



PASSFR.EU

A Digital Learning Platform for Generation Z:
Passport to IFRS®



Co-funded by the
Erasmus+ Programme
of the European Union

A Digital Learning Platform for Generation Z: Passport to IFRS®

TAS® 28 Investicijos į asocijuotąsias įmones ir bendrąsias įmones



Funded by the Erasmus+ Program of the European Union. However, European Commission and Turkish National Agency cannot be held responsible for any use which may be made of the information contained therein.

© Copyright 2021, Istanbul University

28-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Investicijos į asocijuotąsias įmones ir bendrąsias įmones“

TAIKYMO SRITIS IR APIBRĖŽTYS

28-ajame TAS „Investicijos į asocijuotąsias įmones ir bendrąsias įmones“ pagrindinis dėmesys skiriamas asocijuotosioms įmonėms ir nuosavybės metodo taikymui. Asocijuotoji įmonė apibrėžiama kaip įmonė, kuriai investuotojas daro reikšmingą įtaką. Asocijuotosios įmonės sąvoka yra labiau siejama su investuotojo ir subjekto, į kurį investuojama, santykiais, nei su patronuojančios ir dukterinės įmonės santykiais.

Kad investuotojas objektą, į kurį investuojama, galėtų laikyti asocijuotąja įmone, jis turi daryti jam didelę įtaką. Šiuo atžvilgiu pirmiausia reikia paaiškinti pagrindines 28-ojo TAS apibrėžtis, tokias kaip reikšminga įtaka, kontrolė, bendra kontrolė ir bendroji įmonė. Išsamūs šių apibrėžčių paaiškinimai pateikti 1 paveiksle (28 TAS 3 straipsnis).

Reikšminga įtaka	teisė dalyvauti priimant ūkio subjekto, į kurį investuojama, finansinės ir veiklos politikos sprendimus, bet nekontroliuojant arba bendrai nekontroliuojant tos politikos.
Kontrolė	kai investuotojas susiduria arba turi teises į kintamą grąžą iš dalyvavimo objekte, į kurį investuojama, ir gali paveikti šią grąžą per savo valdžią subjektui, į kurį investuojama.
Bendra kontrolė	sutartimi sutartas veiklos kontrolės pasidalijimas, kuris egzistuoja tik tada, kai sprendimams dėl atitinkamos veiklos reikia vienbalsio kontrolę besidalijančių šalių sutikimo.
Bendroji įmonė	bendras susitarimas, pagal kurį šalys, kurios bendrai kontroliuoja veiklą, turi teises į veiklos grynąjį turtą.

1 pav. 28-ojo TAS terminų apibrėžtys

Pagrindinis asocijuotosios įmonės pripažinimo kriterijus yra reikšminga įtaka. Reikšminga įtaka nereiškia kontrolės ar bendros kontrolės. Pagrindinis reikšmingos įtakos rodiklis yra turėti 20 % ar daugiau (bet mažiau nei 50 %) subjekto, į kurį investuojama, akcijų, nebent galima įrodyti, kad taip nėra. Akcijų procentinis dydis nėra vienintelis rodiklis, leidžiantys nustatyti reikšmingą įtaką. Net jei investuotojas turi mažiau nei 20 % akcijų, vienas ar keli iš toliau nurodomų požymių taip pat laikoma reikšmingos įtakos rodikliu (28 TAS 6 straipsnis):

- investuotojo atstovavimas direktorių valdyboje;
- investuotojo dalyvavimas sprendimų priėmimo procesuose, pvz. skirstant dividendus;
- didelis sandorių tarp ūkio subjekto ir subjekto, į kurį investuojama, skaičius;
- vyksta vadovaujančių darbuotojų mainai;
- esminės techninės informacijos teikimas.

Nepaisant to, kad investuotojas turi 20 % ar daugiau subjekto, į kurį investuojama, akcijų, jis gali neturėti reikšmingos įtakos subjektui, į kurį investuojama, jei nėra nė vieno iš reikšmingų įtakos rodiklių.

Reikšminga įtaka išnyksta, kai investuotojas praranda teisę dalyvauti priimant asocijuotosios įmonės veiklos ir finansinius sprendimus. Reikšminga įtaka išnyksta pasikeitus absoliučiam ar santykiniam nuosavybės lygiui. Tarkime, kad vyriausybė, teismas, administratorius arba reguliavimo institucija tampa asocijuotosios įmonės valdytoju. Be to, reikšminga įtaka gali būti prarasta ir dėl tokio sutartinio susitarimo (28 TAS 9 straipsnis).

Nustatant reikšmingą įtaką labai svarbu atsižvelgti į turimas balsavimo teises. Tačiau pripažįstant reikšmingą įtaką atsižvelgiama tik į esamas balsavimo teises, o į potencialias balsavimo teises neatsižvelgiama.

PAVYZDYS NR. 1

Ūkio subjektas „Sky“ valdo 25 % subjekto „ICell Software“ akcijų. Vietos valdžiai priklauso kiti 75 % ūkio subjekto „ICell Software“ akcijų. Ūkio subjektas „Sky“ kasdienėje verslo veikloje nedalyvaus ir neturi galimybių dalyvauti ūkio subjekto, į kurį investuojama, veiklos ir finansinių sprendimų priėmimo procesuose. Ar ūkio subjektas „Sky“ kontroliuoja, bendrai kontroliuoja ūkio subjektą „ICell Software“ ar daro reikšmingą įtaką, ar tai tik finansinis turtas?

Sprendimas

„ICell Software“ yra ūkio subjekto „Sky“ finansinis turtas, nes „Sky“ neturi teisės priimti ar dalyvauti priimant svarbius ūkio subjekto „ICell Software“ finansinės ir veiklos politikos sprendimus. Todėl jis nekontroliuoja arba neturi reikšmingos įtakos ūkio subjektui „ICell Software“.

PAVYZDYS NR.2

Ūkio subjektui „C-day“ priklauso 10 % ūkio subjekto „Alp Solutions“ akcijų. Be to, ūkio subjektui „C-day“ valdyboje atstovauja keturi direktoriai, o direktorių valdybą sudaro dešimt narių. Remiantis susitarimu, valdybos sprendimams patvirtinti reikalinga direktorių balsų dauguma. Ar ūkio subjektas „C-day“ turi reikšmingą įtaką, kontroliuoja arba bendrai kontroliuoja „Alp Solutions“, ar tai turėtų būti laikoma finansiniu turtu?

Sprendimas

28-asis TAS preziumuoja, kad nustatant reikšmingą įtaką ūkio subjektai turi turėti ne mažiau kaip 20 % subjekto, į kurį investuojama. Tačiau kai jei šio kriterijaus nesilaikoma, reikėtų atsižvelgti į kitas situacijas, pvz., atstovavimą direktorių valdyboje. Šiuo atveju, nepaisant to, kad „C-day“ turi mažiau nei 20 % akcijų, šiam ūkio subjektui direktorių valdyboje atstovauja keturi nariai iš dešimties. 40 % atstovų valdyboje leidžia teigti, kad „C-day“ turi didelę įtaką „Alp Solutions“.

Norint nustatyti, kada investicija pripažįstama kaip į asocijuotą ar dukterinę įmonę ir koks pripažinimo metodas taikomas, TAS/TFAS pagrįstos investavimo rūšių pripažinimo taisyklės pateiktos 1 lentelėje.

1 lentelė. Investavimo rūšių pripažinimo taisyklės

	Dukterinė įmonė	Asocijuotoji įmonė	Bendras susitarimas
KRITERIJAI	Kontrolės stiprumas	Reikšminga įtaka	Bendra kontrolė
DALIS NUOSAVYBĖJE	Daugiau nei 50 %	Nuo 20 % iki 50 %	Lygios dalys
PRIPAŽINIMAS	Konsolidavimas	Nuosavybės metodas	Priklauso nuo rūšies
KITOKIOS INVESTICIJOS: Finansinės priemonės (9 TFAS/ 39 TAS)			

PRIPAŽINIMAS IR VERTINIMAS

Nustačius reikšmingą įtaką, investicijos į asocijuotąją įmonę turi būti pripažįstamos taikant nuosavybės metodą. Be to, investicijos į bendrąją įmonę, turinčią bendrą kontrolę, kas išsamiai apibrėžtą 11-ajame TFAS „Jungtinė veikla“, taip pat pripažįstamos nuosavybės metodu. Taikant šį metodą, jei investuotojo ir asocijuotosios įmonės ar bendrosios įmonės ataskaitų teikimo datos skiriasi, asocijuotoji įmonė arba bendroji įmonė finansines ataskaitas rengia investuotojo atskaitomybės dieną. Jei ataskaitų tą pačią datą sudaryti neįmanoma, naudojama naujusia asocijuotosios ar bendrosios įmonės finansinė ataskaita. Nepaisant to, skirtumas tarp atskaitomybės datų neturi viršyti trijų mėnesių. Be to, asocijuotoji įmonė arba bendroji įmonė turėtų taikyti tokią pačią apskaitos politiką kaip ir investuotojai. Jei ne, tada asocijuotosios įmonės ar bendrosios įmonės finansinėse ataskaitose turi būti atlikti koregavimai, kad ataskaitos atitiktų investuotojo apskaitos politiką.

Pirminis vertinimas

Taikant nuosavybės metodą, investicija į asocijuotąją įmonę arba bendrąją įmonę pirmiausia pripažįstama įsigijimo savikaina. Įsigijimo savikaina apima pirkimo savikainą ir kitas tiesiogiai su pirkimu susijusias išlaidas.

Pavyzdžiui, ūkio subjektas perka 35 % kito ūkio subjekto iš viso už 52 500 PV*. Objekto, į kurį investuojama, grynojo turto balansinė vertė yra 150 000 PV. Šiuo atžvilgiu pirminis vertinimas yra 52 500 PV, t.y. įsigijimo savikaina.

Nuosavybės metodo taikymui yra išimčių, pavyzdžiui, kai ūkio subjektas yra patronuojanti įmonė, jai netaikomas reikalavimas rengti konsoliduotas finansines ataskaitas ir ji atitinka visas žemiau nurodytas situacijas, tuomet investuotojas neprivalo taikyti nuosavybės metodo (28 TAS 17 straipsnis):

- ūkio subjektas yra visiškai arba iš dalies kito ūkio subjekto dukterinė įmonė, o kiti jos savininkai, įskaitant neturinčius teisės balsuoti, buvo informuoti apie tai ir neprieštarauja, kad ūkio subjektas netaiko nuosavybės metodo;
- ūkio subjekto skolos ar nuosavybės dokumentais neprekiuojama viešojoje rinkoje (vidaus ar užsienio vertybinių popierių biržoje arba nebiržinėje rinkoje, įskaitant vietines ir regionines rinkas);

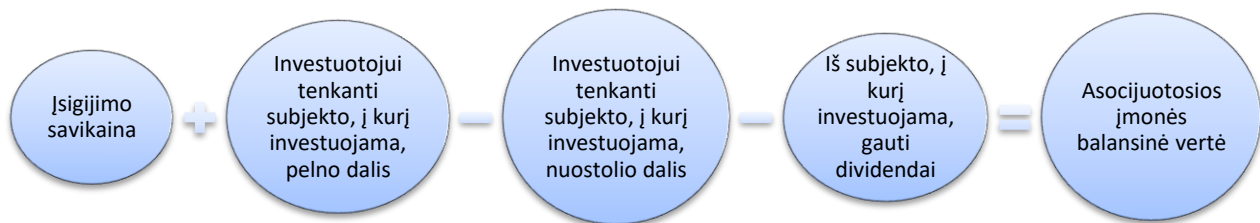
* PV – piniginiai vienetai

- ūkio subjektas nepateikė ir neketina pateikti savo finansinių ataskaitų vertybinių popierių komisijai ar kitai reguliavimo organizacijai dėl bet kokios klasės priemonių išleidimo viešojoje rinkoje;
- pagrindinė arba bet kuri tarpinė ūkio subjekto patronuojanti įmonė rengia viešai prieinamas finansines ataskaitas, atitinkančias TFAS.

Vertinimas po pripažinimo

Po įsigijimo datos investicijos balansinė vertė didinama arba mažinama atsižvelgiant į objekto, į kurį investuojama, nuosavybės dalį. Dividendų paskyrimas sumažina balansinę vertę subjekto, į kurį investuojama. Investicijos balansinę vertę atsižvelgiant į investuotojo dalį gali tekti koreguoti dėl asocijuotosios įmonės kitų bendrųjų pajamų pokyčių. Tokie pokyčiai galėtų įvykti dėl turto perkainojimo arba užsienio valiutos konvertavimo koregavimų. Investuotojų dalies pokyčiai dėl šių priežasčių yra pripažįstami investuotojų bendrosiose pajamose.

Investuotojai turi teisę į investicijos rezultatus ir pelną, kai jie bendrai kontroliuoja subjektą arba daro jam reikšmingą įtaką. Investuotojas pripažįsta šią teisę išplėsdamas savo finansinių ataskaitų apimtį, įtraukdamas jam priklausančio subjekto, į kurį investuojama, pelno arba nuostolių dalį. Dėl to asocijuotųjų ar bendrųjų įmonių nuosavybės vertybinių popierių pokyčiai yra fiksuojami investuotojų finansinėse ataskaitose. Asocijuotosios įmonės balansinės vertės apskaičiavimas nuosavybės metodu parodytas 2 paveiksle.



2 pav. Nuosavybės metodo taikymo procesas

Iš pradžių pripažįstama investicijos įsigijimo savikaina ir skirtumai tarp investicijos įsigijimo savikainos ir asocijuotosios įmonės ar bendrosios įmonės grynosios tikrosios vertės dalies grynojo turto, įsipareigojimų ir neapibrėžtųjų įsipareigojimų. Tačiau apskaičiuojant vertę reikalinga laikytis kelių taisyklių. Prestižas įtraukiamas į asocijuotosios įmonės ar bendrosios įmonės įsigijimo savikainą. Tačiau apskaitos standartai neleidžia dėvėti prestižo.

Be to, nustatant ūkio subjektui priklausančią asocijuotosios įmonės ar bendrosios įmonės pelno arba nuostolio dalį, bet koks subjekto, į kurį investuojama, nustatytas turto ir įsipareigojimų grynosios tikrosios vertės dalies, viršijančios investicijos savikainą, perviršis yra įtraukiamas į investicijos įsigijimo laikotarpio pajamas.

Jei asocijuotoji įmonė ar bendroji įmonė praneša apie nuostolius, investuotojas proporcingai savo daliai turėtų sumažinti balansinę vertę. Tačiau jei investuotojo nuostolių dalis yra lygi balansinei vertei arba didesnė už ją, investuotojas nepripažįsta viršijančios sumos.

Prestižas, atsirandantis dėl investicijos į asocijuotąsias įmones pripažinimo, investuotojo finansinėje ataskaitoje nėra pateikiamas kaip atskiras straipsnis ir įtraukiamas į asocijuotosios įmonės balansinę vertę. Esant neigiamam prestižui, skirtumas įtraukiamas į investuotojo pajamas.

Vertės sumažėjimo nustatymas yra gyvybiškai svarbus norint parengti naujausias, patikimas ir teisingas finansines ataskaitas. Investuotojai turėtų įvertinti vertės sumažėjimo įrodymus ir atitinkamai parengti savo finansines ataskaitas. 36-uju TAS „Turto vertės sumažėjimas“ siekiama taikyti principą, užtikrinantį, kad turtas nebūtų apskaitomas didesne nei jo atsiperkamoji vertė. Vertės sumažėjimo įrodymai gali būti vidiniai arba išoriniai. Išoriniai įrodymai yra stebimi požymiai, rodantys, kad turto vertė per laikotarpį žymiai sumažėjo ir daugiau nei tikėtasi: esminiai pokyčiai, įskaitant būsimus pokyčius, technologinėje, rinkos, ekonominėje ar teisinėje aplinkoje, kurioje ūkio subjektas veikia, padidėjusios rinkos palūkanų normos turi įtakos diskonto normai, naudojamai apskaičiuojant vartotojo turto vertę ir reikšmingai sumažina turto atsiperkamąją vertę, o ūkio subjekto turto grynoji balansinė vertė yra didesnė už jo rinkos vertę (36 TAS 12 straipsnis). Tuo tarpu vidiniai įrodymai rodo, kad turtas yra pasenęs arba fiziškai sugadintas, turto ekonominiai rezultatai yra daug mažesni nei tikėtasi, o per laikotarpį ūkio subjektas patyrė reikšmingų neigiamų pokyčių. Prestižas, įtrauktas į įsigijimą, yra visumos dalis, todėl jo vertės sumažėjimo testas atskirai netaikomas.

Grupės vidaus sandorių eliminavimas taikant nuosavybės metodą

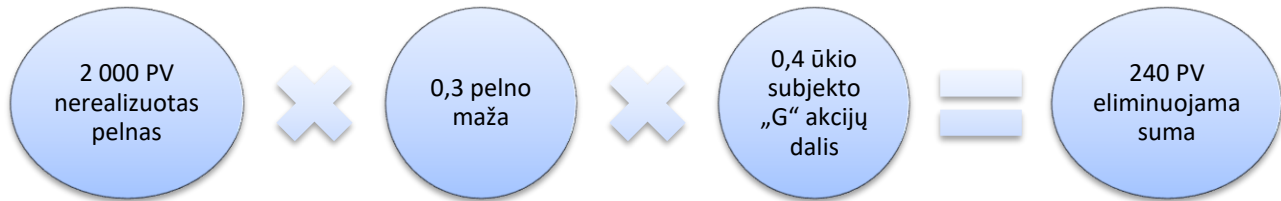
Rengiant konsoliduotąsias finansines ataskaitas, visi grupės vidaus sandoriai turi būti eliminuoti, o taikant nuosavybės metodą eliminuojami tik grupės vidaus sandorių „pelno elementai“. Skirtingai nuo konsolidavimo metodo, nuosavybės metodas nereikalauja įtraukti visų pajamų elementų (tokių kaip pardavimas ir parduotų prekių savikaina), todėl grupės vidaus sandoriai nesukelia dubliavimosi. Taikant nuosavybės metodą, vienintelis elementas, įtraukiamas į investuotojo finansines ataskaitas, yra asocijuotosios įmonės bendrųjų pajamų ir nuostolių pokytis. Investuotojui tenkanti nerealizuoto pelno ar nuostolių dalis, atsirandanti iš sandorių „iš apačios į viršų“ (asocijuotosios įmonės turto pardavimas investuotojui) ir „iš viršaus į apačią“ (investuotojo turto pardavimas asocijuotajai įmonei), turi būti eliminuota. Nuosavybės metodas reikalauja dalinio eliminavimo, o ne visiško eliminavimo, kuris taikomas taikant konsolidavimo metodą.

PAVYZDYS NR.3

Ūkio subjektas „G“ valdo 40 % subjekto „C“. 2021 m. ūkio subjektas „G“ pardavė prekių už 10 000 PV subjektui „C“, o pelno marža siekė 30 %. 2021 m. subjektas „C“ pardavė prekių už 8 000 PV trečiajai šaliai. 2021 m. pabaigoje subjektas „C“ vis dar turi dispozicijoje prekių už 2 000 PV. Įvertinkite šią operaciją remiantis 28 TAS nuostatomis, apskaičiuokite reikalingą eliminuoti sumą ir atlikite reikiamus didžiosios knygos įrašus.

Sprendimas

Tai yra sandorio „iš viršaus į apačią“ pavyzdys. Įvyko 10 000 PV transakcija tarp partnerių. Prekių už 8 000 PV buvo parduota trečiajai šaliai, todėl šiai sumai tenkantis pelnas yra realizuotas pelnas; kai tuo tarpu 2 000 PV tenkantis pelnas yra nerealizuotas pelnas. Todėl 2 000 PV tenkanti pelną reikalinga eliminuoti. Atsižvelgiant į ūkio subjektas „G“ pelno maržą ir akcijų dalį, eliminavimo procesas turėtų būti apskaičiuojamas ir pripažįstamas taip (žr. 3 pav.).



3 pav. Grupės vidaus sandorio eliminuojamos sumos apskaičiavimas

D Ūkio subjekto „G“ pelno/ nuostolių dalis 240 PV

K Investicija į subjektą „C“ 240 PV

Nuosavybės metodo taikymo nutraukimas

Investuotojas nutraukia investicijas į asocijuotąsias įmones ar bendrąsias įmones pripažinimą, kai praranda reikšmingą įtaką subjektui, į kurį investuojama. Tai gali atsitikti dėl šių priežasčių:

- asocijuotoji įmonė ar bendroji įmonė tampa dukterine įmone;
- asocijuotoji įmonė ar bendroji įmonė yra iš dalies arba visiškai perleista;
- tuo atveju, kai ūkio subjektas nusprendžia netaikyti nuosavybės metodo, jis turi apskaityti visas su ta investicija susijusias sumas, anksčiau pripažintas kitose taip, kaip būtų reikėję, jei įmonė, į kurią investuojama, būtų tiesiogiai perleidusi susijusį turtą arba įsipareigojimus.

PAVYZDYS NR.4

2021 m. sausio 1 d. ūkio subjektui „A“ priklauso 35 % ūkio subjekto „B“ akcijų, ir jis daro didelę įtaką ūkio subjektui „B“. Įsigijimo dieną ūkio subjekto „B“ grynojo turto balansinė vertė yra 900 000 PV, o tikroji vertė – 1 100 000 PV.

- a) ūkio subjektas „A“ pervedė 475 000 PV už 35 % akcijų;
- b) ūkio subjektas „A“ pervedė 350 000 PV už 35 % akcijų;
- c) 2021 m. gruodžio 31 d. ūkio subjektas „B“ praneša apie uždirbtą pelną sumoje 60 000 PV ir piniginiu mokėjimu išmoka 20 000 PV dividendų;
- d) ūkio subjektas „B“ straipsnio „Finansinis turtas, skirtą parduoti“ tikroji vertė padidėja 10 000 PV, ir šis padidėjimas pripažįstamas kitose bendrosiose pajamose;
- e) ūkio subjektas „B“ įvertino savo materialųjį turtą, ir įvertinimo rezultata 15 000 PV užregistruoja kitose bendrosiose pajamose.

Sprendimas

- a) ūkio subjektas „A“ turtėtų palyginti pervestą sumą su subjekto "B" tikrąja verte.

Ūkio subjekto „A“ dalies subjekte „B“ tikroji vertė yra 385 000 PV (1 100 000 PV * 0,35).

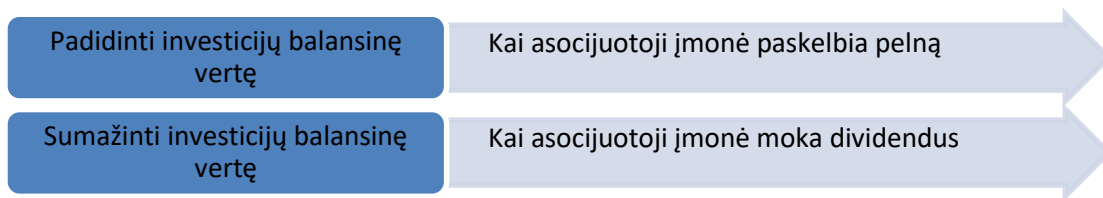
Pervesta suma 475 000 PV

Kai pervesta suma viršija tikrąją vertę, atsiranda prestižas, tačiau ūkio subjektas „A“ nepripažįsta prestižo kaip atskiro straipsnio ir įtraukia jį į balansinę vertę. Šiame pavyzdyje dėl įsigijimo atsirandantis prestižas yra 90 000 PV. Todėl ūkio subjektas „A“ turėtų įrašyti tokius didžiosios knygos įrašus:

D Investicija į ūkio subjektą „B“	475 000 PV
K Pinigai	475 000 PV
b) Ūkio subjekto „A“ dalies subjekte „B“ tikroji vertė	385 000 PV (1 100 000 PV * 0,35).
Pervesta suma	350 000 PV

Kai pervedama suma yra mažesnė už tikrąją vertę, atsiranda neigiamas prestižas (sandorio pajamos) ir investuotojas turi pripažinti šią sumą kaip pelną (nuostolį).

D Investicija į ūkio subjektą „B“	385 000 PV
K Pinigai	350 000 PV
K Sandorio pajamos	35 000 PV
c) remiantis nuosavybės metodu, kai subjektas, į kurį investuojama, paskelbia pelną ar moka dividendus, investuotojas turėtų taikyti nurodymus kaip parodyta 4 pav.	



4 pav. Nurodymai, kada padidinti/ sumažinti balansinę vertę

Remiantis šiuo pavyzdžiu ūkio subjektas „A“ atlieka du didžiosios knygos įrašus. Pirmą, reikalinga pripažinti ūkio subjekto „B“ ataskaitoje nurodyto pelno dalį. Ūkio subjektas „A“ valdo 35 % akcijų, todėl jis turėtų pripažinti 21 000 PV nuo 60 000 PV pelno:

D Investicija į ūkio subjektą „B“	21 000 PV
K Asocijuotųjų įmonių pelnas, vertinamas nuosavybės metodu	21 000 PV

Ūkio subjektas „B“ moka 20 000 PV dividendų, tuomet ūkio subjektas „A“ turėtų pripažinti 7 000 PV sumažėjimą atsižvelgiant į 35 % savo akcijų. Dividendų mokėjimo atveju asocijuotųjų įmonių balansinė vertė sumažinama:

D Pinigai	7 000 PV
K Investicija į ūkio subjektą „B“	7 000 PV

d) ūkio subjektas „A“ turėtų pripažinti straipsnio „Finansinis turtas, skirtą parduoti“ padidėjimą atsižvelgiant į savo valdomą subjekto „B“ dalį. Todėl ūkio subjektas „A“ atlieka 3 500 PV vertės įrašą, skaičiuojant nuo bendros vertės padidėjimo sumos 10 000 PV.

D Investicija į ūkio subjektą „B“	3 500 PV
K Pardavimui skirto finansinio turto tikrosios vertės padidėjimas	3 500 PV

e) ūkio subjektas „A“ pripažįsta subjekto „B“ materialaus turto padidėjimą atsižvelgiant į savo valdomą akcijų dalį. Ūkio subjektas "A" pripažįsta 5 250 PV, skaičiuojant nuo visos 15 000 PV materialiojo turto padidėjimo sumos.

D Investicija į ūkio subjektą „B“ 5 250 PV

K Pelnas iš ilgalaikio turto perkainojimo 5 250 PV