutartims arba panašioms sutartims, kuriose nustatytos kredito ar mokėjimo sąlygos, atitinkančioms draudimo sutarties apibrėžtį, jeigu ir tik jeigu subjektas, nustatydamas sutarties su individualiu klientu kainą, joje neatspindi su tuo klientu susijusios *draudimo rizikos* vertinimo (žr. 9-ąją TFAS ir kitus taikytinus TFAS). Jeigu ir tik jeigu pagal 9-ąją TFAS iš subjekto reikalaujama atskirti į tokią sutartį įterptą draudimo apsaugos komponentą (žr. 9-ojo TFAS 2.1 straipsnio e punkto iv papunktį), subjektas tam komponentui taiko 17-ąją TFAS.
8. Kai kurios sutartys atitinka draudimo sutarties apibrėžtį, tačiau jų pagrindinė paskirtis – teikti paslaugas už fiksuotą mokesť. Subjektas gali pasirinkti tokioms savo išleidžiamoms sutartims vietoj 17-ojo TFAS taikyti 15-ąją TFAS, jeigu ir tik jeigu įvykdomos nustatytos sąlygos. Šį sprendimą subjektas gali priimti dėl kiekvienos konkrečios sutarties atskirai, bet kiekvienai sutarčiai pasirinktas taikyti sprendimas yra neatšaukiamas. Šios sąlygos yra tokios:
- a) nustatydamas sutarties su individualiu klientu kainą, subjektas joje neatspindi su tuo klientu susijusios rizikos vertinimo;
 - b) pagal sutartį klientui kompensuojama teikiant paslaugas, o ne atliekant piniginius mokėjimus, ir
 - c) pagal sutartį perduodama draudimo rizika pirmiausia kyla klientui naudojantis paslaugomis, o ne dėl neapibrėžtumo, susijusio su šių paslaugų savikaina.
- 8A. Tam tikros sutartys atitinka draudimo sutarties apibrėžtį, tačiau kompensacija už *draudžiamuosius įvykius* yra apribota suma, kuri kitu atveju būtų reikalinga draudėjo išsipareigojimui, atsiradusiam pagal sutartį, padengti (pavyzdžiui, paskolos, nuo kurių grąžinimo atleidžiama mirties atveju). Subjektas tokioms savo išleidžiamoms sutartims turi pasirinkti taikyti 17-ąją TFAS arba 9-ąją TFAS, nebent tokios sutartys remiantis 7 straipsniu nepatenka į 17-ojo TFAS taikymo sritį. Šį sprendimą subjektas priima dėl kiekvieno *draudimo sutarčių portfelio* atskirai; kiekvienam portfeliui pasirinktas taikyti sprendimas yra neatšaukiamas.

Draudimo sutarčių jungimas

9. Draudimo sutarčių, sudarytų su ta pačia arba susijusia sandorio šalimi, rinkiniu arba serija galima pasiekti arba planuojama pasiekti bendrą komercinį poveikį. Siekiant ataskaitose parodyti tokių sutarčių esmę, sutarčių rinkinį arba seriją gali tekti laikyti vienu vienetu. Pavyzdžiui, jeigu teisėmis arba prievolėmis pagal vieną sutartį tik paneigiamos teisės arba prievolės pagal kitą tuo pačiu metu su ta pačia sandorio šalimi sudarytą sutartį, bendras rezultatas yra tai, kad jokių teisių ir prievolių nėra.

Komponentų atskyrimas nuo draudimo sutarties (B31–B35 straipsniai)

10. Draudimo sutartyje gali būti vienas arba keli komponentai, kuriems – jei tai būtų atskiros sutartys – būtų taikomas kitas standartas. Pavyzdžiui, į draudimo sutartį gali būti įtrauktas *investicinis komponentas* arba paslaugų, išskyrus *draudimo sutarčių paslaugas*, komponentas (arba abu šie komponentai). Subjektas sutarties komponentus nustato ir registruoja apskaitoje pagal 11–13 straipsnius.
11. Subjektas:
 - a) pagal 9-ąją TFAS nustato, ar yra įterpta išvestinė finansinė priemonė, kurią reikia atskirti, ir, jeigu yra, kaip tą išvestinę finansinę priemonę registruoti apskaitoje;
 - b) nuo pagrindinės draudimo sutarties atskiria investicinį komponentą, jeigu ir tik jeigu investicinis komponentas yra atskiras (žr. B31–B32 straipsnius). Subjektas atskirtą investicinį komponentą apskaitoje registruoja pagal 9-ąją TFAS, nebent tai yra investicinė sutartis su diskrecinio dalyvavimo elementais, patenkanti į 17-ojo TFAS taikymo sritį (žr. 3 straipsnio c punktą).
12. Pagal 11 straipsnį atskyręs visus pinigų srautus, susijusius su įterptomomis išvestinėmis finansinėmis priemonėmis ir atskirais investiciniais komponentais, subjektas pagal 15-ojo TFAS 7 straipsnį nuo pagrindinės draudimo sutarties turi atskirti visus pažadus perduoti draudėjui atskiras prekes arba paslaugas, išskyrus draudimo sutarčių paslaugas. Subjektas šiuos pažadus registruoja apskaitoje pagal 15-ąją TFAS. Jeigu subjektas atskiria pažadus pagal 15-ojo TFAS 7 straipsnį, jis taiko 17-ojo TFAS B33–B35 straipsnius ir pirminio pripažinimo metu:
 - a) pagal 15-ąją TFAS paskirsto pinigų įplaukas tarp draudimo komponento ir visų pažadų perduoti atskiras prekes arba paslaugas, išskyrus draudimo sutarčių paslaugas, ir
 - b) paskirsto pinigų išmokas tarp draudimo komponento ir visų pažadėtų prekių arba paslaugų, išskyrus draudimo sutarčių paslaugas, kurios registruojamos apskaitoje pagal 15-ąją TFAS, taip, kad:
 - i) tiesiogiai su kiekvienu komponentu susijusios pinigų išmokos būtų priskiriamos tam komponentui ir
 - ii) visos likusios pinigų išmokos būtų paskirstomos sistemingai ir racionaliai, parodant, kokios subjekto pinigų išmokos būtų tikėtinos, jeigu tas komponentas būtų atskira sutartis.
13. Atlikęs 11–12 straipsniuose nurodytus veiksmus, subjektas visiems likusiems pagrindinės draudimo sutarties komponentams taiko 17-ąją TFAS. Toliau visos 17-ojo TFAS nuorodos į įterptąsias išvestines finansines priemones laikomos nuorodomis į išvestines finansines priemones, kurios nuo pagrindinės draudimo sutarties nebuvo atskirtos, o visos nuorodos į investicinius komponentus laikomos nuorodomis į investicinius komponentus, kurie nuo pagrindinės draudimo sutarties nebuvo atskirti (išskyrus B31–B32 straipsniuose pateiktas nuorodas).

DRAUDIMO SUTARČIŲ JUNGIMO LYGMUO

14. **Subjektas išskiria draudimo sutarčių portfelius.** Portfelį sudaro kartu valdomos panašios rizikos sutartys. Sutartys dėl tos pačios grupės produktų greičiausiai keltų panašią riziką, todėl, jei jos būtų valdomos kartu, greičiausiai būtų įtrauktos į tą patį portfelį. Sutartys dėl skirtingų grupių produktų (pavyzdžiui, vienos įmokos fiksuoto anuiteto ir įprastos terminuotos gyvybės draudimo sutartys) greičiausiai keltų ne tokią pačią riziką, todėl greičiausiai būtų įtrauktos į skirtingus portfelius.
15. 16–24 straipsniai taikomi išleistoms draudimo sutartims. Reikalavimai dėl turimų perdraudimo sutarčių jungimo lygmens išdėstyti 61 straipsnyje.
16. Subjektas suskirsto išleistų draudimo sutarčių portfelį bent į:
 - a) sutarčių, kurios pirminio pripažinimo metu yra nuostolingos, grupę (jei tokių sutarčių yra);
 - b) sutarčių, kurios pirminio pripažinimo metu nepasižymi reikšminga tikimybe vėliau tapti nuostolingomis (jei tokių sutarčių yra), grupę ir

c) likusių portfelio sutarčių grupę (jei tokių sutarčių yra).

17. Jeigu subjektas turi pagrįstos ir patvirtinamos informacijos, kad galėtų daryti išvadą, jog sutarčių rinkinys pagal 16 straipsnį priklausys tai pačiai grupei, norėdamas nustatyti, ar sutartys nuostolingos, jis gali vertinti šį sutarčių rinkinį (žr. 47 straipsnį), taip pat norėdamas nustatyti, ar sutartys nepasižymi reikšminga tikimybe vėliau tapti nuostolingomis, jis gali vertinti šį sutarčių rinkinį (žr. 19 straipsnį). Jeigu subjektas neturi pagrįstos ir patvirtinamos informacijos, kad galėtų daryti išvadą, jog sutarčių rinkinys priklausys tai pačiai grupei, jis sutarčių grupę nustato nagrinėdamas kiekvieną sutartį atskirai.
18. Išleistų sutarčių, kurioms subjektas taiko įmokų paskirstymo metodą (žr. 53–59 straipsnius), atveju subjektas daro prielaidą, kad pirminio pripažinimo metu nėra viena portfelio sutartis nėra nuostolinga, nebent iš faktų ir aplinkybių būtų matyti, kad yra kitaip. Vertindamas, ar sutartys, kurios pirminio pripažinimo metu nėra nuostolingos, nepasižymi reikšminga tikimybe vėliau tapti nuostolingomis, subjektas vertina taikytinų faktų ir aplinkybių pokyčių tikėtinumą.
19. Išleistų sutarčių, kurioms subjektas netaiko įmokų paskirstymo metodo (žr. 53–54 straipsnius), atveju subjektas vertina, ar sutartys, kurios pirminio pripažinimo metu nėra nuostolingos, nepasižymi reikšminga tikimybe tapti nuostolingomis:
 - a) vadovaudamasis prielaidų pokyčio, dėl kurio, jei jis įvyktų, sutartys taptų nuostolingomis, tikėtinumu;
 - b) naudodamasis subjekto vidaus ataskaitose pateiktą įverčių informacija. Taigi, vertindamas, ar sutartys, kurios pirminio pripažinimo metu nėra nuostolingos, nepasižymi reikšminga tikimybe tapti nuostolingomis:
 - i) subjektas negali nepaisyti vidaus ataskaitose pateiktos informacijos apie prielaidų dėl įvairių sutarčių pokyčio poveikį galimybei, kad šios sutartys gali tapti nuostolingomis, tačiau
 - ii) be informacijos, kuri jau pateikta subjekto vidaus ataskaitose, subjektas neprivalo rinkti papildomos informacijos apie prielaidų dėl įvairių sutarčių pokyčių poveikį.
20. Jeigu pagal 14–19 straipsnius portfelio sutartys patektų į skirtingas grupes tik dėl to, kad pagal įstatymus arba kitus teisės aktus yra konkrečiai ribojama subjekto praktinė galimybė skirtingomis savybėmis pasižymintiems draudėjams nustatyti skirtingą kainą arba skirtingą išmokų dydį, subjektas šias sutartis gali įtraukti į tą pačią grupę. Subjektas negali šio standarto straipsnio pagal analogiją taikyti kitiems apskaitos straipsniams.
21. Subjektui leidžiama skaidyti 16 straipsnyje apibrėžtas grupes. Pavyzdžiui, subjektas gali nuspręsti suskaidyti portfelį į:
 - a) daugiau grupių, kurios pirminio pripažinimo metu nėra nuostolingos, jeigu subjekto vidaus ataskaitose pateikiama informacija, pagal kurią galima išskirti:
 - i) įvairius pelningumo lygmenis arba
 - ii) įvairias galimybes, kad po pirminio pripažinimo sutartys taps nuostolingomis, ir
 - b) daugiau negu vieną grupę sutarčių, kurios pirminio pripažinimo metu yra nuostolingos, jeigu subjekto vidaus ataskaitose pateikiama išsamesnė informacija apie sutarčių nuostolingumo mastą.
22. **Subjektas negali į tą pačią grupę įtraukti sutarčių, kurių išleidimo datos skiriasi daugiau negu vienais metais. Jei reikia, tuo tikslu subjektas skirsto 16–21 straipsniuose nurodytas grupes dar smulkiau.**
23. *Draudimo sutarčių grupę sudaro viena sutartis, jei tai lemia 14–22 straipsnių taikymas.*

24. Subjektas taiko 17-ojo TFAS pripažinimo ir vertinimo reikalavimus sutarčių grupėms, kurios buvo nustatytos pagal 14–23 straipsnius. Subjektas sudaro grupes pirminio pripažinimo metu ir įtraukia sutartis į grupes taikydamas 28 straipsnį. Vėliau subjektas grupių sudėties iš naujo nevertina. Norėdamas įvertinti sutarčių grupę, subjektas gali *įvykdymo pinigų srautus* vertinti bendresniu sutarčių jungimo lygmeniu negu grupė arba portfelis, jeigu pagal 32 straipsnio a punktą, 40 straipsnio a punkto i papunktį ir 40 straipsnio b punktą atitinkamus įvykdymo pinigų srautus subjektas gali įtraukti į grupės vertinimą priskirdamas tokius įverčius sutarčių grupėms.

PRIPAŽINIMAS

25. **Subjektas pripažįsta savo išleidžiamų draudimo sutarčių grupę ankstesnę iš šių datų:**

a) sutarčių grupės draudimo *apsaugos laikotarpio* pradžios datą;

b) tada, kai grupėje sukanka pirmojo draudėjo mokėjimo terminas, ir

c) **nuostolingų sutarčių grupės atveju tada, kai grupė tampa nuostolinga.**

26. Jeigu sutartyje mokėjimo terminas nenustatytas, laikoma, kad pirmojo draudėjo mokėjimo terminas sukako tada, kai jis gautas. Taikydamas 16 straipsnį subjektas privalo nustatyti, ar kuri nors sutartis priskirtina nuostolingų sutarčių grupei, iki ankstesniosios iš 25 straipsnio a ir b punktuose nurodytų datų, jei iš faktų ir aplinkybių matyti, kad tokia grupė yra.

27. [Išbraukta]

28. Ataskaitiniu laikotarpiu pripažindamas draudimo sutarčių grupę subjektas įtraukia tik tas sutartis, kurios kiekviena atskirai atitinka vieną iš 25 straipsnyje nustatytų kriterijų, ir parengia pirminio pripažinimo datos diskonto normų įverčius (žr. B73 straipsnį) bei ataskaitiniu laikotarpiu suteiktos draudimo apsaugos vienetų įverčius (žr. B119 straipsnį). Pasibaigus ataskaitiniam laikotarpiui, pagal 14–22 straipsnius subjektas gali į grupę įtraukti daugiau sutarčių. Subjektas įtraukia sutartį į grupę tuo ataskaitiniu laikotarpiu, kuriuo ta sutartis atitinka vieną iš 25 straipsnyje nustatytų kriterijų. Dėl to gali tekti keisti pagal B73 straipsnį nustatytas pirminio pripažinimo datos diskonto normas. Subjektas taiko pataisytas normas nuo ataskaitinio laikotarpio, kuriuo naujos sutartys įtrauktos į grupę, pradžios.

Draudimo įsigijimo pinigų srautai (B35A–B35D straipsniai)

- 28A. Subjektas *draudimo įsigijimo pinigų srautus* paskirsto draudimo sutarčių grupėms sistemingais ir racionaliais metodais, taikydamas B35A–B35B straipsnius, nebent jis pasirenka juos pripažinti sąnaudomis pagal 59 straipsnio a punktą.
- 28B. 59 straipsnio a punkto netaikantis subjektas sumokėtus draudimo įsigijimo pinigų srautus (arba draudimo įsigijimo pinigų srautus, dėl kurių pripažintas išipareigojimas taikant kitą TFAS) pripažįsta turtu prieš pripažindamas susijusią draudimo sutarčių grupę. Tokį turtą subjektas pripažįsta dėl kiekvienos susijusios draudimo sutarčių grupės.
- 28C. Subjektas turto, susidariusio dėl draudimo įsigijimo pinigų srautų, pripažinimą nutraukia, kai draudimo įsigijimo pinigų srautai įtraukiami į susijusios draudimo sutarčių grupės vertinimą taikant 38 straipsnio c punkto i papunktį arba 55 straipsnio a punkto iii papunktį.
- 28D. Jeigu taikomas 28 straipsnis, subjektas taiko 28B–28C straipsnius pagal B35C straipsnį.
- 28E. Kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje subjektas turi įvertinti turto, susidariusio dėl draudimo įsigijimo pinigų srautų, atsiperkamumą, jeigu faktai ir aplinkybės rodo, kad turto vertė gali būti sumažėjusi (žr. B35D straipsnį). Jeigu subjektas nustato vertės sumažėjimo nuostolius, jis koreguoja turto balansinę vertę ir vertės sumažėjimo nuostolius pripažįsta pelnu arba nuostoliais.

- 28F. Subjektas turi pripažinti pelnu arba nuostoliais dalies arba visų vertės sumažėjimo nuostolių, anksčiau pripažintų pagal 28E straipsnį, panaikinimą ir padidinti turto balansinę vertę, jeigu vertės sumažėjimo sąlygos nebeegzistuoja arba pagerėjo.

VERTINIMAS (B36–B119F STRAIPSNIAI)

29. Subjektas turi taikyti 30–52 straipsnius visoms į 17-ojo TFAS taikymo sritį patenkančioms draudimo sutarčių grupėms su šiomis išimtimis:
- a) vertindamas kurį nors iš 53 straipsnyje išdėstytų kriterijų atitinkančias draudimo sutarčių grupes, subjektas gali supaprastinti grupių vertinimą ir taikyti 55–59 straipsniuose nurodytą įmokų paskirstymo metodą;
 - b) turimų perdraudimų sutarčių grupėms subjektas taiko 32–46 straipsnius, kaip to reikalaujama 63–70A straipsniuose. 45 straipsnis (dėl draudimo sutarčių su tiesioginio dalyvavimo elementais) ir 47–52 straipsniai (dėl nuostolingų sutarčių) netaikomi turimų perdraudimo sutarčių grupėms;
 - c) investicinių sutarčių su diskrecinio dalyvavimo elementais grupėms subjektas taiko 71 straipsniu pakeistus 32–52 straipsnius.
30. Kai subjektas taiko 21-ąjį TAS „Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka“ draudimo sutarčių grupei, kurioje pinigų srautai susidaro užsienio valiuta, jis sutarčių grupę, įskaitant *sutartinės paslaugos maržą*, laiko piniginiu straipsniu.
31. Draudimo sutartis leidžiančio subjekto finansinėse ataskaitose įvykdymo pinigų srautai neturi atspindėti to subjekto prievolių neįvykdymo rizikos (prievolių neįvykdymo rizika apibrėžta 13-ajame TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“).

Vertinimas pirminio pripažinimo metu (B36–B95F straipsniai)

32. Pirminio pripažinimo metu subjektas vertina draudimo sutarčių grupę pagal šias bendras sumas:

a) įvykdymo pinigų srautus, kuriuos sudaro:

i) būsimųjų pinigų srautų įverčiai (33–35 straipsniai);

ii) korekcija siekiant atspindėti pinigų laiko vertę ir finansinę riziką, susijusią su būsimaisiais pinigų srautais, ta apimtimi, kuria finansinė rizika nėra įtraukta į būsimųjų pinigų srautų įverčius (36 straipsnis), ir

iii) rizikos korekcija dėl nefinansinės rizikos (37 straipsnis);

b) sutartinės paslaugos maržą, nustatomą pagal 38–39 straipsnius.

Būsimųjų pinigų srautų įverčiai (B36–B71 straipsniai)

33. Subjektas į draudimo sutarčių grupės vertinimą įtraukia visus į kiekvienos grupės sutarties ribas patenkančius būsimuosius pinigų srautus (žr. 34 straipsnį). Pagal 24 straipsnį subjektas būsimuosius pinigų srautus gali įvertinti bendresniu sutarčių jungimo lygmeniu, o paskui gautus įvykdymo pinigų srautus paskirstyti pagal atskiras sutarčių grupes. Būsimųjų pinigų srautų įverčiai:

- a) nešališkai apima visą pagrįstą ir patvirtinamą informaciją, kurią subjektas gali gauti nepatirdamas nepagrįstų išlaidų ir nedėdamas nepagrįstų pastangų, apie šių būsimųjų pinigų srautų sumą, laiką ir netikrumą dėl jų (žr. B37–B41 straipsnius). Tuo tikslu subjektas įvertina tikėtiną visų galimų rezultatų vertę (t. y. dėl visų tikimybių pasvertą vidurkį);

b) atspindi subjekto perspektyvą, jei bet kurio svarbaus rinkos kintamojo įverčiai nuosekliai dera su stebimomis tų kintamųjų rinkos kainomis (žr. B42–B53 straipsnius);

c) yra einamieji – įverčiai atspindi vertinimo datos sąlygas, įskaitant tos datos prielaidas dėl ateities (žr. B54–B60 straipsnius);

d) yra aiškūs – subjektas įvertina korekciją dėl nefinansinės rizikos atskirai, pagal kitus įverčius (žr. B90 straipsnį). Subjektas taip pat įvertina pinigų srautus atskirai nuo korekcijos dėl pinigų laiko vertės ir finansinės rizikos, nebent pagal tinkamiausią vertinimo metodą šie įverčiai sujungiami (žr. B46 straipsnį).

34. Pinigų srautai patenka į draudimo sutarties ribas, jeigu susidaro dėl materialinių teisių ir prievolių, turimų ataskaitiniu laikotarpiu, kuriuo subjektas gali priversti draudėją sumokėti įmokas arba kuriuo subjektas turi materialinę prievolę suteikti draudėjui draudimo sutarčių paslaugas (žr. B61–B71 straipsnius). Materialinė prievolė suteikti draudimo sutarčių paslaugas baigiasi, kai:

a) subjektas turi praktinę galimybę iš naujo įvertinti konkretaus draudėjo riziką ir pagal tai nustatyti šią riziką visapusiškai atspindinčią kainą arba išmokų dydį arba

b) tenkinami abu šie kriterijai:

i) subjektas turi praktinę galimybę iš naujo įvertinti draudimo sutarčių portfelio, į kurį įtraukta sutartis, riziką ir pagal tai nustatyti šio portfelio riziką visapusiškai atspindinčią kainą arba išmokų dydį ir

ii) įmokų kainoje iki pakartotinio rizikos įvertinimo dienos neatsižvelgta į riziką, susijusią su laikotarpiais po pakartotinio įvertinimo dienos.

35. Subjektas įsipareigojimais arba turtu nepripažįsta jokių sumų, susijusių su tikėtinomis įmokomis arba tikėtinomis žalomis, kurios nepatenka į draudimo sutarties ribas. Šios sumos yra susijusios su būsimomis draudimo sutartimis.

Diskonto normos (B72–B85 straipsniai)

36. Subjektas koreguoja būsimųjų pinigų srautų įverčius, kad atspindėtų su tais pinigų srautais susijusių pinigų laiko vertę ir finansinę riziką, tokia apimtimi, kokia finansinė rizika nėra įskaičiuota į pinigų srautų įverčius. 33 straipsnyje apibrėžtų būsimųjų pinigų srautų įverčiams taikomos diskonto normos:

a) atspindi pinigų laiko vertę, pinigų srautų ypatumus ir draudimo sutarčių likvidumo ypatumus;

b) atitinka stebimas dabartines finansinių priemonių, kurių pinigų srautų ypatumai atitinka draudimo sutarčių pinigų srautų ypatumus pagal, pavyzdžiui, laiką, valiutą ir likvidumą, rinkos kainas (jei jos yra), ir

c) neapima veiksmų, kurie turi įtakos tokioms stebimoms rinkos kainoms, bet nekeičia draudimo sutarčių būsimųjų pinigų srautų, poveikio.

Rizikos korekcija dėl nefinansinės rizikos (B86–B92 straipsniai)

37. Subjektas koreguoja būsimųjų pinigų srautų dabartinės vertės įvertį, kad atspindėtų subjektui reikalingą atlygį už patiriamą nefinansinės rizikos keliamą netikrumą dėl pinigų srautų sumos ir laiko.

Sutartinės paslaugos marža

38. Sutartinės paslaugos marža yra draudimo sutarčių grupės turto arba išipareigojimų komponentas, atspindintis neuždirbtą pelną, kurį subjektas pripažins, kai ateityje suteiks draudimo sutarčių paslaugas. Išskyrus tuos atvejus, kai taikomas 47 straipsnis (dėl nuostolingų sutarčių) arba B123A straipsnis (dėl draudimo pajamų, susijusių su 38 straipsnio c punkto ii papunkčiu), subjektas sutartinės paslaugos maržą draudimo sutarčių grupės pirminio pripažinimo metu vertina tokia suma, kad nesusidarytų nei pajamos, nei sąnaudos dėl:
- a) įvykdymo pinigų srautų, įvertintų pagal 32–37 straipsnius, sumos pirminio pripažinimo;
 - b) bet kokių pagal grupės sutartis susidariusių tos datos pinigų srautų;
 - c) toliau nurodytų straipsnių pripažinimo nutraukimo pirminio pripažinimo datą:
 - i) bet kokio turto, susidariusio dėl draudimo įsigijimo pinigų srautų, pagal 28C straipsnį ir
 - ii) bet kokio turto ar išipareigojimo, anksčiau pripažinto dėl pinigų srautų, susijusių su sutarčių grupe, kaip nurodyta B66A straipsnyje.
39. Jeigu draudimo sutartis išgytos pagal draudimo sutarčių perdavimo sandorį arba verslo jungimo sandorį, kuriam taikomas 3-iasis TFAS, subjektas pagal B93–B95F straipsnius taiko 38 straipsnį.

Vėlesnis vertinimas

40. Draudimo sutarčių grupės balansinė vertė kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje apskaičiuojama sudedant:
- a) likusios draudimo apsaugos išipareigojimą, kurį sudaro:
 - i) su būsima paslauga susiję įvykdymo pinigų srautai, tą datą priskirti grupei ir apskaičiuoti pagal 33–37 ir B36–B92 straipsnius;
 - ii) tos datos grupės sutartinės paslaugos marža, apskaičiuota pagal 43–46 straipsnius, ir
 - b) patirtų žalių išipareigojimą, kurį sudaro tos datos įvykdymo pinigų srautai, susiję su praityje suteikta paslauga, priskirti grupei ir apskaičiuoti pagal 33–37 ir B36–B92 straipsnius.
41. Subjektas pripažįsta šiuos likusios draudimo apsaugos išipareigojimo balansinės vertės pokyčius pajamomis ir sąnaudomis:
- a) draudimo pajamomis – likusios draudimo apsaugos išipareigojimo sumažėjimą dėl per tą laikotarpį suteiktų paslaugų, įvertintą pagal B120–B124 straipsnius;
 - b) draudimo paslaugos sąnaudomis – nuostolingų sutarčių grupių nuostolius ir šių nuostolių panaikinimą (žr. 47–52 straipsnius) ir
 - c) draudimo finansinėmis pajamomis arba sąnaudomis – pinigų laiko vertės poveikį ir finansinės rizikos poveikį, kaip nurodyta 87 straipsnyje.

42. Subjektas pripažįsta šiuos patirtų žalų išpareigojimo balansinės vertės pokyčius pajamomis ir sąnaudomis:

- a) draudimo paslaugos sąnaudomis – išpareigojimo padidėjimą dėl per laikotarpį patirtų žalų ir sąnaudų, išskyrus investicinius komponentus;
- b) draudimo paslaugos sąnaudomis – visus vėlesnius įvykdymo pinigų srautų pokyčius, susijusius su patirtomis žalomis ir patirtomis sąnaudomis, ir
- c) draudimo finansinėmis pajamomis arba sąnaudomis – pinigų laiko vertės poveikį ir finansinės rizikos poveikį, kaip nurodyta 87 straipsnyje.

Sutartinės paslaugos marža (B96–B119B straipsniai)

43. Sutartinės paslaugos marža ataskaitinio laikotarpio pabaigoje yra draudimo sutarčių grupės pelnas, kuris dar nėra pripažintas pelnu arba nuostoliais, nes yra susijęs su būsima paslauga, kuri turi būti suteikta pagal tos grupės sutartis.

44. Draudimo sutarčių be tiesioginio dalyvavimo elementų atveju sutarčių grupės sutartinės paslaugos maržos balansinė vertė ataskaitinio laikotarpio pabaigoje apskaičiuojama ataskaitinio laikotarpio pradžios balansinę vertę koreguojant pagal:

- a) visų naujų į grupę įtrauktų sutarčių poveikį (žr. 28 straipsnį);
- b) palūkanas, susikaupusias per ataskaitinį laikotarpį nuo sutartinės paslaugos maržos balansinės vertės ir apskaičiuojamas pagal B72 straipsnio b punkte nurodytas diskonto normas;
- c) su būsima paslauga susijusius įvykdymo pinigų srautų pokyčius, kaip nurodyta B96–B100 straipsniuose, išskyrus tuos atvejus, kai:
 - i) įvykdymo pinigų srautai padidėja tiek, kad viršija sutartinės paslaugos maržos balansinę vertę, ir dėl to susidaro nuostolis (žr. 48 straipsnio a punktą), arba
 - ii) pagal 50 straipsnio b punktą įvykdymo pinigų srautų sumažėjimas priskiriamas prie likusios draudimo apsaugos išpareigojimo nuostolio komponento;
- d) visus su sutartinės paslaugos marža susijusius valiutos kursų skirtumus ir
- e) suma, kuri dėl per laikotarpį perduotų draudimo sutarčių paslaugų pripažinta draudimo pajamomis ir nustatoma ataskaitinio laikotarpio pabaigoje (iki bet kokio paskirstymo) likusią sutartinės paslaugos maržą paskirstant dabartiniam ir likusiam draudimo apsaugos laikotarpiui pagal B119 straipsnį.

45. Draudimo sutarčių su tiesioginio dalyvavimo elementais (žr. B101–B118 straipsnius) atveju sutarčių grupės sutartinės paslaugos maržos balansinė vertė ataskaitinio laikotarpio pabaigoje yra lygi pagal šio straipsnio a–e punktuose nurodytas sumas pakoreguotai ataskaitinio laikotarpio pradžios balansinei vertei. Subjektas neprivalo atskirai nustatyti šių korekcijų. Vietoj to galima nustatyti bendrą kai kurių arba visų korekcijų sumą. Šios korekcijos yra:

- a) visų naujų į grupę įtrauktų sutarčių poveikis (žr. 28 straipsnį);

b) subjektui tenkančios pagrindinių objektų tikrosios vertės dalies sumos pokytis (žr. B104 straipsnio b punkto i papunktį), išskyrus tuos atvejus, kai:

i) taikomas B115 straipsnis (dėl rizikos mažinimo);

ii) subjektui tenkančios pagrindinių objektų tikrosios vertės dalies sumos sumažėjimas viršija sutartinės paslaugos maržos balansinę vertę ir dėl to susidaro nuostolis (žr. 48 straipsnį) arba

iii) dėl subjektui tenkančios pagrindinių objektų tikrosios vertės dalies sumos padidėjimo išnyksta ii papunktyje nurodyta suma;

c) su būsima paslauga susijusių įvykdymo pinigų srautų pokyčiai, kaip nurodyta B101–B118 straipsniuose, išskyrus tuos atvejus, kai:

i) taikomas B115 straipsnis (dėl rizikos mažinimo);

ii) įvykdymo pinigų srautai padidėja tiek, kad viršija sutartinės paslaugos maržos balansinę vertę, ir dėl to susidaro nuostolis (žr. 48 straipsnį), arba

iii) pagal 50 straipsnio b punktą įvykdymo pinigų srautų sumažėjimas priskiriamas prie likusios draudimo apsaugos įsipareigojimo nuostolio komponento;

d) visus su sutartinės paslaugos marža susijusius valiutos kursų skirtumus ir

e) suma, kuri dėl per laikotarpį perduotų draudimo sutarčių paslaugų pripažinta draudimo pajamomis ir nustatoma ataskaitinio laikotarpio pabaigoje (iki bet kokio paskirstymo) likusią sutartinės paslaugos maržą paskirstant dabartiniam ir likusiam draudimo apsaugos laikotarpiui pagal B119 straipsnį.

46. Kai kuriais sutartinės paslaugos maržos pokyčiais padengiami likusios draudimo apsaugos įsipareigojimo įvykdymo pinigų srautų pokyčiai, dėl to bendra likusios draudimo apsaugos įsipareigojimo balansinė vertė nepakinta. Tą dalį, kuria sutartinės paslaugos maržos pokyčiai nepadengiami likusios draudimo apsaugos įsipareigojimo įvykdymo pinigų srautų pokyčiais, subjektas pagal 41 straipsnį pripažįsta dėl pokyčių susidariusiomis pajamomis ir sąnaudomis.

Nuostolingos sutartys

47. Draudimo sutartis pirminio pripažinimo datą yra nuostolinga, jeigu susumavus sutarčiai priskirtus įvykdymo pinigų srautus, visus praeityje pripažintus draudimo išigijimo pinigų srautus ir visus pinigų srautus, susidariusius pagal sutartį iki pirminio pripažinimo datos, gautas grynasis rezultatas yra pinigų išmoka. Pagal 16 straipsnio a punktą subjektas grupuoja tokias sutartis atskirai nuo sutarčių, kurios nėra nuostolingos. Kai taikomas 17 straipsnis, subjektas gali nustatyti nuostolingų sutarčių grupę vertindamas sutarčių rinkinį, o ne pavienes sutartis. Subjektas nuostolį dėl nuostolingų sutarčių grupės grynosios pinigų išmokos pripažįsta pelnu arba nuostoliais, dėl ko grupės įsipareigojimo balansinė vertė yra lygi įvykdymo pinigų srautams, o grupės sutartinės paslaugos marža yra lygi nuliui.

48. Po vėlesnio vertinimo draudimo sutarčių grupė tampa nuostolinga (arba labiau nuostolinga), jeigu sutartinės paslaugos maržos balansinę vertę viršija šios sumos:

a) su būsima paslauga susiję nepalankūs grupei priskirtų įvykdymo pinigų srautų pokyčiai dėl būsimųjų pinigų srautų įverčių pokyčių ir rizikos korekcijos dėl nefinansinės rizikos ir

b) draudimo sutarčių su tiesioginio dalyvavimo elementais grupės atveju subjektui tenkančios pagrindinių objektų tikrosios vertės dalies sumos sumažėjimas.

Pagal 44 straipsnio c punkto i papunktį, 45 straipsnio b punkto ii papunktį ir c punkto ii papunktį subjektas sutartinės paslaugos maržą viršijančią sumą atitinkantį nuostolį turi pripažinti pelnu arba nuostoliais.

49. Subjektas turi nustatyti (arba padidinti) nuostolingos grupės likusios draudimo apsaugos išipareigojimo nuostolio komponentą, parodydamas pagal 47–48 straipsnius pripažintus nuostolius. Nuostolio komponentas nulemia, kokios sumos pateikiamos pelno arba nuostolių dalyje kaip nuostolingų grupių nuostolius panaikinančios sumos ir vėliau nustatant draudimo pajamas neįtraukiamos.
50. Kai subjektas pripažįsta nuostolingos draudimo sutarčių grupės nuostolį, jis:
- a) vėlesnius 51 straipsnyje nurodytus likusios draudimo apsaugos išipareigojimo įvykdymo pinigų srautų pokyčius paskirsto sistemingai tarp:
 - i) likusios draudimo apsaugos išipareigojimo nuostolio komponento ir
 - ii) likusios draudimo apsaugos išipareigojimo be nuostolio komponento;
 - b) vien nuostolio komponentui priskirti, kol tas komponentas sumažėja iki nulio:
 - i) bet koki su būsima paslauga susijusį vėlesnį grupei priskirtų įvykdymo pinigų srautų sumažėjimą dėl būsimųjų pinigų srautų įverčių pokyčių ir rizikos korekcijos dėl nefinansinės rizikos ir
 - ii) bet koki vėlesnį subjektui tenkančios pagrindinių objektų tikrosios vertės dalies sumos padidėjimą.

Pagal 44 straipsnio c punkto ii papunktį, 45 straipsnio b punkto iii papunktį ir c punkto iii papunktį subjektas koreguoja sutartinės paslaugos maržą tik ta dalimi, kuria ji viršija nuostolio komponentui priskirtos sumos sumažėjimą.

51. Pagal 50 straipsnio a punktą paskirstytini vėlesni likusios draudimo apsaugos išipareigojimo įvykdymo pinigų srautų pokyčiai yra:
- a) žalių ir sąnaudų, kurios dėl patirtų draudimo paslaugos sąnaudų nebeįtraukiamos į likusios draudimo apsaugos išipareigojimą, būsimųjų pinigų srautų dabartinės vertės įverčiai;
 - b) rizikos korekcijos dėl nefinansinės rizikos pokyčiai, dėl rizikos mažėjimo pripažinti pelnu arba nuostoliais, ir
 - c) draudimo finansinėms pajamoms arba sąnaudoms.

52. Taikant 50 straipsnio a punkte reikalaujamą sistemingą paskirstymą bendros sumos, pagal 48–50 straipsnius priskiriamos nuostolio komponentui, iki sutarčių grupės draudimo apsaugos laikotarpio pabaigos tampa lygios nuliui.

Įmokų paskirstymo metodas

53. Subjektas gali supaprastinti draudimo sutarčių grupės vertinimą ir taikyti 55–59 straipsniuose išdėstytą įmokų paskirstymo metodą, jeigu ir tik jeigu sudarant grupę:
- a) subjektas pagrįstai tikisi, kad taikant tokį supaprastinimą gautas likusios grupės draudimo apsaugos išipareigojimo įvertinimo rezultatas reikšmingai nesiskirs nuo rezultato, kuris būtų gautas taikant 32–52 straipsnių reikalavimus, arba

- b) kiekvienos į grupę įtrauktos sutarties draudimo apsaugos laikotarpis (įskaitant draudimo sutarčių paslaugas, atsirandančias dėl visų įmokų, patenkančių į tą datą pagal 34 straipsnį nustatytas sutarties ribas) yra vieni metai arba trumpesnis.
54. 53 straipsnio a punkte nurodytas kriterijus netenkinamas, jeigu sudarydamas grupę subjektas numato, jog įvykdymo pinigų srautai reikšmingai kis ir tai turės įtakos likusios draudimo apsaugos išpareigojimo vertinimui per laikotarpį, iki kol bus patirta žala. Didesnis įvykdymo pinigų srautų kintamumas priklauso, pavyzdžiui, nuo:
- a) su bet kuria į sutartis įterpta išvestine finansine priemone susijusių būsimųjų pinigų srautų dydžio ir
- b) sutarčių grupės draudimo apsaugos laikotarpio trukmės.
55. Subjektas vertina likusios draudimo apsaugos išpareigojimą pagal įmokų paskirstymo metodą taip:
- a) pirminio pripažinimo metu išpareigojimo balansinė vertė apskaičiuojama:
- i) iš pirminio pripažinimo metu gautų įmokų (jei jų yra)
- ii) atimant visus tos datos draudimo išigijimo pinigų srautus, nebent subjektas nusprendžia mokėjimus pripažinti sąnaudomis pagal 59 straipsnio a punktą, ir
- iii) pridedant arba atimant kiekvieną sumą, kuri susidaro tą datą nutraukus pripažinimą:
1. bet kokio turto, susidariusio dėl draudimo išigijimo pinigų srautų, pagal 28C straipsnį ir
2. bet kokio kito turto ar išpareigojimo, anksčiau pripažinto dėl pinigų srautų, susijusių su sutarčių grupe, kaip nurodyta B66A straipsnyje;
- b) kiekvieno vėlesnio ataskaitinio laikotarpio pabaigoje išpareigojimo balansinė vertė yra apskaičiuojama prie balansinės vertės ataskaitinio laikotarpio pradžioje:
- i) pridedant per laikotarpį gautas įmokas;
- ii) atimant draudimo išigijimo pinigų srautus, nebent subjektas nusprendžia mokėjimus pripažinti sąnaudomis pagal 59 straipsnio a punktą;
- iii) pridedant visas su draudimo išigijimo pinigų srautų amortizacija susijusias sumas, kurios per ataskaitinį laikotarpį buvo pripažintos sąnaudomis, nebent subjektas nusprendžia draudimo išigijimo pinigų srautus pripažinti sąnaudomis pagal 59 straipsnio a punktą;
- iv) pridedant visas finansavimo komponento korekcijas pagal 56 straipsnį;
- v) atimant sumą, kuri buvo pripažinta tuo laikotarpiu suteiktų paslaugų draudimo pajamomis (žr. B126 straipsnį), ir
- vi) atimant visus sumokėtus arba prie patirtų žalų išpareigojimo perkeltus investicinius komponentus.
56. Jeigu į grupės draudimo sutartis įtrauktas reikšmingas finansavimo komponentas, subjektas koreguoja likusios draudimo apsaugos išpareigojimo balansinę vertę taip, kad atspindėtų pinigų laiko vertę ir finansinės rizikos poveikį, taikydamas 36 straipsnyje nurodytas pirminio pripažinimo metu nustatytas diskonto normas. Subjektas neprivalo koreguoti likusios draudimo apsaugos išpareigojimo balansinės vertės, kad atspindėtų pinigų laiko vertę ir finansinės rizikos poveikį, jeigu pirminio pripažinimo metu numato, kad laikotarpis nuo kiekvienos paslaugų dalies suteikimo iki su ja susijusios įmokos mokėjimo termino bus ne ilgesnis kaip vieni metai.

57. Jeigu bet kuriuo draudimo apsaugos laikotarpio momentu iš faktų ir aplinkybių matyti, kad draudimo sutarčių grupė yra nuostolinga, subjektas apskaičiuoja skirtumą tarp:
- a) pagal 55 straipsnį nustatytos likusios draudimo apsaugos išpareigojimo balansinės vertės ir
 - b) įvykdymo pinigų srautų, susijusių su likusia grupės draudimo apsauga, pagal 33–37 ir B36–B92 straipsnius. Tačiau, jeigu taikydamas 59 straipsnio b punktą subjektas patirtų žalų išpareigojimo nekoreguoja pagal pinigų laiko vertę ir finansinės rizikos poveikį, jis į įvykdymo pinigų srautus neįtraukia jokios korekcijos.
58. Ta apimtimi, kuria 57 straipsnio b punkte nurodyti įvykdymo pinigų srautai viršija 57 straipsnio a punkte nurodytą balansinę vertę, subjektas pripažįsta nuostolį pelnu arba nuostoliais ir padidina likusios draudimo apsaugos išpareigojimą.
59. Taikydamas įmokų paskirstymo metodą subjektas:
- a) gali pasirinkti bet kuriuos draudimo įsigijimo pinigų srautus pripažinti sąnaudomis, kai patiria tas išlaidas, jeigu nė vienos grupės sutarties draudimo apsaugos laikotarpis pripažinimo metu nėra ilgesnis negu vieni metai;
 - b) su draudimo sutarčių grupe susijusių patirtų žalų išpareigojimą vertina pagal įvykdymo pinigų srautus, susijusius su patirtomis žalomis, pagal 33–37 ir B36–B92 straipsnius. Tačiau subjektas neprivalo koreguoti būsimųjų pinigų srautų pagal pinigų laiko vertę arba finansinės rizikos poveikį, jeigu numato, kad šie pinigų srautai bus išmokėti arba gauti per vienus metus arba per trumpesnę laiką nuo dienos, kai patirta žala.

Turimos perdraudimo sutartys

60. 17-ojo TFAS reikalavimai turimoms perdraudimo sutartims keičiami taip, kaip nurodyta 61–70A straipsniuose.
61. subjektas skaido turimų perdraudimo sutarčių portfelius pagal 14–24 straipsnius, išskyrus tai, kad tų straipsnių nuorodos į nuostolingas sutartis yra laikomos nuorodomis į sutartis, pagal kurias pirminio pripažinimo metu buvo susidaręs grynasis pelnas. Kai kurioms turimoms perdraudimo sutartims taikant 14–24 straipsnius bus gauta iš vienos sutarties sudaryta grupė.

Pripažinimas

62. Užuoat taikęs 25 straipsnį, subjektas pripažįsta turimų perdraudimo sutarčių grupę ankstesnę iš šių datų:
- a) turimų perdraudimo sutarčių grupės draudimo apsaugos laikotarpio pradžios datą ir
 - b) datą, kurią subjektas pripažįsta nuostolingą pagrindinių draudimo sutarčių grupę pagal 25 straipsnio c punktą, jeigu subjektas susijusią turimą perdraudimo sutartį turimų perdraudimo sutarčių grupėje sudarė tą datą arba anksčiau.
- 62A. Nepaisydamas 62 straipsnio a punkto, subjektas atideda turimų perdraudimo sutarčių, kuriomis suteikiama proporcinga draudimo apsauga, grupės pripažinimą iki pagrindinės draudimo sutarties pirminio pripažinimo datos, jeigu ta data yra vėlesnė nei turimų perdraudimo sutarčių grupės draudimo apsaugos laikotarpio pradžia.

Vertinimas

63. Tais atvejais, kai subjektas turimoms perdraudimo sutartims taiko 32–36 straipsnių vertinimo reikalavimus, o pagrindinės sutartys taip pat vertinamos pagal tuos straipsnius, nustatydamas turimų perdraudimo sutarčių grupės būsimųjų pinigų srautų dabartinės vertės įverčius ir pagrindinių draudimo sutarčių grupės (-ių) būsimųjų pinigų srautų dabartinės vertės įverčius, subjektas taiko nuosekliai derančias prielaidas. Subjektas taip pat į turimų perdraudimo sutarčių grupės būsimųjų pinigų srautų dabartinės vertės įverčius įskaičiuoja visos rizikos, kad perdraudimo sutarties emitentas neįvykdys prievolių, poveikį, įskaitant užstato ir nuostolių dėl ginčų poveikius.

64. Užtuot taikęs 37 straipsnį, subjektas nustato rizikos korekciją dėl nefinansinės rizikos taip, kad ji atspindėtų riziką, kurią perdraudimo sutarčių grupės turėtojas perduoda tų sutarčių emitentui.
65. 38 straipsnio reikalavimai dėl sutartinės paslaugos maržos nustatymo pirminio pripažinimo metu yra keičiami taip, kad atspindėtų faktą, jog pagal turimų perdraudimo sutarčių grupę neuždirbto pelno nėra ir kad veikiau dėl perdraudimo pirkimo susidaro grynosios išlaidos arba grynasis pelnas. Todėl, jeigu netaikomas 65A straipsnis, pirminio pripažinimo metu subjektas pripažįsta visas turimų perdraudimo sutarčių grupės pirkimo grynąsias išlaidas arba grynąjį pelną kaip sutartinės paslaugos maržą ir ją apskaičiuoja sudėdamas:
- a) įvykdymo pinigų srautus;
 - b) turto arba įsipareigojimo, anksčiau pripažinto dėl pinigų srautų, susijusių su turimų perdraudimo sutarčių grupe, nutraukto pripažinimo sumą tą datą;
 - c) visus tą datą susidariusius pinigų srautus ir
 - d) bet kokias pajamas, pripažintas pelnu arba nuostoliais pagal 66A straipsnį.
- 65A. Jeigu perdraustos draudimo apsaugos pirkimo grynosios išlaidos yra susijusios su įvykiais, kurie įvyko anksčiau, negu buvo nupirktas turimų perdraudimo sutarčių grupė, nepriklausomai nuo B5 straipsnio reikalavimų, subjektas iš karto pripažįsta tokias išlaidas pelno arba nuostolių dalyje sąnaudomis.
66. Užtuot taikęs 44 straipsnį, subjektas turimų perdraudimo sutarčių grupės sutartinės paslaugos maržą ataskaitinio laikotarpio pabaigoje apskaičiuoja ataskaitinio laikotarpio pradžios balansinę vertę pakoreguodamas pagal:
- a) visų naujų į grupę įtrauktų sutarčių poveikį (žr. 28 straipsnį);
 - b) palūkanas, susikaupusias nuo sutartinės paslaugos maržos balansinės vertės, apskaičiuojamas pagal B72 straipsnio b punkte nurodytas diskonto normas;
 - ba) pajamas, ataskaitiniu laikotarpiu pripažintas pelnu arba nuostoliais pagal 66A straipsnį;
 - bb) nuostolių susigrąžinimo komponentą panaikinančias sumas, pripažintas pagal 66B straipsnį (žr. B119F straipsnį), jeigu tos sumos nėra turimų perdraudimo sutarčių grupės įvykdymo pinigų srautų pokyčiai;
 - c) įvykdymo pinigų srautų pokyčius, apskaičiuojamus pagal B72 straipsnio c punkte nurodytas diskonto normas, ta apimtimi, kuria pokytis yra susijęs su būsima paslauga, nebent:
 - i) pokytis atsiranda dėl įvykdymo pinigų srautų, priskirtų pagrindinių draudimo sutarčių grupei, pokyčio, kuriuo pagrindinių draudimo sutarčių grupės sutartinės paslaugos maržą nekoreguojama, arba
 - ii) pokytis atsiranda dėl 57–58 straipsnių (dėl nuostolingų sutarčių) taikymo, jeigu subjektas pagrindinių draudimo sutarčių grupę vertina taikydamas įmokų paskirstymo metodą;
 - d) visus su sutartinės paslaugos marža susijusius valiutos kursų skirtumus ir

- e) sumą, kuri dėl per laikotarpį gautų paslaugų pripažinta pelnu arba nuostoliais ir nustatoma ataskaitinio laikotarpio pabaigoje (iki bet kokio paskirstymo) likusią sutartinės paslaugos maržą paskirstant dabartiniam ir likusiam turimų perdraudimo sutarčių draudimo apsaugos laikotarpiui pagal B119 straipsnį.

- 66A. Subjektas turi koreguoti turimų perdraudimo sutarčių grupės sutartinės paslaugos maržą ir atitinkamai pripažinti pajamas, kai jis pripažįsta nuostolį nuostolingos pagrindinių draudimo sutarčių grupės pirminio pripažinimo metu arba nuostolingų pagrindinių draudimo sutarčių įtraukimo į grupę metu (žr. B119C–B119E straipsnius).
- 66B. Subjektas nustato (arba pakoreguoja) turimų perdraudimo sutarčių grupės likusios draudimo apsaugos turto nuostolių susigrąžinimo komponentą, parodydamas susigrąžintus nuostolius, pripažintus pagal 66 straipsnio c punkto i–ii papunkčius ir 66A straipsnį. Nuostolių susigrąžinimo komponentas nulemia, kokios sumos pateikiamos pelno arba nuostolių dalyje kaip susigrąžintus nuostolius dėl turimų perdraudimo sutarčių panaikinančios sumos ir vėliau paskirstant perdraudimui sumokamas įmokas neįtraukiamos (žr. B119F straipsnį).
67. Įvykdymo pinigų srautų pokyčiai dėl rizikos, kad turimos perdraudimo sutarties emitentas nevykdys prievolių, pokyčių nėra susiję su būsima paslauga ir jais sutartinės paslaugos marža nekoreguojama.
68. Turimos perdraudimo sutartys negali būti nuostolingos. Atitinkamai 47–52 straipsnių reikalavimai netaikomi.

Įmokų paskirstymo metodo taikymas turimoms perdraudimo sutartims

69. Subjektas gali taikyti 55–56 ir 59 straipsniuose išdėstytą įmokų paskirstymo metodą (jį pritaikęs pagal turimų perdraudimo sutarčių ypatumus, jei jie skiriasi nuo išleistų draudimo sutarčių, pavyzdžiui, sąnaudų susidarymą arba sąnaudų, o ne pajamų mažinimą) ir taip supaprastinti turimų perdraudimo sutarčių grupės vertinimą, jeigu sudarydamas grupę:
- a) subjektas pagrįstai tikisi, kad gautas įvertinimo rezultatas reikšmingai nesiskirs nuo rezultato, kuris būtų gautas taikant 63–68 straipsnių reikalavimus, arba
- b) kiekvienos į grupę įtrauktos turimos perdraudimo sutarties draudimo apsaugos laikotarpis (įskaitant draudimo apsaugą, atsirandančią pagal visas tą datą į pagal 34 straipsnį nustatytas sutarties ribas patenkančias įmokas) yra vieni metai arba trumpesnis.
70. Subjektas negali įvykdyti 69 straipsnio a punkto sąlygos, jeigu sudarydamas grupę numato, jog įvykdymo pinigų srautai reikšmingai kils ir tai turės įtakos likusios draudimo apsaugos turto vertinimui per laikotarpį, iki kol buvo patirta žala. Didesnis įvykdymo pinigų srautų kintamumas priklauso, pavyzdžiui, nuo:
- a) su bet kuria į sutartis įterpta išvestine finansine priemone susijusių būsimųjų pinigų srautų dydžio ir
- b) turimų perdraudimo sutarčių grupės draudimo apsaugos laikotarpio trukmės.

- 70A. Jeigu subjektas turimų perdraudimo sutarčių grupę vertina taikydamas įmokų paskirstymo metodą, jis turi taikyti 66A straipsnį koreguodamas likusios draudimo apsaugos turto balansinę vertę, o ne sutartinės paslaugos maržą.

Investicinės sutartys su diskrecinio dalyvavimo elementais

71. Pagal investicinę sutartį su diskrecinio dalyvavimo elementais reikšminga draudimo rizika nėra perduodama. Todėl draudimo sutartims taikomi 17-ojo TFAS reikalavimai investicinėms sutartims su diskrecinio dalyvavimo elementais yra keičiami taip:

- a) pirminio pripažinimo data (žr. 25 ir 28 straipsnius) yra data, kurią subjektas tampa sutarties šalimi;

- b) sutarties ribos (žr. 34 straipsnį) keičiamos taip, kad pinigų srautai patektų į sutarties ribas tada, jei susidaro dėl materialinės subjekto prievolės perduoti pinigus dabartinę arba būsimą datą. Subjektas materialinės prievolės perduoti pinigus neturi, jeigu turi praktinę galimybę nustatyti pažado perduoti pinigus kainą, kuri visapusiškai atspindėtų pažadėtą pinigų sumą ir susijusią riziką;
- c) sutartinės paslaugos maržos paskirstymas (žr. 44 straipsnio e punktą ir 45 straipsnio e punktą) keičiamas taip, kad subjektas sistemingai pripažintų sutartinės paslaugos maržą sutarčių grupės galiojimo laikotarpiu taip, kad būtų atsižvelgta į investicinių paslaugų perdavimą pagal sutartį.

KEITIMAS IR PRIPAŽINIMO NUTRAUKIMAS

Draudimo sutarties keitimas

72. Jeigu draudimo sutarties sąlygos keičiamos, pavyzdžiui, sutarties šalių susitarimu arba dėl teisės akto pakeitimo, subjektas nutraukia pradinės sutarties pripažinimą, o pakeistą sutartį pripažįsta kaip naują sutartį, taikydamas 17-ąją TFAS arba kitus taikytinus standartus, jeigu ir tik jeigu įvykdoma kuri nors iš a–c punktuose nustatytų sąlygų. Sutarties sąlygose numatytos teisės įgyvendinimas nėra sutarties pakeitimas. Sąlygos yra tokios:
- a) jeigu pakeistos sąlygos būtų buvusios įtrauktos sudarant sutartį:
- i) pagal 3–8A straipsnius pakeistai sutarčiai 17-asis TFAS nebūtų buvęs taikomas;
 - ii) subjektas būtų atskyręs įvairius komponentus nuo pagrindinės draudimo sutarties pagal 10–13 straipsnius ir dėl to būtų atsiradusi kita draudimo sutartis, kuriai 17-asis TFAS būtų buvęs taikomas;
 - iii) pagal 34 straipsnį pakeistos sutarties ribos būtų buvusios iš esmės skirtingos arba
 - iv) pagal 14–24 straipsnius pakeista sutartis būtų buvusi įtraukta į kitą sutarčių grupę;
- b) pradinė sutartis atitiko *draudimo sutarties su tiesioginio dalyvavimo elementais* apibrėžtį, tačiau pakeista sutartis šios apibrėžties nebeatitinka, arba atvirkščiai, arba
- c) subjektas taikė pradinei sutarčiai 53–59 arba 69–70 straipsniuose nurodytą įmokų paskirstymo metodą, tačiau dėl pakeitimų sutartis nebeatitinka 53 arba 69 straipsnyje nustatytų metodo taikymo kriterijų.
73. Jeigu sutarties pakeitimas neatitinka nė vienos 72 straipsnyje nurodytos sąlygos, subjektas dėl pakeitimo atsiradusių pinigų srautų pokyčius laiko įvykdymo pinigų srautų įverčių pokyčiais ir taiko 40–52 straipsnius.

Pripažinimo nutraukimas

74. Subjektas nutraukia draudimo sutarties pripažinimą tada ir tik tada, kai:
- a) ji pasibaigia, t. y. kai baigiasi draudimo sutartyje nustatytos prievolės galiojimas, prievolė įvykdoma arba anuliuojama, arba
- b) atitinkama bet kuri iš 72 straipsnyje nurodytų sąlygų.

75. Jeigu draudimo sutartis pasibaigia, subjektas nebepatiria rizikos, todėl nebeprivalo perduoti jokių ekonominių išteklių draudimo sutarčiai vykdyti. Pavyzdžiui, kai subjektas perka perdraudimą, jis nutraukia pagrindinės (-ių) draudimo sutarties (-čių) pripažinimą tada ir tik tada, kai pagrindinė (-ės) draudimo sutartis (-ys) pasibaigia.
76. Nutraukdamas draudimo sutarties pripažinimą sutarčių grupėje subjektas taiko šiuos 17-ojo TFAS reikalavimus:
- a) grupei priskirti įvykdymo pinigų srautai koreguojami eliminuojant būsimųjų pinigų srautų dabartinę vertę ir rizikos korekciją dėl nefinansinės rizikos, susijusios su teisėmis ir prievolėmis, kurių pripažinimas grupėje nutrauktas, pagal 40 straipsnio a punkto i papunktį ir b punktą;
 - b) grupės sutartinės paslaugos marža koreguojama pagal a punkte aprašytą įvykdymo pinigų srautų pokytį taip, kaip reikalaujama 44 straipsnio c punkte ir 45 straipsnio c punkte, nebent taikomas 77 straipsnis, ir
 - c) numatomų likusių draudimo sutarčių paslaugų apsaugos vienetų skaičius koreguojamas, kad atspindėtų draudimo apsaugos vienetų, kurių pripažinimas grupėje nutrauktas, skaičių, o sutartinės paslaugos maržos suma, per laikotarpį pripažinta pelnu arba nuostoliais, koreguojama remiantis šiuo pakoreguotu skaičiumi pagal B119 straipsnį.
77. Kai subjektas nutraukia draudimo sutarties pripažinimą, nes perduoda sutartį trečiajai šaliai arba nutraukia draudimo sutarties pripažinimą ir pagal 72 straipsnį pripažįsta naują sutartį, užuot taikęs 76 straipsnio b punktą, subjektas:
- a) koreguoja grupės, kurioje sutarties pripažinimas nutrauktas, sutartinės paslaugos maržą taip, kaip reikalaujama 44 straipsnio c punkte ir 45 straipsnio c punkte, atsižvelgdamas į skirtumą tarp i papunkčio ir ii papunkčio (jei sutartys perduodamos trečiajai šaliai) arba iii papunkčio (jei sutarčių pripažinimas nutraukiamas pagal 72 straipsnį):
 - i) draudimo sutarčių grupės balansinės vertės pokyčio dėl sutarties pripažinimo nutraukimo pagal 76 straipsnio a punktą;
 - ii) trečiosios šalies reikalaujamos įmokos;
 - iii) įmokos, kurią subjektas būtų nustatęs, jei sutarties pakeitimo datą būtų sudaręs sutartį naujos sutarties sąlygas atitinkančiomis sąlygomis, atėmus visas papildomas įmokas, kurias reikalaujama sumokėti už pakeitimą;
 - b) įvertina naują pagal 72 straipsnį pripažįstamą sutartį, laikydamasis prielaidos, kad subjektas pakeitimo datą gavo a punkto iii papunktyje nurodytą įmoką.

PATEIKIMAS FINANSINĖS BŪKLĖS ATASKAITOJE

78. Subjektas finansinės būklės ataskaitoje atskirai pateikia šių portfelių balansines vertes:

- a) išleistų draudimo sutarčių portfelių, kurie yra turtas;
- b) išleistų draudimo sutarčių portfelių, kurie yra įsipareigojimai;
- c) turimų perdraudimo sutarčių portfelių, kurie yra turtas, ir
- d) turimų perdraudimo sutarčių portfelių, kurie yra įsipareigojimai.

79. Subjektas įtraukia visą pagal 28B straipsnį pripažintą turtą, susidariusį dėl draudimo išsigijimo pinigų srautų, į išleistų draudimo sutarčių susijusių portfelių balansinę vertę, o visą turtą arba išsipareigojimus, susidariusius dėl pinigų srautų, susijusių su turimų perdraudimo sutarčių portfeliais (žr. 65 straipsnio b punktą), – į turimų perdraudimo sutarčių portfelių balansinę vertę.

PRIPAŽINIMAS IR PATEIKIMAS FINANSINIŲ VEIKLOS REZULTATŲ ATASKAITOJE (-SE) (B120–B136 STRAIPSANIAI)

80. Pagal 41 ir 42 straipsnius subjektas suskaido pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje (-ose) (toliau – finansinių veiklos rezultatų ataskaita (-os)) pripažintas sumas į:

a) draudimo paslaugos rezultatą (83–86 straipsniai), kurį sudaro draudimo pajamos ir draudimo paslaugos sąnaudos, ir

b) draudimo finansines pajamas arba sąnaudas (87–92 straipsniai).

81. Subjektas neprivalo skaidyti rizikos korekcijos dėl nefinansinės rizikos pokyčio į draudimo paslaugos rezultatą ir draudimo finansines pajamas arba sąnaudas. Jeigu subjektas tokio skaidymo neatlieka, jis visą rizikos korekcijos dėl nefinansinės rizikos pokytį įtraukia į draudimo paslaugos rezultatą.

82. Subjektas pateikia turimų perdraudimo sutarčių pajamas arba sąnaudas atskirai nuo išleistų draudimo sutarčių sąnaudų arba pajamų.

Draudimo paslaugos rezultatas

83. Subjektas pelno arba nuostolių dalyje pateikia draudimo pajamas, susidariusias pagal išleistų draudimo sutarčių grupes. Draudimo pajamos atspindi pagal draudimo sutarčių grupę suteiktas paslaugas ir parodomą sumą, atitinkančią atlygį, teisę į kurį subjektas tikisi turėti mainais už tas paslaugas. B120–B127 straipsniuose išsamiau nurodyta, kaip subjektas vertina draudimo pajamas.

84. Subjektas pelno arba nuostolių dalyje pateikia patirtas išleistų draudimo sutarčių grupės draudimo paslaugos sąnaudas, kurias sudaro patirtos žalos (išskyrus investicinių komponentų grąžinimą), kitos patirtos draudimo paslaugos sąnaudos ir kitos 103 straipsnio b punkte apibrėžtos sumos.

85. Į pelno arba nuostolių dalyje pateikiamas draudimo pajamas ir draudimo paslaugos sąnaudas neįtraukiami jokie investiciniai komponentai. Subjektas pelno arba nuostolių dalyje įmokų informacijos neteikia, jeigu ta informacija neatitinka 83 straipsnio.

86. Subjektas gali pateikti turimų perdraudimo sutarčių grupės pajamas arba sąnaudas (žr. 60–70A straipsnius), išskyrus draudimo finansines pajamas arba sąnaudas, viena suma arba subjektas gali atskirai pateikti iš perdraudiko susigrąžintas sumas ir paskirstyti sumokėtas įmokas, kurių visų grynoji suma lygi pirmiau nurodytai vienai sumai. Jeigu subjektas atskirai pateikia iš perdraudiko susigrąžintas sumas ir paskirsto sumokėtas įmokas, jis:

a) perdraudimo pinigų srautus, kurie priklauso nuo žalų, susijusių su pagrindinėmis sutartimis, laiko žalų, kurių kompensaciją tikimasi gauti pagal turimą perdraudimo sutartį, dalimi;

b) sumas, kurias tikisi gauti iš perdraudiko ir kurios nepriklauso nuo žalų, susijusių su pagrindinėmis sutartimis (pavyzdžiui, kai kurių rūšių perdraudimo komisinis užmokestis), laiko perdraudikui mokėtinų įmokų sumažėjimu;

ba) pripažintas sumas, susijusias su nuostolių susigrąžinimu pagal 66 straipsnio c punkto i–ii papunkčius ir 66A–66B straipsnius, laiko iš perdraudiko susigrąžintomis sumomis ir

- c) sumokėtų įmokų paskirstymą pateikia ne kaip pajamų sumažėjimą.

Draudimo finansinės pajamos arba sąnaudos (žr. B128–B136 straipsnius)

- 87. Draudimo finansinės pajamos arba sąnaudos apima draudimo sutarčių grupės balansinės vertės pokytį, kuris atsiranda dėl:**

- a) pinigų laiko vertės poveikio ir pinigų laiko vertės pokyčių ir
- b) finansinės rizikos poveikio ir finansinės rizikos pokyčių, tačiau
- c) išskyrus visus draudimo sutarčių su tiesioginio dalyvavimo elementais grupių pokyčius, pagal kuriuos būtų koreguojama sutartinės paslaugos marža, tačiau to nedaroma, kai taikomi 45 straipsnio b punkto ii ir iii papunkčiai ir c punkto ii ir iii papunkčiai. Jie įtraukiami į draudimo paslaugos sąnaudas.

- 87A. Subjektas turi taikyti:**

- a) B117A straipsnį draudimo finansinėms pajamoms arba sąnaudoms, susidarančioms dėl B115 straipsnio taikymo (rizikos mažinimas), ir
- b) 88 ir 89 straipsnius visoms kitoms draudimo finansinėms pajamoms arba sąnaudoms.
- 88. Taikydamas 87A straipsnio b punktą, išskyrus tuos atvejus, kai taikomas 89 straipsnis, subjektas priima apskaitos politikos sprendimą, ar:**
- a) įtraukti laikotarpio draudimo finansines pajamas arba sąnaudas į pelną arba nuostolius, arba
- b) suskaidyti laikotarpio draudimo finansines pajamas arba sąnaudas ir į pelną arba nuostolius įtraukti sumą, nustatytą pagal B130–B133 straipsnius sistemingai paskirsčius tikėtinas bendras draudimo finansines pajamas arba sąnaudas per visą sutarčių grupės laikotarpį.
- 89. Taikydamas 87A straipsnio b punktą, draudimo sutarčių su tiesioginio dalyvavimo elementais atveju, kai subjektas turi pagrindinius objektus, subjektas priima apskaitos politikos sprendimą, ar:**
- a) įtraukti laikotarpio draudimo finansines pajamas arba sąnaudas į pelną arba nuostolius, arba
- b) suskaidyti laikotarpio draudimo finansines pajamas arba sąnaudas ir į pelną arba nuostolius įtraukti sumą, kuria eliminuojama apskaitos neatitiktis su pajamomis arba sąnaudomis, pagal B134–B136 straipsnius įtrauktomis į turimų pagrindinių objektų pelną arba nuostolius.
- 90. Jeigu subjektas pasirenka taikyti 88 straipsnio b punkte arba 89 straipsnio b punkte išdėstytą apskaitos politiką, jis į kitas bendrąsias pajamas įtraukia skirtumą tarp draudimo finansinių pajamų arba sąnaudų, apskaičiuotų taip, kaip nurodyta minėtuose straipsniuose, ir bendrų laikotarpio draudimo finansinių pajamų arba sąnaudų.**
- 91. Jeigu subjektas perduoda draudimo sutarčių grupę arba nutraukia draudimo sutarties pripažinimą pagal 77 straipsnį:**
- a) jis perklasifikuoja ir į pelną arba nuostolius kaip perklasifikuotą sumą (žr. 1-ąją TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“) įtraukia visas likusias grupės (arba sutarties) sumas, kurios anksčiau buvo pripažintos kitomis bendrosiomis pajamomis, nes subjektas pasirinko 88 straipsnio b punkte nurodytą apskaitos politiką;

b) jis neperklasifikuoja ir į pelną arba nuostolius kaip perklasifikuotos sumos (žr. 1-ąją TAS) neįtraukia jokių likusių grupės (arba sutarties) sumų, kurios anksčiau buvo pripažintos kitomis bendrosiomis pajamomis, nes subjektas pasirinko 89 straipsnio b punkte nurodytą apskaitos politiką.

92. 30 straipsnyje reikalaujama, kad konvertuodamas užsienio valiutos straipsnius į savo funkcinę valiutą subjektas draudimo sutartį laikytų piniginiu straipsniu, kaip nurodyta 21-ajame TAS. Subjektas įtraukia valiutos kursų skirtumus, susijusius su draudimo sutarčių grupių balansinės vertės pokyčiais, į pelno (nuostolių) ataskaitą, nebent jie yra susiję su draudimo sutarčių grupių balansinės vertės pokyčiais, pagal 90 straipsnį įtrauktais į kitas bendrąsias pajamas, – tokiu atveju jie įtraukiami į kitas bendrąsias pajamas.

ATSKLEIDIMAS

- 93. Informacijos atskleidimo reikalavimai nustatomi tam, kad subjektas aiškinamajame rašte atskleistų informaciją, kuri kartu su finansinės būklės ataskaitoje, finansinių veiklos rezultatų ataskaitoje (-ose) ir pinigų srautų ataskaitoje pateikta informacija padėtų finansinių ataskaitų vartotojams įvertinti, kokį poveikį subjekto finansinei būklei, finansiniams veiklos rezultatams ir pinigų srautams daro į 17-ojo TFAS taikymo sritį patenkančios sutartys. Kad pasiektų šį tikslą, subjektas atskleidžia kokybinę ir kiekybinę informaciją apie:**

a) finansinėse ataskaitose pripažintas į 17-ojo TFAS taikymo sritį patenkančių sutarčių sumas (žr. 97–116 straipsnius);

b) taikant 17-ąją TFAS padarytus reikšmingus sprendimus ir šių sprendimų pokyčius (žr. 117–120 straipsnius) ir

c) į 17-ojo TFAS taikymo sritį patenkančių sutarčių rizikos pobūdį ir mastą (žr. 121–132 straipsnius).

94. Subjektas turi apsvarstyti, kokio išsamumo informacija yra reikalinga, kad būtų pasiektas jos atskleidimo tikslas, ir kiek dėmesio reikia skirti kiekvienam iš įvairių reikalavimų. Jeigu pagal 97–132 straipsnius atskleistos informacijos nepakanka, kad būtų pasiektas 93 straipsnyje nustatytas tikslas, subjektas atskleidžia papildomą tam tikslui pasiekti reikalingą informaciją.

95. Subjektas atskleidžiamą informaciją agreguoja arba skaido taip, kad naudingos informacijos neužgožtų pernelyg daug nereikšmingų detalių arba nebūtų sujungti iš esmės skirtingais ypatumais pasižymintys straipsniai.

96. 1-ojo TAS 29–31 straipsniuose išdėstyti informacijos reikšmingumo ir jungimo reikalavimai. Galimų pagrindų, kuriais remiantis atskleidžiamą informaciją apie draudimo sutartis būtų tikslinga jungti, pavyzdžiai:

a) sutarties rūšis (pavyzdžiui, pagrindinės produktų grupės);

b) geografinė vieta (pavyzdžiui, šalis arba regionas) arba

c) segmentas, dėl kurio rengiama ataskaita, kaip apibrėžta 8-ajame TFAS „Veiklos segmentai“.

Pripažintų sumų paaiškinimas

97. Sutartims, kurioms taikytas įmokų paskirstymo metodas, iš 98–109A straipsniuose išdėstytų informacijos atskleidimo reikalavimų taikomi tik 98–100, 102–103, 105–105B ir 109A straipsniuose išdėstyti reikalavimai. Jeigu subjektas taiko įmokų paskirstymo metodą, jis taip pat atskleidžia:

a) kurie 53 ir 69 straipsnių kriterijai tenkinami;

- b) ar jis atlieka korekciją dėl pinigų laiko vertės ir finansinės rizikos poveikio pagal 56 straipsnį, 57 straipsnio b punktą ir 59 straipsnio b punktą ir
- c) kokį metodą pasirinko draudimo įsigijimo pinigų srautams pripažinti pagal 59 straipsnio a punktą.
98. Subjektas atskleidžia sutikrintas sumas, iš kurių matyti, kaip dėl finansinių veiklos rezultatų ataskaitoje (-ose) pripažintų pinigų srautų ir pajamų bei sąnaudų per laikotarpį kito į 17-ojo TFAS taikymo sritį patenkančių sutarčių grynosios balansinės vertės. Išleistų draudimo sutarčių ir turimų perdraudimo sutarčių sumos sutikrinamos ir atskleidžiamos atskirai. Subjektas pritaiko 100–109 straipsnių reikalavimus, kad parodytų turimų perdraudimo sutarčių ypatumus, kurie skiriasi nuo išleistų draudimo sutarčių ypatumų, pavyzdžiui, sąnaudų susidarymą arba sąnaudų, o ne pajamų mažinimą.
99. Subjektas pateikia pakankamai informacijos apie sutikrintas sumas, kad finansinių ataskaitų vartotojai galėtų nustatyti dėl finansinių veiklos rezultatų ataskaitoje (-ose) pripažintų pinigų srautų ir sumų atsiradusius pokyčius. Kad įvykdytų šį reikalavimą, subjektas:
- a) lentelėje atskleidžia 100–105B straipsniuose nurodytas sutikrintas sumas ir
- b) kiekvieno sutikrinimo atveju pateikia laikotarpio pradžios ir laikotarpio pabaigos grynąsias balansines vertes ir jas suskaido į bendrą sutarčių portfelių, kurie yra turtas, sumą ir bendrą sutarčių portfelių, kurie yra išipareigojimai, sumą; šios sumos lygios sumoms, pagal 78 straipsnį pateiktoms finansinės būklės ataskaitoje.
100. Subjektas atskirai atskleidžia kiekvieno iš toliau nurodytų straipsnių pradinio ir galutinio likučių sutikrintas sumas:
- a) gryųjų likusios draudimo apsaugos išipareigojimų (arba turto) komponento, išskyrus bet kokį nuostolio komponentą;
- b) visų nuostolio komponentų (žr. 47–52 ir 57–58 straipsnius);
- c) patirtų žalų išipareigojimų. Jeigu draudimo sutartims taikytas 53–59 arba 69–70A straipsniuose nurodytas įmokų paskirstymo metodas, subjektas atskirai atskleidžia šias sutikrintas sumas:
- i) būsimųjų pinigų srautų dabartinės vertės įverčių ir
- ii) rizikos korekcijos dėl nefinansinės rizikos.
101. Draudimo sutarčių, išskyrus draudimo sutartis, kurioms taikytas 53–59 arba 69–70A straipsniuose nurodytas įmokų paskirstymo metodas, atveju subjektas taip pat atskirai atskleidžia kiekvieno iš toliau nurodytų straipsnių pradinio ir galutinio likučių sutikrintas sumas:
- a) būsimųjų pinigų srautų dabartinės vertės įverčių;
- b) rizikos korekcijos dėl nefinansinės rizikos ir
- c) sutartinės paslaugos maržos.
102. 100–101 straipsniuose nurodyto sutikrinimo tikslas yra suteikti įvairaus pobūdžio informacijos apie draudimo paslaugos rezultatą.
103. Atskleisdamas 100 straipsnyje reikalaujamas sutikrintas sumas, subjektas atskirai atskleidžia kiekvieną iš šių su paslaugomis susijusių sumų (jei tai taikytina):
- a) draudimo pajamas;

b) draudimo paslaugos sąnaudas, atskirai nurodydamas:

- i) patirtas žalas (išskyrus investicinius komponentus) ir kitas patirtas draudimo paslaugos sąnaudas;
- ii) draudimo įsigijimo pinigų srautų amortizaciją;
- iii) pokyčius, susijusius su praeityje suteikta paslauga, t. y. įvykdymo pinigų srautų pokyčius, susijusius su patirtų žalų įsipareigojimu, ir
- iv) pokyčius, susijusius su būsima paslauga, t. y. nuostolius iš nuostolingų sutarčių grupių ir šių nuostolių panaikinimą;

c) į draudimo pajamas ir draudimo paslaugos sąnaudas neįtrauktus investicinius komponentus (kartu su grąžinamomis įmokomis, nebent grąžinamos įmokos pateiktos kaip laikotarpio pinigų srautų, aprašytų 105 straipsnio a punkto i papunktyje, dalis).

104. Atskleidžiamas 101 straipsnyje reikalaujamas sutikrintas sumas, subjektas atskirai atskleidžia kiekvieną iš šių su paslaugomis susijusių sumų (jei tai taikytina):

a) su būsima paslauga susijusius pokyčius pagal B96–B118 straipsnius, atskirai nurodydamas:

- i) įverčių, kuriais koreguojama sutartinės paslaugos marža, pokyčius;
- ii) įverčių, kuriais sutartinės paslaugos marža nekoreguojama, pokyčius, t. y. nuostolius pagal nuostolingų sutarčių grupes ir tokių nuostolių panaikinimą, ir
- iii) sutarčių, kurių pirminis pripažinimas atliktas per laikotarpį, poveikį;

b) su dabartine paslauga susijusius pokyčius, t. y.:

- i) sutartinės paslaugos maržos sumą, pripažintą pelnu arba nuostoliais, siekiant atspindėti paslaugų perdavimą;
- ii) rizikos korekcijos dėl nefinansinės rizikos pokytį, kuris nėra susijęs su būsima paslauga arba praeityje suteikta paslauga, ir
- iii) *praeities duomenimis paremtas korekcijas* (žr. B97 straipsnio c punktą ir B113 straipsnio a punktą), išskyrus i ii papunktį įtrauktas sumas, susijusias su rizikos korekcija dėl nefinansinės rizikos;

c) pokyčius, susijusius su praeityje suteikta paslauga, t. y. įvykdymo pinigų srautų pokyčius, susijusius su patirtomis žalomis (žr. B97 straipsnio b punktą ir B113 straipsnio a punktą).

105. Siekdamas iki galo sutikrinti sumas, kaip to reikalaujama 100–101 straipsniuose, subjektas taip pat atskirai atskleidžia kiekvieną iš toliau nurodytų su per laikotarpį suteiktomis paslaugomis nesusijusių sumų (jei tai taikytina):

a) laikotarpio pinigų srautus, įskaitant:

- i) pagal išleistas draudimo sutartis gautas įmokas (arba pagal turimas perdraudimo sutartis sumokėtas įmokas);
- ii) draudimo įsigijimo pinigų srautus ir

- iii) sumokėtas patirtas žalas ir kitas pagal išleistas draudimo sutartis padengtas (arba pagal turimas perdraudimo sutartis susigražintas) draudimo paslaugos sąnaudas, išskyrus draudimo įsigijimo pinigų srautus;
 - b) rizikos, kad turimų perdraudimo sutarčių emitentas nevykdys prievolių, pokyčių poveikį;
 - c) draudimo finansines pajamas arba sąnaudas ir
 - d) visas papildomas straipsnių eilutes, kurių gali prireikti norint suprasti draudimo sutarčių grynosios balansinės vertės pokytį.
- 105A. Subjektas atskleidžia turto, susidariusio dėl draudimo įsigijimo pinigų srautų ir pripažinto taikant 28B straipsnį, pradinio ir galutinio likučių sutikrintas sumas. Sutikrinimo tikslu subjektas agreguoja informaciją tokiu lygmeniu, kuris atitinka pagal 98 straipsnį sutikrinant draudimo sutarčių sumas taikomą lygmenį.
- 105B. Subjektas, atskleisdamas pagal 105A straipsnį reikalaujamas sutikrintas sumas, atskirai atskleidžia bet kokius vertės sumažėjimo nuostolius ir pripažintų vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimą pagal 28E–28F straipsnius.
106. Išleistų draudimo sutarčių, išskyrus draudimo sutartis, kurioms taikytas 53–59 straipsniuose nurodytas įmokų paskirstymo metodas, atveju subjektas atskleidžia per laikotarpį pripažintų draudimo pajamų analizę, kurią sudaro:
- a) su likusios draudimo apsaugos išipareigojimo pokyčiais susijusios sumos, kaip nurodyta B124 straipsnyje, atskirai atskleidžiant:
 - i) per laikotarpį patirtas draudimo paslaugos sąnaudas, kaip nurodyta B124 straipsnio a punkte;
 - ii) rizikos korekcijos dėl nefinansinės rizikos pokytį, kaip nurodyta B124 straipsnio b punkte;
 - iii) sutartinės paslaugos maržos sumą, pripažintą pelnu arba nuostoliais dėl per laikotarpį perduotų draudimo sutarčių paslaugų, kaip nurodyta B124 straipsnio c punkte, ir
 - iv) kitas sumas, jei yra, pavyzdžiui, praeities duomenimis paremtas korekcijas dėl pajamų iš įmokų, išskyrus tas, kurios yra susijusios su būsima paslauga, kaip nurodyta B124 straipsnio d punkte;
 - b) įmokų dalies, kuri yra susijusi su draudimo įsigijimo pinigų srautų susigražinimu, paskirstymas (žr. B125 straipsnį).
107. Draudimo sutarčių, išskyrus sutartis, kurioms taikytas 53–59 arba 69–70A straipsniuose nurodytas įmokų paskirstymo metodas, atveju subjektas atskirai atskleidžia informaciją apie išleistų draudimo sutarčių ir turimų perdraudimo sutarčių, kurių pirminis pripažinimas buvo atliktas per laikotarpį, poveikį finansinės būklės ataskaitai, parodydamas jų poveikį pirminio pripažinimo metu:
- a) būsimų pinigų išmokų dabartinės vertės įverčiams ir atskirai parodo draudimo įsigijimo pinigų srautų sumą;
 - b) būsimų pinigų įplaukų dabartinės vertės įverčiams;
 - c) rizikos korekcijai dėl nefinansinės rizikos ir
 - d) sutartinės paslaugos maržai.

108. Atskleisdamas 107 straipsnyje reikalaujamą informaciją subjektas atskirai atskleidžia sumas, kurios susidaro pagal:

a) iš kitų subjektų pagal draudimo sutarčių perdavimo arba verslo jungimo sandorius įsigytas sutartis ir

b) nuostolingų sutarčių grupes.

109. Draudimo sutarčių, išskyrus draudimo sutartis, kurioms taikytas 53–59 arba 69–70A straipsniuose nurodytas įmokų paskirstymo metodas, atveju subjektas atskleidžia, kada numato ataskaitinio laikotarpio pabaigoje likusią sutartinės paslaugos maržą pripažinti pelnu arba nuostoliais, pateikdamas kiekybinę informaciją pagal atitinkamus laikotarpius. Tokia informacija pateikiama atskirai apie išleistas draudimo sutartis ir turimas perdraudimo sutartis.

109A. Subjektas atskleidžia, kada jis numato nutraukti turto, susidariusio dėl draudimo įsigijimo pinigų srautų, pripažinimą pagal 28C straipsnį, pateikdamas kiekybinę informaciją pagal atitinkamus laikotarpius.

Draudimo finansinės pajamos arba sąnaudos

110. Subjektas atskleidžia ir paaiškina bendrą ataskaitinio laikotarpio draudimo finansinių pajamų arba sąnaudų sumą. Pirmiausia subjektas paaiškina ryšį tarp draudimo finansinių pajamų arba sąnaudų ir investicinės turto grąžos, kad subjekto finansinių ataskaitų vartotojai galėtų įvertinti pelnu arba nuostoliais ir kitų bendrųjų pajamų dalimi pripažintų finansinių pajamų arba sąnaudų šaltinius.

111. Jeigu sutartyje yra tiesioginio dalyvavimo elementų, subjektas aprašo pagrindinių objektų sudėtį ir atskleidžia jų tikrąją vertę.

112. Jeigu sutartyje yra tiesioginio dalyvavimo elementų ir subjektas nusprendžia pagal B115 straipsnį nekoreguoti sutartinės paslaugos maržos pagal kai kuriuos įvykdymo pinigų srautų pokyčius, jis atskleidžia šio sprendimo poveikį sutartinės paslaugos maržos korekcijai einamuoju laikotarpiu.

113. Jeigu sutartyje yra tiesioginio dalyvavimo elementų ir subjektas pakeičia draudimo finansinių pajamų arba sąnaudų skaidymo į pelną arba nuostolius ir kitas bendrąsias pajamas pagal B135 straipsnį pagrindą, jis tuo laikotarpiu, kuriuo pakeistas metodas, atskleidžia:

a) kodėl subjektas turėjo keisti skaidymo pagrindą;

b) kiekvienos pakitusios finansinės ataskaitos straipsnio eilutės korekcijos sumą ir

c) draudimo sutarčių grupės, kuriai taikytas pokytis, pokyčio datos balansinę vertę.

Pereinamojo laikotarpio sumos

114. Subjektas atskleidžia informaciją, kad finansinių ataskaitų vartotojai galėtų nustatyti draudimo sutarčių grupių, įvertintų taikymo pradžios datą pagal modifikuotą retrospektyvinį metodą (žr. C6–C19A straipsnius) arba pagal tikrosios vertės metodą (žr. C20–C24B straipsnius), poveikį vėlesnių laikotarpių sutartinės paslaugos maržai ir draudimo pajamoms. Todėl subjektas pagal 101 straipsnio c punktą atskleidžia sutikrintus sutartinės paslaugos maržos duomenis ir pagal 103 straipsnio a punktą atskleidžia draudimo pajamų sumą atskirai apie:

a) draudimo sutartis, kurios jau buvo sudarytos iki taikymo pradžios datos ir kurioms subjektas taikė modifikuotą retrospektyvinį metodą;

b) draudimo sutartis, kurios jau buvo sudarytos iki taikymo pradžios datos ir kurioms subjektas taikė tikrosios vertės metodą, ir

c) visas kitas draudimo sutartis.

115. Kad finansinių ataskaitų vartotojai galėtų suprasti nustatant pereinamojo laikotarpio sumas taikytų metodų bei padarytų sprendimų pobūdį ir reikšmę, teikdamas informaciją apie visus laikotarpius, kurių informacija atskleidžiama pagal 114 straipsnio a arba b punktą, subjektas paaiškina, kaip taikymo pradžios datą įvertino draudimo sutartis.
116. Subjektas, kuris pasirenka skaidyti draudimo finansines pajamas arba sąnaudas į pelną arba nuostolius ir kitas bendrąsias pajamas, taiko C18 straipsnio b punktą, C19 straipsnio b punktą, C24 straipsnio b punktą ir C24 straipsnio c punktą ir nustato kaupiamąjį taikymo pradžios datos skirtumą tarp draudimo sutarčių grupių, kurioms taikomas skaidymas, draudimo finansinių pajamų arba sąnaudų, kurios būtų buvusios pripažintos pelnu arba nuostoliais, ir bendrų draudimo finansinių pajamų arba sąnaudų. Visais laikotarpiais, kuriais yra sumų, nustatytų taikant minėtus straipsnius, subjektas atskleidžia kaupiamųjų sumų, įtrauktų į kitas bendrąsias pajamas už finansinį turtą, vertinamą tikrąja verte, kurios pokyčiai pripažįstami kitomis bendrosiomis pajamomis, pradinio ir galutinio likučių sutikrintas sumas, susijusias su draudimo sutarčių grupėmis. Pavyzdžiui, sutikrinamas per laikotarpį kitomis bendrosiomis pajamomis pripažintas pelnas arba nuostoliai ir ankstesniais laikotarpiais bendrosiomis pajamomis pripažintas pelnas arba nuostoliai, kurie per laikotarpį perklasifikuoti į pelną arba nuostolius.

Reikšmingi sprendimai taikant 17-ąjį TFAS

117. Subjektas atskleidžia informaciją apie taikant 17-ąjį TFAS padarytus reikšmingus sprendimus ir šių sprendimų pokyčius. Tiksliau, subjektas atskleidžia informaciją apie naudotus duomenis, prielaidas ir įvertinimo metodus, įskaitant:
- a) tai, kokie metodai taikyti į 17-ojo TFAS taikymo sritį patenkančioms draudimo sutartims vertinti ir kokia tvarka vertinti pagal šiuos metodus naudoti duomenys. Subjektas taip pat pateikia kiekybinę informaciją apie šiuos duomenis, nebent tai yra neįmanoma;
 - b) visus metodų ir procesų, kuriais apskaičiuojami sutartims vertinti naudoti duomenys, pokyčius, kiekvieno pokyčio priežastis ir sutarčių, kurioms padarytas poveikis, rūšį;
 - c) naudotą metodą, jei jis neįtrauktas į a punktą, pagal kurį:
 - i) atskiriami sutarčių be tiesioginio dalyvavimo elementų būsimųjų pinigų srautų įverčių pokyčiai, atsiradę pasinaudojus diskrecijos teise, ir kiti būsimųjų pinigų srautų įverčių pokyčiai (žr. B98 straipsnį);
 - ii) nustatoma rizikos korekcija dėl nefinansinės rizikos, įskaitant tai, ar rizikos korekcijos dėl nefinansinės rizikos pokyčiai yra skaidomi į draudimo paslaugos komponentą ir draudimo finansinį komponentą arba ar jie yra įtraukiami į draudimo paslaugos rezultatą neskaidyti;
 - iii) nustatomos diskonto normos;
 - iv) nustatomi investiciniai komponentai ir
 - v) nustatomas santykinis dėl draudimo apsaugos ir investicijų grąžos paslaugos arba dėl draudimo apsaugos ir su investavimu susijusios paslaugos atsirandančių išmokų svoris (žr. B119–B119B straipsnius).
118. Jeigu taikydamas 88 straipsnio b punktą arba 89 straipsnio b punktą subjektas nusprendžia skaidyti draudimo finansines pajamas arba sąnaudas į sumas, pateikiamas pelno arba nuostolių dalyje, ir sumas, pateikiamas kitų bendrųjų pajamų dalyje, subjektas atskleidžia, kokiais metodais nustatė pelno arba nuostoliais pripažįstamas draudimo finansines pajamas arba sąnaudas.
119. Subjektas atskleidžia, koku pasiklivimo lygiu rėmėsi nustatydamas rizikos korekciją dėl nefinansinės rizikos. Jeigu subjektas taiko kitą, ne pasiklivimo lygio, metodą rizikos korekcijai dėl nefinansinės rizikos nustatyti, jis atskleidžia, kokį metodą taikė, ir nurodo pagal tą metodą gautus rezultatus atitinkantį pasiklivimo lygį.

120. Pagal 36 straipsnį subjektas atskleidžia pelningumo kreivę (arba pelningumo kreivių spektrą), taikytą diskontuojant pinigų srautus, kurie nekinta pagal pagrindinių objektų grąžą. Jeigu subjektas atskleidžia šią informaciją agreguotai apie keletą draudimo sutarčių grupių, jis tą informaciją atskleidžia svertiniais vidurkiais arba palyginti siaurais intervalais.

Iš sutarčių, patenkančių į 17-ojo TFAS taikymo sritį, kylančios rizikos pobūdis ir mastas

121. Subjektas atskleidžia informaciją, kuri leistų jo finansinių ataskaitų vartotojams įvertinti būsimųjų pinigų srautų, susidarančių pagal į 17-ojo TFAS taikymo sritį patenkančias sutartis, pobūdį, sumą, laiką ir netikrumą dėl jų. 122–132 straipsniuose išdėstyti informacijos atskleidimo reikalavimai, kurių paprastai reikėtų laikytis vykdant šį reikalavimą.
122. Atskleidžiamoje informacijoje dėmesys sutelkiamas į pagal draudimo sutartis kylančią draudimo ir finansinę riziką ir tai, kaip ji buvo valdoma. Paprastai finansinė rizika apima kredito riziką, likvidumo riziką ir rinkos riziką, tačiau ja neapsiriboja.
123. Jeigu ataskaitinio laikotarpio pabaigoje atskleidžiama informacija apie subjekto rizikos poziciją reprezentatyviai neatspindi subjekto per laikotarpį patirtos rizikos pozicijos, subjektas atskleidžia šį faktą, nurodo priežastį, kodėl laikotarpio pabaigos pozicija yra nerepresentatyvi, ir pateikia kitą reprezentatyvią informaciją apie šio laikotarpio rizikos poziciją.
124. Apie visų rūšių riziką, kylančią pagal į 17-ojo TFAS taikymo sritį patenkančias sutartis, subjektas atskleidžia:
- a) rizikos pozicijas ir jų atsiradimo būdą;
 - b) subjekto rizikos valdymo tikslus, politiką, procesus ir rizikos vertinimo būdus ir
 - c) visus a arba b punkte nurodytos informacijos pokyčius, palyginti su praėjusiu laikotarpiu.
125. Apie visų rūšių riziką, kylančią pagal į 17-ojo TFAS taikymo sritį patenkančias sutartis, subjektas atskleidžia:
- a) kiekybinės informacijos apie tos rizikos poziciją ataskaitinio laikotarpio pabaigoje santrauką. Ši atskleidžiama informacija grindžiama vidaus informacija, teikiama subjekto pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams;
 - b) 127–132 straipsniuose reikalaujamą atskleisti informaciją, jei ji nepateikta pagal šio straipsnio a punktą.
126. Subjektas atskleidžia informaciją apie reguliavimo sistemų, kuriose jis veikia, poveikį, pavyzdžiui, minimalaus kapitalo reikalavimus arba reikalaujamas palūkanų normos garantijas. Jeigu nustatydamas draudimo sutarčių grupes, kurioms taiko 17-ojo TFAS pripažinimo ir vertinimo reikalavimus, subjektas taiko 20 straipsnį, jis atskleidžia šį faktą.

Visų rūšių rizika. Rizikos koncentracija

127. Subjektas atskleidžia informaciją apie rizikos, kylančios pagal sutartis, patenkančias į 17-ojo TFAS taikymo sritį, koncentraciją, įskaitant aprašą, kaip subjektas nustato rizikos koncentraciją, ir bendrų kiekvienai koncentracijai būdingų ypatumų aprašą (pavyzdžiui, draudžiamąjį įvykio rūšį, sektorių, geografinę vietovę arba valiutą). Finansinės rizikos koncentracija gali atsirasti, pavyzdžiui, dėl palūkanų normos garantijų, kurios išgalioja tuo pačiu lygiu dideliu skaičiumi sutarčių. Finansinės rizikos koncentracija taip pat gali atsirasti dėl nefinansinės rizikos koncentracijos, pavyzdžiui, jeigu subjektas suteikia farmacijos įmonėms išpareigojimų dėl produkto apsaugą ir taip pat turi investicijų tose įmonėse.

Draudimo ir rinkos rizika. Jautrumo analizė

128. Subjektas atskleidžia informaciją apie jautrumą rizikos kintamųjų, atsirandančių pagal į 17-ojo TFAS taikymo sritį patenkančias sutartis, pokyčiams. Kad įvykdytų šį reikalavimą, subjektas atskleidžia šią informaciją:

a) jautrumo analizę, iš kurios matyti, koks poveikis būtų buvęs padarytas pelnui arba nuostoliams ir nuosavam kapitalui dėl pagrįstai galimų rizikos kintamųjų pokyčių ataskaitinio laikotarpio pabaigoje:

i) apie draudimo riziką – poveikį išleistoms draudimo sutartims iki ir po rizikos sumažinimo turimomis perdraudimo sutartimis ir

ii) apie kiekvienos rūšies rinkos riziką – taip, kad paaiškintų ryšį tarp jautrumo rizikos kintamųjų, atsirandančių pagal draudimo sutartis ir dėl subjekto turimo finansinio turto, pokyčiams;

b) apie metodus ir prielaidas, taikytus rengiant jautrumo analizę, ir

c) praėjusiu ataskaitiniu laikotarpiu taikytų metodų ir prielaidų, kuriais remiantis parengta jautrumo analizė, pokyčius ir šių pokyčių priežastis.

129. Jeigu subjektas parengia jautrumo analizę, iš kurios matyti, kaip rizikos kintamųjų pokyčiai paveikia sumas, kurios nėra nurodytos 128 straipsnio a punkte, ir remiasi šia jautrumo analize valdydamas riziką, kylančią pagal į 17-ojo TFAS taikymo sritį patenkančias sutartis, jis gali remtis šia jautrumo analize vietoj 128 straipsnio a punkte nurodytos analizės. Subjektas taip pat turi atskleisti šią informaciją:

a) paaiškina rengiant tokią jautrumo analizę taikytą metodą ir pagrindinius parametrus ir prielaidas, kuriais grindžiama teikiama informacija, ir

b) paaiškina taikyto metodo tikslą ir visus galimus pateiktos informacijos trūkumus.

Draudimo rizika. Žalų kaita

130. Subjektas atskleidžia informaciją apie faktines žalas palygindamas jas su ankstesniais nediskontuotos žalų sumos įverčiais (t. y. apie žalų kaitą). Atskleidžiama informacija apie žalų kaitą apima laikotarpį nuo to momento, kada atsiranda ankstyviausia (-ios) reikšminga (-os) žala (-os), kurios (-ių) išmokos suma ir laikas ataskaitinio laikotarpio pabaigoje tebėra neišskūs, tačiau informaciją atskleisti reikalaujama ne daugiau kaip už 10 metų iki ataskaitinio laikotarpio pabaigos. Subjektas neprivalo atskleisti informacijos apie tai, kaip kito žalos, kurių išmokos sumos ir laiko neapibrėžtumas paprastai pašalinamas per vienus metus. Subjektas sutikrina atskleidžiamą informaciją apie žalų kaitą ir agreguotą draudimo sutarčių grupių balansinę vertę, kurią subjektas atskleidžia pagal 100 straipsnio c punktą.

Kredito rizika. Kita informacija

131. Apie kredito riziką, kylančią pagal sutartis, patenkančias į 17-ojo TFAS taikymo sritį, subjektas atskleidžia šią informaciją:

a) sumą, kuri tiksliausiai atspindi didžiausią kredito rizikos poziciją ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, atskirai pagal išleistas draudimo sutartis ir pagal turimas perdraudimo sutartis, ir

b) informaciją apie turimų perdraudimo sutarčių, kurios sudaro turtą, kredito kokybę.

Likvidumo rizika. Kita informacija

132. Subjektas atskleidžia šią informaciją apie likvidumo riziką, kylančią pagal sutartis, patenkančias į 17-ojo TFAS taikymo sritį:
- a) likvidumo rizikos valdymo aprašą;
 - b) atskirą išleistų draudimo sutarčių portfelių, kurie yra išsipareigojimai, ir turimų perdraudimo sutarčių portfelių, kurie yra išsipareigojimai, terminų analizę, kurioje atskleidžiami bent šių sutarčių portfelių kiekvienų iš pirmųjų penkerių metų po paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos grynųjų pinigų srautai ir agreguota suma po pirmųjų penkerių metų. Subjektas neprivalo įtraukti į šią analizę likusios draudimo apsaugos išsipareigojimų, kurie vertinami pagal 55–59 straipsnius ir 69–70A straipsnius. Ši analizė gali būti pateikta tokia forma:
 - i) likusių sutartyje numatytų nediskontuotų grynujų pinigų srautų analizė pagal numatomą laiką arba
 - ii) būsimųjų pinigų srautų dabartinės vertės įverčių analizė pagal numatomą laiką;
 - c) sumas, mokėtinas pagal pareikalavimą, paaiškinant šių sumų ir susijusių sutarčių portfelių balansinės vertės ryšį, jeigu ši informacija neatskleista pagal šio straipsnio b punktą.

A priedėlis

Terminų apibrėžtys

Šis priedėlis yra neatskiriama 17-ojo TFAS „Draudimo sutartys“ dalis.

sutartinės paslaugos marža

draudimo sutarčių grupės turto arba įsipareigojimo balansinės vertės komponentas, atitinkantis neuždirbtą pelną, kurį subjektas pripažins, kai ateityje suteiks **draudimo sutarčių paslaugas** pagal į grupę įtrauktas **draudimo sutartis**

draudimo apsaugos laikotarpis

laikotarpis, kuriuo subjektas suteikia **draudimo sutarčių paslaugas**. Šis laikotarpis apima **draudimo sutarčių paslaugas**, susijusias su visomis įmokomis, patenkančiomis į **draudimo sutarties** ribas

praities duomenimis paremta korekcija

skirtumas tarp:

- (a) pajamų iš įmokų (ir visų susijusių pinigų srautų, tokių kaip **draudimo įsigijimo pinigų srautai** ir draudimo įmokų mokesčiai) atveju – sumų, kurias tikimasi gauti per laikotarpį, įverčio laikotarpio pradžioje ir faktinių pinigų srautų per laikotarpį arba
- (b) draudimo paslaugos sąnaudų (išskyrus draudimo įsigijimo sąnaudas) atveju – sumų, kurias tikimasi patirti per laikotarpį, įverčio laikotarpio pradžioje ir faktinių per laikotarpį patirtų sąnaudų sumų

finansinė rizika

vienos arba daugiau nustatytų palūkanų normų, finansinių priemonių kainų, biržos prekių kainų, valiutos kursų, kainų arba normų indeksų, kredito reitingų, kredito indeksų arba kitų kintamųjų (jei nefinansinio kintamojo atveju šis kintamasis nėra būdingas sutarties šaliai) galimų būsimų pokyčių rizika

įvykdymo pinigų srautai

dydis, gautas iš konkretaus, nešališko ir dėl visų tikimybių pasverto būsimų pinigų išmokų dabartinės vertės įverčio (t. y. tikėtinos vertės) atėmus būsimų pinigų įplaukų, kurios susidarys subjektui įvykdžius **draudimo sutartį**, dabartinę vertę, įskaitant **rizikos korekciją dėl nefinansinės rizikos**

draudimo sutarčių grupė

draudimo sutarčių rinkinys, sudarytas suskaidžius **draudimo sutarčių portfelį** bent į sutartis, išleistas ne daugiau kaip per vienų metų laikotarpį, kurios pirminio pripažinimo metu:

- (a) yra nuostolingos (jei tokių sutarčių yra);
- (b) nepasیزیmi reikšminga tikimybe vėliau tapti nuostolingomis (jei tokių sutarčių yra) arba
- (c) nepriskiriamos nei prie a, nei prie b punkte nurodytų sutarčių (jei tokių sutarčių yra)

draudimo įsigijimo pinigų srautai

pinigų srautai, kurie susidaro dėl (išleistų arba numatomų išleisti) **draudimo sutarčių grupės** pardavimo, įvertinimo ir sudarymo išlaidų ir kurie tiesiogiai priskirtini **draudimo sutarčių portfeliui**, kuriam priklauso grupė. Šie pinigų srautai apima pinigų srautus, kurie nėra tiesiogiai priskirtini prie portfelį sudarančių pavienių sutarčių arba **draudimo sutarčių grupių**

draudimo sutartis

sutartis, pagal kurią viena šalis (emitentas) perima reikšmingą **draudimo riziką** iš kitos šalies (**draudėjo**), sutikdama kompensuoti **draudėjui** už apibrėžtą neužtikrintą būsimąjį įvykį (**draudžiamąjį įvykį**), kuris neigiamai paveiktų šį **draudėją**

draudimo sutarčių paslaugos

toliau nurodytos paslaugos, kurias subjektas teikia **draudimo sutarties draudėjui**:

- (a) su **draudžiamuoju įvykiu** susijusi draudimo apsauga (draudimo apsauga);
- (b) pagal draudimo sutartį be tiesioginio dalyvavimo elementų – investicijų grąža draudėjui, jei taikoma (investicijų grąžos paslauga), ir
- (c) pagal **draudimo sutartį su tiesioginio dalyvavimo elementais** – pagrindinių objektų valdymas **draudėjo** vardu (su investavimu susijusi paslauga)

draudimo sutartis su tiesioginio dalyvavimo elementais

draudimo sutartis, kurią sudarant:

- (a) sutarties sąlygose nurodoma, kad **draudėjas** dalyvauja aiškiai apibrėžto **pagrindinių objektų** fondo dalyje;
- (b) subjektas numato sumokėti **draudėjui** sumą, lygią reikšmingai **pagrindinių objektų** grąžos tikrosios vertės daliai, ir
- (c) subjektas numato, kad reikšminga visų **draudėjui** mokėtinų sumų pokyčių dalis atitiks **pagrindinių objektų** tikrosios vertės pokyčius

draudimo sutartis be tiesioginio dalyvavimo elementų

draudimo sutartis, kuri nėra **draudimo sutartis su tiesioginio dalyvavimo elementais**

draudimo rizika

rizika, išskyrus **finansinę riziką**, kurią sutarties turėtojas perduoda sutarties emitentui

draudžiamasis įvykis

neužtikrintas būsimasis įvykis, nuo kurio draudžiama **draudimo sutartimi** ir dėl kurio atsiranda **draudimo rizika**

investicinis komponentas

sumos, kurias pagal **draudimo sutartį** iš subjekto reikalaujama grąžinti **draudėjui** visomis aplinkybėmis nepriklausomai nuo to, ar **draudžiamasis įvykis** įvyksta

draudimo sutartis su diskrecinio dalyvavimo elementais

finansinė priemonė, kuria konkrečiam investuotojui pagal sutartį suteikiama teisė, kaip priedą prie sumos, mokamos nepriklausomai nuo emitento diskrecijos, gauti papildomas sumas:

- (a) kurios, kaip numatoma, sudarys reikšmingą visų išmokų pagal sutartį dalį;
- (b) kurių laikas arba suma pagal sutartį priklauso nuo emitento diskrecijos ir
- (c) kurios pagal sutartį priklauso nuo:
 - (i) konkrečios sutarčių junginio arba konkrečios rūšies sutarčių grąžos;

	(ii) realizuotos ir (arba) nerealizuotos investicijų grąžos, susijusios su apibrėžta emitento turima turto grupe, arba
	(iii) sutartį išleidusio subjekto arba fondo pelno arba nuostolių subjekto įsipareigojimas:
patirtų žalų įsipareigojimas	(a) ištirti ir apmokėti pagrįstas žalas dėl jau įvykusių draudžiamųjų įvykių , įskaitant įvykius, kurie jau įvyko, bet dėl kurių žalos dar nepraneštos, taip pat kitas patirtas draudimo sąnaudas, ir
	(b) sumokėti a punkte nenurodytas sumas, susijusias su:
	(i) jau suteiktomis draudimo sutarčių paslaugomis arba
	(ii) bet kuriais investiciniais komponentais ar kitomis sumomis, kurie nėra susiję su draudimo sutarčių paslaugų teikimu ir nėra priskirti prie likusios draudimo apsaugos įsipareigojimo
likusios draudimo apsaugos įsipareigojimas	subjekto įsipareigojimas:
	(a) ištirti ir apmokėti pagrįstas žalas dėl dar neįvykusių draudžiamųjų įvykių pagal esamas draudimo sutartis (t. y. įsipareigojimas, susijęs su nepasibaigusia draudimo apsaugos dalimi) ir
	(b) pagal esamas draudimo sutartis sumokėti a punkte nenurodytas sumas, susijusias su:
	(i) dar nesuteiktomis draudimo sutarčių paslaugomis (t. y. įsipareigojimais, susijusiais su būsimu draudimo sutarčių paslaugų teikimu) arba
	(ii) bet kuriais investiciniais komponentais ar kitomis sumomis, kurie nėra susiję su draudimo sutarčių paslaugų teikimu ir nebuvo perkelti prie patirtų žalų įsipareigojimo
draudėjas	šalis, turinti teisę į kompensaciją pagal draudimo sutartį , jeigu įvyksta draudžiamasis įvykis
draudimo sutarčių portfelis	kartu valdomos ir panašia rizika pasižyminčios draudimo sutartys
perdraudimo sutartis	vieno subjekto (perdraudiko) išleista draudimo sutartis dėl kompensacijos kitam subjektui pagal žalas, kylančias pagal vieną arba kelias antrojo subjekto išleistas draudimo sutartis (pagrindines sutartis)
rizikos korekcija dėl nefinansinės rizikos	kompensacija, kurios subjektas reikalauja už jo patiriamą netikrumą dėl pinigų srautų sumos ir laiko, kuris atsiranda dėl nefinansinės rizikos subjektui vykdant draudimo sutartis
pagrindiniai objektai	objektai, pagal kuriuos nustatomos kai kurios draudėjui mokėtinos sumos. Pagrindiniais objektais gali būti bet kurie objektai, pavyzdžiui, orientacinis turto portfelis, subjekto grynasis turtas arba apibrėžta subjekto grynojo turto dalis

*B priedėlis***Taikymo nurodymai**

Šis priedėlis yra neatskiriama 17-ojo TFAS „Draudimo sutartys“ dalis.

B1. Šiame priedėlyje pateikiami nurodymai dėl:

- a) draudimo sutarties apibrėžties (žr. B2–B30 straipsnius);
- b) komponentų atskyrimo nuo draudimo sutarties (žr. B31–B35 straipsnius);
- ba) turto, susidariusio dėl draudimo įsigijimo pinigų srautų (žr. B35A–B35D straipsnius);
- c) vertinimo (žr. B36–B119F straipsnius);
- d) draudimo pajamų (žr. B120–B127 straipsnius);
- e) draudimo finansinių pajamų arba sąnaudų (žr. B128–B136 straipsnius) ir
- f) tarpinių finansinių ataskaitų (žr. B137 straipsnį).

DRAUDIMO SUTARTIES APIBRĖŽTIS (A PRIEDĖLIS)

B2. Šiame skirsnyje pateikiami nurodymai dėl A priedėlyje pateiktos draudimo sutarties apibrėžties. Jame aptariama:

- a) neužtikrintas būsimasis įvykis (žr. B3–B5 straipsnius);
- b) mokėjimai natūra (žr. B6 straipsnį);
- c) draudimo rizikos ir kitų rūšių rizikos atskyrimas (žr. B7–B16 straipsnius);
- d) reikšminga draudimo rizika (žr. B17–B23 straipsnius);
- e) draudimo rizikos lygio pokyčiai (žr. B24–B25 straipsnius) ir
- f) draudimo sutarčių pavyzdžiai (žr. B26–B30 straipsnius).

Neužtikrintas būsimasis įvykis

B3. Neapibrėžtumas (arba rizika) yra draudimo sutarties esmė. Dėl to sudarant draudimo sutartį būna neaiškus bent vienas iš šių dalykų:

- a) tikimybė, kad draudžiamasis įvykis įvyks;
- b) kada draudžiamasis įvykis įvyks arba
- c) kiek subjektas turės sumokėti, jeigu draudžiamasis įvykis įvyks.

- B4. Pagal vienas draudimo sutartis draudžiamasis įvykis yra nuostolio nustatymas sutarties galiojimo laikotarpiu, net jeigu nuostolis atsiranda dėl įvykio, įvykusio iki sutarties sudarymo. Pagal kitas draudimo sutartis draudžiamasis įvykis yra įvykis, kuris įvyksta sutarties galiojimo laikotarpiu, net jeigu dėl jo atsiradęs nuostolis nustatomas sutarčiai pasibaigus.
- B5. Pagal kai kurias draudimo sutartis draudžiama nuo įvykių, kurie jau yra įvykę, bet kurių finansinis poveikis iki šiol nėra aiškus. Pavyzdys būtų draudimo sutartis, kuria suteikiama draudimo apsauga nuo neigiamų jau įvykusio įvykio padarinių. Pagal tokias sutartis draudžiamasis įvykis yra galutinės tų žalų sumos nustatymas.

Mokėjimai natūra

- B6. Pagal kai kurias draudimo sutartis reikalaujama arba leidžiama atlikti mokėjimus natūra. Tokiais atvejais subjektas tiekia prekes arba teikia paslaugas draudėjui ir jomis įvykdo subjekto prievolę kompensuoti draudėjui už draudžiamuosius įvykius. Pavyzdžiui, užuot atlyginęs draudėjo nuostolio sumą, subjektas pakeičia pavogtą daiktą kitu. Arba, pavyzdžiui, teikdamas draudimo sutartyje numatytas medicininės paslaugas subjektas naudoja savo liginėmis ir medicinos personalu. Tokios sutartys yra draudimo sutartys, nors už žalas atsiskaitoma natūra. Fiksuoto mokesčio paslaugų sutartys, atitinkančios 8 straipsnio sąlygas, taip pat yra draudimo sutartys, tačiau taikydamos 8 straipsnį, subjektas gali pasirinkti, ar sutartis įtraukti į apskaitą pagal 17-ąją TFAS, ar pagal 15-ąją TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“.

Skirtumas tarp draudimo rizikos ir kitų rūšių rizikos

- B7. Pagal draudimo sutarties apibrėžtį reikalaujama, kad viena šalis perimtų reikšmingą draudimo riziką iš kitos šalies. 17-ajame TFAS apibrėžiama, kad draudimo rizika yra „rizika, išskyrus finansinę riziką, kurią sutarties turėtojas perduoda sutarties emitentui“. Sutartis, pagal kurią emitentas patiria finansinę riziką be reikšmingos draudimo rizikos, nėra draudimo sutartis.
- B8. A priedėlyje pateiktoje finansinės rizikos apibrėžtyje nurodomi finansiniai ir nefinansiniai kintamieji. Nefinansinių kintamųjų, kurie nėra būdingi sutarties šalims, pavyzdžiai: žemės drebėjimų konkrečiame regione nuostolių indeksas arba konkretaus miesto oro temperatūrų indeksas. Finansinė rizika neapima rizikos dėl nefinansinių kintamųjų, kurie yra būdingi sutarties šalims, pvz., tai, kad įvyko arba neįvyko gaisras, dėl kurio sugadinamas arba sunaikinamas tos sutarties šalies turtas. Be to, nefinansinio turto tikrosios vertės pokyčių rizika nėra finansinė rizika, jeigu tikroji vertė atspindi tokio turto rinkos kainų pokyčius (t. y. finansinį kintamąjį) ir sutarties šalies turimo konkretaus nefinansinio turto būklę (t. y. nefinansinį kintamąjį). Pavyzdžiui, jeigu dėl konkretaus automobilio, iš kurio draudėjo gaunama nauda yra apdraustina, likvidacinės vertės garantijos garantas patiria automobilio fizinės būklės pokyčio riziką, ši rizika yra draudimo, o ne finansinė rizika.
- B9. Pagal kai kurias sutartis jų emitentas patiria ne tik reikšmingą draudimo riziką, bet ir finansinę riziką. Pavyzdžiui, pagal daugelį gyvybės draudimo sutarčių draudėjams garantuojama minimali gražos norma (dėl to atsiranda finansinė rizika) ir kartu pažadama išmoka mirties atveju, kuri kartais gali reikšmingai viršyti draudėjo sąskaitos likutį (dėl to atsiranda draudimo rizika, kurią sudaro mirtingumo rizika). Tokios sutartys yra draudimo sutartys.
- B10. Pagal kai kurias sutartis draudžiamasis įvykis yra pagrindas mokėti su kainų indeksu susijusią sumą. Tokios sutartys yra draudimo sutartys, jeigu nuo draudžiamąjo įvykio priklausanti išmoka gali būti reikšminga. Pavyzdžiui, pagal anuitetą iki gyvenimo pabaigos, susijusį su pragyvenimo lygio indeksu, perduodama draudimo rizika, nes pagrindas mokėti išmoką atsiranda dėl neužtikrinto būsimąjo įvykio – anuiteto gavėjo gyvenimo trukmės. Sąsaja su kainų indeksu yra išvestinė finansinė priemonė, tačiau draudimo rizika taip pat perduodama, nes tai, kokiam išmokų skaičiui bus taikomas indeksas, priklauso nuo anuiteto gavėjo gyvenimo trukmės. Jeigu tokiu atveju perduodama draudimo rizika yra reikšminga, išvestinė finansinė priemonė atitinka draudimo sutarties apibrėžtį ir jos tokiu atveju nereikia atskirti nuo pagrindinės sutarties (žr. 11 straipsnio a punktą).
- B11. Draudimo rizika yra subjekto iš draudėjo perimama rizika. Tai reiškia, kad subjektas privalo perimti draudėjo jau anksčiau patirtą riziką. Jokia pagal sutartį atsiradusi nauja subjekto arba draudėjo rizika nėra draudimo rizika.

- B12. Draudimo sutarties apibrėžtyje minimas neigiamas poveikis draudėjui. Šia apibrėžtimi subjekto išmoka neapribojama nepalankaus įvykio finansinio poveikio suma. Pavyzdžiui, apibrėžtis apima „seno pakeitimo nauju“ draudimo apsaugą, pagal kurią draudėjui sumokama pakankama suma, kad jis galėtų naudotą ir sugadintą turtą pakeisti nauju. Šia apibrėžtimi išmoka pagal gyvybės draudimo sutartį taip pat neapribojama finansiniais nuostoliais, kuriuos patirtų mirusiojo išlaikytieji asmenys, taip pat neatmetamos sutartys, kuriose numatyta mokėti iš anksto nustatytą sumą nuostoliui dėl mirties arba nelaimingo atsitikimo padengti.
- B13. Kai kuriose sutartyse reikalaujama mokėti išmoką, jeigu įvyksta neužtikrintas būsimo įvykis, tačiau nenustatoma, kad būtina išmokos sąlyga yra neigiamas poveikis draudėjui. Tokios rūšies sutartis nėra draudimo sutartis, net jeigu turėtojas ja naudojasi, kad sumažintų pagrindinę rizikos poziciją. Pavyzdžiui, jeigu turėtojas naudoja išvestinę finansinę priemonę pagrindiniam finansiniam arba nefinansiniam kintamajam, susijusiam su šio subjekto turto pinigų srautais, apdrausti, ši išvestinė finansinė priemonė nėra draudimo sutartis, nes išmoka nepriklauso nuo to, ar turto pinigų srautų sumažėjimas padarys neigiamą poveikį turėtojų. Draudimo sutarties apibrėžtyje minimas neužtikrintas būsimo įvykis ir jo neigiamas poveikis draudėjui yra būtina išmokos pagal sutartį mokėjimo sąlyga. Pagal būtiną sutarties sąlygą nėra reikalaujama, kad subjektas ištirtų, ar įvykis tikrai sukėlė neigiamą poveikį, tačiau subjektui leidžiama atsisakyti mokėti išmoką, jeigu jis nėra įsitikinęs, kad įvykis tikrai sukėlė neigiamą poveikį.
- B14. Sutarties nutraukimo arba užtęsimo rizika (t. y. rizika, kad draudėjas nutrauks sutartį anksčiau arba vėliau, negu emitentas nustatydamas sutarties kainas to tikėjosi) nėra draudimo rizika, nes išmokos draudėjui kintamumas nepriklauso nuo neužtikrinto būsimo įvykio, kuris darytų neigiamą poveikį draudėjui. Sąnaudų rizika (t. y. netikėto administracinių išlaidų, susijusių su sutarties aptarnavimu, o ne išlaidų, susijusių su draudžiamaisiais įvykiais, padidėjimo rizika) taip pat nėra draudimo rizika, nes netikėtas tokių sąnaudų padidėjimas nedaro neigiamo poveikio draudėjui.
- B15. Todėl sutartis, dėl kurios subjektas patiria sutarties nutraukimo, užtęsimo arba sąnaudų riziką, nėra draudimo sutartis, jeigu dėl jos subjektas nepatiria ir reikšmingos draudimo rizikos. Tačiau jeigu subjektas sumažina savo riziką pasinaudodamas kita sutartimi, pagal kurią dalį ne draudimo rizikos perduoda kitai šaliai, pagal antrąją sutartį kita šalis patiria draudimo riziką.
- B16. Subjektas gali perimti reikšmingą draudimo riziką iš draudėjo tik tada, jeigu subjektas yra atskiras nuo draudėjo. Savidraudos subjekto atveju savidraudos subjektas perima riziką iš kiekvieno draudėjo ir kaupia tą riziką. Nors draudėjai kolektyviai patiria sukaupytą riziką, nes jiems priklauso likutinė subjekto dalis, savidraudos subjektas yra atskiras riziką perėmęs subjektas.

Reikšminga draudimo rizika

- B17. Sutartis yra draudimo sutartis tik tada, jei pagal ją perduodama reikšminga draudimo rizika. B7–B16 straipsniuose aptariama draudimo rizika. B18–B23 straipsniuose aptariamas draudimo rizikos reikšmingumo įvertinimas.
- B18. Draudimo rizika yra reikšminga, jeigu ir tik jeigu draudžiamasis įvykis galėtų būti pagrindas emitentui sumokėti papildomas sumas, kurios pagal kiekvieną konkretų scenarijų būtų reikšmingos, išskyrus scenarijus, kuriems trūksta komercinio pagrindo (t. y. jie neturi pastebimo poveikio sandorio ekonominiams aspektams). Jeigu draudžiamasis įvykis galėtų būti pagrindas pagal bet kurį komercinio pagrindo scenarijų mokėti reikšmingas papildomas sumas, ankstesniame sakinyje išdėstyta sąlyga gali būti įvykdyta net tada, jei draudžiamasis įvykis yra ypač mažai tikėtinas, arba net tada, jeigu tikėtina (t. y. pasvėrus visas tikimybes) neapibrėžtųjų pinigų srautų dabartinė vertė sudaro mažą likusių pinigų srautų pagal draudimo sutartį tikėtiną dabartinės vertės dalį.
- B19. Be to, pagal sutartį reikšminga draudimo rizika perduodama tik tada, jeigu pagal kurią nors komercinio pagrindo scenarijų emitentas gali patirti dabartinės vertės nuostolių. Tačiau net jeigu pagal perdraudimo sutartį nėra tikimybės, kad emitentas patirs reikšmingą nuostolį, bet pagal ją perdraudimui perduodama iš esmės visa su perdraudžiama pagrindinių draudimo sutarčių dalimi susijusi draudimo rizika, yra laikoma, kad šia sutartimi perduodama reikšminga draudimo rizika.

- B20. B18 straipsnyje nurodytos papildomos sumos nustatomos pagal dabartinę vertę. Jeigu pagal draudimo sutartį reikalaujama mokėti išmoką, kai įvyks neaiškaus termino įvykis, ir jeigu išmoka nekoreguojama pagal pinigų laiko vertę, pagal kai kuriuos scenarijus išmokos dabartinė vertė gali padidėti, net jei nominalioji vertė yra fiksuota. Pavyzdys būtų draudimo sutartis, kurioje numatyta fiksuota išmoka draudėjo mirties atveju ir nėra nustatytos draudimo apsaugos galiojimo pabaigos datos (tokios sutartys dažnai vadinamos viso gyvenimo gyvybės draudimu už fiksuotą sumą). Yra aišku, kad draudėjas mirs, tačiau mirties data nėra aiški. Išmokos gali būti mokamos, jei konkretus draudėjas miršta anksčiau, negu tikėtasi. Kadangi šios išmokos nekoreguojamos pagal pinigų laiko vertę, reikšminga draudimo rizika gali egzistuoti net ir tada, kai sutarčių portfelio bendro nuostolio nėra. Sutarties nuostatomis, pagal kurias laiku mokėtinos kompensacijos mokėjimas draudėjui atidedamas, galima panaikinti reikšmingą draudimo riziką. Subjektas taiko 36 straipsnyje nurodytas diskonto normas ir taip nustato papildomų sumų dabartinę vertę.
- B21. B18 straipsnyje nurodytos papildomos sumos yra sumų, viršijančių sumas, kurias reikėtų mokėti, jeigu draudžiamasis įvykis nebūtų įvykęs (išskyrus scenarijus, kuriems trūksta komercinio pagrindo), dabartinė vertė. Šios papildomos sumos apima žalų tvarkymo ir įvertinimo išlaidas, bet neapima:
- a) galimybės reikalauti iš draudėjo mokesčio už būsimas paslaugas praradimo. Pavyzdžiui, su investavimu susijusios gyvybės draudimo sutarties atveju draudėjo mirtis reiškia, kad subjektas nebegalės teikti investicijų valdymo paslaugų ir imti mokesčio už tai. Tačiau šis subjekto ekonominis nuostolis patiriamas ne dėl draudimo rizikos, taip kaip investicinio fondo valdytojas neprisiima draudimo rizikos, susijusios su galima kliento mirtimi. Todėl vertinant, kokio dydžio draudimo rizika perduodama pagal sutartį, galimas būsimų investicijų valdymo mokesčių praradimas nėra svarbus;
 - b) mokesčių, kurie būtų mokami nutraukiant arba grąžinant sutartį, negavimo mirus kitai sutarties šaliai. Kadangi tokie mokesčiai atsirado pagal sutartį, negalėjimas jų mokėti nekompensuoja ankstesnės draudėjo rizikos. Todėl vertinant, kokio dydžio draudimo rizika perduodama pagal sutartį, jie nėra svarbūs;
 - c) išmokos, priklausančios nuo įvykio, dėl kurio sutarties turėtojas nepatiria reikšmingų nuostolių. Pavyzdžiui, pagal sutartį reikalaujama, kad emitentas sumokėtų 1 mln. PV ⁽⁵⁸⁾, jeigu turtui būtų padaryta fizinė žala, o sutarties turėtojas dėl to patiria nereikšmingą 1 PV ekonominį nuostolį. Pagal šią sutartį jos turėtojas perduoda emitentui nereikšmingą 1 PV praradimo riziką. Tuo pačiu metu pagal sutartį atsiranda ne draudimo rizika, kad įvykus nurodytam įvykiui, emitentas turės sumokėti 999999 PV. Kadangi tokio scenarijaus, pagal kurį draudžiamasis įvykis sukeltų reikšmingą nuostolį sutarties turėtojui, nėra, emitentas neperima reikšmingos draudimo rizikos iš sutarties turėtojo ir ši sutarties nėra draudimo sutartis;
 - d) galimų susigrąžinimų dėl perdraudimo. Subjektas juos registruoja apskaitoje atskirai.
- B22. Subjektas vertina draudimo rizikos reikšmingumą pagal kiekvieną sutartį atskirai. Dėl to draudimo rizika gali būti reikšminga net ir tada, kai reikšmingų portfelio arba sutarčių grupės nuostolių tikimybė yra maža.
- B23. Iš B18–B22 straipsnių galima daryti išvadą, kad, jeigu mirties atveju pagal sutartį mokama išmoka viršija sumą, mokamą išgyvenimo atveju, sutartis yra draudimo sutartis, nebent ta papildoma mirties atveju mokama išmoka yra nereikšminga (tai įvertinama remiantis konkrečia sutartimi, o ne visu sutarčių portfeliu). Kaip pažymėta B21 straipsnio b punkte, sutarties nutraukimo arba grąžinimo mokesčių nesumokėjimas mirties atveju nėra įtraukiamas į šį vertinimą, jeigu toks nesumokėjimas nėra kompensacija draudėjui už ankstesnę riziką. Anuiteto sutartis, pagal kurią reguliarios sumos mokamos visą likusį draudėjo gyvenimą, taip pat yra draudimo sutartis, nebent agreguota iki gyvenimo pabaigos mokamų išmokų suma yra nereikšminga.

Draudimo rizikos lygio pokyčiai

- B24. Pagal kai kurias sutartis draudimo rizika perduodama emitentui po tam tikro laiko. Pavyzdžiui, sutartyje numatyta konkrečiai investicijų grąža ir draudėjo pasirinkimo galimybė sukakus terminui panaudoti investicijos įplaukas ir įsigyti anuitetą iki gyvenimo pabaigos, kuriam taikomos tokios pačios normos, kokias subjektas nustato naujiems anuiteto gavėjams tuo metu, kai draudėjas pasinaudoja šia pasirinkimo galimybe. Pagal tokią sutartį draudimo rizika perduodama emitentui tik po to, kai pasinaudojama pasirinkimo galimybe, nes subjektas anuiteto kainą gali nustatyti laisvai, remdamasis draudimo rizika, kuri tuo metu perduodama subjektui. Todėl pinigų srautai, kurie susidarytų pasinaudojus pasirinkimo galimybe, nepatenka į sutarties ribas ir į sutarties ribas patenkančių draudimo pinigų srautų iki pasinaudojimo pasirinkimo galimybe nėra. Tačiau jeigu sutartyje

⁽⁵⁸⁾ PV – piniginis vienetas.

nustatomos anuiteto normos (arba kitas pagrindas, ne rinkos normos, pagal kurį nustatomos anuiteto normos), pagal sutartį draudimo rizika perduodama emitentui, nes emitentas patiria riziką, kad tuo metu, kai draudėjas pasinaudos pasirinkimo galimybe, anuiteto normos bus nepalankios emitentui. Tokiu atveju pinigų srantai, kurie susidarytų tuo metu, kai pasinaudojama pasirinkimo galimybe, patenka į sutarties ribas.

- B25. Draudimo sutarties apibrėžtį atitinkanti sutartis išlieka draudimo sutartimi tol, kol neišnyksta visos teisės ir prievolės (t. y. kol jos neįvykdomos, neatšaukiamos arba nesibaigia jų galiojimo laikotarpis), nebent pagal 74–77 straipsnius sutarties pripažinimas nutraukiamas, nes sutartis pakeičiama.

Draudimo sutarčių pavyzdžiai

- B26. Toliau pateikiami sutarčių, kurios yra draudimo sutartys, jeigu perduodama draudimo rizika yra reikšminga, pavyzdžiai:
- a) draudimas nuo vagystės arba sugadinimo;
 - b) draudimas nuo atsakomybės už produktą, profesinės atsakomybės, civilinės atsakomybės arba teisinių išlaidų;
 - c) gyvybės draudimas ir iš anksto apmokami laidojimo planai (nors mirtis yra užtikrintas įvykis, jos laikas nėra aiškus arba kai kurių rūšių gyvybės draudimo sutarčių atveju nėra aišku, ar mirtis ištiks draudimo galiojimo laikotarpiu);
 - d) anuitetas iki gyvenimo pabaigos ir pensijos, t. y. sutartys, kuriose numatyta kompensacija už neužtikrintus būsimuosius įvykius (anuiteto arba pensijos gavėjo gyvenimo trukmę) ir pagal kurias anuiteto arba pensijos gavėjui suteikiamos tam tikro dydžio pajamos, kurioms kitu atveju, anuiteto arba pensijos gavėjui išgyvenus, būtų padarytas neigiamas poveikis (darbdavių išpareigojimai, atsirandantys pagal išmokų darbuotojams planus ir prievolės mokėti pensijas, už kuriuos atsiskaitoma pagal apibrėžtų išmokų pensijų planus, pagal 7 straipsnio b punktą nepatenka į 17-ojo TFAS taikymo sritį);
 - e) neįgalumo ir medicininių išlaidų draudimas;
 - f) laidavimo, lojalumo, veiklos rezultatų ir siūlymo garantijos, t. y. sutartys, pagal kurias kompensacija turėtojų mokama, jeigu kita šalis neįvykdo sutartinės prievolės, pavyzdžiui, prievolės pastatyti pastatą;
 - g) produktų garantijos. Produktų garantijos, kurias gamintojo, tarpininko arba mažmeninės prekybos subjekto parduojamoms prekėms suteikia kita šalis, patenka į 17-ojo TFAS taikymo sritį. Tačiau produkto garantijos, kurias tiesiogiai suteikia gamintojas, tarpininkas arba mažmeninės prekybos subjektas, pagal 7 straipsnio a punktą nepatenka į 17-ojo TFAS taikymo sritį, bet patenka į 15-ojo TFAS arba 37-ojo TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji išpareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“ taikymo sritį;
 - h) turto nuosavybės teisės draudimas (t. y. draudimas nuo nuosavybės teisės į žemę trūkumų, kurie draudimo sutarties sudarymo metu nebuvo akivaizdūs, atsiradimo). Šiuo atveju draudžiamasis įvykis yra turto nuosavybės teisės trūkumo atsiradimas, ne pats trūkumas;
 - i) kelionių draudimas (t. y. prieš kelionę arba keliaujant patirtų nuostolių kompensacija draudėjams grynaisiais pinigais arba natūra už patirtus nuostolius);
 - j) katastrofų obligacijos, pagal kurias numatomi sumažinti pagrindinės dalies, palūkanų arba abiejų šių sumų mokėjimai, jeigu nurodytas įvykis neigiamai paveikia tokių obligacijų emitentą (nebent nurodytas įvykis nesukelia reikšmingos draudimo rizikos, pavyzdžiui, jeigu įvykis yra palūkanų normos arba valiutos kurso pokytis);

- k) apsigėtimo draudimu ir kitos sutartys, pagal kurias išmoką reikalaujama mokėti, priklausomai nuo sutarties šaliai būdingų klimato, geologinių arba kitų fizinių kintamųjų veiksmų pokyčių.

B27. Toliau pateikiami straipsnių, kurie nėra draudimo sutartys, pavyzdžiai:

- a) investicinės sutartys, kurių juridinė forma yra tokia kaip draudimo sutarčių, tačiau pagal kurias reikšminga draudimo rizika neperduodama emitentui. Pavyzdžiui, gyvybės draudimo sutartys, pagal kurias subjektas nepatiria reikšmingos mirtingumo arba sergamumo rizikos, nėra draudimo sutartys. Tokios sutartys yra finansinės priemonės arba paslaugų sutartys (žr. B28 straipsnį). Investicinės sutartys su diskrecinio dalyvavimo elementais neatitinka draudimo sutarties apibrėžties, tačiau pagal 3 straipsnio c punktą jos patenka į 17-ojo TFAS taikymo sritį, jei jas leidžiantis subjektas leidžia ir draudimo sutartis;
- b) sutartys, kurių juridinė forma yra tokia kaip draudimo, tačiau pagal kurias visa reikšminga draudimo rizika per neanuliuojamus ir priverstinai vykdomus mechanizmus, kuriuos taikant tiesioginis apdraustų nuostolių rezultatas yra tai, kad koreguojami būsimi draudėjo mokėjimai emitentui, grįžta draudėjui. Pavyzdžiui, pagal kai kurias finansines perdraudimo sutartis arba kai kurias grupines sutartis visa reikšminga draudimo rizika grįžta draudėjams. Tokios sutartys paprastai yra finansinės priemonės arba paslaugų sutartys (žr. B28 straipsnį);
- c) savidrauda (t. y. rizika, kurią būtų buvę galima drausti, neperduodama). Tokiais atvejais draudimo sutarties nėra, nes nėra susitarimo su kita šalimi. Taigi, jeigu subjektas išleidžia draudimo sutartį savo patronuojamajam, patronuojamajam įmonei arba kitai to paties lygmens patronuojamajai įmonei, draudimo sutarties konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose nėra, nes nėra sutarties su kita šalimi. Tačiau individualiose arba atskirose emitento arba turėtojo finansinėse ataskaitose draudimo sutartis yra;
- d) sutartys (pvz., lošimo sutartys), pagal kurias išmoką mokėti reikia, jeigu įvyksta nurodytas neužtikrintas būsimasis įvykis, tačiau nenustatoma, kad būtina išmokos pagal sutartį sąlyga yra neigiamas poveikis draudėjui. Tačiau tai nereiškia, kad draudimo sutarties apibrėžtis neapima sutarčių, kuriose nurodoma iš anksto nustatyta išmoka, kuria būtų dengiami dėl konkretaus įvykio, pavyzdžiui, mirties arba nelaimingo atsitikimo, patirti nuostoliai (žr. B12 straipsnį);
- e) investinės finansinės priemonės, dėl kurių viena šalis patiria finansinę riziką, bet ne draudimo riziką, nes pagal jas reikalaujama, kad ta šalis atliktų mokėjimą (arba tai šaliai suteikiama teisė gauti mokėjimą) tik dėl vienos arba daugiau nustatytų palūkanų normų, finansinių priemonių kainų, biržos prekių kainų, valiutų kurso, kainų indekso arba normų, kredito reitingo, kredito indekso arba kitų kintamųjų (jei nefinansinio kintamojo atveju šis kintamasis nėra būdingas sutarties šaliai) pasikeitimų;
- f) kredito garantijos, pagal kurias išmokas reikia mokėti, net jeigu turėtojas nepatyrė nuostolio dėl to, kad sukakus terminui skolininkas neatliko mokėjimų. Tokios sutartys apskaitoje registruojamos pagal 9-ąjį TFAS „Finansinės priemonės“ (žr. B29 straipsnį);
- g) sutartys, pagal kurias išmokas reikia mokėti priklausomai nuo klimato, geologinių arba kitų fizinių kintamųjų, kurie nėra būdingi sutarties šaliai (dažnai vadinamos oro rizikos išvestinėmis finansinėmis priemonėmis);
- h) sutartys, pagal kurias numatomi sumažinti pagrindinės dalies, palūkanų arba abiejų šių sumų mokėjimai, priklausantys nuo klimato, geologinių arba kitų fizinių kintamųjų, kurių poveikis nėra būdingas sutarties šaliai (paprastai vadinamos katastrofų obligacijomis).

B28. Subjektas B27 straipsnyje nurodytoms sutartims taiko kitus taikytinus standartus, pavyzdžiui, 9-ąjį TFAS ir 15-ąjį TFAS.

- B29. B27 straipsnio f punkte nurodytos kredito garantijos ir kredito draudimo sutartys gali būti įvairių juridinių formų, pavyzdžiui, garantija, kai kurių rūšių akreditivai, kreditinių įsipareigojimų neįvykdymo sutartis arba draudimo sutartis. Šios sutartys yra draudimo sutartys, jeigu pagal jas emitentas įpareigojamas mokėti nurodytas išmokas, kad atlygintų turėtojų nuostolius, kuriuos turėtojas patiria dėl to, kad nurodytas skolininkas sukakus terminui neatlieka mokėjimo draudėjui pagal skolos priemonės pradines arba pakeistas sąlygas. Tačiau tokios draudimo sutartys nepatenka į 17-ojo TFAS taikymo sritį, nebent emitentas anksčiau konkrečiai patvirtino, kad tokias sutartis laiko draudimo sutartimis ir jas registruoja apskaitoje pagal draudimo sutarčių apskaitos taisykles (žr. 7 straipsnio e punktą).
- B30. Kredito garantijos ir kredito draudimo sutartys, pagal kurias reikalaujama mokėti išmoką, net jeigu draudėjas nepatyrė nuostolio dėl to, kad sukakus terminui skolininkas neatlieka mokėjimų, nepatenka į 17-ojo TFAS taikymo sritį, nes pagal jas reikšminga draudimo rizika neperduodama. Prie šių sutarčių priskiriamos sutartys, pagal kurias išmoka reikalaujama:
- a) nepriklausomai nuo to, ar kita šalis turi pagrindinę skolos priemonę, arba
 - b) pakitus kredito reitingui arba kredito indeksui, o ne dėl to, kad sukakus terminui nurodytas skolininkas neatlieka mokėjimų.

KOMPONENTŲ ATSKYRIMAS NUO DRAUDIMO SUTARTIES (10–13 STRAIPSANIAI)

Investiciniai komponentai (11 straipsnio b punktas)

- B31. 11 straipsnio b punkte reikalaujama, kad subjektas atskirtų atskirą investicinį komponentą nuo pagrindinės draudimo sutarties. Investicinis komponentas yra atskiras, jeigu ir tik jeigu atitinka abi šias sąlygas:
- a) investicinis komponentas ir draudimo komponentas nėra glaudžiai tarpusavyje susiję;
 - b) sutartis su lygiavertėmis sąlygomis parduodama arba ją būtų galima parduoti atskirai toje pačioje rinkoje arba toje pačioje jurisdikcijoje ir ją gali parduoti draudimo sutartis išleidžiantys subjektai arba kitos šalys. Tai nustatydamas subjektas atsižvelgia į visą pagrįstai prieinamą informaciją. Kad nustatytų, ar investicinis komponentas yra parduodamas atskirai, subjektas neprivalo atlikti nuodugnios analizės.
- B32. Investicinis komponentas ir draudimo komponentas būna glaudžiai tarpusavyje susiję, jeigu ir tik jeigu:
- a) subjektas negali vieno komponento įvertinti neįvertinęs kito. Tokiu atveju, jeigu vieno komponento vertė kinta pagal kito komponento vertę, subjektas pagal 17-ąjį TFAS apskaito investicinį ir draudimo komponentus kartu, arba
 - b) draudėjas negali pasinaudoti vienu komponentu, jeigu nėra ir kito komponento. Tokiu atveju, jeigu dėl vieno sutarties komponento nutraukimo arba galiojimo pabaigos kitas komponentas nutraukiamas arba baigiasi jo galiojimas, subjektas pagal 17-ąjį TFAS apskaito investicinį ir draudimo komponentus kartu.

Pažadai perduoti atskiras prekes arba paslaugas, išskyrus draudimo sutarčių paslaugas (12 straipsnis)

- B33. 12 straipsnyje reikalaujama, kad subjektas nuo draudimo sutarties atskirtų pažadą perduoti atskiras prekes arba paslaugas, išskyrus draudimo sutarčių paslaugas, draudėjui. Jas atskirdamas subjektas neįtraukia veiklos, kurią privalo atlikti, kad įvykdytų sutartį, nebent prekę arba paslaugą, išskyrus draudimo sutarčių paslaugas, perduoda draudėjui tada, kai vykdo tą veiklą. Pavyzdžiui, subjektui rengiant sutartį gali reikėti atlikti įvairias administracines užduotis. Atliekant šias užduotis paslauga nėra perduodama draudėjui.
- B34. Draudėjui pažadėta prekė arba paslauga, išskyrus draudimo sutarčių paslaugas, yra atskira, jeigu draudėjas gali gauti naudos vien iš prekės arba paslaugos arba iš jos ir kitų draudėjui lengvai prieinamų išteklių. Lengvai prieinami ištekliai yra atskirai (subjekto arba kito subjekto) parduodamos prekės arba paslaugos arba ištekliai, kuriuos draudėjas jau yra gavęs (iš subjekto, pagal kitus sandorius arba dėl kitų įvykių).

B35. Draudėjui pažadėta prekė arba paslauga, išskyrus draudimo sutarčių paslaugas, nėra atskira, jeigu:

- a) su preke arba paslauga susiję pinigų srautai ir rizika yra glaudžiai susiję su pinigų srautais arba rizika, siejamais su sutarties draudimo komponentais, ir
- b) subjektas teikia reikšmingą paslaugą integruodamas prekę arba paslaugą su draudimo komponentais.

DRAUDIMO ĮSIGIJIMO PINIGŲ SRAUTAI (28A–28F STRAIPSNIAI)

B35A. Kad galėtų taikyti 28A straipsnį, subjektas naudoja sistemingą ir racionalų metodą, siekdamas priskirti:

- a) draudimo įsigijimo pinigų srautus, tiesiogiai priskirtinus draudimo sutarčių grupei:
 - i) tai grupei ir
 - ii) grupėms, apimsiančioms draudimo sutartis, kurios atsiras dėl tos grupės draudimo sutarčių atnaujinimo;
- b) draudimo įsigijimo pinigų srautus, tiesiogiai priskirtinus draudimo sutarčių portfeliui, išskyrus nurodytuosius a punkte, portfelyje esančių sutarčių grupėms.

B35B. Kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje subjektas pataiso sumas, priskirtas taip, kaip nurodyta B35A straipsnyje, kad būtų atsižvelgta į prielaidų, kuriomis remiantis nustatomi priskyrimo metodui naudojami duomenys, pokyčius. Subjektas nekeičia draudimo sutarčių grupei priskirtų sumų po to, kai į grupę įtraukiamos visos sutartys (žr. B35C straipsnį).

B35C. Subjektas draudimo sutartis į draudimo sutarčių grupę gali įtraukti daugiau nei per vieną ataskaitinį laikotarpį (žr. 28 straipsnį). Tomis aplinkybėmis subjektas nutraukia turto, susidariusio dėl draudimo įsigijimo pinigų srautų, dalies, susijusios su draudimo sutartimis, įtrauktomis į grupę per tą laikotarpį, pripažinimą ir toliau pripažįsta turtą, susidariusį dėl draudimo įsigijimo pinigų srautų, ta apimtimi, kuria turtas yra susijęs su draudimo sutartimis, kurias numatoma įtraukti į grupę per būsimą ataskaitinį laikotarpį.

B35D. Kad galėtų taikyti 28E straipsnį:

- a) subjektas pripažįsta vertės sumažėjimo nuostolius pelnu arba nuostoliais ir sumažina turto, susidariusio dėl draudimo įsigijimo pinigų srautų, balansinę vertę tiek, kad turto balansinė vertė neviršytų susijusios draudimo sutarčių grupės tikėtinų grynųjų pinigų įplaukų, nustatytų pagal 32 straipsnio a punktą;
- b) kai subjektas priskiria draudimo įsigijimo pinigų srautus draudimo sutarčių grupėms pagal B35A straipsnio a punkto ii papunktį, jis pripažįsta vertės sumažėjimo nuostolius pelnu arba nuostoliais ir sumažina susijusio turto, susidariusio dėl draudimo įsigijimo pinigų srautų, balansinę vertę ta apimtimi, kuria:
 - i) subjektas tikisi, kad tie draudimo įsigijimo pinigų srautai viršys numatomų atnaujinti sutarčių grynąsias pinigų įplaukas, nustatytas pagal 32 straipsnio a punktą, ir
 - ii) taikant b punkto i papunktį pripažintas perviršis dar nebuvo pripažintas vertės sumažėjimo nuostoliais pagal a punktą.

VERTINIMAS (29–71 STRAIPSNIAI)

Būsimųjų pinigų srautų įverčiai (33–35 straipsniai)

B36. Šiame skirsnyje nagrinėjama:

- a) nešališkas naudojimas visa pagrįsta ir patvirtinama informacija, kurią galima gauti nepatiriant nepagrįstų išlaidų ir nededant nepagrįstų pastangų (žr. B37–B41 straipsnius);
- b) rinkos kintamieji ir ne rinkos kintamieji (žr. B42–B53 straipsnius);
- c) naudojimasis einamaisiais įverčiais (žr. B54–B60 straipsnius) ir
- d) į sutarties ribas patenkantys pinigų srautai (žr. B61–B71 straipsnius).

Nešališkas naudojimas visa pagrįsta ir patvirtinama informacija, kurią galima gauti nepatiriant nepagrįstų išlaidų ir nededant nepagrįstų pastangų (33 straipsnio a punktas)

- B37. Būsimųjų pinigų srautų vertinimo tikslas – remiantis visa pagrįsta ir patvirtinama informacija, kurią paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną galima gauti nepatiriant nepagrįstų išlaidų ir nededant nepagrįstų pastangų, nustatyti visų galimų rezultatų tikėtiną vertę arba dėl visų tikimybių pasvertą vidurkį. Pagrįsta ir patvirtinama informacija, kurią paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną galima gauti nepatiriant nepagrįstų išlaidų ir nededant nepagrįstų pastangų, apima informaciją apie praeities įvykius ir esamas sąlygas bei būsimų sąlygų prognozes (žr. B41 straipsnį). Subjekto nuosavose informacinėse sistemose saugoma informacija yra laikoma informacija, kurią galima gauti nepatiriant nepagrįstų išlaidų ir nededant nepagrįstų pastangų.
- B38. Pinigų srautus pradedama vertinti pasirenkant scenarijus, kurie atspindėtų visus galimus rezultatus. Pagal kiekvieną scenarijų apibrėžiama konkretaus rezultato pinigų srautų suma ir laikas bei įvertinama to rezultato tikimybė. Pinigų srautai pagal kiekvieną scenarijų diskontuojami ir tikslinami pagal įvertintą to rezultato tikimybę; taip gaunama tikėtina dabartinė vertė. Taigi tikslas nėra sukurti labiausiai tikėtiną arba labiau tikėtiną negu netikėtiną būsimųjų pinigų srautų rezultatą.
- B39. Nagrinėjant visus galimus rezultatus, siekiama įtraukti visą pagrįstą ir patvirtinamą informaciją, kurią galima gauti nešališkai, nepatiriant nepagrįstų išlaidų ir nededant nepagrįstų pastangų, o ne nustatyti kiekvieną įmanomą scenarijų. Praktiškai išsamius scenarijus apibrėžti nėra būtina, jeigu apskaičiuojant vidurkį gautas įvertis nuosekliai dera su vertinimo tikslu išnagrinėti visą pagrįstą ir patvirtinamą informaciją, kurią galima gauti nepatiriant nepagrįstų išlaidų ir nededant nepagrįstų pastangų. Pavyzdžiui, jeigu subjektas vertina, kad rezultatų tikimybinis skirstinys iš esmės dera su tikimybinio skirstinio, kurį galima visapusiškai apibrėžti naudojant nedidelį skaičių parametrų, pakaks įvertinti mažesnių skaičių parametrų. Panašiu atveju kartais palyginti paprastu modeliavimu galima gauti priimtino tikslumo atsakymą ir daug išsamių modeliavimų atlikti nereikia. Tačiau kai kuriais atvejais pinigų srautus gali lemti sudėtingi pagrindiniai veiksniai ir į ekonominių sąlygų pokyčius jie gali reaguoti netiesiniu būdu. Taip gali nutikti, jeigu, pavyzdžiui, pinigų srautai atspindi įvairias tarpusavyje susijusias tiesiogines arba netiesiogines galimybes. Tokiais atvejais norint pasiekti vertinimo tikslą, greičiausiai prireiks atlikti sudėtingesnį tikimybinį modeliavimą.
- B40. Pasirinkti scenarijai turi apimti nešališkus katastrofinių nuostolių pagal esamas sutartis tikimybės įverčius. Šie scenarijai neapima galimų žalų pagal galimas būsimas sutartis.
- B41. Subjektas įvertina būsimų išmokų pagal dabartines sutartis tikimybę ir sumas, remdamasis gauta informacija, įskaitant:
- a) informaciją apie žalas, apie kurias draudėjai jau pranešė;
 - b) kitą informaciją apie žinomas arba apskaičiuotąsias draudimo sutarčių savybes;
 - c) praeities duomenis apie paties subjekto patirtį, kurie prireikus papildomi kitų šaltinių praeities duomenimis. Praeities duomenys pakoreguojami, kad atitiktų esamas sąlygas, pavyzdžiui, jeigu:
 - i) apdraustos visumos ypatumai skiriasi (arba skirsis, pavyzdžiui, dėl nepalankaus pasirinkimo) nuo visumos, kuri buvo naudota nustatant praeities duomenis, ypatumų;

- ii) yra požymių, kad praeities tendencijos nesitęs, atsirase naujų tendencijų arba kad ekonominiai, demografiniai ir kiti pokyčiai gali paveikti pinigų srautus pagal esamas draudimo sutartis, arba
- iii) kai kurie straipsniai, pavyzdžiui, įvertinimo procedūros ir žalų valdymo procedūros, pakito ir tai gali paveikti praeities duomenų svarbą draudimo sutartims;
- d) esamą perdraudimo sutarčių ir kitų finansinių priemonių (jei jų yra), kuriomis draudžiama nuo panašios rizikos, pavyzdžiui, katastrofų obligacijų ir oro rizikos išvestinių finansinių priemonių, kainų informaciją, jei jos turima, ir naujausią informaciją apie draudimo sutarčių perdavimo rinkos kainas. Ši informacija koreguojama, kad atitiktų skirtumus tarp pinigų srautų, susidarančių pagal tas perdraudimo sutartis arba kitas finansines priemones, ir pinigų srautų, kurie susidarytų, subjektui įvykdžius pagrindines sutartis su draudėju.

Rinkos kintamieji ir ne rinkos kintamieji

B42. 17-ajame TFAS išskiriami dviejų rūšių kintamieji:

- a) rinkos kintamieji – kintamieji, kuriuos galima stebėti rinkoje arba išvesti tiesiogiai iš rinkos duomenų (pavyzdžiui, vertybinių popierių, kuriais prekiaujama viešai, kainos ir palūkanų normos), ir
- b) ne rinkos kintamieji – visi kiti kintamieji (pavyzdžiui, draudimo žalų dažnumas ir dydis ir mirtingumas).

B43. Dėl rinkos kintamųjų dažniausiai kyla finansinė rizika (pavyzdžiui, stebimos palūkanų normos), o dėl ne rinkos kintamųjų dažniausiai kyla nefinansinė rizika (pavyzdžiui, mirtingumo lygis). Tačiau taip būna ne visada. Pavyzdžiui, gali būti su finansine rizika susijusių prielaidų, kurių kintamųjų stebėti rinkoje arba tiesiogiai išvesti iš rinkos duomenų neįmanoma (pavyzdžiui, dėl palūkanų normų, kurių neįmanoma stebėti rinkoje arba išvesti tiesiogiai iš rinkos duomenų).

Rinkos kintamieji (33 straipsnio b punktas)

- B44. Rinkos kintamųjų įverčiai turi nuosekliai derėti su vertinimo datą stebimomis rinkos kainomis. Subjektas turi maksimaliai išnaudoti stebimus rinkos duomenis ir jų savais įverčiais nekeisti, išskyrus 13-ojo TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“ 79 straipsnyje nurodytus atvejus. Pagal 13-ąjį TFAS, jeigu kintamuosius reikia išvesti (pavyzdžiui, dėl to, kad nėra stebimų rinkos kintamųjų), jie turi kuo nuosekliau derėti su stebimais rinkos kintamaisiais.
- B45. Rinkos kainos atspindi daug įvairių nuomonių dėl galimų būsimų rezultatų, taip pat atspindi rinkos dalyvių rizikos prioritetus. Taigi, tai nėra vienintelė būsimos rezultato prognozė. Jeigu faktinis rezultatas skiriasi nuo ankstesnės rinkos kainos, tai nereiškia, kad rinkos kaina buvo „neteisinga“.
- B46. Svarbi rinkos kintamųjų taikymo paskirtis yra turto arba turto portfelio imitavimas. Imitacinis turtas yra turtas, kurio pinigų srautai pagal visus scenarijus tiksliai sutampa su draudimo sutarčių grupės sutartiniais pinigų srautais pagal sumą, laiką ir netikrumą dėl jų. Kai kuriais atvejais imitacinis turtas gali egzistuoti kai kurių pinigų srautų, susidarančių pagal draudimo sutarčių grupę, atžvilgiu. To turto tikroji vertė atspindi ir turto pinigų srautų tikėtiną dabartinę vertę, ir su tais pinigų srautais susijusią riziką. Jeigu imitacinis turto portfelis egzistuoja kai kurių pinigų srautų, susidarančių pagal draudimo sutarčių grupę, atžvilgiu, subjektas gali remtis šio turto tikrąja verte ir atitinkamus įvykdymo pinigų srautus gali vertinti pagal ją, o ne konkrečiai skaičiuoti pinigų srautus ir diskonto normą.
- B47. Pagal 17-ąjį TFAS iš subjekto nėra reikalaujama taikyti portfelio imitavimo metodo. Tačiau jeigu kai kurių pinigų srautų, susidarančių pagal draudimo sutartis, atžvilgiu imitacinis turtas arba portfelis yra ir subjektas nusprendžia taikyti kitokį metodą, jis įsitikina, kad pagal portfelio imitavimo metodą gautas šių pinigų srautų vertinimo rezultatas greičiausiai nebūtų iš esmės skirtingas.

- B48. Jeigu pinigų srautai, kintantys pagal turto grąžą, ir kiti pinigų srautai yra labai tarpusavyje susiję, gali būti, kad patikimesni arba lengviau taikomi yra kiti metodai, ne portfelio imitavimo metodas, pavyzdžiui, tikimybinio modeliavimo metodai. Nustatant, koks metodas konkrečiomis aplinkybėmis geriausiai atitinka tikslą užtikrinti derėtiną su stebimais rinkos kintamaisiais, reikalingas sprendimas. Taikomas metodas pirmiausia turi užtikrinti, kad kiekvienas į draudimo sutartį įtrauktos pasirinkimo galimybės ir garantijos įvertinimas derėtų su stebimomis tokių pasirinkimo galimybių ir garantijų rinkos kainomis (jei jos žinomos).

Nerinkos kintamieji

- B49. Ne rinkos kintamųjų įverčiai atspindi visus pagrįstus ir patvirtinamus vidaus ir išorės duomenis, kuriuos galima gauti nepatiriant nepagrįstų išlaidų ir nededant nepagrįstų pastangų.
- B50. Priklausomai nuo aplinkybių, ne rinkos išorės duomenys (pavyzdžiui, nacionalinė mirtingumo statistika) gali būti svarbesnė arba ne tokia svarbi kaip vidaus duomenys (pavyzdžiui, vidaus mirtingumo statistika). Pavyzdžiui, subjektas, kuris išleidžia gyvybės draudimo sutartis, rengdamas savo draudimo sutartis skirtus nešališkus mirtingumo scenarijų tikimybių įverčius negali remtis vien nacionaline mirtingumo statistika, bet taip pat atsižvelgia į visus kitus pagrįstus ir patvirtinamus vidaus ir išorės informacijos, kurią gali gauti nepatirdamas nepagrįstų išlaidų ir nedėdamas nepagrįstų pastangų, šaltinius. Nustatydamas šias tikimybes, subjektas daugiau svarbos suteikia labiau įtikinamai informacijai. Pavyzdžiui:
- a) vidaus mirtingumo statistika gali būti labiau įtikinama negu nacionaliniai mirtingumo duomenys, jeigu nacionaliniai duomenys apskaičiuojami pagal didelę visumą, kuri draudžiamos visumos atžvilgiu nėra reprezentatyvi. Taip gali nutikti, pavyzdžiui, dėl to, kad draudžiamos visumos demografiniai ypatumai gali reikšmingai skirtis nuo nacionalinės visumos demografinių ypatumų, vadinasi subjektui daugiau svarbos reikia suteikti vidaus duomenims ir mažiau – nacionalinei statistikai;
 - b) jeigu vidaus statistika rengiama pagal mažą visumą, manant, kad jos ypatumai yra panašūs į nacionalinės visumos ypatumus, o nacionalinė statistinė informacija yra nauja, subjektas daugiau svarbos suteikia nacionalinei statistikai.
- B51. Ne rinkos kintamųjų tikimybių įverčiai negali prieštarauti stebimiems rinkos kintamiesiems. Pavyzdžiui, būsimų infliacijos normos scenarijų tikimybių įverčiai kuo nuosekliau dera su tikimybėmis, nustatytomis pagal rinkos palūkanų normas.
- B52. Kai kuriais atvejais subjektas gali padaryti išvadą, kad rinkos kintamieji kinta nepriklausomai nuo ne rinkos kintamųjų. Tokiu atveju subjektas vertina scenarijus, kurie atspindi ne rinkos kintamųjų rezultatų įvairovę ir pagal kiekvieną scenarijų taiko tą pačią stebimą rinkos kintamojo vertę.
- B53. Kai kuriais atvejais rinkos kintamieji ir ne rinkos kintamieji gali koreliuoti. Pavyzdžiui, gali būti duomenų, kad nutraukimo normos (ne rinkos kintamasis) koreliuoja su palūkanų normomis (rinkos kintamasis). Taip pat gali būti duomenų, kad būsto arba automobilio draudimo žalų dydis koreliuoja su ekonominiais ciklais, taigi su palūkanų normomis ir sąnaudų sumomis. Subjektas užtikrina, kad scenarijų tikimybės ir rizikos korekcija dėl nefinansinės rizikos, kuri yra susijusi su rinkos kintamaisiais, derėtų su stebimomis rinkos kainomis, kurios priklauso nuo tų rinkos kintamųjų.

Naudojimas esamais įverčiais (33 straipsnio c punktas)

- B54. Vertindamas kiekvieną pinigų srauto scenarijų ir jo tikimybę, subjektas remiasi visa pagrįsta ir patvirtinama informacija, kurią gali gauti nepatirdamas nepagrįstų išlaidų ir nedėdamas nepagrįstų pastangų. Subjektas peržiūri praėjusio ataskaitinio laikotarpio pabaigoje apskaičiuotus įverčius ir juos atnaujiną. Tai darydamas subjektas turi atsižvelgti į tai, ar:
- a) atnaujinti įverčiai teisingai parodo ataskaitinio laikotarpio pabaigos sąlygas;
 - b) įverčių pokyčiai teisingai parodo per laikotarpį įvykusius sąlygų pokyčius. Pavyzdžiui, tarkime, kad laikotarpio pradžioje įverčiai buvo viename pagrįsto intervalo gale. Jeigu sąlygos nepakito, įverčių perkėlimas į kitą intervalo galą laikotarpio pabaigoje teisingai neparodytų to, kas įvyko per laikotarpį. Jeigu naujausi

subjekto įverčiai skiriasi nuo ankstesnių įverčių, tačiau sąlygos nepakito, subjektas vertina, ar naujos kiekvienam scenarijui priskirtos tikimybės yra pagrįstos. Atnaujinamas šių tikimybių įverčius, subjektas nagrinėja ir įrodymus, kuriais buvo pagrįsti ankstesni įverčiai, ir visus naujus įrodymus, bet daugiau svarbos suteikia labiau įtikinamiems įrodymams.

- B55. Kiekvienam scenarijui priskirta tikimybė atspindi ataskaitinio laikotarpio pabaigos sąlygas. Taigi taikant 10-ąją TAS „Įvykiai po ataskaitinio laikotarpio“ po ataskaitinio laikotarpio pabaigos įvykęs įvykis, kuriuo panaikinamas ataskaitinio laikotarpio pabaigoje buvęs neapibrėžtumas, nesuteikia įrodymų apie tą dieną egzistavusias sąlygas. Pavyzdžiui, ataskaitinio laikotarpio pabaigoje galbūt yra 20 procentų tikimybė, kad per likusius šešis draudimo sutarties galiojimo mėnesius užklups didelė audra. Didelė audra užklumpa pasibaigus ataskaitiniam laikotarpiui, bet prieš gaunant įgaliojimą paskelbti finansines ataskaitas. Tos sutarties įvykdymo pinigų srautai neatspindi audros, kuri, kaip dabar žinoma, užklupo. Vietoj to į vertinimą įtraukti pinigų srautai atspindi 20 procentų tikimybę, kuri ataskaitinio laikotarpio pabaigoje yra aiški (kai atskleidžiant informaciją taikomas 10-asis TAS, laikoma, kad po ataskaitinio laikotarpio pabaigos įvyko nekoreguojantis įvykis).
- B56. Einamieji tikėtinų pinigų srautų įverčiai nebūtinai sutampa su naujausia faktine patirtimi. Pavyzdžiui, faktinis ataskaitinio laikotarpio mirtingumo lygis buvo 20 procentų prastesnis negu faktinis ankstesnis mirtingumo lygis ir ankstesni lūkesčiai dėl mirtingumo lygio. Staigų patirties pokytį gali sukelti keletas veiksnių, pvz.:
- a) ilgalaikiai mirtingumo pokyčiai;
 - b) apdraustos visumos ypatumų pokyčiai (pavyzdžiui, įvertinimo arba pasiskirstymo pokyčiai arba atrankusis nutraukimas neįprastai geros sveikatos draudėjų iniciatyva);
 - c) atsitiktiniai svyravimai arba
 - d) nustatomos nesikartojančios priežastys.
- B57. Subjektas tiria patirties pokyčių priežastis ir rengia naujus pinigų srautų ir tikimybių įverčius atsižvelgdamas į naujausią patirtį, ankstesnę patirtį ir kitą informaciją. B56 straipsnyje pateikto pavyzdžio rezultatas paprastai būtų tai, kad tikėtina išmokų mirties atveju dabartinė vertė keičiasi, bet mažiau nei 20 procentų. Jeigu B56 straipsnyje pateiktame pavyzdyje mirtingumo lygis toliau bus reikšmingai didesnis už ankstesnius įverčius ir tai lemia priežastys, kurios greičiausiai išliks, didelio mirtingumo scenarijams priskiriamas tikimybės įvertis padidės.
- B58. Ne rinkos kintamųjų įverčiai apima informaciją apie esamą draudžiamųjų įvykių lygį ir informaciją apie tendencijas. Pavyzdžiui, mirtingumo lygis ilgą laiką daugelyje šalių nuosekliai mažėjo. Nustatant įvykdymo pinigų srautus atsižvelgiama į tikimybes, kurios būtų priskirtos kiekvienam galimam tendencijų scenarijui, atsižvelgiant į visą pagrįstą ir patikrinamą informaciją, kurią galima gauti nepatiriant nepagrįstų išlaidų ir nededant nepagrįstų pastangų.
- B59. Jeigu draudimo sutarčių grupei priskiriami pinigų srautai jautrūs infliacijai, nustatant įvykdymo pinigų srautus panašiai atsižvelgiama į esamus galimų būsimų infliacijos normų įverčius. Kadangi infliacijos normos greičiausiai koreliuoja su palūkanų normomis, įvykdymo pinigų srautų įvertinimas pagal kiekvieną infliacijos scenarijų atspindi tikimybes taip, kad jos derėtų su tikimybėmis, nustatomomis pagal rinkos palūkanų normas, kuriomis remiamasi apskaičiuojant diskonto normą (žr. B51 straipsnį).
- B60. Vertindamas pinigų srautus, subjektas atsižvelgia į esamus lūkesčius dėl būsimųjų įvykių, kurie gali paveikti tuos pinigų srautus. Subjektas parengia pinigų srautų scenarijus, kurie atspindi tuos būsimuosius įvykius, taip pat parengia nešališkus kiekvieno scenarijaus tikimybės įverčius. Tačiau subjektas neatsižvelgia į esamus lūkesčius dėl būsimų teisės aktų pokyčių, dėl kurių dabartinė prievolė pagal esamą draudimo sutartį pakistų, jos nebeliktų arba atsirastų naujų prievolių tol, kol teisės akto pakeitimas iš esmės nėra priimtas.

Į sutarties ribas patenkantys pinigų srautai (34 straipsnis)

- B61. Scenarijaus pinigų srautų įverčiai apima visus į esamos sutarties ribas patenkančius pinigų srautus ir neapima jokių kitų pinigų srautų. Norėdamas nustatyti esamos sutarties ribas, subjektas taiko 2 straipsnį.
- B62. Daugelyje draudimo sutarčių yra elementų, kuriais draudėjams suteikiama galimybė imtis veiksmų ir pakeisti sumų, kurias jie gaus, dydį, laiką, pobūdį arba netikrumą dėl jų. Šie elementai – atnaujinimo pasirinkimo galimybės, išperkamosios sumos pasirinkimo galimybės, konvertavimo pasirinkimo galimybės ir pasirinkimo galimybės sustabdyti įmokų mokėjimus ir vis tiek gauti išmokas pagal sutartis. Draudimo sutarčių grupės vertinimas pagal tikėtiną vertę atspindi esamus subjekto įverčius, kaip grupės draudėjai naudosis turimomis pasirinkimo galimybėmis, o rizikos korekcija dėl nefinansinės rizikos atspindi esamus subjekto įverčius, kaip faktinis draudėjų elgesys gali skirtis nuo tikėtino elgesio. Šis reikalavimas nustatyti tikėtiną vertę taikomas nepriklausomai nuo sutarčių skaičiaus grupėje, pavyzdžiui, jis taikomas net tada, kai grupę sudaro viena sutartis. Taigi vertinant draudimo sutarčių grupę, negalima daryti prielaidos, jog yra 100 % tikimybė, kad draudėjai:
- a) nutrauks savo sutartis, jeigu yra tam tikra tikimybė, kad kai kurie draudėjai sutarčių nenutrauks arba
 - b) tęs sutartis, jeigu yra tam tikra tikimybė, kad kai kurie draudėjai jų netęs.
- B63. Kai draudimo sutarties emitentas pagal sutartį privalo atnaujinti arba kitaip pratęsti sutartį, jis taiko 34 straipsnį ir vertina, ar įmokos ir susiję pinigų srautai, kurie susidaro pagal atnaujintą sutartį, patenka į pradinės sutarties ribas.
- B64. 34 straipsnyje minima subjekto praktinė galimybė ateities datą (atnaujinimo datą) nustatyti kainą, kuri visapusiškai atspindėtų sutarties riziką nuo tos datos. Subjektas tokią praktinę galimybę turi, jeigu nėra suvaržymų, kurie neleistų subjektui nustatyti tokios kainos, kokią nustatytų tos datos išleidžiamai naujai sutarčiai, pasižymintčiai tais pačiais ypatumais kaip esama sutartis, arba jeigu jis gali iš dalies keisti išmokas, kad jos nuosekliai derėtų su kaina, kurią jis nustatys. Subjektas taip pat turi praktinę galimybę nustatyti kainą, kai gali perkainoti esamą sutartį taip, kad kaina atspindėtų bendrus draudimo sutarčių portfelio rizikos pokyčius, net jei kiekvienam konkrečiam draudėjui nustatyta kaina neatspindi to konkretaus draudėjo rizikos pokyčio. Vertindamas, ar turi praktinę galimybę nustatyti kainą, kuri visapusiškai atspindėtų sutarties arba portfelio riziką, subjektas nagrinėja visą riziką, kurią nagrinėtų atnaujinimo datą įvertindamas analogiškas sutartis dėl likusios paslaugos. Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje nustatydamas būsimųjų pinigų srautų įverčius, subjektas iš naujo įvertina draudimo sutarties ribas, kad galėtų įtraukti su materialinėmis subjekto teisėmis ir prievolėmis susijusių aplinkybių pokyčių poveikį.
- B65. Į draudimo sutarties ribas įtraukti pinigų srautai yra pinigų srautai, kurie yra tiesiogiai susiję su sutarties vykdymu, įskaitant pinigų srautus, kurių atžvilgiu subjektas savo nuožiūra nustato sumą arba laiką. Į ribas patenkantys pinigų srautai yra:
- a) draudėjo įmokos (įskaitant įmokų korekcijas ir dalimis mokamas įmokas) ir visi papildomi pinigų srautai, kurie susidaro dėl šių įmokų;
 - b) išmokos draudėjui (arba draudėjo vardu), įskaitant žalas, apie kurias jau pranešta, bet kurios dar neapmokėtos (t. y. žalos, apie kurias pranešta), patirtas žalas dėl įvykių, kurie įvyko, bet apie kurių žalas dar nepranešta, ir visas būsimas žalas, dėl kurių subjektas turi materialinių prievolių (žr. 34 straipsnį);
 - c) išmokos draudėjui (arba draudėjo vardu), kurios kinta pagal pagrindinių objektų grąžą;
 - d) išmokos draudėjui (arba draudėjo vardu), susidariusios dėl išvestinių finansinių priemonių, pavyzdžiui, į sutartį įterptų pasirinkimo galimybių ir garantijų, tiek, kiek tos pasirinkimo galimybės ir garantijos nėra atskirtos nuo draudimo sutarties (žr. 11 straipsnio a punktą);
 - e) draudimo įsigijimo pinigų srautų, kurie yra priskirtini portfeliui, kuriam priklauso sutartis, paskirstymas;

- f) žalų tvarkymo išlaidos (t. y. išlaidos, kurias subjektas patirs tirdamas, tvarkydamas ir sprendamas žalas pagal esamas draudimo sutartis, įskaitant teisinius mokesčius, mokesčius nuostolių sureguliuavimo specialistams, vidines žalų tyrimo ir išmokų pagal žalas tvarkymo išlaidas);
- g) išlaidos, kurias subjektas patirs teikdamas išmokas pagal sutartį natūra;
- h) draudimo liudijimo administravimo ir priežiūros išlaidos, pavyzdžiui, įmokų sąskaitų išrašymo išlaidos, draudimo liudijimų pakeitimų tvarkymo išlaidos (pavyzdžiui, konvertavimas ir atstatymas). Prie šių išlaidų taip pat priskiriami reguliarūs komisiniai mokesčiai, kuriuos numatoma mokėti tarpininkams, jeigu konkretus draudėjas toliau mokės į draudimo sutarties ribas patenkančias įmokas;
- i) sandorio mokesčiai (pavyzdžiui, įmokų mokesčiai, pridėtinės vertės mokesčiai, prekių ir paslaugų mokesčiai) bei rinkliavos (pavyzdžiui, priešgaisrinės apsaugos paslaugų rinkliavos, garantijų fondo įvertinimai), kurie susidaro tiesiogiai pagal esamas draudimo sutartis arba kuriuos galima prie jų pagrįstai ir nuosekliai priskirti;
- j) draudiko mokėjimai draudėjo mokestinėms prievolėms įvykdyti vykdant patikėtinio funkcijas ir su tuo susijusios gaunamos lėšos;
- k) galimos pinigų įplaukos iš susigrąžintų lėšų (likutinis turtas ir subrogacija), susijusių su būsimomis žalomis, kurios draudžiamos pagal esamas draudimo sutartis, ir galimi pinigų srautai iš susigrąžintų lėšų, susijusių su ankstesnėmis žalomis, ta apimtimi, kuria jų negalima pripažinti atskiru turtu;
- ka) išlaidos, kurias subjektas patirs:
 - i) vykdydamas investicinę veiklą, ta apimtimi, kuria tą veiklą subjektas vykdo siekdamas padidinti draudimo apsaugos išmokas draudėjams. Investicinė veikla didina draudimo apsaugos išmokas, jeigu subjektas tą veiklą vykdo tikėdamasis gauti investicijų grąžą, kuri bus naudinga draudėjams, jeigu įvyktų draudžiamasis įvykis;
 - ii) teikdamas su investavimu susijusią paslaugą draudimo sutarčių be tiesioginio dalyvavimo elementų draudėjams (žr. B119B straipsnį);
 - iii) teikdamas su investavimu susijusią paslaugą draudimo sutarčių su tiesioginio dalyvavimo elementais draudėjams;
- l) draudimo sutartims vykdyti tiesiogiai priskirtinų fiksuotų ir kintamųjų pridėtinų išlaidų (apskaitos, žmogiškųjų išteklių, informacinių technologijų ir palaikymo, statinių nusidėvėjimo, nuomos, techninės priežiūros ir komunalinių paslaugų išlaidų) paskirstymas. Tokios pridėtinės išlaidos paskirstomos sutarčių grupėms sistemingais ir racionaliais metodais, kurie nuosekliai taikomi visoms panašiais ypatumais pasižyminčioms išlaidoms;
- m) visos kitos išlaidos, kurias pagal sutarties sąlygas dengia draudėjas.

B66. Apskaičiuojant pinigų srautus, kurie susidarys, kai subjektas įvykdys esamą draudimo sutartį, neįtraukiami šie pinigų srautai:

- a) investicijų grąža. Investicijos pripažįstamos, vertinamos ir pateikiamos atskirai;
- b) pinigų srautai (išmokos arba gaunamos lėšos), kurie susidaro pagal turimas perdraudimo sutartis. Turimos perdraudimo sutartys pripažįstamos, vertinamos ir pateikiamos atskirai;
- c) pinigų srautai, kurie gali susidaryti pagal būsimas draudimo sutartis, t. y. į esamų sutarčių ribas nepatenkantys pinigų srautai (žr. 34–35 straipsnius);

- d) pinigų srautai, susiję su išlaidomis, kurių negalima tiesiogiai priskirti draudimo sutarčių portfeliui, kuriam priklauso sutartis, pavyzdžiui, kai kurios produktų kūrimo ir mokymo išlaidos. Tokios išlaidos pripažįstamos pelnu arba nuostoliais tada, kai patiriamos;
- e) pinigų srautai, kurie susidaro dėl neįprasto iššvaistytų darbo ar kitų sutarčiai vykdyti naudojamų išteklių kiekio. Tokios išlaidos pripažįstamos pelnu arba nuostoliais tada, kai patiriamos;
- f) pelno mokesčio mokėjimai ir gaunamos lėšos, kurias draudikas moka arba gauna ne vykdydamas patikėtinio funkcijas arba kurių konkrečiai pagal sutarties sąlygas nedengia draudėjas;
- g) pinigų srautai tarp skirtingų informaciją teikiančio subjekto komponentų, pavyzdžiui, draudėjo lėšų ir akcininko lėšų, jeigu dėl šių pinigų srautų nepakinta suma, kuri bus mokama draudėjams;
- h) pinigų srautai, susidarantys tarp komponentų, atskirtų nuo draudimo sutarties ir registruojamų apskaitoje pagal kitus taikytinus standartus (žr. 10–13 straipsnius).

B66A. Gali būti reikalaujama, kad subjektas, prieš pripažindamas draudimo sutarčių grupę, pripažintų turtą arba išipareigojimą, susidariusį dėl pinigų srautų, susijusių su draudimo sutarčių grupe, išskyrus draudimo išigijimo pinigų srautus, dėl to, kad pinigų srautai susidaro, arba dėl kito TFAS reikalavimų. Pinigų srautai yra susiję su draudimo sutarčių grupe, jeigu tie pinigų srautai būtų buvę įtraukti į įvykdymo pinigų srautus grupės pirminio pripažinimo datą tuo atveju, jei jie būtų buvę sumokėti arba gauti po tos datos. Kad galėtų taikyti 38 straipsnio c punkto ii papunktį, subjektas turi nutraukti tokio turto ar išipareigojimo pripažinimą ta apimtimi, kuria turtas arba išipareigojimas nebūtų pripažįstamas atskirai nuo draudimo sutarčių grupės, jeigu pinigų srautas būtų susidaręs arba TFAS būtų taikytas draudimo sutarčių grupės pirminio pripažinimo datą.

Sutartys, kurių pinigų srautai daro poveikį kitų sutarčių draudėjams mokamiems pinigų srautams arba kurių pinigų srautams daro poveikį kitų sutarčių draudėjams mokami pinigų srautai

B67. Kai kurios draudimo sutartys daro poveikį kitų sutarčių draudėjams mokamiems pinigų srautams, nes reikalaujama, kad:

- a) draudėjas dalytųsi su kitų sutarčių draudėjais to paties nurodyto pagrindinių objektų fondo grąža ir
- b) arba:
 - i) draudėjas sutiktų sumažinti savo grąžos iš pagrindinių objektų dalį dėl mokėjimų kitų sutarčių draudėjams, kuriems priklauso to paties junginio dalis, įskaitant mokėjimus pagal garantijas, suteiktas šių kitų sutarčių draudėjams, arba
 - ii) kitų sutarčių draudėjai sutiktų sumažinti savo grąžos iš pagrindinių objektų dalį dėl mokėjimų draudėjui, įskaitant mokėjimus pagal draudėjui suteiktas garantijas.

B68. Kartais tokios sutartys turės įtakos į kitas grupes įtrauktų sutarčių draudėjams mokamiems pinigų srautams. Kiekvienos grupės įvykdymo pinigų srautai atspindi, kiek pagal grupės sutartis subjektui turi įtakos tikėtini tos grupės draudėjams arba kitos grupės draudėjams mokami pinigų srautai. Todėl grupės įvykdymo pinigų srautai:

- a) apima mokėjimus, kurie susidaro pagal esamų sutarčių sąlygas, kitų grupių sutarčių draudėjams, nepriklausomai nuo to, ar šiuos mokėjimus numatoma atlikti dabartiniams, ar būsimiems draudėjams, ir
- b) neapima mokėjimų grupės draudėjams, kurie pagal a punktą įtraukti į kitos grupės įvykdymo pinigų srautus.

- B69. Pavyzdžiui, jeigu vienos grupės draudėjams tenkančios pagrindinių objektų grąžos dalies mokėjimai yra sumažinami nuo 350 iki 250 PV dėl garantuotos sumos išmokų kitos grupės draudėjams, į pirmosios grupės įvykdymo pinigų srautus 100 PV išmokos būtų įskaičiuotos (t. y. jos būtų 350 PV), o iš antrosios grupės įvykdymo pinigų srautų 100 PV garantuota suma būtų atimta.
- B70. Norint nustatyti sutarčių grupių įvykdymo pinigų srautus, kurie daro įtaką kitų grupių sutarčių draudėjams mokamiems pinigų srautams arba kuriems daro įtaką kitų grupių sutarčių draudėjams mokami pinigų srautai, galima taikyti įvairius praktinius metodus. Kai kuriais atvejais subjektas gali turėti galimybę pagrindinių objektų pokytį ir dėl to atsiradusių pinigų srautų pokytį nustatyti tik aukštesniu jungimo lygmeniu nei grupės. Tokiais atvejais subjektas pagrindinių objektų pokyčio poveikį sistemingai ir racionaliai paskirsto kiekvienai grupei.
- B71. Kai pagal vienos grupės sutartis suteikiamos visos draudimo sutarčių paslaugos, įvykdymo pinigų srautai vis tiek gali apimti mokėjimus, kuriuos numatoma atlikti esamiems kitų grupių draudėjams arba būsimiems draudėjams. Subjektas neprivalo šių įvykdymo pinigų srautų toliau priskirti konkrečioms grupėms, bet užuot tai daręs jis gali pripažinti ir vertinti išipareigojimą, susijusį su visose grupėse susidarančiais įvykdymo pinigų srautais.

Diskonto normos (36 straipsnis)

- B72. Taikydamas 17-ąjį TFAS subjektas naudoja šias diskonto normas:
- a) įvykdymo pinigų srautams vertinti – dabartines diskonto normas pagal 36 straipsnį;
 - b) norint nustatyti, kokios palūkanos susikaups nuo sutartinės paslaugos maržos taikant 44 straipsnio b punktą pagal draudimo sutartis be tiesioginio dalyvavimo elementų, – diskonto normas, nustatytas sutarčių grupės pirminio pripažinimo datą, 36 straipsnį taikant nominaliesiems pinigų srautams, kurie nekinta pagal jokių pagrindinių objektų grąžą;
 - c) vertinant sutartinės paslaugos maržos pokyčius pagal B96 straipsnio a–b punktus ir B96 straipsnio d punktą pagal draudimo sutartis be tiesioginio dalyvavimo elementų – diskonto normas, nustatytas pirminio pripažinimo metu pagal 36 straipsnį;
 - d) sutarčių grupių, kurioms taikomas įmokų paskirstymo metodas ir kurioms būdingas reikšmingas finansavimo komponentas, atveju norint pakoreguoti likusios draudimo apsaugos išipareigojimo sumą pagal 56 straipsnį – diskonto normas, nustatytas pirminio pripažinimo metu pagal 36 straipsnį;
 - e) jeigu subjektas nusprendžia skaidyti draudimo finansines pajamas arba sąnaudas į pelną arba nuostolius ir kitas bendrąsias pajamas (žr. 88 straipsnį), norėdamas nustatyti draudimo finansinių pajamų arba sąnaudų, įtraukiamų į pelną arba nuostolius, sumą:
 - i) draudimo sutarčių grupių, pagal kurias su finansine rizika susijusių prielaidų pokyčiai nedaro reikšmingo poveikio draudėjams mokamoms sumoms, atveju taikant B131 straipsnį – diskonto normas, nustatytas sutarčių grupės pirminio pripažinimo metu, 36 straipsnį taikant nominaliesiems pinigų srautams, kurie nekinta pagal jokių pagrindinių objektų grąžą;
 - ii) draudimo sutarčių, pagal kurias su finansine rizika susijusių prielaidų pokyčiai daro reikšmingą poveikį draudėjams mokamoms sumoms, atveju taikant B132 straipsnio a punkto i papunktį – diskonto normas, kuriomis remiantis tolygiai paskirstomos likusios pataisytos tikėtinos likusio sutarčių grupės galiojimo laikotarpio finansinės pajamos arba sąnaudos ir
 - iii) sutarčių grupių, kurioms taikomas įmokų paskirstymo metodas pagal 59 straipsnio b punktą ir B133 straipsnį, atveju – patirtų žalų datą nustatytas diskonto normas, 36 straipsnį taikant nominaliesiems pinigų srautams, kurie nekinta pagal jokių pagrindinių objektų grąžą.

- B73. Norėdamas nustatyti B72 straipsnio b–e punktuose nurodytas pirminio pripažinimo datos sutarčių grupės diskonto normas, subjektas gali taikyti laikotarpio, kuriuo išleistos grupės sutartys (pagal 22 straipsnį jis negali būti ilgesnis negu vieni metai), diskonto normų svertinį vidurkį.
- B74. Siekiant išvengti dvigubo įskaitymo arba neįskaitymo, diskonto normų įverčiai dera su kitais draudimo sutartims vertinti naudojamais įverčiais, pavyzdžiui: Pavyzdžiui:
- a) pinigų srautai, kurie nekinta pagal jokių pagrindinių objektų grąžą, diskontuojami taikant normas, kurios niekaip neatspindi tokio kintamumo;
 - b) pinigų srautai, kurie kinta pagal kurių nors finansinių pagrindinių objektų grąžą:
 - i) diskontuojami taikant normas, kurios atspindi šį kintamumą, arba
 - ii) koreguojami pagal šio kintamumo poveikį ir diskontuojami taikant normą, kuri atspindi atliktą korekciją;
 - c) nominalieji pinigų srautai (t. y. pinigų srautai, į kuriuos įskaičiuotas infliacijos poveikis) diskontuojami taikant normas, į kurias įskaičiuotas infliacijos poveikis, ir
 - d) tikrieji pinigų srautai (t. y. pinigų srautai, į kuriuos neįskaičiuotas infliacijos poveikis) diskontuojami taikant normas, į kurias infliacijos poveikis neįskaičiuotas.
- B75. B74 straipsnio b punkte reikalaujama, kad pinigų srautai, kurie kinta pagal pagrindinių objektų grąžą, būtų diskontuojami taikant normas, kurios atspindi šį kintamumą, arba būtų pakoreguoti pagal šio kintamumo poveikį ir diskontuojami taikant atliktą korekciją atspindinčią normą. Kintamumas yra svarbus veiksnys, nepriklausomai nuo to, ar jis atsiranda pagal sutarties sąlygas, ar dėl to, kad subjektas naudoja savo nuožiūra, taip pat nepriklausomai nuo to, ar subjektas turi pagrindinius objektus.
- B76. Pinigų srautai, kurie kinta pagal kintamosios grąžos pagrindinių objektų grąžą, tačiau kuriems galioja minimalios grąžos garantija, kinta ne vien pagal pagrindinių objektų grąžą, net kai garantuota suma yra mažesnė už tikėtiną pagrindinių objektų grąžą. Todėl subjektas koreguoja normą, kuri atspindi pagrindinių objektų grąžos kintamumą, pagal garantijos poveikį, net jeigu garantuota suma yra mažesnė už tikėtiną pagrindinių objektų grąžą.
- B77. 17-ajame TFAS nėra reikalaujama, kad subjektas skirstytų apskaičiuotuosius pinigų srautus į tuos, kurie kinta, ir tuos, kurie nekinta pagal pagrindinių objektų grąžą. Jeigu subjektas įvertintų pinigų srautų taip neskirsto, jis taiko visiems įvertintiems pinigų srautams tinkančias diskonto normas. Pavyzdžiui, taiko tikimybinio modeliavimo metodus arba neutralaus rizikos atžvilgiu vertinimo metodus.
- B78. Diskonto normos apima tik svarbius veiksnys, t. y. veiksnys, kurie atsiranda dėl pinigų laiko vertės, pinigų srautų ypatumų ir draudimo sutarčių likvidumo ypatumų. Tokias diskonto normas tiesiogiai stebėti rinkoje gali nebūti galimybių. Taigi, jeigu stebimų tais pačiais ypatumais pasižyminčios priemonės rinkos normų nėra arba jeigu stebimos panašių priemonių rinkos normos yra, bet jose atskirai nenurodyti veiksniai, pagal kuriuos priemonė atskiriama nuo draudimo sutarčių, subjektas apskaičiuoja reikiamų normų įverčius. 17-ajame TFAS nėra reikalaujama taikyti konkretų diskonto normų įverčių apskaičiavimo metodą. Taikydamas įverčių apskaičiavimo metodą subjektas:
- a) kuo daugiau remiasi stebimais duomenimis (žr. B44 straipsnį) ir atsižvelgia į visą pagrįstą ir patvirtinamą išorės ir vidaus informaciją apie ne rinkos kintamuosius, kurią gali gauti nepatirdamas nepagrįstų išlaidų ir nedėdamas nepagrįstų pastangų (žr. B49 straipsnį). Ypač pažymėtina, kad taikomos diskonto normos negali prieštarauti jokiems turimiems ir svarbiems rinkos duomenims ir jokie taikomi ne rinkos kintamieji negali prieštarauti stebimiems rinkos kintamiesiems;
 - b) atsižvelgia į esamas rinkos sąlygas iš rinkos dalyvio perspektyvos;

- c) padarydamas sprendimą nustato vertinamų draudimo sutarčių ir priemonės, kurios stebimos rinkos kainos yra žinomos, ypatumų panašumo laipsnį bei koreguoja tas kainas taip, kad atspindėtų jų skirtumus.
- B79. Jeigu draudimo sutarčių pinigų srautai nekinta pagal pagrindinių straipsnių grąžą, diskonto norma atspindi priemonių, kurių turėtojas nepatiria jokios kredito rizikos arba patiria nedidelę kredito riziką, pelningumo kreivę atitinkama valiuta, kuri pakoreguojama pagal draudimo sutarčių grupės likvidumo ypatumus. Atliekant šią korekciją, atsižvelgiama į draudimo sutarčių grupės ir pelningumo kreivei nustatyti naudojamo turto likvidumo ypatumų skirtumą. Pelningumo kreivės atspindi turtą, kuriuo prekiaujama aktyviose rinkose ir kurį jo turėtojas paprastai gali lengvai bet kuriuo metu parduoti, nepatirdamas reikšmingų išlaidų. Pagal kai kurias draudimo sutartis subjekto, priešingai, negalima priversti sumokėti išmokas anksčiau, negu įvyko draudžiamieji įvykiai, arba anksčiau, negu sukako sutartyse nustatytos datos.
- B80. Todėl jeigu draudimo sutarčių pinigų srautai nekinta pagal pagrindinių objektų grąžą, subjektas gali nustatyti diskonto normas koreguodamas likvidaus nerizikingo turto pelningumo kreivę pagal finansinių priemonių, kurių normos stebimos rinkoje, ir draudimo sutarčių likvidumo ypatumų skirtumus (principas „iš apačios į viršų“).
- B81. Kitu atveju subjektas gali nustatyti reikiamas draudimo sutarčių diskonto normas pagal pelningumo kreivę, kuri atspindi esamas rinkos grąžos normas, taikomas nustatant tikrąją orientacinio turto portfelio vertę (principas „iš viršaus į apačią“). Subjektas koreguoja šią pelningumo kreivę ir pašalina visus draudimo sutartims nesvarbius veiksnius, tačiau pelningumo kreivės neprivalo koreguoti pagal draudimo sutarčių ir orientacinio portfelio likvidumo ypatumų skirtumus.
- B82. Vertinant B81 straipsnyje nurodytą pelningumo kreivę:
- a) jeigu yra informacijos apie aktyvioje rinkoje stebimas orientacinio portfelio turto rinkos kainas, subjektas remiasi tomis kainomis (pagal 13-ojo TFAS 69 straipsnį);
- b) jeigu rinka nėra aktyvi, subjektas koreguoja stebimas panašaus turto rinkos kainas, kad jos būtų panašios į vertinamo turto rinkos kainas (pagal 13-ojo TFAS 83 straipsnį);
- c) jeigu orientacinio portfelio turto rinkos nėra, subjektas taiko įverčių apskaičiavimo metodą. Tokiam turtui (pagal 13-ojo TFAS 89 straipsnį) subjektas:
- i) remdamasis tomis aplinkybėmis turima tiksliausia informacija, parengia nestebimus duomenis. Į šiuos duomenis galima įtraukti paties subjekto duomenis. Remdamasis 17-uju TFAS, subjektas gali daugiau svarbos suteikti ilgalaikiams įverčiams, o ne trumpalaikiams svyravimams, ir
- ii) atsižvelgdamas į visą pagrįstai prieinamą informaciją apie rinkos dalyvio prielaidas, jis koreguoja šiuos duomenis.
- B83. Koreguodamas pelningumo kreivę subjektas koreguoja stebėtas panašiais ypatumais pasižyminčių priemonių naujausių sandorių rinkos normas pagal rinkos veiksnų pokyčius, įvykusius nuo sandorio datos, ir koreguoja stebimas rinkos normas, kad jos atspindėtų vertinamos priemonės ir priemonių, kurių sandorių kainos yra stebimos, skirtingumą. Draudimo sutarčių pinigų srautų, kurie nekinta pagal orientacinio portfelio turto grąžą, atveju tokios korekcijos:
- a) apima korekcijas pagal portfelio turto pinigų srautų ir draudimo sutarčių pinigų srautų sumos, laiko ir netikrumo dėl jų skirtumus ir
- b) neapima rinkos rizikos priedų dėl kredito rizikos, kurie yra svarbūs tik į orientacinį portfelį įtrauktam turtui.

- B84. Iš esmės, jeigu draudimo sutarčių pinigų srautai nekinta pagal orientacinio portfelio grąžą, turėtų būti viena nelikvidaus nerizikingo turto pelningumo kreivė, kurioje būtų pašalintas visas netikrumas dėl pinigų srautų sumos ir laiko. Tačiau praktiškai taikant metodus „iš apačios į viršų“ ir „iš viršaus į apačią“ galima gauti skirtingas pelningumo kreives, net ir ta pačia valiuta. Taip yra dėl pagal kiekvieną metodą atliekamoms korekcijoms būdingų trūkumų ir dėl to, kad pagal metodą „iš viršaus į apačią“ korekcijos dėl įvairių likvidumo ypatumų gali būti nepakankamos. Subjektas neprivalo sutikrinti pagal pasirinktą metodą nustatytos diskonto normos ir diskonto normos, kuri būtų buvusi nustatyta pagal kitą metodą.
- B85. 17-ajame TFAS nenustatyti orientacinio turto portfelio, naudojamo taikant B81 straipsnį, apribojimai. Tačiau norint pašalinti veiksnius, kurie nėra svarbūs draudimo sutartims, mažiau korekcijų reikėtų atlikti tada, kai orientacinis turto portfelis pasižymi panašiais ypatumais. Pavyzdžiui, jeigu draudimo sutarčių pinigų srautai nekinta pagal pagrindinių objektų grąžą, mažiau korekcijų reikėtų atlikti tada, jeigu subjektas pirmiausia naudotų skolos priemones, o ne nuosavo kapitalo priemones. Skolos priemonių atveju iš bendro obligacijų pelningumo būtų siekiama pašalinti kredito rizikos ir kitų veiksnių, kurie draudimo sutartims nėra svarbūs, poveikį. Vienas iš kredito rizikos poveikio įvertinimo būdų yra kaip orientaciniu rodikliu remtis kredito išvesinės finansinės priemonės rinkos kaina.

Rizikos korekcija dėl nefinansinės rizikos (37 straipsnis)

- B86. Rizikos korekcija dėl nefinansinės rizikos susijusi su rizika, kylančia iš draudimo sutarčių, išskyrus finansinę riziką. Finansinė rizika įskaičiuojama į būsimųjų pinigų srautų įverčius arba į diskonto normą, kuri naudojama pinigų srautams koreguoti. Rizika, įtraukiama į rizikos korekciją dėl nefinansinės rizikos, yra draudimo rizika ir kita nefinansinė rizika, pavyzdžiui, sutarties nutraukimo ir sąnaudų rizika (žr. B14 straipsnį).
- B87. Riziką koreguojant dėl draudimo sutarčių nefinansinės rizikos įvertinama, kokios kompensacijos subjektui reikėtų, kad subjektui nebebūtų skirtumo tarp:

- a) įsipareigojimo, kurio galimi rezultatai dėl nefinansinės rizikos gali būti įvairūs, įvykdymo ir
- b) įsipareigojimo, dėl kurio susidarys fiksuoti pinigų srautai, kurių tikėtina dabartinė vertė bus tokia pati kaip draudimo sutarčių, įvykdymo.

Pavyzdžiui, koreguojant riziką dėl nefinansinės rizikos būtų vertinama, kokios kompensacijos subjektui reikėtų, kad jam nebūtų svarbu, kuris įsipareigojimas bus įvykdytas: ar tas, kuris dėl nefinansinės rizikos gali būti 90 PV (50 % tikimybė) arba 110 PV (50 % tikimybė), ar fiksuotas 100 PV įsipareigojimas. Taip riziką koreguojant dėl nefinansinės rizikos finansinių ataskaitų vartotojams suteikiama informacijos apie tai, kokią sumą subjektas nustato už nefinansinės rizikos keliamą netikrumą dėl pinigų srautų sumos ir laiko.

- B88. Kadangi rizikos korekcija dėl nefinansinės rizikos atspindi tai, kokios kompensacijos subjektui reikėtų, kad jis prisiimtų nefinansinę riziką, kylančią dėl netikrumo dėl pinigų srautų sumos ir laiko, rizikos korekcija dėl nefinansinės rizikos taip pat atspindi:
- a) diversifikavimo naudos, kurią subjektas įskaičiuoja nustatydamas jam reikalingą kompensaciją už tos rizikos prisiėmimą, laipsnį ir
 - b) tiek palankius, tiek nepalankius rezultatus, atspindėdama subjekto nenoro rizikuoti laipsnį.

- B89. Rizikos korekcijos dėl nefinansinės rizikos tikslas yra įvertinti netikrumo dėl pinigų srautų, atsiradusio pagal draudimo sutartis, išskyrus dėl finansinės rizikos atsiradusį netikrumą, poveikį. Todėl rizikos korekcija dėl nefinansinės rizikos atspindi visą su draudimo sutartimis susijusią nefinansinę riziką. Ji neatspindi rizikos, kuri kyla ne pagal draudimo sutartis, pavyzdžiui, bendrosios operacinės rizikos.

- B90. Rizikos korekcija dėl nefinansinės rizikos aiškiai įtraukiama į vertinimą. Rizikos korekcija dėl nefinansinės rizikos pagal pobūdį yra atskirta nuo būsimųjų pinigų srautų įverčių ir diskonto normų, kuriomis koreguojami šie pinigų srautai. Subjektas negali rizikos korekcijos dėl nefinansinės rizikos įskaičiuoti dukart, pavyzdžiui, nustatydamas būsimųjų pinigų srautų įverčius arba diskonto normas netiesiogiai įtraukti ir rizikos korekciją dėl nefinansinės rizikos. Į pagal 120 straipsnį atskleidžiamas diskonto normas negalima įtraukti jokių netiesioginių korekcijų dėl nefinansinės rizikos.
- B91. 17-ajame TFAS nenurodyta, kokį (-ius) įverčių apskaičiavimo metodą (-us) taikyti rizikos korekcijai dėl nefinansinės rizikos nustatyti. Tačiau tam, kad rizikos korekcija dėl nefinansinės rizikos atspindėtų, kokios kompensacijos subjektui reikėtų, kad jis prisiimtų nefinansinę riziką, ji turi pasižymėti šiais ypatumais:
- a) rizikos korekcija dėl retai pasitaikančios didelio poveikio nefinansinės rizikos bus didesnė negu dėl dažnai pasitaikančios mažo poveikio rizikos;
 - b) jeigu rizika panaši, rizikos korekcija dėl nefinansinės rizikos bus didesnė ilgesnės trukmės sutartims negu trumpesnės trukmės sutartims;
 - c) rizikos korekcija dėl nefinansinės rizikos bus didesnė, kai rizikos tikimybinis skirstinys yra platesnis, negu tada, kai skirstinys yra siauresnis;
 - d) kuo mažiau žinoma apie esamą įvertį ir jo tendenciją, tuo didesnė bus rizikos korekcija dėl nefinansinės rizikos, ir
 - e) ta apimtimi, kuria dėl įgyjamos patirties mažėja netikrumas dėl pinigų srautų sumos ir laiko, rizikos korekcija dėl nefinansinės rizikos mažėja, ir atvirkščiai.
- B92. Norėdamas nustatyti tinkamą įverčių apskaičiavimo metodą rizikos korekcijai dėl nefinansinės rizikos atlikti, subjektas padaro sprendimą. Darydamas tą sprendimą subjektas taip pat atsižvelgia į tai, ar pagal tą metodą informacija atskleidžiama glaustai ir informatyviai, kad finansinių ataskaitų vartotojai galėtų palyginti subjekto ir kitų subjektų veiklos rezultatus. Pagal 119 straipsnį reikalaujama, kad tais atvejais, kai subjektas taiko kitą, ne pasiklovimo lygio, metodą rizikos korekcijai dėl nefinansinės rizikos nustatyti, jis atskleistų, kokį metodą taikė, ir nurodytų pagal tą metodą gautus rezultatus atitinkantį pasiklovimo lygį.

Pirminis draudimo sutarčių perdavimo ir verslo jungimo pripažinimas (39 straipsnis)

- B93. Jeigu subjektas išleistas draudimo sutartis arba turimas perdraudimo sutartis įsigyja pagal draudimo sutarčių, kurios nesudaro verslo, perdavimo sandorį arba verslo jungimo sandorį, kuriam taikomas 3-iasis TFAS, subjektas pagal 14–24 straipsnius įsigytas sutarčių grupes sugrupuoja taip, lyg šias sutartis būtų sudaręs sandorio datą.
- B94. Subjektas panaudoja už sutartis gautą arba sumokėtą atlygį kaip gautų įmokų pakaitinį rodiklį. Už sutartis gautas arba sumokėtas atlygis neapima už joki kitą pagal tą patį sandorį įsigytą turtą ir įsipareigojimus gauto arba sumokėto atlygio. Verslo jungimo, kuriam taikomas 3-iasis TFAS, atveju gautas arba sumokėtas atlygis yra tikroji tos datos sutarčių vertė. Nustatydamas tą tikrąją vertę, subjektas netaiko 13-ojo TFAS 47 straipsnio (dėl paklausos kriterijų).
- B95. Jeigu likusios draudimo apsaugos įsipareigojimui netaikomas 55–59 ir 69–70A straipsniuose nurodytas įmokų paskirstymo metodas, pirminio pripažinimo metu sutartinės paslaugos marža apskaičiuojama 38 straipsnį taikant įsigytoms išleistoms draudimo sutartims, o 65 straipsnį taikant įsigytoms turimoms perdraudimo sutartims, o už sutartis gautas arba sumokėtas atlygis naudojamas kaip pirminio pripažinimo datos gautų arba sumokėtų įmokų pakaitinis rodiklis.
- B95A. Jeigu įsigytos išleistos draudimo sutartys yra nuostolingos, pagal 47 straipsnį sumą, kuria įvykdymo pinigų srautai viršija sumokėtą arba gautą atlygį, subjektas pripažįsta prestižo dalimi arba pirkimo pigiau negu rinkos kaina pelnu (jei sutartys įsigytos pagal verslo jungimo sandorį, kuriam taikomas 3-iasis TFAS) arba nuostoliais pelno ar nuostolių dalyje (jei sutartys įsigytos pagal perdavimo sandorį). Subjektas nustato šiai viršijančiai sumai tenkantį likusios draudimo apsaugos įsipareigojimo nuostolių komponentą ir pagal 49–52 straipsnius paskirsto paskesnius įvykdymo pinigų srautų pokyčius tam nuostolių komponentui.

B95B. Subjektas nustato turimų perdraudimo sutarčių grupės, kuriai taikomi 66A–66B straipsniai, likusios draudimo apsaugos turto nuostolių susigrąžinimo komponentą sandorio datą padaugindamas:

- a) pagrindinių draudimo sutarčių likusios draudimo apsaugos išpareigojimo nuostolio komponentą sandorio datą ir
- b) žalių, susijusių su pagrindinėmis draudimo sutartimis, procentinę dalį, kurią subjektas tikisi susigrąžinti iš turimų perdraudimo sutarčių grupės sandorio datą.

B95C. Nuostolių susigrąžinimo komponento sumą, nustatytą pagal B95B straipsnį, subjektas pripažįsta prestižo dalimi arba pirkimo pigiau negu rinkos kaina pelnu (jei turimos perdraudimo sutartys išgytos pagal verslo jungimo sandorį, kuriam taikomas 3-iasis TFAS) arba pajamomis pelno ar nuostolių dalyje (jei sutartys išgytos pagal perdavimo sandorį).

B95D. Taikydamas 14–22 straipsnius sandorio datą subjektas gali į nuostolingą draudimo sutarčių grupę įtraukti tiek nuostolingas draudimo sutartis, įtrauktas į turimų perdraudimo sutarčių grupę, tiek nuostolingas sutartis, neįtrauktas į turimų perdraudimo sutarčių grupę. Kad tokiais atvejais galėtų taikyti B95B straipsnį, subjektas, siekdamas nustatyti draudimo sutarčių grupės nuostolių komponento dalį, susijusią su draudimo sutartimis, įtrauktomis į turimų perdraudimo sutarčių grupę, naudoja sistemingą ir racionalų paskirstymo pagrindą.

Turtas, susidaręs dėl draudimo įsigijimo pinigų srautų

B95E. Jeigu subjektas išleistas draudimo sutartis įsigyja pagal draudimo sutarčių, kurios nesudaro verslo, perdavimo sandorį arba verslo jungimo sandorį, kuriam taikomas 3-iasis TFAS, subjektas pripažįsta turtą, susidariusį dėl draudimo įsigijimo pinigų srautų, tikrąją vertę sandorio datą dėl teisių įgyti:

- a) būsimas draudimo sutartis, kurios yra atnaujintos sandorio datą pripažintos draudimo sutartys, ir
- b) būsimas draudimo sutartis, išskyrus nurodytąsias a punkte, po sandorio datos, dar kartą nemokant draudimo įsigijimo pinigų srautų, kuriuos įsigytasis subjektas jau sumokėjo ir kurie yra tiesiogiai priskirtini susijusiam draudimo sutarčių portfeliui.

B95F. Sandorio datą jokio turto, susidariusio dėl draudimo įsigijimo pinigų srautų, suma į įgytos draudimo sutarčių grupės vertinimą pagal B93–B95A straipsnius neįtraukiama.

Draudimo sutarčių be tiesioginio dalyvavimo elementų sutartinės paslaugos maržos balansinės vertės pokyčiai (44 straipsnis)

B96. Draudimo sutarčių be tiesioginio dalyvavimo elementų atveju pagal 44 straipsnio c punktą yra reikalaujama, kad draudimo sutarčių grupės sutartinės paslaugos marža būtų koreguojama pagal įvykdymo pinigų srautų pokyčius, susijusius su būsima paslauga. Šie pokyčiai yra:

- a) praeities duomenimis paremtos korekcijos, atliekamos dėl įmokų, gautų per laikotarpį už būsimą paslaugą, ir susijusių pinigų srautų, pavyzdžiui, draudimo įsigijimo pinigų srautų ir įmokų mokesčių, vertinamų pagal B72 straipsnio c punkte nurodytas diskonto normas;
- b) likusios draudimo apsaugos išpareigojimo būsimųjų pinigų srautų dabartinės vertės įverčių pokyčiai, išskyrus B97 straipsnio a punkte nurodytus pokyčius, vertinami pagal B72 straipsnio c punkte nurodytas diskonto normas;
- c) investicinio komponento, kurio mokėjimo terminas numatytas per laikotarpį, ir faktinio investicinio komponento, kurio mokėjimo terminas sueina per laikotarpį, skirtumai. Tie skirtumai nustatomi lyginant:
 - i) faktinį investicinį komponentą, kurio mokėjimo terminas sueina per laikotarpį, ir ii) mokėjimą per laikotarpį, kuris buvo numatytas laikotarpio pradžioje, pridėjus bet kokias draudimo finansines pajamas arba sąnaudas, susijusias su tuo numatomu mokėjimu, prieš sueinant mokėjimo terminui;

- ca) bet kokios paskolos draudėjui, kurios grąžinimo terminas numatytas per laikotarpį, ir faktinės paskolos draudėjui, kurios grąžinimo terminas sueina per laikotarpį, skirtumai. Tie skirtumai nustatomi lyginant: i) faktinę paskolą draudėjui, kurios grąžinimo terminas sueina per laikotarpį, ir ii) grąžinimą per laikotarpį, kuris buvo numatytas laikotarpio pradžioje, pridėjus bet kokias draudimo finansines pajamas arba sąnaudas, susijusias su tuo numatomu grąžinimu, prieš sueinant grąžinimo terminui;
- d) rizikos korekcijos dėl nefinansinės rizikos, pokyčiai, susiję su būsima paslauga. Subjektas neprivalo skaidyti rizikos korekcijos dėl nefinansinės rizikos pokyčio į: i) pokytį, susijusį su nefinansine rizika, ir ii) pinigų laiko vertės poveikį ir pinigų laiko vertės pokyčius. Jeigu subjektas tokį skaidymą atlieka, jis turi koreguoti sutartinės paslaugos maržą dėl pokyčio, susijusio su nefinansine rizika, vertinamo pagal B72 straipsnio c punkte nurodytas diskonto normas.
- B97. Subjektas nekoreguoja draudimo sutarčių be tiesioginio dalyvavimo elementų grupės sutartinės paslaugos maržos pagal toliau nurodytus įvykdymo pinigų srautų pokyčius, nes jie nėra susiję su būsima paslauga:
- a) pinigų laiko vertės ir pinigų laiko vertės pokyčių poveikį, finansinės rizikos ir finansinės rizikos pokyčių poveikį. Šis poveikis yra:
- i) poveikis (jei jis yra) įvertintiems būsiesiems pinigų srautams;
- ii) poveikis, jei išskiriamas, rizikos korekcijai dėl nefinansinės rizikos ir
- iii) diskonto normos pokyčio poveikis;
- b) su patirtų žalų išipareigojimu susijusių įvykdymo pinigų srautų įverčių pokyčius;
- c) praeities duomenimis paremtas korekcijas, išskyrus aprašytąsias B96 straipsnio a punkte.
- B98. Kai kurių draudimo sutarčių be tiesioginio dalyvavimo elementų sąlygose subjektui suteikiama diskrecijos teisė planuoti draudėjams mokėtinus pinigų srautus. Laikoma, kad savo nuožiūra planuojamų pinigų srautų pokytis yra susijęs su būsima paslauga, tad sutartinės paslaugos marža yra atitinkamai koreguojama. Norėdamas nustatyti, kaip įvertinti savo nuožiūra planuojamų pinigų srautų pokytį, subjektas sudarydamas sutartį nurodo, koku pagrindu remdamasis numato nustatyti savo išipareigojimą pagal sutartį, pavyzdžiui, remdamasis fiksuota palūkanų norma arba grąža, kuri kinta pagal nurodyto turto grąžą.
- B99. Remdamasis šiomis sąlygomis subjektas atskiria prielaidų, susijusių su finansine rizika, kuri patiriama dėl to išipareigojimo, pokyčių poveikį (dėl kurio sutartinės paslaugos marža nekoreguojama) ir savo nuožiūra planuojamų to išipareigojimo pokyčių poveikį (dėl kurio sutartinės paslaugos marža koreguojama).
- B100. Jeigu subjektas sudarydamas sutartį negali nurodyti, ką laiko savo išipareigojimu pagal sutartį, o ką – savo nuožiūra, jis išipareigojimu laiko grąžą, kuri sutarties sudarymo metu netiesiogiai įtraukta į įvykdymo pinigų srautų įvertį ir atnaujinta pagal esamas su finansine rizika susijusias prielaidas.
- Draudimo sutarčių su tiesioginio dalyvavimo elementais sutartinės paslaugos maržos balansinės vertės pokyčiai (45 straipsnis)**
- B101. Draudimo sutartys su tiesioginio dalyvavimo elementais yra draudimo sutartys, kurios iš esmės yra su investavimu susijusių paslaugų sutartys, pagal kurias subjektas pažada pagrindiniais objektais pagrįstą investicijų grąžą. Taigi, tai yra draudimo sutartys:
- a) kurių sąlygose nurodoma, kad draudėjas dalyvauja aiškiai apibrėžto pagrindinių objektų fondo dalyje (žr. B105–B106 straipsnius);

- b) pagal kurias subjektas numato sumokėti draudėjui sumą, lygią reikšmingai pagrindinių objektų grąžos tikrosios vertės daliai (žr. B107 straipsnį), ir
- c) pagal kurias subjektas numato, kad reikšminga visų draudėjui mokėtinų sumų pokyčių dalis atitiks pagrindinių objektų tikrosios vertės pokyčius (žr. B107 straipsnį).

B102. Vertindamas, ar B101 straipsnio sąlygos įvykdytos, subjektas vadovaujasi 72 straipsniu ir savo lūkesčiais, buvusiais sutarties sudarymo metu, ir vėliau šių sąlygų iš naujo nevertina, nebent sutartis keičiama.

B103. Ta apimtimi, kuria grupės draudimo sutartys daro poveikį kitų grupių sutarčių draudėjams mokamiems pinigų srautams (žr. B67–B71 straipsnius), subjektas vertina, ar B101 straipsnio sąlygos įvykdytos, nagrinėdamas pagal B68–B70 straipsnius nustatytus pinigų srautus, kuriuos subjektas numato sumokėti draudėjams.

B104. B101 straipsnio sąlygomis užtikrinama, kad draudimo sutartys su tiesioginio dalyvavimo elementais būtų sutartys, pagal kurias subjekto prievolę draudėjui sudaro skirtumas tarp:

- a) prievolės sumokėti draudėjui sumą, lygią pagrindinių objektų tikrajai vertei, ir
- b) kintamo mokesčio (žr. B110–B118 straipsnius), kurį subjektas atims iš a punkte nurodytos sumos mainais už draudimo sutartyje numatytą būsimą paslaugą ir kurį sudaro dydis, gautas:
 - i) iš subjektui tenkančios pagrindinių objektų tikrosios vertės dalies sumos atėmus
 - ii) įvykdymo pinigų srautus, kurie nekinta pagal pagrindinių objektų grąžą.

B105. B101 straipsnio a punkte nurodyta dalis nereiškia, kad subjektas negali turėti diskrecijos teisės keisti draudėjui mokamų sumų. Tačiau sąsaja su pagrindiniais objektais turi būti įgyvendinama (žr. 2 straipsnį).

B106. B101 straipsnio a punkte nurodytą pagrindinių objektų fondą gali sudaryti bet kurie objektai, pavyzdžiui, orientacinis turto portfelis, subjekto grynasis turtas arba nurodytas subjekto grynojo turto pogrupis, tik šie objektai turi būti aiškiai įvardyti sutartyje. Subjektas neprivalo valdyti nurodyto pagrindinių objektų fondo. Tačiau aiškiai nurodyto pagrindinių objektų fondo nėra, jeigu:

- a) subjektas gali keisti pagrindinius objektus, pagal kuriuos nustatoma retrospektyviai galiojančios subjekto prievolės suma, arba
- b) nustatytų pagrindinių objektų nėra, net jei draudėjui galima suteikti grąžą, kuri bendrai atspindi bendrus subjekto veiklos rezultatus ir lūkesčius arba su subjekto turimo turto pogrupiu susijusius veiklos rezultatus ir lūkesčius. Tokios grąžos pavyzdys yra kreditavimo norma arba dividendų mokėjimas, nustatomas laikotarpio, su kuriuo yra susijęs, pabaigoje. Šiuo atveju prievolė draudėjui atspindi subjekto nustatytą kreditavimo normą arba dividendų sumą, bet neatspindi nustatytų pagrindinių objektų.

B107. B101 straipsnio b punkte reikalaujama, kad subjektas numatytų, jog reikšminga pagrindinių objektų grąžos tikrosios vertės dalis bus sumokėta draudėjui, o B101 straipsnio c punkte reikalaujama, kad subjektas numatytų, jog reikšminga bet kurio draudėjui mokėtinų sumų pokyčio dalis kis keičiantis pagrindinių objektų tikrajai vertei. Subjektas:

- a) abiejuose straipsniuose vartojamą terminą „reikšmingas“ aiškina pagal draudimo sutarčių su tiesioginio dalyvavimo elementais, tai yra sutarčių, pagal kurias subjektas teikia su investavimu susijusias paslaugas ir ima mokesčių už šias paslaugas, kuris nustatomas remiantis pagrindiniais objektais, tikslą ir

b) vertina B101 straipsnio b ir c punktuose nurodytų sumų kintamumą:

i) per draudimo sutarties galiojimo laikotarpį ir

ii) remdamasis dėl visų tikimybių pasvertu dabartinės vertės vidurkiu, ne geriausiais arba blogiausiais rezultatais (žr. B37–B38 straipsnius).

B108. Pavyzdžiui, jeigu subjektas numato sumokėti reikšmingą pagrindinių objektų grąžos, kuriai galioja minimalios grąžos garantija, tikrosios vertės dalį, pagal kai kuriuos scenarijus:

a) pinigų srautai, kuriuos subjektas numato sumokėti draudėjui, kinta, keičiantis pagrindinių objektų tikrajai vertei, nes garantuota grąža ir kiti pinigų srautai, kurie nekinta pagal pagrindinių objektų grąžą, neviršija pagrindinių objektų grąžos tikrosios vertės, ir

b) pinigų srautai, kuriuos subjektas numato sumokėti draudėjui, nekinta, keičiantis pagrindinių objektų tikrajai vertei, nes garantuota grąža ir kiti pinigų srautai, kurie nekinta pagal pagrindinių objektų grąžą, viršija pagrindinių objektų grąžos tikrąją vertę.

Subjekto atliktas šio pavyzdžio B101 straipsnio c punkte nurodyto kintamumo įvertinimas atspindės dėl visų tikimybių įvertintą visų šių scenarijų dabartinės vertės vidurkį.

B109. Išleistos perdraudimo sutartys ir turimos perdraudimo sutartys pagal 17-ąją TFAS negali būti draudimo sutartys su tiesioginio dalyvavimo elementais.

B110. Draudimo sutarčių su tiesioginio dalyvavimo elementais atveju sutartinės paslaugos marža koreguojama taip, kad atspindėtų mokesčio kintamumą. Todėl B104 straipsnyje nustatytų sumų pokyčiai tvarkomi taip, kaip nurodyta B111–B114 straipsniuose.

B111. Prievolės sumokėti draudėjui pagrindinių objektų tikrajai vertei lygią sumą pokyčiai (B104 straipsnio a punktas) nėra susiję su būsima paslauga ir pagal juos sutartinės paslaugos marža nekoreguojama.

B112. Subjektui tenkančios pagrindinių objektų tikrosios vertės dalies sumos pokyčiai (B104 straipsnio b punkto i papunktis) yra susiję su būsima paslauga ir pagal juos sutartinės paslaugos marža koreguojama pagal 45 straipsnio b punktą.

B113. Įvykdymo pinigų srautų, kurie nekinta pagal pagrindinių objektų grąžą, pokyčius (B104 straipsnio b punkto ii papunktis) sudaro:

a) įvykdymo pinigų srautų pokyčiai, išskyrus b punkte nurodytus pokyčius. Pagal draudimo sutartį be tiesioginio dalyvavimo elementų subjektas taiko B96–B97 straipsnius ir nustato, kokia apimtimi šios sutartys susijusios su būsima paslauga, ir pagal 45 straipsnio c punktą koreguoja sutartinės paslaugos maržą. Visos korekcijos vertinamos taikant dabartines diskonto normas;

b) pinigų laiko vertės ir finansinės rizikos, kylančios ne dėl pagrindinių objektų, poveikio pokytis, pavyzdžiui, finansinių garantijų poveikis. Jis susijęs su būsima paslauga ir pagal 45 straipsnio c punktą sutartinės paslaugos marža pagal juos koreguojama, išskyrus tuos atvejus, kai taikomas B115 straipsnis.

B114. Subjektas neprivalo atskirai nustatyti sutartinės paslaugos maržos korekcijų, kurias reikalaujama atlikti pagal B112 ir B113 straipsnius. Vietoj to galima nustatyti bendrą kai kurių arba visų korekcijų sumą.

Rizikos mažinimas

- B115. Ta apimtimi, kuria subjektas atitinka B116 straipsnio sąlygas, jis gali nuspręsti nepripažinti sutartinės paslaugos maržos pokyčio, kad atspindėtų kai kuriuos arba visus pinigų laiko vertės ir finansinės rizikos poveikio toliau nurodytoms sumoms pokyčius:
- a) subjektui tenkančios pagrindinių objektų dalies sumai (žr. B112 straipsnį), jeigu subjektas sumažina finansinės rizikos poveikį tai sumai naudodamas išvestines finansines priemones arba turimas perdraudimo sutartis, ir
 - b) įvykdymo pinigų srautams, nustatytiems B113 straipsnio b punkte, jeigu subjektas sumažina finansinės rizikos poveikį tiems įvykdymo pinigų srautams naudodamas išvestines finansines priemones, neišvestines finansines priemones, vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, arba turimas perdraudimo sutartis.
- B116. Kad galėtų taikyti B115 straipsnį, subjektas privalo turėti prieš tai dokumentais patvirtintą rizikos valdymo tikslą ir finansinės rizikos mažinimo strategiją, kaip aprašyta B115 straipsnyje. Taikant tą tikslą ir strategiją:
- a) tarp draudimo sutarčių ir išvestinės finansinės priemonės, neišvestinės finansinės priemonės, vertinamos tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, arba turimos perdraudimo sutarties taikoma ekonominė užskaita (tai yra, draudimo sutarčių ir tų riziką mažinančių straipsnių vertės paprastai juda priešingomis kryptimis, nes jos panašiai reaguoja į mažinamos rizikos pokyčius). Vertindamas ekonominę užskaitą, subjektas neatsižvelgia į apskaitos vertinimo skirtumus;
 - b) kredito rizika nedominuoja ekonominės užskaitos atžvilgiu.
- B117. Subjektas nuosekliai nustato grupės, kuriai taikomas B115 straipsnis, įvykdymo pinigų srautus kiekvieną atskaitinį laikotarpį.
- B117A. Jeigu subjektas finansinės rizikos poveikį mažina naudodamas išvestines finansines priemones arba neišvestines finansines priemones, vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, laikotarpio draudimo finansines pajamas arba sąnaudas, susidarancias dėl B115 straipsnio taikymo, jis įtraukia į pelną arba nuostolius. Jeigu subjektas finansinės rizikos poveikį mažina naudodamas turimas perdraudimo sutartis, pateikdamas draudimo finansines pajamas arba sąnaudas, susidarancias dėl B115 straipsnio taikymo, jis taiko tokią pat apskaitos politiką kaip ir turimoms perdraudimo sutartimis pagal 88 ir 90 straipsnius.
- B118. Jeigu ir tik jeigu kuri nors B116 straipsnyje nustatyta sąlyga nebevykdoma, subjektas tą datą nustoja taikyti B115 straipsnį. Subjektas neatlieka jokių korekcijų dėl anksčiau pelnu arba nuostoliais pripažintų pokyčių.

Sutartinės paslaugos maržos pripažinimas pelnu arba nuostoliais

- B119. Draudimo sutarčių grupės sutartinės paslaugos maržos suma kiekvieną laikotarpį pripažįstama pelnu arba nuostoliais, taip atspindint pagal draudimo sutarčių grupę per tą laikotarpį suteiktas draudimo sutarčių paslaugas (žr. 44 straipsnio e punktą, 45 straipsnio e punktą ir 66 straipsnio e punktą). Suma apskaičiuojama:
- a) nustatant grupės draudimo apsaugos vienetų. Grupės draudimo apsaugos vienetų skaičius yra draudimo sutarčių paslaugų, teikiamų pagal grupės sutartis, kiekis, o jis nustatomas pagal kiekvieną sutartį įvertinus pagal ją suteiktų išmokų kiekį ir tikėtiną draudimo apsaugos laikotarpį;
 - b) laikotarpio pabaigoje paskirstant sutartinės paslaugos maržą (prieš pripažįstant bet kurias sumas pelnu arba nuostoliais, siekiant atspindėti per laikotarpį suteiktas draudimo sutarčių paslaugas) vienodai kiekvienam per einamąjį laikotarpį suteiktos ir ateityje numatomos teikti draudimo apsaugos vienetui;
 - c) pripažįstant per laikotarpį suteiktos draudimo apsaugos vienetams paskirstytą sumą pelnu arba nuostoliais.

B119A. Kad būtų galima taikyti B119 straipsnį, investicijų grąžos paslaugos arba su investavimu susijusios paslaugos laikotarpis baigiasi tą dieną, kai sumokamos visos su tomis paslaugomis susijusios esamiems draudėjams mokėtinos sumos, neatsižvelgiant į mokėjimus būsimiems draudėjams, įtrauktus į įvykdymo pinigų srautus pagal B68 straipsnį, arba anksčiau.

B119B. Pagal draudimo sutartis be tiesioginio dalyvavimo elementų su investavimu susijusi paslauga gali būti teikiama, jeigu ir tik jeigu:

- a) egzistuoja investicinis komponentas arba draudėjas turi teisę atsiimti tam tikrą sumą;
- b) subjektas tikisi, kad investicinis komponentas arba suma, kurią draudėjas turi teisę atsiimti, apims investicijų grąžą (investicijų grąža gali būti mažesnė už nulį, pavyzdžiui, kai palūkanų normos yra neigiamos), ir
- c) kad gautų tą investicijų grąžą, subjektas tikisi vykdyti investicinę veiklą. Turimos perdraudimo sutartys.

Turimos perdraudimo sutartys. Pagrindinių draudimo sutarčių nuostolių susigrąžinimo pripažinimas (66A–66B straipsniai)

B119C. 66A straipsnis taikomas, jeigu ir tik jeigu turima perdraudimo sutartis sudaroma tuo pačiu metu, kai pripažįstamos nuostolingos pagrindinės draudimo sutartys, arba anksčiau.

B119D. Kad galėtų taikyti 66A straipsnį, subjektas turimų perdraudimo sutarčių grupės sutartinės paslaugos maržos korekciją ir atitinkamas pajamas nustato padaugindamas:

- a) pripažintą pagrindinių draudimo sutarčių nuostolį ir
- b) žalų, susijusių su pagrindinėmis draudimo sutartimis, procentinės dalį, kurią subjektas tikisi susigrąžinti iš turimų perdraudimo sutarčių grupės.

B119E. Taikydamas 14–22 straipsnius subjektas gali į nuostolingą draudimo sutarčių grupę įtraukti tiek nuostolingas draudimo sutartis, įtrauktas į turimų perdraudimo sutarčių grupę, tiek nuostolingas draudimo sutartis, neįtrauktas į turimų perdraudimo sutarčių grupę. Kad tokiais atvejais galėtų taikyti 66 straipsnio c punkto i–ii papunkčius ir 66A straipsnį, subjektas, siekdamas nustatyti pripažintų draudimo sutarčių grupės nuostolių dalį, susijusių su draudimo sutartimis, įtrauktomis į turimų perdraudimo sutarčių grupę, taiko sistemingą ir racionalų paskirstymo metodą.

B119F. Nustatęs nuostolių susigrąžinimo komponentą pagal 66B straipsnį, subjektas koreguoja nuostolių susigrąžinimo komponentą, kad būtų atsižvelgta į nuostolingos pagrindinių draudimo sutarčių grupės nuostolių komponento pokyčius (žr. 50–52 straipsnius). Nuostolių susigrąžinimo komponento balansinė vertė neviršija nuostolingos pagrindinių draudimo sutarčių grupės nuostolių komponento balansinės vertės dalies, kurią subjektas tikisi susigrąžinti iš turimų perdraudimo sutarčių grupės.

DRAUDIMO PAJAMOS (83 IR 85 STRAIPSANIAI)

B120. Draudimo sutarčių grupės bendros draudimo pajamos yra atlygis už sutartis, t. y. subjektui sumokėtų įmokų suma:

- a) pakoreguota pagal finansavimo poveikį ir
- b) atmetus visus investicinius komponentus.

B121. 83 straipsnyje reikalaujama, kad draudimo pajamų suma būtų pripažinta per laikotarpį, parodant, kad žadėtos paslaugos perduotos už sumą, atitinkančią atlygį, į kurį subjektas tikisi įgyti teisę mainais už tas paslaugas. Bendrą atlygį pagal sutarčių grupę sudaro šios sumos:

a) su paslaugų teikimu susijusios sumos, kurias sudaro:

i) draudimo paslaugos sąnaudos, išskyrus visas sumas, susijusias su rizikos korekcija dėl nefinansinės rizikos, įtrauktas į ii papunktį, ir visas likusios draudimo apsaugos išipareigojimo nuostolių komponentui priskirtas sumas;

ia) su pelno mokesčiu susijusios sumos, kurias dengia draudėjas;

ii) rizikos korekcija dėl nefinansinės rizikos, išskyrus visas likusios draudimo apsaugos išipareigojimo nuostolių komponentui priskirtas sumas, ir

iii) sutartinės paslaugos marža;

b) su draudimo įsigijimo pinigų srautais susijusios sumos.

B122. Su B121 straipsnio a punkte aprašytais sumomis susijusios laikotarpio draudimo pajamos nustatomos taip, kaip nurodyta B123–B124 straipsniuose. Su B121 straipsnio b punkte aprašytais sumomis susijusios laikotarpio draudimo pajamos nustatomos taip, kaip nurodyta B125 straipsnyje.

B123. Kai subjektas teikdamas paslaugas taiko 15-ąją TFAS, jis nutraukia veiklos išipareigojimo dėl šių paslaugų pripažinimą ir pripažįsta pajamas. Todėl pagal 17-ąją TFAS, kai subjektas per laikotarpį suteikia paslaugas, jis sumažina likusios draudimo apsaugos išipareigojimą suteiktomis paslaugomis ir pripažįsta draudimo pajamas. Likusios draudimo apsaugos išipareigojimo sumažėjimas, dėl kurio susidaro draudimo pajamos, neapima išipareigojimo pokyčių, kurie nėra susiję su paslaugomis, kurias numatyta suteikti už subjekto gautą užmokestį. Šie pokyčiai yra:

a) pokyčiai, nesusiję su per laikotarpį teiktomis paslaugomis, pavyzdžiui:

i) pokyčiai, atsiradę dėl pinigų įplaukų iš gautų įmokų;

ii) pokyčiai, susiję su laikotarpio investiciniais komponentais;

iii) pokyčiai, atsiradę dėl pinigų srautų iš paskolų draudėjams;

iiii) pokyčiai, susiję su trečiųjų šalių vardu renkamais sandorio mokesčiais (pavyzdžiui, įmokų mokesčiais, pridėtinės vertės mokesčiais, prekių ir paslaugų mokesčiais) (žr. B65 straipsnio i punktą);

iv) draudimo finansinės pajamos arba sąnaudos;

v) draudimo įsigijimo pinigų srautai (žr. B125 straipsnį) ir

vi) trečiajai šaliai perduotų išipareigojimų pripažinimo nutraukimas;

b) pokyčiai, kurie yra susiję su paslaugomis, bet už kuriuos subjektas nesitiki gauti atlygio, t. y. likusios draudimo apsaugos išipareigojimo nuostolio komponento padidėjimas ir sumažėjimas (žr. 47–52 straipsnius).

B123A. Ta apimtimi, kokia subjektas draudimo sutarčių grupės pirminio pripažinimo datą nutraukia turto, susidariusio dėl kitų pinigų srautų nei draudimo įsigijimo pinigų srautai, pripažinimą (žr. 38 straipsnio c punkto ii papunktį ir B66A straipsnį), tą datą jis pripažįsta sumą, kurios pripažinimas nutrauktas, draudimo pajamomis arba sąnaudomis.

B124. Todėl laikotarpio draudimo pajamas taip pat galima analizuoti kaip per laikotarpį įvykusių likusios draudimo apsaugos išpareigojimo pokyčių, susijusių su paslaugomis, už kurias subjektas tikisi gauti atlygį, visumą. Šie pokyčiai yra:

a) per laikotarpį patirtos draudimo paslaugos sąnaudos (vertinamos pagal laikotarpio pradžioje numatytas sumas), išskyrus:

i) sumas, priskirtas prie likusios draudimo apsaugos išpareigojimo nuostolio komponento pagal 51 straipsnio a punktą;

ii) investicinių komponentų grąžinimą;

iii) sumas, susijusias su trečiųjų šalių vardu renkamais sandorio mokesčiais (pavyzdžiui, įmokų mokesčiais, pridėtinės vertės mokesčiais, prekių ir paslaugų mokesčiais) (žr. B65 straipsnio i punktą);

iv) draudimo įsigijimo sąnaudas (žr. B125 straipsnį) ir

v) sumą, susijusią su rizikos korekcija dėl nefinansinės rizikos (žr. b punktą);

b) rizikos korekcijos dėl nefinansinės rizikos pokytis, išskyrus:

i) pokyčius, įtrauktus į draudimo finansines pajamas arba sąnaudas pagal 87 straipsnį;

ii) pokyčius, dėl kurių koreguojama sutartinės paslaugos marža, nes jie susiję su būsima paslauga, pagal 44 straipsnio c punktą ir 45 straipsnio c punktą ir

iii) sumas, priskirtas prie likusios draudimo apsaugos išpareigojimo nuostolio komponento pagal 51 straipsnio b punktą;

c) sutartinės paslaugos maržos suma, per laikotarpį pripažinta pelnu arba nuostoliais, pagal 44 straipsnio e punktą ir 45 straipsnio e punktą;

d) kitos sumos, jei yra, pavyzdžiui, praeities duomenimis paremtos korekcijos pagal pajamas iš įmokų, išskyrus tas, kurios yra susijusios su būsima paslauga (žr. B96 straipsnio a punktą).

B125. Subjektas nustato su draudimo įsigijimo pinigų srautais susijusias draudimo pajamas sistemingai ir laikydamasis laiko tėkmės principo paskirstydamas įmokų dalį, kuri yra susijusi su šių pinigų srautų susigrąžinimu, kiekvienam ataskaitiniam laikotarpiui. Subjektas tą pačią sumą pripažįsta draudimo paslaugos sąnaudomis.

B126. Kai subjektas taiko 55–58 straipsniuose nurodytą įmokų paskirstymo metodą, laikotarpio draudimo pajamos yra laikotarpiui priskirta tikėtinų pajamų iš įmokų suma (išskyrus visus investicinius komponentus, ir sumą pakoregavus, kad ji atitiktų pinigų laiko vertę bei finansinės rizikos poveikį, jei tai taikytina, pagal 56 straipsnį). Subjektas paskirsto tikėtinas pajamas iš įmokų kiekvienam draudimo sutarčių paslaugų laikotarpiui:

a) remdamasis laiko tėkmės principu, tačiau

b) jeigu draudimo apsaugos laikotarpiu tikėtina rizikos mažėjimo dinamika reikšmingai skiriasi nuo laiko tėkmės, tada subjektas remiasi tuo, kada numato patirti draudimo paslaugos sąnaudas.

B127. Jei to reikia dėl pasikeitusių faktų ir aplinkybių, subjektas keičia paskirstymo pagrindą ir vietoj B126 straipsnio a punkto taiko B126 b punktą.

DRAUDIMO FINANSINĖS PAJAMOS ARBA SĄNAUDOS (87–92 STRAIPSINIAI)

B128. 87 straipsnyje reikalaujama, kad subjektas į draudimo finansines pajamas arba sąnaudas įskaičiuotų pinigų laiko vertės, finansinės rizikos ir jų pokyčių poveikį. Pagal 17-ąją TFAS:

- a) prielaidos dėl infliacijos, paremtos kainų arba normų indeksu arba turto, kurio grąža susieta su infliacija, kainomis yra su finansine rizika susijusios prielaidos;
- b) prielaidos dėl infliacijos, paremtos subjekto lūkesčiais dėl konkrečių kainos pokyčių, nėra su finansine rizika susijusios prielaidos ir
- c) draudimo sutarčių grupės vertinimo pokyčiai, kuriuos lėmė pagrindinių objektų vertės pokyčiai (išskyrus papildymus ir išėmimus), yra pokyčiai, atsirandantys dėl pinigų laiko vertės, finansinės rizikos ir jų pokyčių poveikio.

B129. 88–89 straipsniuose reikalaujama, kad subjektas priimtų apskaitos politikos sprendimą, ar skaidyti laikotarpio draudimo finansines pajamas arba sąnaudas į pelną ar nuostolius ir kitas bendrąsias pajamas. Subjektas šį apskaitos politikos sprendimą taiko draudimo sutarčių portfeliams. Vertindamas, kokia apskaitos politika tinka draudimo sutarčių portfeliui, subjektas pagal 8-ojo TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“ 13 straipsnį kiekviename portfelyje vertina turimą turtą ir nagrinėja, kaip šį turtą registruoti apskaitoje.

B130. Jeigu taikomas 88 straipsnio b punktas, subjektas į pelną arba nuostolius įskaičiuoja sumą, nustatytą sistemingai paskirsčius tikėtinas bendras finansines pajamas arba sąnaudas per draudimo sutarčių grupės galiojimo laikotarpį. Šiuo atveju sistemingas paskirstymas yra visų tikėtinų draudimo sutarčių grupės finansinių pajamų arba sąnaudų paskirstymas per grupės galiojimo laikotarpį:

- a) remiantis sutarčių ypatumais ir neatsižvelgiant į veiksmus, kurie neturi įtakos pagal sutartis tikėtiniems pinigų srautams. Pavyzdžiui, finansinių pajamų arba sąnaudų paskirstymo negalima grįsti tikėtina pripažinta turto grąža, jeigu ta tikėtina pripažinta grąža neturi įtakos grupės sutarčių pinigų srautams;
- b) taip, kad visa kitomis bendrosiomis pajamomis per sutarčių grupės galiojimo laikotarpį pripažintų sumų suma būtų lygi nuliui. Kaupiamoji suma, pripažinta kitomis bendrosiomis pajamomis bet kurią datą yra lygi skirtumui tarp sutarčių grupės balansinės vertės ir sumos, kuria grupė būtų įvertinta taikant sistemingo paskirstymo metodą.

B131. Jeigu draudimo sutarčių grupė su finansine rizika susijusių prielaidų pokyčiai nedaro reikšmingo poveikio draudėjui mokamoms sumoms, sistemingas paskirstymas nustatomas taikant B72 straipsnio e punkto i papunktyje nurodytas diskonto normas.

B132. Jeigu draudimo sutarčių grupė su finansine rizika susijusių prielaidų pokyčiai daro reikšmingą poveikį draudėjams mokamoms sumoms:

- a) finansinių pajamų arba sąnaudų, susidarančių dėl būsimųjų pinigų srautų įverčių, sistemingą paskirstymą galima nustatyti vienu iš šių būdų:
 - i) taikant normą, pagal kurią likusios pataisytos tikėtinos likusio sutarčių grupės galiojimo laikotarpio finansinės pajamos arba sąnaudos paskirstomos tolygiai, arba
 - ii) sutarčių, pagal kurias nustatant draudėjams mokėtinas sumas taikoma kreditavimo norma, atveju – taikant paskirstymo metodą, pagrįstą per laikotarpį kredituotomis ir būsimais laikotarpiais numatomomis kredituoti sumomis;

- b) finansinių pajamų arba sąnaudų dėl rizikos korekcijos dėl nefinansinės rizikos – jei jos atskiriamos nuo kitų rizikos korekcijos dėl nefinansinės rizikos pokyčių pagal 81 straipsnį – sistemingas paskirstymas nustatomas taikant paskirstymo metodą, kuris dera su metodu, taikomu paskirstant dėl būsimųjų pinigų srautų susidarancias finansines pajamas arba sąnaudas;
- c) dėl sutartinės paslaugos maržos susidarantių finansinių pajamų arba sąnaudų sistemingas paskirstymas nustatomas:
- i) draudimo sutarčių be tiesioginio dalyvavimo elementų atveju – taikant B72 straipsnio b punkte nurodytas diskonto normas, ir
 - ii) draudimo sutarčių su tiesioginio dalyvavimo elementais atveju – taikant paskirstymo metodą, kuris dera su metodu, taikomu paskirstant dėl būsimųjų pinigų srautų susidarancias finansines pajamas arba sąnaudas.
- B133. Kai subjektas taiko įmokų paskirstymo metodą 53–59 straipsniuose aprašytoms draudimo sutartims, iš jo gali būti reikalaujama arba jis gali nuspręsti diskontuoti patirtų žalų išipareigojimą. Tokiais atvejais subjektas gali nuspręsti skaidyti draudimo finansines pajamas arba sąnaudas pagal 88 straipsnio b punktą. Jeigu subjektas priima tokį sprendimą, jis draudimo finansines pajamas arba sąnaudas pelno arba nuostolių dalyje nustato pagal B72 straipsnio e punkto iii papunktyje nurodytą diskonto normą.
- B134. 89 straipsnis taikomas, jeigu subjektas dėl priimto sprendimo arba dėl to, kad taip reikalaujama elgtis, turi draudimo sutarčių su tiesioginio dalyvavimo elementais pagrindinius objektus. Jeigu subjektas nusprendžia skaidyti draudimo finansines pajamas arba sąnaudas pagal 89 straipsnio b punktą, jis į pelną arba nuostolius įtraukia sąnaudas arba pajamas, kurios tiksliai atitinka pajamas arba sąnaudas, įtrauktas į pagrindinių objektų pelną arba nuostolius, taip, kad atskirai pateiktų objektų skirtumas būtų lygus nuliui.
- B135. Subjektas vienais laikotarpiais gali priimti 89 straipsnyje nurodytą apskaitos politikos sprendimą, kitais – negali ir tai priklauso nuo pokyčio, susijusio su tuo, ar jis turi pagrindinius objektus. Jeigu toks pokytis įvyksta, subjekto galimybė pasirinkti apskaitos politiką pakinta iš aprašytosios 88 straipsnyje į aprašytąją 89 straipsnyje arba atvirkščiai. Tad subjektas gali keisti savo apskaitos politiką tarp nustatytosios 88 straipsnio b punkte ir nustatytosios 89 straipsnio b punkte. Keisdamas apskaitos politiką subjektas:
- a) įskaičiuoja sukaupią sumą, kuri iki pakeitimo datos buvo įtraukta į kitas bendrąsias pajamas, ir kaip perklasifikuotą sumą įtraukia į laikotarpio, kuriuo padarytas pakeitimas, ir į būsimų laikotarpių pelną arba nuostolius taip:
 - i) jeigu subjektas anksčiau taikė 88 straipsnio b punktą, jis įtraukia sukaupią sumą, kuri iki pakeitimo buvo įtraukta į kitas bendrąsias pajamas, į pelną arba nuostolius taip, lyg subjektas toliau taikytų 88 straipsnio b punkte nurodytą metodą, remdamasis prieš pat pakeitimą taikytomis prielaidomis, ir
 - ii) jeigu subjektas anksčiau taikė 89 straipsnio b punktą, jis įtraukia sukaupią sumą, kuri iki pakeitimo buvo įtraukta į kitas bendrąsias pajamas, į pelną arba nuostolius taip, lyg subjektas toliau taikytų 89 straipsnio b punkte nurodytą metodą, remdamasis prieš pat pakeitimą taikytomis prielaidomis;
 - b) ankstesnio ataskaitinio laikotarpio lyginamosios informacijos netaiso.
- B136. Kai subjektas taiko B135 straipsnio a punktą, jis neperskaičiuoja sukauptos sumos, kuri anksčiau buvo įtraukta į kitas bendrąsias pajamas, lyg naujasis skaidymas būtų taikytas visą laiką, o prielaidos, kuriomis remiamasi perklasifikavimo būsimais laikotarpiais tikslais, po pakeitimo dienos neatnaujinamos.

APSKAITINIŲ ĮVĖRČIŲ TARPINĖSE FINANSINĖSE ATASKAITOSE POVEIKIS

- B137. Jeigu subjektas rengia tarpines finansines ataskaitas taikydamas 34-ąją TAS „Tarpinė finansinė atskaitomybė“, jis priima apskaitos politikos sprendimą, ar keisti ankstesnėse tarpinėse finansinėse ataskaitose naudotų apskaitinių įvėrčių apskaitą, kai vėlesnėms tarpinėms finansinėms ataskaitoms arba metiniam ataskaitiniam laikotarpiui taikomas 17-asis TFAS. Savo apskaitos politikos sprendimą subjektas taiko visoms savo išleidžiamų draudimo sutarčių grupėms ir savo turimų perdraudimo sutarčių grupėms.

C priedėlis

Įsigaliojimo data ir pereinamasis laikotarpis

Šis priedėlis yra neatskiriama 17-ojo TFAS „Draudimo sutartys“ dalis.

ĮSIGALIOJIMO DATA

- C1. Subjektas taiko 17-ąjį TFAS 2023 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Jeigu subjektas 17-ąjį TFAS taiko anksčiau, jis turi atskleisti tą faktą. Standartą anksčiau taikyti leidžiama subjektams, kurie 17-ojo TFAS taikymo pirmą kartą datą arba anksčiau taiko 9-ąjį TFAS „Finansinės priemonės“.
- C2. Taikant C1 ir C3–C33 straipsniuose pateiktus pereinamojo laikotarpio reikalavimus:
- a) taikymo pirmą kartą data yra metinio ataskaitinio laikotarpio, kuriuo 17-ąjį TFAS subjektas taiko pirmą kartą, pradžia ir
 - b) taikymo pradžios data yra metinio ataskaitinio laikotarpio, einančio prieš taikymo pirmą kartą datą, pradžia.
- C2A. 2021 m. gruodžio mėn. paskelbtu dokumentu „17-ojo TFAS ir 9-ojo TFAS taikymas pirmą kartą. Lyginamoji informacija“ įterpti C28A–C28E ir C33A straipsniai. Subjektas, kuris pasirenka taikyti C28A–C28E ir C33A straipsnius, turi juos taikyti pirmą kartą taikydamas 17-ąjį TFAS.

PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

- C3. Subjektas taiko 17-ąjį TFAS retrospektyviai, nebent tai neįmanoma arba taikomas C5A straipsnis, išskyrus tuos atvejus, kai:
- a) subjektas neprivalo pateikti 8-ojo TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“ 28 straipsnio f punkte reikalaujamos kiekybinės informacijos ir
 - b) subjektas negali taikyti B115 straipsnyje nurodytos galimybės laikotarpiams iki taikymo pradžios datos. B115 straipsnyje nurodytą galimybę subjektas gali taikyti perspektyviai taikymo pradžios datą arba vėliau, jeigu ir tik jeigu jis rizikos mažinimo santykius priskiria tos galimybės taikymo datą arba anksčiau.
- C4. Tam, kad galėtų 17-ąjį TFAS taikyti retrospektyviai, subjektas taikymo pradžios datą:
- a) kiekvieną draudimo sutarčių grupę nustato, pripažįsta ir įvertina taip, lyg 17-asis TFAS būtų taikytas visą laiką;
 - aa) bet koki turtą, susidariusį dėl draudimo įsigijimo pinigų srautų, nustato, pripažįsta ir įvertina taip, lyg 17-asis TFAS būtų taikytas visą laiką (išskyrus tai, kad iš subjekto iki taikymo pradžios datos nereikalaujama taikyti 28E straipsnyje nurodyto atsiperkamumo vertinimo);
 - b) nutraukia visų esamų balansinių likučių, kurių nebūtų, jei 17-asis TFAS būtų taikytas visą laiką, pripažinimą ir
 - c) pripažįsta visus susidariusius grynuosius nuosavo kapitalo skirtumus.
- C5. Jeigu ir tik jeigu subjektas negali taikyti C3 straipsnio draudimo sutarčių grupei, nes tai yra neįmanoma, subjektas vietoj C4 straipsnio a punkto taiko šiuos metodus:
- a) C6–C19A straipsniuose nurodytą modifikuotą retrospektyvinį metodą, laikydamasis C6 straipsnio a punkto, arba

b) C20–C24B straipsniuose nurodytą tikrosios vertės metodą.

C5A. Nepaisydamas C5 straipsnio, subjektas gali pasirinkti taikyti C20–C24B straipsniuose nurodytą tikrosios vertės metodą draudimo sutarčių su tiesioginio dalyvavimo elementais grupei, kuriai jis galėtų retrospektyviai taikyti 17-ąjį TFAS, jeigu ir tik jeigu:

a) subjektas pasirenka taikyti B115 straipsnyje nurodytą rizikos mažinimo galimybę draudimo sutarčių grupei perspektyviai nuo taikymo pradžios datos ir

b) subjektas iki taikymo pradžios datos naudojo išvestines finansines priemones, neišvestines finansines priemones, vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, arba turimas perdraudimo sutartis finansinei rizikai, kylančiai dėl draudimo sutarčių grupės, mažinti, kaip nurodyta B115 straipsnyje.

C5B. Jeigu ir tik jeigu subjektas negali taikyti C4 straipsnio aa punkto turtui, susidariusiam dėl draudimo įsigijimo pinigų srautų, nes tai yra neįmanoma, jis tam turtui vertinti taiko šiuos metodus:

a) C14B–C14D ir C17A straipsniuose nurodytą modifikuotą retrospektyvinį metodą, laikydamasis C6 straipsnio a punkto, arba

b) C24A–C24B straipsniuose nurodytą tikrosios vertės metodą.

Modifikuotas retrospektyvinis metodas

C6. Modifikuoto retrospektyvinio metodo tikslas yra pasiekti rezultatą, kuris būtų kuo artimesnis retrospektyvinio taikymo rezultatui, naudojantis pagrįsta ir patvirtinama informacija, kurią galima gauti nepatiriant nepagrįstų išlaidų ir nededant nepagrįstų pastangų. Atitinkamai taikydamas šį metodą subjektas:

a) naudojasi pagrįsta ir patvirtinama informacija. Jeigu subjektas negali gauti pagrįstos ir patvirtinamos informacijos, kuri yra reikalinga modifikuotam retrospektyviniam metodui taikyti, jis gali taikyti tikrosios vertės metodą;

b) kuo daugiau naudojasi informacija, kuri būtų buvusi naudojama taikant vien retrospektyvinį metodą, tačiau privalo naudoti tik tą informaciją, kurią gali gauti nepatirdamas nepagrįstų išlaidų ir nedėdamas nepagrįstų pastangų.

C7. C9–C19A straipsniuose nurodyti leidžiami retrospektyvaus taikymo pakeitimai šiose srityse:

a) draudimo sutarčių arba draudimo sutarčių grupių vertinimui, kuris būtų buvęs atliekamas sudarymo arba pirminio pripažinimo metu;

b) sumoms, susijusioms su draudimo sutarčių be tiesioginio dalyvavimo elementų sutartinės paslaugos marža arba nuostolio komponentu;

c) sumoms, susijusioms su draudimo sutarčių su tiesioginio dalyvavimo elementais sutartinės paslaugos marža arba nuostolio komponentu, ir

d) draudimo finansinėms pajamoms arba sąnaudoms.

C8. Kad modifikuoto retrospektyvinio metodo tikslas būtų pasiektas, subjektui leidžiama taikyti kiekvieną C9–C19A straipsniuose numatytą modifikaciją tik ta apimtimi, kuria subjektas neturi pagrįstos ir patvirtinamos informacijos retrospektyviniam metodui taikyti.

Vertinimai sudarymo arba pirminio pripažinimo metu

C9. Kiek tai yra leidžiama pagal C8 straipsnį, naudodamasis taikymo pradžios datą turima informacija, subjektas nustato:

- a) kaip pagal 14–24 straipsnius nustatyti draudimo sutarčių grupes;
- b) ar draudimo sutartis atitinka draudimo sutarties su tiesioginio dalyvavimo elementais apibrėžtį pagal B101–B109 straipsnius
- c) kaip nustatyti naudojantis diskrecijos teise planuojamus draudimo sutarčių be tiesioginio dalyvavimo elementų pinigų srautus pagal B98–B100 straipsnius ir
- d) ar investicinė sutartis atitinka investicinės sutarties su diskrecinio dalyvavimo elementais, kuriai taikomas 17-asis TFAS, apibrėžtį pagal 71 straipsnį.

C9A. Kiek tai yra leidžiama pagal C8 straipsnį, subjektas žalų, patirtų prieš draudimo sutarties įsigijimą pagal draudimo sutarčių, kurios nesudaro verslo, perdavimo sandorį arba verslo jungimo sandorį, kuriam taikomas 3-iasis TFAS, atlyginimo išipareigojimą klasifikuoja kaip patirtų žalų išipareigojimą.

C10. Kiek tai yra leidžiama pagal C8 straipsnį, subjektas netaiko 22 straipsnio grupėms skaidyti į grupes, kuriose nebūtų sutarčių, kurių išleidimo data skiriasi daugiau negu vienais metais.

Draudimo sutarčių be tiesioginio dalyvavimo elementų grupių sutartinės paslaugos maržos arba nuostolio komponento nustatymas

C11. Kiek tai yra leidžiama pagal C8 straipsnį, sutarčių be tiesioginio dalyvavimo elementų atveju subjektas nustato taikymo pradžios datos sutartinės paslaugos maržą arba likusios draudimo apsaugos išipareigojimo nuostolio komponentą (žr. 49–52 straipsnius) pagal C12–C16C straipsnius.

C12. Tiek, kiek tai yra leidžiama pagal C8 straipsnį, subjektas įvertina būsimuosius pinigų srautus draudimo sutarčių grupės pirminio pripažinimo datą taikymo pradžios datos (arba ankstesnės datos, jeigu būsimuosius pinigų srautus galima retrospektyviai nustatyti pagal C4 straipsnio a punktą anksčiau) būsimųjų pinigų srautų suma, pakoreguota pagal žinomus ir per laikotarpį nuo draudimo sutarčių grupės pirminio pripažinimo iki taikymo pradžios datos (arba ankstesnės datos) susidariusius pinigų srautus. Jau susidarę žinomi pinigų srautai apima pinigų srautus, susidariusius pagal sutartis, kurios neteko galios iki taikymo pradžios datos.

C13. Tiek, kiek tai yra leidžiama pagal C8 straipsnį, subjektas nustato diskonto normas, kurios taikytos draudimo sutarčių grupės pirminio pripažinimo datą (arba vėliau):

- a) remdamasis stebima pelningumo kreive, kuri bent trejus paskutiniuosius metus iki taikymo pradžios datos atitinka pagal 36 ir B72–B85 straipsnius įvertintą pelningumo kreivę, jeigu tokia stebima pelningumo kreivė yra;
- b) jeigu a punkte nurodytos stebimos pelningumo kreivės nėra, įvertina pirminio pripažinimo datos (arba vėlesnės) taikytas diskonto normas, nustatydamas vidutinį skirtumą tarp stebimos pelningumo kreivės ir pelningumo kreivės, įvertintos pagal 36 ir B72–B85 straipsnius, ir pritaikydamas šį skirtumą tai stebimai pelningumo kreivei. Skirtumas apskaičiuojamas apskaičiuojant bent trejų metų iki taikymo pradžios datos vidurkį.

- C14. Tiek, kiek tai yra leidžiama pagal C8 straipsnį, subjektas nustato draudimo sutarčių grupės pirminio pripažinimo datos (arba vėlesnę) rizikos korekciją dėl nefinansinės rizikos, pakoreguodamas taikymo pradžios datos rizikos korekciją dėl nefinansinės rizikos pagal tikėtiną rizikos mažėjimą iki taikymo pradžios datos. Tikėtinas rizikos mažėjimas nustatomas pagal panašiose draudimo sutartyse, kurias subjektas išleidžia taikymo pradžios datą, nustatytą rizikos mažėjimą.
- C14A. Taikydamas B137 straipsnį subjektas gali pasirinkti nekeisti ankstesnėse tarpinėse finansinėse ataskaitose naudotų apskaitinių įverčių apskaitos. Kiek tai yra leidžiama pagal C8 straipsnį, toks subjektas nustato sutartinės paslaugos maržą arba nuostolio komponentą taikymo pradžios datą taip, lyg jis nebūtų rengęs tarpinių finansinių ataskaitų iki taikymo pradžios datos.
- C14B. Kiek tai yra leidžiama pagal C8 straipsnį, subjektas taiko tą patį sistemingą ir racionalų metodą, kurį numato naudoti po taikymo pradžios datos, kad taikydamas 28A straipsnį paskirstytų bet kokius sumokėtus draudimo išsigijimo pinigų srautus (arba srautus, dėl kurių pripažintas išsipareigojimas taikant kitą TFAS) iki taikymo pradžios datos (išskyrus bet kokias sumas, susijusias su draudimo sutartimis, kurios nustojo egzistuoti iki taikymo pradžios datos):
- a) draudimo sutarčių grupėms, kurios pripažįstamos taikymo pradžios datą, ir
 - b) draudimo sutarčių grupėms, kurias numatoma pripažinti po taikymo pradžios datos.
- C14C. Iki taikymo pradžios datos sumokėtais draudimo išsigijimo pinigų srautais, priskirtais taikymo pradžios datą pripažintų draudimo sutarčių grupei, koreguojama tos grupės sutartinės paslaugos marža ta apimtimi, kuria draudimo sutartys, kurias numatoma įtraukti į grupę, tą datą yra pripažintos (žr. 28C ir B35C straipsnius). Kiti iki taikymo pradžios datos sumokėti draudimo išsigijimo pinigų srautai, įskaitant tuos, kurie yra priskirti draudimo sutarčių, kurias numatoma pripažinti po taikymo pradžios datos, grupei, pripažįstami turtu pagal 28B straipsnį.
- C14D. Jeigu subjektas neturi pagrįstos ir patvirtinamos informacijos, kad galėtų taikyti C14B straipsnį, jis nustato, kad toliau nurodytos sumos taikymo pradžios datą yra lygios nuliui:
- a) taikymo pradžios datą pripažintų draudimo sutarčių grupės sutartinės paslaugos marža ir bet koks su ta grupe susijęs turtas, susidaręs dėl draudimo išsigijimo pinigų srautų, ir
 - b) draudimo sutarčių, kurias numatoma pripažinti po taikymo pradžios datos, turtas, susidaręs dėl draudimo išsigijimo pinigų srautų.
- C15. Jeigu taikant C12–C14D straipsnius pirminio pripažinimo datą susidaro sutartinės paslaugos marža, norėdamas nustatyti taikymo pradžios datos sutartinės paslaugos maržą subjektas:
- a) jeigu vertindamas pirminio pripažinimo metu taikomas diskonto normas subjektas remiasi C13 straipsniu, jis naudoja šias normas nuo sutartinės paslaugos maržos susikaupusioms palūkanoms apskaičiuoti ir
 - b) tiek, kiek tai yra leidžiama pagal C8 straipsnį, nustato dėl paslaugos suteikimo iki taikymo pradžios datos pelnu arba nuostoliais pripažintą sutartinės paslaugos maržos sumą, palygindamas tą datą likusius draudimo apsaugos vienetis ir pagal grupės sutartis iki taikymo pradžios datos numatytus draudimo apsaugos vienetis (žr. B119 straipsnį).

C16. Jeigu taikant C12–C14D straipsnius pirminio pripažinimo metu susidaro likusios draudimo apsaugos išpareigojimo nuostolio komponentas, subjektas nustato visas iki taikymo pradžios datos nuostolio komponentui paskirsytas sumas taikydamas C12–C14D straipsnius ir sistemingo paskirstymo metodą.

C16A. Turimų perdraudimo sutarčių, kurios suteikia draudimo apsaugą nuostolingai draudimo sutarčių grupei ir kurios buvo sudarytos iki draudimo sutarčių išleidimo arba jų išleidimo metu, grupei subjektas nustato likusios draudimo apsaugos turto nuostolių susigrąžinimo komponentą taikymo pradžios datą (žr. 66A–66B straipsnius). Tiek, kiek tai yra leidžiama pagal C8 straipsnį, subjektas nuostolių susigrąžinimo komponentą apskaičiuoja padaugindamas:

- a) pagrindinių draudimo sutarčių likusios draudimo apsaugos išpareigojimo nuostolio komponentą taikymo pradžios datą (žr. C16 ir C20 straipsnius); ir
- b) žalų, susijusių su pagrindinėmis draudimo sutartimis, procentinės dalies sumą, kurią subjektas tikisi susigrąžinti iš turimų perdraudimo sutarčių grupės.

C16B. Taikydamas 14–22 straipsnius taikymo pradžios datą subjektas gali į nuostolingą draudimo sutarčių grupę įtraukti tiek nuostolingas draudimo sutartis, įtrauktas į turimų perdraudimo sutarčių grupę, tiek nuostolingas draudimo sutartis, neįtrauktas į turimų perdraudimo sutarčių grupę. Kad tokiais atvejais galėtų taikyti C16A straipsnį, subjektas, siekdamas nustatyti draudimo sutarčių grupės nuostolių komponento dalį, susijusią su draudimo sutartimis, įtrauktomis į turimų perdraudimo sutarčių grupę, naudoja sistemingą ir racionalų paskirstymo pagrindą.

C16C. Jeigu subjektas neturi pagrįstos ir patvirtinamos informacijos, kad galėtų taikyti C16A straipsnį, turimų perdraudimo sutarčių grupės nuostolių susigrąžinimo komponento jis nenustato.

Sutarčių su tiesioginio dalyvavimo elementais grupių sutartinės paslaugos maržos arba nuostolio komponento nustatymas

C17. Tiek, kiek tai yra leidžiama pagal C8 straipsnį, sutarčių su tiesioginio dalyvavimo elementais atveju subjektas nustato taikymo pradžios datos sutartinės paslaugos maržą arba likusios draudimo apsaugos išpareigojimo nuostolio komponentą taip:

- a) iš tos datos visos pagrindinių objektų tikrosios vertės atima
- b) tos datos įvykdymo pinigų srautus, prideda arba atima
- c) korekciją dėl:
 - i) sumų, kurių subjektas iki tos datos pareikalauja iš draudėjų (įskaitant iš pagrindinių objektų atimamas sumas);
 - ii) iki tos datos sumokėtų sumų, kurios nebūtų pakitusios pagal pagrindinius objektus;
 - iii) rizikos korekcijos dėl nefinansinės rizikos pokyčio, atsiradusio dėl iki tos datos pasireiškusio rizikos sumažėjimo. Subjektas šią sumą įvertina pagal panašiose draudimo sutartyse, kurias subjektas išleido taikymo pradžios datą, nustatytą rizikos mažėjimą;
 - iv) grupei priskirtų sumokėtų draudimo išsigijimo pinigų srautų (arba pinigų srautų, kurių atžvilgiu išpareigojimas pripažintas taikant kitą TFAS) iki taikymo pradžios datos (žr. C17A straipsnį);

- d) jeigu a–c punktų rezultatas yra sutartinės paslaugos marža – atima sutartinės paslaugos marža, susijusios su iki tos datos suteiktomis paslaugomis, sumą. Bendras a–c punktų rezultatas yra pakaitinis visos sutartinės paslaugos maržos, kuri atitinka visas pagal grupės sutartis numatomas suteikti paslaugas, t. y. iki visų sumų pripažinimo pelnu arba nuostoliais už suteiktas paslaugas, rodiklis. Subjektas įvertina sumas, kurios būtų buvusios pripažintos pelnu arba nuostoliais už suteiktas paslaugas, palygindamas taikymo pradžios datą likusius draudimo apsaugos vienetų ir draudimo apsaugos vienetų sutarčių grupėje iki taikymo pradžios datos, arba
- e) jeigu a–c punktų rezultatas yra nuostolio komponentas – koreguoja nuostolio komponentą iki nulio ir padidina likusios draudimo apsaugos išipareigojimą, ta pačia suma sumažindamas nuostolio komponentą.

C17A. Tiek, kiek tai leidžiama pagal C8 straipsnį, subjektas, siekdamas pripažinti turtą, susidariusį dėl draudimo išigijimo pinigų srautų, ir bet kokią draudimo sutarčių su tiesioginio dalyvavimo elementais grupės sutartinės paslaugos maržos korekciją pagal draudimo išigijimo pinigų srautus (žr. C17 straipsnio c punkto iv papunktį), taiko C14B–C14D straipsnius.

Draudimo finansinės pajamos arba sąnaudos

C18. Draudimo sutarčių grupių, į kurias pagal C10 straipsnį įtraukiamos sutartys, kurių išleidimo data skiriasi daugiau negu vienais metais, atveju:

- a) subjektui leidžiama nustatyti B72 straipsnio b punkte–e punkto ii papunktyje nurodytas grupės pirminio pripažinimo datos diskonto normas ir B72 straipsnio e punkto iii papunktyje nurodytas patirtų žalų datos diskonto normas taikymo pradžios datą, o ne pirminio pripažinimo arba patirtų žalų datą;
- b) jeigu subjektas nusprendžia pagal 88 straipsnio b punktą arba 89 straipsnio b punktą skaidyti draudimo finansines pajamas arba sąnaudas į sumas, įskaičiuojamas į pelną arba nuostolius, ir sumas, įskaičiuojamas į kitas bendrąsias pajamas, jis turi nustatyti kaupiamąją draudimo finansinių pajamų arba sąnaudų sumą, kuri taikymo pradžios datą pripažįstama kitomis bendrosiomis pajamomis, kad būsimais laikotarpiais būtų galima taikyti 91 straipsnio a punktą. Subjektui leidžiama nustatyti tą kaupiamąją sumą pagal C19 straipsnio b punktą arba:
- i) kaip nulį, nebent taikomas ii papunktis, ir
- ii) draudimo sutarčių su tiesioginio dalyvavimo elementais, kurioms taikomas B134 straipsnis, atveju, kaip lygų kaupiamajai sumai, pripažintai kitomis pagrindinių objektų bendrosiomis pajamomis.

C19. Draudimo sutarčių grupių, kuriose nėra sutarčių, kurių išleidimo data skiriasi daugiau negu vienais metais, atveju:

- a) jeigu vertindamas diskonto normas, taikytas pirminio pripažinimo metu (arba vėliau), subjektas taiko C13 straipsnį, nustatydamas B72 straipsnio b–e punktuose nurodytas diskonto normas jis taip pat taiko C13 straipsnį, ir
- b) jeigu subjektas nusprendžia pagal 88 straipsnio b punktą arba 89 straipsnio b punktą skaidyti draudimo finansines pajamas arba sąnaudas į sumas, įskaičiuojamas į pelną arba nuostolius, ir sumas, įskaičiuojamas į kitas bendrąsias pajamas, jis turi nustatyti kaupiamąją draudimo finansinių pajamų arba sąnaudų sumą, kuri taikymo pradžios datą pripažįstama kitomis bendrosiomis pajamomis, kad būsimais laikotarpiais būtų galima taikyti 91 straipsnio a punktą. Subjektas nustato tą kaupiamąją sumą:
- i) draudimo sutarčių, kurioms subjektas taikys B131 straipsnyje nurodytus sistemingo paskirstymo metodus (jeigu subjektas nustatydamas diskonto normas pirminio pripažinimo metu taiko C13 straipsnį) atveju – taikydamas diskonto normas, kurias taikė pirminio pripažinimo datą, ir C13 straipsnį;

- ii) draudimo sutarčių, kurioms subjektas taikys B132 straipsnyje nurodytus sistemingo paskirstymo metodus, atveju – vadovaudamasis tuo, kad su finansine rizika susijusios prielaidos, taikytos pirminio pripažinimo datą, yra taikymo pradžios datą taikomos prielaidos, t. y. nulinės prielaidos;
- iii) draudimo sutarčių, kurioms subjektas taikys B133 straipsnyje nurodytus sistemingo paskirstymo metodus (jeigu subjektas nustatydamas diskonto normas pirminio pripažinimo metu (arba vėliau) taiko C13 straipsnį) atveju – taikydamas diskonto normas, kurias taikė patirtų žalų datą, ir C13 straipsnį, ir
- iv) draudimo sutarčių su tiesioginio dalyvavimo elementais, kurioms taikomas B134 straipsnis, atveju – kaip lygų kaupiamajai sumai, pripažintai kitomis pagrindinių objektų bendrosiomis pajamomis.

C19A. Taikydamas B137 straipsnį subjektas gali pasirinkti nekeisti ankstesnėse tarpinėse finansinėse ataskaitose naudotų apskaitinių įverčių apskaitos. Kiek tai yra leidžiama pagal C8 straipsnį, toks subjektas nustato su draudimo finansinėmis pajamomis ar sąnaudomis susijusias sumas taikymo pradžios datą taip, lyg jis nebūtų rengęs tarpinių finansinių ataskaitų iki taikymo pradžios datos.

Tikrosios vertės metodas

C20. Norėdamas taikyti tikrosios vertės metodą, subjektas nustato taikymo pradžios datos sutartinės paslaugos maržą arba likusios draudimo apsaugos išsipareigojimo nuostolio komponentą, juos apskaičiuodamas kaip skirtumą tarp draudimo sutarčių grupės tos datos tikrosios vertės ir tą datą įvertintos įvykdymo pinigų srautų vertės. Nustatydamas tą tikrąją vertę, subjektas netaiko 13-ojo TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“ 47 straipsnio (dėl paklausos kriterijų).

C20A. Subjektas nustato turimų perdraudimo sutarčių grupės, kuriai taikomi 66A–66B straipsniai (nereikalaujant, kad būtų įvykdyta B119C straipsnyje nustatyta sąlyga), likusios draudimo apsaugos turto nuostolių susigrąžinimo komponentą taikymo pradžios datą padaugindamas:

- a) pagrindinių draudimo sutarčių likusios draudimo apsaugos išsipareigojimo nuostolio komponentą taikymo pradžios datą (žr. C16 ir C20 straipsnius) ir
- b) žalų, susijusių su pagrindinėmis draudimo sutartimis, procentinės dalies sumą, kurią subjektas tikisi susigrąžinti iš turimų perdraudimo sutarčių grupės.

C20B. Taikydamas 14–22 straipsnius taikymo pradžios datą subjektas gali į nuostolingą draudimo sutarčių grupę įtraukti tiek nuostolingas draudimo sutartis, įtrauktas į turimų perdraudimo sutarčių grupę, tiek nuostolingas draudimo sutartis, neįtrauktas į turimų perdraudimo sutarčių grupę. Kad tokiais atvejais galėtų taikyti C20A straipsnį, subjektas, siekdamas nustatyti draudimo sutarčių grupės nuostolių komponento dalį, susijusią su draudimo sutartimis, įtrauktomis į turimų perdraudimo sutarčių grupę, naudoja sistemingą ir racionalų paskirstymo pagrindą.

C21. Taikydamas tikrosios vertės metodą, subjektas gali taikyti C22 straipsnį ir nustatyti:

- a) kaip pagal 14–24 straipsnius nustatyti draudimo sutarčių grupes;
- b) ar draudimo sutartis atitinka draudimo sutarties su tiesioginio dalyvavimo elementais apibrėžtį pagal B101–B109 straipsnius

- c) kaip nustatyti naudojantis diskrecijos teise planuojamus draudimo sutarčių be tiesioginio dalyvavimo elementų pinigų srautus pagal B98–B100 straipsnius ir
- d) ar investicinė sutartis atitinka investicinės sutarties su diskrecinio dalyvavimo elementais, kuriai taikomas 17-asis TFAS, apibrėžtį pagal 71 straipsnį.

C22. Subjektas gali nuspręsti C21 straipsnyje nurodytas vertes nustatyti remdamasis:

- a) pagrįsta ir patvirtinama informacija dėl to, kokias vertes subjektas būtų nustatęs pagal sutarties sąlygas ir rinkos sąlygas atitinkamai sutarties sudarymo arba pirminio pripažinimo metu arba
- b) taikymo pradžios datą turima pagrįsta ir patvirtinama informacija.

C22A. Taikydamas tikrosios vertės metodą subjektas gali pasirinkti klasifikuoti žalų, patirtų prieš draudimo sutarties įsigijimą pagal draudimo sutarčių, kurios nesudaro verslo, perdavimo sandorį arba verslo jungimo sandorį, kuriam taikomas 3-iasis TFAS, atlyginimo išsipareigojimą kaip patirtų žalų išsipareigojimą.

C23. Jeigu subjektas taiko tikrosios vertės metodą, jis neprivalo taikyti 22 straipsnio ir gali į grupę įtraukti sutartis, kurių išleidimo data skiriasi daugiau negu vienais metais. Subjektas grupes skirsto į grupes, kurių sutarčių išleidimo datos skiriasi ne daugiau kaip vienais metais (arba mažiau), tik tada, jeigu turi pagrįstos ir patvirtinamos informacijos šiam skirstymui atlikti. Nepriklausomai nuo to, ar subjektas taiko 22 straipsnį, jam leidžiama nustatyti B72 straipsnio b punkte–e punkto ii papunktyje nurodytas grupės pirminio pripažinimo datos diskonto normas ir B72 straipsnio e punkto iii papunktyje nurodytas patirtų žalų datos diskonto normas taikymo pradžios datą, o ne pirminio pripažinimo arba patirtų žalų datą.

C24. Jeigu taikydamas tikrosios vertės metodą subjektas nusprendžia skaidyti draudimo finansines pajamas arba sąnaudas į pelną ar nuostolius ir kitas bendrąsias pajamas, jam leidžiama kitomis bendrosiomis pajamomis pripažįstamą taikymo pradžios datos draudimo finansinių pajamų arba sąnaudų kaupiamąją sumą nustatyti:

- a) retrospektyviai, bet tik tada, jei jis turi pagrįstos ir patvirtinamos informacijos, kad galėtų tai padaryti, arba
- b) kaip nulį, nebent taikomas c punktas, ir
- c) draudimo sutarčių su tiesioginio dalyvavimo elementais, kurioms taikomas B134 straipsnis, atveju, kaip lygią kaupiamajai sumai, pripažintai kitomis pagrindinių objektų bendrosiomis pajamomis.

Turtas, susidaręs dėl draudimo įsigijimo pinigų srautų

C24A. Taikydamas tikrosios vertės metodą turtui, susidariusiam dėl draudimo įsigijimo pinigų srautų (žr. C5B straipsnio b punktą), taikymo pradžios datą subjektas nustato, kad turto, susidariusio dėl draudimo įsigijimo pinigų srautų, suma yra lygi draudimo įsigijimo pinigų srautų sumai, kuri susidarytų subjektui taikymo pradžios datą dėl teisių gauti:

- a) susigrąžintas draudimo įsigijimo pinigų srautų sumas iš įmokų pagal draudimo sutartis, išleistas iki taikymo pradžios datos, tačiau taikymo pradžios datą nepripažintas;

b) būsimas draudimo sutartis, kurios yra atnaujintos taikymo pradžios datą pripažintos draudimo sutartys, ir draudimo sutartys, aprašytos a punkte, ir

c) būsimas draudimo sutartis, išskyrus nurodytąsias b punkte, po taikymo pradžios datos, dar kartą nemokant draudimo įsigijimo pinigų srautų, kuriuos subjektas jau sumokėjo ir kurie yra tiesiogiai priskirtini susijusiam draudimo sutarčių portfeliui.

C24B. Taikymo pradžios datą subjektas, vertindamas bet kokias draudimo sutarčių grupes, neįtraukia jokio turto, susidariusio dėl draudimo įsigijimo pinigų srautų, sumos.

Lyginamoji informacija

C25. Nepaisant to, kad C2 straipsnio b punkte nurodomas metinis ataskaitinis laikotarpis prieš taikymo pirmą kartą datą, subjektas pagal 17-ąją TFAS taip pat gali pateikti pakoreguotą bet kurio ankstesnio pateikto laikotarpio lyginamąją informaciją, tačiau to daryti neprivalo. Jeigu subjektas pateikia pakoreguotą kurio nors ankstesnio laikotarpio lyginamąją informaciją, C2 straipsnio b punkte žodžių junginys „metinio ataskaitinio laikotarpio, einančio prieš taikymo pirmą kartą datą, pradžia“ suprantamas kaip „anksčiausio koreguoto pateikto lyginamojo laikotarpio pradžia“.

C26. Subjektas neprivalo atskleisti 93–132 straipsniuose nurodytos informacijos apie jokią laikotarpį iki metinio ataskaitinio laikotarpio, einančio prieš taikymo pirmą kartą datą, pradžios.

C27. Jeigu subjektas pateikia nepakoreguotą bet kurių ankstesnių laikotarpių lyginamąją informaciją ir atskleidžia šių laikotarpių informaciją, jis turi aiškiai nurodyti informaciją, kuri nebuvo koreguota, nurodyti, kad ta informacija parengta remiantis skirtingu pagrindu, ir tą pagrindą paaiškinti.

C28. Subjektas neturi atskleisti anksčiau neskelbtos informacijos apie žalų kaitą, vykusią anksčiau negu prieš penkerius metus iki metinio ataskaitinio laikotarpio, kurį jis pirmą kartą taiko 17-ąją TFAS, pabaigos. Tačiau jeigu subjektas neatskleidžia tos informacijos, jis atskleidžia šį faktą.

Subjektai, kurie tuo pačiu metu pirmą kartą taiko 17-ąją TFAS ir 9-ąją TFAS

C28A. Subjektui, kuris tuo pačiu metu pirmą kartą taiko 17-ąją TFAS ir 9-ąją TFAS, leidžiama taikyti C28B–C28E straipsnius (klasifikavimo persidengimas) siekiant pateikti lyginamąją informaciją apie finansinį turtą, jei lyginamoji informacija apie tą finansinį turtą nebuvo taisyta pagal 9-ąją TFAS. Lyginamoji informacija apie finansinį turtą nebus taisoma pagal 9-ąją TFAS, jeigu subjektas nusprendžia netaisyti ankstesnių laikotarpių (žr. 9-ojo TFAS 7.2.15 straipsnį) arba taiso ankstesnius laikotarpius, tačiau finansinio turto pripažinimas tais ankstesniais laikotarpiais buvo nutrauktas (žr. 9-ojo TFAS 7.2.1 straipsnį).

C28B. Subjektas, taikantis finansiniam turtui klasifikavimo persidengimą, pateikia lyginamąją informaciją taip, lyg tam finansiniam turtui būtų buvę taikomi 9-ojo TFAS klasifikavimo ir vertinimo reikalavimai. Subjektas naudoja pagrįstą ir patvirtinamą informaciją, turimą taikymo pradžios datą (žr. C2 straipsnio b punktą), kad nustatytų, kaip subjektas tikisi, kad finansinis turtas bus klasifikuojamas ir vertinamas pirmą kartą taikant 9-ąją TFAS (pavyzdžiui, subjektas gali naudotis preliminariais vertinimais, atliktais rengiantis pirmą kartą taikyti 9-ąją TFAS).

C28C. Taikydamas finansiniam turtui klasifikavimo persidengimą, subjektas neprivalo taikyti 9-ojo TFAS 5.5 skirsnyje nustatytų vertės sumažėjimo reikalavimų. Jeigu, remiantis klasifikavimu, nustatytu taikant C28B straipsnį, finansiniam turtui būtų taikomi 9-ojo TFAS 5.5 skirsnyje nustatyti vertės sumažėjimo reikalavimai, tačiau taikydamas klasifikavimo persidengimą subjektas tų reikalavimų netaiko, subjektas ir toliau pateikia bet kokią sumą, pripažintą dėl vertės sumažėjimo ankstesniu laikotarpiu pagal 39-ąjį TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“. Priešingu atveju visos tokios sumos panaikinamos.

C28D. Bet koks skirtumas tarp ankstesnės finansinio turto balansinės vertės ir balansinės vertės taikymo pradžios datą, atsirandantis taikant C28B–C28C straipsnius, pripažįstamas taikymo pradžios datą kaip pradinis nepaskirstytasis pelnas (arba atitinkamai kitas nuosavybės komponentas).

C28E. C28B–C28D straipsnius taikantis subjektas turi:

a) atskleisti kokybinę informaciją, kad finansinių ataskaitų vartotojai suprastų:

i) klasifikavimo persidengimo taikymo mastą (pavyzdžiui, ar jis buvo taikomas visam finansiniam turtui, kurio pripažinimas nutrauktas lyginamuoju laikotarpiu);

ii) ar ir koku mastu buvo taikomi 9-ojo TFAS 5.5 skirsnyje nustatyti vertės sumažėjimo reikalavimai (žr. C28C straipsnį);

b) tuos straipsnius taikyti tik ataskaitinių laikotarpių nuo 17-ojo TFAS taikymo pradžios datos iki 17-ojo TFAS taikymo pirmą kartą datos lyginamajai informacijai (žr. C2 ir C25 straipsnius) ir

c) 9-ojo TFAS taikymo pirmą kartą datą taikyti 9-ajame TFAS nustatytus pereinamojo laikotarpio reikalavimus (žr. 9-ojo TFAS 7.2 skirsnį).

Finansinio turto perskyrimas

C29. 17-ojo TFAS taikymo pirmą kartą datą subjektas, kuris prieš pradėdamas taikyti 17-ąjį TFAS metiniams ataskaitiniams laikotarpiams taikė 9-ąjį TFAS:

a) gali iš naujo įvertinti, ar tinkamas finansinis turtas atitinka 9-ojo TFAS 4.1.2 straipsnio a punktą arba 4.1.2A straipsnio a punktą. Finansinis turtas yra tinkamas tik tada, jeigu nėra skirtas veiklai, nesusijusiai su sutartimis, patenkančiomis į 17-ojo TFAS taikymo sritį. Finansinio turto, kurio nebūtų galima vertinti iš naujo, pavyzdžiai yra finansinis turtas, skirtas bankinei veiklai, arba finansinis turtas, laikomas fonduose, susijusiuose su investicinėmis sutartimis, kurios nepatenka į 17-ojo TFAS taikymo sritį;

b) jeigu dėl 17-ojo TFAS taikymo 9-ojo TFAS 4.1.5 straipsnio sąlyga nebetenkinama, panaikina ankstesnį finansinio turto priskyrimą prie turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais;

c) jeigu 9-ojo TFAS 4.1.5 straipsnio sąlyga tenkinama, gali priskirti finansinį turtą prie turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais;

- d) gali priskirti investiciją į nuosavo kapitalo priemonę prie investicijų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, pagal 9-ojo TFAS 5.7.5 straipsnį;
- e) gali panaikinti ankstesnį investicijos į nuosavo kapitalo priemonę priskyrimą prie investicijų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, pagal 9-ojo TFAS 5.7.5 straipsnį.
- C30. Subjektas taiko C29 straipsnį remdamasis 17-ojo TFAS taikymo pirmą kartą datą galiojusiais faktais ir aplinkybėmis. Subjektas šį priskyrimą ir klasifikavimą taiko retrospektyviai. Tai darydamas subjektas taiko atitinkamus 9-ojo TFAS pereinamojo laikotarpio reikalavimus. Tuo tikslu laikoma, kad taikymo pirmą kartą data yra 17-ojo TFAS taikymo pirmą kartą data.
- C31. Subjektas, kuris taiko C29 straipsnį, neprivalo taisyti ankstesnių ataskaitinių laikotarpių informacijos, kad atspindėtų priskyrimo arba klasifikavimo pokyčius. Subjektas gali taisyti ankstesnių ataskaitinių laikotarpių informaciją, tik jeigu tai įmanoma nesiremiant vėliau įgytomis žiniomis. Jeigu subjektas taiso ankstesnių ataskaitinių laikotarpių informaciją, pataisytos finansinės ataskaitos privalo atitikti visus šiam paveiktam finansiniam turtui taikomus 9-ojo TFAS reikalavimus. Jeigu subjektas netaiso ankstesnių ataskaitinių laikotarpių informacijos, jis laikotarpio pradžioje nepaskirstytuoju pelnu (arba atitinkamai kitu nuosavo kapitalo komponentu) taikymo pirmą kartą datą pripažįsta kiekvieną skirtumą tarp:
- a) ankstesnės šio finansinio turto balansinės vertės ir
- b) to finansinio turto balansinės vertės taikymo pirmą kartą datą.
- C32. Jeigu subjektas taiko C29 straipsnį, jis tuo metiniu ataskaitiniu laikotarpiu atskleidžia informaciją apie finansinį turtą pagal klases:
- a) jeigu taikomas C29 straipsnio a punktas – pagrindą, kuriuo remiantis jis laikomas tinkamu finansiniu turtu;
- b) jeigu taikomas bet kuris iš C29 straipsnio a–e punktų:
- i) paveikto finansinio turto vertinimo kategoriją ir balansinę vertę, nustatytą prieš 17-ojo TFAS taikymo pirmą kartą datą, ir
- ii) naują paveikto finansinio turto vertinimo kategoriją ir balansinę vertę, pritaikius C29 straipsnį;
- c) jeigu taikomas C29 straipsnio b punktas – finansinio turto, kuris anksčiau priskirtas prie turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pagal 9-ojo TFAS 4.1.5 straipsnį, bet prie jo nebėra priskiriamas, balansinę vertę finansinės būklės ataskaitoje.
- C33. Jeigu subjektas taiko C29 straipsnį, jis tuo metiniu ataskaitiniu laikotarpiu atskleidžia kokybinę informaciją, kad finansinių ataskaitų vartotojai galėtų suprasti:
- a) kaip jis taikė C29 straipsnį finansiniam turtui, kurio klasifikavimas, pradėjus taikyti 17-ąjį TFAS, pakito;

- b) priežastis, dėl kurių finansinis turtas priskiriamas arba nebepriskiriamas prie turto, kuris vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pagal 9-ojo TFAS 4.1.5 straipsnį, ir
- c) kodėl subjektas atlikdamas naują vertinimą pagal 9-ojo TFAS 4.1.2 straipsnio a punktą arba 4.1.2A straipsnio a punktą padarė kitokią išvadą.

C33A. Finansinio turto, kurio pripažinimas nutraukiamas nuo 17-ojo TFAS taikymo pradžios datos iki taikymo pirmą kartą datos, atveju subjektas, pateikdamas lyginamąją informaciją, gali taikyti C28B–C28E straipsnius (klasifikavimo persidengimas) taip, tarsi tam turtui būtų buvęs taikomas C29 straipsnis. Toks subjektas turi pritaikyti C28B–C28E straipsnių reikalavimus taip, kad klasifikavimo persidengimas būtų grindžiamas tuo, kaip subjektas tikisi, kad finansinis turtas bus priskirtas taikant C29 straipsnį 17-ojo TFAS taikymo pirmą kartą datą.

KITŲ TFAS PANAIKINIMAS

C34. 17-asis TFAS, pataisytas 2020 m., pakeičia 4-ąjį TFAS „Draudimo sutartys“.

TFAAK 1-ASIS AIŠKINIMAS

Esamų veiklos nutraukimo, atnaujinimo ir panašių įsipareigojimų pokyčiai

NUORODOS

- 16-asis TFAS „Nuoma“
- 1-asis TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“ (persvarstytas 2007 m.)
- 8-asis TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“
- 16-asis TAS „Nekilnojamojo turtas, įranga ir įrenginiai“ (persvarstytas 2003 m.)
- 23-iasis TAS „Skolinimosi išlaidos“
- 36-asis TAS „Turto vertės sumažėjimas“ (persvarstytas 2004 m.)
- 37-asis TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

1. Dauguma subjektų turi prievolių išmontuoti, likviduoti ar atkurti nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objektus. Šiame aiškinyje tokios prievolės vadinamos veiklos nutraukimo, atnaujinimo ir panašiais įsipareigojimais. Remdamasis 16-uju TAS, subjektas į nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objekto savikainą įtraukia pirminį įvertį išlaidų, susijusių su turto išmontavimu, pašalinimu ir jo buvimo vietos sutvarkymu, dėl kurių subjektas prisiima prievolę tada, kai objektą įsigija, ar po naudojimosi juo tam tikrą laiką kitais nei atsargų gamybos tuo laikotarpiu tikslais. 37-ajame TAS išdėstyti reikalavimai, kaip reikia vertinti veiklos nutraukimo, atnaujinimo ir panašių įsipareigojimus. Šiame aiškinyje pateikti nurodymai, kaip apskaityti veiklos nutraukimo, atnaujinimo ir panašių įsipareigojimų įverčio pokyčių poveikį.

TAIKYMO SRITIS

2. Šis aiškinimas taikomas esamo veiklos nutraukimo, atnaujinimo ar panašaus įsipareigojimo įverčio pokyčiams, kai tas įsipareigojimas yra:
 - a) pripažintas kaip nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objekto savikainos dalis pagal 16-ąjį TAS arba kaip naudojimo teise valdomo turto savikainos dalis pagal 16-ąjį TFAS ir
 - b) pripažintas įsipareigojimu remiantis 37-uju TAS.

Pavyzdžiui, veiklos nutraukimo, atnaujinimo ar panašaus įsipareigojimas gali atsirasti įsipareigojus uždaryti gamyklą, atlyginti gavybos pramonėse aplinkai padarytą žalą ar likviduoti įrenginius.

KLAUSIMAI

3. Šiame aiškinyje aptariama, kaip turėtų būti apskaitomas toliau nurodytų įvykių, keičiančių veiklos nutraukimo, atnaujinimo ar panašaus įsipareigojimo įvertį, poveikis:
 - a) įvertinto ekonominę naudą teikiančių išteklių panaudojimo (pavyzdžiui, pinigų srautų) prievolei įvykdyti pokytis;
 - b) dabartinės rinkos duomenimis grindžiamos diskonto normos pokytis, kaip tai apibūdinama 37-ojo TAS 47 straipsnyje (tai apima pinigų laiko vertės pokyčius, įsipareigojimui būdingos rizikos pasikeitimus), ir
 - c) padidėjimas per laikotarpį (dar vadinamas diskontavimo poveikio mažinimu).

BENDRA NUOMONĖ

4. Veiklos nutraukimo, atnaujinimo ir panašių išipareigojimų įverčio pokyčiai, atsirandantys dėl ekonominę naudą teikiančių išteklių panaudojimo prievolei įvykdyti įvertinto laiko ar sumos pasikeitimo arba diskonto normos pasikeitimo, turi būti apskaitomi pagal tolesnius 5–7 straipsnius.
5. Jei susijusio turto vertinimui taikomas savikainos metodas:
 - a) laikantis b punkte nurodytų sąlygų, išipareigojimo vertės pokyčiai turi būti pridedami prie ar atimami iš einamojo ataskaitinio laikotarpio susijusio 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 nuostoliais;
 - c) jei koreguojant turto savikainą padidėja, subjektas turi patikrinti, ar tai nėra požymis, kad ne visa nauja turto balansinė vertė gali būti atsiperkamoji. Jei toks požymis yra, subjektas turi patikrinti, ar turto vertė nesumažėjusi, įvertindamas jo atsiperkamąją vertę, o bet kokią vertės sumažėjimo nuostolį apskaityti pagal 36-ąją TAS.
6. Jei susijusio turto vertinimui taikomas perkainojimo metodas:
 - a) anksčiau šiam turtui pripažintą perkainojimo rezervą arba deficitą išipareigojimo pokyčiai keičia taip, kad:
 - i) išipareigojimo sumažėjimo suma (jei tai leidžiama pagal b punkte nurodytas sąlygas) turi būti pripažinta kitomis bendrosiomis pajamomis ir ja padidinamas nuosavybės perkainojimo rezervas, išskyrus atvejus, kai ji turi būti pripažįstama pelnu ar nuostoliais, kai išnyksta anksčiau turtu arba nuostoliais pripažintas turto perkainojimo deficitas;
 - ii) išipareigojimo padidėjimo suma turi būti pripažįstama pelnu ar nuostoliais, išskyrus atvejus, kai ji turi būti pripažįstama kitomis bendrosiomis pajamomis ir ja sumažinamas nuosavybės perkainojimo rezervas neviršijant bet kokio kredito likučio, to turto atžvilgiu įtraukto į perkainojimo rezervą;
 - b) tuo atveju, kai išipareigojimo sumažėjimas viršija balansinę vertę, kuri būtų buvęs pripažinta, jei turtas būtų buvęs vertinamas savikainos metodu, perviršis turi būti iš karto pripažįstamas pelnu ar nuostoliais;
 - c) išipareigojimo pokytis rodo, kad gali tekti perkainoti turtą siekiant užtikrinti, kad turto balansinė vertė reikšmingai nesiskirtų nuo turto tikrosios vertės, kuri būtų nustatyta ataskaitinio laikotarpio pabaigoje. Į bet kokią tokį perkainojimą turi būti atsižvelgiama nustatant sumas, kurios pagal a punktą turi būti pripažįstamos pelnu ar nuostoliais arba kitomis bendrosiomis pajamomis. Jei perkainojimas yra būtinas, perkainoti reikia visą tos klasės turtą;
 - d) pagal 1-ąją TAS bendrųjų pajamų ataskaitoje reikalaujama atskleisti kiekvieną kitų bendrųjų pajamų ar sąnaudų komponentą. Vykdam šį reikalavimą, perkainojimo rezervo pokytis, atsirandantis dėl išipareigojimo pokyčio, turi būti nustatomas atskirai ir atskleidžiamas kaip toks.
7. Pakoreguota turto nusėdimo suma yra nusėdimo per turto naudingo tarnavimo laiką. Todėl pasibaigus susijusio turto naudingo tarnavimo laikui, visi vėliau įvykstantys išipareigojimo pokyčiai turi būti pripažįstami pelnu ar nuostoliais tada, kada jie atsiranda. Ši tvarka taikoma taikant tiek savikainos, tiek perkainojimo metodą.
8. Periodiškas diskontavimo poveikio mažinimas yra pripažįstamas pelnu ar nuostoliais kaip finansinės išlaidos realiuoju metu. Kapitalizavimas pagal 23-ąją TAS neleidžiamas.

ĮSIGALIOJIMO DATA

9. Subjektas šį aiškinimą turi taikyti 2004 m. rugsėjo 1 d. ar vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiais. Skatinama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas taiko šį aiškinimą laikotarpiui, prasidėjusiam prieš 2004 m. rugsėjo 1 d., jis tą faktą turi atskleisti.
- 9A. 1-uju TAS (persvarstytu 2007 m.) pataisyta visuose TFAS vartojama terminija. Taip pat pataisytas 6 straipsnis. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiais. Jei subjektas 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.
- 9B. 2016 m. sausio mėn. paskelbtu 16-uju TFAS pataisytas 2 straipsnis. Taikydamas 16-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tą pataisą.

PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

10. Apskaitos politikos keitimas turi būti apskaitomas vadovaujantis 8-ojo TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“⁽⁵⁹⁾ reikalavimais.

⁽⁵⁹⁾ Jei subjektas taiko šį aiškinimą ataskaitiniam laikotarpiui, prasidedančiam prieš 2005 m. sausio 1 d., jis turi taikyti ankstesnę 8-ojo TAS standarto versiją „Grynasis ataskaitinio laikotarpio pelnas arba nuostolis, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai“, išskyrus atvejį, kai jis tam ankstesniam laikotarpiui taiko persvarstytą to standarto versiją.

TFAAK 2-ASIS AIŠKINIMAS

Dalininkų turimos kooperatinių subjektų akcijos ir panašios priemonės

NUORODOS

- 9-asis TFAS „Finansinės priemonės“
- 13-asis TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“
- 32-asis TAS „Finansinės priemonės. Atskleidimas ir pateikimas“ (persvarstytas 2003 m.) ⁽⁶⁰⁾

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

1. Kooperatinius ir kitus panašius subjektus sukuria asmenų grupės bendriems ekonominiams ir socialiniams poreikiams tenkinti. Nacionalinė teisė kooperatinius subjektus paprastai apibrėžia kaip organizacijas, siekiančias skatinti savo dalininkų ekonominį vystymąsi (savitarpio pagalbos principu) vykdant bendrą verslo veiklą. Dalininkų dalys kooperatiniame subjekte dažnai apibūdinamos kaip dalininkų akcijos, vienetai ar panašiai (toliau – dalininkų akcijos).
2. 32-ajame TAS nustatomi finansinių priemonių klasifikavimo kaip finansiniai įsipareigojimai ar nuosavybė principai. Visų pirma tie principai taikomi klasifikuojant padengiamąsias finansines priemones, kurių turėtojai gali jas pateikti emitentui mainais į pinigus ar kitą finansinę priemonę. Tuos principus taikyti dalininkų turimoms kooperatinių subjektų akcijoms ir panašioms priemonėms yra sudėtinga. Kai kurie Tarptautinių apskaitos standartų valdybos nariai paprašė pateikti paaiškinimą, kaip 32-ojo TAS principai taikomi dalininkų akcijoms ir panašioms priemonėms, turinčioms tam tikrų ypatybių, ir nurodyti aplinkybes, kuriomis šios ypatybės daro poveikį įsipareigojimui ar nuosavybės klasifikavimui.

TAIKymo SRITIS

3. Šis aiškinimas taikomas finansinėms priemonėms, kurioms taikomas 32-asis TAS, įskaitant kooperatinių subjektų dalininkams išleistas finansines priemones, kurios nurodo dalininkų turimą subjekto nuosavybės dalį. Šis aiškinimas netaikomas finansinėms priemonėms, kurios bus ar gali būti įvykdytos naudojant paties subjekto nuosavybės priemones.

KLAUSIMAI

4. Daug finansinių priemonių, įskaitant dalininkų akcijas, turi nuosavybės požymių, be kita ko, tokių kaip balsavimo teisės ir teisės dalyvauti skirstant dividendus. Kai kurios finansinės priemonės suteikia jų turėtojui teisę reikalauti išpirkimo pinigais ar kitu finansiniu turtu, tačiau finansinių priemonių išpirkimui gali būti numatyti ar taikomi apribojimai. Kaip šios išpirkimo sąlygos turėtų būti vertinamos nustatant, ar finansinės priemonės turėtų būti klasifikuojamos kaip įsipareigojimai, ar kaip nuosavybė?

BENDRA NUOMONĖ

5. Dėl to, kad finansinės priemonės (be kita ko, dalininkų kooperatinių subjektų akcijų) turėtojas turi sutartinę teisę reikalauti išpirkimo, savaime neįpareigoja finansinės priemonės klasifikuoti kaip finansinio įsipareigojimo. Subjektas, finansinę priemonę klasifikuodamas kaip finansinį įsipareigojimą arba nuosavybę, turi apsvastyti visas finansinės priemonės sąlygas. Šios sąlygos apima susijusius vietoj įstatymus, taisykles ir subjekto įstatus, galiojančius klasifikavimo dieną, tačiau neapima numatomų tų įstatymų, taisyklių ar įstatų pakeitimų ateityje.
6. Dalininkų akcijos, kurios būtų priskiriamos nuosavybei, jei dalininkai neturėtų teisės reikalauti išpirkimo, yra nuosavybė, jei egzistuoja bet kuri iš 7 ir 8 straipsniuose aprašytų sąlygų arba jei dalininkų akcijos turi visas savybes ir atitinka 32-ojo TAS 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsnių sąlygas. Indėliai iki pareikalavimo, įskaitant einamąsias sąskaitas, indėlių sąskaitas ir panašias sutartis, kurios atsiranda, kai dalininkai yra klientai, yra subjekto finansiniai įsipareigojimai.

⁽⁶⁰⁾ 2005 m. rugpjūčio mėn. 32-asis TAS buvo pakeistas 32-uju TAS „Finansinės priemonės. Pateikimas“. 2008 m. vasario mėn. TASV pataisė 32-ąjį TAS ir įpareigojo priemones klasifikuoti kaip nuosavybę, jei toms priemonėms būdingos visos savybės ir jos atitinka visas sąlygas, nurodytas 32-ojo TAS 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsniuose.

7. Dalininkų akcijos yra nuosavybė, jei subjektas turi besąlyginę teisę atsisakyti išpirkti dalininkų akcijas.
8. Vietos įstatymuose, taisyklėse ar subjekto įstatuose dėl dalininkų akcijų išpirkimo gali būti nustatyti įvairių rūšių draudimai, pvz., besąlyginiai draudimai ar likvidumo kriterijais pagrįsti draudimai. Jei išpirkimą besąlygiškai draudžia vietos įstatymai, taisyklės ar subjekto įstatatai, dalininkų akcijos yra nuosavybė. Tačiau vietos įstatymų, taisyklių ar subjektų įstatų nuostatos, draudžiančios išpirkimą tik tada, kai įvykdomos (ar neįvykdomos) sąlygos, pvz., likvidumo apribojimai, neįpareigoja dalininkų akcijų klasifikuoti kaip nuosavybės.
9. Besąlyginis draudimas gali būti absoliutus, t. y. draudžiami visi išpirkimai. Besąlyginis draudimas gali būti dalinis – dalininkų akcijų išpirkimas draudžiamas, jei lemtų dalininkų akcijų skaičiaus arba iš dalininkų akcijų apmokėto kapitalo sumažėjimą žemiau nustatyto lygio. Dalininkų akcijos, kurioms netaikomas draudimas išpirkti, yra įsipareigojimai, išskyrus atvejus, kai subjektas turi besąlyginę teisę atsisakyti išpirkti, kaip aprašyta 7 straipsnyje, arba jei dalininkų akcijos turi visas savybes ir atitinka sąlygas, nurodytas 32-ojo TAS 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsniuose. Kai kuriais atvejais akcijų skaičius arba apmokėto kapitalo dalis, kuriai taikomas išpirkimo draudimas, laikui bėgant gali keistis. Pasikeitus tokiam išpirkimo draudimui gali būti atliekami perkėlimai tarp finansinių įsipareigojimų ir nuosavybės.
10. Pirminio pripažinimo metu subjektas savo finansinį įsipareigojimą išpirkti turi įvertinti tikrąja verte. Kai dalininkų akcijoms būdinga išpirkimo ypatybė, subjektas finansinį įsipareigojimą išpirkti vertina tikrąją vertę, ne mažesnę kaip didžiausia suma, mokėtina pagal jo įstatų ar taikomų įstatymų išpirkimo nuostatas ir diskontuota nuo pirmos dienos, kai gali būti pareikalauta suma sumokėti (žr. 3 pavyzdį).
11. Kaip reikalaujama 32-ojo TAS 35 straipsnyje, nuosavybės priemonių turėtojams paskirstomos sumos pripažįstamos tiesiogiai nuosavybėje. Palūkanos, dividendai ir kita su finansinėmis priemonėmis, klasifikuojamomis kaip finansiniai įsipareigojimai, susijusi grąža yra sąnaudos, nepaisant to, ar šios mokamos sumos teisiškai laikomos dividendais, palūkanomis ar kt.
12. Priedėlyje, kuris yra neatskiriama šio aiškinimo dalis, pateikiami šios bendros nuomonės taikymo pavyzdžiai.

ATSKLEIDIMAS

13. Kai dėl išpirkimo draudimo pasikeitimo atliekami perkėlimai tarp finansinių įsipareigojimų ir nuosavybės, subjektas turi atskirai atskleisti perkeliamą sumą, perkėlimo laiką ir priežastį.

ĮSIGALIOJIMO DATA

14. Šio aiškinimo įsigaliojimo data ir jo pereinamojo laikotarpio reikalavimai yra tokie pat kaip taikomi 32-ajame TAS (persvarstytame 2003 m.). Subjektas šį aiškinimą turi taikyti 2005 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Subjektas, kuris šį aiškinimą taiko ataskaitiniam laikotarpiui, prasidedančiam iki 2005 m. sausio 1 d., turi tai atskleisti. Šis aiškinimas turi būti taikomas retrospektyviai.
- 14A. 6, 9, A1 ir A12 straipsnių pataisas subjektas turi taikyti 2009 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Jeigu subjektas 2008 m. vasario mėn. paskelbtas 32-ojo TAS ir 1-ojo TAS pataisas „Padengiamosios finansinės priemonės ir prievolės, atsirandančios likvidavimo metu“ taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, 6, 9, A1 ir A12 straipsnių pataisos taikomos tam ankstesniam laikotarpiui.
15. [Išbraukta]
16. 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uju TFAS pataisytas A8 straipsnis. Taikydamas 13-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tą pataisą.

17. 2012 m. gegužės mėn. paskelbtais „2009–2011 m. ciklo metiniais patobulinimais“ pataisytas 11 straipsnis. Subjektas turi taikyti tą pataisą retrospektyviai pagal 8-ąją TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“ metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2013 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jei subjektas taiko tą 32-ojo TAS pataisą pagal „2009–2011 m. ciklo metinius patobulinius“ (paskelbtus 2012 m. gegužės mėn.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, tam ankstesniam laikotarpiui turi būti taikoma 11 straipsnio pataisa.
18. [Išbraukta]
19. 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uju TFAS pataisyti A8 ir A10 straipsniai ir išbraukti 15 ir 18 straipsniai. Taikydamas 9-ąją TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.

*Priedėlis***Bendros nuomonės taikymo pavyzdžiai**

Šis priedėlis yra neatskiriama aiškinimo dalis.

- A1. Šiame priedėlyje pateikti septyni TFAAK bendros nuomonės taikymo pavyzdžiai. Tai nėra baigtinis pavyzdžių sąrašas; galimi ir kiti faktiniai atvejai. Kiekviename pavyzdyje daroma prielaida, kad nėra kitų sąlygų, išskyrus pateiktąsias pavyzdyje, pagal kurias būtų reikalaujama, kad finansinė priemonė būtų klasifikuojama kaip finansinis įsipareigojimas, ir prielaida, kad finansinė priemonė neturi visų savybių ir neatitinka sąlygų, nustatytų 32-ojo TAS 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsniuose.

BESĄLYGINĖ TEISĖ ATSIŠAKYTI IŠPIRKTI (7 straipsnis)**1 pavyzdys***Faktai*

- A2. Subjekto įstatuose tvirtinama, kad išpirkimas atliekamas išskirtinai subjekto nuožiūra. Įstatuose išsamesnės informacijos ar tai nuožiūrai taikomų apribojimų nenurodyta. Praeityje subjektas niekada nėra atsisakęs išpirkti dalininkų akcijų, nors valdyba turi teisę tai daryti.

Klasifikavimas

- A3. Subjektas turi besąlyginę teisę atsisakyti išpirkti, o dalininkų akcijos yra nuosavybė. 32-ajame TAS nustatyti klasifikavimo principai, grindžiami finansinių priemonių sąlygomis, ir pažymima, kad anksčiau atlikti ar ketinami atlikti diskreciniai mokėjimai nelemia priskyrimo prie įsipareigojimų. 32-ojo TAS 26TN straipsnyje nurodoma:

Kai privilegijuotosios akcijos negali būti išpirktos, kaip jas tinkamai klasifikuoti, nustatoma pagal kitas su jomis susietas teises. Klasifikavimas grindžiamas sutartimi įformintų susitarimų turinio įvertinimu ir finansinio įsipareigojimo bei nuosavybės priemonės apibrėžtimis. Kai emitentas paskirsto dividendus privilegijuotųjų akcijų su kaupiamaisiais arba nekaupiamaisiais dividendais turėtojams savo nuožiūra, akcijos yra nuosavybės priemonės. Privilegijuotųjų akcijų klasifikavimui kaip nuosavybės priemonių ar finansinių įsipareigojimų nedaro poveikio, pavyzdžiui:

- a) praeityje įvykdyti paskirstymai;
- b) ketinimas atlikti paskirstymus ateityje;
- c) galimas neigiamas poveikis emitento paprastųjų akcijų kainai, jeigu paskirstymas nevykdomas (dėl dividendų mokėjimo už paprastas akcijas apribojimų, jeigu dividendai nemokami už privilegijuotąsias akcijas);
- d) emitento rezervų dydis;
- e) to ataskaitinio laikotarpio emitento pelno ar nuostolių lūkesčiai arba
- f) emitento gebėjimas ar negebėjimas daryti poveikį savo pelno ar nuostolių dydžiui per ataskaitinį laikotarpį.

2 pavyzdys*Faktai*

- A4. Subjekto įstatuose tvirtinama, kad išpirkimas atliekamas išskirtinai subjekto nuožiūra. Tačiau įstatuose papildomai nurodoma, kad paraiškos išpirkti patvirtinimas yra automatinis, išskyrus atvejus, kai subjektas negali atlikti mokėjimų nepažeisdamas vietos taisyklių dėl likvidumo ar rezervų.

Klasifikavimas

- A5. Subjektas neturi besąlyginės teisės atsisakyti išpirkti, o dalininkų akcijos yra finansinis išsipareigojimas. Pirmiau aprašyti apribojimai priklauso nuo subjekto gebėjimo įvykdyti savo išsipareigojimą. Jais apribojamas išpirkimas tik tada, jei likvidumo ar rezervo reikalavimai neįvykdyti, ir tik tol, kol tie reikalavimai nebus įvykdyti. Taigi, remiantis 32-ajame TAS nustatytais principais, jie nelemia finansinės priemonės klasifikavimo kaip nuosavybės. 32-ojo TAS 25TN straipsnyje nurodoma:

Privilegijuotosios akcijos gali būti išleidžiamos kartu su įvairiomis teisėmis. Nustatydamas, ar privilegijuotoji akcija yra finansinis išsipareigojimas, ar nuosavybės priemonė, emitentas įvertina su akcijomis susietas specialias teises, kad nustatytų, ar joms būdingos pagrindinės finansinio išsipareigojimo ypatybės. Pavyzdžiui, privilegijuotoji akcija, kurios išpirkimo data yra konkreči arba priklauso nuo turėtojo pasirinkimo sandorio, apima finansinį išsipareigojimą, nes emitentas turi prievolę perduoti finansinį turtą akcijos turėtojui. *Jeigu dėl lėšų stokos, teisės aktų apribojimų arba nepakankamo pelno ar rezervų emitentas negali įvykdyti prievolės išpirkti privilegijuotąją akciją, kai to reikalauja sutartis, tai nereiškia, kad prievolė panaikinama.* [išskirta papildomai]

DRAUDIMAS IŠPIRKTI (8 ir 9 straipsniai)

3 pavyzdys*Faktai*

- A6. Kooperatinis subjektas anksčiau 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 (dar 2 000 000 PV, taigi iš viso išleista 3 000 000 PV vertės akcijų).

Pareikalavus akcijos išperkamos mokant tą sumą, už kurią jos išleistos.

- A7. Subjekto įstatuose nurodoma, kad sukaupti išpirkimai negali viršyti 20 % didžiausio kada nors jo dalininkų esamų akcijų skaičiaus. 20X2 m. gruodžio 31 d. subjektas turėjo 200 000 esamų akcijų, tai – didžiausias kada nors dalininkų esamų akcijų skaičius, ir praeityje nebuvo išpirkta jokių akcijų. 20X3 m. sausio 1 d. subjektas pakeitė savo įstatus ir padidino leidžiamą sukauptų išpirkimų lygį iki 25 % didžiausio kada nors jo dalininkų esamų akcijų skaičiaus.

*Klasifikavimas***Kol nepakeisti įstatai**

- A8. Dalininkų akcijos, kurioms netaikomas draudimas išpirkti, yra finansiniai išsipareigojimai. Kooperatinis subjektas šį finansinį išsipareigojimą pirminio pripažinimo metu vertina tikrąja verte. Kadangi šios akcijos išperkamos pareikalavus, kooperatinis subjektas nustato tokių finansinių išsipareigojimų tikrąją vertę pagal 13-ojo TFAS 47 straipsnį: „[f]inansinio išsipareigojimo su pareikalavimo elementu (pavyzdžiui, indėlio iki pareikalavimo) tikroji vertė yra ne mažesnė už sumą, mokėtiną pareikalavus [...]“. Todėl pagal išpirkimo nuostatus pareikalavus mokėtiną didžiausią sumą kooperatinis subjektas klasifikuoja kaip finansinius išsipareigojimus.
- A9. Pagal išpirkimo nuostatus 20X1 m. sausio 1 d. didžiausia mokėtina suma yra lygi 20 000 akcijų, padaugintų iš 10 PV, todėl subjektas atitinkamai priskiria 200 000 PV finansiniam išsipareigojimui, o 800 000 PV – nuosavybei. Tačiau 20X2 m. sausio 1 d. dėl naujos emisijos akcijų po 20 PV už vienetą pagal išpirkimo nuostatus didžiausia mokėtina suma padidėja iki sumos, lygios 40 000 akcijų, padaugintų iš 20 PV. Papildomos išleistos akcijos po 20 PV sukuria naują išsipareigojimą, pirminio pripažinimo metu vertinamą tikrąja verte. Išleidus šias akcijas, išsipareigojimas yra 20 % nuo viso išleistų akcijų skaičiaus (200 000), įvertinto po 20 PV už vienetą, arba 800 000 PV. Todėl reikia papildomai pripažinti 600 000 PV išsipareigojimą. Šiame pavyzdyje nepripažįstamas joks pelnas ar nuostoliai. Taigi subjektas 800 000 PV dabar priskiria finansiniams išsipareigojimams, o 2 000 000 PV – nuosavybei. Šiame pavyzdyje laikoma, kad šios sumos laikotarpiu nuo 20X1 m. sausio 1 d. iki 20X2 m. gruodžio 31 d. nepasikeitė.

Pakeitus įstatus

- A10. Pakeitus įstatus kooperatinis subjektas gali būti įpareigotas išpirkti iki 25 % savo esamų akcijų arba didžiausią 50 000 akcijų skaičių po 20 PV už vieną. Taigi 20X3 m. sausio 1 d. kooperatinis subjektas kaip finansinius įsipareigojimus klasifikuoja 1 000 000 PV – didžiausią pagal išpirkimo nuostatas pareikalavus mokėtiną sumą, kaip nustatyta pagal 13-ojo TFAS 47 straipsnį. Todėl 20X3 m. sausio 1 d. subjektas iš nuosavybės į finansinius įsipareigojimus perkelia 200 000 PV ir nuosavybėje lieka 2 000 000 PV. Šiame pavyzdyje subjektas tokio perkėlimo pelno arba nuostolių nepripažįsta.

4 pavyzdys*Faktai*

- A11. Vietos įstatymai, reglamentuojantys kooperatinių subjektų veiklą ar subjekto įstatų sąlygas, draudžia subjektui išpirkti dalininkų akcijas, jeigu dėl tokio išpirkimo iš dalininkų akcijų apmokėtas kapitalas sumažėtų tiek, kad nesiektų 75 % didžiausios iš dalininkų akcijų apmokėto kapitalo sumos. Didžiausia konkretaus kooperatinio subjekto kapitalo suma yra 1 000 000 PV. Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje apmokėto kapitalo likutis yra lygus 900 000 PV.

Klasifikavimas

- A12. Šiuo atveju 750 000 PV suma būtų priskiriama nuosavybei, o 150 000 PV suma – finansiniams įsipareigojimams. Greta jau minėtų straipsnių, 32-ojo TAS 18 straipsnio b punkte iš dalies nurodoma:

[...] finansinė priemonė, kuri suteikia turėtojiui teisę grąžinti ją emitentui už pinigus arba kitą finansinį turtą (padengiamoji finansinė priemonė), yra finansinis įsipareigojimas, išskyrus tas priemones, kurios klasifikuojamos kaip nuosavybės priemonės pagal 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsnius. Finansinė priemonė yra finansinis įsipareigojimas net ir tuo atveju, kai pinigų arba kito finansinio turto suma yra nustatoma pagal indeksą ar kitą rodiklį, kuris gali didėti ar mažėti. Priemonės turėtojo galimybė grąžinti priemonę atgal emitentui už pinigus ar kitą finansinį turtą reiškia, kad padengiamoji finansinė priemonė atitinka finansinio įsipareigojimo apibrėžtį, išskyrus tas priemones, kurios klasifikuojamos kaip nuosavybės priemonės pagal 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsnius.

- A13. Išpirkimo draudimas, aprašytas šiame pavyzdyje, skiriasi nuo apribojimų, aprašytų 32-ojo TAS 19 ir 25TN straipsniuose. Tie apribojimai yra taikomi subjekto galimybei mokėti pagal finansinį įsipareigojimą mokėtiną sumą, t. y. draudžiama atlikti mokėjimą pagal įsipareigojimą tik tada, kai įvykdomos nustatytos sąlygos. Šiame pavyzdyje, priešingai, aprašomas besąlyginis išpirkimo, viršijančio nustatytą sumą, draudimas, nepaisant subjekto gebėjimo išpirkti dalininkų akcijas (pvz., turint grynųjų pinigų išteklių, pelno ar paskirstomųjų rezervų). Iš esmės draudimas išpirkti užkerta kelią 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 jokiais sąlygomis, išskyrus likviduojant subjektą.

5 pavyzdys*Faktai*

- A14. Šio pavyzdžio duomenys pateikti 4 pavyzdyje. Be to, ataskaitinio laikotarpio pabaigoje pagal vietos jurisdikcijos likvidumo reikalavimus subjektas negali išpirkti nė vieno dalininko akcijų, išskyrus atvejus, kai jo grynųjų pinigų atsargos ir trumpalaikės investicijos yra didesnės nei nustatyta suma. Dėl šių likvidumo reikalavimų poveikio ataskaitinio laikotarpio pabaigoje subjektas negali mokėti daugiau kaip 50000 PV išpirkdamas dalininkų akcijas.

Klasifikavimas

- A15. Kaip ir 4 pavyzdyje, subjektas 750000 PV pripažįsta nuosavybę, o 150000 PV – finansiniu įsipareigojimu. Taip yra, nes suma, klasifikuojama kaip įsipareigojimas, yra pagrįsta besąlygine subjekto teise atsisakyti išpirkti, bet ne sąlyginiais apribojimais, neleidžiančiais išpirkti tik tada, jei nėra įvykdytos likvidumo ar kitos sąlygos, ir tik tol, kol jos bus įvykdytos. Šiuo atveju taikomos 32-ojo TAS 19 ir 25TN straipsnių nuostatos.

6 pavyzdys

Faktai

- A16. Subjekto įstatai draudžia įsigyti 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 įsigyti akcijoms, kurias dalininkai paprašė įsigyti. Per praėjusius trejus metus už išleistas akcijas iš dalininkų gautos įplaukos sudarė 12000 PV, o dalininkų akcijos nebuvo įsigytos.

Klasifikavimas

- A17. Subjektas 12000 PV sumą už dalininkų akcijas klasifikuoja kaip finansinius įsipareigojimus. Pagal 4 pavyzdyje aprašytas išvadas dalininkų akcijos, kurioms taikomas sąlyginis draudimas įsigyti, nelaikomos finansiniais įsipareigojimais. Toks sąlyginis draudimas taikomas sumai, lygiai įplaukoms, gautoms už akcijas, išleistas prieš ankstesnius trejus metus, ir ši suma atitinkamai klasifikuojama kaip nuosavybė. Tačiau sumai, lygiai įplaukoms, gautoms už bet kokias akcijas, išleistas per ankstesnius trejus metus, sąlyginis draudimas įsigyti nėra taikomas. Atitinkamai dėl įplaukų, gautų už išleistas akcijas dalininkams per ankstesnius trejus metus, atsiranda finansinių įsipareigojimų tol, kol tų įplaukų, skirtų dalininkų akcijoms įsigyti, nebėlika. Todėl subjektas turi finansinį įsipareigojimą, lygų įplaukoms, gautoms už akcijas, išleistas per ankstesnius trejus metus, atėmus įsigymų per tą laikotarpį sumą.

7 pavyzdys

Faktai

- A18. Subjektas yra kooperatinis bankas. Vietos įstatymuose, reglamentuojančiuose kooperatinių bankų veiklą, nurodoma, kad mažiausiai 50 % visų subjekto neįvykdytų įsipareigojimų (taisyklėse apibrėžtas terminas, apimantis dalininkų akcijų sąskaitas) turi būti dalininkų apmokėto kapitalo forma. Taisyklės poveikis toks, kad jei visi turimi kooperatinio subjekto įsipareigojimai yra dalininkų akcijų forma, jis gali jas visas įsigyti. 20X1 m. gruodžio 31 d. subjektas turi iš viso įsipareigojimų už 200000 PV, iš kurių 125000 PV suma atitinka dalininkų akcijų sąskaitas. Pagal dalininkų akcijų sąskaitų sąlygas turėtojams leidžiama įsigyti jas pagal pareikalavimą, subjekto įstatuose nenustačius įsigymo apribojimų.

Klasifikavimas

- A19. Šiame pavyzdyje dalininkų akcijos klasifikuojamos kaip finansiniai įsipareigojimai. Įsigymo draudimas panašus į apribojimus, aprašytus 32-ojo TAS 19 ir 25TN straipsniuose. Apribojimas yra sąlyginis subjekto galimybės sumokėti pagal finansinį įsipareigojimą mokėtiną sumą suvaržymas, t. y. taikant apribojimą mokėti pagal įsipareigojimą negalima tik tada, jei įvykdomos nustatytos sąlygos. Kalbant konkrečiau, iš subjekto gali būti reikalaujama įsigyti visas dalininkų akcijas (125000 PV), jei jis apmokėjo visus kitus savo įsipareigojimus (75000 PV). Todėl draudimas įsigyti neužkerta kelio subjektui prisiimti finansinį įsipareigojimą įsigyti daugiau akcijų nei nustatytas dalininkų akcijų skaičius arba apmokėto kapitalo suma. Tai leidžia subjektui atidėti įsigymą, kol bus įvykdyta sąlyga, t. y. bus apmokėti kiti įsipareigojimai. Šiame pavyzdyje dalininkų akcijoms netaikomas sąlyginis draudimas įsigyti, todėl tokios akcijos klasifikuojamos kaip finansiniai įsipareigojimai.

TFAAK 5-ASIS AIŠKINIMAS

Teisė į fondo, sudaryto veiklos nutraukimui, atnaujinimui ir aplinkos sutvarkymui, dalį

NUORODOS

- 9-asis TFAS „Finansinės priemonės“
- 10-asis TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“
- 11-asis TFAS „Jungtinė veikla“
- 8-asis TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“
- 28-asis TAS „Investicijos į asocijuotąsias įmones ir bendrąsias įmones“
- 37-asis TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

1. Veiklos nutraukimo, atnaujinimo ir aplinkos sutvarkymo fondų (toliau – veiklos nutraukimo fondai arba fondai) paskirtis – atskirti turtą, kad būtų galima finansuoti kai kurias ar visas 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) (toliau tokie veiksmai kartu – veiklos nutraukimas) išlaidas.
2. Įnašai į šiuos fondus gali būti savanoriški ar reglamentuojami įstatymų. Fondų struktūra gali būti vienos iš šių rūšių:
 - a) fondai, kuriuos sudaro atskiras įnašų mokėtojas, siekdamas finansuoti savo prievolės nutraukti veiklą konkrečioje vietoje ar keliose geografiškai nutolusiose vietovėse;
 - b) fondai, kuriuos įsteigia keli įnašų mokėtojai savo individualioms ar bendroms veiklos nutraukimo prievolėms finansuoti, kai įnašų mokėtojų veiklos nutraukimo sąnaudos gali būti kompensuotos suma, neviršijanti jų įnašų pridėjus visas faktines iš tokių įnašų uždirbtas pajamas ir atėmus įnašų mokėtojų tenkančią fondo administravimo išlaidų dalį. Įnašų mokėtojas gali turėti prievolę skirti papildomus įnašus, pavyzdžiui, kito įnašų mokėtojo bankroto atveju;
 - c) fondai, kuriuos įkūrė keli įnašų mokėtojai savo individualioms ar bendroms veiklos nutraukimo prievolėms finansuoti, kai reikalingas įnašų lygis pagrįstas dabartine įnašų mokėtojo veikla, o to įnašų mokėtojo gaunama nauda yra pagrįsta jo praeities veikla. Tokiais atvejais gali atsirasti įnašų, kuriuos skiria įnašų mokėtojas (pagal einamąją veiklą), ir fondo teikiamos naudos (pagal praeities veiklą) neatitiktis.
3. Tokiems fondams paprastai būdingos šios ypatybės:
 - a) fondą atskirai administruoja nepriklausomi patikėtiniai;
 - b) subjektai (įnašų mokėtojai) moka įnašus į fondą, kurie investuojami į įvairų turtą, galintį apimti tiek skolas, tiek nuosavybės vertybinius popierius, ir kurie gali padėti investuotojams padengti veiklos nutraukimo išlaidas. Patikėtiniai, atsižvelgdami į fondų steigimo dokumentuose ir visuose reglamentuojančiuose teisės aktuose ar kitose taisyklėse nurodytus apribojimus, nustato, kaip įnašai turi būti investuojami;
 - c) įnašų mokėtojai turi prievolę padengti veiklos nutraukimo išlaidas. Tačiau įnašų mokėtojai gali gauti kompensaciją iš fondo dėl patirtų veiklos nutraukimo išlaidų, kai tokia kompensacija neviršija mažesnės iš šių sumų: patirtų veiklos nutraukimo išlaidų ar įnašų mokėtojų priklausančios turto dalies fonde;

- d) įnašų mokėtojai gali turėti ribotą teisę, ar visai jos neturėti, gauti iš fondo bet kokią turto perviršį, viršijantį sumą, reikalingą tinkamoms veiklos nutraukimo išlaidoms padengti.

TAIKYMO SRITIS

4. Šis aiškinimas taikomas įnašų mokėtojo finansinėse ataskaitose pateikiamoms fondų, sudarytų veiklos nutraukimui, dalims, kurioms būdingos šios savybės:
- a) turtas administruojamas atskirai (arba jį laiko atskiras juridinis asmuo ar kaip atskirtąjį turtą administruoja kitas subjektas) ir
 - b) įnašų mokėtojo teisė naudotis turtu yra apribota.
5. Likusi fondo dalis, kuriai netaikoma teisė į kompensaciją, pvz., sutartinė teisė į paskirstomas sumas, kai veiklos nutraukimas užbaigtas arba fondas likviduojamas, gali būti nuosavybės priemonė, kuriai taikomas 9-asis TFAS ir netaikomas šis aiškinimas.

KLAUSIMAI

6. Šiame aiškinyje nagrinėjami šie klausimai:
- a) kaip įnašų mokėtojas turėtų tvarkyti savo fondo dalies apskaitą;
 - b) kai įnašų mokėtojas turi prievolę skirti papildomus įnašus, pavyzdžiui, kito įnašų mokėtojo bankroto atveju, kaip reikėtų tvarkyti tos prievolės apskaitą.

BENDRA NUOMONĖ

Turimos fondo dalies apskaita

7. Įnašų mokėtojas savo prievolę mokėti veiklos nutraukimo išlaidas pripažįsta išsipareigojimu, o turimą fondo dalį turi pripažinti atskirai, išskyrus atvejus, kai įnašų mokėtojas neprivalo mokėti veiklos nutraukimo išlaidų, net jei fondas yra nemokus.
8. Įnašų mokėtojas turi nustatyti, ar jis kontroliuoja, bendrai kontroliuoja fondą arba daro jam reikšmingą įtaką pagal 10-ąjį TFAS, 11-ąjį TFAS ir 28-ąjį TAS. Jei taip, įnašų mokėtojas tvarko savo turimos fondo dalies apskaitą pagal tuos standartus.
9. Jei įnašų mokėtojas fondo nekontroliuoja ar bendrai nekontroliuoja ir nedaro reikšmingos įtakos jo veiklai, jis teisę gauti iš fondo kompensaciją turi pripažinti kaip kompensaciją pagal 37-ąjį TAS. Ši kompensacija turi būti įvertinama mažesniaja iš šių verčių:
- a) pripažintos veiklos nutraukimo prievolės suma ir
 - b) įnašų mokėtoju priskiriamos fondo grynojo turto dalies tikrąja verte.

Teisės gauti kompensaciją balansinės vertės, išskyrus įnašus į fondą ir mokėjimus iš fondo, pokyčiai turėtų būti pripažįstami pelnu ar nuostoliais tą ataskaitinį laikotarpį, kurį tokie pokyčiai atsiranda.

Prievolių mokėti papildomus įnašus apskaita

10. Kai įnašų mokėtojas turi prievolę įnešti galimus papildomus įnašus, pavyzdžiui, kito įnašų mokėtojo bankroto atveju ar jei fondo valdomo investicinio turto vertė sumažėja tiek, kad neįmanoma įvykdyti fondo prievolių išmokėti kompensacijas, ši prievolė yra neapibrėžtasis išsipareigojimas, kuriam taikomas 37-asis TAS. Įnašų mokėtojas turi pripažinti išsipareigojimą tik tuo atveju, jei tikėtina, kad papildomi įnašai bus įnešti.

Atskleidimas

11. Įnašų mokėtojas turi atskleisti savo turimos fondo dalies pobūdį ir visus teisių į fondo turtą apribojimus.
12. Kai įnašų mokėtojas turi prievolę skirti galimus papildomus įnašus ir tai nepripažįstama įsipareigojimu (žr. 10 straipsnį), jis turi atskleisti informaciją, nurodytą 37-ojo TAS 86 straipsnyje.
13. Kai įnašų mokėtojas tvarko savo fondo dalies apskaitą pagal 9 straipsnį, jis turi atskleisti informaciją, nurodytą 37-ojo TAS 85 straipsnio c punkte.

ĮSIGALIOJIMO DATA

14. Subjektas šį aiškinimą turi taikyti 2006 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiais. Skatinama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas taiko šį aiškinimą ataskaitiniam laikotarpiui, prasidedančiam iki 2006 m. sausio 1 d., jis tą faktą turi atskleisti.
- 14A. [Išbraukta]
- 14B. 2011 m. gegužės mėn. paskelbtais 10-uoju TFAS ir 11-uoju TFAS pataisyti 8 ir 9 straipsniai. Taikydamas 10-ąjį TFAS ir 11-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.
- 14C. [Išbraukta]
- 14D. 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uoju TFAS pataisytas 5 straipsnis ir išbraukti 14A ir 14C straipsniai. Taikydamas 9-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.

PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

15. Apskaitos politikos pokyčių apskaita turi būti tvarkoma pagal 8-ojo TAS reikalavimus.

TFAAK 6-ASIS AIŠKINIMAS***Su veikla specialioje rinkoje susiję įsipareigojimai. Elektros ir elektroninės įrangos atliekos*****NUORODOS**

- 8-asis TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“
- 37-asis TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

1. 37-ojo TAS 17 straipsnyje nurodoma, kad įpareigojantis įvykis yra praeities įvykis, dėl kurio atsiranda dabartinė prievolė, o subjektas neturi kitokio realaus pasirinkimo, kaip tik įvykdyti dėl to įvykio atsiradusią prievolę.
2. 37-ojo TAS 19 straipsnyje nurodoma, kad tik tos „prievolės, kurios atsiranda dėl praeities įvykių ir kurios nepriklauso nuo subjekto veiksmų ateityje“ pripažįstamos atidėjiniais.
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, taip pat atliekos iš privačių namų ūkių ir iš visų kitų šaltinių. Naujos atliekos yra susijusios su produktais, parduotais po 2005 m. rugpjūčio 13 d. Taikant direktyvą laikoma, kad visa namų ūkių įranga, parduota iki minėtos dienos, sukuria istorines atliekas.
4. Direktyvoje nustatyta, kad namų ūkių įrangos istorinių atliekų tvarkymo išlaidas turėtų padengti tos rūšies įrangos gamintojai, veikę rinkoje tą laikotarpį, kuris turi būti nurodytas kiekvienos valstybės narės taikytinuose teisės aktuose (vertinimo laikotarpis). Direktyvoje nustatyta, kad kiekviena valstybė narė 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 vieni metai ar tik vienas mėnuo. Analogiškai gali skirtis rinkos dalies vertinimas ir prievolės apskaičiavimo formulės skirtinguose nacionalinės teisės aktuose. Tačiau visi šie pavyzdžiai turi įtakos tik įsipareigojimo vertinimui, kuris nėra šio aiškinimo objektas.

TAIKYMO SRITIS

6. Šiame aiškinyje pateikti nurodymai dėl atliekų tvarkymo įsipareigojimų pagal ES 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 aprašyti 37-ajame TAS. Tačiau jei nacionalinės 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, kuriais prievolės nustatomos pagal išlaidų priskyrimo metodą, panašų į nurodytąjį ES direktyvoje.

KLAUSIMAI

8. TFAAK buvo paprašyta nustatyti, kas elektros ir elektroninės įrangos atliekų eksploatavimo nutraukimo kontekste yra įpareigojantis įvykis pagal 37-ojo TAS 14 straipsnio a punktą, kad būtų galima pripažinti atidėjinį atliekų tvarkymo išlaidoms:

- istorinės namų ūkių įrangos gamyba ir pardavimas?
- veikla rinkoje vertinimo laikotarpiu?
- patiriamos išlaidos vykdant atliekų tvarkymo veiklą?

BENDRA NUOMONĖ

9. Veikla rinkoje vertinimo laikotarpiu yra įpareigojantis įvykis pagal 37-ojo TAS 14 straipsnio a punktą. Taigi įsipareigojimas, susijęs su namų ūkių įrangos istorinių atliekų tvarkymo išlaidomis, produktus gaminant ir parduodant neatsiranda. Kadangi prievolė, susijusi su istorine namų ūkių įranga, yra labiau susijusi su veikla rinkoje vertinimo laikotarpiu, o ne su vėliau utilizuosimų prekių gamyba ir pardavimu, prievolė atsiranda tik tuo atveju ir tik tol, kol vertinimo laikotarpiu turima rinkos dalis. Įpareigojančio įvykio laikas taip pat gali nepriklausyti nuo konkretaus laikotarpio, kuriuo vykdoma atliekų tvarkymo veikla ir patiriamos susijusios išlaidos.

ĮSIGALIOJIMO DATA

10. Subjektas šį aiškinimą turi taikyti 2005 m. gruodžio 1 d. ar vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Skatinama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas taiko šį aiškinimą laikotarpiui, prasidėjusiam prieš 2005 m. gruodžio 1 d., jis tą faktą turi atskleisti.

PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

11. Apskaitos politikos pokyčių apskaita turi būti tvarkoma remiantis 8-uoju TAS.

TFAAK 7-ASIS AIŠKINIMAS

Taisyimo 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 pateikti nurodymai, kaip taikyti 29-ojo TAS reikalavimus tuo ataskaitiniu laikotarpiu, kuriuo subjektas nustato ⁽⁶¹⁾, kad jo funkcinės valiutos ekonomika yra hiperinfliacinė, nors ankstesniu ataskaitiniu laikotarpiu ekonomika nebuvo hiperinfliacinė, todėl subjektas, remdamasis 29-uju TAS, taiso savo finansines ataskaitas.

KLAUSIMAI

2. Šiame aiškinyje aptariami šie klausimai:

- a) kaip turi būti aiškinamas 29-ojo TAS 8 straipsnyje pateiktas reikalavimas, kad skaičiai būtų „pateikiami ataskaitinio laikotarpio pabaigos vertinimo vienetais“, kai subjektas taiko standartą?
- b) kaip pataisytose finansinėse ataskaitose subjektas turėtų apskaityti laikotarpio pradžios atidėtųjų mokesčių straipsnius?

BENDRA NUOMONĖ

3. Tą ataskaitinį laikotarpį, kuriuo subjektas nustato, kad jo funkcinės valiutos ekonomika yra hiperinfliacinė, nors ankstesniu ataskaitiniu laikotarpiu ekonomika nebuvo hiperinfliacinė, subjektas turi taikyti 29-ojo TAS reikalavimus taip, lyg ekonomika visada būtų buvusi hiperinfliacinė. Todėl, kalbant apie įsigijimo savikaina vertinamus nepiniginius straipsnius, anksčiausio finansinėse ataskaitose pateikiamo laikotarpio pradžioje subjektas turi pataisyti pradinės finansinės būklės ataskaitos duomenis, kad būtų atspindėtas infliacijos poveikis nuo tos dienos, kai buvo įsigytas turtas, įgyti ar prisiimti įsipareigojimai, iki ataskaitinio laikotarpio pabaigos. Nepiniginių straipsnių, pradinėje finansinės būklės ataskaitoje pateikiamų sumomis, galiojančiomis kitą datą, o ne tada, kada jie buvo įsigyti arba patirti, apskaitinės vertės taisymas turi atspindėti infliacijos poveikį nuo apskaitinių verčių nustatymo datų iki ataskaitinio laikotarpio pabaigos.

4. Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje atidėtieji mokesčiai pripažįstami ir vertinami pagal 12-ąją TAS. Tačiau atidėtųjų mokesčių sumos ataskaitinio laikotarpio pradžioje finansinės būklės ataskaitoje nustatomos taip:

- a) ataskaitinio laikotarpio pradinės finansinės būklės ataskaitoje pataisęs savo nepiniginių straipsnių nominaliąsias apskaitines vertes taikydamas tos datos vertinimo vienetus, subjektas pataiso atidėtųjų mokesčių straipsnius pagal 12-ąją TAS;
- b) pagal a punktą iš naujo įvertinti atidėtieji mokesčiai pataisomi pagal vertinimo vienetų pokytį laikotarpiu nuo ataskaitinio laikotarpio pradinės finansinės būklės ataskaitos datos iki to ataskaitinio laikotarpio pabaigos.

Subjektas a ir b punktų principus taiko taisydamas bet kurių lyginamųjų laikotarpių pradinėje finansinės būklės ataskaitoje pateikiamus atidėtųjų mokesčių straipsnius, kai tokie lyginamieji laikotarpiai pateikiami ataskaitinio laikotarpio, kuriuo taikomas 29-asis TAS, pataisytose finansinėse ataskaitose.

5. Kai subjektas pataiso savo finansines ataskaitas, visi atitinkami vėlesnio ataskaitinio laikotarpio finansinių ataskaitų duomenys, įskaitant atidėtųjų mokesčių straipsnius, yra pataisomi taikant to vėlesnio ataskaitinio laikotarpio vertinimo vienetų pokytį tik pataisytomis ankstesnio ataskaitinio laikotarpio finansinėms ataskaitoms.

⁽⁶¹⁾ Subjektas nustato hiperinfliaciją, vadovaudamasis 29-ojo TAS 3 straipsnyje išvardytais kriterijais.

ĮSIGALIOJIMO DATA

6. Subjektas šį aiškinimą turi taikyti 2006 m. kovo 1 d. ar vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiais. Skatinama taikyti anksčiau. Jei subjektas šį aiškinimą taiko laikotarpio, kuris prasideda iki 2006 m. kovo 1 d., finansinėms ataskaitoms, jis tą faktą turi atskleisti.

TFAAK 10-ASIS AIŠKINIMAS***Tarpinė finansinė atskaitomybė ir vertės sumažėjimas*****NUORODOS**

- 9-asis TFAS „Finansinės priemonės“
- 34-asis TAS „Tarpinė finansinė atskaitomybė“
- 36-asis TAS „Turto vertės sumažėjimas“

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

1. Subjektas kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje turi įvertinti, ar nesumažėjo prestižo vertė, ir prireikus pripažinti vertės sumažėjimo nuostolius tą datą pagal 36-ąjį TAS. Tačiau vėlesnio ataskaitinio laikotarpio pabaigoje sąlygos gali būti taip pasikeitusios, kad vertės sumažėjimo nuostoliai būtų buvę mažesni ar jų būtų buvę išvengta, jei vertės sumažėjimo vertinimas būtų buvęs atliktas tik tą datą. Šiame aiškinime pateikti nurodymai, ar reikėtų panaikinti tokius vertės sumažėjimo nuostolius.
2. Šiame aiškinime nagrinėjami 34-ojo TAS reikalavimų ir prestižo vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimo pagal 36-ąjį TAS sąveika ir tos sąveikos poveikis tolesnėms tarpinėms ir metinėms finansinėms ataskaitoms.

KLAUSIMAI

3. 34-ojo TAS 28 straipsnyje nurodyta, kad tarpinėms finansinėms ataskaitoms subjektas turi taikyti tą pačią apskaitos politiką, kaip ir savo metinėms finansinėms ataskaitoms. Jame taip pat teigiama, kad „subjekto finansinių ataskaitų pateikimo dažnumas (kas metus, kas pusę metų, kas ketvirtį) neturi daryti įtakos jo metinių rezultatų įvertinimui. Šio tikslo siekiant, tarpinėse ataskaitose pateikiami vertinimai turi būti atliekami laikotarpio nuo finansinių metų pradžios rezultatų pagrindu“.
4. 36-ojo TAS 124 straipsnyje nurodyta, kad „pripažinti prestižo vertės sumažėjimo nuostoliai neturi būti panaikinti vėlesniu ataskaitiniu laikotarpiu“.
5. [Išbraukta]
6. [Išbraukta]
7. Šiame aiškinime nagrinėjamas šis klausimas:

Ar subjektas turėtų panaikinti prestižo vertės sumažėjimo nuostolius, pripažintus tarpiniu ataskaitiniu laikotarpiu, jei nuostoliai nebūtų buvę pripažinti ar būtų buvę pripažinti mažesni vertės sumažėjimo įvertinimą atlikus tik vėlesnio ataskaitinio laikotarpio pabaigoje?

BENDRA NUOMONĖ

8. Subjektas neturi panaikinti ankstesniu tarpiniu ataskaitiniu laikotarpiu pripažintų prestižo vertės sumažėjimo nuostolių.
9. Šios bendros nuomonės subjektas kitoms sritims, kuriose gali kilti prieštaravimų tarp 34-ojo TAS ir kitų standartų, pagal analogiją neturi taikyti.

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

10. Subjektas šį aiškinimą turi taikyti 2006 m. lapkričio 1 d. ar vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Skatinama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas taiko šį aiškinimą laikotarpiui, prasidėjusiam prieš 2006 m. lapkričio 1 d., jis tą faktą turi atskleisti. Subjektas šį aiškinimą perspektyviai turi taikyti prestižui nuo tos datos, kurią jis pirmą kartą taikė 36-ąjį TAS. Šį aiškinimą jis turi taikyti investicijoms į nuosavybės priemones ar finansinį turtą, kuris apskaitomas savikaina, nuo tos datos, kurią jis pirmą kartą taikė 39-ajame TAS nustatytus vertinimo kriterijus.

11. [Išbraukta]

12. [Išbraukta]

13. [Išbraukta]

14. 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uju TFAS pataisyti 1, 2, 7 ir 8 straipsniai ir išbraukti 5, 6, 11–13 straipsniai.
Taikydamas 9-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.

TFAAK 12-ASIS AIŠKINIMAS
Paslaugų koncesijos susitarimai

NUORODOS

- *Finansinių ataskaitų rengimo ir pateikimo pagrindai* ⁽⁶²⁾
- 1-asis TFAS „Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų taikymas pirmą kartą“
- 7-asis TFAS „Finansinės priemonės. Atskleidimas“
- 9-asis TFAS „Finansinės priemonės“
- 15-asis TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“
- 16-asis TFAS „Nuoma“
- 8-asis TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“
- 16-asis TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai“
- 20-asis TAS „Valstybės dotacijų apskaita ir informacijos apie valstybės paramą atskleidimas“
- 23-iasis TAS „Skolinimosi išlaidos“
- 32-asis TAS „Finansinės priemonės. Pateikimas“
- 36-asis TAS „Turto vertės sumažėjimas“
- 37-asis TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“
- 38-asis TAS „Nematerialusis turtas“
- NAK 29-asis aiškinimas „Paslaugų koncesijos susitarimai. Atskleidimas“ ⁽⁶³⁾

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

1. Daugelyje šalių viešųjų paslaugų infrastruktūrą (kaip antai kelius, tiltus, tunelius, kalėjimus, ligonines, oro uostus, vandens paskirstymo įrenginius, energijos tiekimo ir telekomunikacijų tinklus) įprastai įrengia, valdo ir prižiūri viešasis sektorius, o finansavimas jai teikiamas valstybės biudžeto asignavimais.
2. Kai kuriose šalyse vyriausybės įvedė sutartimi įformintus paslaugų susitarimus, kad pritrauktų privačiojo sektoriaus lėšas tokios infrastruktūros vystymui, finansavimui, valdymui ir techninei priežiūrai. Infrastruktūra jau gali egzistuoti arba gali būti statoma paslaugų susitarimo galiojimo metu. Šiame aiškinyje pagal susitarimą paprastai privačiojo sektoriaus subjektas (veiklos vykdytojas) stato infrastruktūrą viešajai paslaugai teikti arba ją atnaujina (pavyzdžiui, padidindamas jos pajėgumą) ir tam tikrą laiką tą infrastruktūrą valdo ir prižiūri. Susitarimo galiojimo laikotarpiu veiklos vykdytoju už jo paslaugas mokama. Susitarimą reglamentuoja sutartis, kurioje nurodyti veiklos rezultatų standartai, kainų koregavimo mechanizmai ir susitarimai spręsti ginčus arbitražo tvarka. Toks susitarimas dažnai apibūdinamas kaip „statymo, naudojimo ir perdavimo“, „atkūrimo, valdymo ir perdavimo“ arba „viešųjų ir privačiųjų“ paslaugų koncesijos susitarimas.

⁽⁶²⁾ Nuoroda į Tarptautinių apskaitos standartų komiteto (TASK) „Finansinių ataskaitų rengimo ir pateikimo pagrindus“, kuriuos Valdyba priėmė 2001 m. ir kurie galiojo rengiant aiškinimą.

⁽⁶³⁾ NAK 29-ojo aiškinyje pavadinimas, kuris anksčiau buvo „Atskleidimas. Koncesijos sutartys dėl paslaugų“, pakeistas TFAAK 12-uoju aiškinimu.

3. Šių paslaugų susitarimų požymis – veiklos vykdytojo priimtose prievolėse viešosios paslaugos pobūdis. Viešąja politika siekiama visuomenei teikti su infrastruktūra susijusias paslaugas, neatsižvelgiant į šalies, kuri teikia tas paslaugas, tapatybę. Pagal paslaugų susitarimą veiklos vykdytojas įgyja sutartinę prievolę teikti paslaugas visuomenei valstybės sektoriaus subjekto vardu. Kiti bendri požymiai:
- a) šalis, skirianti paslaugų susitarimą (teikėjas), yra valstybės sektoriaus subjektas, įskaitant vyriausybės instituciją arba privačiojo sektoriaus subjektą, kuriam buvo perduota atsakomybė už paslaugą;
 - b) veiklos vykdytojas atsako bent už infrastruktūros ir susijusių paslaugų valdymo dalį ir nėra tik teikėjo vardu veikiantis tarpininkas;
 - c) sutartyje nurodytos veiklos vykdytojo taikomos pradinės kainos ir reglamentuojamos kainų peržiūros paslaugų susitarimo galiojimo laikotarpiu;
 - d) veiklos vykdytojas įpareigotas perduoti teikėjui nurodytos būklės infrastruktūrą susitarimo laikotarpio galiojimo pabaigoje už nedidelį papildomą atlygį arba be jo, neatsižvelgiant į tai, kuri šalis iš pradžių ją finansavo.

TAIKYMO SRITIS

4. Šiuo aiškinimu pateikiami nurodymai dėl veiklos vykdytojų apskaitos, susijusios su viešųjų ir privačiųjų paslaugų koncesijos susitarimais, tvarkymo.
5. Šis aiškinimas taikomas viešųjų ir privačiųjų paslaugų koncesijos susitarimams, jei:
- a) teikėjas kontroliuoja arba reguliuoja, kokias infrastruktūros paslaugas turi teikti veiklos vykdytojas, kam jis jas turi teikti ir kokia kaina, ir
 - b) teikėjas, remdamasis nuosavybės teise, teise į naudą ar kitu pagrindu, kontroliuoja bet kurią reikšmingą likusią dalį infrastruktūroje pasibaigus susitarimo terminui.
6. Infrastruktūrai, kuriai viešųjų ir privačiųjų paslaugų koncesijos susitarimas taikomas visą jos naudingo tarnavimo laiką (visą turto tarnavimo laiką), šis aiškinimas taikomas, jeigu tenkinamos 5 straipsnio a punkto sąlygos. 1TN–8TN straipsniuose pateikiami nurodymai, kaip nustatyti, ar ir kiek viešųjų ir privačiųjų paslaugų koncesijos susitarimams taikomas šis aiškinimas.
7. Šis aiškinimas taikomas:
- a) infrastruktūrai, kurią veiklos vykdytojas stato arba įsigyja iš trečiosios šalies paslaugų susitarimo tikslu, ir
 - b) esamai infrastruktūrai, kuria teikėjas leidžia naudotis veiklos vykdytojui paslaugų susitarimo tikslu.
8. Šiame aiškinyje nenustatomas infrastruktūros, kurią veiklos vykdytojas turėjo ir pripažino nekilnojamuoju turtu, įrangą ir įrenginius iki paslaugų susitarimo sudarymo, apskaitos tvarkymas. Tokiai infrastruktūrai taikomi TFAS pripažinimo nutraukimo reikalavimai (išdėstyti 16-ajame TAS).
9. Šiame aiškinyje nenustatomas teikėjų apskaitos tvarkymas.

KLAUSIMAI

10. Šiame aiškinyje pateikiami bendrieji paslaugų koncesijos susitarimų prievolių ir susijusių teisių pripažinimo ir vertinimo principai. Informacijos apie paslaugų koncesijos susitarimus atskleidimo reikalavimai nurodyti 29-ajame NAK aiškinyje. Šiame aiškinyje nagrinėjami šie klausimai:

- a) veiklos vykdytojo teisių į infrastruktūrą vertinimas;
- b) atlygio pagal susitarimą pripažinimas ir vertinimas;
- c) statybos arba atnaujinimo paslaugos;
- d) valdymo paslaugos;
- e) skolinimosi išlaidos;
- f) paskesnė finansinio turto ir nematerialiojo turto apskaitos tvarka ir
- g) teikėjo veiklos vykdytojui suteikti objektai.

BENDRA NUOMONĖ

Veiklos vykdytojo teisių į infrastruktūrą vertinimas

11. Šiame aiškinime infrastruktūra nepripažįstama kaip veiklos vykdytojo nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai, nes sutartimi įformintu paslaugų susitarimu veiklos vykdytojui neperduodama teisė kontroliuoti viešųjų paslaugų infrastruktūros naudojimo. Veiklos vykdytojas gali valdyti infrastruktūrą, siekdamas teikti viešąją paslaugą teikėjo vardu pagal sutartyje nustatytas sąlygas.

Atlygio pagal susitarimą pripažinimas ir vertinimas

12. Pagal sutartimi įformintus susitarimus, kuriems taikomas šis aiškinimas, veiklos vykdytojas veikia kaip paslaugų teikėjas. Veiklos vykdytojas stato arba atnaujiną infrastruktūrą (statybos arba atnaujinimo paslaugos), kuria teikiama viešoji paslauga, ir tam tikrą laiką tą infrastruktūrą valdo bei prižiūri (veiklos paslaugos).
13. Veiklos vykdytojas turi pripažinti ir vertinti iš teikiamų paslaugų gautas pajamas pagal 15-ąją TFAS. Atlygio pobūdis nulemia vėlesnę jo apskaitos tvarką. Vėlesnė atlygio, gauto kaip finansinis turtas ir kaip nematerialusis turtas, apskaita išsamiai apibūdinta 23–26 straipsniuose.

Statybos arba atnaujinimo paslaugos

14. Veiklos vykdytojas statybų arba atnaujinimo paslaugas turi apskaityti pagal 15-ąją TFAS.

Teikėjo mokamas atlygis veiklos vykdytojui

15. Jeigu veiklos vykdytojas teikia statybų arba atnaujinimo paslaugas, veiklos vykdytojo gautas arba gautinas atlygis turi būti pripažįstamas pagal 15-ąją TFAS. Atlygis gali būti teisės į:
 - a) finansinį turtą arba
 - b) nematerialųjį turtą.
16. Veiklos vykdytojas pripažįsta finansinį turtą, jeigu jis turi besąlyginę sutartinę teisę gauti grynuosius pinigus arba kitą finansinį turtą iš teikėjo arba pastarojo nurodymu už statybos paslaugas; teikėjas turi nedaug (jeigu turi) veiksmų laisvės vengti atlikti mokėjimą, nes paprastai sutartis įgyvendinama įstatymu. Veiklos vykdytojas turi besąlyginę teisę gauti grynuosius pinigus, jeigu teikėjas sutartimi garantuoja sumokėti veiklos vykdytojui: a) nurodytas ar nustatomas sumas arba b) jeigu yra, trūkumą, susidariusį tarp sumų, gautų iš viešosios paslaugos naudotojų, ir nurodytų arba nustatomų sumų, netgi jeigu mokėjimas priklauso nuo to, ar veiklos vykdytojas užtikrins, kad infrastruktūra atitiktų nurodytus kokybės ar naudingumo reikalavimus.

17. Veiklos vykdytojas turi pripažinti nematerialųjį turtą, jeigu jis gauna teisę (licenciją) imti mokesčius iš viešosios paslaugos naudotojų. Teisė imti mokesčius iš viešosios paslaugos naudotojų nėra besąlyginė teisė gauti grynuosius pinigus, nes sumos priklauso nuo to, kiek visuomenė paslauga naudojasi.
18. Jeigu veiklos vykdytoji už statybos paslaugas iš dalies mokama finansiniu turtu, o iš dalies – nematerialiuoju turtu, būtina atskirai apskaityti kiekvieną veiklos vykdytojo atlygio komponentą. Gautas arba gautinas atlygis abiem komponentams iš pradžių turi būti pripažįstamas pagal 15-ąją TFAS.
19. Atlygio, kurį teikėjas moka veiklos vykdytoji, pobūdis nustatomas remiantis sutarties sąlygomis ir, kai yra, atitinkama sutarčių teise. Atlygio pobūdis lemia vėlesnę jo apskaitos tvarką, kaip aprašyta 23–26 straipsniuose. Tačiau abiejų rūšių atlygis klasifikuojamas kaip sutartyje numatytas turtas statybos arba atnaujinimo laikotarpiu pagal 15-ąją TFAS.

Veiklos paslaugos

20. Veiklos vykdytojas veiklos paslaugas turi apskaityti pagal 15-ąją TFAS.

Sutartinės prievolės atkurti infrastruktūrą iki nurodyto tinkamumo naudoti lygio

21. Veiklos vykdytojas pagal licenciją gali turėti privalomų vykdyti sutartinių prievolių: a) išlaikyti nurodytą infrastruktūros tinkamumo naudoti lygį arba b) atkurti infrastruktūrą iki nurodytos būklės prieš perduodant ją teikėjui pasibaigus paslaugų susitarimo galiojimui. Šie sutartiniai įsipareigojimai prižiūrėti arba atkurti infrastruktūrą, išskyrus bet kurį atnaujinimo elementą (žr. 14 straipsnį), turi būti pripažįstami ir vertinami pagal 37-ąją TAS, t. y. taikant geriausią išlaidų, kurių reikėtų esamai prievolei įvykdyti ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, įvertį.

Veiklos vykdytojo patirtos skolinimosi išlaidos

22. Vadovaujantis 23-uoju TAS, susitarimui priskirtinos skolinimosi išlaidos pripažįstamos sąnaudomis tuo laikotarpiu, kuriuo jos patiriamos, jeigu veiklos vykdytojas neturi sutartinės teisės gauti nematerialųjį turtą (teisės imti mokesčius iš viešosios paslaugos naudotojų). Šiuo atveju susitarimui priskirtinos skolinimosi išlaidos pagal tą standartą turi būti kapitalizuojamos su statybomis susijusiame susitarimo etape.

Finansinis turtas

23. Finansiniam turtui, pripažintam pagal 16 ir 18 straipsnius, taikomi 32-asis TAS, 7-asis TFAS ir 9-asis TFAS.
24. Teikėjo mokėtina suma arba jo nurodymu mokėtina suma apskaitoma pagal 9-ąją TFAS kaip vertinama:
 - a) amortizuota savikaina;
 - b) tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, arba
 - c) tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu ar nuostoliais.
25. Jei teikėjo mokėtina suma vertinama amortizuota savikaina arba tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, pagal 9-ąją TFAS reikalaujama palūkanas, apskaičiuoti taikant efektyviųjų palūkanų metodą, pripažinti pelnu ar nuostoliais.

Nematerialusis turtas

26. 38-asis TAS taikomas nematerialiajam turtui, pripažįstamam pagal 17 ir 18 straipsnius. 38-ojo TAS 45–47 straipsniuose pateikiamos gairės, kaip vertinti nematerialųjį turtą, įsigytą mainais už nepiniginį turtą arba už piniginių ir nepiniginio turto derinį.

Teikėjo veiklos vykdytojui suteikti objektai

27. Vadovaujantis 11 straipsniu, infrastruktūros objektai, kuriais teikėjas leidžia naudotis veiklos vykdytojui paslaugų susitarimo tikslais, veiklos vykdytojo nekilnojamuoju turtu, įranga ir įrenginiais nepripažįstami. Teikėjas taip pat gali suteikti veiklos vykdytojui kitus objektus, kuriuos veiklos vykdytojas gali laikyti ar elgtis su jais savo nuožiūra. Jeigu toks turtas sudaro dalį atlygio, kurį teikėjas moka už paslaugas, toks turtas nėra valstybės dotacijos, kaip apibrėžta 20-ajame TAS. Jis apskaitomas kaip sandorio kainos, apibrėžtos 15-ajame TFAS, dalis.

ĮSIGALIOJIMO DATA

28. Subjektas šį aiškinimą turi taikyti 2008 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedantiems ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas šį aiškinimą taiko ataskaitiniam laikotarpiui, prasidedančiam iki 2008 m. sausio 1 d., jis turi tą faktą atskleisti.
- 28D. 2014 m. gegužės mėn. paskelbtu 15-uju TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“ pataisytas skirsnis „Nuorodos“ ir 13–15, 18–20 ir 27 straipsniai. Taikydamas 15-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.
- 28E. 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uju TFAS pataisyti 23–25 straipsniai ir išbraukti 28A–28C straipsniai. Taikydamas 9-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.
- 28F. 2016 m. sausio mėn. paskelbtu 16-uju TFAS pataisytas 8TN straipsnis. Taikydamas 16-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tą pataisą.

PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

29. Laikantis 30 straipsnio sąlygų, apskaitos politikos pakeitimai apskaitomi pagal 8-ąjį TAS, t. y. retrospektyviai.
30. Jeigu įgyvendinant bet kurį konkretų paslaugų susitarimą veiklos vykdytojui neįmanoma taikyti šio aiškinimo retrospektyviai anksčiausio pateikto laikotarpio pradžioje, jis turi:
- a) pripažinti finansinį turtą ir nematerialųjį turtą, kuris buvo anksčiausio pateikto laikotarpio pradžioje;
 - b) taikyti to finansinio ir nematerialiojo turto (nepaisant to, kaip jis buvo klasifikuotas anksčiau) ankstesnes balansines vertes kaip tos dienos balansines vertes ir
 - c) patikrinti tą dieną pripažinto finansinio ir nematerialiojo turto verčių sumažėjimą, o jeigu to padaryti praktiškai neįmanoma, patikrinti verčių sumažėjimą einamojo laikotarpio pradžioje.

A priedėlis

Taikymo nurodymai

Šis priedėlis yra neatskiriama aiškinimo dalis.

TAIKYMO SRITIS (5 straipsnis)

1TN. Šio aiškinimo 5 straipsnyje nurodyta, kad infrastruktūrai šis aiškinimas taikomas, kai galioja šios sąlygos:

- a) teikėjas kontroliuoja arba reguliuoja, kokias infrastruktūros paslaugas turi teikti veiklos vykdytojas, kam jis jas turi teikti ir kokia kaina, ir
 - b) teikėjas, remdamasis nuosavybės teise, teise į naudą ar kitu pagrindu, kontroliuoja bet kurią reikšmingą likusią dalį infrastruktūroje pasibaigus susitarimo terminui.
- 2TN. Sąlygoje, pateiktoje a punkte, nurodyta kontrolė arba reguliavimas gali būti vykdomi pagal sutartį arba kitaip (pvz., šią funkciją gali vykdyti reguliavimo institucija) ir apima atvejus, kai teikėjas perka visą produkciją, bei atvejus, kai dalį produkcijos arba ją visą perka kiti naudotojai. Taikant šią sąlygą, turi būti laikoma, kad teikėjas ir visos kitos susijusios šalys veikia kartu. Jeigu teikėjas yra valstybės sektoriaus subjektas, visas viešasis sektorius kartu su visomis reguliavimo institucijomis, atstovaujančiomis visuomenės interesams, šiame aiškinyje turi būti laikomas susijusiu su teikėju.
- 3TN. Sąlygos, pateiktos a punkte, tikslais teikėjui nereikia vykdyti visiškos kainos kontrolės: pakanka, kad kaina būtų reguliuojama teikėjo, sutartimi arba reguliavimo institucijos, pvz., taikant viršutinės ribos nustatymo mechanizmą. Tačiau ši sąlyga turi būti taikoma sutarties esmei. Į neesminius požymius, pavyzdžiui, viršutinę ribą, kuri bus taikoma tik išimtinėmis aplinkybėmis, neatsižvelgiama. Priešingu atveju, jeigu, pavyzdžiui, sutartimi numatoma leisti veiklos vykdytojui laisvai nustatyti kainas, bet visas paviršinis pelnas grąžinamas teikėjui, veiklos vykdytojo pelnas apribojamas ir atliekant kontrolinį patikrinimą kainos kriterijus tenkinamas.
- 4TN. Sąlygos, pateiktos b punkte, tikslais teikėjo vykdoma bet kurios reikšmingos likusios dalies kontrolė turėtų apriboti veiklos vykdytojo praktinę galimybę parduoti arba įkeisti infrastruktūrą ir suteikti teikėjui nuolatinę naudojimosi teise susitarimo galiojimo laikotarpiu. Likutinis dalyvavimas infrastruktūroje – įvertinta infrastruktūros dabartinė vertė, lyg ji jau būtų tokio senumo ir būklės, kokios, manoma, bus pasibaigus susitarimo galiojimo laikotarpiui.
- 5TN. Kontrolė turi būti atskirta nuo valdymo. Jeigu teikėjas išlaiko dalį 5 straipsnio a punkte nurodytos kontrolės ir reikšmingą likusią dalį infrastruktūroje, veiklos vykdytojas valdo infrastruktūrą tiktai teikėjo vardu, netgi jeigu daugeliu atvejų jis gali turėti didelę valdymo veiksmų laisvę.
- 6TN. Sąlygomis, pateiktomis a ir b punktuose, kartu nurodoma, kada infrastruktūrą, įskaitant bet kuriuos reikiamus pakeitimus (žr. 21 straipsnį), kontroliuoja teikėjas visą jos ekonominio tarnavimo laiką. Pavyzdžiui, jeigu veiklos vykdytojas per susitarimo galiojimo laikotarpį turi pakeisti infrastruktūros objekto dalį (pvz., kelio dangą arba pastato stogą), infrastruktūros objektas laikomas visuma. Taigi b sąlyga tenkinama visai infrastruktūrai, įskaitant pakeistą dalį, jeigu teikėjas kontroliuoja bet kurią reikšmingą likusią dalį paskutinį kartą keičiant tą dalį.
- 7TN. Kartais infrastruktūros naudojimas iš dalies reguliuojamas taip, kaip nustatyta 5 straipsnio a punkte, o iš dalies nereguluojamas. Tačiau šie susitarimai būna įvairių formų:
- a) bet kuri infrastruktūra, kurią galima fiziškai atskirti ir atskirai naudoti ir kuri atitinka 36-ajame TAS nurodytą pinigus kuriančio vieneto apibrėžtį, turi būti analizuojama atskirai, jeigu ji naudojama tik nereguluojamais tikslais. Pavyzdžiui, tai gali būti taikoma privačiam ligininės korpusui, kai likusią ligininės dalį teikėjas naudoja viešajai paslaugai teikti;

b) kai grynai pagalbinė veikla (pvz., ligoninės parduotuvė) yra nereguliuojama, kontroliniai patikrinimai turi būti atliekami taip, lyg tos paslaugos neegzistuotų, nes tais atvejais, kai teikėjas kontroliuoja paslaugas taip, kaip nurodyta 5 straipsnyje, pagalbinių paslaugų egzistavimas nesumažina teikėjo vykdomos infrastruktūros kontrolės.

8TN. Veiklos vykdytojas gali turėti teisę naudotis 7TN straipsnio a punkte nurodyta atskiriama infrastruktūra arba patalpomis, naudojamoms 7TN straipsnio b punkte nurodytoms pagalbinėms nereguliuojamoms paslaugoms teikti. Iš esmės abiem atvejais teikėjas juos gali išnuomoti veiklos vykdytojui; tuo atveju tai turi būti apskaitoma pagal 16-ąją TFAS.

TFAAK 14-ASIS AIŠKINIMAS

19-asis TAS. Apibrėžtų išmokų turto apribojimas, minimalaus finansavimo reikalavimai ir jų sąveika

NUORODOS

- 1-asis TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“
- 8-asis TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“
- 19-asis TAS „Išmokos darbuotojams“ (pataisytas 2011 m.)
- 37-asis TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

1. Pagal 19-ojo TAS 64 straipsnį grynasis apibrėžtų išmokų turtas vertinamas mažesniaja iš šių verčių: pagal apibrėžtų išmokų planą susidariusio pertekliaus arba turto viršutinės ribos. 19-ojo TAS 8 straipsnyje turto viršutinė riba apibrėžta kaip „bet kokios ekonominės naudos, gaunamos iš plano grąžinamų lėšų arba būsimų plano įmokų sumažinimo forma, dabartinė vertė“. Kyla klausimų, kada lėšų grąžinimus arba būsimų įmokų sumažinimus reikėtų laikyti gaunama ekonomine nauda, ypač kai taikomas minimalaus finansavimo reikalavimas.
2. Minimalaus finansavimo reikalavimai taikomi daugelyje šalių, siekiant patikimiau užtikrinti sutartų išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, mokėjimą išmokų darbuotojams plano dalyviams. Tokiais reikalavimais paprastai nustatoma minimali įmokų suma ar lygis, kurie turi būti išlaikomi nustatytą plano laikotarpį. Todėl minimaliu finansavimo reikalavimu gali būti ribojama subjekto galimybė sumažinti būsimas įmokas.
3. Be to, dėl apibrėžtų išmokų turto įvertinimo apribojimo gali kilti sunkumų taikant minimalaus finansavimo reikalavimą. Paprastai reikalavimas mokėti plano įmokas nedarytų poveikio apibrėžtų išmokų turto ar įsipareigojimo įvertinimui. Taip yra todėl, kad įmokėtos įmokos taps plano turto ir papildomas grynasis įsipareigojimas bus lygus nuliui. Tačiau jei reikiamos įmokos nebus pasiekiamos subjektui po jų įmokėjimo, dėl minimalaus finansavimo reikalavimo gali atsirasti įsipareigojimas.
- 3A. 2009 m. lapkričio mėn. Tarptautinių apskaitos standartų valdyba iš dalies pakeitė TFAAK 14-ąjį aiškinimą, kad pašalintų nenumatytas pasekmes, atsiradusias dėl išankstinio būsimų įmokų mokėjimo vertinimo tam tikromis aplinkybėmis, kai taikomas minimalaus finansavimo reikalavimas.

TAIKYMO SRITIS

4. Šis aiškinimas taikomas visoms apibrėžtoms išmokoms, mokamoms pasibaigus tarnybos laikui, ir kitoms ilgalaikėms apibrėžtoms išmokoms darbuotojams.
5. Šiame aiškinyje minimalaus finansavimo reikalavimai yra bet kokie reikalavimai finansuoti išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, arba kitokių ilgalaikių apibrėžtų išmokų planą.

KLAUSIMAI

6. Šiame aiškinyje nagrinėjami šie klausimai:
 - a) atvejai, kai lėšų grąžinimus arba būsimų įmokų sumažinimus reikėtų laikyti gaunama ekonomine nauda pagal turto viršutinės ribos apibrėžtį 19-ojo TAS 8 straipsnyje;
 - b) tai, kaip minimalaus finansavimo reikalavimas galėtų paveikti būsimų įmokų sumažinimo galimybę;
 - c) atvejai, kai dėl minimalaus finansavimo reikalavimo galėtų atsirasti įsipareigojimas.

BENDRA NUOMONĖ

Lėšų grąžinimo arba būsimų įmokų sumažinimo galimybė

7. Subjektas turi nustatyti lėšų grąžinimo arba būsimų įmokų sumažinimo galimybę pagal plano sąlygas ir visus valstybės, kurios jurisdikcijai priklauso planas, teisės aktų reikalavimus.
8. Ekonominė nauda lėšų grąžinimo ar būsimų įmokų sumažinimo forma gaunama, jei subjektas gali ją realizuoti tam tikru plano vykdymo metu arba įvykdęs plano įsipareigojimus. Visų pirma, tokia ekonominė nauda gali būti gaunama, net ir tuo atveju, jei ataskaitinio laikotarpio pabaigoje nėra iš karto realizuojama.
9. Gaunama ekonominė nauda nepriklauso nuo to, kaip subjektas ketina perviršį panaudoti. Subjektas turi nustatyti maksimalią ekonominę naudą, kuri gaunama dėl lėšų grąžinimo, sumažinus būsimas įmokas ar dėl abiejų šių priemonių derinio. Subjektas nepripažįsta ekonominės naudos, gaunamos iš lėšų grąžinimo ar būsimų įmokų sumažinimo derinio, remdamasi prielaidomis, kurios yra tarpusavyje nesuderinamos.
10. Pagal 1-ąją TAS ataskaitinio laikotarpio pabaigoje subjektas turi atskleisti informaciją apie pagrindinius įvertinimo neapibrėžtumo šaltinius, dėl kurių kyla reikšminga rizika atlikti reikšmingą grynojo turto arba įsipareigojimo, pripažinto finansinės būklės ataskaitoje, balansinės vertės koregavimą. Todėl gali reikėti atskleisti visus dabartinio perviršio realizavimo apribojimus arba pagrindą, naudotą gaunamos ekonominės naudos dydžiui nustatyti.

Ekonominė nauda, gaunama lėšų grąžinimo forma

Teisė į lėšų grąžinimą

11. Subjektas gali susigrąžinti lėšas tik tuo atveju, jei turi besąlyginę teisę į lėšų grąžinimą:
 - a) plano vykdymo metu, nelaikant, kad plano įsipareigojimai turi būti įvykdyti tam, kad būtų galima susigrąžinti lėšas (pvz., kai kuriose jurisdikcijose subjektas gali turėti teisę į lėšų grąžinimą plano vykdymo metu neatsižvelgiant į tai, ar plano įsipareigojimai įvykdyti), arba
 - b) laikant, kad plano įsipareigojimai bus laipsniškai vykdomi tam tikrą laiką, kol visi nariai pasitrauks iš plano, arba
 - c) laikant, kad visi plano įsipareigojimai bus įvykdyti vienu kartu (t. y. plano užbaigimo atveju).

Besąlyginę teisę į lėšų grąžinimą gali nepriklausyti nuo plano finansavimo lygio ataskaitinio laikotarpio pabaigoje.

12. Jeigu subjekto teisė į perteklinių lėšų grąžinimą priklauso nuo vieno ar kelių neapibrėžtų ir subjekto nevisiškai kontroliuojamų ateities įvykių buvimo arba nebuvimo, subjektas neturi besąlyginės teisės ir turto neturi pripažinti.

Ekonominės naudos vertinimas

13. Subjektas įvertina susigrąžinant lėšas gaunamą ekonominę naudą perteklinių lėšų, kurias jis turi teisę gauti kaip grąžinamas lėšas, suma ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, atėmus visas susijusias išlaidas (tikroji plano turto vertė atėmus dabartinę apibrėžtų išmokų prievolės vertę). Pavyzdžiui, jei grąžinamoms lėšoms būtų taikomas ne tik pajamų mokestis, subjektas turi nustatyti grąžinamos sumos dydį atėmus mokesčius.
14. Vertindamas gaunamą grąžinamų lėšų sumą, kai planas baigiamas vykdyti (11 straipsnio c punktas), subjektas turi įtraukti planui tenkančias plano įsipareigojimų vykdymo ir lėšų grąžinimo išlaidas. Pavyzdžiui, subjektas turi atimti atlygį specialistams, jeigu jis sumokėtas pagal planą, o ne iš subjekto lėšų, ir visų draudimo įmokų, kurių gali prireikti norint užtikrinti įsipareigojimų įvykdymą užbaigiant planą, išlaidas.

15. Jei grąžinamų lėšų suma apskaičiuojama kaip visa perviršio suma arba jos dalis, o ne kaip nustatyta suma, subjektas neturi atlikti jokių korekcijų dėl pinigų laiko vertės, net jei lėšos bus grąžinamos tik datą ateityje.

Ekonominė nauda, gaunama sumažinus įmokas

16. Jeigu nėra minimalaus finansavimo reikalavimo įmokoms, susijusioms su būsima paslauga, ekonominė nauda, gaunama sumažinus būsimas įmokas, yra subjektui tenkanti būsimų paslaugų savikaina kiekvienu laikotarpiu per trumpesnę iš šių dviejų laikotarpių: tikėtiną plano vykdymo laiką ir tikėtiną subjekto gyvavimo laiką. Į subjekto būsimų paslaugų savikainą neįeina sumos, kurias padengs darbuotojai.
17. Subjektas turi nustatyti būsimų paslaugų savikainą remdamasis prielaidomis, kurios yra suderinamos su prielaidomis, taikytomis nustatant apibrėžtų išmokų prievolę, ir su situacija ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, kaip nustatyta 19-ajame TAS. Todėl subjektas turi daryti prielaidą, kad ateityje pagal planą mokamos išmokos nesikeis tol, kol planas nebus pakeistas, ir kad ateityje jo darbo jėga bus pastovi, nebent jis sumažins darbuotojų, kuriems taikomas planas, skaičių. Pastaruoju atveju į prielaidą dėl būsimos darbo jėgos įtraukiamas darbo jėgos sumažinimas.

Minimalaus finansavimo reikalavimo poveikis ekonominei naudai, gaunamai sumažinus būsimas įmokas

18. Nustatytą datą subjektas turi išanalizuoti bet koki minimalaus finansavimo reikalavimą, susijusį su įmokomis, kurios reikalingos norint padengti: a) bet kokius esamus ankstesnių paslaugų trūkumus minimalaus finansavimo pagrindu ir b) būsimą paslaugą.
19. Įmokos, skirtos padengti bet koki esamą minimalaus finansavimo trūkumą dėl jau suteiktų paslaugų, nedaro įtakos būsimoms įmokoms už būsimas paslaugas. Dėl jų gali atsirasti išipareigojimas pagal 23–26 straipsnius.
20. Jeigu minimalaus finansavimo reikalavimas taikomas įmokoms, susijusioms su būsima paslauga, ekonominė nauda, gaunama sumažinus būsimas įmokas, apskaičiuojama sudėjus:
 - a) visas sumas, kuriomis sumažinamos būsimos įmokos už būsimą paslaugą pagal minimalaus finansavimo reikalavimą, nes subjektas atliko išankstinį mokėjimą (t. y. sumokėjo sumą anksčiau, negu reikalaujama), ir
 - b) kiekvienu laikotarpiu įvertintą būsimų paslaugų savikainą pagal 16 ir 17 straipsnius, atėmus įvertintas įmokas pagal minimalaus finansavimo reikalavimą, kurių bus reikalaujama už būsimas paslaugas tais laikotarpiais, jei nebuvo atlikta išankstinių mokėjimų, kaip aprašyta a punkte.
21. Subjektas turi apskaičiuoti būsimas įmokas už būsimą paslaugą pagal minimalaus finansavimo reikalavimą atsižvelgdamas į bet kokio esamo perviršio, nustatyto minimalaus finansavimo pagrindu, poveikį, bet neatsižvelgdamas į 20 straipsnio a punkte aprašytą išankstinį mokėjimą. Subjektas turi taikyti prielaidas, kurios atitinka minimalaus finansavimo pagrindą, o dėl visų veiksmų, kurie nenustatyti remiantis tuo pagrindu, prielaidas, derančias su prielaidomis, naudotomis apibrėžtų išmokų prievolei nustatyti, ir su situacija ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, kaip nustatyta 19-ajame TAS. Į skaičiavimą turi būti įtraukiami visi tikėtini pokyčiai dėl subjekto mokamų minimalių įmokų atėjus jų mokėjimo terminui. Tačiau į skaičiavimą neįtraukiamas tikėtinų minimalaus finansavimo pagrindo sąlygų pakeitimų, kurie iš esmės nėra priimti arba įteisinti sutartimi ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, poveikis.
22. Kai subjektas nustato 20 straipsnio b punkte aprašytą sumą, jei būsimosios įmokos pagal minimalaus finansavimo reikalavimą už būsimą paslaugą viršija būsimų paslaugų savikainą pagal 19-ąjį TAS bet kuriuo nurodytu laikotarpiu, tuo perviršiu mažinama ekonominės naudos suma, kuria būtų mažinamos būsimos įmokos. Tačiau 20 straipsnio b punkte aprašyta suma niekada negali būti mažesnė už nulį.

Atvejai, kai dėl minimalaus finansavimo reikalavimo gali atsirasti įsipareigojimas

23. Jeigu subjektas turi įsipareigojimą pagal minimalų finansavimo reikalavimą mokėti įmokas, kad padengtų esamą jau gautų paslaugų minimalaus finansavimo trūkumą, subjektas turi nustatyti, ar mokėtinos įmokos ateityje galės būti grąžinamos ar sumažinamos po to, kai jos įmokamos pagal planą.
24. Jei pagal planą mokėtinomis įmokomis nebus galima naudotis po to, kai jos bus įmokėtos, subjektas įsipareigojimą turi pripažinti, kai atsiranda prievolė. Įsipareigojimo suma turi būti sumažinamas grynasis apibrėžtų išmokų turtas arba padidinamas grynasis apibrėžtų išmokų įsipareigojimas taip, kad taikant 19-ojo TAS 64 straipsnį nebūtų tikėtino pelno ar nuostolio sumokėjus įmokas.

ĮSIGALIOJIMO DATA

27. Subjektas šį aiškinimą turi taikyti 2008 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedantiems ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau.
- 27A. 1-uoju TAS (persvarstytu 2007 m.) pataisyta visuose TFAS vartojama terminija. Taip pat pataisytas 26 straipsnis. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Jei subjektas 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.
- 27B. Dokumentu „Išankstiniai mokėjimai pagal minimalaus finansavimo reikalavimą“ įterptas 3A straipsnis ir pataisyti 16–18 ir 20–22 straipsniai. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2011 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis tą faktą turi atskleisti.
- 27C. 19-uoju TAS (pataisytu 2011 m.) pataisyti 1, 6, 17 ir 24 straipsniai ir išbraukti 25 ir 26 straipsniai. Taikydamas 19-ąjį TAS (pataisytą 2011 m.) subjektas turi taikyti tas pataisas.

PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

28. Subjektas šį aiškinimą turi taikyti nuo pirmojo laikotarpio, nurodyto pirmose finansinėse ataskaitose, kurioms taikomas šis aiškinimas, pradžios. Subjektas turi pripažinti bet kokią nepaskirstytojo pelno pradinę koregavimą, kuris atliekamas taikant šį aiškinimą, to laikotarpio pradžioje.
29. Subjektas turi taikyti 3A, 16–18 ir 20–22 straipsnių pataisas nuo anksčiausio lyginamojo laikotarpio, pateikiamo pirmose finansinėse ataskaitose, kurioms subjektas taiko šį aiškinimą, pradžios. Jei subjektas anksčiau taikė šį aiškinimą prieš taikydamas pataisas, jis turi pripažinti su pataisos taikymu susijusį nepaskirstyto pelno koregavimą anksčiausio pateikto lyginamojo laikotarpio pradžioje.

TFAAK 16-ASIS AIŠKINIMAS

Grynosios investicijos į užsienyje veikiančią subjektą apsidraudimo sandoriai

NUORODOS

- 9-asis TFAS „Finansinės priemonės“
- 8-asis TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“
- 21-asis TAS „Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka“

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

1. Daug finansines ataskaitas teikiančių subjektų investuoja į užsienyje veikiančius subjektus (kaip apibrėžta 21-ojo TAS 8 straipsnyje). Tokie užsienyje veikiantys subjektai gali būti patronuojamosios įmonės, asocijuotosios įmonės, bendrosios įmonės arba filialai. 21-ajame TAS reikalaujama, kad subjektas nustatytų kiekvieno iš savo užsienyje veikiančių subjektų funkcinę valiutą – kaip to subjekto pagrindinės ekonominės aplinkos valiutą. Kai užsienyje veikiančio subjekto rezultatai ir finansinė būklė perskaiciuojami į pateikimo valiutą, subjektas turi pripažinti valiutos kursų skirtumus kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje tol, kol užsienyje veikiančią subjektą perleidžia.
2. Valiutos kurso rizikos, atsirandančios dėl grynųjų investicijų į užsienyje veikiančią subjektą, apsidraudimo sandorių apskaita taikoma tik tada, kai to užsienyje veikiančio subjekto grynasis turtas įtraukiamas į finansines ataskaitas ⁽⁶⁴⁾. Objektas, apdraudžiamas nuo valiutos kurso rizikos, atsirandančios dėl grynosios investicijos į užsienyje veikiančią subjektą, gali būti grynojo turto suma, lygi užsienyje veikiančio subjekto grynojo turto balansinei vertei arba už ją mažesnė.
3. 9-ajame TFAS reikalaujama priskirti apsidraudimo apskaitos sandorių tinkamą apdraustąjį objektą ir tinkamas apsidraudimo priemones. Jei yra priskirtas apsidraudimo sandoris, grynosios investicijos apsidraudimo sandorio atveju apsidraudimo priemonės, kuri nustatyta kaip veiksminga grynosios investicijos apsidraudimo priemonė, pilnas ar nuostoliai pripažįstami kitomis bendrosiomis pajamomis ir įtraukiami į valiutos kursų skirtumus, atsirandančius perskaiciuojant užsienyje veikiančio subjekto rezultatus ir finansinę būklę.
4. Subjektas, turintis daug užsienyje veikiančių subjektų, gali susidurti su didele valiutos kurso rizika. Šiame aiškinyje pateikti nurodymai, kaip nustatyti valiutos kurso riziką, kuri laikoma grynosios investicijos į užsienyje veikiančią subjektą apsidraudimo sandorio apdraustąją riziką.
5. Pagal 9-ąjį TFAS subjektui leidžiama prie valiutos kurso rizikos apsidraudimo priemonių priskirti išvestinę arba neišvestinę finansinę priemonę (arba išvestinių ir neišvestinių finansinių priemonių derinį). Šiame aiškinyje pateikiama nurodymų, kur grupėje turi būti laikomos apsidraudimo priemonės, kuriomis apdraudžiama gryoji investicija į užsienyje veikiančią subjektą, kad joms būtų galima taikyti apsidraudimo sandorių apskaitą.
6. 21-ajame TAS ir 9-ajame TFAS reikalaujama, kad sukauptos sumos, pripažintos kitomis bendrosiomis pajamomis ir susijusios su valiutos kursų skirtumais, atsirandančiais perskaiciuojant užsienyje veikiančio subjekto rezultatus ir finansinę būklę, bei apsidraudimo priemonės, kuri nustatyta kaip veiksminga grynosios investicijos apsidraudimo priemonė, pilnas ar nuostoliai būtų perklasifikuojami iš nuosavybės į pelną ar nuostolius kaip perklasifikuota suma, kai patronuojančioji įmonė perleidžia užsienyje veikiančią subjektą. Šiame aiškinyje pateikiami nurodymai, kaip subjektas turėtų nustatyti sumas, perklasifikuotinas iš nuosavybės į pelną ar nuostolius tiek apsidraudimo priemonės, tiek apdraustojo objekto atžvilgiu.

TAKYMO SRITIS

7. Šis aiškinimas taikomas subjektui, kuris apsidraudžia nuo valiutos kurso rizikos, kylančios dėl grynųjų investicijų į užsienyje veikiančius subjektus, ir nori taikyti apsidraudimo sandorių apskaitą pagal 9-ąjį TFAS. Kad būtų patogiau, šiame aiškinyje toks subjektas vadinamas patronuojančiąja įmone, o finansinės ataskaitos, į kurias įtraukiamas grynasis užsienyje veikiančių subjektų turtas, – konsoliduotosiomis finansinėmis ataskaitomis. Visos nuorodos į patronuojančiąją įmonę vienodai taikomos subjektui, turinčiam grynąją investiciją į užsienyje veikiančią subjektą, kuris yra bendroji įmonė, asocijuotoji įmonė arba filialas.

⁽⁶⁴⁾ Tai bus taikoma konsoliduotosioms finansinėms ataskaitoms, finansinėms ataskaitoms, kuriose investicijų, kaip antai į asocijuotąsias ar bendrąsias įmones, apskaita tvarkoma taikant nuosavybės metodą, ir finansinėms ataskaitoms, į kurias įtrauktas filialas ar bendroji veikla, kaip apibrėžta 11-ajame TFAS „Jungtinė veikla“.

8. Šis aiškinimas taikomas tik grynosios investicijos į užsienyje veikiančius subjektus apsidraudimo sandoriams; jis neturėtų būti pagal analogiją taikomas kitų rūšių apsidraudimo sandorių apskaitai.

KLAUSIMAI

9. Į užsienyje veikiančius subjektus gali būti investuojama tiesiogiai (patrunuojančiosios įmonės investicija) arba netiesiogiai (jos patrunuojamosios įmonės arba įmonių investicijos). Šiame aiškinyje nagrinėjami šie klausimai:

a) *apdraustosios rizikos pobūdis ir apdraustojo objekto suma, kuriai galima pripažinti apsidraudimo sandorį:*

- i) ar patrunuojančioji įmonė gali kaip apdraustąją riziką pripažinti tik valiutos kursų skirtumus, atsirandančius dėl patrunuojančiosios įmonės ir jos užsienyje veikiančio subjekto funkcinę valiutų skirtumo, ar kaip apdraustąją riziką taip pat galima pripažinti valiutos kursų skirtumus, atsirandančius dėl patrunuojančiosios įmonės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų pateikimo valiutos bei užsienyje veikiančio subjekto funkcinės valiutos skirtumų;
- ii) jeigu patrunuojanti įmonė užsienyje veikiantį subjektą valdo netiesiogiai, ar apdraustoji rizika gali apimti tik valiutos kursų skirtumus, atsirandančius dėl užsienyje veikiančio subjekto ir jo tiesioginės patrunuojančiosios įmonės funkcinę valiutų skirtumų, ar apdraustoji rizika taip pat gali apimti bet kuriuos užsienyje veikiančio subjekto funkcinės valiutos ir bet kurios tarpinės ar pagrindinės patrunuojančiosios įmonės valiutos kursų skirtumus (t. y. ar tai, kad grynoji investicija į užsienyje veikiantį subjektą daroma per tarpinę patrunuojančiąją įmonę, daro įtaką pagrindinės patrunuojančiosios įmonės ekonominei rizikai).

b) *tai, kur grupėje galima laikyti apsidraudimo priemonę:*

- i) ar tinkama apsidraudimo sandorių apskaita gali būti nustatyta tik tada, kai savo grynąją investiciją apdraudžiantis subjektas yra apsidraudimo priemonės šalis, ar bet kuris grupės subjektas, nepaisant jo funkcinės valiutos, gali valdyti apsidraudimo priemonę;
- ii) ar apsidraudimo priemonės pobūdis (išvestinė ar neišvestinė) arba konsolidavimo metodas daro poveikį apsidraudimo veiksmingumo įvertinimui;

c) *kokios sumos turėtų būti perklasifikuotos iš nuosavybės į pelną ar nuostolius kaip perklasifikuotos sumos perleidžiant užsienyje veikiantį subjektą:*

- i) kai perleidžiamas apdraustas užsienyje veikiantis subjektas, kokios sumos iš patrunuojančiosios įmonės užsienio valiutos perskaičiavimo rezervo turėtų būti perklasifikuotos apsidraudimo priemonės atžvilgiu ir to užsienyje veikiančio subjekto atžvilgiu iš nuosavybės į pelną ar nuostolius patrunuojančiosios įmonės konsoliduotose finansinėse ataskaitose;
- ii) ar konsolidavimo metodas daro įtaką sumų, perklasifikuotinų iš nuosavybės į pelną ar nuostolius, nustatymui.

BENDRA NUOMONĖ

Apdraustosios rizikos pobūdis ir apdraustojo objekto suma, kuriai galima pripažinti apsidraudimo sandorį

10. Apsidraudimo sandorių apskaita gali būti taikoma tik valiutos kursų skirtumams, atsirandantiems tarp užsienyje veikiančio subjekto funkcinės valiutos ir patrunuojančiosios įmonės funkcinės valiutos.

11. Apsidraudžiant nuo valiutos kurso rizikos, kylančios dėl grynosios investicijos į užsienyje veikiančią subjektą, apdraustasis objektas gali būti grynojo turto suma, lygi užsienyje veikiančio subjekto grynojo turto balansinei vertei patronuojančios įmonės konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose arba už ją mažesnė. Užsienyje veikiančio subjekto grynojo turto balansinė vertė, kurią patronuojančiosios įmonės konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose galima pripažinti apdraustuoju objektu, priklauso nuo to, ar kuri nors užsienyje veikiančio subjekto žemesnio lygio patronuojančioji įmonė taikė apsidraudimo sandorių apskaitą visam to užsienyje veikiančio subjekto grynajam turtui arba jo daliai ir ar ta apskaita buvo išlaikyta patronuojančiosios įmonės konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose.
12. Apdraustoji rizika gali būti priskirta užsienio valiutos pozicijai, atsirandančiai tarp užsienyje veikiančio subjekto funkcinės valiutos ir bet kurios to užsienyje veikiančio subjekto (tiesioginės, tarpinės arba pagrindinės) patronuojančiosios įmonės funkcinės valiutos. Tai, kad grynoji investicija daroma per tarpinę patronuojančiąją įmonę, neturi įtakos ekonominės rizikos, atsirandančios dėl pagrindinės patronuojančiosios įmonės užsienio valiutos pozicijos, pobūdžiui.
13. Valiutos kurso rizikos pozicija, atsirandanti dėl grynosios investicijos į užsienyje veikiančią subjektą, gali atitikti apsidraudimo sandorių apskaitos reikalavimus konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose tik vieną kartą. Todėl jeigu tą patį užsienyje veikiančio subjekto grynąjį turtą nuo tos pačios rizikos apdraudžia daugiau nei viena patronuojančioji grupės įmonė (pavyzdžiui, tiesioginė ir netiesioginė patronuojančioji įmonė), tik vieną apsidraudimo sandorį bus galima įtraukti į pagrindinės patronuojančiosios įmonės apsidraudimo sandorių apskaitą konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose. Vienos patronuojančiosios įmonės konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose pripažinto apsidraudimo sandorio neprivalo išlaikyti kita aukštesnio lygio patronuojančioji įmonė. Tačiau jeigu aukštesnio lygio patronuojančioji įmonė jo neišlaiko, apsidraudimo sandorių apskaita, kurią taiko žemesnio lygio patronuojančioji įmonė, turi būti panaikinta prieš pripažįstant aukštesnio lygio pagrindinės patronuojančiosios įmonės apsidraudimo sandorių apskaitą.

Kuriuo lygmeniu gali būti apskaitoma apsidraudimo priemonė

14. Išvestinė arba neišvestinė finansinė priemonė (arba išvestinių ir neišvestinių finansinių priemonių derinys) gali būti pripažinta apsidraudimo priemone pagal grynosios investicijos į užsienyje veikiančią subjektą apsidraudimo sandorį. Apsidraudimo priemonę (-es) gali turėti bet kuris grupės subjektas arba subjektai tol, kol tenkinami su grynosios investicijos apsidraudimo sandoriu susiję 9-ojo TFAS 6.4.1 straipsnyje nustatyti priskyrimo, patvirtinimo dokumentais ir veiksmingumo reikalavimai. Pirmiausia grupės apsidraudimo strategija turėtų būti aiškiai patvirtinta dokumentais, nes skirtingais grupės lygmenimis galimi skirtingi priskyrimai.
15. Siekiant įvertinti veiksmingumą, apsidraudimo priemonės vertės pokytis valiutos kurso rizikos atžvilgiu apskaičiuojamas atsižvelgiant į patronuojančiosios įmonės funkcinę valiutą, kurios atžvilgiu vertinama apdraustoji rizika, pagal apsidraudimo sandorių apskaitos dokumentaciją. Atsižvelgiant į tai, kur laikoma apsidraudimo priemone, kai netaikoma apsidraudimo sandorių apskaita, bendras vertės pokytis galėtų būti pripažįstamas pelnu ar nuostoliais, kitomis bendrosiomis pajamomis arba abiem. Tačiau tai, ar apsidraudimo priemonės vertės pokytis pripažįstamas pelnu ar nuostoliais, ar kitomis bendrosiomis pajamomis, veiksmingumo vertinimui įtakos nedaro. Taikant apsidraudimo sandorių apskaitą bendra veiksminga pokyčio dalis yra įtraukiama į kitas bendrąsias pajamas. Veiksmingumo vertinimui nedaro įtakos nei tai, ar apsidraudimo priemonė yra išvestinė, ar neišvestinė, nei taikomas konsolidavimo metodas.

Apdrausto užsienyje veikiančio subjekto perleidimas

16. Kai apdraustas užsienyje veikiantis subjektas perleidžiamas, patronuojančiosios įmonės konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose iš užsienio valiutos perskaičiavimo rezervo į pelną ar nuostolius perklasifikuota suma, susijusi su apsidraudimo priemone, yra suma, kurią nustatyti reikalaujama 9-ojo TFAS 6.5.14 straipsnyje. Ta suma yra sukauptas apsidraudimo priemonės, kuri buvo nustatyta kaip veiksminga apsidraudimo priemonė, pelnas ar nuostoliai.

17. Patronuojančiosios įmonės konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose iš užsienio valiutos perskaičiavimo rezervo į pelną ar nuostolius perklasifikuota suma, susijusi su grynąją investiciją į tą užsienyje veikiančią subjektą, pagal 21-ojo TAS 48 straipsnį yra suma, to užsienyje veikiančio subjekto atžvilgiu įtraukta į tos patronuojančiosios įmonės užsienio valiutos perskaičiavimo rezervą. Pagrindinės patronuojančiosios įmonės konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose taikomas konsolidavimo metodas neturi įtakos agreguotai grynajai sumai, pripažintai užsienio valiutos perskaičiavimo rezerve visų užsienyje veikiančių subjektų atžvilgiu. Tačiau tai, ar pagrindinė patronuojančioji įmonė taiko tiesioginį, ar nuoseklų konsolidavimo metodą⁽⁶⁵⁾, gali daryti įtaką sumai, įtrauktai į jos užsienio valiutos perskaičiavimo rezervą atskirom užsienyje veikiančio subjekto atžvilgiu. Nuoseklaus konsolidavimo metodo taikymas gali lemti sumos, kuri skiriasi nuo sumos, naudotos nustatant apsidraudimo veiksmingumą, perklasifikavimą į pelną ar nuostolius. Šį skirtumą galima panaikinti nustačius sumą, susijusią su tuo užsienyje veikiančiu subjektu, kuri susidarytų, jei būtų buvęs taikomas tiesioginis konsolidavimo metodas. 21-ajame TAS šio koregavimo atlikti nereikalaujama. Tačiau tai – apskaitos politikos pasirinkimas, kurio turėtų būti nuosekliai laikomasi visų grynųjų investicijų atžvilgiu.

ĮSIGALIOJIMO DATA

18. Subjektas šį aiškinimą turi taikyti 2008 m. spalio 1 d. ar vėliau prasidedantiems ataskaitiniams laikotarpiams. Subjektas turi taikyti 2009 m. balandžio mėn. paskelbtu dokumentu „TFAS patobulinimas“ padarytą 14 straipsnio pataisą metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau. Juos abu leidžiama taikyti anksčiau. Jei subjektas šį aiškinimą taiko ataskaitiniam laikotarpiui, prasidedančiam iki 2008 m. spalio 1 d., arba 14 straipsnio pataisą taiko iki 2009 m. liepos 1 d., jis tą faktą turi atskleisti.
- 18B. 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uoju TFAS pataisyti 3, 5–7, 14, 16, 1TN ir 8TN straipsniai ir išbrauktas 18A straipsnis. Taikydamas 9-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.

PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

19. 8-ajame TAS apibrėžiama, kaip subjektas taiko apskaitos politikos pakeitimą, atliekamą dėl aiškinimo taikymo pirmą kartą. Subjektas, pirmą kartą taikydamas šį aiškinimą, tų reikalavimų laikytis neprivalo. Jeigu subjektas apsidraudimo priemonę pripažino grynosios investicijos apsidraudimo sandoriu, tačiau šis sandoris neatitinka šio aiškinimo apsidraudimo sandorių apskaitos sąlygų, subjektas turi taikyti 39-ąjį TAS, kad perspektyviai nutrauktų apsidraudimo sandorių apskaitos taikymą.

⁽⁶⁵⁾ Tiesioginis konsolidavimo metodas yra toks, kurį taikant užsienyje veikiančio subjekto finansinės ataskaitos perskaičiuojamos tiesiogiai į pagrindinės patronuojančiosios įmonės funkcinę valiutą. Nuoseklus konsolidavimo metodas yra toks, kurį taikant užsienyje veikiančio subjekto finansinės ataskaitos pirmiau perskaičiuojamos į bet kurios (-ių) tarpinės (-ių) patronuojančiosios (-ių) įmonės (-ių) funkcinę valiutą ir tik tada – į pagrindinės patronuojančiosios įmonės funkcinę valiutą (arba pateikimo valiutą, jeigu ji skiriasi).

Priedėlis

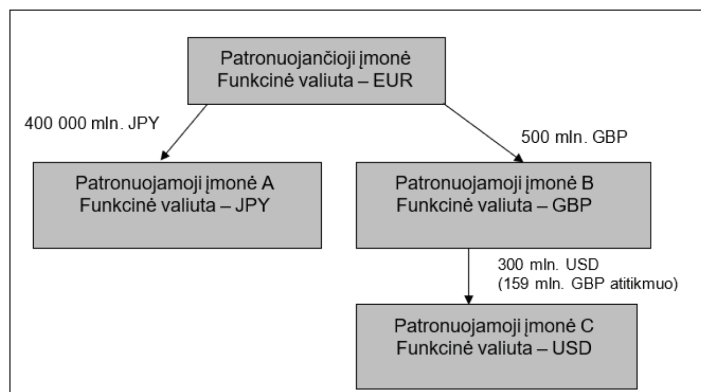
Taikymo nurodymai

Šis priedėlis yra neatskiriama aiškinimo dalis.

1TN. Šiame priedėlyje iliustruojamas aiškinimo taikymas naudojant toliau pateiktą įmonių struktūrą. Visais atvejais aprašytų apsidraudimo sandorių veiksmingumas turėtų būti patikrintas pagal 9-ąjį TFAS, nors šiame priedėlyje šis tikrinimas nėra aptariamas. Patronuojančioji įmonė, kaip pagrindinė patronuojančioji įmonė, savo konsoliduotąsias finansines ataskaitas pateikia savo funkcinė valiuta (eurais, EUR). Kiekviena iš patronuojamųjų įmonių yra visiškai kontroliuojama. Patronuojančiosios įmonės 500 mln. GBP grynoji investicija į patronuojamąją įmonę B (funkcinė valiuta – svarai sterlingų, GBP) apima patronuojamosios įmonės B 300 mln. USD grynosios investicijos į patronuojamąją įmonę C (funkcinė valiuta – JAV doleriai, USD) atitikmenį, sudarantį 159 mln. GBP. Kitaip tariant, patronuojamosios įmonės B grynasis turtas, neįskaitant jos investicijų į patronuojamąją įmonę C, yra 341 mln. GBP.

Apdraustosios rizikos, dėl kurios gali būti pripažintas apsidraudimo sandoris, pobūdis (10–13 straipsniai)

2TN. Patronuojančioji įmonė gali apdrausti savo grynąją investiciją į kiekvieną iš patronuojamųjų įmonių A, B ir C nuo užsienio valiutos kurso rizikos, atsižvelgdama į atitinkamas jų funkcines valiutas (Japonijos jeną (JPY), svarų sterlingų ir JAV dolerius) bei eurą. Be to, patronuojančioji įmonė gali apsidrausti nuo USD/GBP valiutos (patronuojamosios įmonės B ir patronuojamosios įmonės C funkcinę valiutų) kurso rizikos. Savo konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose patronuojamoji įmonė B gali apdrausti savo grynąją investiciją į patronuojamąją įmonę C nuo savo funkcinę valiutų (JAV dolerių ir svarų sterlingų) kurso rizikos. Pateiktuose pavyzdžiuose pripažinta rizika yra momentinio užsienio valiutos kurso rizika, nes apsidraudimo priemonės nėra išvestinės finansinės priemonės. Jeigu apsidraudimo priemonės būtų išankstiniai sandoriai, patronuojančioji įmonė galėtų pripažinti išankstinio užsienio valiutos keitimo sandorio riziką.



Apdraustojo objekto, kuriam gali būti priskirti apsidraudimo sandoriai, suma (10–13 straipsniai)

3TN. Patronuojančioji įmonė nori apdrausti savo grynąją investiciją į patronuojamąją įmonę C nuo užsienio valiutos kurso rizikos. Tarkime, kad patronuojamoji įmonė A turi 300 mln. USD išorės skolą. Patronuojamosios įmonės A grynasis turtas ataskaitinio laikotarpio pradžioje yra 400 000 mln. JPY, įskaitant 300 mln. USD vertės išorės skolos įplaukas.

4TN. Apdraustasis objektas gali būti grynojo turto suma, lygi patronuojančiosios įmonės grynosios investicijos į patronuojamąją įmonę C balansinei vertei jos konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose arba už ją mažesnė (300 mln. USD). Savo konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose patronuojančioji įmonė patronuojamosios įmonės A 300 mln. USD sumos išorės skolą gali pripažinti apsidraudimo nuo EUR/USD momentinio valiutos kurso rizikos, susijusios su jos grynąja investicija į patronuojamosios įmonės C 300 mln. USD vertės grynąjį turtą, sandoriu. Tokiu atveju EUR/USD valiutos kursų skirtumas, susijęs su 300 mln. USD patronuojamosios įmonės A išorės skola, ir EUR/USD valiutos kursų skirtumas, susijęs su 300 mln. USD grynąja investicija į patronuojamąją įmonę C, įtraukiamas į patronuojančiosios įmonės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų užsienio valiutos perskaičiavimo rezervą, pritaikius apsidraudimo sandorių apskaitą.

5TN. Kai apsidraudimo sandorių apskaita netaikoma, bendras USD/EUR valiutos kursų skirtumas, susijęs su 300 mln. USD išorės skola patrunuojamojoje įmonėje A, patrunuojančiosios įmonės konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose būtų pripažįstamas taip:

— USD/JPY momentinio valiutos kurso pokytis, perskaičiavus į eurus, pelne arba nuostoliuose ir

— JPY/EUR momentinio valiutos kurso pokytis kitose bendrosiose pajamose.

Užuot taikiusi 4TN straipsnyje nustatytą pripažinimą, patrunuojančioji įmonė savo konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose patrunuojamosios įmonės A 300 mln. USD išorės skolą gali pripažinti kaip apsidraudimo nuo GBP/USD momentinio valiutos kurso rizikos tarp patrunuojamosios įmonės C ir patrunuojamosios įmonės B, sandorį. Tokiu atveju bendras USD/EUR valiutos kursų skirtumas, susijęs su 300 mln. USD patrunuojamosios įmonės išorės skola, patrunuojančiosios įmonės konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose būtų pripažįstamas taip:

— GBP/JPY momentinio valiutos kurso pokytis valiutos perskaičiavimo rezerve, susijusiame su patrunuojamąja įmone C,

— GBP/JPY momentinio valiutos kurso pokytis, perskaičiavus į eurus, pelne arba nuostoliuose ir

— JPY/EUR momentinio valiutos kurso pokytis kitose bendrosiose pajamose.

6TN. Patrunuojančioji įmonė negali savo konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose 300 mln. USD patrunuojamosios įmonės A išorės skolos pripažinti kaip apsidraudimo ir nuo EUR/USD momentinio valiutos kurso rizikos, ir nuo GBP/USD momentinio valiutos kurso rizikos sandorio. Viena apsidraudimo priemonė nuo tos pačios pripažintos rizikos gali būti apdraudžiama tik kartą. Patrunuojamoji įmonė B negali taikyti apsidraudimo sandorių apskaitos savo konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose, nes apsidraudimo priemonė laikoma ne grupėje, kuriai priklauso patrunuojamoji įmonė B ir patrunuojamoji įmonė C.

Kur grupėje gali būti laikoma apsidraudimo priemonė (14 ir 15 straipsniai)?

7TN. Kaip nurodyta 5TN straipsnyje, kai apsidraudimo sandorių apskaita netaikoma, bendras vertės pokytis, susijęs su patrunuojamosios įmonės A 300 mln. USD išorės skolos valiutos kurso riziką, patrunuojančiosios įmonės konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose turėtų būti registruojamas ir pelne arba nuostoliuose (USD/JPY momentinė rizika), ir kitose bendrosiose pajamose (EUR/JPY momentinė rizika). Abi sumos įtraukiamos siekiant įvertinti pagal 4TN straipsnį pripažinto apsidraudimo veiksmingumą, nes ir apsidraudimo priemonės, ir apdraus-tojo objekto vertės pokytis apskaičiuojamas atsižvelgiant į patrunuojančiosios įmonės funkcinę valiutą (eurą), palygintą su patrunuojamosios įmonės C funkcinę valiutą (JAV doleriu) pagal apsidraudimo dokumentus. Konsolidavimo metodas (t. y. tiesioginis arba nuoseklus metodas) neturi įtakos vertinant apsidraudimo veiksmingumą.

Sumos, perklasifikuotos į pelną arba nuostolius, perleidžiant užsienyje veikiantį subjektą (16 ir 17 straipsniai)

8TN. Kai patrunuojamoji įmonė C perleidžiama, sumos, perklasifikuotos į patrunuojančiosios įmonės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų pelną arba nuostolius iš jos užsienio valiutos perskaičiavimo rezervo (UVR), yra:

a) atsižvelgiant į patrunuojamosios įmonės A 300 mln. USD išorės skolą, suma, kurią 9-ajame TFAS reikalaujama nustatyti, t. y. bendras vertės pokytis atsižvelgiant į valiutos kurso riziką, kitose bendrosiose pajamose pripažintą kaip veiksmingą apsidraudimo sandorio dalį, ir

b) atsižvelgiant į 300 mln. USD grynąją investiciją į patrunuojamąją įmonę C, suma, nustatyta taikant įmonės konsolidavimo metodą. Jeigu patrunuojančioji įmonė taiko tiesioginį metodą, jos UVR patrunuojamosios įmonės C atžvilgiu bus nustatomas tiesiogiai pagal EUR/USD kursą. Jeigu patrunuojančioji įmonė taiko nuoseklų metodą, jos UVR patrunuojamosios įmonės C atžvilgiu bus nustatomas pagal patrunuojamosios įmonės B pripažintą UVR, kuris parodo GBP/USD kursą, perskaičiuotą į patrunuojančiosios įmonės funkcinę valiutą naudojant EUR/GBP kursą. Jeigu patrunuojančioji įmonė ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais taikė nuoseklų konsolidavimo metodą, nereikia, kad perleisdama patrunuojamąją įmonę C ji nustatytų arba nenustatytų perklasifikuotiną UVR sumą kaip sumą, kurią ji būtų pripažinusi, jeigu visada būtų taikiusi tiesioginį metodą, atsižvelgdama į savo apskaitos politiką.

Daugiau kaip vieno užsienyje veikiančio subjekto apdraudimas (11, 13 ir 15 straipsniai)

- 9TN. Pateiktuose pavyzdžiuose parodoma, kad patrunuojančiosios įmonės konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose rizika, nuo kurios galima apsidrausti, visada yra jos funkcinės valiutos (euro) ir patrunuojamųjų įmonių B ir C funkcinų valiutų rizika. Nesvarbu, kaip apsidraudimo sandoriai pripažįstami, didžiausios sumos, kurios gali būti veiksmingi apsidraudimo sandoriai ir gali būti įtrauktos į patrunuojančiosios įmonės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų užsienio valiutos perskaičiavimo rezervą, apdraudžiant abu užsienyje veikiančius subjektus, yra 300 mln. USD EUR/USD rizikai ir 341 mln. GBP EUR/GBP rizikai. Kiti vertės pokyčiai dėl užsienio valiutos kurso pokyčių įtraukiami į patrunuojančiosios įmonės konsoliduotąjį pelną arba nuostolius. Žinoma, patrunuojančioji įmonė 300 mln. USD galėtų pripažinti tik USD/GBP momentinio valiutos kurso pokyčiams arba 500 mln. GBP – tik GBP/EUR momentinio valiutos kurso pokyčiams.

Patrunuojančioji įmonė turi ir USD, ir GBP apsidraudimo priemones

- 10TN. Patrunuojančioji įmonė gali norėti apsidrausti nuo valiutos kurso rizikos, susijusios su jos grynąja investicija į patrunuojamąją įmonę B, taip pat į patrunuojamąją įmonę C. Tarkime, kad patrunuojančioji įmonė turi tinkamas apsidraudimo priemones, išreikštas JAV doleriais ir svarais sterlingų, kurias galėtų pripažinti kaip savo grynųjų investicijų į patrunuojamąją įmonę B ir patrunuojamąją įmonę C apdraudimo sandorius. Patrunuojančioji įmonė savo konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose gali pripažinti, pavyzdžiui, tokias priemones (sąrašas nėra baigtinis):

- a) 300 mln. USD apsidraudimo priemonę, kuri pripažįstama kaip 300 mln. USD grynosios investicijos į patrunuojamąją įmonę C apsidraudimo sandoris, kai riziką kelia momentinio valiutos kurso pozicija (EUR/USD) tarp patrunuojančiosios įmonės ir patrunuojamosios įmonės C, ir iki 341 mln. GBP apsidraudimo priemonę, kuri pripažįstama kaip 341 mln. GBP grynosios investicijos į patrunuojamąją įmonę B apsidraudimo sandoris, kai riziką kelia momentinio valiutos kurso pozicija (EUR/GBP) tarp patrunuojančiosios įmonės ir patrunuojamosios įmonės B;
- b) 300 mln. USD apsidraudimo priemonę, kuri pripažįstama kaip 300 mln. USD grynosios investicijos į patrunuojamąją įmonę C apsidraudimo sandoris, kai riziką kelia momentinio valiutos kurso pozicija (GBP/USD) tarp patrunuojamosios įmonės B ir patrunuojamosios įmonės C, ir iki 500 mln. GBP apsidraudimo priemonę, kuri pripažįstama kaip 500 mln. GBP grynosios investicijos į patrunuojamąją įmonę B apsidraudimo sandoris, kai riziką kelia momentinio užsienio valiutos kurso pozicija (EUR/GBP) tarp patrunuojančiosios įmonės ir patrunuojamosios įmonės B.
- 11TN. EUR/USD rizika dėl patrunuojančiosios įmonės grynosios investicijos į patrunuojamąją įmonę C skiriasi nuo EUR/GBP rizikos, atsirandančios dėl patrunuojančiosios įmonės grynosios investicijos į patrunuojamąją įmonę B. Tačiau 10TN straipsnio a punkte aprašytu atveju, apibrėždama savo turimą USD apsidraudimo priemonę, patrunuojančioji įmonė jau yra visiškai apsidraudusi nuo EUR/USD rizikos, atsirandančios dėl grynosios investicijos į patrunuojamąją įmonę C. Jeigu patrunuojančioji įmonė taip pat pripažino GBP priemonę, kurią turi kaip savo 500 mln. GBP grynosios investicijos į patrunuojamąją įmonę B apsidraudimo sandorį, 159 mln. GBP tos grynosios investicijos suma, kaip patrunuojančiosios įmonės USD grynosios investicijos į patrunuojamąją įmonę C atitikmuo GBP, jos konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose būtų apdrausta du kartus nuo GBP/EUR rizikos.
- 12TN. 10TN straipsnio b punkte aprašytu atveju, jeigu patrunuojančioji įmonė apdraustąją riziką pripažįsta kaip momentinio valiutos kurso (GBP/USD) poziciją tarp patrunuojamosios įmonės B ir patrunuojamosios įmonės C, tik jos 300 mln. USD apsidraudimo priemonės GBP/USD dalis įtraukiama į patrunuojančiosios įmonės užsienio valiutos perskaičiavimo rezervą, susijusį su patrunuojamąja įmone C. Likusi pokyčio dalis (atitinkanti GBP/EUR pokytį, susijusį su 159 mln. GBP suma) įtraukiama į patrunuojančiosios įmonės konsoliduotąjį pelną arba nuostolius, kaip nurodyta 5TN straipsnyje. Kadangi USD/GBP rizikos tarp patrunuojamųjų įmonių B ir C pripažinimas neapima GBP/EUR rizikos, patrunuojančioji įmonė taip pat gali pripažinti iki 500 mln. GBP savo grynosios investicijos į patrunuojamąją įmonę B, kai rizika atsiranda dėl momentinio valiutos kurso (GBP/EUR) pozicijos tarp patrunuojančiosios įmonės ir patrunuojamosios įmonės B.

Patronuojamoji įmonė B turi USD apsidraudimo priemonę

- 13TN. Sakykime, kad patronuojamoji įmonė B turi 300 mln. USD išorės skolą, kurios įplaukos perkeliamos į patronuojančiąją įmonę pagal paskolą tarp įmonių, išreikštą svarais sterlingų. Kadangi ir turtas, ir įsipareigojimai padidėjo 159 mln. GBP, patronuojamosios įmonės B grynasis turtas išlieka nepakitęs. Patronuojamoji įmonė B savo konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose išorės skolą galėtų pripažinti kaip savo grynosios investicijos į patronuojamąją įmonę C apdraudimo nuo GBP/USD rizikos sandorį. Patronuojančioji įmonė galėtų išlaikyti tą patronuojamosios įmonės B pripažintą apsidraudimo priemonę kaip savo 300 mln. USD grynosios investicijos į patronuojamąją įmonę C apdraudimo nuo GBP/USD rizikos sandorį (žr. 13 straipsnį), o patronuojančioji įmonė savo turimą GBP apsidraudimo priemonę – kaip visos 500 mln. GBP sumos grynosios investicijos į patronuojamąją įmonę B apdraudimo sandorį. Pirmasis apsidraudimo sandoris, pripažintas patronuojamosios įmonės B, būtų vertinamas nurodant patronuojamosios įmonės B funkcinę valiutą (svarai sterlingų), o antrasis apsidraudimo sandoris, pripažintas patronuojančiosios įmonės, būtų vertinamas atsižvelgiant į patronuojančiosios įmonės funkcinę valiutą (euras). Šiuo atveju patronuojančiosios įmonės konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose taikant USD apsidraudimo priemonę apdrausta tik GBP/USD rizika, kylanti dėl patronuojančiosios įmonės grynosios investicijos į patronuojamąją įmonę C, o ne visa EUR/USD rizika. Todėl visa EUR/GBP rizika, kylanti dėl patronuojančiosios įmonės 500 mln. GBP grynosios investicijos į patronuojamąją įmonę B, gali būti apdrausta patronuojančiosios įmonės konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose.
- 14TN. Tačiau taip pat reikia atsižvelgti į patronuojančiosios įmonės 159 mln. GBP paskolos, mokėtinos patronuojamajai įmonei B, apskaitą. Jeigu patronuojančiosios įmonės mokėtina paskola nelaikoma jos grynosios investicijos į patronuojamąją įmonę B dalimi, nes neatitinka 21-ojo TAS 15 straipsnio sąlygų, perskaičiuojant susidarantis GBP/EUR kursų skirtumas turėtų būti įtrauktas į patronuojančiosios įmonės konsoliduotąjį pelną arba nuostolius. Jeigu 159 mln. GBP paskola, mokėtina patronuojamajai įmonei B, laikoma patronuojančiosios įmonės grynosios investicijos dalimi, ta grynoji investicija būtų tik 341 mln. GBP, o suma, kurią patronuojančioji įmonė galėtų pripažinti kaip nuo GBP/EUR rizikos apdraustą objektą, sumažėtų atitinkamai nuo 500 mln. GBP iki 341 mln. GBP.
- 15TN. Jeigu patronuojančioji įmonė panaikino apsidraudimo sandorio, kurį pripažino patronuojamoji įmonė B, apskaitą, patronuojančioji įmonė patronuojamosios įmonės B turimą 300 mln. USD išorės skolą galėtų pripažinti kaip savo 300 mln. USD sumos grynosios investicijos į patronuojamąją įmonę C apsidraudimo nuo EUR/USD rizikos sandorį ir savo turimą GBP apsidraudimo priemonę pripažinti kaip apsidraudimo sandorį tik iki 341 mln. GBP grynosios investicijos į patronuojamąją įmonę B sumos. Šiuo atveju abiejų apsidraudimo sandorių veiksmingumas būtų apskaičiuojamas atsižvelgiant į patronuojančiosios įmonės funkcinę valiutą (eurą). Vadinasi, ir patronuojamosios įmonės B turimos išorės skolos USD/GBP vertės pokytis, ir patronuojančiosios įmonės paskolos, mokėtinos patronuojamajai įmonei B (USD)/EUR atitikmuo iš viso) GBP/EUR vertės pokytis patronuojančiosios įmonės konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose turėtų būti įtrauktas į užsienio valiutos perskaičiavimo rezervą. Kadangi patronuojančioji įmonė jau visiškai apsidraudė nuo EUR/USD rizikos, kylančios dėl jos grynosios investicijos į patronuojamąją įmonę C, nuo EUR/GBP rizikos, kylančios dėl jos grynosios investicijos į patronuojamąją įmonę B, ji gali apsidrausti tik iki 341 mln. GBP sumos.

TFAAK 17-ASIS AIŠKINIMAS
Nepiniginio turto paskirstymas savininkams

NUORODOS

- 3-iasis TFAS „Verslo jungimai“ (persvarstytas 2008 m.)
- 5-asis TFAS „Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“
- 7-asis TFAS „Finansinės priemonės. Atskleidimas“
- 10-asis TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“
- 13-asis TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“
- 1-asis TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“ (persvarstytas 2007 m.)
- 10-asis TAS „Įvykiai po ataskaitinio laikotarpio“

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

1. Kartais subjektas dividendus savininkams ⁽⁶⁶⁾, kurie veikia kaip nuosavybės valdytojai, skirsto ne grynaisiais pinigais, o kitokiu turtu (toliau – nepiniginis turtas). Tokiais atvejais subjektas taip pat gali leisti savininkams pasirinkti gauti arba nepiniginį turtą, arba kaip alternatyvą gauti pinigus. TFAAK gavo prašymų paaiškinti, kaip subjektas turėtų apskaityti tokį paskirstymą.
2. Tarptautiniuose finansinės atskaitomybės standartuose (TFAS) nenurodoma, kaip subjektas turėtų vertinti paskirstymą savo savininkams (paprastai tai vadinama dividendais). 1-ajame TAS reikalaujama, kad subjektas nuosavybės pokyčių ataskaitoje arba finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte pateiktų išsamią informaciją apie dividendus, pripažintus kaip paskirstymas savininkams.

TAIKYMO SRITIS

3. Šis aiškinimas taikomas tokiems subjekto atliekamo neatlyginamo turto paskirstymo savininkams, kurie veikia kaip nuosavybės valdytojai, atvejams:
 - a) nepiniginio turto paskirstymas (pvz., nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objektų, verslo, kaip apibrėžta 3-iajame TFAS, nuosavybės dalių kitame subjekte arba perleidžiamų grupių, kaip apibrėžta 5-ajame TFAS) ir
 - b) paskirstymas, kai savininkams leidžiama pasirinkti gauti arba nepiniginį turtą, arba kaip alternatyvą gauti pinigus.
4. Šis aiškinimas taikomas tik paskirstymui, kai visi tos pačios klasės nuosavybės priemonių turėtojai traktuojami vienodai.
5. Šis aiškinimas netaikomas nepiniginio turto, kurio galutinė kontrolė prieš paskirstymą ir po jo priklauso tai pačiai šaliai arba šalims, paskirstymui. Ši išimtis taikoma atskiroms ir konsoliduotosioms pasiskirstymą atliekančio subjekto finansinėms ataskaitoms.

⁽⁶⁶⁾ 1-ojo TAS 7 straipsnyje savininkai apibrėžiami kaip nuosavybei priskiriamų priemonių turėtojai.

6. Pagal 5 straipsnį šis aiškinimas netaikomas nepiniginio turto, kurio galutinė kontrolė prieš paskirstymą ir po jo priklauso tai pačiai šaliai arba šalims, paskirstymui. 3-iojo TFAS B2 straipsnyje nurodyta, kad „asmenų grupė turi būti laikoma kontroliuojančia subjektą, kai pagal sutartimi įformintus susitarimus jie turi teisę kartu valdyti subjekto finansinę ir veiklos politiką, siekdami naudos iš jo veiklos“. Todėl, kai paskirstymas nepatenka į šio aiškinimo taikymo sritį remiantis tuo, kad ir prieš paskirstymą ir po jo turtą valdo tos pačios šalys, skirstomą turtą gaunanti atskirų akcininkų grupė pagal sutartimi įformintus susitarimus turi turėti galutinę kolektyvinę teisę kontroliuoti paskirstymą atliekantį subjektą.
7. Pagal 5 straipsnį šis aiškinimas netaikomas tada, kai subjektas paskirsto kai kurias savo nuosavybės patronuojamojoje įmonėje dalis, tačiau išlaiko patronuojamosios įmonės kontrolę. Subjektas atliekamą paskirstymą, po kurio subjektas pripažįsta nekontroliuojamą dalį savo patronuojamojoje įmonėje, apskaitoje registruoja pagal 10-ąją TFAS.
8. Šis aiškinimas skirtas tik subjekto, kuris skirsto nepiniginį turtą, apskaitai. Jis neskirtas tokį skirstomą turtą gaunančių akcininkų apskaitai.

KLAUSIMAI

9. Kai subjektas paskelbia apie paskirstymą ir įsipareigoja paskirstyti susijusį turtą savininkams, jis turi pripažinti įsipareigojimą dėl mokėtinų dividendų. Todėl šiame aiškinyje analizuojami tokie klausimai:
 - a) Kada subjektas turėtų pripažinti mokėtinus dividendus?
 - b) Kaip subjektas turėtų įvertinti mokėtinus dividendus?
 - c) Kai subjektas nustato mokėtinus dividendus, kaip jis turėtų apskaitoje registruoti paskirstomo turto balansinės vertės ir mokėtinų dividendų balansinės vertės skirtumą?

BENDRA NUOMONĖ

Kada pripažinti mokėtinus dividendus

10. Įsipareigojimas mokėti dividendus turi būti pripažįstamas tada, kai gaunamas tinkamas įgaliojimas mokėti dividendus ir subjektas nebegali savo nuožiūra spręsti dėl jų; tai yra data:
 - a) kai administracijos arba direktorių valdybos pareiškimą dėl dividendų patvirtina susijusi institucija, pvz., akcininkai, jeigu jurisdikcija reikalauja tokio patvirtinimo, arba
 - b) kai administracija arba direktorių valdyba paskelbia pareiškimą dėl dividendų, jeigu jurisdikcija nereikalauja tolesnio patvirtinimo.

Mokėtinų dividendų įvertinimas

11. Subjektas įsipareigojimą paskirstyti nepiniginį turtą kaip dividendus savo savininkams turi įvertinti skirstytino turto tikrąja verte.
12. Jeigu subjektas leidžia savo savininkams pasirinkti, ar gauti nepiniginį turtą, ar kaip alternatyvą gauti pinigus, jis turi įvertinti mokėtinus dividendus, atsižvelgdamas ir į tikrąją kiekvienos alternatyvos vertę, ir į susijusią tikimybę, kad savininkai rinksis kiekvieną alternatyvą.

13. Kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ir atsiskaitymo datą subjektas turi peržiūrėti ir koreguoti mokėtinų dividendų balansinę vertę su visais mokėtinų dividendų balansinės vertės pokyčiais, pripažintais nuosavybėje kaip paskirstymo sumos koregavimai.

Paskirstomo turto balansinės vertės ir mokėtinų dividendų balansinės vertės skirtumų apskaita, kai subjektas nustato mokėtinus dividendus

14. Kai subjektas nustato mokėtinus dividendus, jis turi pripažinti paskirstomo turto balansinės vertės ir mokėtinų dividendų balansinės vertės skirtumą, jei jis yra, pelnu ar nuostoliais.

Pateikimas ir atskleidimas

15. Subjektas turi pateikti 14 straipsnyje aprašytą skirtumą kaip atskirą pelno ar nuostolių straipsnio eilutę.
16. Subjektas turi atskleisti tokią informaciją, jei taikoma:
- a) mokėtinų dividendų balansinę vertę laikotarpio pradžioje ir pabaigoje ir
 - b) per laikotarpį pripažintos balansinės vertės padidėjimą arba sumažėjimą (pagal 13 straipsnį), įvykusį dėl paskirstomo turto tikrosios vertės pokyčio.
17. Jeigu pasibaigus ataskaitiniam laikotarpiui, tačiau prieš gaunant įgaliojimą paskelbti finansines ataskaitas, subjektas paskelbia, kad kaip dividendus skirstys nepiniginį turtą, jis turi atskleisti:
- a) turto, kuris turi būti paskirstytas, pobūdį;
 - b) turto, kuris turi būti paskirstytas, balansinę vertę ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ir
 - c) turto, kuris turi būti paskirstytas, tikrąją vertę ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, jeigu ji skiriasi nuo balansinės vertės, ir informaciją apie metodą (-us), taikytą (-us) tai tikrajai vertei nustatyti, kaip reikalaujama 13-ojo TFAS 93 straipsnio b, d, g ir i punktuose ir 99 straipsnyje.

ĮSIGALIOJIMO DATA

18. Subjektas turi taikyti šį aiškinimą perspektyviai 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Neleidžiama taikyti retrospektyviai. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas taiko šį aiškinimą laikotarpiui, kuris prasideda prieš 2009 m. liepos 1 d., jis turi atskleisti tą faktą ir taip pat taikyti 3-įjį TFAS (persvarstytą 2008 m.), 27-ąjį TAS (pataisytą 2008 m. gegužės mėn.) ir 5-ąjį TFAS (pataisytą šiuo aiškinimu).
19. 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 10-uju TFAS pataisytas 7 straipsnis. Taikydamas 10-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tą pataisą.
20. 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uju TFAS pataisytas 17 straipsnis. Taikydamas 13-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tą pataisą.

TFAAK 19-ASIS AIŠKINIMAS***Finansinių įsipareigojimų panaikinimas nuosavybės priemonėmis***

NUORODOS

- *Finansinių ataskaitų rengimo ir pateikimo pagrindai* ⁽⁶⁷⁾
- 2-asis TFAS „Akcijų verte pagrįstas mokėjimas“
- 3-iasis TFAS „Verslo jungimai“
- 9-asis TFAS „Finansinės priemonės“
- 13-asis TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“
- 1-asis TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“
- 8-asis TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“
- 32-asis TAS „Finansinės priemonės. Pateikimas“

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

1. Skolininkas ir kreditorius gali iš naujo susitarti dėl finansinio įsipareigojimo sąlygų taip, kad skolininkas visiškai arba iš dalies panaikintų įsipareigojimą kreditoriui, išleisdamas nuosavybės priemones. Tokie sandoriai kartais vadinami „skolos ir nuosavybės apsikeitimo sandoriais“. TFAAK gavo prašymų paaiškinti, kaip įtraukti į apskaitą tokius sandorius.

TAIKymo SRITIS

2. Šiame aiškinyje aptariama subjekto apskaita, kai iš naujo susitarus dėl finansinio įsipareigojimo sąlygų subjektas visiškai arba iš dalies panaikina finansinį įsipareigojimą kreditoriui, išleisdamas subjekto nuosavybės priemones. Jame neaptariama kreditoriaus tvarkoma apskaita.
3. Subjektas neturi taikyti šio aiškinimo sandoriams, kai:
 - a) kreditorius taip pat yra tiesioginis ar netiesioginis akcininkas ir veikia kaip tiesioginis ar netiesioginis esamas akcininkas;
 - b) iki sandorio ir po jo kreditorius ir subjektas yra kontroliuojami tos pačios šalies arba šalių, ir sandorio esmė yra subjekto vykdomas nuosavybės paskirstymas arba jos perdavimas tam subjektui;
 - c) finansinio įsipareigojimo panaikinimas išleidžiant nuosavybės akcijas atitinka pradines finansinio įsipareigojimo sąlygas.

KLAUSIMAI

4. Šiame aiškinyje analizuojami tokie klausimai:
 - a) Ar subjekto nuosavybės priemonės, išleistos siekiant visiškai arba iš dalies panaikinti finansinį įsipareigojimą, yra „sumokėtas atlygis“ pagal 9-ojo TFAS 3.3.3 straipsnį?
 - b) Kaip subjektas turėtų iš pradžių vertinti nuosavybės priemones, išleistas, siekiant panaikinti tokį finansinį įsipareigojimą?

⁽⁶⁷⁾ Nuoroda į Tarptautinių apskaitos standartų komiteto (TASK) „Finansinių ataskaitų rengimo ir pateikimo pagrindus“, kuriuos Valdyba priėmė 2001 m. ir kurie galioja rengiant aiškinimą.

- c) Kaip subjektas turėtų apskaitoje registruoti panaikinto finansinio išsipareigojimo balansinės vertės ir išleistų nuosavybės priemonių pirminio vertinimo skirtumą?

BENDRA NUOMONĖ

5. Subjekto nuosavybės priemonių emisija, skirta tam, kad būtų visiškai arba iš dalies panaikintas finansinis išsipareigojimas kreditoriui, yra „sumokėtas atlygis“ pagal 9-ojo TFAS 3.3.3 straipsnį. Subjektas turi pašalinti finansinį išsipareigojimą (arba finansinio išsipareigojimo dalį) iš finansinės būklės ataskaitos tada ir tik tada, kai jis yra panaikintas pagal 9-ojo TFAS 3.3.1 straipsnį.
6. Kai nuosavybės priemonės, išleidžiamos siekiant visiškai arba iš dalies panaikinti finansinį išsipareigojimą kreditoriui, pripažįstamos pirmą kartą, subjektas turi įvertinti jas išleistų nuosavybės priemonių tikrąją vertę, nebent tos tikrosios vertės neįmanoma patikimai nustatyti.
7. Jei išleistų nuosavybės priemonių tikrosios vertės neįmanoma patikimai nustatyti, nuosavybės priemonės turi būti įvertinamos taip, kad atitiktų panaikinto finansinio išsipareigojimo tikrąją vertę. Nustatant panaikinto finansinio išsipareigojimo su pareikalavimo elementu (pvz., indėliu iki pareikalavimo) tikrąją vertę, 13-ojo TFAS 47 straipsnis netaikomas.
8. Jei panaikinama tik dalis finansinio išsipareigojimo, subjektas turi įvertinti, ar tam tikra dalis sumokėto atlygio yra susijusi su likusio nepanaikinto išsipareigojimo sąlygų pakeitimu. Jei dalis sumokėto atlygio yra susijusi su likusios išsipareigojimo dalies sąlygų pakeitimu, subjektas turi paskirstyti sumokėtą atlygį panaikintai išsipareigojimo daliai ir išsipareigojimo daliai, kuri tebėra nepanaikinta. Taip paskirstydamas subjektas turi atsižvelgti į visus svarbius faktus ir aplinkybes, susijusius su sandoriu.
9. Panaikinto finansinio išsipareigojimo (arba finansinio išsipareigojimo dalies) balansinės vertės ir sumokėto atlygio skirtumas turi būti pripažįstamas pelnu arba nuostoliais pagal 9-ojo TFAS 3.3.3 straipsnį. Išleistos nuosavybės priemonės pirmą kartą turi būti pripažįstamos ir įvertinamos tą datą, kai panaikinamas finansinis išsipareigojimas (arba to finansinio išsipareigojimo dalis).
10. Kai panaikinama tik dalis finansinio išsipareigojimo, atlygis turi būti paskirstomas pagal 8 straipsnį. Vertinant, ar likusio nepanaikinto išsipareigojimo sąlygos buvo iš esmės pakeistos, turi būti atsižvelgiama į prie likusio išsipareigojimo priskirtą atlygį. Jei likęs nepanaikintas išsipareigojimas buvo iš esmės pakeistas, subjektas šį pakeitimą apskaitoje turi registruoti kaip pirminio išsipareigojimo panaikinimą ir naujo išsipareigojimo pripažinimą, kaip reikalaujama pagal 9-ojo TFAS 3.3.2 straipsnį.
11. Subjektas turi atskleisti pagal 9 ir 10 straipsnius pripažintą pelną arba nuostolius atskiroje pelno ir nuostolių ataskaitos eilutėje arba aiškinamajame rašte.

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

12. Subjektas šį aiškinimą turi taikyti 2010 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas taiko šį aiškinimą ataskaitiniam laikotarpiui, prasidedančiam prieš 2010 m. liepos 1 d., jis turi atskleisti tą faktą.
13. Subjektas turi taikyti apskaitos politikos pakeitimą pagal 8-ąjį TAS nuo anksčiausio pateikiamo lyginamojo laikotarpio pradžios.
14. [Išbraukta]
15. 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uoju TFAS pataisytas 7 straipsnis. Taikydamas 13-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tą pataisą.
16. [Išbraukta]
17. 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uoju TFAS pataisyti 4, 5, 7, 9 ir 10 straipsniai ir išbraukti 14 ir 16 straipsniai. Taikydamas 9-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tas pataisas.

TFAAK 20-ASIS AIŠKINIMAS

Atvirosios kasybos gamybos etapo nuodangos darbų sąnaudos

NUORODOS

- „Konceptualieji finansinės atskaitomybės pagrindai“ ⁽⁶⁸⁾
- 1-asis TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“
- 2-asis TAS „Atsargos“
- 16-asis TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai“
- 38-asis TAS „Nematerialusis turtas“

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

1. Atliekant atvirosios kasybos operacijas subjektams gali reikėti pašalinti kasybos atliekas (nuodangą), kad prieitų prie mineralinių iškasenų telkinių. Ši atliekų šalinimo veikla vadinama nuodangos darbais.
2. Kasyklos parengimo eksploatuoti etapu (prieš pradedant gamybą) nuodangos darbų sąnaudos paprastai kapitalizuojamos kaip kasyklos statymo, įrengimo ir parengimo eksploatuoti nusidėvėjusių sąnaudų dalis. Pradėjus gamybą tos kapitalizuotos sąnaudos nusidėvimos arba amortizuojamos sistemingai, paprastai taikant gamybos vienetų metodą.
3. Kasybos subjektas kasybos gamybos etapu gali ir toliau šalinti nuodangą ir patirti nuodangos darbų sąnaudų.
4. Ne visos gamybos etapu vykdant nuodangos darbus pašalinamos medžiagos yra atliekos: dažnai jas sudaro rūda ir atliekos. Rūdos ir atliekų santykis gali būti įvairus: nuo neekonomiškos žemos kokybės kategorijos iki pelningos aukštos kokybės kategorijos. Šalinant medžiagas, kurių rūdos ir atliekų santykis žemas, galima gauti tam tikrų naudoti tinkamų medžiagų, kurias galima panaudoti atsargų gamybai. Toks šalinimas taip pat gali sudaryti sąlygas pasiekti gilesnius medžiagų telkinius sluoksnius, kuriuose rūdos ir atliekų santykis didesnis. Taigi iš nuodangos darbų subjektas gali gauti dvi naudas: naudoti tinkamos rūdos, kurią galima panaudoti atsargų gamybai, ir geresnę prieigą prie didesnio kiekio išteklų, kurie bus kasami būsimaisiais laikotarpiais.
5. Šiame aiškinyje nagrinėjama, kada ir kaip atskirai apskaitoje parodyti šias dvi naudas, gaunamas iš nuodangos darbų, ir kaip tas naudas vertinti iš pradžių ir vėliau.

TAIKYMO SRITIS

6. Šis aiškinimas taikomas atliekų šalinimo sąnaudoms, patiriamoms kasykloje vykdant atvirosios kasybos veiklą gamybos etapu (toliau – gamybos etapo nuodangos darbų sąnaudos).

KLAUSIMAI

7. Šiame aiškinyje analizuojami tokie klausimai:
 - a) gamybos etapo nuodangos darbų sąnaudų pripažinimas turtu,
 - b) nuodangos darbų turto pirminis vertinimas ir
 - c) nuodangos darbų turto vėlesnis vertinimas.

⁽⁶⁸⁾ Nuoroda į „Konceptualiuosius finansinės atskaitomybės pagrindus“, paskelbtus 2010 m. ir galiojusius rengiant šį aiškinimą.

BENDRA NUOMONĖ

Gamybos etapo nuodangos darbų sąnaudų pripažinimas turtu

8. Kai nauda iš nuodangos darbų gaunama pagamintų atsargų pavidalu, subjektas tų nuodangos darbų sąnaudas apskaitoje turi registruoti pagal 2-ojo TAS „Atsargos“ principus. Kai nauda yra geresnė prieiga prie rūdos, subjektas šias sąnaudas turi pripažinti ilgalaikiu turtu, jei tenkinami 9 straipsnio kriterijai. Šiame aiškinime tas ilgalaikis turtas vadinamas nuodangos darbų turtu.
9. Subjektas nuodangos darbų turtą pripažįsta, jeigu ir tik jeigu laikomasi visų šių sąlygų:
 - a) tikėtina, kad subjektas ateityje gaus ekonominės naudos (geresnę prieigą prie rūdos telkinio), susijusios su nuodangos darbais,
 - b) subjektas gali identifikuoti rūdos telkinio dalį, prie kurios pagerėjo prieiga, ir
 - c) galima patikimai įvertinti nuodangos darbų, susijusių su ta dalimi, sąnaudas.
10. Nuodangos darbų turtas apskaitoje turi būti registruojamas kaip esamo turto papildymas arba pagerinimas. Kitaip tariant, nuodangos darbų turtas apskaitoje bus registruojamas kaip esamo turto *dalis*.
11. Nuodangos darbų turtas klasifikuojamas kaip materialusis arba nematerialusis turtas, taip pat kaip esamas turtas. Kitaip tariant, ar subjektas nuodangos darbų turtą turi klasifikuoti kaip materialųjį, ar kaip nematerialųjį, priklausys nuo to esamo turto pobūdžio.

Nuodangos darbų turto pirminis vertinimas

12. Iš pradžių nuodangos darbų turtą subjektas turi įvertinti savikaina, kurią sudaro sukauptos sąnaudos, tiesiogiai patirtos vykdant nuodangos darbus, dėl kurių pagerėja prieiga prie identifikuotos rūdos telkinio dalies, ir tiesiogiai priskirtinos pridėtinės išlaidos. Vykdant gamybos etapo nuodangos darbus tuo pat metu gali būti vykdoma tam tikra atsitiktinė veikla, kuri nėra būtina tam, kad būtų galima tęsti suplanuotus gamybos etapo nuodangos darbus. Su šia atsitiktine veikla susijusios sąnaudos neįtraukiamos į nuodangos darbų turto savikainą.
13. Kai nuodangos darbų turto ir pagamintų atsargų sąnaudų negalima atskirai identifikuoti, subjektas gamybos etapo nuodangos darbų sąnaudas turi paskirstyti pagamintoms atsargoms ir nuodangos darbų turtui naudodamas paskirstymo pagrindą, kuris pagrįstas tinkamu gamybos rodikliu. Šis gamybos rodiklis turi būti apskaičiuojamas identifikuotai rūdos telkinio daliai ir naudojamas kaip kriterijus nustatant, kokių mastu buvo vykdoma papildoma veikla, kuria kuriama būsima nauda. Tokių rodiklių pavyzdžiai yra:
 - a) pagamintų atsargų savikaina, palyginti su tikėtina savikaina,
 - b) išgaunant nustatytą kiekį rūdos gautų atliekų kiekis, palyginti su tikėtinu kiekiu, ir
 - c) iš nustatyto kiekio rūdos išgautų mineralinių medžiagų kiekis, palyginti su tikėtinu išgautinu mineralinių medžiagų kiekiu.

Nuodangos darbų turto vėlesnis vertinimas

14. Po pirminio pripažinimo nuodangos darbų turtas apskaitoje turi būti registruojamas arba savikaina, arba jos perkainota suma, atėmus nusidėvėjimo ar amortizacijos sumą ir atėmus vertės sumažėjimo nuostolius – taip pat kaip esamas turtas, kurio dalimi laikomas nuodangos darbų turtas.

15. Nuodangos darbų turtas turi būti nudėvimas arba amortizuojamas sistemingai per identifikuotos rūdos telkinio dalies, kuri dėl nuodangos darbų tampa geriau prieinama, tikėtiną naudingo tarnavimo laiką. Turi būti taikomas gamybos vienetų metodas, nebent kitas metodas yra tinkamesnis.
16. Tikėtinas identifikuotos rūdos telkinio dalies naudingo tarnavimo laikas, naudojamas nuodangos darbų turtui nudėvėti ar amortizuoti, skirsis nuo tikėtino naudingo tarnavimo laiko, naudojamo pačiai kasyklai ir per visą kasyklos eksploatavimo laikotarpį naudojamam susijusiam turtui nudėvėti ar amortizuoti. Šios nuostatos išimtis taikoma tomis ribotomis aplinkybėmis, kai dėl nuodangos darbų gaunama geresnė prieiga prie viso likusio rūdos telkinio. Pavyzdžiui, taip gali būti baigiantis kasyklos naudingo tarnavimo laikui, kai identifikuota dalis yra paskutinė rūdos telkinio dalis, kurioje vykdomi gavybos darbai.

A priedėlis

Išsigaliojimo data ir pereinamasis laikotarpis

Šis priedėlis yra neatskiriama šio aiškinimo dalis ir turi tokią pačią galią kaip kitos aiškinimo dalys.

- A1. Subjektas šį aiškinimą turi taikyti 2013 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas šį aiškinimą taiko anksčiau, jis turi atskleisti tą faktą.
- A2. Subjektas turi taikyti šį aiškinimą apskaitoje registruodamas gamybos etapo nuodangos darbų išlaidas, patirtas anksčiausio pateikiamo laikotarpio pradžioje arba vėliau.
- A3. Anksčiausio pateikiamo laikotarpio pradžioje bet koks anksčiau pripažinto turto likutis, susidaręs dėl gamybos etapu vykdytų nuodangos darbų (toliau – ankstesnis nuodangos darbų turtas), turi būti perklasifikuojamas kaip esamo turto, su kuriuo susiję nuodangos darbai, dalis, jeigu tebėra identifikuojama rūdos telkinio dalis, su kuria galima susieti ankstesnį nuodangos darbų turtą. Tokie likučiai turi būti nudėvimi arba amortizuojami per likusį identifikuotos rūdos telkinio dalies, su kuria siejamas kiekvienas ankstesnio nuodangos darbų turto vienetas, naudingo tarnavimo laiką.
- A4. Jei identifikuojamos rūdos telkinio dalies, su kuria siejamas tas ankstesnis nuodangos darbų turtas, nėra, jis turi būti pripažįstamas kaip anksčiausio pateikiamo laikotarpio pradinis nepaskirstytasis pelnas.

TFAAK 21-ASIS AIŠKINIMAS***Mokesčiai*****NUORODOS**

- 1-asis TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“
- 8-asis TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“
- 12-asis TAS „Pelno mokesčiai“
- 20-asis TAS „Valstybės dotacijų apskaita ir informacijos apie valstybės paramą atskleidimas“
- 24-asis TAS „Susijusių šalių atskleidimas“
- 34-asis TAS „Tarpinė finansinė atskaitomybė“
- 37-asis TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“
- TFAAK 6-asis aiškinimas „Su veikla specialioje rinkoje susiję įsipareigojimai. Elektros ir elektroninės įrangos atliekos“

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

1. Valdžios institucija subjektui gali nustatyti mokestį. TFAS aiškinimo komitetas gavo prašymų paaiškinti, kaip mokesčiai turėtų būti registruojami mokestį mokančio subjekto finansinėse ataskaitose. Klausimas susijęs su tuo, kada pripažinti įsipareigojimą sumokėti mokestį, apskaitoje registruojamą pagal 37-ąjį TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“.

TAIKYMO SRITIS

2. Šiame aiškinyje nagrinėjama, kaip į apskaitą įtraukti įsipareigojimą sumokėti mokestį, jeigu tam įsipareigojimui taikomas 37-asis TAS. Jame taip pat nagrinėjama, kaip į apskaitą įtraukti įsipareigojimą sumokėti mokestį, kurio laikas ir suma yra tikrai žinomi.
3. Šiame aiškinyje nenagrinėjama, kaip į apskaitą įtraukti išlaidas, atsirandančias dėl įsipareigojimo sumokėti mokestį pripažinimo. Priimdami sprendimą, ar dėl įsipareigojimo sumokėti mokestį pripažinimo susidaro turtas, ar sąnaudos, subjektai turėtų taikyti kitus standartus.
4. Šiame aiškinyje mokestis yra ekonominę naudą teikiančių išteklių panaudojimas, kurį subjektams nustato valdžios institucijos teisės aktais (t. y. įstatymais ir (arba) kitais teisės aktais), išskyrus:

a) tokių išteklių panaudojimą, kuriam taikomi kiti standartai (pavyzdžiui, pelno mokesčius, kuriems taikomas 12-asis TAS „Pelno mokesčiai“), ir

b) baudas ar kitas nuobaudas, kurios nustatomos už teisės aktų pažeidimus.

Valdžios institucija – vyriausybė, vyriausybės agentūros ir panašios vietos, nacionalinės ir tarptautinės institucijos.

5. Subjekto už turto išsigijimą arba už paslaugų suteikimą pagal sutartimi įformintą susitarimą su valdžios institucija sumokėta suma neatitinka mokesčio apibrėžties.
6. Subjektas neturi taikyti šio aiškinimo įsipareigojimams, atsirandantiems dėl apyvartinių taršos leidimų prekybos sistemų.

KLAUSIMAI

7. Siekiant paaiškinti išpareigojimo sumokėti mokestį įtraukimą į apskaitą, šiame aiškinime nagrinėjami tokie klausimai:
- a) Kas yra išpareigojamas įvykis, dėl kurio atsiranda prievolė pripažinti išpareigojimą sumokėti mokestį?
 - b) Ar ekonominės priežastys toliau vykdyti veiklą būsimuoju laikotarpiu sukuria konstruktyvią prievolę sumokėti mokestį, kuri atsiranda vykstant veiklą tuo būsimuoju laikotarpiu?
 - c) Ar veiklos tęstinumo prielaida reiškia, kad subjektas turi dabartinę prievolę sumokėti mokestį, kuri atsiranda vykstant veiklą būsimuoju laikotarpiu?
 - d) Ar prievolė pripažinti išpareigojimą sumokėti mokestį atsiranda tam tikru momentu, ar tam tikromis aplinkybėmis ji atsiranda progresyviai laikui bėgant?
 - e) Kas yra išpareigojamas įvykis, dėl kurio atsiranda prievolė pripažinti išpareigojimą sumokėti mokestį, kai prievolė atsiranda pasiekus tam tikrą minimalią ribą?
 - f) Ar išpareigojimo sumokėti mokestį pripažinimo metinėse finansinėse ataskaitose ir tarpinėje finansinėje ataskaitoje principai yra tokie patys?

BENDRA NUOMONĖ

8. Išpareigojamas įvykis, dėl kurio atsiranda išpareigojimas sumokėti mokestį, yra veikla, dėl kurios reikia sumokėti mokestį, kaip nustatyta teisės aktuose. Pavyzdžiui, jeigu veikla, dėl kurios reikia sumokėti mokestį, yra pajamų gavimas einamuoju laikotarpiu, o mokesčio apskaičiavimas grindžiamas ankstesniu laikotarpiu gautomis pajamomis, su tuo mokesčiu susijęs išpareigojamas įvykis yra pajamų gavimas einamuoju laikotarpiu. Pajamų gavimas ankstesniu laikotarpiu yra būtinas, bet nepakankamas veiksnys, kad būtų sukurta dabartinė prievolė.
9. Subjektas neturi konstruktyvios prievolės sumokėti mokestį, kuri atsiranda vykstant veiklą būsimuoju laikotarpiu dėl to, kad subjektas dėl ekonominių priežasčių privalės toliau vykdyti veiklą tuo būsimuoju laikotarpiu.
10. Finansinių ataskaitų rengimas remiantis veiklos tęstinumo prielaida nereiškia, kad subjektas turi dabartinę prievolę sumokėti mokestį, kuri atsiranda vykstant veiklą būsimuoju laikotarpiu.
11. Išpareigojimas sumokėti mokestį pripažįstamas progresyviai, jeigu išpareigojamas įvykis įvyksta per tam tikrą laikotarpį (t. y. jeigu veikla, dėl kurios reikia sumokėti mokestį, kaip nustatyta teisės aktais, vykdoma tam tikrą laikotarpį). Pavyzdžiui, jeigu išpareigojamas įvykis yra pajamų gavimas per tam tikrą laikotarpį, atitinkamas išpareigojimas pripažįstamas, kai subjektas gauna tas pajamas.
12. Jeigu prievolė sumokėti mokestį atsiranda tada, kai pasiekiamą minimali riba, išpareigojimo, kuris atsiranda dėl tos prievolės, apskaita turi atitikti šio aiškinimo 8–14 straipsniuose (visų pirma 8 ir 11 straipsniuose) nustatytus principus. Pavyzdžiui, jeigu išpareigojamas įvykis yra minimalios veiklos ribos (kaip antai minimalios pajamų sumos arba pardavimo apimtys, arba gamybos apimtys) pasiekimas, atitinkamas išpareigojimas pripažįstamas, kai pasiekiamą ta minimali veiklos riba.
13. Subjektas tarpinėje finansinėje ataskaitoje turi taikyti tuos pačius pripažinimo principus, kokius taiko metinėse finansinėse ataskaitose. Todėl tarpinėje finansinėje ataskaitoje išpareigojimas sumokėti mokestį:
- a) neturi būti pripažįstamas, jeigu tarpinio ataskaitinio laikotarpio pabaigoje nėra dabartinės prievolės sumokėti mokestį, ir
 - b) turi būti pripažįstamas, jeigu tarpinio ataskaitinio laikotarpio pabaigoje egzistuoja dabartinė prievolė sumokėti mokestį.
14. Subjektas turi pripažinti turtą, jeigu jis iš anksto sumokėjo mokestį dar neturėdamas dabartinės prievolės tą mokestį sumokėti.

*A priedėlis***Išsigaliojimo data ir pereinamasis laikotarpis**

Šis priedėlis yra neatskiriama šio aiškinimo dalis ir turi tokią pačią galią kaip kitos aiškinimo dalys.

- A1. Subjektas šį aiškinimą turi taikyti 2014 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas šį aiškinimą taiko anksčiau, jis turi atskleisti tą faktą.
- A2. Apskaitos politikos pakeitimai, atsiradę dėl šio aiškinimo taikymo pirmą kartą, apskaitoje turi būti registruojami retrospektyviai, vadovaujantis 8-uju TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“.

TFAAK 22-ASIS AIŠKINIMAS

Sandoriai užsienio valiuta ir išankstinis atlygis

NUORODOS

- „Konceptualieji finansinės atskaitomybės pagrindai“ ⁽⁶⁹⁾
- 8-asis TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“
- 21-asis TAS „Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka“

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

1. 21-ojo TAS „Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka“ 21 straipsniu reikalaujama, kad subjektas sandorį užsienio valiuta, pirmą kartą pripažįstamą funkcinę valiuta, pateiktų taikydamas momentinį funkcinės ir užsienio valiutos kursą (toliau – valiutos kursas) sandorio dieną. 21-ojo TAS 22 straipsnyje nustatyta, kad minėta sandorio diena yra data, kada sandoris pirmą kartą atitinka pripažinimo kriterijus pagal tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus (TFAS) (toliau – standartai).
2. Kai subjektas iš anksto gauna arba moka atlygį užsienio valiuta, paprastai jis pripažįsta nepiniginį turtą arba nepiniginį išpareigojimą ⁽⁷⁰⁾, prieš pripažindamas susijusį turtą, sąnaudas arba pajamas. Susijęs turtas, sąnaudos arba pajamos (arba jų dalis) yra suma, pripažįstama taikant atitinkamus standartus, kai dėl to nutraukiamas nepiniginio turto arba nepiniginio išpareigojimo, susidarancio dėl išankstinio atlygio, pripažinimas.
3. TFAS aiškinimo komitetas (toliau – Aiškinimo komitetas) iš pradžių gavo klausimą, kaip pagal 21-ojo TAS 21–22 straipsnius pripažįstant pajamas nustatyti sandorio dieną. Klausimas buvo konkrečiai susijęs su aplinkybėmis, kuriomis subjektas pripažįsta nepiniginį išpareigojimą, susidarantį dėl išankstinio atlygio gavimo, prieš jam pripažįstant susijusias pajamas. Svarstydamas šį klausimą Aiškinimo komitetas atkreipė dėmesį į tai, kad išankstinio atlygio užsienio valiuta gavimas arba mokėjimas neapsiriboja pajamų operacijomis. Taigi, Aiškinimo komitetas nusprendė paaiškinti sandorio dieną, pagal kurią nustatoma, kurį valiutos kursą naudoti pirmą kartą pripažįstant susijusį turtą, sąnaudas ar pajamas, kai subjektas gavo arba sumokėjo išankstinį atlygį užsienio valiuta.

TAIKymo SRITIS

4. Šis aiškinimas taikomas sandoriui užsienio valiuta (arba jo daliai), kai subjektas pripažįsta nepiniginį turtą arba nepiniginį išpareigojimą, susidarantį dėl išankstinio atlygio mokėjimo arba gavimo, prieš subjektui pripažįstant susijusį turtą, sąnaudas arba pajamas (arba jų dalį).
5. Šis aiškinimas netaikomas, kai susijusį turtą, sąnaudas arba pajamas pripažindamas pirmą kartą subjektas juos vertina:
 - a) tikrąja verte arba
 - b) sumokėto arba gauto atlygio tikrąja verte tą datą, kuri nėra nepiniginio turto arba nepiniginio išpareigojimo, susidarancio dėl išankstinio atlygio, pripažinimo pirmą kartą data (pavyzdžiui, prestižo vertinimas taikant 3-įjį TFAS „Verslo jungimai“).

⁽⁶⁹⁾ Nuoroda į „Konceptualiuosius finansinės atskaitomybės pagrindus“, paskelbtus 2010 m. ir galiojusių rengiant šį aiškinimą.

⁽⁷⁰⁾ Pavyzdžiui, 15 TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“ 106 straipsnyje reikalaujama, kad, jeigu klientas moka atlygį arba subjektas turi teisę į atlygio sumą, kuri besąlyginė (t. y. gautina suma), prieš subjektui perduodant prekę ar paslaugą klientui, subjektas turi pateikti sutartį kaip sutarties išpareigojimą, kai mokėjimas atliekamas arba yra mokėtinas (atsižvelgiant į tai, kuris pirmesnis).

6. Subjektas šio aiškinimo neturi taikyti:
- a) pelno mokesčiams arba
 - b) savo sudaromoms draudimo sutartims (įskaitant perdraudimo sutartis) arba turimoms perdraudimo sutartims.

KLAUSIMAI

7. Šiuo aiškinimu paaiškinama, kaip nustatyti sandorio dieną, pagal kurią nustatoma, kurį valiutos kursą naudoti pirmą kartą pripažįstant susijusį turtą, sąnaudas ar pajamas (arba jų dalį), kai nutraukiamas nepiniginio turto arba nepiniginio išsipareigojimo, susidarancio dėl išankstinio atlygio užsienio valiuta mokėjimo arba gavimo, pripažinimas.

BENDRA NUOMONĖ

8. Taikant 21-ojo TAS 21–22 straipsnius, sandorio diena, pagal kurią nustatoma, kurį valiutos kursą naudoti pirmą kartą pripažįstant susijusį turtą, sąnaudas ar pajamas (arba jų dalį), yra data, kurią subjektas pirmą kartą pripažįsta nepiniginį turtą arba nepiniginį išsipareigojimą, susidarantį dėl išankstinio atlygio mokėjimo arba gavimo.
9. Jei išankstinis atlygis mokamas arba gaunamas daugiau nei vieną kartą, subjektas turi nustatyti sandorio dieną kiekvienu išankstinio atlygio mokėjimo arba gavimo atveju.

A priedėlis

Įsigaliojimo data ir pereinamasis laikotarpis

Šis priedėlis yra neatskiriama TFAAK 22-ojo aiškinimo dalis ir turi tokią pačią galią kaip kitos TFAAK 22-ojo aiškinimo dalys.

ĮSIGALIOJIMO DATA

- A1. Subjektas šį aiškinimą turi taikyti 2018 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas šį aiškinimą taiko anksčiau, jis turi atskleisti tą faktą.

PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

- A2. Subjektas šį aiškinimą pirmą kartą turi taikyti arba:
- a) retrospektyviai pagal 8-ąją TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“ arba
 - b) perspektyviai visam turtui, sąnaudoms ir pajamoms, kuriems taikomas šis aiškinimas ir kurie pirmą kartą pripažinti toliau nurodytu momentu arba vėliau:
 - i) ataskaitinio laikotarpio, kuriuo aiškinimą subjektas taiko pirmą kartą, pradžioje arba
 - ii) ankstesnio ataskaitinio laikotarpio, kurio informacija ataskaitinio laikotarpio, kuriuo aiškinimą subjektas taiko pirmą kartą, finansinėse ataskaitose pateikta kaip lyginamoji informacija, pradžioje.
- A3. A2 straipsnio b punktą taikantis subjektas pirmą kartą aiškinimą turi taikyti turtui, sąnaudoms ir pajamoms, kurie pirmą kartą pripažinti A2 straipsnio b punkto i arba ii papunktyje nurodyto ataskaitinio laikotarpio pradžioje arba vėliau ir dėl kurių iki tos datos subjektas pripažino nepiniginį turtą arba nepiniginius įsipareigojimus, susidarancius dėl išankstinio atlygio.

B priedėlis

Šio priedėlio pataisa turi būti taikoma 2018 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Jeigu subjektas šį aiškinimą taiko ankstesniam laikotarpiui, ši pataisa turi būti taikoma ir tam ankstesniam laikotarpiui.

TFAAK 23-IASIS AIŠKINIMAS
Neaiškumas dėl pelno apmokestinimo tvarkos

NUORODOS

- 1-asis TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“
- 8-asis TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“
- 10-asis TAS „Įvykiai po ataskaitinio laikotarpio“
- 12-asis TAS „Pelno mokesčiai“

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

1. 12-ajame TAS „Pelno mokesčiai“ nustatyti reikalavimai dėl ataskaitinio laikotarpio ir atidėtųjų mokesčių turto ir išipareigojimų. Subjektas 12-ojo TAS reikalavimus taiko remdamasis taikomais mokesčių įstatymais.
2. Gali būti neaišku, kaip mokesčių teisė taikoma konkrečiam sandoriui arba konkrečiomis aplinkybėmis. Ar konkreti apmokestinimo tvarka yra priimtina pagal mokesčių teisę, gali būti nežinoma, kol atitinkama mokesčių institucija ar teismas ateityje priims sprendimą. Todėl ginčas arba mokesčių institucijos atliekamas konkrečios apmokestinimo tvarkos patikrinimas gali turėti įtakos subjekto ataskaitinio laikotarpio ar atidėtojo mokesčio turto ar išipareigojimo apskaitai.
3. Šiame aiškinyje:
 - a) apmokestinimo tvarka – tvarka, kurią subjektas taiko arba planuoja taikyti savo pelno mokesčio deklaracijose;
 - b) mokesčių institucija – įstaiga arba įstaigos, kuri (kurios) sprendžia, ar apmokestinimo tvarka yra priimtina pagal mokesčių teisę. Tai gali būti ir teismas;
 - c) neaiški apmokestinimo tvarka – apmokestinimo tvarka, dėl kurios nėra aišku, ar atitinkama mokesčių institucija pripažins tą apmokestinimo tvarką priimtina pagal mokesčių teisę. Pavyzdžiui, subjekto sprendimas neteikti pelno mokesčio deklaracijos mokesčių jurisdikciją turinčioje šalyje arba neįtraukti tam tikrų pajamų į apmokestinamąjį pelną yra neaiški apmokestinimo tvarka, jeigu neaišku, ar ji yra priimtina pagal mokesčių teisę.

TAIKYMO SRITIS

4. Šiuo aiškinyje patikslinama, kaip taikyti 12-ojo TAS pripažinimo ir vertinimo reikalavimus, kai egzistuoja neaiškumas dėl pelno apmokestinimo tvarkos. Tokiu atveju subjektas turi pripažinti ir vertinti savo einamojo laikotarpio arba atidėtojo mokesčio turtą ar išipareigojimą taikydamas 12-ojo TAS reikalavimus, remdamasis apmokestinamuoju pelnu (mokesčių nuostoliu), mokesčių bazėmis, nepanaudotais mokesčių nuostoliais, nepanaudotais mokesčių kreditais ir mokesčio tarifais, nustatytais taikant šį aiškinimą.

KLAUSIMAI

5. Kai egzistuoja neaiškumas dėl pelno apmokestinimo tvarkos, šiuo aiškinyje paaiškinama:
 - a) ar subjektas neaiškus apmokestinimo tvarkas vertina atskirai;
 - b) subjekto daromos prielaidos dėl mokesčių institucijų atliekamo apmokestinimo tvarkos patikrinimo;
 - c) kaip subjektas nustato apmokestinamąjį pelną (mokesčių nuostolį), mokesčių bazes, nepanaudotus mokesčių nuostolius, nepanaudotus mokesčių kreditus ir mokesčio tarifus ir
 - d) kaip subjektas atsižvelgia į faktų ir aplinkybių pasikeitimus.

BENDRA NUOMONĖ

Ar subjektas neaiškus apmokestinimo tvarkas vertina atskirai

6. Subjektas turi nustatyti, ar kiekvieną neaiškią apmokestinimo tvarką vertinti atskirai ar kartu su viena ar keliomis kitomis neaiškiomis apmokestinimo tvarkomis, remdamasis tuo, kurį metodą taikant labiau tikėtina, kad neaiškumas bus pašalintas. Nustatydamas metodą, kurį taikant numatoma, kad neaiškumas bus pašalintas, subjektas gali atsižvelgti, pavyzdžiui, į tai: a) kaip jis rengia savo pelno mokesčio deklaracijas ir pagrindžia apmokestinimo tvarką, arba b) kaip, subjekto nuomone, mokesčių institucija atliks patikrinimą ir išspręs atliekant tą patikrinimą kilusius klausimus.
7. Jeigu taikydamas 6 straipsnį subjektas kartu vertina daugiau nei vieną neaiškią apmokestinimo tvarką, šiame aiškinime pateikiamas nuorodas į „neaiškią apmokestinimo tvarką“ jis turi suprasti kaip nuorodas į kartu vertinamų neaiškių apmokestinimo tvarkų grupę.

Mokesčių institucijų atliekamas patikrinimas

8. Vertindamas, ar ir kaip neaiški apmokestinimo tvarka daro poveikį apmokestinamojo pelno (mokesčių nuostolio), mokesčių bazių, nepanaudotų mokesčių nuostolių, nepanaudotų mokesčių kreditų ir mokesčio tarifų nustatymui, subjektas turi daryti prielaidą, kad mokesčių institucija patikrins sumas, kurias tikrinti ji turi teisę, ir atlikdama tuos patikrinimus žinos visą susijusią informaciją.

Apmokestinamojo pelno (mokesčių nuostolio), mokesčių bazių, nepanaudotų mokesčių nuostolių, nepanaudotų mokesčių kreditų ir mokesčio tarifų nustatymas

9. Subjektas turi apsvarstyti, ar tikėtina, kad mokesčių institucija pripažins neaiškią apmokestinimo tvarką priimtina.
10. Jeigu subjektas padaro išvadą, kad tikėtina, jog mokesčių institucija neaiškią apmokestinimo tvarką pripažins priimtina, jis turi nustatyti apmokestinamąjį pelną (mokesčių nuostolį), mokesčių bazes, nepanaudotus mokesčių nuostolius, nepanaudotus mokesčių kreditus ar mokesčio tarifus vadovaudamasis apmokestinimo tvarka, kuri taikyta ar planuota taikyti jo pelno mokesčio deklaracijose.
11. Jeigu subjektas padaro išvadą, kad nėra tikėtina, jog mokesčių institucija pripažins neaiškią apmokestinimo tvarką priimtina, subjektas, nustatydamas susijusį apmokestinamąjį pelną (mokesčių nuostolį), mokesčių bazes, nepanaudotus mokesčių nuostolius, nepanaudotus mokesčių kreditus ar mokesčio tarifus, turi atsižvelgti į neaiškumo poveikį. Subjektas kiekvienos neaiškos apmokestinimo tvarkos neaiškumo poveikį turi parodyti taikydamas bet kurį iš toliau nurodytų metodų, priklausomai nuo to, kurį metodą taikant, subjekto nuomone, labiau tikėtina, kad neaiškumas bus pašalintas:
 - a) labiausiai tikėtina suma – viena labiausiai tikėtina suma galimų rezultatų eilėje. Labiausiai tikėtina suma gali geriau parodyti tikimybę, kad neaiškumas bus pašalintas, jeigu galimi rezultatai yra binariniai arba sutelkti į vieną vertę;
 - b) tikėtina vertė – pagal tikimybę įvertintų svertinių reikšmių suma galimų rezultatų eilėje. Tikėtina vertė gali geriau parodyti tikimybę, kad neaiškumas bus pašalintas, jeigu galimi rezultatai nėra nei binariniai, nei sutelkti į vieną vertę.
12. Jeigu neaiški apmokestinimo tvarka paveikia einamojo laikotarpio mokesčius ir atidėtuosius mokesčius (pavyzdžiui, ji paveikia tiek apmokestinamąjį pelną, kuris naudojamas einamojo laikotarpio mokesčiams nustatyti, tiek mokesčių bazes, kurios naudojamos atidėtiesiems mokesčiams nustatyti), subjektas turi priimti nuoseklius sprendimus ir taikyti nuoseklius įverčius ir dėl einamojo laikotarpio mokesčių, ir dėl atidėtųjų mokesčių.

Faktų ir aplinkybių pasikeitimai

13. Subjektas turi peržiūrėti šiuo aiškinimu reikalaujamą sprendimą ar įvertinimą, jeigu pasikeičia faktai ir aplinkybės, kuriais buvo pagrįstas sprendimas ar įvertinimas, arba atsiranda naujos informacijos, kuri turi įtakos sprendimui ar įvertinimui. Pavyzdžiui, pasikeitus faktams ir aplinkybėms gali pasikeisti subjekto išvados dėl apmokestinimo tvarkos priimtimumo arba subjekto neaiškumo poveikio įvertinimas, arba abu šie dalykai. A1–A3 straipsniuose pateikiami nurodymai dėl faktų ir aplinkybių pasikeitimų.
14. Subjektas faktų ir aplinkybių pasikeitimo arba naujos informacijos poveikį turi parodyti kaip apskaitinio įverčio keitimą taikydamas 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“. Subjektas turi taikyti 10-ąjį TAS „Įvykiai po ataskaitinio laikotarpio“, kad nustatytų, ar po ataskaitinio laikotarpio įvykęs pasikeitimas yra koreguojantis ar nekoreguojantis įvykis.

A priedėlis

Taikymo nurodymai

Šis priedėlis yra neatskiriama TFAAK 23-iojo aiškinimo dalis ir turi tokią pačią galią kaip kitos TFAAK 23-iojo aiškinimo dalys.

FAKTŲ IR APLINKYBIŲ PASIKEITIMAI (13 STRAIPSNIS)

- A1. Taikydamas šio aiškinimo 13 straipsnį subjektas turi įvertinti faktų ir aplinkybių pasikeitimo ar naujos informacijos svarbą ir poveikį atsižvelgdamas į taikomus mokesčių įstatymus. Pavyzdžiui, jeigu dviem apmokestinimo tvarkoms taikomi skirtingi mokesčių įstatymai, dėl tam tikro įvykio gali reikėti peržiūrėti sprendimą ar įvertinimą pagal vieną apmokestinimo tvarką, bet ne pagal kitą.
- A2. Faktų ir aplinkybių pasikeitimų ar naujos informacijos, dėl kurių, priklausomai nuo aplinkybių, gali reikėti peržiūrėti šiuo aiškinimu reikalaujamą sprendimą ar įvertinimą, pavyzdžiai apima, be kita ko:
- a) mokesčių institucijos patikrinimus ar veiksmus. Pavyzdžiui:
 - i) mokesčių institucijos sutikimą arba nesutikimą su subjekto taikoma apmokestinimo tvarka arba panašia apmokestinimo tvarka;
 - ii) informaciją apie tai, kad mokesčių institucija sutiko arba nesutiko su kito subjekto taikoma panašia apmokestinimo tvarka; ir
 - iii) informaciją apie sumą, gautą arba sumokėtą dėl panašios apmokestinimo tvarkos;
 - b) mokesčių institucijos nustatytų taisyklių pakeitimus;
 - c) mokesčių institucijos teisės patikrinti arba pakartotinai patikrinti apmokestinimo tvarką galiojimo pasibaigimą.
- A3. Jeigu mokesčių institucija nepareiškia sutikimo arba nesutikimo su apmokestinimo tvarka, mažai tikėtina, kad šis faktas pats savaime būtų laikomas faktų ir aplinkybių pasikeitimu ar nauja informacija, kurie turėtų įtakos šiuo aiškinimu reikalaujamiems sprendimams ir įvertinimams.

ATSKLEIDIMAS

- A4. Jeigu yra neaiškumas dėl pelno apmokestinimo tvarkos, subjektas turi nuspręsti, ar atskleisti:
- a) sprendimus, priimtus nustatant apmokestinamąjį pelną (mokesčių nuostolį), mokesčių bazes, nepanaudotus mokesčių nuostolius, nepanaudotus mokesčių kreditus ar mokesčio tarifus, pagal 1-ojo TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“ 122 straipsnį; ir
 - b) informaciją apie prielaidas ir įverčius, taikytus nustatant apmokestinamąjį pelną (mokesčių nuostolį), mokesčių bazes, nepanaudotus mokesčių nuostolius, nepanaudotus mokesčių kreditus ar mokesčio tarifus pagal 1-ojo TAS 125–129 straipsnius.
- A5. Jeigu subjektas padaro išvadą, kad tikėtina, jog mokesčių institucija pripažins neaiškią apmokestinimo tvarką priimtina, jis turi nuspręsti, ar atskleisti galimą neaiškumo poveikį kaip su mokesčiais susijusį neapibrėžtąjį išipareigojimą pagal 12-ojo TAS 88 straipsnį.

*B priedėlis***Įsigaliojimo data ir pereinamasis laikotarpis**

Šis priedėlis yra neatskiriama TFAAK 23-iojo aiškinimo dalis ir turi tokią pačią galią kaip kitos TFAAK 23-iojo aiškinimo dalys.

ĮSIGALIOJIMO DATA

- B1. Subjektas šį aiškinimą turi taikyti 2019 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu subjektas šį aiškinimą taiko anksčiau, jis turi atskleisti tą faktą.

PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

- B2. Subjektas šį aiškinimą pirmą kartą turi taikyti arba:
- retrospektyviai, taikydamas 8-ąjį TAS, jeigu tai įmanoma nesiremiant vėliau įgytomis žiniomis arba
 - retrospektyviai, pripažindamas aiškinimo taikymo pirmą kartą kaupiamąjį poveikį taikymo pirmą kartą datą. Jeigu subjektas pasirenka taikyti šias pereinamojo laikotarpio priemones, jis neturi taisyti lyginamosios informacijos. Vietoje to subjektas turi pripažinti šio aiškinimo taikymo pirmą kartą kaupiamąjį poveikį kaip nepaskirstytojo pelno (ar atitinkamai kito nuosavybės komponento) pradinio likučio koregavimą. Taikymo pirmą kartą data yra metinio ataskaitinio laikotarpio, kuriuo šį aiškinimą subjektas taiko pirmą kartą, pradžia.

NAK 7-ASIS AIŠKINIMAS***Euro įvedimas*****NUORODOS**

- 1-asis TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“ (persvarstytas 2007 m.)
- 8-asis TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“
- 10-asis TAS „Įvykiai po ataskaitinio laikotarpio“
- 21-asis TAS „Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka“ (persvarstytas 2003 m.)
- 27-asis TAS „Konsoliduotosios ir atskiros finansinės ataskaitos“ (pataisytas 2008 m.)

KLAUSIMAI

1. 1999 m. sausio 1 d. pradėjus realiai veikti Ekonominėi ir pinigų sąjungai (EPS), euras taps visaverte valiuta, o euro ir dalyvaujančių valstybių narių nacionalinių valiutų konvertavimo kursas bus galutinai nustatytas, t. y. nuo tos datos vėlesnių valiutos kursų skirtumų rizika panaikinama.
2. Šiame aiškinyje nagrinėjamas 21-ojo TAS taikymas pereinant nuo dalyvaujančių Europos Sąjungos valstybių narių nacionalinių valiutų prie euro.

BENDRA NUOMONĖ

3. 21-ojo TAS reikalavimai, keliama sandoriams užsienio valiuta ir užsienyje veikiančių subjektų finansinėms ataskaitoms, turi būti griežtai taikomi perėjimo laikotarpiu. Tas pats principas taikomas nustatant valiutos 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 laikotarpio pabaigos valiutos kursu. Visi atsirandantys valiutos kursų skirtumai turi būti nedelsiant pripažįstami pajamomis arba sąnaudomis, išskyrus tą atvejį, kai subjektas toliau turi taikyti savo apskaitos politiką valiutos keitimo pelnui ir nuostoliams, susijusiems su apsidraudimu nuo numatomo sandorio valiutos rizikos;
 - b) sukaupti valiutos kursų skirtumai, susiję su užsienyje veikiančių subjektų finansinių ataskaitų duomenų perskaičiavimu, pripažįstami kitose bendrosiose pajamose, turi būti kaupiami nuosavybėje ir perklasifikuoti iš nuosavybės į pelną arba nuostolius, tik perleidžiant arba iš dalies perleidžiant grynąją investiciją į užsienyje veikiančią subjektą, ir
 - c) valiutos kursų skirtumai, susidarę dėl įsipareigojimų, išreikštų dalyvaujančių valstybių narių valiuta, perskaičiavimo, neturi būti įtraukiami į susijusio turto balansinę vertę.

BENDROS NUOMONĖS DATA

1997 m. spalio mėn.

ĮSIGALIOJIMO DATA

Šis aiškinimas įsigalioja 1998 m. birželio 1 d. Apskaitos politikos pokyčiai apskaitoje turi būti registruojami pagal 8-ojo TAS reikalavimus.

1-uoju TAS (persvarstytu 2007 m.) pataisyta visuose TFAS vartojama terminija. Taip pat pataisytas 4 straipsnis. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Jei subjektas 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

27-uoju TAS (pataisytu 2008 m.) pataisytas 4 straipsnio b punktas. Subjektas tą pataisą turi taikyti 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Jei subjektas taiko 27-ąjį TAS (pataisytą 2008 m.) ankstesniam laikotarpiui, pataisa turi būti taikoma ir tam ankstesniam laikotarpiui.

NAK 10-ASIS AIŠKINIMAS

Valstybės parama, neturinti jokio tiesioginio ryšio su pagrindine subjekto veikla

NUORODOS

- 8-asis TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“
- 20-asis TAS „Valstybės dotacijų apskaita ir informacijos apie valstybės paramą atskleidimas“

KLAUSIMAI

1. Kai kuriose šalyse valstybės parama subjektams gali būti teikiama siekiant paskatinti ar ilgą laiką remti tam tikrų regionų ar pramonės sektorių verslo veiklą. Sąlygos tokiai paramai gauti gali būti tiesiogiai nesusijusios su pagrindine subjekto veikla. Tokios paramos pavyzdžiai yra valstybės išteklių perdavimas subjektams, kurie:
 - a) veikia tam tikrame pramonės sektoriuje;
 - b) tęsia veiklą neseniai privatizuotuose pramonės sektoriuose arba
 - c) pradeda arba tęsia verslą mažai išsivysčiusiose vietovėse.
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 subjektams atitinka 20-ajame TAS pateikiamą valstybės dotacijų apibrėžtį, net jei nėra kitų sąlygų, tiesiogiai susijusių su subjekto veikla, išskyrus reikalavimą veikti konkrečiuose regionuose ar pramonės sektoriuose. Todėl tokios dotacijos neturi būti įrašomos tiesiogiai į akcininkų dalis.

BENDROS NUOMONĖS DATA

1998 m. sausio mėn.

ĮSIGALIOJIMO DATA

Šis aiškinimas įsigalioja 1998 m. rugpjūčio 1 d. Apskaitos politikos pokyčių apskaita turi būti tvarkoma remiantis 8-uju TAS.

NAK 25-ASIS AIŠKINIMAS

Pelno mokesčiai. Subjekto arba jo akcininkų apmokestinimo statuso pasikeitimai

NUORODOS

- 1-asis TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“ (persvarstytas 2007 m.)
- 8-asis TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“
- 12-asis TAS „Pelno mokesčiai“

KLAUSIMAI

1. Subjekto ar jo akcininkų apmokestinimo statuso pasikeitimai gali turėti pasekmių subjektui, nes gali padidėti arba sumažėti jo mokesčių įsipareigojimai ar turtas. Taip, pavyzdžiui, gali atsitikti, kai subjekto nuosavybės priemonės yra įtraukiamos į biržos sąrašą arba kai restruktūrizuojama subjekto nuosavybė. Tai taip pat gali įvykti, kai kontrolinį akcijų paketą turintys akcininkai persikelia į užsienio šalį. Po tokio įvykio subjektas gali būti kitaip apmokestinamas, pavyzdžiui, jam gali būti taikomos ar panaikinamos mokesčių paskatos ar ateityje taikomas kitoks mokesčio tarifas.
2. Subjekto ar jo akcininkų apmokestinimo statuso pasikeitimai gali turėti tiesioginių pasekmių subjekto einamojo laikotarpio mokesčių įsipareigojimams ar turtui. Dėl pasikeitimo taip pat gali padidėti ar sumažėti subjekto pripažįstami atidėtojo mokesčio įsipareigojimai ir turtas, atsižvelgiant į apmokestinimo statuso pasikeitimo poveikį mokestiniams padariniams, kuriuos lems subjekto turto ir įsipareigojimų balansinės vertės atgavimas ar padengimas.
3. Klausimas – kaip subjektas apskaitoje turėtų registruoti savo ar jo akcininkų apmokestinimo statuso pasikeitimo mokestinius padarinius.

BENDRA NUOMONĖ

4. Subjekto arba jo akcininkų apmokestinimo statuso pasikeitimas nesumažina ir nepadidina sumų, nepripažįstamų pelnu arba nuostoliais. Apmokestinimo statuso pasikeitimo padariniai einamiesiems ir atidėtiesiems mokesčiams, turi būti įtraukiami į laikotarpio pelną arba nuostolius, nebent tie padariniai yra susiję su sandoriais ir įvykiais, kurie per tą patį ar kitą ataskaitinį laikotarpį tiesiogiai kredituojami arba įrašomi į pripažintą nuosavybės sumą arba sumas, pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis. Tie mokestiniai padariniai, susiję su to paties ar kito ataskaitinio laikotarpio pripažintos nuosavybės sumos pakeitimais (neįtraukti į pelną arba nuostolius), turi būti tiesiogiai įrašomi į nuosavybę arba jais kredituojama nuosavybė. Tie mokestiniai padariniai, susiję su sumomis, pripažintomis kitomis bendrosiomis pajamomis, turi būti pripažįstami kitomis bendrosiomis pajamomis.

BENDROS NUOMONĖS DATA

1999 m. rugpjūčio mėn.

ĮSIGALIOJIMO DATA

Ši bendra nuomonė įsigalioja 2000 m. liepos 15 d. Apskaitos politikos pokyčių apskaita turi būti tvarkoma remiantis 8-uju TAS.

1-uju TAS (persvarstytu 2007 m.) pataisyta visuose TFAS vartojama terminija. Taip pat pataisytas 4 straipsnis. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Jei subjektas 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

NAK 29-ASIS AIŠKINIMAS

Paslaugų koncesijos susitarimai. Atskleidimas

NUORODOS

- 16-asis TFAS „Nuoma“
- 1-asis TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“ (persvarstytas 2007 m.)
- 16-asis TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai“ (persvarstytas 2003 m.)
- 37-asis TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“
- 38-asis TAS „Nematerialusis turtas“ (persvarstytas 2004 m.)
- TFAAK 12-asis aiškinimas „Paslaugų koncesijos susitarimai“

KLAUSIMAI

1. Subjektas (veiklos vykdytojas) su kitu subjektu (teikėju) gali sudaryti susitarimą teikti paslaugas, susijusias su gyventojų pagrindinių ekonominių ir socialinių poreikių tenkinimu. Teikėjas gali būti valstybinis arba privataus sektoriaus subjektas, įskaitant vyriausybės instituciją. Paslaugų koncesijos susitarimų pavyzdžiai gali būti susitarimai dėl vandens valymo ir tiekimo įrenginių, greitkelių, automobilių stovėjimo aikštelių, tunelių, tiltų, oro uostų ir telekomunikacijų tinklų. Paslaugų koncesijos susitarimams nepriskiriami susitarimai dėl užsakomųjų paslaugų, kuriomis naudojasi subjektas savo vidaus reikmėms (pvz., darbuotojų kavinei, pastato techninei priežiūrai, apskaitos ir informacinių technologijų paslaugoms).
2. Paslaugų koncesijos susitarimas paprastai reiškia, kad teikėjas veiklos vykdytojui per paslaugos teikimo laikotarpį suteikia:
 - a) teisę teikti paslaugas, sudarančias galimybę patenkinti ekonominius ir socialinius gyventojų poreikius, ir
 - b) kai kuriais atvejais – teisę naudoti nurodytą materialųjį, nematerialųjį ar finansinį turtą,

už kurią veiklos vykdytojas:
 - c) įsipareigoja suteikti paslaugas pagal tam tikras nuostatas ir sąlygas per suteiktų teisių galiojimo laikotarpį ir
 - d) prireikus įsipareigoja suteiktų teisių galiojimo laikotarpio pabaigoje grąžinti visas teises, įgytas minėto laikotarpio pradžioje ir (ar) per minėtą laikotarpį.
3. Visiems paslaugų koncesijos susitarimams būdinga tai, kad veiklos vykdytojas įgyja teisę ir prisiima įsipareigojimą teikti viešąsias paslaugas.
4. Klausimas – kokią informaciją savo finansinėse ataskaitose turėtų atskleisti veiklos vykdytojas ir teikėjas.
5. Tam tikri paslaugų koncesijos susitarimų aspektai ir informacija, kurią reikia atskleisti, jau numatyti galiojančiuose tarptautiniuose finansinės atskaitomybės standartuose (pvz., 16-asis TAS taikomas nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objektų įsigijimui, 16-asis TFAS – turto nuomai, o 38-asis TAS – nematerialiojo turto įsigijimui). Tačiau paslaugų koncesijos sutartis gali būti susijusi su tarptautiniuose finansinės atskaitomybės standartuose nenumatytomis vykdytinomis sutartimis, išskyrus nuostolingas sutartis, kurioms taikomas 37-asis TAS. Taigi šiame aiškinyje nurodoma papildoma informacija, kurią reikia atskleisti apie paslaugų koncesijos susitarimus.

BENDRA NUOMONĖ

6. Nustatant, kokią informaciją reikia atskleisti aiškinamajame rašte, reikia išnagrinėti visus paslaugų koncesijos susitarimo požymius. Veiklos vykdytojas ir teikėjas turi atskleisti šią kiekvieno laikotarpio informaciją:
- a) susitarimo aprašymą;
 - b) svarbias susitarimo sąlygas, nuo kurių gali priklausyti būsimųjų pinigų srautų dydis, laikas ir tikrumas dėl jų (pvz., paslaugos teikimo laikotarpis, perkainojimo datos ir perkainojimo ar naujų derybų pagrindas);
 - c) pobūdį ir mastą (pvz., prireikus kiekį, laikotarpį ar sumą), susijusius su:
 - i) nurodyto turto naudojimo teisėmis;
 - ii) išipareigojimais teikti paslaugas ar teisėmis naudotis tokiomis paslaugomis;
 - iii) išipareigojimais įsigyti ar statyti nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių objektus;
 - iv) išipareigojimais paslaugos teikimo laikotarpio pabaigoje pateikti ar priimti nurodytą turtą;
 - v) atnaujinimo ar nutraukimo galimybėmis ir
 - vi) kitomis teisėmis ir išipareigojimais (pvz., susijusiais su kapitaliniu remontu); ir
 - d) per ataskaitinį laikotarpį padarytus susitarimo pakeitimus ir
 - e) kaip buvo klasifikuojamas paslaugų susitarimas.
- 6A. Veiklos vykdytojas turi atskleisti pajamų ir pelno arba nuostolių sumą, pripažintą ataskaitiniu laikotarpiu, kai mainais už statybos paslaugas buvo gautas finansinis turtas arba nematerialusis turtas.
7. Informacija, kurią reikia atskleisti pagal šio aiškinimo 6 straipsnį, turi būti pateikiama atskirai apie kiekvieną paslaugų koncesijos susitarimą arba agreguotai apie kiekvieną susitarimų klasę. Klasė – panašaus pobūdžio paslaugas (pvz., mokesčių surinkimo, telekomunikacijų ir vandens valymo paslaugas) apimančių paslaugų koncesijos susitarimų grupė.

BENDROS NUOMONĖS DATA

2001 m. gegužės mėn.

ĮSIGALIOJIMO DATA

Šis aiškinimas įsigalioja 2001 m. gruodžio 31 d.

6 straipsnio e punkto ir 6A straipsnio pataisą subjektas turi taikyti 2008 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Jeigu TFAAK 12-ąjį aiškinimą subjektas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, tam ankstesniam laikotarpiui taip pat turi būti taikoma pataisa.

2016 m. sausio mėn. paskelbtu 16-uju TFAS pataisytas 5 straipsnis. Taikydamas 16-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tą pataisą.

NAK 32-ASIS AIŠKINIMAS

Nematerialusis turtas. Tinklalapio kūrimo išlaidos

NUORODOS

- 3-iasis TFAS „Verslo jungimai“
- 15-asis TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“
- 16-asis TFAS „Nuoma“
- 1-asis TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“ (persvarstytas 2007 m.)
- 2-asis TAS „Nuoma“ (persvarstytas 2003 m.)
- 16-asis TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai“ (persvarstytas 2003 m.)
- 36-asis TAS „Turto vertės sumažėjimas“ (persvarstytas 2004 m.)
- 38-asis TAS „Nematerialusis turtas“ (persvarstytas 2004 m.)

KLAUSIMAI

1. Subjektas gali patirti vidaus išlaidų, susijusių su savo tinklalapio plėtra ir vidiniu ar išoriniu jo naudojimu. Išoriniam prisijungimui skirtas tinklalapis gali būti naudojamas įvairiems tikslams, pavyzdžiui, subjekto produktams ir paslaugoms populiarinti ir reklamuoti, elektroninėms paslaugoms teikti, produktams ir paslaugoms parduoti. Vidiniam prisijungimui skirtas tinklalapis gali būti naudojamas informacijai apie subjekto veiklos strategiją ir klientus saugoti ir svarbiai informacijai ieškoti.
2. Tinklalapio kūrimo etapus galima apibūdinti taip:
 - a) planavimas – apima galimybių tyrimą, tikslų ir specifikacijų nustatymą, alternatyvių galimybių įvertinimą ir prioritetų pasirinkimą;
 - b) taikomųjų programų ir infrastruktūros plėtra – apima domeno vardo gavimą, aparatinės ir programinės įrangos įsigijimą ir kūrimą, sukurtų taikomųjų programų įdiegimą ir testavimą nepalankiausiomis sąlygomis;
 - c) grafinis dizainas – apima tinklalapių vaizdinio turinio kūrimą;
 - d) turinio kūrimas – apima tekstinės ar grafinės informacijos kūrimą, pirkimą, rengimą ir įkėlimą į tinklalapį prieš baigiant jį kurti. Ši informacija gali būti saugoma į tinklalapį integruotose (arba per jį prieinamose) atskirose duomenų bazėse arba užkoduojama tiesiogiai tinklalapyje.
3. Sukūrus tinklalapį prasideda jo naudojimo etapas. Šiame etape subjektas vykdo techninę taikomųjų programų, infrastruktūros, grafinio dizaino ir tinklalapio turinio priežiūrą bei tobulinimą.
4. Pagrindinės problemos, susijusios su subjekto tinklalapio, skirto vidaus ar išorės naudotojams, kūrimo ir naudojimo vidaus išlaidų apskaita, yra šios:
 - a) ar tinklalapis yra subjekto viduje sukurtas nematerialusis turtas, kuriam taikomi 38-ojo TAS reikalavimai, ir
 - b) tinkama tokioms išlaidoms taikoma apskaitos tvarka.

5. Šis aiškinimas netaikomas tinklalapio aparatinės įrangos (pvz., tinklo serverių, darbinių ir generavimo serverių ir interneto prijungimo) pirkimo, plėtojimo ir naudojimo išlaidoms. Tokios išlaidos apskaitomoje registruojamos pagal 16-ąją TAS. Be to, kai subjektas patiria išlaidų, susijusių su subjekto tinklalapio prieglobą teikiančiu interneto paslaugos tiekėju, jos pripažįstamos sąnaudomis pagal 1-ojo TAS 88 straipsnį ir „Konceptualiuosius finansinės atskaitomybės pagrindus“, kai tokios paslaugos gaunamos.
6. 38-asis TAS netaikomas subjekto nematerialiajam turtui, kurį jis ketina parduoti įprastinės veiklos metu (žr. 2-ąją TAS ir 15-ąją TFAS), ar nematerialiojo turto nuomai, apskaitoje registruojamai pagal 16-ąją TFAS. Šis aiškinimas taip pat netaikomas tinklalapio (arba tinklalapio programinės įrangos) kūrimo ir naudojimo išlaidoms, kai tokį tinklalapį ketinama parduoti kitam subjektui arba kai jis apskaitoje registruojamas pagal 16-ąją TFAS.

BENDRA NUOMONĖ

7. Subjekto sukurtas tinklalapis, skirtas vidaus ar išorės naudotojams, yra subjekto viduje sukurtas nematerialusis turtas, kuriam taikomi 38-ojo TAS reikalavimai.
8. Sukurtas tinklalapis turi būti pripažįstamas nematerialiuoju turtu, jeigu ir tik jeigu subjektas įvykdo ne tik bendruosius pripažinimo ir pirminio įvertinimo reikalavimus, nurodytus 38-ojo TAS 21 straipsnyje, bet ir 38-ojo TAS 57 straipsnyje nustatytus reikalavimus. Visų pirma, 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. Subjektas negali parodyti, kaip tinklalapis, sukurtas vien jo paties produktams ir paslaugoms populiarinti ir reklamuoti, ateityje duos ekonominės naudos, todėl visos su tokio tinklalapio kūrimu susijusios išlaidos apskaitoje turi būti registruojamos kaip sąnaudos tada, kai jos patiriamos.
9. Visos vidaus išlaidos, susijusios su subjekto tinklalapio kūrimu ir naudojimu, apskaitoje turi būti registruojamos pagal 38-ojo TAS reikalavimus. Turi būti įvertintas kiekvienos veiklos, kurią vykdant patiriamos išlaidos (pvz., darbuotojų mokymo ir tinklalapio techninės priežiūros), bei tinklalapio kūrimo ir vėlesnės plėtros etapo pobūdis, siekiant nustatyti tinkamą apskaitos tvarką (papildomi nurodymai pateikiami su šiuo aiškinimu pateiktame iliustraciniame pavyzdyje). Pavyzdžiui:
 - a) planavimo etapas savo pobūdžiu panašus į tyrimų etapą, kaip nurodyta 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 tikslams nei paties subjekto produktų ir paslaugų populiarinimas ir reklama, savo pobūdžiu yra panašūs į plėtros etapą, aprašytą 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 yra būtinos tinklalapio kūrimui, rengimui ar paruošimui naudoti vadovybės numatytu būdu. Pavyzdžiui, specialiai tinklalapiui skirtu turinio įsigijimo ar kūrimo išlaidos (išskyrus turinį, kuriuo subjektas reklamuoja ar populiarina savo produktus ir paslaugas) ar išlaidos, patirtos, kad tuo turiniu būtų galima naudotis tinklalapyje (pvz., atgaminimo licencijos įsigijimo mokestis), turi būti įtraukiamos į kūrimo išlaidas, kai ši sąlyga įvykdoma. Tačiau pagal 38-ojo TAS 71 straipsnio reikalavimus nematerialiojo turto išlaidos, kurios ankstesnėse finansinėse ataskaitose pirminio pripažinimo metu buvo pripažintos sąnaudomis, vėliau neturi būti pripažįstamos nematerialiojo turto savikainos dalimi (pvz., jeigu autorių teisių išlaidos buvo visiškai amortizuotos ir turinys paskui pateiktas tinklalapyje);
 - c) išlaidos, patirtos turinio kūrimo etape, jeigu turinys kuriamas subjekto paslaugoms bei produktams populiarinti ir reklamuoti (pvz., produktų skaitmeninės nuotraukos), turi būti pripažįstamos sąnaudomis tada, kai jos patiriamos, kaip nustatyta 38-ojo TAS 69 straipsnio c punkte. Pavyzdžiui, apskaitoje registruojant išlaidas profesionalų paslaugoms, susijusioms su subjekto produktų skaitmeninių nuotraukų gamyba ir jų demonstravimo skatinimu, jos turi būti pripažįstamos sąnaudomis tada, kai suteikiamos minėtos profesionalų paslaugos, o ne tada, kai skaitmeninės nuotraukos parodomos tinklalapyje;
 - d) naudojimo etapas prasideda tada, kai tinklalapio kūrimas užbaigtas. Šiame etape patirtas išlaidas reikia pripažinti sąnaudomis tada, kai jos patiriamos, nebent jos atitinka 38-ojo TAS 18 straipsnyje nustatytus pripažinimo kriterijus.

10. Tinklalapis, pagal šio aiškinimo 8 straipsnį pripažįstamas nematerialiuoju turtu, po pirminio pripažinimo turi būti vertinamas pagal 38-ojo TAS 72–87 straipsnių reikalavimus. Tinklalapio geriausias naudingo tarnavimo laiko įvertis 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. paskelbtoje 38-ojo TAS versijoje. Todėl, jeigu tinklalapis anksčiau buvo pripažintas turtu, tačiau neatitinka nematerialiojo turto pripažinimo kriterijų, šio objekto pripažinimas turi būti nutrauktas tą dieną, kai įsigalioja šis aiškinimas. Kai tinklalapis egzistuoja ir jo plėtos išlaidos atitinka nematerialiojo turto pripažinimo kriterijus, tačiau anksčiau jis nebuvo pripažintas turtu, nematerialusis turtas neturi būti pripažįstamas šio aiškinimo įsigaliojimo dieną. Kai tinklalapis egzistuoja, o jo plėtos išlaidos atitinka nematerialiojo turto pripažinimo kriterijus, jis anksčiau buvo pripažintas nematerialiuoju turtu ir iš pradžių buvo įvertintas savikaina, pirminio pripažinimo metu nurodyta suma laikoma tinkamai nustatyta.

1-uoju TAS (persvarstytu 2007 m.) pataisyta visuose TFAS vartojama terminija. Taip pat pataisytas 5 straipsnis. Subjektas tas pataisas turi taikyti 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Jei subjektas 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

2014 m. gegužės mėn. paskelbtu 15-uoju TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“ pataisytas skyrius „Nuorodos“ ir 6 straipsnis. Taikydamas 15-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tą pataisą.

2016 m. sausio mėn. paskelbtu 16-uoju TFAS pataisytas 6 straipsnis. Taikydamas 16-ąjį TFAS subjektas turi taikyti tą pataisą.

2018 m. paskelbtomis „TFAS pateikiamų nuorodų į Konceptualiuosius pagrindus pataisomis“ pataisytas 5 straipsnis. Subjektas tą pataisą turi taikyti 2020 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau, jeigu tuo pat metu subjektas taip pat taiko visas kitas dokumentu „TFAS pateikiamų nuorodų į Konceptualiuosius pagrindus pataisas“ padarytas pataisas. Subjektas NAK 32-ojo aiškinimo pataisą turi taikyti retrospektyviai pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“. Tačiau, jeigu subjektas nustato, kad retrospektyvinis taikymas būtų neįmanomas arba susijęs su per didelėmis išlaidomis ar pastangomis, NAK 32-ojo aiškinimo pataisas jis turi taikyti atsižvelgdamas į 8-ojo TAS 23–28, 50–53 ir 54F straipsnius.
