



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®

TFAS® 5 Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla



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

5-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS „Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“

TAIKYMO SRITIS IR APIBRĖŽTYS

5-ąjį TFAS standartą „Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“ ūkio subjektai turėtų naudoti apskaitydami ilgalaikį turtą, perleidžiamas grupes ir ūkio subjekto komponentus, kurie yra laikomi parduoti arba perleisti, ir informacijai atskleisti apie bet kokią nutrauktą veiklą.

5-asis TFAS netaikomas turtui, kuriam taikomas 12-asis TAS „Pelno mokesčiai“, 19-asis TAS „Išmokos darbuotojams“, 9-asis TFAS „Finansinės priemonės“, 40-asis TAS „Investicinis turtas“, 41-asis TAS „Žemės ūkis“ arba 4-asis TFAS „Draudimo sutartys“.

Norėdami teisingai suprasti šį standartą, turime žinoti keletą pagrindinių apibrėžimų (5 TFAS priedas A):

- ūkio subjekto komponentas – operacijos ir pinigų srautai, kuriuos galima aiškiai atskirti nuo likusios ūkio subjekto dalies; ūkio subjekto komponentas gali būti pagrindinė verslo kryptis ar geografinė sritis arba dukterinė įmonė, įsigyta tik siekiant perparduoti;
- nutrauktoji veikla – ūkio subjekto komponentas, kuris buvo perleistas arba klasifikuojamas kaip laikomas turtas, skirtas parduoti ir atstovauja atskirą pagrindinę verslo sritį, yra vieno suderinto plano parduoti atskirą pagrindinę verslo sritį dalis, arba yra dukterinė įmonė, įsigyta tik siekiant perparduoti;
- perleidžiama grupė – turto ir įsipareigojimų grupė, tiesiogiai susijusi su tuo turtu, kurį ūkio subjektas ketina perleisti vienu sandoriu; perleidimo grupė gali būti pinigų kuriančių vienetų grupė, vienas pinigų kuriantis vienetas arba pinigų kuriančio vieneto dalis.

PRIPAŽINIMAS IR VERTINIMAS

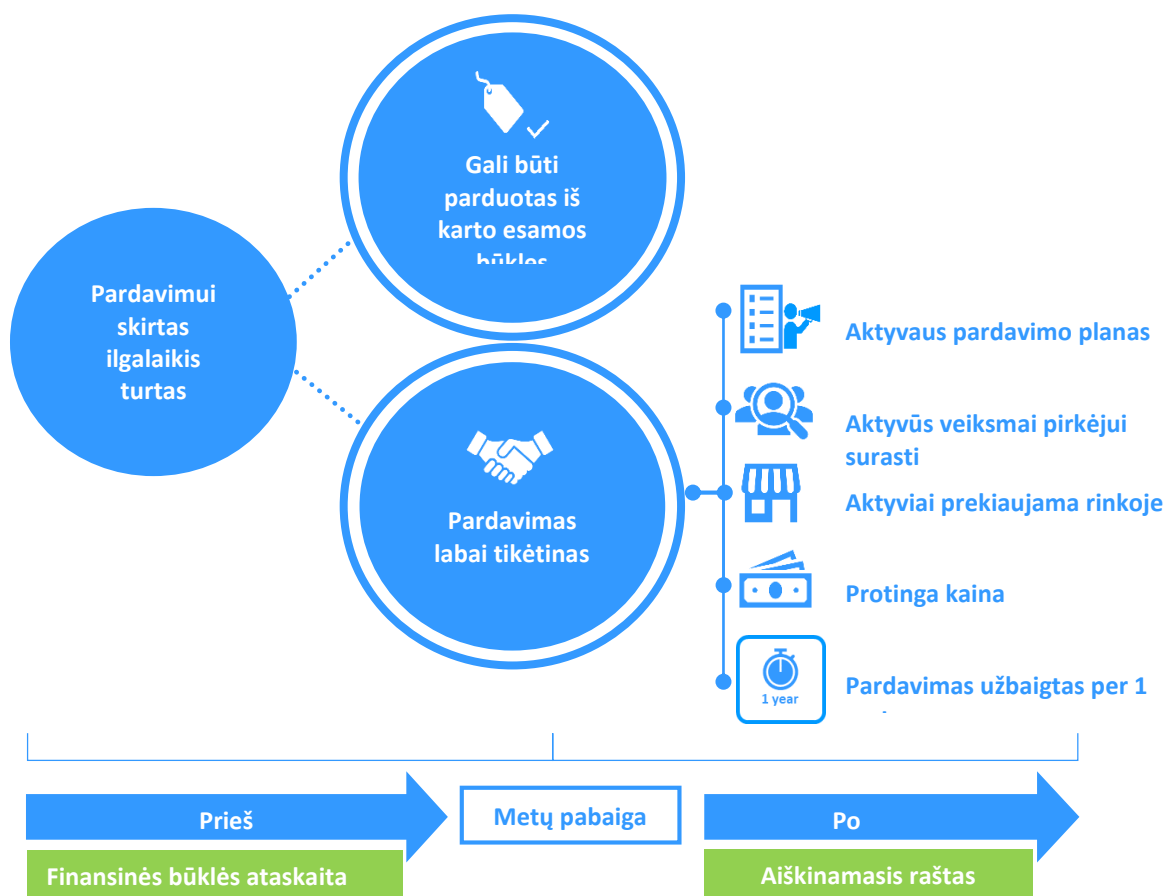
Ūkio subjektas ilgalaikį turtą (arba perleidžiamą grupę) klasifikuos kaip skirtą parduoti, jei jo balansinė vertė bus praktiškai padengta iš pardavimo sandorio, o ne dėl nuolatinio naudojimo (5 TFAS 6 straipsnis).

Reikalinga vykdyti dvi pagrindines sąlygas, kad turtas būtų klasifikuojamas kaip skirtas parduoti:

1. Turi būti galimybė nedelsiant parduoti turtą (arba perleidimo grupę) esant jo dabartinei būklei.
2. Pardavimas turi būti labai tikėtinas.

Turtu turi būti aktyviai prekiaujama rinkoje, ir jam turi būti nustatyta pagrįsta kaina (žr. 1 pav.). Taip pat leidžiama ilgalaikį turtą keisti į kitą ilgalaikį turtą. Vadovybė turėtų imtis veiksmų, kad nustatytų galimą pirkėją, o pardavimo planas turėtų būti užbaigtas per vienerius metus nuo turto klasifikavimo datos.

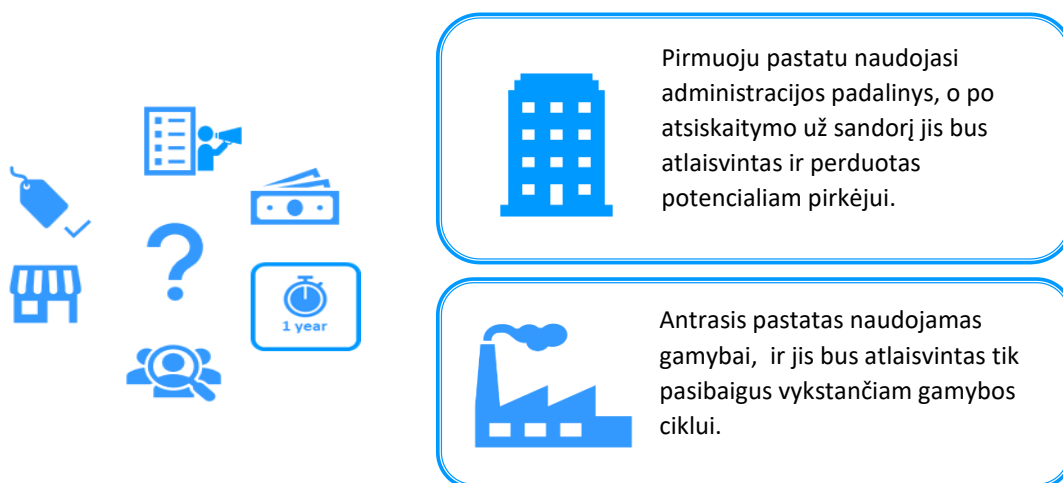
Esant tam tikroms aplinkybėms pardavimo užbaigimo laikotarpis gali būti pratęstas, nes vėlavimą gali lemti veiksniai, kurių ūkio subjektas negali kontroliuoti. Tokie išoriniai veiksniai gali būti susiję su rinka arba tam tikromis reguliavimo sąlygomis. Jei ūkio subjektas ir toliau įsipareigoja laikytis savo pradinio plano, turto klasifikavimo keisti nereikia.



1 pav. Ilgalaikio turto klasifikavimo kriterijai kaip turto, skirtu parduoti

Jei turtas atitinka kriterijos po balanso datos, ūkio subjektui savo finansinėse ataskaitose neleidžiama priskirti ilgalaikį turtą ar perleidžiamą grupę kaip skirtą parduoti. Tačiau jis gali atskleisti savo įsipareigojimą jį parduoti finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte.

Pavyzdžiui, tarkime, kad automobilių pramonėje veikiantis ūkio subjektas yra įsipareigojęs parduoti du savo pastatus ir inicijavo veiksmus, siekdamas surasti pirkėją, t.y. paskelbė apie pardavimą vietiniame laikraštyje.



Ar šis turtas klasifikuojamas kaip skirtas parduoti? Atsakymas teigiamas tik pastatui, kurį naudoja administracijos skyrius. Atkreipkite dėmesį, kad administracinio pastato atlaisvinimo laikas yra įprastas ir dažnas panašiuose sandoriuose, tačiau gamybinio pastato atlaisvinimo laikas nėra įprastas.

Ilgalaikis turtas (arba perleidžiama grupė), kuris skirtas parduoti, bus vertinamas jo balansine verte arba tikrąja verte, atėmus pardavimo išlaidas (5 TFAS 15 straipsnis) (žr. 2 pav.), kuri yra mažesnė.



2 pav. Ilgalaikio turto (ar perleidžiamos grupės), skirtas parduoti, įvertinimas

Turto apskaitinė vertė turėtų būti nustatyta prieš pradinį ilgalaikio turto klasifikavimą turtu, skirtu parduoti, remiantis TFAS, taikomais ilgalaikiam turtui (arba įsipareigojimams, kurie yra įtraukti į perleidžiamą grupę). Kai tikroji vertė, atėmus pardavimo išlaidas, yra mažesnė už balansinę vertę, turi būti pripažįstamas vertės sumažėjimo nuostolis (5 TFAS 20 straipsnis).

Pavyzdžiui, tarkime, kad ūkio subjektas planuoja parduoti transporto priemonę, kuriai taiko savikainos metodą pagal 16-ąjį TAS „Nekilnojamas turtas, įranga ir įrengimai“. Ilgalaikio turto klasifikavimo turtu, skirtu parduoti, dieną transporto priemonės balansinė vertė yra 100 000 PV*, tikroji vertė yra 95 000 PV, o pardavimo išlaidos yra 5 000 PV. Šiuo atveju vertės sumažėjimo nuostoliu pripažįstame 10 000 PV sumą, nes tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas yra 90 000 PV, palyginti su 100 000 PV balansine verte. Dabar tarkime, kad įmonė taiko perkainojimo metodą. Apskaitinė vertė bus tikroji vertė ir ji turėtų būti lyginama su tikrąja verte, atėmus pardavimo išlaidas. Taigi, vertės sumažėjimo nuostolius sudarys apskaičiuoti pardavimo kaštai, t. y. 5 000 PV.

Kai tikimasi, kad pardavimas įvyks po vienerių metų, reikia apskaičiuoti dabartinę pardavimo išlaidų vertę (5 TFAS 17 straipsnis). Pardavimo išlaidų dabartinės vertės padidėjimas turi būti atspindėtas pelno (nuostolių) ataskaitoje kaip finansavimo sąnaudos.

Perleidžiamos grupės vertės sumažėjimo nuostoliai iki nurašymo pirmiausia turi būti priskiriami prestižui. Likęs nuostolis turėtų būti proporcingai paskirstytas kitam grupės turtui.

Nusidėvėjimas arba amortizacija nustojami skaičiuoti po ilgalaikio turto perklasifikavimo į turtą, skirtą parduoti. Tačiau palūkanos ir kitos sąnaudos, priskirtinos perleidžiamos grupės įsipareigojimams, ir toliau bus klasifikuojamos ir apskaitomos kaip turto, skirtu parduoti.

Atkreipkite dėmesį, kad vėlesnis tikrosios vertės padidėjimas gali būti apskaitomas tik tiek, kiek jis neviršija vertės sumažėjimo nuostolių. Pelnas arba nuostoliai, kurie nebuvo pripažinti iki pardavimo datos, turi būti pripažįstami pripažinimo nutraukimo dieną.

Tarkime, kad 20XX-01-01 „Alpha“ įsigyja įrangos už 900 PV, ir dėl to patiria papildomų 300 PV transportavimo ir įrengimo išlaidų. Vadovybė ketina turtą tolygiai naudoti 10 metų, po to įranga būtų parduota už 200 PV. Tačiau 20XX(+2)-10-01 vadovybė inicijuoja pardavimo planą ir vykdo aktyvią programą, kad surastų pirkėją. Tą dieną tikroji turto vertė yra 855 PV, o pardavimo išlaidos yra 20 PV. Tačiau turtas neparduodamas iki 20XX(+2)-12-31, kai jo tikroji vertė, atėmus pardavimo išlaidas, yra 820 PV. 20XX(+3)-12-31 turtas vis dar neparduotas; jo tikroji vertė yra 875 PV, o pardavimo išlaidos yra

* PV – piniginiai vienetai

25 PV. Kokią apskaitos politiką taikome ir kokia yra jos įtaka finansinėms ataskaitoms 20XX, 20XX(+1), 20XX(+2) ir 20XX(+3) m. pabaigoje?

Sprendimas

20XX-01-01 turtas yra pripažįstamas kaip įranga pagal 16-ąjį TAS. Jis bus nušėvėmas taikant tiesinį metodą (atspindi tolygų jo naudojimą) per 10 metų. Šis nusidėvėjimo metodas taikomas ir 20XX(+1) m.

20XX(+2)-10-01 turtas perklasifikuojamas į ilgalaikį turtą, skirtą parduoti, pagal 5-ąjį TFAS. Tą pačią dieną nutraukiame turto nusidėvėjimo oskaičiavimą, ir jis vertinamas mažesne iš verčių – balansine verte arba tikrąja verte, atėmus pardavimo išlaidas. Bet kokie galimi vertės sumažėjimo nuostoliai, atsirandantys dėl šio vertinimo, yra pripažįstami atitinkamose finansinėse ataskaitose.

20XX(+2)-12-31 ir 20XX(+3)-12-31 turtas vis dar klasifikuojamas kaip ilgalaikis turtas, skirtas parduoti pagal 5-ąjį TFAS, ir toliau vertinamas mažesne iš verčių – balansine verte arba tikrąja verte, atėmus pardavimo išlaidas, o bet kokie galimi vertės sumažėjimo nuostoliai, atsiradę dėl šio vertinimo, pripažįstami atitinkamose finansinėse ataskaitose.

Kokios yra visos šios apskaitos politikos įtaka „Alpha“ finansinėms ataskaitoms, parengtoms per ketverius metus?

Iki 20XX(+2)-10-01 turtas yra nušėvėmas pagal vadovybės nustatytą nusidėvėjimo grafiką. Todėl metinis nusidėvėjimas yra 100 PV (turto savikaina yra 900 PV + 300 PV = 1 200 PV; likvidacinė vertė yra 200 PV; apskaičiuota nusidėvėjimo suma yra 1 000 PV; nusidėvėjimo apskaičiavimui taikome tiesinį metodą, naudingo tarnavimo laikas 10 metų). Šis nusidėvėjimas skaičiuojamas 2 pilnus metus ir 9 mėnesius iki 20XX(+2)-10-01. Todėl iki šios datos sukaupiamas 275 PV nusidėvėjimas. Tai reiškia, kad turto balansinė vertė 20XX(+2)-10-01 yra 1 200 PV – 275 PV = 925 PV.

20XX(+2)-10-01 ūkio subjektas lygina balansinę vertę 925 PV su turto tikrąja verte, atėmus pardavimo išlaidas. Tai yra, su 835 PV (855 PV – 20 PV). 90 PV (925 – 835) skirtumas yra vertės sumažėjimo nuostolis, nes turto tikroji vertė, atėmus pardavimo išlaidas, yra mažesnė už jo balansinę vertę. Turtas klasifikuojamas kaip ilgalaikis turtas, skirtas parduoti.

20XX(+2)-12-31 turtas dar nuvertintas 15 PV. Jo balansinė vertė išlieka 925 PV, bet tikroji vertė, atėmus pardavimo išlaidas, tampa 820 PV. Todėl šiai datai pripažintas vertės sumažėjimo nuostolis iš viso yra 105 PV.

Galiausiai 20XX(+3)-12-31 turtas atgauna dalį vertės, nes jo tikroji vertė, atėmus pardavimo išlaidas, tampa 850 PV (875 – 25). Todėl ūkio subjektas panaikina dalį anksčiau pripažinto vertės sumažėjimo nuostolio. Šis atstatymas taikomas 30 PV, nes turtas vertinamas nauja tikrąja verte, atėmus pardavimo išlaidas, t. y. 850 PV.

ILGALAIKIS TURTA (ARBA PERLEIDŽIAMOS GRUPĖS) SKIRTAS PASKIRSTYTI SAVININKAMS

Ūkio subjektas taip pat gali nuspręsti paskirstyti ilgalaikį turtą (arba perleidžiamą grupę) jo savininkams. Aukščiau nurodytos klasifikavimo ir vertinimo sąlygos taip pat turėtų būti įvykdytos, tačiau užuot turėjęs pardavimo planą, ūkio subjektas dabar turėtų būti įsipareigojęs vykdyti paskirstymo planą.

ILGALAIKIS TURTA KURIO BUS ATSIKAKOMA

Ilgalaikis turtas (ar perleidžiama grupė), kurio ketinama atsisakyti, negali būti klasifikuojamas kaip turtas, skirtas pardavimui, nes jo balansinė vertė nebus atgauta per pardavimo sandorį. Kitaip tariant, turtas bus naudojamas iki naudingo tarnavimo laiko pabaigos arba uždarytas, o ne parduotas. Tačiau, jei bus atsisakyta ūkio subjekto komponento, ūkio subjektas turėtų atskirai atskleisti su šiuo komponento atsisakymu susijusius rezultatus ir pinigų srautus.

PARDAVIMO PLANŲ POKYČIAI

Ūkio subjektas gali nuspręsti perklasifikuoti ilgalaikį turtą (arba perleidimo grupę) iš skirto parduoti į skirtą paskirstyti savininkams (arba atvirkščiai). Šis sprendimas bus laikomas tęsiniu pradinio atsisakymo plano.

Kai nebetenkinami kriterijai, pagal kuriuos turtą galima priskirti skirtą parduoti (arba paskirstyti), ilgalaikis turtas (perleidžiama grupė / perleidžiamos grupės komponentai) turi būti vertinamas mažiausia iš verčių (5 TFAS 27 straipsnis):

- balansinė vertė nustatyta prieš klasifikuojant turtą kaip skirtą parduoti, pakoreguota atsižvelgiant į nusidėvėjimą, amortizaciją ar perkainojimus, kurie būtų buvę pripažinti, jei turtas nebūtų klasifikuojamas kaip skirtas parduoti, ir
- atsiperkamoji vertė.

Visi reikalingi balansinės vertės koregavimai bus įtraukti į tęsiamos veiklos pelną arba nuostolį.

Išbraukus perleidžiamos grupės komponentus, likusieji bus laikomi grupe, jei vis dar bus tenkinami kriterijai nustatyti turtui, skirtam parduoti. Kitu atveju komponentai bus vertinami atskirai, atsižvelgiant į jų balansinę vertę arba tikrąją vertę, atėmus pardavimo išlaidas tą dieną, atsižvelgiant į tai, kuri yra mažesnė (5 TFAS 29 straipsnis).

ATSKLEIDIMAS

Toliau pateikta informacija bus atskirai atskleista finansinės būklės ataskaitoje:

- ilgalaikis turtas, skirtas parduoti;
- turtas ir įsipareigojimai, įtraukti į perleidžiamą grupę (sumos neturėtų būti užskaitytos trapusavyje);
- visos sukauptos pajamos ar sąnaudos, pripažintos kitose bendrosiose pajamose.

Bendrųjų pajamų ataskaitoje turėtų būti du atskiri skyriai, skirti tęsiamai ir nutraukiamai veiklai:

- bet koks pelnas ar nuostolis dėl ilgalaikio turto (ar perleidžiamos grupės), klasifikuojamo kaip skirto parduoti, vertės koregavimas turi būti įtrauktas į tęsiamos veiklos pelną arba nuostolius. Tačiau jei turtas prieš klasifikuojant buvo įvertintas taikant perkainojimo metodą, tuomet vertės koregavimas turėtų būti traktuojamas kaip kitų bendrųjų pajamų padidėjimas arba sumažėjimas dėl perkainojimo;
- nutrauktos veiklos pajamos, sąnaudos, pelno mokestis ir rezultatas bei pelnas arba nuostolis, pripažintas verte, atėmus nutrauktą veiklą sudarančių elementų pardavimo išlaidas.

Pinigų srautų ataskaitoje turėtų būti atskirai atskleisti grynieji pinigų srautai, priskirtini nutrauktos veiklos pagrindinei, investicinei ir finansinei veiklai.

Finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte turėtų būti atskleista:

- ilgalaikis turtas arba straipsniai, kurie yra perleidžiamos grupės dalis;
- pardavimo faktai ir aplinkybės;
- numatomas pardavimo būdas ir laikas;
- apskaityti pelnas ir nuostoliai, patirti dėl tikrosios vertės pokyčių;
- sprendimo pakeisti pardavimo planą faktai ir aplinkybės.

Pavyzdys

2015 m. sausio 1 d. įmonė „Holden“ įsigijo įrangą už 1 000 000 PV. Ūkio subjektas apskaičiavo, kad turtas bus naudojamas tolygiai dešimt metų, ir buvo nustatyta 20 000 PV likvidacinė vertė. 2020 metų gruodį vadovai inicijavo pardavimo planą. Šiuo tikslu ūkio subjektas už 5 000 PV paskyrė agentą, kuris skatintų pardavimą ir suteiktų pagalbą derantis su potencialiais pirkėjais. Agentas įvertino turto pardavimo kainą 450 000 PV, atsižvelgdamas į dabartines rinkos tendencijas. Tačiau iki 2021 m. gruodžio mėn. pabaigos nebuvo gauta pirkimo pasiūlymo. Agentas rekomenduoja sumažinti pardavimo kainą 150 000 PV, nes rinkos sąlygos pablogėjo. Vadovai nusprendė pakeisti savo planą, nes mano, kad turtas gali duoti papildomos naudos 320 000 PV, jį naudojant gamybos procese.

Sprendimas







Įsigijus įrangą, įmonė „Holden“ pripažino ilgalaikį turtą 1 000 000 PV sumai. Ūkio subjektas planuoja, kad turtas bus naudojamas dešimt metų. Kadangi turtas per tą laikotarpį bus naudojamas tolygiai, reikėtų taikyti tiesinį nusidėvėjimo metodą. Likvidacinė turto vertė yra įvertinta suma, kurią ūkio subjektas numato gauti pardavęs turtą jo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje. Kadangi ši vertė atspindi naudą, kuri bus gauta sudarant pardavimo sandorį, o ne dėl turto naudojimo, 20 000 PV reikėtų atimti iš įsigijimo savikainos, kad būtų galima apskaičiuoti turto nusidėvėjimą. Todėl nusidėvėjimas bus skaičiuojamas taip:

Nusidėvėjimas = įsigijimo savikaina – likvidacinė vertė
naudingo tarnavimo laikas

Nusidėvėjimas = 1 000 000 PV – 20 000 PV = 98 000 PV
10

2020 metų pabaigoje vadovai nusprendė parduoti turtą.

⇒ Kriterijų vertinimas

	<i>Turtas gali būti parduotas iš karto, esamo būklės</i>
	<i>Vadovai yra įsipareigoję vykdyti pardavimo planą</i>
	<i>Vykdoma aktyvi programa siekiant surasti pirkėją – samdomas pardavimo agentas</i>
	<i>Yra aktyvi šio turto rinka</i>
	<i>Nustatyta protinga, pardavimo agento siūloma, turto pardavimo kaina</i>
	<i>Vadovybė nori užbaigti pardavimą per 1 metus</i>

Tą dieną turto balansinė vertė turėtų atspindėti turto naudojimą per 6 metus, kaip pateikiama žemiau:

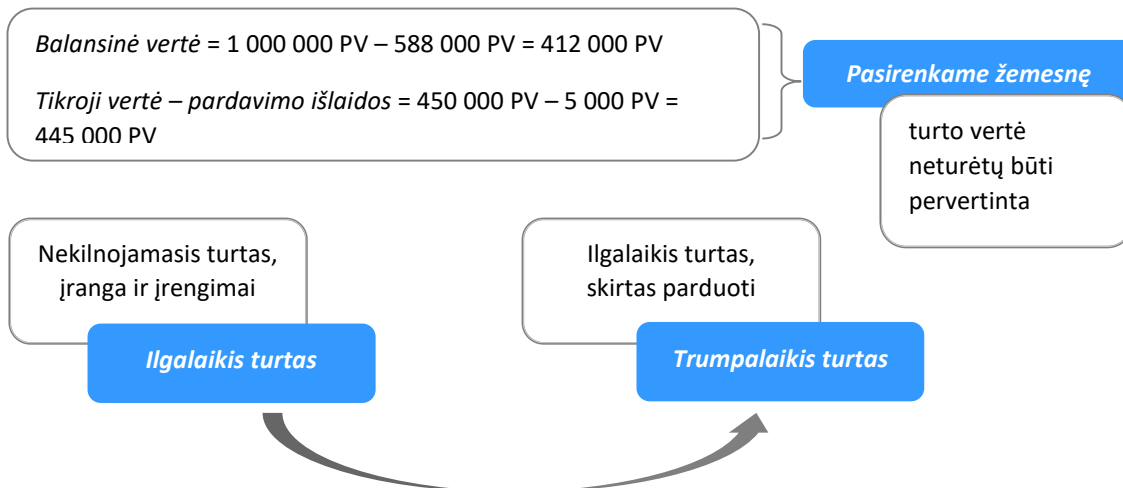
Balansinė vertė = Įsigijimo savikaina – sukauptas nusidėvėjimas

Sukauptas nusidėvėjimas už laikotarpį nuo 2015 m. iki 2020 m.: 98 000 PV x 6 metai = 588 000 PV

Todėl turto balansinė vertė yra 412 000 PV.

Atkreipkite dėmesį, kad remiantis pardavimo agento vertinimu, turto rinkos vertė tą dieną yra 450 000 PV. Į pardavimo išlaidas įeina 5 000 PV mokestis agentui. Dėl to turto tikroji vertė yra didesnė už jo balansinę vertę.

⇒ **Turto, skirto parduoti, vertinimas ir klasifikavimas**



Kadangi reikalingi kriterijai bus įvykdyti iki 2020 m. pabaigos, ūkio subjektas nutrauks įrangos pripažinimą ilgalaikiu materialiuoju turtu ir priskirs ją trumpalaikio turto kategorijai kaip turtą, skirtą parduoti. Turtas bus vertinamas mažesniąja verte - balansine arba tikrąja verte, atėmus pardavimo išlaidas, t. y. 412 000 PV. Nusidėvėjimo skaičiavimas bus nutrauktas po turto perklasifikavimo.

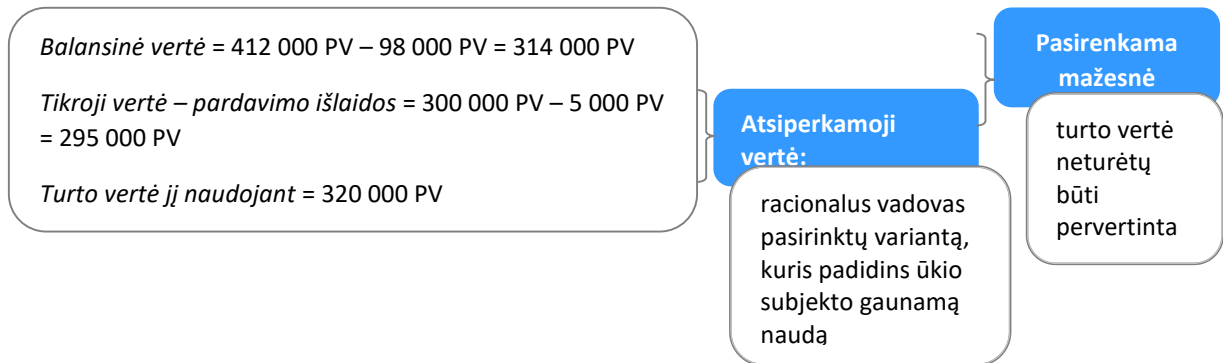
Tačiau 2021 m. pabaigoje turtas neparduotas, todėl turime patikrinti, ar jis vis dar atitinka kriterijus, taikomus turtui, kuris skirtas parduoti.

⇒ **Kriterijų vertinimas**

X Vadovai nėra įsipareigoję tęsti savo pardavimo planą

Kadangi turtas nebetenkina kriterijų, ūkio subjektas turėtų nutraukti turto klasifikavimą kaip skirtą parduoti. Taip pat ūkio subjektas turi įvertinti turtą mažesniąja verte, balansinę turto vertę prieš priskiriant turtą kaip skirtą parduoti, pakoreguojant atsižvelgus į nusidėvėjimą, kuris būtų buvęs priskaičiuotas, jei turtas nebūtų klasifikuojamas kaip skirtas parduoti, arba jo atsiperkamąja verte. Atsiperkamoji vertė pasirenkama didesnę tarp likutinės vertės ir tikrosios vertės, atėmus pardavimo išlaidas, nes racionalus vadovas paprastai pasirenka tą variantą, kuris padidins ūkio subjekto gaunamą naudą. Mūsų atveju vadovai pasirenko naudoti įrangą, o ne parduoti, nes suma, kurią ūkio subjektas gautų iš galimo pardavimo, yra mažesnė už naudą, kurią ūkio subjektas gali gauti naudodamasis įranga.

⇒ **Nutraukimas ir perklasifikavimas**



Be to, kadangi turto atsiperkamoji vertė yra didesnė už jos balansinę vertę, vertės sumažėjimas neturėtų būti apskaitomas.