

**19-asis TVSAS – ATIDĖJINIAI, NEAPIBRĖŽTIEJI
ĮSIPAREIGOJIMAI IR NEAPIBRĖŽTASIS TURTAŠ**

Oficialus pareiškimas

Šis tarptautinis viešojo sektoriaus apskaitos standartas (TVSAS) parengtas pagal Tarptautinių apskaitos standartų komiteto (TASK) išleistą 37-ąjį tarptautinį apskaitos standartą (TAS) „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“ (1998 m.). Tarptautinė apskaitos standartų valdyba (TASV) ir Tarptautinis apskaitos standartų komiteto fondas (TASKF) buvo įsteigti 2001 metais, ir jie pakeitė TASK. Tarptautiniai apskaitos standartai (TAS), kuriuos išleido TASK, galioja iki TASV juos patikslina ar panaikina. TASV leidimu šiame Tarptautinių buhalterijų federacijos viešojo sektoriaus komiteto leidinyje pateikiamos 37-ojo TAS ištraukos.

Patvirtintas Tarptautinių apskaitos standartų (TAS) tekstas yra tas, kurį TAST išleido anglų kalba. Jo kopijas galima įgyti tiesiogiai iš TASV Leidybos skyriaus, adresu: *7th floor, 166 Fleet Street, London EC4A 2DY, United Kingdom.*

El.paštas: publications@iasb.org.uk

Interneto svetainė: <http://www.iasb.org.uk>

TAS, TAS projektų ir kitų TASK ir TAST leidinių autorių teisės priklauso TASKF.

Sutrumpinimai „TAS“, „TAST“, „TASK“, „TASKF“ ir pavadinimas „Tarptautiniai apskaitos standartai“ yra TASKF prekių ženklai ir negali būti naudojami be TASKF sutikimo.

**19-asis TVSAS – ATIDĖJINIAI, NEAPIBRĖŽTIEJI ĮSIPAREIGOJIMAI
IR NEAPIBRĖŽTASIS TURTAS**

	Paragrafai
Tikslas	
Taikymas.....	1–17
Socialinė nauda.....	7–11
Kitos standarto taikymo išimtys.....	12–17
Apibrėžimai.....	18–21
Atidėjiniai ir kiti įsipareigojimai.....	19
Ryšys tarp atidėjinių ir neapibrėžtųjų įsipareigojimų.....	20–21
Pripažinimas.....	22–43
Atidėjiniai.....	22–34
Dabartinis įsipareigojimas.....	23–24
Praeities ūkinis įvykis.....	25–30
Galimas ekonominę naudą ar paslaugas teikiančių išteklių panaudojimas.....	31–32
Patikimas įsipareigojimo įvertinimas.....	33–34
Neapibrėžtieji įsipareigojimai.....	35–38
Neapibrėžtasis turtas.....	39–43
Vertinimas.....	44–62
Geriausias įvertinimas.....	44–49
Rizika ir neapibrėžtumai.....	50–52
Dabartinė vertė.....	53–60
Būsimieji ūkiniai įvykiai.....	58–59
Tikėtinas turto perleidimas.....	61–62
Apmokėjimai.....	63–68
Atidėjinių pasikeitimai.....	69–70
Atidėjinių naudojimas.....	71–72
Pripažinimo ir vertinimo taisyklių taikymas.....	73–96
Būsimasis grynasis deficitas iš pagrindinės veiklos.....	73–75
Nuostolingos sutartys.....	76–80
Restruktūrizavimas.....	81–96
Veiklos pardavimas arba perdavimas.....	90–92

19 TVSAS – ATIDĖJINIAI, NEAPIBRĖŽTIEJI ĮSIPAREIGOJIMAI IR NEAPIBRĖŽTASIS TURTAS

Atidėjiniai restruktūrizavimui.....	93–96
Atskleidimas.....	97–109
Pereinamosios nuostatos.....	110–111
Įsigaliojimo data.....	112–113
A priedėlis – Lentelės: atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai, neapibrėžtasis turtas ir apmokėjimai	
B priedėlis – Sprendimų medis	
C priedėlis – Pavyzdžiai: pripažinimas	
D priedėlis – Pavyzdžiai: atskleidimai	
E priedėlis – Pavyzdys: atidėjinio dabartinė vertė	
Palyginimas su 37-uju TAS	

19-asis TVSAS – ATIDĖJINIAI, NEAPIBRĖŽTIEJI ĮSIPAREIGOJIMAI IR NEAPIBRĖŽTASIS TURTA

Juodu kursyvu spausdinami standarto paragrafai turi būti siejami su šviesiu šriftu spausdinamais šio standarto paaiškinimų paragrafais ir su Tarptautinių viešojo sektoriaus apskaitos standartų pratarne. Tarptautiniai viešojo sektoriaus apskaitos standartai netaikomi nereikšmingiems straipsniams.

Tikslas

Šio standarto tikslas – apibūdinti atidėjinius, neapibrėžtuosius įsipareigojimus ir neapibrėžtąjį turtą, nustatyti aplinkybes, kuriomis atidėjiniai turi būti pripažįstami, nurodyti, kaip jie turi būti vertinami ir kokia informacija apie juos turi būti atskleista. Pagal standartą turi būti atskleidžiama atitinkama informacija apie neapibrėžtuosius įsipareigojimus ir neapibrėžtąjį turtą finansinės atskaitomybės aiškinamajame rašte, kad vartotojai galėtų suprasti jų pobūdį, pateikimo laiką ir sumą.

Taikymas

1. Ūkio subjektas, kuris rengia ir pateikia finansinę atskaitomybę kaupimo principu, turi taikyti šį standartą atidėjinių, neapibrėžtųjų įsipareigojimų ar neapibrėžtojo turto apskaitai, išskyrus, kai:

- a) atidėjiniai ir neapibrėžtieji įsipareigojimai susidaro dėl ūkio subjekto teikiamos socialinės naudos, už kurią ūkio subjektas tiesiogiai iš naudos gavėjų negauna atlygio, apytikriai lygaus suteiktų prekių ar paslaugų vertei;*
- b) atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas atsiranda iš finansinių priemonių, apskaitoje parodomų tikrąja verte;*
- c) atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas atsiranda iš tebevykdomų sutarčių, išskyrus atvejus, kai sutartys yra nuostolingos pagal kitas šio paragrafo nuorodas;*

19 TVSAS – ATIDĖJINIAI, NEAPIBRĖŽTIEJI ĮSIPAREIGOJIMAI IR NEAPIBRĖŽTASIS
TURTAŠ

- d) atidėjinius, neapibrėžtuosius įsipareigojimus ir neapibrėžtąjį turtą draudimo ūkio subjektai įgyja iš sutarčių su poliso turėtojais;*
 - e) atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas nagrinėjami kitame tarptautiniame viešojo sektoriaus apskaitos standarte;*
 - f) atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas atsiranda iš pelno mokesčių ar panašių mokesčių; ir*
 - g) atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas atsiranda iš išmokų darbuotojams, išskyrus sutartis su darbuotojais nutraukimo išmokas, kurios susidaro dėl restruktūrizavimo, kaip nurodyta šiame standarte.*
2. Šis standartas taikomas visiems viešojo sektoriaus ūkio subjektams, išskyrus valstybės įmones.
3. Valstybės įmonės (VĮ) turi vadovautis Tarptautiniais apskaitos standartais (TAS), kuriuos išleido Tarptautinis apskaitos standartų komitetas. Viešojo sektoriaus komiteto išleistoje 1-ojoje gairėje „Valstybės įmonių finansinė atskaitomybė“ pažymima, kad TAS tinka visoms verslo įmonėms, neatsižvelgiant į tai, ar jos veikia privačiame, ar viešajame sektoriuje. Todėl 1-ojoje gairėje rekomenduojama, kad VĮ rengtų tokią finansinę atskaitomybę, kuri visais reikšmingais atžvilgiais atitiktų TAS reikalavimus.
4. Šis standartas taikomas finansinėms priemonėms (įskaitant garantijas), kurios neregistruojamos apskaitoje tikrąja verte.
5. Šis standartas taikomas draudimo ūkio subjektų atidėjiniams, neapibrėžtiesiems įsipareigojimams ir neapibrėžtajam turtui, jeigu jie nėra atsiradę iš sutarčių su poliso turėtojais.
6. Šis standartas taikomas atidėjiniams restruktūrizavimui (įskaitant nutraukiamąją veiklą). Kai kuriais atvejais restruktūrizavimas gali atitikti nutraukiamosios veiklos apibrėžimą. Informacijos apie nutraukiamąją veiklą pateikimo nuorodos pateikiamos

35-ajame tarptautiniame apskaitos standarte (TAS) „Nutraukiamoji veikla“¹.

Socialinė nauda

7. Pagal šį standartą, „socialinė nauda“ yra prekės, paslaugos ir kita nauda, kuri suteikiama siekiant įgyvendinti vyriausybės socialinės politikos tikslus. Tokia nauda gali būti:
- a) sveikatos priežiūros, švietimo, apgyvendinimo, transporto ir kitų socialinių paslaugų teikimas visuomenei. Daugeliu atveju tokių paslaugų gavėjas neprivalo mokėti sumos, lygios šių paslaugų vertei; ir
 - b) pašalpos šeimoms, senyvo amžiaus žmonėms, neįgaliesiems, bedarbiams, veteranams ir kitiems. Tai reiškia, kad įvairių lygių valdžia gali finansiškai remti asmenis ir dalį visuomenės, teikdama jų poreikius patenkinančias paslaugas arba papildydama jų pajamas.
8. Daugeliu atvejų įsipareigojimas teikti socialinę naudą atsiranda kaip vyriausybės pasižadėjimas ilgą laiką pagal veiklos tęstinumo principą vykdyti tam tikrą veiklą, kurią vykdant visuomenei teikiamos tam tikros prekės ir paslaugos. Prekių ir paslaugų poreikis, jų pobūdis ir teikimas, siekiant įgyvendinti socialinės politikos įsipareigojimus, dažnai priklausys nuo įvairių demografinių ir socialinių sąlygų, todėl sunku juos nuspėti. Tokia nauda pagal Tarptautinio pinigų fondo Valdymo finansų statistikos sistemą paprastai yra susijusi su „socialinės apsaugos“, „švietimo“ ir „sveikatos priežiūros“ klasifikacijomis ir dažnai reikia atlikti statistinius jų įvertinimus siekiant nustatyti atsirandančio su nauda susijusio įsipareigojimo sumą.

¹ Viešojo sektoriaus komitetas kol kas neišsprendė nutraukiamosios veiklos klausimo, kuris nagrinėjamas atskirame 35-ajame TAS (1998 m.) „Nutraukiamoji veikla“. Pagal 35-ajame TAS pateiktą apibrėžimą, nutraukiamoji veikla yra susijusi su ūkio subjekto komponentu:

a) kai ūkio subjektas pagal atskirą planą:

i) nutraukia iš esmės visą veiklą, parduodamas savo komponentą atskiro sandorio metu, pavyzdžiui, susijusių ūkio subjektų atskyrimas arba komponento nuosavybės teisės atskyrimas ir perdavimas ūkio subjekto savininkams;

ii) nutraukia veiklos dalį, pavyzdžiui, parduodamas komponento turtą ir įvykdydamas įsipareigojimus; arba

iii) sustabdo veiklą dėl atsisakymo ją toliau vykdyti;

b) kai komponentas yra atskira didelė veikla verslo arba geografiniu požiūriu; ir

c) kai komponentas gali būti atskiriamas pagal vykdomą veiklą ir sudarant finansinę atskaitomybę.

19 TVSAS – ATIDĖJINIAI, NEAPIBRĖŽTIEJI ĮSIPAREIGOJIMAI IR NEAPIBRĖŽTASIS TURTAS

9. Kalbant apie atidėjinius ar neapibrėžtumus, atsirandančius teikiant socialinę naudą, kuriems šis standartas netaikomas, naudą teikiantis viešojo sektoriaus ūkio subjektas tiesiogiai iš naudos gavėjų negaus atlygio, kuris būtų apytikriai lygus suteiktų prekių ar paslaugų vertei. Tokia situacija būna tada, kai surenkami su nauda susiję mokesčiai, tačiau nėra tiesioginio ryšio tarp mokesčių ir gautos naudos. Šiame standarte panaikinęs nuorodas dėl tokių atidėjinių ir neapibrėžtumų Komitetas nurodo, kad prieš standarto taikymą reikia papildomai apsvarstyti, kaip nustatyti „įpareigojantį ūkinį įvykį“ ir įvertinti įsipareigojimą. Pavyzdžiui, Komitetas žino, kad yra skirtingų nuomonių, kada atsiranda įpareigojantis ūkinis įvykis, t. y. ar kai asmuo atitinka naudos gavimo kriterijus, ar kitais ankstesniais etapais. Taip pat skirtingai vertinama įsipareigojimo suma, t. y. ji atspindi arba einamojo laikotarpio teises gauti tam tikrą išmoką, arba visos tikėtinos būsimosios naudos dabartinę vertę, nustatytą remiantis statistiniais duomenimis.
10. Kai ūkio subjektas nusprendžia pripažinti atidėjinius tokiems įsipareigojimams, jis turi atskleisti atidėjinių pripažinimo pagrindą ir taikomus vertinimo būdus. Pagal šį standartą ūkio subjektas taip pat turi atskleisti kitą informaciją apie tokius atidėjinius. 1-ajame tarptautiniame viešojo sektoriaus apskaitos standarte (TVSAS) „Finansinės atskaitomybės pateikimas“ pateikiamos nuorodos, susijusios su tokiais klausimais, kurie atskirai nenagrinėjami kituose TVSAS. 1-ajame TVSAS taip pat nustatomi reikalavimai, susiję su apskaitos politikos pasirinkimu ir informacijos apie ją atskleidimu.
11. Kai kuriais atvejais socialinė nauda gali lemti įsipareigojimo atsiradimą, kai:

- a) sumos neapibrėžtumas nedidelis arba neapibrėžtumo nėra; ir
- b) įsipareigojimo įvykdymo laikas yra apibrėžtas.

Todėl pagal šį standartą atidėjinyms tokiam įsipareigojimui įvykdyti nesudaromas. Įsipareigojimai dėl tokios socialinės naudos pripažįstami tada, kai jie atitinka įsipareigojimų pripažinimo kriterijus (taip pat pagal 19 paragrafą). Pavyzdžiui,

19 TVSAS – ATIDĖJINIAI, NEAPIBRĖŽTIEJI ĮSIPAREIGOJIMAI IR NEAPIBRĖŽTASIS TURTAS

laikotarpio pabaigoje sukaupta suma, kuri pagal sutartį ar teisės aktus turėtų būti išmokėta iš sudarytų atidėjinių esamiems naudos gavėjams kaip senatvės ar neįgalumo pensijos.

Kitos standarto taikymo išimtys

12. Šis standartas netaikomas tebevykdomoms sutartims, nebent tokios sutartys yra nuostolingos. Sutartims dėl socialinės naudos teikimo, kurias sudarant tikimasi, kad ūkio subjektas tiesiogiai iš naudos gavėjų negaus atlygio, apytikriai lygaus suteiktų prekių ir paslaugų vertei, šis standartas netaikomas.

13. Jei kitas tarptautinis viešojo sektoriaus apskaitos standartas nagrinėja konkrečius atidėjinių, neapibrėžtųjų įsipareigojimų ir neapibrėžtojo turto atvejus, ūkio subjektas vietoj šio standarto taiko tą standartą. Pavyzdžiui, tam tikri atidėjinių atvejai taip pat nagrinėjami standartuose, skirtuose:
 - a) statybos sutartims (žr. 11-ąjį tarptautinį viešojo sektoriaus apskaitos standartą (TVSAS) „Statybos sutartys“); ir
 - b) nuomai (žr. 13-ąjį tarptautinį viešojo sektoriaus apskaitos standartą (TVSAS) „Nuoma“). Tačiau kadangi 13-ajame TVSAS nėra jokių konkrečių reikalavimų dėl veiklos nuomos, kuri tampa nuostolinga, tokiais atvejais taikomas šis standartas.

14. Šis standartas netaikomas pelno mokesčių atidėjiniams ar panašioms pelno mokesčių ekvivalentams (pelno mokesčių apskaitos nuorodos pateikiamos 12-ajame TAS „Pelno mokesčiai“). Taip pat šis standartas netaikomas atidėjiniams darbuotojų išmokoms (darbuotojų išmokų apskaitos nuorodos pateikiamos 19-ajame TAS „Išmokos darbuotojams“).

15. Kai kurios sumos, laikomos atidėjiniomis, gali būti susijusios su pajamų pripažinimu, pavyzdžiui, kai ūkio subjektas teikia garantijas už mokesčius. Šis standartas nenagrinėja pajamų pripažinimo. 9-ajame tarptautiniame viešojo sektoriaus apskaitos standarte (TVSAS) „Mainų sandorių pajamos“ nurodytos aplinkybės, kuriomis pripažįstamos mainų sandorių pajamos, ir pripažinimo kriterijų praktinis taikymas. Šis standartas nepakeičia 9-ojo TVSAS reikalavimų.

16. Šiame standarte atidėjiniai apibūdinami kaip neapibrėžto laiko arba sumos įsipareigojimai. Kai kuriose šalyse sąvoka „atidėjinys“ pateikiama ir siejama su tokiais straipsniais, kaip nusidėvėjimas, turto vertės sumažėjimas ir abejotinos skolos, kurie patikslina turto balansinę vertę ir šiame standarte nenagrinėjami.
17. Kituose tarptautiniuose viešojo sektoriaus apskaitos standartuose tiksliai apibrėžiama, kurios išlaidos pateikiamos kaip turtas, o kurios – kaip sąnaudos. Šie klausimai nenagrinėjami šiame standarte. Todėl šis standartas nei draudžia, nei reikalauja kapitalizuoti išlaidas, pripažįstamas sudarius atidėjinį.

Apibrėžimai

18. Šiame standarte vartojamos sąvokos:

Konstruktivus įsipareigojimas – įsipareigojimas, atsirandantis dėl ūkio subjekto veiksmų, kai:

- a) pagal nustatytą modelį remdamasis praeities praktika, paskelbta tvarka ar pakankamai tiksliai suformuluotais teiginiais ūkio subjektas parodė kitoms šalims, kad jis prisiima tam tikrus įsipareigojimus; ir
- b) jį prisiėmęs ūkio subjektas paskatina kitas šalis tikėti, kad jis vykdys šiuos įsipareigojimus.

Neapibrėžtasis turtas – dėl praeities ūkinių įvykių galintis atsirasti turtas, kurio buvimas bus patvirtintas tikrai įvykus arba neįvykus vienam ar daugiau nevisiškai ūkio subjekto kontroliuojamų neapibrėžtų būsimųjų ūkinių įvykių.

Neapibrėžtasis įsipareigojimas:

- a) dėl praeities ūkinių įvykių galintis atsirasti įsipareigojimas, kurio buvimas bus patvirtintas tikrai įvykus arba neįvykus vienam ar daugiau nevisiškai ūkio subjekto kontroliuojamų neapibrėžtų būsimųjų ūkinių įvykių; arba
- b) dabartinis įsipareigojimas, atsirandantis dėl praeities ūkinių įvykių, bet nepripažįstamas, kadangi:
 - i) nėra tikėtina, kad įsipareigojimams įvykdyti bus sunaudoti ekonominę naudą ar paslaugas teikiantys ištekliai; arba

ii) įsipareigojimo suma negali būti pakankamai patikimai nustatyta.

Tebevykdomos sutartys – sutartys, kai nė viena šalis nebaigė vykdyti savo įsipareigojimų arba abi šalys iš dalies įvykdė savo įsipareigojimus iki vienodo lygio.

Teisinis įsipareigojimas – įsipareigojimas, atsirandantis dėl:

- a) sutarties (dėl nustatytų arba numanomų sąlygų);*
- b) teisės aktų reikalavimų; arba*
- c) kitų teisinių veikslių.*

Įsipareigojimai – dėl praeities ūkinių įvykių atsiradę dabartiniai ūkio subjekto įsipareigojimai, kuriuos vykdydamas ūkio subjektas, tikėtina, turės naudoti savo turimus ir būsimus ekonominę naudą ar paslaugas teikiančius išteklius.

Įpareigojantis ūkinis įvykis – teisinį arba konstruktyvų įsipareigojimą sukuriantis ūkinis įvykis, kai ūkio subjektas neturi jokio kito pasirinkimo kaip tik padengti šį įsipareigojimą.

Nuostolinga sutartis – turto ar paslaugų mainų sutartis, pagal kurią neišvengiamos sutarties įsipareigojimų vykdymo išlaidos viršija šios sutarties ekonominę naudą ar paslaugų vertę.

Atidėjinys – neapibrėžto laiko arba sumos įsipareigojimas.

Restruktūrizavimas – vadovybės suplanuota ir kontroliuojama programa ir reikšmingi pakeitimai, atliekami:

- a) keičiant ūkio subjekto veiklos mastą; arba*
- b) keičiant tos veiklos vykdymo būdą.*

Atidėjiniai ir kiti įsipareigojimai

19. Atidėjiniai gali būti išskirti iš kitų įsipareigojimų, tokių kaip mokėtinos skolos arba sukauptos sumos, kadangi neaišku, kokios būsimųjų išlaidų sumos ir kiek laiko prireiks jiems įvykdyti. Palyginkite:

19 TVSAS – ATIDĖJINIAI, NEAPIBRĖŽTIEJI ĮSIPAREIGOJIMAI IR NEAPIBRĖŽTASIS TURTAS

- a) mokėtinos sumos – įsipareigojimai sumokėti už gautas prekes ar suteiktas paslaugas, už kurias buvo išrašytos sąskaitos arba buvo tiesiogiai susitarta su tiekėju (taip pat mokėtinos sumos kaip socialinė nauda, kai dėl konkrečių sumų susitariama oficialiai); ir
- b) sukauptos sumos – įsipareigojimai sumokėti už gautas prekes ir suteiktas paslaugas, už kurias dar nebuvo sumokėta, kurių sąskaitos nebuvo išrašytos ir nebuvo tiesiogiai susitarta su tiekėju, įskaitant darbuotojams priklausančias sumas (pavyzdžiui, sumos, susijusios su sukauptais mokėjimais už atostogas). Nors kartais būtina įvertinti sukauptų sumų kiekį ar laiką, tačiau netikrumas paprastai yra daug mažesnis nei atidėjinių atveju.

Sukauptos sumos dažnai pateikiamos kaip mokėtinos sumos ir kitokių skolų dalis, o atidėjiniai pateikiami atskirai.

Ryšys tarp atidėjinių ir neapibrėžtųjų įsipareigojimų

20. Paprastai visi atidėjiniai yra neapibrėžti, kadangi neapibrėžtas jų laikas arba suma. Tačiau šiame standarte sąvoka „neapibrėžtasis“ vartojama įsipareigojimams ir turtui, kurie nepripažįstami, kadangi jų buvimas gali pasitvirtinti tik įvykus arba neįvykus vienam ar daugiau neapibrėžtų būsimųjų ūkinių įvykių, kuriuos ūkio subjektas nevisiškai kontroliuoja. Be to, sąvoka „neapibrėžtasis įsipareigojimas“ pateikiama siekiant apibūdinti įsipareigojimus, kurie neatitinka pripažinimo kriterijų.

21. Šiame standarte atskiriami:

- a) atidėjiniai, kurie pripažįstami įsipareigojimais (darant prielaidą, kad galima patikimai juos įvertinti), kadangi tai yra dabartiniai įsipareigojimai ir tikėtina, kad reikės naudoti ekonominę naudą ar paslaugas teikiančius išteklius norint padengti įsipareigojimus; ir
- b) neapibrėžtieji įsipareigojimai, kurie nepripažįstami įsipareigojimais, kadangi jie yra:
 - i) galimi įsipareigojimai, nes taip pat turi būti patvirtinta, ar ūkio subjektas turi dabartinių įsipareigojimų, dėl kurių reikės naudoti ekonominę naudą ar

paslaugas teikiančius išteklius; arba

- ii) dabartiniai įsipareigojimai, kurie neatitinka šiame standarte nustatytų pripažinimo kriterijų (kadangi arba nesitikima, kad reikės naudoti ekonominę naudą ar paslaugas teikiančius išteklius įsipareigojimui padengti, arba negalima pakankamai patikimai įvertinti įsipareigojimo sumos).

Pripažinimas

Atidėjiniai

22. Atidėjinys turi būti pripažįstamas, kai:

- a) ūkio subjektas turi dabartinį įsipareigojimą (teisinį arba konstruktyvų) dėl praeities ūkinio įvykio;*
- b) tikėtina, kad ekonominę naudą ar paslaugas teikiančius išteklius reikės naudoti įsipareigojimui padengti; ir*
- c) gali būti pakankamai tiksliai įvertinta įsipareigojimų suma.*

Jei nepatenkinamos šios sąlygos, nepripažįstami jokie atidėjiniai.

Dabartinis įsipareigojimas

23. Kartais neaišku, ar apskritai yra dabartinis įsipareigojimas. Tokiais atvejais manoma, kad dėl praeities ūkinio įvykio atsirado dabartinis įsipareigojimas, jei patikrinus visus gautus įrodymus labiau tikėtina, kad atskaitomybės datą šis įsipareigojimas yra.

24. Beveik visada aišku, ar dėl praeities ūkinio įvykio atsiranda dabartinis įsipareigojimas. Retkarčiais, pavyzdžiui, teismo byloje, gali būti svarstoma, ar tikrai buvo ūkinis įvykis arba ar dėl jo atsirado dabartinis įsipareigojimas. Tokiu atveju ūkio subjektas sprendžia, ar yra dabartinis įsipareigojimas atskaitomybės datą, atsižvelgdamas į visus gautus įrodymus, įskaitant, pavyzdžiui, ekspertų nuomonę. Svarstomus įrodymus papildo visi ūkiniai įvykiai po atskaitomybės datos. Remdamasis šiais įrodymais:

19 TVSAS – ATIDĖJINIAI, NEAPIBRĖŽTIEJI ĮSIPAREIGOJIMAI IR NEAPIBRĖŽTASIS TURTAS

- a) ūkio subjektas pripažįsta atidėjinį, kai labiau tikėtina, kad atskaitomybės datą dabartinis įsipareigojimas yra (jei tenkinami pripažinimo kriterijai); ir
- b) ūkio subjektas atskleidžia neapibrėžtąjį įsipareigojimą, kai labiau tikėtina, kad jokio dabartinio įsipareigojimo atskaitomybės datą nėra, nebent ekonominę naudą ar paslaugas teikiančių išteklių naudojimo tikimybė yra maža (žr. 100 paragrafą).

Praeities ūkinis įvykis

25. Praeities ūkinis įvykis, dėl kurio atsiranda dabartinis įsipareigojimas, vadinamas įpareigojančiu ūkiniu įvykiu. Kad ūkinis įvykis būtų įpareigojantis, būtina, kad ūkio subjektas neturėtų kito pasirinkimo kaip tik padengti dėl to ūkinio įvykio atsiradusį įsipareigojimą. Taip yra tik tokiu atveju, kai:

- a) padengti įsipareigojimą gali būti privaloma pagal įstatymą; arba
- b) kai yra konstruktyvus įsipareigojimas ir kai ūkinis įvykis (kuris gali būti ūkio subjekto veiksmas) sukuria pagrįstus trečiųjų šalių lūkesčius, kad ūkio subjektas vykdys savo įsipareigojimą.

26. Finansinėje atskaitomybėje parodoma ūkio subjekto finansinė būklė ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, o ne galima jo būklė ateityje. Todėl jokie atidėjiniai nepripažįstami išlaidomis, kurios bus patiriamos tęsiant ūkio subjekto vykdomą veiklą ateityje. Vieninteliai ūkio subjekto finansinės būklės ataskaitoje pripažįstami įsipareigojimai yra tie, kurie turimi atskaitomybės datą.

27. Atidėjiniais pripažįstami tik tie įsipareigojimai, kurie atsiranda dėl praeities ūkinių įvykių ir kurie nepriklauso nuo ūkio subjekto veiksmų ateityje (pvz., nuo būsimo jo veiklos plėtojimo). Tokių įsipareigojimų pavyzdys gali būti baudos arba aplinkos sutvarkymo išlaidos, jeigu jai buvo padaryta žala; ir vienu, ir kitu atveju padengiant įsipareigojimą bus naudojami ekonominę naudą arba paslaugas teikiantys išteklių, nepaisant būsimo viešojo sektoriaus ūkio subjekto veiksmų. Panašiai viešojo sektoriaus ūkio subjektas pripažįsta atidėjinį atominės elektrinės sustabdymo sąnaudoms dėl apsaugos įrenginių arba dėl vyriausybei priklausančios atominės

Jėgainės sustabdymo išlaidų, tokią sumą, kokios reikia, kad tas viešojo sektoriaus ūkio subjektas įvykdytų įsipareigojimą atlyginti padarytą žalą (17-asis TVSAS „Ilgalaikis materialusis turtas“ taikomas tokiems straipsniams, kaip išmontavimo ir sklypo sutvarkymo išlaidas, kurios įtraukiamos į turto savikainą). Ir atvirkščiai, dėl teisinių reikalavimų, rinkėjų spaudimo ar noro parodyti vadovavimą visuomenei viešojo sektoriaus ūkio subjektas gali ketinti arba privalėti patirti išlaidų, kad galėtų veikti tam tikru būdu ateityje. Pavyzdžiui, kai viešojo sektoriaus ūkio subjektas nusprendžia naudoti dujų išmetimo valymo įrengimus tam tikrose transporto priemonėse arba vyriausybė nusprendžia instaliuoti valymo įrengimus, kurie apsaugos darbuotojus nuo tam tikrų chemikalų skleidžiamų dūmų. Kadangi ūkio subjektai gali savo būsimais veiksmais išvengti išlaidų ateityje, pavyzdžiui, pakeisdami veiklos metodus, jie neturi dabartinio įsipareigojimo dėl būsimųjų išlaidų ir joks atidėjinytis nepripažįstamas.

28. Įsipareigojimas visada yra susijęs su kita šalimi, kuriai yra įsipareigota. Tačiau nebūtinai turi būti nustatyta tos šalies, kuriai yra įsipareigota, tapatybė, pavyzdžiui, gali būti įsipareigota visai visuomenei. Tai, kad įsipareigojimas visada yra įsipareigojimas kitai šaliai, reiškia, kad ūkio subjekto vadovybės, vyriausybės institucijos ar kontroliuojančiojo ūkio subjekto sprendimas nesudaro konstruktyvaus įsipareigojimo atskaitomybės data, nebent prieš atskaitomybės data apie jį buvo pranešta suinteresuotoms šalims siekiant įtikinti, jog ūkio subjektas vykdys savo įsipareigojimus.
29. Ūkinis įvykis, dėl kurio neatsiranda įsipareigojimo iš karto, gali sudaryti sąlygas jam atsirasti vėliau, nes dėl įstatymų pakeitimų arba dėl ūkio subjekto veiksmų (pavyzdžiui, pakankamai išskirtinė vieša atskaitomybė) atsiranda konstruktyvus įsipareigojimas. Pavyzdžiui, kai vyriausybė agentūra padaro žalą aplinkai, ji gali neturėti jokio įsipareigojimo pašalinti padarinius. Tačiau padarytoji žala tampa įpareigojančiu ūkiniu įvykiu, kai naujas įstatymas reikalauja ją atlyginti arba kai kontroliuojanti vyriausybė ar atskira agentūra viešai prisiima atsakomybę atlyginti žalą tokiu būdu, kuris sudaro konstruktyvų įsipareigojimą.
30. Kai naujas įstatymas dar tebesvarstomas, įsipareigojimas atsiranda tik tada, kai yra faktiškai aišku, kad jis bus priimtas toks, o ne toliau svarstomas. Šiame standarte toks įsipareigojimas aiškinamas kaip teisinis įsipareigojimas. Tačiau įstatymo priėmimo

aplinkybių skirtumai neleidžia išskirti kurio nors vieno konkretaus ūkinio įvykio, kuris įrodytų, kad įstatymas bus tikrai priimtas. Daugeliu atveju sudėtinga spręsti, ar pasiūlytas naujas įstatymas iš esmės bus priimtas ir toliau nesvarstomas, todėl tik išgaliojus naujam įstatymui turi būti sprendžiama, ar prisiimti įsipareigojimą.

Galimas ekonominę naudą ar paslaugas teikiančių išteklių panaudojimas

31. Kad įsipareigojimas atitiktų pripažinimo kriterijus, turi būti ne tik dabartinis įsipareigojimas, bet ir galimybė padengti įsipareigojimą ekonominę naudą ar paslaugas teikiančiais ištekliais. Šiame standarte išteklių panaudojimas arba kitoks ūkinis įvykis laikomas tikėtiniu, jei labiau tikėtina, kad jis įvyks, t. y. jei tikimybė, kad tas ūkinis įvykis bus, yra didesnė nei tikimybė, kad jo nebus. Kai nėra tikėtina, kad dabartinis įsipareigojimas yra, ūkio subjektas atskleidžia neapibrėžtąjį įsipareigojimą, nebent ekonominę naudą ar paslaugas teikiančių išteklių panaudojimo tikimybė yra maža (žr. 100 paragrafą).

32. Kai yra keletas panašių įsipareigojimų (pvz., vyriausybės įsipareigojimas sumokėti kompensaciją asmenims, kurių kraujas buvo užkrėstas valstybinėje ligoninėje), tikimybė, kad bus reikalingos išmokos įsipareigojimui padengti, nustatoma atsižvelgiant į visą įsipareigojimų grupę. Nors išmokų tikimybė vienam straipsniui apmokėti gali būti maža, visai gali būti įmanoma, kad jų reikės norint padengti visą įsipareigojimų grupę. Tokiu atveju atidėjinytis pripažįstamas (jei jis atitinka kitus pripažinimo kriterijus).

Patikimas įsipareigojimo vertinimas

33. Įvertinimų atlikimas yra pagrindinė finansinės atskaitomybės sudarymo dalis ir padidina jos patikimumą. Tai ypač teisinga atidėjinių atveju, kurie dėl savo pobūdžio yra daug nepastovesni už daugelį kitų turto ar įsipareigojimų straipsnių. Išskyrus labai retus atvejus, ūkio subjektas gali apibrėžti galimų išmokų ribas, ir todėl jis gali atlikti įsipareigojimo įvertinimą, kuris būtų pakankamai patikimas pripažįstant atidėjinių.

34. Ypač retais atvejais negalima patikimai įvertinti įsipareigojimų, todėl tokie įsipareigojimai nepripažįstami. Toks įsipareigojimas atskleidžiamas kaip neapibrėžtasis įsipareigojimas (žr. 100 paragrafą).

Neapibrėžtieji įsipareigojimai

35. Ūkio subjektas neturėtų pripažinti neapibrėžto įsipareigojimo.

36. Neapibrėžtasis įsipareigojimas atskleidžiamas taip, kaip nurodyta 100 paragrafe, nebent ekonominę naudą ar paslaugas teikiančių išteklių panaudojimo tikimybė yra maža.

37. Kai ūkio subjektas bendrai ir atskirai yra atsakingas už įsipareigojimą, įsipareigojimo dalis, kurią turėtų prisiimti kitos šalys, pateikiama kaip neapibrėžtasis įsipareigojimas. Pavyzdžiui, esant jungtinės sutarties subjekto įsipareigojimui, įsipareigojimo dalis, kurią turi įvykdyti kitas jungtinės sutarties subjekto dalyvis, pateikiama kaip neapibrėžtasis įsipareigojimas. Ūkio subjektas pripažįsta atidėjinį daliai įsipareigojimo, kuriam padengti tikriausiai prireiks panaudoti ekonominę naudą ar paslaugas teikiančius išteklius, išskyrus ypač retus atvejus, kai įsipareigojimo negalima patikimai įvertinti.

38. Neapibrėžtieji įsipareigojimai gali plėtotis iš pradžių nenumatytu būdu. Todėl jie vertinami nuolat, siekiant nustatyti, ar galima tikėtis, kad reikės naudoti ekonominę naudą ar paslaugas teikiančius išteklius. Jei paaiškėja, kad būsimąją ekonominę naudą ar paslaugas teikiantys ištekliai bus reikalingi straipsniui, kuris anksčiau buvo vertinamas kaip neapibrėžtasis įsipareigojimas, padengti, atidėjinys pripažįstamas laikotarpiu, kuriuo tikimybė pasikeičia, finansinėje atskaitomybėje (išskyrus ypač retus atvejus, kai jo negalima patikimai įvertinti). Pavyzdžiui, vietinė vyriausybė pažeidė aplinkos apsaugos įstatymą, tačiau neaišku, ar aplinkai buvo padaryta žala. Kai vėliau paaiškėja, kad žala buvo padaryta ir būtina pašalinti padarinius, ūkio subjektas pripažins atidėjinį, nes tokiu atveju reikės panaudoti ekonominę naudą teikiančius išteklius.

Neapibrėžtasis turtas

39. Ūkio subjektas neturėtų pripažinti neapibrėžto turto.

40. Neapibrėžtasis turtas paprastai atsiranda iš neplanuotų arba kitų netikėtų ūkinių įvykių, kuriuos ūkio subjektas ne visiškai kontroliuoja ir dėl kurių jis gali gauti

19 TVSAS – ATIDĖJINIAI, NEAPIBRĖŽTIEJI ĮSIPAREIGOJIMAI IR NEAPIBRĖŽTASIS TURTAS

ekonominės naudos ar paslaugų. Pavyzdžiui, ūkio subjektas teismui pateikė ieškinį, kurio sprendimas yra neaiškus.

41. Neapibrėžtasis turtas nepripažįstamas finansinėje atskaitomybėje, kadangi dėl to gali būti pripažintos pajamos, kurios niekada nebus gautos. Tačiau, kai iš esmės yra tikra, kad pajamos bus gautos, turtas nėra neapibrėžtas ir jį būtina pripažinti.
42. Informacija apie neapibrėžtąjį turtą atskleidžiama pagal 105 paragrafą, kai tikimasi gauti ekonominės naudos ar paslaugų.
43. Neapibrėžtasis turtas yra nuolat vertinamas siekiant užtikrinti, kad pasikeitimai bus tinkamai parodyti finansinėje atskaitomybėje. Jei tikrai žinoma, kad bus gauta ekonominės naudos ar paslaugų ir turto vertė gali būti patikimai įvertinta, turtas ir su juo susijusios pajamos parodomos to laikotarpio, kuriuo atsiranda šių pokyčių, finansinėje atskaitomybėje. Jei tikimasi gauti ekonominės naudos ar paslaugų, ūkio subjektas atskleidžia neapibrėžtąjį turtą (žr. 105 paragrafą).

Vertinimas

Geriausias įvertinimas

44. Pripažįstama atidėjinio suma turėtų būti geriausias dabartiniam įsipareigojimui padengti reikalingų išlaidų įvertinimas atskaitomybės datą.

45. Geriausias dabartiniam įsipareigojimui padengti reikalingų išlaidų įvertinimas yra suma, kurią ūkio subjektas pagrįstai sumokėtų, kad padengtų savo įsipareigojimą atskaitomybės datą arba tuo metu pervestų ją trečiajai šaliai. Dažnai neįmanoma arba draudžiama (nes pernelyg brangu) padengti arba perleisti įsipareigojimą atskaitomybės datą. Tačiau sumos, kurią ūkio subjektas pagrįstai sumokėtų, kad padengtų arba perleistų įsipareigojimą, įvertinimas yra geriausias dabartiniam įsipareigojimui padengti reikalingų išlaidų įvertinimas atskaitomybės datą.
46. Ūkio subjekto vadovybė atlieka rezultato ir finansinio poveikio įvertinimus, papildo juos remdamasi panašių sandorių sudarymo patirtimi, o kai kuriais atvejais – nepriklausomų ekspertų ataskaitomis. Svarstant įrodymus, atsižvelgiama į kiekvieną

papildomą ūkinių įvykių po atskaitomybės datos pateikiamą įrodymą.

47. Netikrumas, susijęs su pripažintina atidėjinio suma, įvertinamas įvairiais būdais pagal aplinkybes. Kai vertinamą atidėjinį sudaro didelė straipsnių grupė, įsipareigojimas vertinamas atsižvelgiant į visus galimus rezultatus ir jų tikimybę. Šis statistinis vertinimo metodas vadinamas „tikėtinaja verte“. Todėl atidėjinys bus skirtingas, kai šios sumos netekimo tikimybė yra, pavyzdžiui, 60 % ir kai 90 %. Kai rezultatų yra daug ir kiekvienas jų yra tiek pat tikėtinas kaip ir kitas, naudojamas vidutinis rezultatas.

Pavyzdys

Valstybinė medicinos laboratorija atlieka diagnostinius tyrimus ultragarsu valstybiniuose ir privačiuose gydymo centruose ir padengia visas išlaidas. Turima įranga įsigyta su garantija, pagal kurią visos gydymo centrų ir ligoninių išlaidos, susijusios su defektų šalinimu per pirmuosius šešis mėnesius nuo įsigijimo, yra padengiamos. Jei aptikti visos įrangos defektai yra nedideli, jų pašalinimo išlaidos sudarys 1 milijoną pinigų vienetų. Jei aptikti visos įrangos defektai yra dideli, jų pašalinimo išlaidos sudarys 4 milijonus pinigų vienetų. Pagal laboratorijos patirtį ir laukiamus rezultatus ateityje, ateinančiais metais 75 % įrengimų neturės jokių defektų, 20 % turės mažus defektus ir 5 % turės didelius defektus. Pagal 32 paragrafą laboratorija įvertina bendrą išmokų pagal garantinius įsipareigojimus sumą.

Tikėtinos defektų pašalinimo išlaidos:

$$(75 \% \times 0) + (20 \% \times 1 \text{ milijonas}) + (5 \% \times 4 \text{ milijonai}) = 400\,000$$

48. Kai vertinamas pavienis įsipareigojimas, labiausiai tikėtinas rezultatas gali būti geriausias įsipareigojimo įvertinimas. Tačiau net ir tokiu atveju ūkio subjektas svarsto kitus galimus rezultatus. Kai kiti galimi rezultatai dažniausiai yra didesni arba mažesni už labiausiai tikėtiną rezultatą, geriausias įvertinimas bus didesnioji arba mažesnioji suma. Pavyzdžiui, jei vyriausybė turi ištaisyti rimtą įrengimų, kuriuos ji pagamino kitai vyriausybei, gedimą, labiausiai tikėtinas rezultatas, kad remontas pavyks po pirmo bandymo, o išlaidos bus 100 000 pinigų vienetų, bet daromas didesnės sumos

atidėjinys, jei yra nemaža tikimybė, kad prireiks daugiau bandymų.

49. Atidėjiniai yra vertinami neatskaičius mokesčių ar mokesčių ekvivalentų. Mokesčių įtakos atidėjiniui ir atidėjinio pasikeitimų apskaitos nuorodos pateikiamos 12-ajame TAS „Pelno mokesčiai“.

Rizika ir netikrumas

50. Siekiant geriausiai įvertinti atidėjinius, reikia atsižvelgti į riziką ir netikrumus, kurie neišvengiamai susiję su daugeliu ūkinių įvykių ir aplinkybių.

51. Rizika lemia rezultatų kintamumą. Rizikos nustatymas gali padidinti apskaičiuotą įsipareigojimo sumą. Jeigu yra netikrumas, reikia atsargiai priimti sprendimus, kad pajamos arba turtas nebūtų padidinti, o sąnaudos ir įsipareigojimai – nepakankamai įvertinti. Tačiau netikrumu negalima pateisinti per didelio atidėjinio sudarymo arba tyčinio įsipareigojimų padidinimo. Pavyzdžiui, jei dėl ypač nepalankaus rezultato prognozuojamos išlaidos yra įvertinamos pagrįstai, toks rezultatas nebus sąmoningai suvokiamas kaip labiau tikėtinas, negu yra iš tikrųjų. Reikia elgtis apdairiai, kad vėliau dėl rizikos ir netikrumo atidėjiniai nebūtų didinami kelis kartus.

52. Informacija apie netikrumus, susijusius su išlaidų suma, atskleidžiama pagal 98 paragrafo b dalį.

Dabartinė vertė

53. Kai pinigų laiko vertės poveikis yra reikšmingas, atidėjinio suma turėtų būti lygi tikėtiniems įsipareigojimams padengti reikalingų išlaidų dabartinės vertės sumai.

54. Dėl pinigų laiko vertės nuostolingesni yra tie atidėjiniai, kurie susiję su grynųjų pinigų išmokomis, atliekamomis iškart po atskaitomybės datos, nei tie, kurie susiję su grynųjų pinigų išmokomis vėliau. Todėl, kai poveikis yra reikšmingas, atidėjiniai diskontuojami.

55. Kai atidėjinys yra diskontuojamas keletą metų, jo dabartinė vertė didės kiekvienais metais, kadangi artėja atidėjinio panaudojimo laikas (žr. E priedėlį). Šio standarto 97 paragrafo e punkte nurodoma, kad turi būti atskleistas diskontuojamos sumos

padidėjimas per laikotarpį.

56. Diskonto norma (arba normos) turėtų būti norma (normos) prieš apmokestinimą, parodanti (-čios) pinigų laiko vertės ir įsipareigojimui būdingos rizikos dabartinį rinkos įvertinimą. Diskonto norma (-os) neturėtų atspindėti rizikos, į kurią atsižvelgus buvo koreguoti būsimųjų grynujų pinigų srautų įvertinimai.

57. Kai kuriose jurisdikcijose pelno mokesčiu ar pelno mokesčio ekvivalentais apmokestinamas viešojo sektoriaus ūkio subjektų ataskaitinio laikotarpio perviršis. Kai tokie pelno mokesčiai taikomi viešojo sektoriaus ūkio subjektams, diskonto norma turi būti apskaičiuojama prieš apmokestinimą.

Būsimieji ūkiniai įvykiai

58. Įsipareigojimui padengti reikalingą sumą galintys paveikti būsimieji ūkiniai įvykiai turėtų būti numatomi nustatant atidėjinio sumą, kai yra pakankamai objektyvių įrodymų, kad jų bus.

59. Tikėtini būsimieji ūkiniai įvykiai gali būti ypač svarbūs vertinant atidėjinius. Pavyzdžiui, su indeksais susiję tam tikri įsipareigojimai gavėjams sumokėti kompensacijas dėl infliacijos ar kitų specifinių kainų pokyčių. Jei turima patikimų įrodymų, kad padidės infliacija, turi būti pakoreguota atidėjinių suma. Kitas būsimųjų ūkinių įvykių, darančių įtaką atidėjinio sumai, pavyzdys būtų, kai vyriausybė nusprendžia, kad deguto, pelenų ir kitų teršalų išvalymo dujų gamyklos teritorijoje išlaidos, susidariusios veiklos pabaigoje, ateityje bus mažinamos pakeitus technologijas. Tokiu atveju pripažintoji suma atspindi išlaidas, kurios, techniškai kvalifikuotų, objektyvių stebėtojų nuomone, tikėtina, kad bus pagrįstai patirtos, atsižvelgiant į visus dėl technologijos gautus įrodymus, reikalingus tvarkant teritoriją. Taigi būtų naudinga įtraukti, pavyzdžiui, tikėtiną išlaidų sumažėjimą dėl esamų technologijų taikymo patirties arba tikėtinas išlaidas, kurios susidarytų taikant esamas technologijas didesniems ir sudėtingesniems nei anksčiau valymo darbams atlikti. Tačiau ūkio subjektas nenumato pačių naujausių vietos išvalymo technologijų, nebent jis turėtų pakankamai objektyvių įrodymų, kad jos bus taikomos.

60. Vertinant dabartinį įsipareigojimą, reikia atsižvelgti į galimą naujų teisės aktų įtaką

vyriausybės ar viešojo sektoriaus ūkio subjekto prisiimto įsipareigojimo sumai, kai yra pakankamai objektyvių įrodymų ir iš esmės tikra, jog jie bus priimti. Praktikoje atsirandančių aplinkybių įvairovė neleidžia išskirti atskiro ūkinio įvykio, kuris kiekvienu atveju suteiktų pakankamai objektyvų įrodymą. Įrodymų reikia abiem atvejais: ir dėl teisės aktų reikalavimų, ir dėl to, ar jie iš esmės bus priimami ir įgyvendinami reikiama linkme. Daugeliu atvejų pakankamai objektyvaus įrodymo nebus tol, kol nebus priimti nauji teisės aktai.

Tikėtinas turto perleidimas

61. Vertinant atidėjinius, neturėtų būti atsižvelgiama į pelną iš tikėtino turto perleidimo.

62. Vertinant atidėjinius, neturėtų būti atsižvelgiama į pelną iš tikėtino turto perleidimo, net jei jis yra glaudžiai susijęs su atidėjinį skatinančiu ūkiniu įvykiu. Užuoat taikęs šį standartą, ūkio subjektas pripažįsta pelną iš tikėtino turto perleidimo tokį turta nagrinėjančio tarptautinio apskaitos standarto nustatytu laiku.

Apmokėjimas

63. Kai tikėtina, kad atidėjiniui padengti reikalingas išlaidas arba jų dalį apmokės kita šalis, apmokėjimas turėtų būti pripažįstamas tada ir tik tada, kai iš esmės tikra, kad apmokėjimas bus gautas ūkio subjektui įvykdžius įsipareigojimą. Apmokėjimas turėtų būti pateikiamas kaip atskiras turtas. Pripažinta apmokėjimo suma neturi viršyti atidėjinio sumos.

64. Su atidėjiniu susijusios sąnaudų finansinės veiklos ataskaitoje gali būti parodomos grynąja suma, pripažinta kaip apmokėjimas.

65. Kartais ūkio subjektas gali tikėtis, kad kita šalis apmokės visas atidėjiniui padengti reikalingas išlaidas arba jų dalį (pavyzdžiui, remiantis draudimo sutartimis, draudimo straipsniais arba tiekėjų garantijomis). Kita šalis gali arba padengti sumas, kurias ūkio subjektas sumoka pats, arba sumokėti jas tiesiogiai. Pavyzdžiui, vyriausybinė agentūra gali būti teisiškai įsipareigojusi asmeniui, kuriam jos darbuotojai suteikė klaidingą patarimą. Tačiau agentūra dalį išlaidų gali padengti draudimo išmokomis, gautomis už profesinį draudimą.

66. Daugeliu atvejų ūkio subjektas lieka atsakingas už visą sumą, kadangi jis turėtų sumokėti visą sumą, jei trečioji šalis dėl kokios nors priežasties nesumokėtų. Šioje situacijoje pripažįstamas visos įsipareigojimo sumos atidėjinyš, o tikėtinam apmokėjimui skirtas atskiras turtas pripažįstamas tada, kai iš esmės tikimasi, jog apmokėjimas bus gautas ūkio subjektui įvykdžius įsipareigojimą.
67. Kai kuriais atvejais ūkio subjektas neatsako už išlaidas, jei trečioji šalis nesumoka. Tokiais atvejais ūkio subjektas neturi įsipareigojimo dėl tokių išlaidų ir jos neįtraukiamos į atidėjinį.
68. Kaip nurodoma 37 paragrafe, įsipareigojimas, už kurį ūkio subjektas kartu arba atskirai atsako, yra neapibrėžtas įsipareigojimas tiek, kiek tikėtina, jog įsipareigojimą padengs kitos šalys.

Atidėjinių pasikeitimai

- 69. Atidėjiniai turėtų būti tikrinami kiekvieną atskaitomybės datą ir koreguojami, kad atspindėtų geriausią įvertinimą. Jei nebesitikima, kad ekonominę naudą ar paslaugas teikiančius išteklius dar reikės naudoti įsipareigojimui padengti, atidėjinyš turėtų būti panaikinamas.*
70. Kai atliekamas diskontavimas, atidėjinio balansinė vertė didėja kiekvieną laikotarpį taip, kad atspindėtų praėjusio laiko veiksnį. Toks didėjimas pripažįstamas palūkanų sąnaudomis.

Atidėjinių naudojimas

- 71. Atidėjinyš turėtų būti naudojamas tik tai toms išlaidoms, kurioms padengti jis ir buvo pripažintas.*
72. Išlaidos gali būti padengiamos tik iš atidėjinio, kuris buvo skirtas tokioms išlaidoms padengti. Padengiant išlaidas iš atidėjinio, kuris iš pradžių buvo pripažintas kitam tikslui, būtų nuslepiami du skirtingi ūkiniai įvykiai.

Pripažinimo ir vertinimo taisyklių taikymas

Būsimasis grynasis deficitas iš pagrindinės veiklos

73. Atidėjiniai būsimajam grynajam deficitui iš būsimosios pagrindinės veiklos neturėtų būti pripažįstami.

74. Būsimasis grynasis deficitas iš pagrindinės veiklos neatitinka įsipareigojimo apibrėžimo, pateikto 18 paragrafe, ir bendrųjų atidėjinių pripažinimo kriterijų, nustatytų 22 paragrafe.

75. Būsimojo grynojo deficito iš pagrindinės veiklos tikimybė rodo, kad gali sumažėti tam tikro pagrindinėje veikloje naudojamo turto vertė. Ūkio subjektas atlieka šio turto vertės sumažėjimo patikrinimą. Nuorodos dėl vertės sumažėjimo pateikiamos 36-ajame tarptautiniame viešojo sektoriaus apskaitos standarte (TAS) „Turto vertės sumažėjimas“.

Nuostolingos sutartys

76. Jei ūkio subjektas turi nuostolingų sutarčių, dabartinis įsipareigojimas (atėmus susigrąžintiną sumą) turi būti pripažįstamas ir vertinamas kaip atidėjinys.

77. Šio standarto 76 paragrafas taikomas tik nuostolingoms sutartims. Šis standartas netaikomas sutartims dėl socialinės naudos suteikimo, kurias sudarius tikimasi, kad ūkio subjektas tiesiogiai iš naudos gavėjo negaus atlygio, apytikriai lygaus suteiktų prekių ir paslaugų vertei.

78. Daugelis mainų sutarčių (pavyzdžiui, kai kurie įprasti pirkimo užsakymai) gali būti nutrauktos nemokant atlygio kitai šaliai ir todėl nelieka jokio įsipareigojimo. Kitos sutartys nustato ir teises, ir pareigas kiekvienai sutarties šaliai. Kai dėl ūkinių įvykių tokia sutartis tampa nuostolinga, tokie sutarčiai pradedamas taikyti šis standartas ir atsiranda įsipareigojimas, kuris yra pripažįstamas. Tebevykdomoms sutartims, kurios nėra nuostolingos, šis standartas netaikomas.

79. Šiame standarte nuostolingos sutartys apibrėžiamos kaip sutartys, pagal kurias

neišvengiamos įsipareigojimų vykdymo išlaidos viršija ekonominę naudą ar paslaugas, kurias tikimasi gauti vykdant tokias sutartis, ir kurios apima kompensuojamas sumas. Todėl tai yra dabartinis įsipareigojimas (atėmus susigražintą sumą), kuris pripažįstamas atidėjiniu pagal 76 paragrafą. Remiantis sutartimi, neišvengiamas išlaidas sudaro mažiausios grynosios išlaidos (mažesnės nei sutarties įvykdymo išlaidos), atsirandančios vykdant sutartį, ir bet kokia kompensacija arba baudos, skiriamos jos neįvykdžius.

80. Prieš sudarydamas atskirą atidėjinį nuostolingoms sutartims, ūkio subjektas pripažįsta bet kokią tai sutarčiai skirto turto vertės sumažėjimo nuostolį.

Restruktūrizavimas

81. Ūkinių įvykių, kurie gali atitikti restruktūrizavimo apibrėžimą, pavyzdžiai:

- a) veiklos ar paslaugų perleidimas arba baigimas;
- b) filialo uždarymas arba vyriausybinės agentūros veiklos užbaigimas tam tikroje vietovėje ar regione arba veiklos perkėlimas iš vieno regiono į kitą;
- c) valdymo struktūros pokyčiai, pavyzdžiui, valdymo grandies arba administracinės tarnybos panaikinimas; arba
- d) esminis reorganizavimas, darantis reikšmingą įtaką ūkio subjekto veiklos pobūdžiui ir kryptim.

82. Atidėjinys restruktūrizavimo išlaidoms pripažįstamas tik tada, kai jis atitinka bendruosius atidėjinių pripažinimo kriterijus, nustatytus 22 paragrafe. 83–96 paragrafuose nurodomi bendrieji restruktūrizavimui taikomi pripažinimo kriterijai.

83. *Konstruktivus įsipareigojimas atlikti restruktūrizavimą atsiranda tik tai tada, kai ūkio subjektas:*

- a) turi oficialų detalų restruktūrizavimo planą, kuriame mažiausiai turi būti nurodyta:***

i) veikla / veikiantis vienetas arba veiklos / veikiančio vieneto dalis, susijusi su restruktūrizavimu;

ii) pagrindinės veiklos išdėstymo vietos;

iii) vieta, funkcijos ir apytikslis darbuotojų, kurie gaus kompensacijas nutraukus jų tarnybą, skaičius;

iv) numatomos patirti išlaidos; ir

v) kada planas bus įgyvendintas; ir

b) pagrįstai įtikino suinteresuotas šalis (pradėdamas įgyvendinti restruktūrizavimo planą arba paskelbdamas pagrindinius jo požymius), kad jis vykdys restruktūrizavimą.

84. Viešajame sektoriuje restruktūrizavimas gali būti atliekamas visos vyriausybės, ministrų kabineto, ministerijos ar agentūros lygmeniu.

85. Įrodymas, kad ūkio subjektas pradėjo įgyvendinti restruktūrizavimo planą, galėtų būti, pavyzdžiui, viešai paskelbiami plano požymiai, turto pardavimas ar perdavimas, pateikiamas pranešimas, kad bus nutraukta nuoma ar bus sudaromi kiti susitarimai su paslaugų gavėjais. Viešai paskelbus detalų restruktūrizavimo planą, konstruktyvus įsipareigojimas atlikti restruktūrizavimą atsiranda tik tada, kai tai atliekama tokiu būdu ir taip išsamiai (t. y. nurodant pagrindinius plano požymius), kad pagrįstai įtikina kitas šalis, pavyzdžiui, paslaugų gavėjus, tiekėjus ir darbuotojus (arba jų atstovus), kad ūkio subjektas vykdys restruktūrizavimą.

86. Kad plano pakaktų konstruktyviam įsipareigojimui atsirasti (pranešus apie jį suinteresuotoms šalims), jo įgyvendinimas turėtų būti suplanuotas taip, kad būtų pradėtas kuo greičiau ir baigtas, kol neatsirado reikšmingų pokyčių, galinčių pakeisti planą. Jei tikimasi, kad bus ilgai delsiama pradėti restruktūrizavimą arba kad jis truks nepagrįstai ilgai, planas neturėtų būti patikimas įrodymas kitai šaliai, kad vyriausybė

19 TVSAS – ATIDĖJINIAI, NEAPIBRĖŽTIEJI ĮSIPAREIGOJIMAI IR NEAPIBRĖŽTASIS TURTAS

(ar atskiras ūkio subjektas) yra įsipareigojusi atlikti restruktūrizavimą dabar, kadangi vyriausybė (ar atskiras ūkio subjektas) pagal pasirinktą laiko grafiką turi galimybę pakeisti savo planus.

87. Prieš atskaitomybės datą priimtas vadovybės arba valdančiosios institucijos sprendimas atlikti restruktūrizavimą nesudaro konstruktyvaus įsipareigojimo atskaitomybės datą, nebent ūkio subjektas prieš tą atskaitomybės datą būtų:

a) pradėjęs įgyvendinti restruktūrizavimo planą; arba

b) paskelbęs pagrindinius restruktūrizavimo plano požymius suinteresuotoms šalims, siekdamas pagrįstai įtikinti, kad jis įvykdys restruktūrizavimą.

Kai kuriais atvejais ūkio subjektas pradeda įgyvendinti restruktūrizavimo planą arba paskelbia pagrindinius jo požymius suinteresuotoms šalims tiktai po atskaitomybės datos. Kai restruktūrizavimas yra toks svarbus, kad informacijos neatskleidimas galėtų turėti įtakos finansinių atskaitomybių vartotojų galimybėms tinkamai vertinti ir priimti sprendimus, gali būti reikalaujama atskleisti informaciją pagal 14-ąjį TVSAS „Ūkiniai įvykiai po atskaitomybės datos“.

88. Nors konstruktyvus įsipareigojimas neatsiranda vien tik dėl vadovybės ar valdančiosios institucijos sprendimo, jis gali kilti dėl kitų praeities ūkinių įvykių ir sprendimų. Pavyzdžiui, derybos su darbuotojų atstovais dėl išėitinių pašalpų arba su pirkėjais dėl veiklos pardavimo ar perdavimo gali būti vedamos tik gavus valdančiosios institucijos ar valdybos pritarimą. Jei toks pritarimas gaunamas ir informacija perduodama kitoms šalims, ūkio subjektas turi konstruktyvų įsipareigojimą įvykdyti restruktūrizavimą, jei įgyvendinami 83 paragrafo reikalavimai.

89. Kai kuriose šalyse priimti galutinį sprendimą dėl viešojo sektoriaus ūkio subjekto patikėta valdančiajai institucijai arba valdybai, kurios nariai atstovauja ne vadovybės, o kitų šalių interesams (pvz., darbuotojams) ir reikia įspėti jų atstovus prieš priimant valdančiosios institucijos arba valdybos sprendimą. Kadangi valdančiosios institucijos arba valdybos sprendimas apima ir informacijos perdavimą šiems atstovams, dėl tokio sprendimo gali atsirasti konstruktyvus įsipareigojimas atlikti restruktūrizavimą.

Veiklos pardavimas arba perdavimas

90. Veiklos pardavimo ar perdavimo įsipareigojimas neatsiranda tol, kol ūkio subjektas neišipareigoja parduoti ar perduoti veiklą, t. y. kol nesudaromas įpareigojantis pardavimo ar perdavimo susitarimas.

91. Net ir tada, kai ūkio subjektas priima sprendimą parduoti veiklą ir paskelbia šį sprendimą viešai, jis nėra įsipareigojęs parduoti, kol su pirkėju nesudaryta įpareigojanti pardavimo sutartis. Tik sudaręs įpareigojančią pardavimo sutartį ūkio subjektas gali keisti savo nuomonę ir imtis kitokių veiksmų, jei neatsiranda pirkėjų per priimtina laiką tarpą. Kai pardavimas yra tik restruktūrizavimo dalis, prieš sudarant įpareigojančią pardavimo sutartį konstruktyvus įsipareigojimas gali atsirasti kitoms restruktūrizuojamoms dalims.

92. Restruktūrizavimas viešajame sektoriuje dažnai apima vieno kontroliuojamojo ūkio subjekto veiklos perdavimą kitam ūkio subjektui ir gali apimti veiklos perdavimą nemokamai ar už nustatytą mokestį. Tokie perdavimai bus dažniausiai atliekami tik pagal vyriausybės nuorodas ir neapims 90 paragrafe apibūdintų įpareigojančių susitarimų. Įsipareigojimas atsiranda tik tada, kai sudaroma įpareigojanti perdavimo sutartis. Net kai dėl tokių perdavimų atidėjiniai nesudaromi, informacija apie planuojamus sandorius turėtų būti atskleidžiama pagal kitus tarptautinius viešojo sektoriaus apskaitos standartus, t. y. pagal tokius kaip 14-asis TVSAS „Ūkiniai įvykiai po atskaitomybės datos“ ir 20-asis TVSAS „Susijusios šalys“.

Atidėjiniai restruktūrizavimui

93. Atidėjinį restruktūrizavimui turėtų sudaryti tik tiesioginės išlaidos, atsirandančios dėl restruktūrizavimo, kurios:

a) neišvengiamai patiriamos atliekant restruktūrizavimą; ir

b) yra nesusijusios su tebevykdoma ūkio subjekto veikla.

94. Restruktūrizavimui skirtam atidėjiniui nepriskiriamos tokios išlaidos:

19 TVSAS – ATIDĖJINIAI, NEAPIBRĖŽTIEJI ĮSIPAREIGOJIMAI IR NEAPIBRĖŽTASIS TURTAS

a) nuolatinio darbuotojų perkvalifikavimo arba perskirstymo;

b) rinkodaros; arba

c) investicijų į naujas sistemas ir paskirstymo tinklus.

Šios išlaidos siejamos su būsimu verslu ir nėra restruktūrizavimo įsipareigojimai atskaitomybės datai. Jos pripažįstamos tuo pačiu būdu kaip ir su restruktūrizavimu nesusijusios išlaidos.

95. Būsimasis veiklos grynasis deficitas, nustatytas iki restruktūrizavimo datos, neįtraukiamas į atidėjinį, nebent jis susijęs su nuostolingomis sutartimis, kaip nurodyta 18 paragrafe.

96. Pagal 61 paragrafo reikalavimus nustatant atidėjinį restruktūrizavimui, nereikia atsižvelgti į pelną iš tikėtino turto perleidimo, net jei turto perleidimas numatomas kaip restruktūrizavimo dalis.

Atskleidimas

97. Ūkio subjektas turi atskleisti šią informaciją apie kiekvieną atidėjinių grupę:

a) balansinę vertę laikotarpio pradžioje ir pabaigoje;

b) papildomas per laikotarpį sudarytus atidėjinius, įskaitant esamų atidėjinių padidinimą;

c) per laikotarpį sunaudotas sumas (t. y. sumokėtas arba išskaičiuotas atidėjiniams);

d) nesunaudotas sumas, panaikintas per laikotarpį; ir

e) diskontuotos sumos padidėjimą, atsirandantį per laikotarpį, ir bet kokio diskonto normos pasikeitimo poveikį.

Lyginamosios informacijos nereikalaujama.

98. Ūkio subjektas turi atskleisti šią informaciją apie kiekvieną atidėjinių grupę:

a) trumpą įsipareigojimo pobūdžio aprašymą ir tikėtiną dėl jo atsirandančių ekonominės naudos ar paslaugų panaudojimo laiką;

b) panaudotos sumos ir panaudojimo laiko neapibrėžtumo požymius. Kai būtina pateikti šią informaciją, ūkio subjektas turėtų atskleisti svarbias būsimų ūkinių įvykių prielaidas, kaip nurodyta 58 paragrafe; ir

c) bet kokio tikėtino apmokėjimo sumą, nurodant bet kokio turto, kuris buvo skirtas šiam apmokėjimui, sumą.

99. Kai ūkio subjektas nusprendžia finansinėje atskaitomybėje pripažinti atidėjinius socialinėms išmokoms, už kurias naudos gavėjas tiesiogiai ūkio subjektui nesumoka atlygio, apytikriai lygaus suteiktų prekių ar paslaugų vertei, jis turi atskleisti informaciją apie tokius atidėjinius pagal 97 ir 98 paragrafus.

100. Išskyrus atvejus, kai tikimybė atsiskaityti atliekant išmokas yra maža, ūkio subjektas pagal kiekvieną neapibrėžtųjų įsipareigojimų grupę atskaitomybės datą turėtų atskleisti trumpą neapibrėžtojo įsipareigojimo pobūdžio aprašymą ir, kai tikslinga:

a) jo finansinio poveikio įvertinimą pagal 44–62 paragrafus;

b) panaudotos sumos ir panaudojimo laiko neapibrėžtumo požymius; ir

c) bet kokio apmokėjimo galimybę.

101. Sprendžiant, kurie atidėjiniai arba neapibrėžtieji įsipareigojimai galėtų būti sujungiami į vieną grupę, būtina atsižvelgti į tai, ar jų pobūdis pakankamai atitinka konkrečius 98 paragrafo a ir b punktų bei 100 paragrafo a ir b punktų reikalavimus. Vadinasi, vienai atidėjinių grupei būtų galima priskirti sumas, susijusias su vieno tipo

19 TVSAS – ATIDĖJINIAI, NEAPIBRĖŽTIEJI ĮSIPAREIGOJIMAI IR NEAPIBRĖŽTASIS TURTAS

įsipareigojimais, bet netinkama vienoje grupėje nurodyti sumas, susijusias su aplinkos valymo išlaidomis ir nuo teismo proceso priklausančias sumas.

102. Kai atidėjiniai ir neapibrėžtieji įsipareigojimai atsiranda dėl tų pačių aplinkybių, ūkio subjektas pagal 97, 98 ir 100 paragrafus atskleidžia reikiamą informaciją tokiu būdu, kuris parodo ryšį tarp atidėjinių ir neapibrėžtųjų įsipareigojimų.

103. Tam tikrais atvejais atidėjinių sumoms apskaičiuoti ūkio subjektas naudoja išorinius vertinimus. Dėl to turėtų būti naudinga atskleisti su jų apskaičiavimu susijusią informaciją.

104. 100 paragrafe nurodomi informacijos atskleidimo reikalavimai netaikomi neapibrėžtiesiems įsipareigojimams, kurie atsiranda ūkio subjektui suteikus socialinę naudą, už kurią ūkio subjektas tiesiogiai iš naudos gavėjo negaus atlygio, apytikriai lygus suteiktų prekių ir paslaugų vertei (žr. 1 paragrafo a dalį ir 7–11 paragrafus dėl šio standarto netaikymo socialinės naudos apskaitai).

105. Kai galima tikėtis gauti ekonominės naudos ar paslaugų, ūkio subjektas turėtų atskleisti neapibrėžtojo turto pobūdį atskaitomybės datą ir, kai įmanoma, jų finansinio poveikio įvertinimą pagal 44–62 paragrafuose nurodytus atidėjiniams taikomus principus.

106. 105 paragrafe nurodyti informacijos atskleidimo reikalavimai yra taikomi tik tokiam neapibrėžtajam turtui, iš kurio ūkio subjektas pagrįstai tikisi gauti naudos. Tai reiškia, kad nereikia atskleisti tokios informacijos apie visą neapibrėžtajį turtą (žr. 39–43 paragrafus dėl neapibrėžtojo turto apskaitos). Svarbu, kad atskleidžiant informaciją apie neapibrėžtajį turtą, nebūtų nurodomi klaidinantys duomenys apie atsirandančių pajamų tikimybę. Pavyzdžiui, neapibrėžtas turtas atsiras sudarius sutartį, pagal kurią viešojo sektoriaus ūkio subjektas gali leisti savo nuosavybėje atlikti kalnakasybos darbus privataus sektoriaus ūkio subjektui mainais į autorinį atlyginimą pagal nustatytą kainą už toną ir privatus ūkio subjektas jau pradėjo darbus. Papildomai apibūdinant sandorių pobūdį, neapibrėžtas turtas turėtų būti išmatuotas, kai galima patikimai įvertinti išgautas naudingąsias iškasenas ir tikėtiną pinigų gavimo laiką. Jei nėra patikimų įrodymų ar dėl atsiradusių kitų aplinkybių,

19 TVSAS – ATIDĖJINIAI, NEAPIBRĖŽTIEJI ĮSIPAREIGOJIMAI IR NEAPIBRĖŽTASIS TURTAS

parodančių, kad naudingosios iškasenos nebus išgautos, viešojo sektoriaus ūkio subjektas 105 paragrafo reikalaujamos informacijos neatskleis, kadangi jis nesitiki gauti naudos.

107. 105 paragrafe nurodyti informacijos atskleidimo reikalavimai taikomi neapibrėžtajam turtui, gautam iš mainų ir ne mainų sandorių. Ar neapibrėžtasis turtas susijęs su apmokestinamosiomis pajamomis, priklauso nuo to, kaip suvokiama „apmokestinamo ūkinio įvykio“ sąvoka. Ūkinio įvykio, teikiančio apmokestinamąsias pajamas, nustatymas ir galimybė šiuo ūkiniu įvykiu remtis atskleidžiant informaciją apie neapibrėžtąjį turtą, susijusį su apmokestinamosiomis pajamomis, turi būti pateikiama kaip atskiro pajamų iš ne mainų sandorių projekto dalis.

108. Jeigu kuri nors pagal 100 ir 105 paragrafus reikalaujama informacija neatskleidžiama dėl to, kad tai nepraktiška, tai turi būti nurodoma.

109. Ypač retais atvejais atskleidus dalį 97–107 paragrafų reikalaujamos informacijos (arba visą informaciją), reikalaujamos, gali būti padaryta didelė žala ūkio subjekto padėčiai sprendžiant ginčą su kitomis šalimis dėl atidėjinio, neapibrėžtųjų įsipareigojimų arba neapibrėžtojo turto. Tokiais atvejais ūkio subjektas neprivalo atskleisti informacijos, bet turėtų atskleisti bendrąjį ginčo pobūdį, kartu nurodydamas šį faktą ir informacijos neatskleidimo priežastis.

Pereinamosios nuostatos

110. Šio standarto taikymo jo įsigaliojimo datą (arba anksčiau) poveikis turėtų būti pateikiamas kaip laikotarpio, kuriuo standartas pirmą kartą buvo taikomas, sukaupto grynojo perviršio / deficito likučio koregavimas. Ūkio subjektams rekomenduojama (bet nereikalaujama) koreguoti ankstesniu laikotarpiu pateiktą sukauptą grynąjį perviršį / deficitą ir perskaičiuoti lyginamąją informaciją. Jei lyginamoji informacija neperskaičiuojama, tai turi būti atskleidžiama.

111. Šio standarto reikalaujamas būdas yra kitoks nei 3-iajame TVSAS „Ataskaitinio laikotarpio grynasis perviršis ar deficitas, esminės klaidos ir apskaitos politikos

pakeitimai“. 3-iasis TVSAS reikalauja perskaičiuoti lyginamąją informaciją (pagrindinis (principinis) būdas) arba atskleisti papildomą perskaičiuotą lyginamąją informaciją (leistinas alternatyvus būdas), nebent tai padaryti būtų nepraktiška. Šis standartas reikalauja, kad suma, kuria koreguojami ankstesnio laikotarpio duomenys dėl šio standarto taikymo pirmą kartą, turi būti tiesiogiai koreguojami sukaupto perviršio / deficito likučiai (pagrindinis (principinis) būdas pagal 3-įjį TVSAS).

Įsigaliojimo data

112. Šis tarptautinis viešojo sektoriaus apskaitos standartas turi būti taikomas sudarant 2004 m. sausio 1 d. ir vėliau prasidedančių laikotarpių metinę finansinę atskaitomybę. Skatinama jį taikyti anksčiau.

113. Jei po šio standarto įsigaliojimo ūkio subjektas pradeda taikyti kaupimo principą, kuris numatytas Tarptautiniuose viešojo sektoriaus apskaitos standartuose, šis standartas turi būti taikomas sudarant ataskaitinio laikotarpio, kuriuo pradėtas taikyti kaupimo principas, ir vėlesnių laikotarpių finansinę atskaitomybę.

A priedėlis

Lentelės – Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai, neapibrėžtasis turtas ir apmokėjimai

Šis priedėlis tik rekomendacinis ir nėra standarto dalis. Jo tikslas – parodyti, kaip reikia taikyti šį standartą, ir padėti geriau jį suprasti.

Atidėjiniai ir neapibrėžtieji įsipareigojimai

<p>Jei dėl praeities ūkinio įvykio reikės panaudoti ekonominę naudą ar paslaugas teikiančius išteklius norint atsiskaityti už: a) dabartinį įsipareigojimą; arba b) tikėtiną įsipareigojimą, kuris bus patvirtintas tik tada, kai įvyks (ar neįvyks) vienas ar keli neapibrėžti ūkiniai įvykiai, kurie nėra ūkio subjekto visiškai kontroliuojami.</p>		
<p>Yra dabartinis įsipareigojimas, už kurį atsiskaitant greičiausiai reikės panaudoti išteklius.</p>	<p>Yra tikėtinasis ar dabartinis įsipareigojimas, už kurį atsiskaitant prireiks (arba neprireiks) panaudoti išteklius.</p>	<p>Yra tikėtinasis arba dabartinis įsipareigojimas, kai maža tikimybė, kad už jį atsiskaitant prireiks panaudoti išteklius.</p>
<p>Pripažįstamas atidėjinys (22 paragrafas).</p> <p>Turi būti atskleista informacija apie atidėjinius (97 ir 98 paragrafai).</p>	<p>Atidėjinys nepripažįstamas (35 paragrafas).</p> <p>Turi būti atskleista informacija apie neapibrėžtąjį įsipareigojimą (100 paragrafas).</p>	<p>Atidėjinys nepripažįstamas (35 paragrafas).</p> <p>Nereikia atskleisti informacijos (100 paragrafas).</p>

19 TVSAS – ATIDĖJINIAI, NEAPIBRĖŽTIEJI ĮSIPAREIGOJIMAI IR NEAPIBRĖŽTASIS TURTAS

Labai retais atvejais neapibrėžtasis įsipareigojimas taip pat atsiranda, kai įsipareigojimas negali būti pripažintas, kadangi negali būti patikimai apskaičiuotas. Turi būti atskleista informacija apie neapibrėžtajį įsipareigojimą.

Neapibrėžtasis turtas

Jei dėl praeities ūkinio įvykio gali atsirasti turto, kurio buvimas bus patvirtintas tik įvykus (arba neįvykus) vienam ar keliems neapibrėžtiesiems ateities ūkiniams įvykiams, kurie nėra visiškai ūkio subjekto kontroliuojami.		
Tikimybė gauti ekonominės naudos ar paslaugų yra visiškai aiški.	Tikimybė gauti ekonominės naudos ar paslaugų yra tikėtina, bet nevisiškai aiški.	Nesitikima gauti ekonominės naudos ar paslaugų.
Turtas nėra neapibrėžtas (41 paragrafas).	Turtas nepripažįstamas (39 paragrafas). Turi būti atskleidžiama informacija (105 paragrafas).	Turtas nepripažįstamas (39 paragrafas). Nereikia atskleisti informacijos (105 paragrafas).

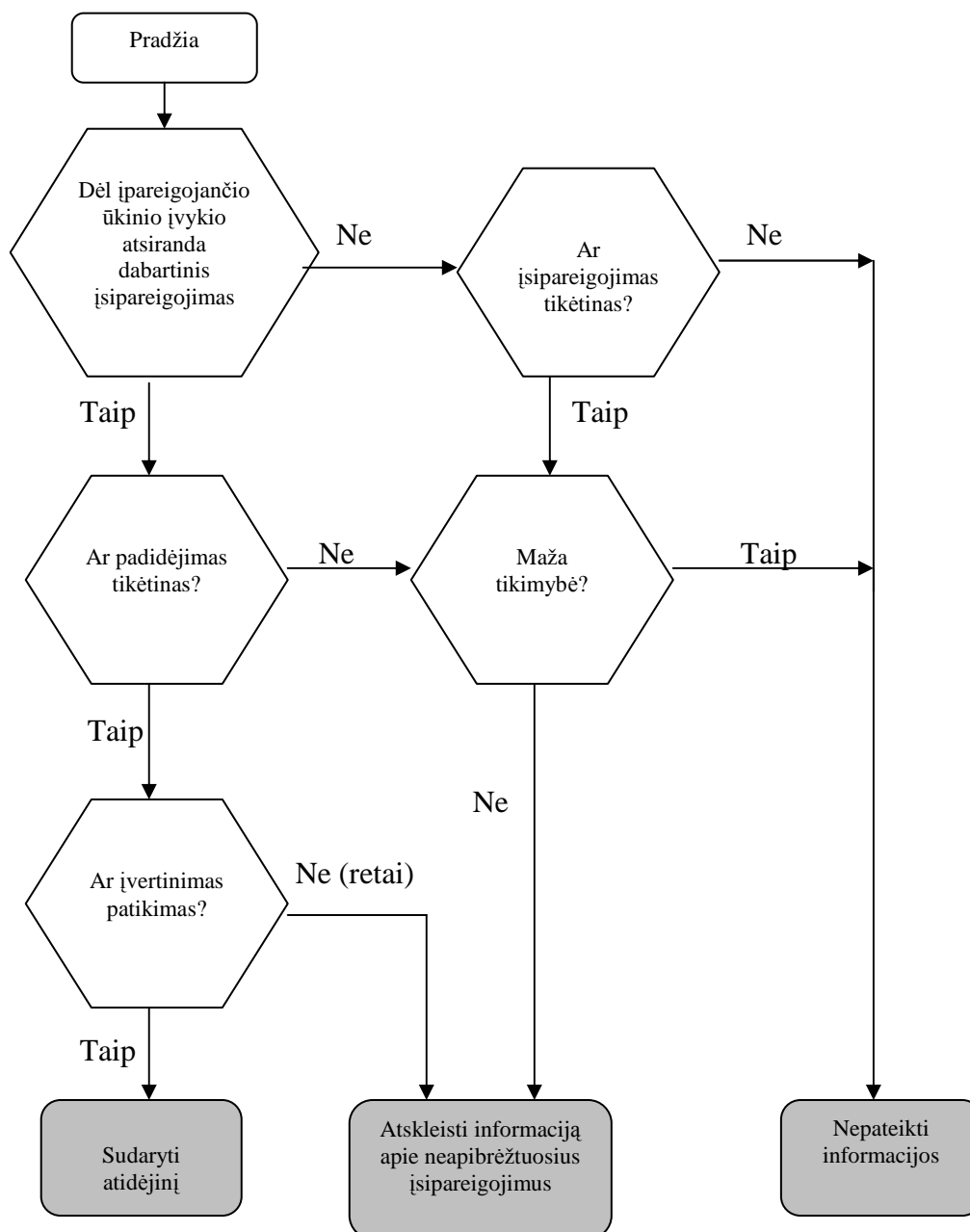
19 TVSAS – ATIDĖJINIAI, NEAPIBRĖŽTIEJI ĮSIPAREIGOJIMAI IR NEAPIBRĖŽTASIS
TURTAS

Apmokėjimai

Tikimasi, kad kita šalis padengs visus ar dalį atidėjinio įsipareigojimų.		
Ūkio subjektas neturi įsipareigojimo dėl dalies išlaidų, kurias turėtų padengti kita šalis.	Ūkio subjektas turi įsipareigojimą dėl tokios sumos, kuri, tikimasi, bus apmokėta, ir yra visiškai aišku, kad apmokėjimas bus gautas, jei ūkio subjektas padengs atidėjinio įsipareigojimą.	Įsipareigojimas dėl sumos, kuri tikimasi, bus sumokėta, lieka ūkio subjektui ir iš esmės nėra tikra, kad ji bus sumokėta, jei ūkio subjektas padengs atidėjinio įsipareigojimus.
Ūkio subjektas neturi įsipareigojimo sumokėti sumą (67 paragrafas).	Apmokėjimas pripažįstamas kaip atskiras turtas finansinės būklės ataskaitoje ir jo suma gali būti užskaityta tarpusavyje su finansinės veiklos ataskaitoje pateikiamomis sąnaudomis. Apmokėjimui skirta suma neturi viršyti įsipareigojimo sumos (63 ir 64 paragrafai).	Tikėtinas apmokėjimas nepripažįstamas kaip turtas (63 paragrafai).
Nereikia atskleisti informacijos.	Informaciją apie apmokėjimą turi būti atskleista kartu su suma, kuri turi būti padengta (98 paragrafo c punktas).	Atskleidžiama informacija apie tikėtiną apmokėjimą (98 paragrafo c punktas).

B priedėlis – Sprendimų medis

Pagrindinis sprendimų medžio tikslas – apibendrinti pagrindinius atidėjinių ir neapibrėžtųjų įsipareigojimų, kuriems taikomas šis standartas, pripažinimo reikalavimus. Sprendimų medis nesudaro atskiros standarto dalies ir turėtų būti vertinamas pagal visą šio standarto kontekstą. Pastaba. Kai kuriais atvejais būna neaišku, ar yra dabartinis įsipareigojimas. Tokiais atvejais manoma, kad dabartinis įsipareigojimas atsiranda dėl praeities ūkinio įvykio, jei, įvertinus visus galimus įrodymus, labiau tikėtina nei kad ne, kad dabartinis įsipareigojimas yra atskaitomybės datą (šio standarto 23 paragrafas).



C priedėlis – Pavyzdžiai: pripažinimas

Šis priedėlis tik rekomendacinis ir nėra standarto dalis. Jo tikslas – parodyti, kaip reikia taikyti šį standartą, ir padėti geriau jį suprasti.

Visų pavyzdyje nurodytų ūkio subjektų finansinė atskaitomybė pateikiama gruodžio 31 d. Visais atvejais vadovaujasi prielaida, kad galima patikimai įvertinti bet kokias laukiamas išmokas. Kai kuriuose pavyzdžiuose apibūdintos aplinkybės, dėl kurių gali sumažėti turto vertė, tačiau šiuo aspektu turtas pavyzdžiuose nenagrinėjamas.

Pavyzdžiuose pateiktos dalinės nuorodos pažymi tuos standarto paragrafus, kurie yra ypač svarbūs. Priedėlis turi būti siejamas su visu standarto tekstu.

Minimas „geriausias įvertinimas“ yra sumos dabartinė vertė, kai pinigų laiko vertės įtaka yra reikšminga.

1 pavyzdys. Garantijos

A ministerija gamina paieškos ir gelbėjimo įrengimus, kuriuos naudos vyriausybė arba parduos visuomenei. Su parduodama produkcija susijusias garantijas ministerija suteikia pirkėjui pardavimo metu. Pagal pardavimo sąlygas, ministerija įsipareigoja pašalinti defektus (sutaisydama ar pakeisdama kita preke), kurie atsiranda per trejus metus nuo prekės pardavimo dienos. Remiantis praeities patirtimi, tikėtina, kad bus (t. y. labiau nei ne) pareikšta keletas pretenzijų dėl garantinių prekių.

ANALIZĖ

Dabartinis įsipareigojimas dėl įpareigojančio praeities ūkinio įvykio – įpareigojantis ūkinis įvykis yra prekės pardavimas su garantija, kuri tampa teisiniu įsipareigojimu.

Ekonominę naudą ar paslaugas teikiančių išteklių panaudojimas padengimo metu – galimas visoms garantijoms (žr. 32 paragrafą).

Išvada – atidėjinys garantinėms prekėms, parduotoms per ataskaitinį laikotarpį ar anksčiau, pripažįstamas pagal geriausią gaminamos produkcijos išlaidų įvertinimą (žr. 22 ir 32 paragrafus).

2A pavyzdys. Užteršta žemė – turi būti taikomi teisės akto reikalavimai

Vietinei valdžiai priklauso uosto teritorijoje pastatyti sandėliai. Vietinė valdžia yra išlaikiusi žemės nuosavybės teises, kadangi žemės gali reikėti ateityje plečiant veiklą uoste. Dešimt metų grupė ūkininkų šį turtą nuomojo žemės ūkio chemikalams laikyti. Nacionalinė vyriausybė nusprendė priimti teisės aktą, pagal kurį nekilnojamojo turto savininkai prisiima įsipareigojimą dėl aplinkos teršimo, įskaitant išlaidas, reikalingas užterštai žemei išvalyti. Dėl to vietinė valdžia paskelbia pavojingų chemikalų laikymo politiką ir pradeda šią politiką taikyti savo veiklai ir nuosavybei. Tada paaiškėja, kad aplink sandėlių esanti žemė užteršta žemės ūkio chemikalais. Vietinė valdžia neturėjo galimybių kreiptis į ūkininkus ar savo draudimo įmonę dėl valymo išlaidų padengimo. 2001 m. gruodžio 31 d. buvo akivaizdu, kad įstatymo projektas, pagal kurį turi būti išvalyta užteršta žemė, bus priimtas nedelsiant pasibaigus ataskaitiniams metams.

ANALIZĖ

Dabartinis įsipareigojimas dėl įpareigojančio praeities ūkinio įvykio – įpareigojantis ūkinis įvykis yra žemės teršimas, nes pagal teisės aktą žemė turi būti išvalyta.

Ekonominę naudą ar paslaugas teikiančių išteklių panaudojimas padengimo metu – galimas.

Išvada – atidėjinys pripažįstamas pagal geriausią žemės valymo išlaidų įvertinimą (žr. 22 ir 30 paragrafus).

2B pavyzdys. Užteršimas ir konstruktyvus įsipareigojimas

Vyriausybė taiko bendrai priimtą aplinkos apsaugos politiką, pagal kurią įsipareigoja išvalyti žemę, kai tik ji užteršiama. Vyriausybė turi dokumentą, pagal kurį ji gali vykdyti paskelbtą politiką. Tokioje jurisdikcijoje nėra aplinkos apsaugos teisės akto. Per karinio jūrų laivyno

19 TVSAS – ATIDĖJINIAI, NEAPIBRĖŽTIEJI ĮSIPAREIGOJIMAI IR NEAPIBRĖŽTASIS TURTAS

mokymus buvo sugadintas laivas ir ištekėjo didelis naftos kiekis. Vyriausybė sutiko apmokėti skubaus valymo ir vėlesnes išlaidas dėl atliekamos priežiūros ir jūros gyvūnams bei paukščiams suteiktos pagalbos.

ANALIZĖ

Dabartinis įsipareigojimas dėl įpareigojančio praeities ūkinio įvykio – aplinkos teršimas yra įpareigojantis ūkinis įvykis, dėl kurio atsiranda konstruktyvus įsipareigojimas, nes dėl vyriausybės politikos ir ankstesnių jos veiksmų pagrįstai tikimasi, kad vyriausybė išvalys užterštą aplinką.

Ekonominę naudą ar paslaugas teikiančių išteklių panaudojimas padengimo metu – galimas.

Išvada – atidėjinsy pripažįstamas pagal geriausią žemės valymo išlaidų įvertinimą (žr. 22 ir 30 paragrafus).

3 pavyzdys. Žvyro karjeras

Vyriausybė eksploatuoja žvyro karjerą, esantį teritorijoje, kuri buvo išsinuomota komerciniais pagrindais iš privataus sektoriaus ūkio subjekto. Žvyras naudojamas keliams tiesti ir atnaujinti. Pagal sutartį, sudarytą su žemės savininkais, vyriausybė įsipareigojo sutvarkyti žvyro karjero teritoriją, nugriauti visus pastatus, sutvarkyti teritorijos reljefą ir viršutinį žemės sluoksnį. 60 % visų išlaidų susijusios su karjero pastatų nugriovimu ir teritorijos sutvarkymu, o 40 % – su žvyro gavyba. Atskaitomybės datą buvo išmontuoti karjero pastatai ir pradėti žemės kasimo darbai, tačiau žvyras nebuvo kasamas.

ANALIZĖ

Dabartinis įsipareigojimas dėl įpareigojančio praeities ūkinio įvykio – pagal sutarties sąlygas, dėl pastatų statymo ir karjero eksploatavimo atsiranda teisinis įsipareigojimas nugriauti pastatus ir sutvarkyti teritoriją – tai įpareigojantis ūkinis įvykis. Tačiau įsipareigojimo atitaisyti dėl žvyro gavybos padarytą žalą atskaitomybės datą nėra.

Ekonominę naudą ar paslaugas teikiančių išteklių panaudojimas padengimo metu – galimas.

Išvada – atidėjiny s pripažįstamas pagal geriausią 60 % pastatų nugriovimo ir teritorijos sutvarkymo darbų pabaigos išlaidų įvertinimą (žr. 22 paragrafą). Tokios išlaidos įskaitomos į karjero savikainą. 40 % išlaidų, kurios susidaro vykdant žvyro gavybos darbus, pripažįstamos įsipareigojimu, didėjančiu proporcingai atliekamiems žvyro kasimo darbams.

4 pavyzdys. Gražinimo politika

Valstybinių parduotuvių agentūra veikia kaip centralizuota pirkimo agentūra ir leidžia visuomenei pirkti atsargų perteklių. Agentūra vykdo pinigų gražinimo politiką, jei klientai yra nepatenkinti, net ir tada, kai nėra jokio teisinio įsipareigojimo tai daryti. Gražinimo politika yra visiems žinoma.

ANALIZĖ

Dabartinis įsipareigojimas dėl įpareigojančio praeities ūkinio įvykio – atsargų pardavimas yra įpareigojantis ūkinis įvykis, dėl kurio atsiranda konstruktyvus įsipareigojimas, nes agentūrai vykdant savo veiklą neabejotinai tikimasi, kad ji gražins pinigus už dalį klientų įsigytų prekių.

Ekonominę naudą ar paslaugas teikiančių išteklių panaudojimas padengimo metu – galimas, prekių dalis gražinama, norint atgauti pinigus (žr. 32 paragrafą).

Išvada – atidėjiny s pripažįstamas pagal geriausią gražinamų sumų įvertinimą (žr. 18 (konstruktyvaus įsipareigojimo apibrėžimą), 22, 25 ir 32 paragrafus).

5A pavyzdys. Padalinio uždarymas – neįgyvendinamas prieš atskaitomybės datą

2004 m. gruodžio 12 d. vyriausybė nusprendė uždaryti ministerijos skyrių. Iki atskaitomybės datos (2004 m. gruodžio 31 d.) sprendimas nebuvo perduotas tiems, kuriems jis turės įtakos ir nebuvo imtasi jokių veiksmų jam įgyvendinti.

ANALIZĖ

Dabartinis įsipareigojimas dėl įpareigojančio praeities ūkinio įvykio – nėra įpareigojančio ūkinio įvykio ir todėl įsipareigojimo neatsiranda.

Išvados – atidėjinys nepripažįstamas (žr. 22 ir 83 paragrafus).

5B pavyzdys. Skyriaus uždarymas – įgyvendinamas prieš atskaitomybės datą

2004 m. gruodžio 12 d. vyriausybė nusprendė uždaryti ministerijos skyrių. 2004 m. gruodžio 20 d. vyriausybė patvirtino detalų skyriaus uždarymo planą ir skyriaus darbuotojams buvo išsiųsti įspėjimai apie atleidimą iš darbo.

ANALIZĖ

Dabartinis įsipareigojimas dėl įpareigojančio praeities ūkinio įvykio – sprendimo apie darbuotojų atleidimą pranešimas yra įpareigojantis ūkinis įvykis, dėl kurio nuo tos datos susidaro konstruktyvus įsipareigojimas, nes pagrįstai tikimasi, kad skyrius bus uždarytas.

Ekonominę naudą ar paslaugas teikiančių išteklių panaudojimas padengimo metu – galimas.

Išvados – 2004 m. gruodžio 31 d. pripažįstamas atidėjinys pagal geriausią uždarymo išlaidų įvertinimą (žr. 22 ir 83 paragrafus).

6 pavyzdys. Teisinis reikalavimas įrengti oro filtrus

Pagal naująjį teisės aktą vietinės valdžios ūkio subjektas naujus oro filtrus privalo įrengti savo visuomeniniuose pastatuose iki 2005 m. birželio 30 d. Ūkio subjektas dar neįrengė filtrų.

ANALIZĖ

a) 2004 m. gruodžio 31 d. atskaitomybės datą

Dabartinis įsipareigojimas dėl įpareigojančio praeities ūkinio įvykio – įsipareigojimo nėra, nes nėra įpareigojančio ūkinio įvykio dėl filtrų įrengimo išlaidų arba dėl teisės aktų nustatytų baudų.

Išvada – atidėjinys filtrų montavimo išlaidoms nepripažįstamas (žr. 22 ir 25–27 paragrafus).

b) 2005 m. gruodžio 31 d. atskaitomybės data

Dabartinis įsipareigojimas dėl įpareigojančio praeities ūkinio įvykio – vis dar nėra įsipareigojimo dėl oro filtrų įrengimo išlaidų, nes nebuvo jokio įpareigojančio ūkinio įvykio (filtrų įrengimas). Tačiau gali atsirasti įsipareigojimas mokėti baudas ar kitaip atlikti bausmę pagal teisės aktą, nes įvyko įpareigojantis ūkinis įvykis (visuomeniniuose pastatuose filtrai nebuvo įrengti).

Ekonominę naudą ar paslaugas teikiančių išteklių panaudojimas padengimo metu – tikimybė mokėti baudas ar gauti sankcijas dėl įstatymo nesilaikymo įvertinama atsižvelgiant į teisės akto detalumą ir jo taikymo tvarkos griežtumą.

Išvada – atidėjinys oro filtrų įrengimo išlaidoms nepripažįstamas. Tačiau pagal geriausią tam tikrų baudų ar galimų sankcijų, kurios greičiausiai bus taikomos, įvertinimą pripažįstamas atidėjinys (žr. 22 ir 25–27 paragrafus).

7 pavyzdys. Personalo perkvalifikavimas dėl pelno mokesčio sistemos pakeitimo

Vyriausybė įvedė daug pelno mokesčio sistemos pakeitimų. Dėl tokių pakeitimų mokesčių departamentas (atskaitingas ūkio subjektas) turės perkvalifikuoti didelę administracijos ir susijusio personalo dalį, kad galėtų užtikrinti finansinių paslaugų nuostatų laikymąsi. Atskaitomybės data personalas nebuvo perkvalifikuotas.

ANALIZĖ

Dabartinis įsipareigojimas dėl įpareigojančio praeities ūkinio įvykio – įsipareigojimo nėra, nes įpareigojantis ūkinis įvykis (perkvalifikavimas) neįvyko.

Išvada – atidėjinys nepripažįstamas (žr. 22 ir 25–27 paragrafus).

8 pavyzdys. Nuostolinga sutartis

Ligoninės skalbykla veikia pastate, kuri ligoninė (atskaitingas ūkio subjektas) išsinuomojo pagal veiklos nuomą. 2004 m. gruodžio mėn. skalbykla perkelta į kitą pastatą. Seno pastato nuomos sutartis tęsiasi ketverius metus, nes negali būti atšaukta. Ligoninė negali panaudoti pastato panašiai veiklai ir pastatas negali būti pernuomotas kitam vartotojui.

ANALIZĖ

Dabartinis įsipareigojimas dėl įpareigojančio praeities ūkinio įvykio – nuomos sutarties pasirašymas yra įpareigojantis ūkinis įvykis, dėl kurio atsiranda teisinis įsipareigojimas.

Ekonominę naudą ar paslaugas teikiančių išteklių panaudojimas padengimo metu – kai nuomos sutartis tampa nuostolinga, tikėtina, kad reikės panaudoti išteklius, teikiančius ekonominę naudą. (Iki momento, kai nuomos sutartis tampa nuostolinga, nuomos sutarties apskaitai ligoninė taiko 13-ąjį TVSAS „Nuoma“).

Išvada – atidėjinyje pripažįstamas pagal geriausią neišvengiamų nuomos mokesčių įvertinimą (žr. 13 paragrafo b punktą, 22 ir 76 paragrafą).

9 pavyzdys. Atskira garantija

2004 m. vietos valdžia privataus sektoriaus ūkio subjektui, kuris teikia visuomenines paslaugas už mokesčių ir apie kurio finansinę būklę žinoma, suteikia konkrečias skolinimosi garantijas. 2005 m. ūkio subjekto finansinė būklė pablogėja ir 2005 m. birželio 30 d. jis pateikia prašymą apsaugoti nuo kreditorių.

ANALIZĖ

a) 2004 m. gruodžio 31 d.

Dabartinis įsipareigojimas dėl įpareigojančio praeities ūkinio įvykio – garantijos suteikimas yra įpareigojantis ūkinis įvykis, dėl kurio atsiranda teisinis įsipareigojimas.

Ekonominę naudą ar paslaugas teikiančių išteklių panaudojimas padengimo metu – 2004 m. gruodžio 31 d. nėra tikėtinas.

Išvada – atidėjins nepripažįstamas (žr. 22 ir 31 paragrafus). Garantija atskleidžiama kaip neapibrėžtasis įsipareigojimas, nebent bet kokių išteklių panaudojimo tikimybė yra maža (žr. 100 ir 109 paragrafus).

b) 2005 m. gruodžio 31 d.

Dabartinis įsipareigojimas dėl įpareigojančio praeities ūkinio įvykio – garantijos suteikimas yra įpareigojantis ūkinis įvykis, dėl kurio atsiranda teisinis įsipareigojimas.

Ekonominę naudą ar paslaugas teikiančių išteklių panaudojimas padengimo metu – 2005 m. gruodžio 31 d. yra tikėtina, kad prireiks panaudoti ekonominę naudą ar paslaugas teikiančius išteklius vykdant įsipareigojimą.

Išvada – atidėjins pripažįstamas pagal geriausią įsipareigojimo įvertinimą (žr. 22, 31 ir 109 paragrafus).

Pastaba. Pavyzdyje nagrinėjama pavienė garantija. Jei ūkio subjektas turi panašių garantijų portfelį, nustatydamas, ar reikės panaudoti išteklius, teikiančius ekonominę naudą ar paslaugas, jis vertins visą portfelį (žr. 32 paragrafą). Kai ūkio subjektas suteikia garantijas už mokesčių, pagal 9-ąjį tarptautinį viešojo sektoriaus apskaitos standartą (TVSAS) „Mainų sandorio pajamos“ pripažįstamos pajamos.

10 pavyzdys. Teismo byla

2004 m. po pietų viešajame muziejuje (atskaitingas ūkio subjektas) mirė 10 žmonių galbūt dėl apsinuodijimo maistu, pagamintu iš restorano produktų. Buvo pradėtas teismo procesas, kad ūkio subjektas atlygintų žalą, bet jis neprisiima atsakomybės. Ūkio subjekto teisininkų nuomone, įmanoma, kad ūkio subjektas nebus pripažintas atsakingu iki finansinės atskaitomybės (už metus iki 2004 m. gruodžio 31 d.) patvirtinimo išleisti datos. Tačiau, kai ūkio subjektas sudaro finansinę atskaitomybę už metus iki 2005 m. gruodžio 31 d., jo

19 TVSAS – ATIDĖJINIAI, NEAPIBRĖŽTIEJI ĮSIPAREIGOJIMAI IR NEAPIBRĖŽTASIS TURTAS

teisininkai įspėja, kad dėl bylos eigos pasikeitimų ūkio subjektas gali būti pripažintas atsakingu.

ANALIZĖ

a) 2004 m. gruodžio 31 d.

Dabartinis įsipareigojimas dėl įpareigojančio praeities ūkinio įvykio – pagal turimus įrodymus, aišku, kad nebuvo jokio įsipareigojimo dėl praeities ūkinio įvykio, kai buvo tvirtinama finansinė atskaitomybė.

Išvada – muziejus atidėjinio nepripažįsta (žr. 23 ir 24 paragrafus). Informacija apie padėtį atskleidžiama kaip neapibrėžtasis įsipareigojimas, nebent išteklių panaudojimo tikimybė yra maža (100 ir 109 paragrafai).

b) 2005 m. gruodžio 31 d.

Dabartinis įsipareigojimas dėl įpareigojančio praeities ūkinio įvykio – pagal turimus įrodymus dabartinis įsipareigojimas yra.

Ekonominę naudą ar paslaugas teikiančių išteklių panaudojimas padengimo metu – galimas.

Išvada – atidėjinys pripažįstamas pagal geriausią įsipareigojimo įvykdymo sumos įvertinimą (žr. 22–24 ir 109 paragrafus).

11 pavyzdys. Remontas ir eksploatacija

Tam tikro turto kapitaliniam remontui arba atnaujinimui ir pagrindinių sudedamųjų dalių pakeitimui, be kasdienės jo eksploatacijos, kas kelerius metus padaroma nemažai išlaidų. 17-ajame TVSAS „Ilgalaikis materialusis turtas“ nurodoma, kaip paskirstyti turto išlaidas jo sudedamosioms dalims, kai skiriasi sudedamųjų dalių naudojimo laikas arba teikiama nauda.

11A pavyzdys. Atnaujinimo išlaidos – jokių teisinių reikalavimų

Pastato šildymo krosnis, kurią ministerija išnuomojo keliems viešojo sektoriaus nuomininkams, turi padą, kurį reikia keisti kas penkerius metus dėl techninių priežasčių. Atskaitomybės datą krosnies padas jau buvo naudojamas trejus metus.

ANALIZĖ

Dabartinis įsipareigojimas dėl įpareigojančio praeities ūkinio įvykio – nėra dabartinio įsipareigojimo.

Išvada – nepripažįstamas joks atidėjiny (žr. 22, 25–27 paragrafus).

Krosnies pado pakeitimo išlaidos nepripažįstamos, kadangi atskaitomybės datą nėra įsipareigojimo jį keisti ir tai nepriklauso nuo būsimų ūkio subjekto veiksmų – netgi ketinimas patirti išlaidų priklauso nuo ūkio subjekto sprendimo naudoti krosnį toliau ar pakeisti krosnies padą. Užuoat pripažinus atidėjinį, apskaičiuojamas krosnies pado nusidėvėjimas pagal jo naudojimo laiką, t. y. jis nudėvimas per penkerius metus. Patirtos naujo krosnies pado keitimo išlaidos kapitalizuojamos ir kiekvienas naujas krosnies padas sunaudojamas per penkerius metus.

11B pavyzdys. Atnaujinimo išlaidos – teisiniai reikalavimai

Valstybinė kartografijos tarnyba pagal įstatymą privalo kas trejus metus kruopščiai patikrinti savo lėktuvą, kuris naudojamas darant topografines nuotraukas.

ANALIZĖ

Dabartinis įsipareigojimas dėl įpareigojančio praeities ūkinio įvykio – nėra dabartinio įsipareigojimo.

Išvada – nepripažįstamas joks atidėjiny (žr. 22 ir 25–27 paragrafus).

Lėktuvo kapitalinio remonto išlaidoms atidėjiny nepripažįstamas dėl tos pačios priežasties kaip ir krosnies pado keitimo išlaidos 11A pavyzdyje. Net dėl teisinio reikalavimo atlikti

19 TVSAS – ATIDĖJINIAI, NEAPIBRĖŽTIEJI ĮSIPAREIGOJIMAI IR NEAPIBRĖŽTASIS TURTAS

kapitalinį remontą kapitalinio remonto išlaidos netampa įsipareigojimu, kadangi nėra įsipareigojimo atlikti kapitalinį lėktuvo remontą ir tai nepriklauso nuo būsimų ūkio subjekto veiksmų – ūkio subjektas galėtų išvengti būsimų išlaidų dėl savo būsimų veiksmų, pavyzdžiui, parduodamas lėktuvą.

D priedėlis – Pavyzdžiai: atskleidimas

Šis priedėlis tik rekomendacinis ir nėra standarto dalis. Jo tikslas – parodyti, kaip reikia taikyti šį standartą, ir padėti geriau jį suprasti.

Pagal 98 paragrafą privalomos atskleisti informacijos pavyzdžiai pateikiami toliau ir kitame puslapyje:

1 pavyzdys. Garantijos

Ministerija, atsakinga už nelaimingų atsitikimų darbo vietoje prevenciją, suteikia garantijas pirkėjams parduotai produkcijai pardavimo momentu. Pagal garantijos sąlygas, ministerija imasi taisyti ir pakeisti prekes, kurios pradeda blogai veikti per dvejus metus nuo pardavimo dienos. Atskaitomybės datą pripažįstamas 60 000 pinigų vienetų atidėjiny. Atidėjiny nebuvo diskontuotas, kadangi diskontavimo įtaka nėra reikšminga. Atskleidžiama tokia informacija:

60 000 pinigų vienetų atidėjiny pripažįstamas garantinėms pretenzijoms, kurių tikimasi dėl gaminių, parduotų per pastaruosius trejus finansinius metus. Tikimasi, kad dauguma šių išlaidų bus patirta kitais finansiniais metais, o visos bus patirtos per dvejus metus nuo atskaitomybės datos.

2 pavyzdys. Atominio reaktoriaus sustabdymo išlaidos

2005 m. valstybei priklausanti tyrimų tarnyba, kuri atominį reaktorių naudoja radioaktyvių izotopų, naudojamų medicinoje, gamybai, pripažįsta 300 milijonų pinigų vienetų atidėjinį atominio reaktoriaus sustabdymo išlaidoms. Atidėjinys įvertinamas darant prielaidą, kad atominio reaktoriaus sustabdymas bus vykdomas po 60–70 metų. Tačiau yra galimybė, kad jis nebus sustabdytas dar 100–110 metų, tokiu atveju esamoji išlaidų vertė bus daug mažesnė. Atskleidžiama informacija:

300 milijonų pinigų vienetų atidėjinys buvo pripažįstamas atominio reaktoriaus sustabdymo išlaidoms. Tikimasi, kad šios išlaidos bus patirtos nuo 2065 m. iki 2075 m., tačiau yra galimybė, kad jis nebus sustabdytas iki 2105–2115 m. Jei išlaidos būtų nustatomos tikintis, kad jos nebus patirtos iki 2105–2115 m., atidėjinys būtų sumažinamas iki 136 milijonų. Atidėjinys buvo vertinamas pagal esamas technologijas dabartinėmis kainomis ir diskontuojamas taikant realią 2 % diskonto normą.

Toliau pateikiamas 109 paragrafo reikalaujamo informacijos atskleidimo pavyzdys, kai tam tikra reikalaujama informacija neatskleidžiama, kadangi galima tikėtis, jog tai rimtai pakenks ūkio subjekto padėčiai.

3 pavyzdys. Atskleidimo išimtis

Vyriausybinių tyrimų agentūra įsitraukė į ginčą su įmone, kuri tvirtina, kad tyrimų agentūra pažeidinėja autorių teises naudodama genetines medžiagas ir todėl privalo kompensuoti 100 milijonų pinigų vienetų žalą. Tyrimų agentūra pripažįsta geriausio savo įsipareigojimų įvertinimo sumos atidėjinį, bet neatskleidžia 97 ir 98 paragrafų reikalaujamos informacijos. Atskleidžiama tokia informacija:

Tyrimų agentūrai iškelta byla dėl ginčo su įmone, teigiančia, kad tyrimų agentūra pažeidė patentų tvarką, ir reikalaujančia 100 milijonų pinigų vienetų kompensacijos už žalą. Paprastai 19-ajame tarptautiniame viešojo sektoriaus apskaitos standarte (TVSAS) „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“ reikalaujama informacija neatskleidžiama, kai tai gali pakenkti bylos baigčiai. Tarybos nuomone, ieškinys gali būti išnagrinėtas agentūros naudai.

E priedėlis – Pavyzdžiai: atidėjinio dabartinė vertė

Šis priedėlis tik rekomendacinis ir nėra standarto dalis. Jo tikslas – parodyti, kaip reikia taikyti šį standartą, ir padėti geriau jį suprasti.

Toliau pateikiami pavyzdžiai iliustruoja registruose daromus įrašus, kai atidėjinys pripažįstamas dabartine verte pirmą kartą ir kai vėliau pripažįstamas jo dabartinės vertės padidėjimas. Toks atidėjinio vertės padidėjimas pripažįstamas kaip palūkanų sąnaudos (70 paragrafas).

Penktųjų metų pabaigoje, tikėtina, atidėjinio vertė bus 2 000 pinigų vienetų. Tokios tikėtinės vertės rizika nebuvo įvertinta. Apskaičiuota atitinkama palūkanų norma, atsižvelgiant į riziką, susijusią su pinigų srautais, buvo 12 %.

19 TVSAS – ATIDĒJINIAI, NEAPIBRĒŽTIEJI ĪSIPAREIGOJIMAI IR NEAPIBRĒŽTASIS
TURTAS

Registruose daromi irašai del atidejinio pripazinimo ir del jo vertes pokycio kiekvienais metais:

Ataskaitinio laikotarpio pabaiga

D S ana udos	1134,85	
K Atid ej inys		1134,85

1-uju metu pabaiga

D Pal u kan u s ana udos	136,18	
K Atid ej inys		136,18

2-uju metu pabaiga

D Pal u kan u s ana udos	152,52	
K Atid ej inys		152,52

3-iuju metu pabaiga

D Pal u kan u s ana udos	170,83	
K Atid ej inys		170,83

4-uju metu pabaiga

D Pal u kan u s ana udos	191,33	
K Atid ej inys		191,33

5-uju metu pabaiga

D Pal u kan u s ana udos	214,29	
K Atid ej inys		214,29

Skaiciavimai:

Padidejimas

Esamasis la ika s:	dabartin e vert e = $2\ 000 / (1,12) \times 5 = 1134,85$	
1-uj u met u pabaiga:	dabartin e vert e = $2\ 000 / (1,12) \times 4 = 1271,04$	136,18
2-uj u met u pabaiga:	dabartin e vert e = $2\ 000 / (1,12) \times 3 = 1423,56$	152,52
3-iuj u met u pabaiga:	dabartin e vert e = $2\ 000 / (1,12) \times 2 = 1594,39$	170,83
4-uj u met u pabaiga:	dabartin e vert e = $2\ 000 / (1,12) \times 1 = 1785,71$	191,33
5-uj u met u pabaiga:	dabartin e vert e = $2\ 000 / (1,12) \times 0 = 2000,00$	214,29

Palyginimas su 37-uuju TAS

19-asis tarptautinis viešojo sektoriaus apskaitos standartas (TVSAS) „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“ parengtas pagal 37-ąjį tarptautinį apskaitos standartą (TAS) „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“ (1998). Pagrindiniai 19-ojo TVSAS ir 37-ojo TAS skirtumai:

- 19-ajame TVSAS, palyginti su 37-uuju TAS, pateikiami papildomi paaiškinimai, kaip taikyti standartus viešojo sektoriaus ūkio subjektams. 19-asis TVSAS netaikomas atidėjiniams ir neapibrėžtiesiems įsipareigojimams, atsirandantiems ūkio subjektui suteikus socialinę naudą, už kurią naudos gavėjas tiesiogiai nesumoka atlygio apytikriai lygaus suteiktų prekių ir paslaugų vertei. Tačiau jei ūkio subjektas nusprendžia pripažinti atidėjinį socialinei naudai, pagal 19-ąjį TVSAS šis faktas turi būti atskleistas.
- 37-ajame TAS buvo pakeistas paryškintas šriftas ir 19-ajame TVSAS, palyginti su 37-uuju TAS, buvo pateiktas papildomas paaiškinimas, kad, esant nuostolingoms sutartims, dabartinis įsipareigojimas, atėmus susigrąžintiną sumą, pripažįstamas atidėjiniu.
- 19-ojo TVSAS paragrafuose nurodoma, kad, nors atidėjiniams, neapibrėžtiesiems įsipareigojimams ir neapibrėžtajam turtui, kurie atsiranda dėl mokamų išmokų darbuotojams, šis standartas netaikomas, jis taikomas tiems atidėjiniams, neapibrėžtiesiems įsipareigojimams ir neapibrėžtajam turtui, kurie atsiranda nutraukus išmokų mokėjimą dėl restruktūrizavimo, jei restruktūrizavimo atvejai nurodomi standarte.
- 19-ajame TVSAS vartojamos kitokios sąvokos nei 37-ajame TAS. Pačios svarbiausios 19-ojo TVSAS sąvokos yra „ūkio subjektas“, „pajamos“, „finansinės veiklos ataskaita“ ir „finansinės būklės ataskaita“. Analogiškos 37-ojo TAS sąvokos yra „įmonė“, „pajamos“, „pelno (nuostolio) ataskaita“ ir „balansas“.
- 19-ajame TVSAS pateikiami 37-ojo TAS specialiųjų sąvokų apibrėžimai ir papildomas „tebevykdomų sutarčių“ apibrėžimas.
- C priedėlio pavyzdžiai buvo pakoreguoti, kad būtų labiau pritaikomi viešajame sektoriuje.
- 19-ajame TVSAS pateikiamas papildomas priedėlis (E priedėlis), kuriame parodoma, kaip turi būti daromi įrašai registruose pripažįstant atidėjinio vertės pokytį per tam tikrą laiką dėl diskontavimo įtakos.