



Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartai

14-asis VSAFAS

„Jungimai ir investicijos į asocijuotuosius subjektus“ (projektas)

Turinys

- **Bendrosios nuostatos**
- **Subjektų jungimų apskaita**
- **Jungimo balansinėmis vertėmis metodas**
- **Pirkimo metodas**
- **Investicijos į asocijuotuosius subjektus**
- **Nuosavybės metodas**
- **Informacijos pateikimas finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte**
- **Baigiamosios nuostatos**

Bendrosios nuostatos

- Šis VSAFAS **yra taikomas**:
 - ✓ Investicijų į asocijuotuosius subjektus apskaitai;
 - ✓ Investicijų į kontroliuojamus ne VSS apskaitai;
 - ✓ Investicijų į konsoliduojamus subjektus apskaitai šis standartas taikomas tik subjektų jungimo momentu (vėliau šių investicijų apskaitai taikomas 15-asis VSAFAS „Konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinys ir investicijos į kontroliuojamus subjektus“).
- Šis standartas **netaikomas**:
 - ✓ Investicijų į nuosavybės vertybinius popierius, kurie buvo įsigyti siekiant juos perparduoti, apskaitai. Tokios investicijos apskaitoje registruojamos pagal 17-ojo VSAFAS „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ nuostatas.

Subjektų jungimai

Apskaitoje prie subjektų jungimų priskiriami šie atvejai:

1. vieno ar daugiau VSS prijungimas prie kito tos pačios teisinės formos VSS, kuriam pereina visas reorganizuojamo VSS turtas ir įsipareigojimai;

Pavyzdys: Lazdijų rajono, Druskininkų ir Varėnos rajono policijos komisariatų (biudžetinių įstaigų) reorganizavimas prijungimo būdu prie Alytaus miesto ir rajono policijos komisariato (biudžetinės įstaigos). Visą reorganizuojamų subjektų turtą ir įsipareigojimus perimantis subjektas yra Alytaus miesto ir rajono policijos komisariatas, kurio pavadinimas po reorganizavimo – Alytaus apskrities vyriausiasis policijos komisariatas.

2. dviejų ar daugiau tos pačios teisinės formos VSS sujungimas į naują VSS, kuriam pereina visas reorganizuotų VSS turtas ir įsipareigojimai;

Pavyzdys: Kauno, Kėdainių, Jonavos, Prienų, Raseinių, Kaišiadorių rajonų, Kauno ir Birštono policijos komisariatų (biudžetinių įstaigų) sujungimas į naują subjektą – Kauno apskrities vyriausiąjį policijos komisariatą (biudžetinę įstaigą), kuris perima visą reorganizuotų komisariatų turtą ir įsipareigojimus.

Subjektų jungimai (2)

3. reorganizuojamo VSS turto ir įsipareigojimų išdalijimas kitiems veikiantiems VSS;

Pavyzdys: Vilniaus konservatorija (biudžetinė įstaiga) reorganizuojama išdalijimo būdu, išdalijant jos turtą ir įsipareigojimus Vilniaus kolegijai (biudžetinė įstaiga) ir Vilniaus konservatorijai – vidurinei muzikos mokyklai (biudžetinė įstaiga).

4. vieno reorganizuojamo VSS pagrindu naujų dviejų ar daugiau VSS, kuriems tam tikromis dalimis pereina reorganizuoto VSS turtas ir įsipareigojimai, įsteigimas;

Pavyzdys: BĮ Kaišiadorių kultūros centras reorganizuojama padalijimo būdu, padalijant ją į penkis juridinius asmenis – kultūros centrus, Kaišiadorių rajono savivaldybės biudžetines įstaigas: BĮ Zaslių kultūros centrą, BĮ Palomenės kultūros centrą, BĮ Žiežmarių kultūros centrą, BĮ Kruonio kultūros centrą, BĮ Rumšiškių kultūros centrą, kurios kaip juridiniai asmenys po reorganizavimo tęs veiklą. Nebeveikiant juridiniam asmeniui BĮ Kaišiadorių kultūros centrui, jo turtas ir įsipareigojimai pereina naujai įsteigtoms įstaigoms.

Subjektų jungimai (2)

5. kito subjekto nuosavybės vertybinių popierių, suteikiančių teisę daryti įtaką tam subjektui arba jį kontroliuoti, įsigijimas iš ne VSS;
6. subjekto steigimas, kai įstatinis kapitalas formuojamas iš turtinių įnašų (išskyrus biudžetines įstaigas, kurios neturi dalininkų kapitalo).

Subjektų jungimai (3)

- **jungimo balansinėmis vertėmis metodas** (taikomas 1 – 4 atvejams, išvardytiems 4 ir 5 skaidrėse)
- **pirkimo metodas** (taikomas tik 5 – 6 atvejams, išvardytiems 6 skaidrėje)

Jungimo balansinėmis vertėmis metodas

- Jungiant balansinių verčių metodu apskaitoje registruojamos susumuotos jungimo dienos FBA straipsniuose nurodytos balansinės vertės, ataskaitinio laikotarpio iki jungimo dienos VRA duomenys ir eliminuojama visų tarpusavio ūkinių operacijų ir jų rezultatų įtaka iki jungimo dienos.
- Jeigu sujungimo diena nesutampa su ataskaitinio laikotarpio, kurio FA sudaromos, pradžia, jungiant balansinių verčių metodu, prijungiančiojo subjekto sujungta VRA sudaroma, tarsi sujungimas būtų įvykęs ataskaitinio laikotarpio pradžioje, t. y. sudedamos viso ataskaitinio laikotarpio VRA sumos.
- Reorganizuojant skaidymo būdu, taikant jungimo balansinių verčių metodą, apskaitoje registruojamos pagal teisės aktais patvirtintą paskirstymą išdalytos FBA straipsniuose nurodytos balansinės vertės skaidymo dieną ir VRA duomenys nuo ataskaitinio laikotarpio pradžios iki skaidymo dienos.
- Išlaidos, susijusios su subjektų jungimu arba su jungimu susijusiomis pertvarkomis (pavyzdžiui, išlaidos teisininkams, turto vertintojams ir pan.), apskaitoje yra pripažįstamos ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis.

Pirkimo metodas

Pirkimo metodas yra taikomas:

- ✓ Įsigyjant subjektą, kuris bus laikomas kontroliuojamu arba asocijuotuoju, iš kito subjekto;
- ✓ steigimo metu, kai įstatinis kapitalas formuojamas iš turtinių įnašų (įskaitant ir valstybės, ir savivaldybės įmonių steigimą). Kai steigiama biudžetinė įstaiga, kuriai perduodamas turtas, pirkimo metodas netaikomas.

Pirkimo metodas (2)

Taikant pirkimo metodą:

- nustatoma įsigijimo diena;
- nustatoma subjekto įsigijimo savikaina;
- nustatomas įsigyjamo subjekto turtas ir įsipareigojimai;
- apskaitoje registruojamas prestižas.

Pirkimo metodas (3)

- Įsigijimo diena yra laikoma diena, nuo kurios investuotojui perduodama įsigyjamojo subjekto kontrolė, neatsižvelgiant į tai, ar sandoris yra baigtas.
- Įsigijimo savikaina laikoma sumokėta (mokėtina) pinigų ar jų ekvivalentų suma arba kito perduoto turto ar prisiimtų įsipareigojimų tikroji vertė įsigijimo dieną.
- Su įsigijimo sandoriu susijusios išlaidos apskaitoje yra registruojamos finansinės ir investicinės veiklos sąnaudų sąskaitoje.
- Apskaičiuodamas prestižo vertę, investuotojas įsigytą įsigytojo subjekto turta ir įsipareigojimus, kuriuos įsigyjamasis subjektas turėjo įsigijimo dieną, pripažįsta tik tada, jei:
 - ✓ pagrįstai tikėtina, kad investuotojas iš turto gaus naudos ateityje;
 - ✓ galima patikimai nustatyti jų tikrąją vertę.

Pirkimo metodas (4)

- Investuotojas apskaitoje registruoja tik tokį turtą ir įsipareigojimus, kurie atitinka turto ir įsipareigojimų pripažinimo kriterijus. Jeigu įsigijimo dieną įsigyjamasis subjektas turėjo neapibrėžtųjų įsipareigojimų, jie yra vertinami pagal 18-ojo VSAFAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai, neapibrėžtasis turtas ir poataskaitiniai įvykiai“ nuostatas. Jeigu pagal 18-ojo VSAFAS nuostatas neapibrėžtieji įsipareigojimai atitinka pripažinimo įsipareigojimais kriterijus, jie yra pripažįstami įsipareigojimais ir įvertinami tikraja verte įsigijimo dieną.
- Mažumos dalis susidaro, kai investuotojas kontroliuoja mažiau nei 100 proc. įsigytojo subjekto balsų.

Pavyzdys. Miesto savivaldybės administracija 20X1 m. įsigijo mokymo paslaugas teikiančios viešosios įstaigos dalininko įnašų, suteikiančių 60 proc. balsų. Įsigijimo dieną tikroji viešosios įstaigos turto vertė sudarė 600 000 litų, įsipareigojimų – 200 000 litų, o grynojo turto tikroji vertė – 400 000 litų ($600\ 000 - 200\ 000 = 400\ 000$). 240 000 litų grynojo viešosios įstaigos turto tenka miesto savivaldybės administracijai ($400\ 000 \times 60\ \% = 240\ 000$), o 160 000 litų – mažumos dalis.

Pirkimo metodas (5)

Apskaičiuojant prestižą, įsigytojo subjekto turto ir įsipareigojimų tikroji vertė nustatoma taip:

- ✓ finansinio turto – pagal 17-ojo VSAFAS „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ nuostatas;
- ✓ atsargų - grynoji realizavimo vertė;
- ✓ IMT ir NT įvertinamas rinkos verte. Kai duomenų apie rinkos vertę nėra dėl specifinio įrenginių, įrangos ar NT pobūdžio arba todėl, kad objektai retai parduodami, išskyrus pardavimą kartu su veiklą tęsiančiu subjektu, jie vertinami jų likutine verte atėmus nuvertėjimo nuostolius;
- ✓ finansinių įsipareigojimų – pagal 17-ojo VSAFAS „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ nuostatas;
- ✓ atidėjinių – pagal 18-ojo VSAFAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai, neapibrėžtasis turtas ir poataskaitiniai įvykiai“ nuostatas.

Pirkimo metodas (6)

✓ **Atskirose FA** investicijoms į asocijuotuosius ir kontroliuojamus ne VSS taikomas **nuosavybės metodas**, todėl prestižas atskirai neišskiriamas, o rodomas tame pačiame straipsnyje kaip ir investicijos į asocijuotuosius ir kontroliuojamus subjektus.

✓ **Konsoliduotosiose FA** prestižas, atsiradęs įsigyjant asocijuotąjį ar kontroliuojamą ne VSS, rodomas tame pačiame straipsnyje kaip ir investicija į asocijuotąjį ar kontroliuojamą subjektą.

✓ Įsigyto subjekto tikraja verte įvertinto grynojo turto dalis, viršijanti investuotojo už jį sumokėtą sumą, yra pripažįstama **neigiamu prestižu**. Neigiamas prestižas įsigijimo momentu yra pripažįstamas investuotojo finansinės ir investicinės veiklos pajamomis.

Investicijos į asocijuotuosius subjektus

Investicijos į nuosavybės vertybinius popierius laikomos **investicijomis į asocijuotuosius subjektus**, jeigu VSS po investicijos įsigijimo daro reikšmingą poveikį įsigytajam subjektui:

✓ jeigu VSS tiesiogiai ar netiesiogiai per kontroliuojamus subjektus turi subjekto, į kurį investuota, nuosavybės vertybinių popierių, suteikiančių **20 proc. ar daugiau balsų** subjekto visuotiniame akcininkų (dalininkų) susirinkime, laikoma, kad investuotojo poveikis reikšmingas. Ir atvirkščiai, jeigu VSS tiesiogiai ar netiesiogiai per kontroliuojamus subjektus turi subjekto, į kurį investuota, nuosavybės vertybinių popierių, suteikiančių **mažiau nei 20 proc. balsų** subjekto visuotiniame akcininkų (dalininkų) susirinkime, laikoma, kad investuotojas nedaro reikšmingo poveikio, nebent galima aiškiai įrodyti, kad yra kitaip, kaip nustatyta šiame standarte;

✓ sąlyga turėti nuosavybės vertybinių popierių, suteikiančių daugiau nei 20 proc. balsų subjekto visuotiniame akcininkų (dalininkų) susirinkime, nėra privaloma reikšmingam poveikiui atsirasti. Vertinant, ar investuotojas turi teisę daryti reikšmingą poveikį, reikia atsižvelgti ir į šiuos papildomus kriterijus:

- galimybę atstovauti subjekto, į kuri investuota, valdyboje ir (arba) stebėtojų taryboje;
- dalyvavimą nustatant veiklos politiką;
- reikšmingus sandorius tarp investuotojo ir subjekto, į kurį investuota;
- dalyvavimą, skiriant vadovaujančius darbuotojus.

Investicijos į asocijuotuosius subjektus (2)

- ✓ Investicijos į asocijuotuosius subjektus atskirose ir konsoliduotose finansinėse ataskaitose yra rodomos taikant nuosavybės metodą;
- ✓ Investicijų į asocijuotuosius subjektus nuvertėjimas vertinamas ir apskaitoje registruojamas remiantis 17-ojo VSAFAS „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ nuostatomis, taikomomis finansinio turto, kuris neregistruojamas tikraja verte todėl, kad jo tikrosios vertės negalima patikimai nustatyti, nuvertėjimui.

Investicijos į asocijuotuosius subjektus (3)

✓ Kai keli VSS kartu tiesiogiai ar netiesiogiai įgyvendina valstybės ar savivaldybės dalininko teises į tą patį asocijuotąjį subjektą, investicijos į tokį asocijuotąjį subjektą įtraukiamos į šių VSS finansines ataskaitas taikant nuosavybės metodą, kiekvienam šiam VSS tenkančiai daliai.

Pavyzdys: 20X8 m. gruodžio 31 d. Finansų ministerija turi 12 % UAB „A“ akcijų, miesto savivaldybės administracija – 12 % UAB „A“ akcijų (t. y. Finansų ministerijai ir miesto savivaldybės administracijai kartu tiesiogiai priklauso 24 % UAB „A“ akcijų, todėl UAB „A“ yra asocijuotasis subjektas nacionaliniu lygmeniu). Finansų ministerija ir miesto savivaldybės administracija, rengdamos 20X8 m. gruodžio 31 d. atskiras finansines ataskaitas, pritaikys nuosavybės metodą investicijai į UAB „A“ (Finansų ministerija – 12 % daliai ir miesto savivaldybės administracija – 12 % daliai).

Nuosavybės metodas

- ✓ Investicijos, užregistruotos nuosavybės metodu, finansinėse ataskaitose turi būti priskirtos prie ilgalaikio finansinio turto.
- ✓ Nuosavybės metodas pradedamas taikyti nuo tos dienos, kai subjektas, į kurį investuota, tampa asocijuotuoju subjektu.
- ✓ Investicijos pirminio pripažinimo metu apskaitoje registruojamos įsigijimo savikaina, išskyrus atvejį, nurodytą baigiamosiose nuostatose.
- ✓ Balansinė investicijų į asocijuotuosius subjektus vertė paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną taikant nuosavybės metodą yra apskaičiuojama taip:

$$IV = IS + PD + GTD - PA - N, \text{ kur}$$

IV – investicijų į asocijuotuosius subjektus balansinė vertė;

IS – investicijų įsigijimo savikaina;

PD – asocijuotojo subjekto grynojo paviršio ar deficito (grynojo pelno ar nuostolio) dalis, po įsigijimo tenkanti investuotojui;

GTD – asocijuotojo subjekto grynojo turto po įsigijimo dalis, susijusi su tiesiogiai grynojo turto (nuosavo kapitalo) sąskaitose užregistruotomis operacijomis, tenkanti investuotojui;

PA – prestižo amortizacijos suma;

N – investicijų į asocijuotąjį subjektą ir prestižo nuvertėjimo suma.

Nuosavybės metodas (2)

- ✓ Atskirose ir konsoliduotose finansinėse ataskaitose VSS gautos išmokos iš asocijuotojo subjekto, pavyzdžiui, dividendai, mažina investicijos balansinę vertę.
- ✓ Nerealizuotas grynasis perviršis ar deficitas, susidarantis iš atskirų sandorių tarp VSS ir asocijuotojo subjekto, eliminuojamas atsižvelgiant į VSS tenkančios asocijuotojo subjekto dalies dydį.

Pavyzdys: 20X2 metais miesto savivaldybės administracija įsigijo bendrovės akcijų, suteikiančių 25 proc. balsų visuotiniame bendrovės acnininkų susirinkime. Investicijų į asocijuotąją bendrovę apskaitai taikomas nuosavybės metodas. 20X3 metais asocijuotoji bendrovė pardavė savivaldybei prekių už 40 000 litų ir iš to uždirbo 10 000 litų grynojo perviršio. 40 proc., t. y. už 16 000 litų iš asocijuotosios bendrovės įsigytų prekių 20X3 m. gruodžio 31 d. nebuvo miesto savivaldybės administracijos sunaudota ar perparduota. Asocijuotosios bendrovės 20X3 m. grynasis perviršis (grynasis pelnas) sudarė 50 000 litų. Bendras nerealizuotasis tarpusavio sandorių grynasis perviršis sudaro 4 000 litų ($10\,000 \times 40\% = 4\,000$), o investuotojui (miesto savivaldybės administracijai) tenkanti dalis – 1 000 litų ($4\,000 \times 25\% = 1\,000$). Taikant nuosavybės metodą, savivaldybės administracijos finansinėse ataskaitose yra rodoma 11 500 litų ($50\,000 \times 25\% - 1\,000 = 11\,500$) investicijų į asocijuotuosius subjektus vertės padidėjimo suma ir ta pačia suma asocijuotųjų subjektų rezultato (nuosavybės metodo įtakos straipsnis) padidėjimas.

Nuosavybės metodas (3)

- ✓ Jei taikant nuosavybės metodą asocijuotojo subjekto grynujų nuostolių dalis, tenkanti VSS, viršija VSS balansinę investicijos į šį subjektą vertę, VSS pripažįsta nuostolių sumą, lygią savo investicijų vertei. Tokiu atveju investicijos FA rodomos nuline verte. Tik tuomet, jei VSS įsipareigoja iš dalies padengti asocijuotojo subjekto nuostolius ar prisiima kitų įsipareigojimų, o investicijų į asocijuotąjį subjektą vertė jau lygi nuliui, apskaitoje užregistruojamas įsipareigojimas. Jei įsipareigojimo padengti nuostolius ir kitų įsipareigojimų nėra, nuostoliai, viršijantys investicijų vertę, registruojami nebalansinėse sąskaitose.
- ✓ Kai asocijuotojo subjekto veikla tampa pelninga, investuotojas pradeda rodyti jam tenkančią pelno dalį tik padengęs nebalansinėse sąskaitose užregistruotus nuostolius.

Informacijos pateikimas finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte

- Informacija apie kiekvieną ataskaitinio laikotarpio jungimą turi būti pateikta pagal šio standarto priede nustatytą formą.
- VSS žemesniojo lygio konsoliduotų finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte apie asocijuotuosius subjektus, be 6-ajame VSAFAS „Finansinių ataskaitų aiškinamasis raštas“ nurodytos informacijos, teikia šią informaciją (jei VSS neturi kontroliuojamų subjektų, tuomet informacija pateikiama atskirų finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte):
 - asocijuotojo subjekto paskutinė ataskaitinio laikotarpio diena, kai jų pateikimo diena ar ataskaitinis laikotarpis skiriasi nuo VSS finansinių ataskaitų dienos ar ataskaitinio laikotarpio, taip pat priežastis, kodėl nustatyta skirtinga diena ar skirtingas laikotarpis;
 - asocijuotojo subjekto taikomi apskaitos standartai;
 - nebalansinėse sąskaitose registruota nepripažinta asocijuotojo subjekto nuostolių dalis (tiek ataskaitinio laikotarpio, tiek sukaupta), jei VSS nustoja pripažinti jam priklausančią asocijuotojo subjekto nuostolių dalį, taikydamas nuosavybės metodą.

Baigiamosios nuostatos

- VSS, taikydamas šį standartą pirmą kartą, investicijų į asocijuotuosius subjektus balansines vertes atskirose finansinėse ataskaitose prilygina asocijuotojo subjekto nuosavo kapitalo dalies, tenkančios VSS, dydžiui.
- Taikant šį standartą pirmą kartą, investicijų į asocijuotuosius subjektus balansinių verčių, įvertintų pagal šio standarto nuostatas, suma, atsižvelgiant į investicijos finansavimo šaltinį, apskaitoje registruojama grynojo turto arba finansavimo sumų sąskaitose.