



**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® 40 Investicinis turtas



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.

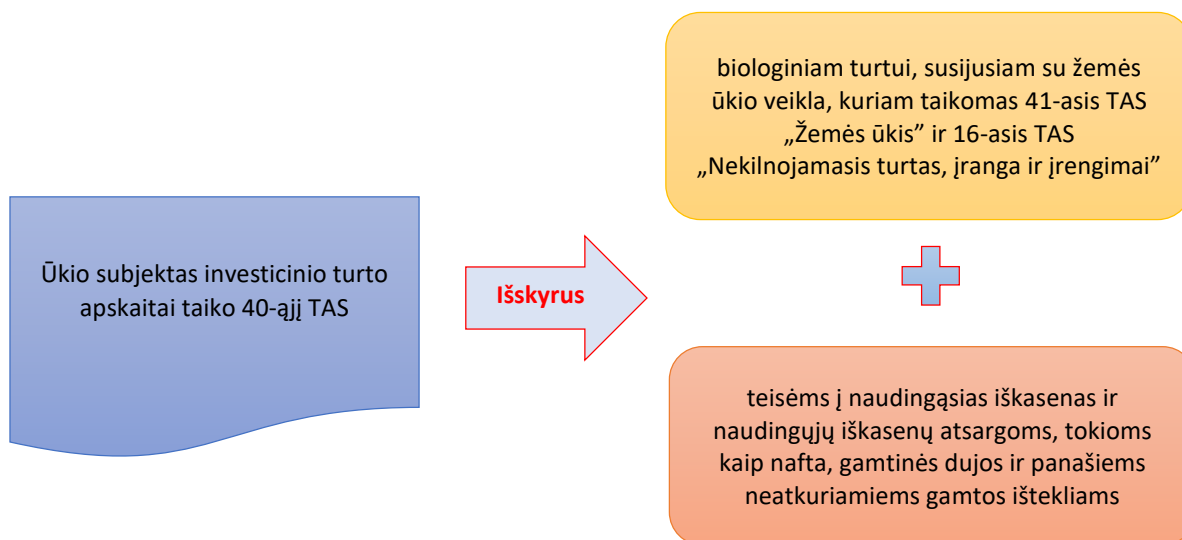
© Copyright 2021, Istanbul University

## 40-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

### „Investicinis turtas“

#### TAIKYMO SRITIS IR APIBRĖŽTYS

Ūkio subjektai 40-ąjį TAS „Investicinis turtas“ taiko investicinio turto pripažinimui, vertinimui ir atskleidimui, išskyrus biologinį turtą, susijusį su žemės ūkio veikla, teisėms į naudingąsias iškasenas ir naudingųjų iškasenų atsargoms, kaip parodyta 1 paveiksle (40 TAS 4 straipsnis).



#### 1 pav. 40-ojo TAS taikymas

Taikant 40-ąjį TAS labai svarbu atskirti investicinį ir savininko reikmėms naudojamą ilgalaikį materialųjį turtą (2 pav.). Investicinis turtas, kaip apibrėžta standarte (40 TAS 5 straipsnis), yra turtas (žemė arba pastatas, arba pastato dalis, arba abu kartu), kuris (savininko arba nuomininko pagal finansinės nuomos sutartį) laikomas pajamoms iš nuomos gauti arba turto vertei padidinti arba abiem tikslams, tačiau ne: a) naudoti gaminti ar tiekti prekes ar teikti paslaugas, arba administraciniams tikslams; arba b) pardavimui įprastomis verslo sąlygomis. Savininko reikmėms naudojamas ilgalaikis materialusis turtas yra turtas (savininko arba nuomininko pagal finansinės nuomos sutartį), skirtas prekėms gaminti ar tiekti ar teikti paslaugas arba administraciniams tikslams.

Investicinis turtas	Savininko reikmėms naudojamas ilgalaikis materialusis turtas
<ul style="list-style-type: none"><li>laikomas pajamoms iš nuomos gauti arba turto vertei padidinti arba abiem tikslams;</li><li>generuoja pinigų srautus iš esmės nepriklausomai nuo kito ūkio subjekto turimo turto.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>laikomas gaminti ar tiekti prekes ar teikti paslaugas, arba administraciniams tikslams;</li><li>generuoja pinigų srautus, kurie priskirtini ne tik turtui, bet ir kitam ilgalaikiam materialiajam turtui, naudojamam gamybos ar tiekimo procese.</li></ul>

#### 2 pav. Investicinis turtas arba savininko reikmėms naudojamas ilgalaikis materialusis turtas (40 TAS 7 straipsnis)

Pavyzdžiui, atsižvelgdami į aukščiau apibrėžtas sąvokas, pateikiame analizę ir sprendimus teisingai klasifikuojant turtą:

<b>Ilgalaikis materialusis turtas</b>	<b>Klasifikavimas</b>	<b>Taikomas standartas</b>
Pastatas arba žemė, skirta išsinuomoti / laikomi išnuomoti pagal veiklos nuomą	Investicinis turtas	40-asis TAS
Pastatas, kurį ūkio subjektas naudoja savo veiklai vykdyti	Savininko reikmėms naudojamas ilgalaikis materialusis turtas	16-asis TAS
Pastatas, įsigytas išskirtinai plėtrai ir perpardavimui įprastomis verslo sąlygomis	Inventorius / Prekių atsargos	2-asis TAS
Žemė ar pastatas, laikomi ilgalaikiai turto vertei padidinti	Investicinis turtas	40-asis TAS
Pastatas, statomas būsimai nuomai ar turto vertei padidinti	Investicinis turtas	40-asis TAS
Statomas pastatas, skirtas ateityje parduoti įprastomis verslo sąlygomis	Inventorius / Prekių atsargos	2-asis TAS
Pastatas, skirtas įmonės darbuotojams	Savininko reikmėms naudojamas ilgalaikis materialusis turtas	16-asis TAS
Žemė, laikoma šiuo metu neapibrėžtam būsimam naudojimui (toks turtas apibrėžiamas kaip laikomas ilgalaikiai turto vertei padidinti)	Investicinis turtas	40-asis TAS

Išnagrinėkime atvejį apie ūkio subjektą, kuris eksploatuoja tokį turtą: nekilnojamas turtas, skirtą parduoti įprastomis verslo sąlygomis, nekilnojamas turtas, kuris statomas parduoti klientui, turtas, naudojamas įprastinėje veikloje, ir trečiosioms šalims nuosavybės teise priklausantis ir išnuomotas turtas. Kuris iš šio turto bus priskirtas investiciniam turtui? Tik paskutinis turtas (turintis ir išnuomotas trečiosioms šalims) bus klasifikuojamas kaip investicinis turtas.

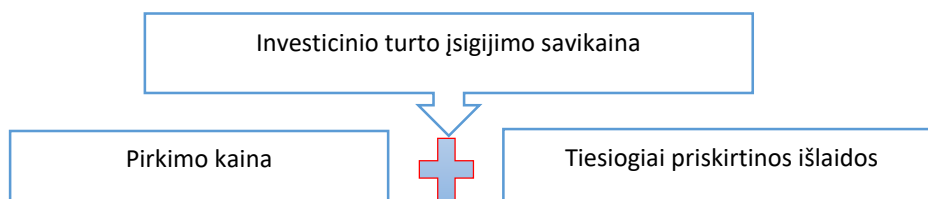
### **PRIPAŽINIMAS**

Vadovaujantis bendraisiais turto pripažinimo kriterijais, turimas investicinis turtas turi būti pripažįstamas turtu tada ir tik tada, kai: a) tikėtina, kad ūkio subjektas gaus su investiciniu turtu susijusią ekonominę naudą ateityje; ir b) investicinio turto savikaina gali būti patikimai įvertinta (40 TAS 16 straipsnis).

### **VERTINIMAS**

#### **1. Vertinimas pripažinimo momentu**

Investicinis turtas iš pradžių yra vertinamas įsigijimo savikaina, įskaitant sandorio išlaidas. Todėl įsigyto investicinio turto savikaina nustatoma taip, kaip parodyta 3 pav.



**3 pav. Investicinio turto savikainos nustatymas pripažinimo metu**

Tiesiogiai su įsigijimu susiję straipsniai apima visas išlaidas, patiriamas siekiant turtui suteikti tokią būklę, kuri būtina, kad jis galėtų veikti taip, kaip numato vadovybė, pvz., mokesčiai už teisinės paslaugas, turto perleidimo mokesčiai ir kitų sandorių išlaidos.

Pavyzdžiui, ūkio subjektas perka žemės sklypą už 50 000 PV\*, kad išnuomotų jį kaip automobilių stovėjimo aikštelę vietiniam prekybos centrui. Notarų biuro sutarties sudarymo mokestis yra 5 % žemės kainos. Už turto perleidimą taip pat taikomi negražinami valstybinėms institucijoms sumokėti mokesčiai – 10 % nuo sandorio sumos. Tokiu atveju ūkio subjektas žemės kaip investicinio turto įsigijimo savikainą apskaičiuos taip:

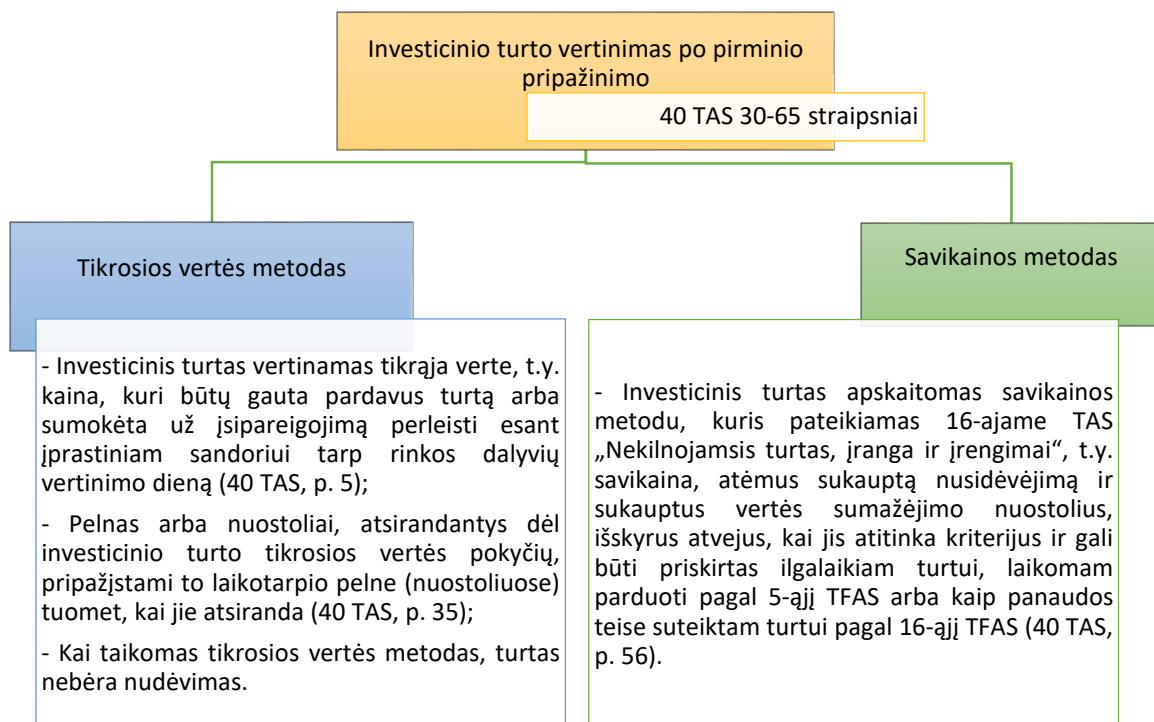
$$\begin{aligned} \text{Investicinio turto įsigijimo savikaina} &= \\ \text{Pirkimo kaina} + \text{Mokestis už notaro paslaugas} + \text{Negražinami valstybės mokesčiai} &= \\ = 50\,000 \text{ PV} + 5\% \times 50\,000 \text{ PV} + 10\% \times 50\,000 \text{ PV} &= 57\,500 \text{ PV} \end{aligned}$$

Į pradines išlaidas neturėtų būti įtrauktos paleidimo išlaidos, neįprastai didelės atliekų išlaidos ar pradiniai veiklos nuostoliai, patirti prieš investiciniam turtui pasiekiant planuotą užimtumo lygį (40 TAS 23 straipsnis).

## 2. Vertinimas po pripažinimo

Pagal 40-tą TAS ūkio subjektai, vertindami investicinį turtą po pirminio pripažinimo, gali pasirinkti tikrosios vertės metodą arba savikainos metodą (40 TAS 30 straipsnis). Pasirinkus metodą, kuris geriau atitinka ekonomines aplinkybes, tokia apskaitos politika turi būti taikoma visam verslo investiciniam turtui.

Kiekvienam metodui taikoma apskaitos tvarka ir procedūros pateiktos 4 pav.



4 pav. Investicinio turto vertinimas po pirminio pripažinimo

\* PV – piniginiai vienetai

Pavyzdžiui, AB „Tropical Sights” perka turtą už 100 000 PV, kurį 2020-02-01 priskiria investiciniam turtui. AB „Tropical Sights” nustato, kad tikroji turto vertė 2020-12-31 yra 150 000 PV ir 2021-12-31 80 000 PV. Kaip šie turto tikrosios vertės pokyčiai bus pateikti įmonės finansinėse ataskaitose, jei įmonė savo investicinį turtą apskaito tikrąja verte pagal 40-ąjį TAS? Šie pokyčiai bus apskaitomi atitinkamų metų pelno (nuostolių) ataskaitoje kaip vertės koregavimai, atsirandantys dėl investicinio turto tikrosios vertės nustatymo. Tiksliau, AB „Tropical Sights” pripažins 50 000 PV pelną iš šių investicijų tikrosios vertės nustatymo 2020-12-31 ir 70 000 PV nuostolius dėl investicinio turto tikrosios vertės nustatymo 2021-12-31.

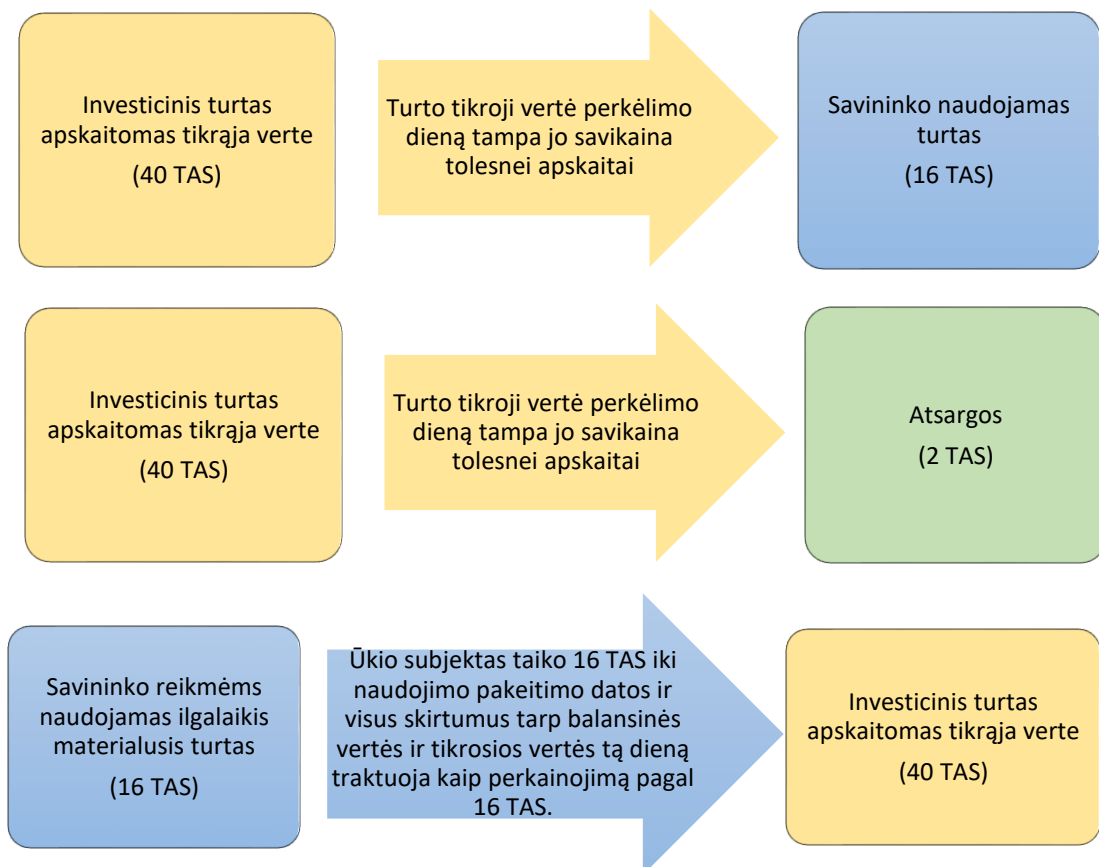
Taip pat išnagrinėkime atvejį, kai 2010-01-15 AB „Hook” įsigijo investicinį turtą už 200 000 PV. 2012-12-31 AB „Hook” nustato, kad investicinio turto tikroji vertė yra 225 000 PV. Pagal 40-ąjį TAS, žinodama, kad turtui įvertinti naudojamas tikrosios vertės metodas, 2012-12-31 AB „Hook” pripažins pelną, susijusį su tikrosios vertės pasikeitimu, ir atliks tokius didžiosios knygos įrašus:

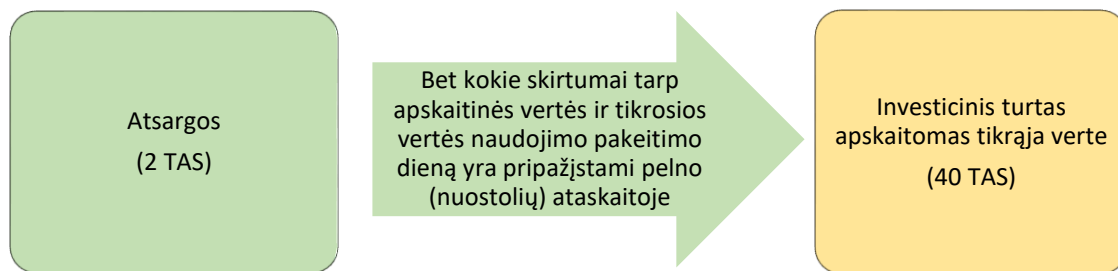
**D** Investicinis turtas 25 000 PV

**K** Investicinio turto tikrosios vertės nustatymo pelnas 25 000 PV

### 3. Perkėlimai į investicinį turtą arba iš jo

Pagal 40-ąjį TAS, perkėlimai į investicinį turtą arba iš jo turėtų būti atliekami tik pasikeitus turto naudojimo būdai. Toks naudojimo pokytis įvyksta, kai turtas atitinka arba nustoja atitikti investicinio turto apibrėžimą ir yra įrodymų apie pasikeitusį naudojimą (40 TAS 57 straipsnis) (žr. 5 pav.).





### 5 pav. Perkėlimai į investicinį turtą arba iš jo

Pavyzdžiui, 2019-12-31 AB „Cleaning Services“ valdo pastatą, kuris naudojamas ūkio subjekto administraciniams tikslams. Pastato įsigijimo savikaina yra 175 000 PV, o iki nurodytos datos sukaupto nusidėvėjimo suma yra 25 000 PV. Tą pačią dieną ūkio subjekto vadovybė nusprendžia išnuomoti pastatą, pastato nustatyta tikroji vertė yra 180 000 PV. 2021-12-31 turto tikroji vertė yra 160 000 PV. Kaip šie pokyčiai atsispindės ūkio subjekto finansinėse ataskaitose?

Perkėlimo dieną (2019-12-31) skirtumas tarp turto apskaitinės vertės, nustatytos pagal 16-ąją TAS (150 000 PV) ir jo tikrosios vertės (180 000 PV), yra laikomas perkainavimu (pripažįstamas 30 000 PV perkainojimo perteklius). Toliau taikomos 40-ojo TAS nuostatos, o turtas iš pradžių pripažįstamas 180 000 PV verte. Jei AB „Cleaning Services“ taiko tikrosios vertės metodą pagal 40-ąją TAS, 2021-12-31 finansinės būklės ataskaitoje pateikiamas 160 000 PV dydžio investicinis turtas, o 20 000 PV dydžio nuostoliai, atsiradę dėl investicinio turto tikrosios vertės nustatymo apskaitomi pelno (nuostolių) ataskaitoje.

Išnagrinėkime dar vieną atvejį. AB „General Rentals“ priklauso investicinis turtas (biurų pastatas), kuris buvo išnuomotas trečiosioms šalims. 20X2-12-31 AB „General Rentals“ vadovai nusprendžia pradėti naudoti šį pastatą administraciniams reikmėms. Apskaičiuota, kad pastato tikroji vertė 20X1-12-31 yra 22 000 PV, o 20X2-12-31 – 22 500 PV. Investicinio turto apskaitinė vertė 20X1-12-31 yra 20 000 PV. Naudojimo pakeitimo dieną numatomas pastato naudingo tarnavimo laikas yra 20 metų.

Remiantis pateikta informacija, 20X1–20X2 finansiniais metais ūkio subjektas investiciniam turtui, vertinamam tikrąja verte, taikys apskaitos nuostatas remiantis 40-uoju TAS. 20X2-12-31 pastatas bus perklasifikuotas iš investicinio turto į savininko reikmėms naudojamą ilgalaikį materialųjį turtą, t. y. ūkio subjekto naudojamus pastatus (perėjimas nuo 40-ojo TAS prie 16-ojo TAS). Nuo 20X3-01-01 pastatas bus laikomas naudojamu ūkio subjekto reikmėms ir bus vertinamas savikaina, atėmus sukauptą nusidėvėjimą ir sukauptus vertės sumažėjimo koregavimus pagal 16-ąją TAS „Nekilnojamas turtas, įranga ir įrengimai“.

Atitinkamai pokyčiai bus atspindėti AB „General Rentals“ finansinėse ataskaitose:

20X1-12-31 – investicinio turto tikroji vertė 22 000 PV (pagal 40-ąją TAS).

Kadangi turto apskaitinė vertė yra 20 000 PV, o tikroji vertė – 22 000 PV, turto vertė turėtų padidėti 2 000 PV. Ūkio subjektas atlieka tokius didžiosios knygos įrašus:

**D** Investicinis turtas 2 000 PV

**K** Pelnas iš investicinio turto tikrosios vertės nustatymo 2 000 PV

20X2-12-31 – investicinio turto perklasifikavimas į savininko reikmėms naudojamą ilgalaikį materialųjį turtą (perėjimas nuo 40-ojo TAS prie 16-ojo TAS). Pagal 40-ąją TAS pastato tikroji vertė naudojimo paskirties pakeitimo dieną yra numanoma turto įsigijimo savikaina pagal naują klasifikaciją. Taigi numanoma savininko reikmėms naudojamą ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina yra 22 500 PV (atnaujinta tikroji vertė). Kadangi turto apskaitinė vertė prieš perkėlimą buvo 22 000 PV (ankstesnė

tikroji vertė), ūkio subjektas turėtų padidinti turto vertę 500 PV ir tada perkelti investicinį turtą į savininko reikmėms naudojamą ilgalaikį materialųjį turtą pagal 16-ąjį TAS. Todėl atliekami tokie didžiosios knygos įrašai:

**D** Pastatai 22 500 PV

**K** Investicinis turtas 22 000 PV

**K** Pelnas iš investicinio turto tikrosios vertės nustatymo 500 PV

20X3-12-31 ūkio subjektas pripažįsta metinį pastato nusidėvėjimą už vienerius naudojimo metus pagal 16-ąjį TAS. Metinis pastato nusidėvėjimas = apskaitinė vertė / naudingo tarnavimo laikas = 22 500 PV / 20 metų = 1 125 PV.

**D** Nusidėvėjimo sąnaudos 1 125 PV

**K** Pastatų nusodėvėjimas 1 125 PV

### **NUTRAUKIMAS**

Turto traktavimas kaip investicinio turto Investicinio turto turi būti nutrauktas (eliminuojant iš finansinės būklės ataskaitos) jį perleidus arba kai investicinis turtas visam laikui nustojamas naudoti ir iš jo perleidimo nesitikima gauti ekonominės naudos (40 TAS 66 straipsnis).

Pelnas arba nuostoliai, atsirandantys dėl nustojus naudoti investicinį turtą arba jį perleidus, turi būti nustatomi kaip skirtumas tarp grynujų pardavimo pajamų ir turto balansinės vertės bei pripažįstami pelnu arba nuostoliais (nebent 16-ajame TFAS pardavimo ir atgalinės nuomos veiklai reikalaujama kitaip) laikotarpiu kai turtas išimamas iš apyvartos ar perleidžiamas (40 TAS 69 straipsnis).

Išnagrinėjime toliau pateikiamą atvejį. Ūkio subjektui 2021-12-31 priklauso garažas, skirtas nuomai. Turtas atitinkamai buvo klasifikuojamas kaip investicinis turtas pagal 40-ąjį TAS ir buvo įvertintas tikrąja verte 20 000 PV. 2022-01-25 ūkio subjektas nusprendžia išimti turtą iš apyvartos, kadangi sutartis su nuomininku tą dieną nutrūko, ir garažas toliau nebus naudojamas. Todėl ūkio subjektas garažo išėmimui iš apyvartos atliks tokius didžiosios knygos įrašus:

**D** Investicinio turto perleidimo išlaidos 20 000 PV

**K** Investicinis turtas 20 000 PV

### **ATSKLEIDIMAS**

40-ajame TAS nustatyti reikalavimai, susiję su informacijos atskleidimu apie investicinį turtą, pateikiami 6 paveiksle.

Tiek tikrosios vertės, tiek savikainos metodai (40 TAS 74-75 straipsniai)	Tikrosios vertės metodas (40 TAS 76-78 straipsniai)	Savikainos metodas (40 TAS 79 straipsnis)
<ul style="list-style-type: none"> <li>• taikomas tikrosios ar savikainos metodas;</li> <li>• kriterijai, naudojami investiciniam turtui atskirti nuo savininko naudojamo turto ir turto, skirtu parduoti įprastomis verslo sąlygomis;</li> <li>• jei tikroji vertė yra pagrįsta nepriklausomo sertifikuoto vertintojo atliktu vertinimu;</li> <li>• pelno (nuostolių) ataskaitoje pripažintos nuomos pajamų sumos, tiesioginės veiklos sąnaudos ir sukauptas tikrosios vertės pokytis, pripažintas pelnu arba nuostoliais.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• papildomai šalia ankstesnių atskleidimų (40 TAS 75 straipsnis),</li> <li>• investicinio turto balansinių verčių laikotarpio pradžioje ir pabaigoje suderinimas.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• papildomai šalia ankstesnių atskleidimų (40 TAS 75 straipsnis),</li> <li>• taikomi nusidėvėjimo metodai;</li> <li>• naudingo tarnavimo laikas arba taikytos nusidėvėjimo normos;</li> <li>• bendroji apskaitinė vertė ir sukaupti nusidėvėjimo bei vertės sumažėjimo nuostoliai laikotarpio pradžioje ir pabaigoje;</li> <li>• investicinio turto balansinės vertės laikotarpio pradžioje ir pabaigoje suderinimas;</li> <li>• investicinio turto tikroji vertė.</li> </ul>

### 6 pav. Informacijos atskleidimo investiciniam turtui nuostatos

#### PAVYZDYS

Įmonė „Green Developers“ užsiima pastatų pirkimu ir pardavimu. 20X1-12-31 jos pastatų apskaitinė vertė yra 3 000 000 PV, o jų grynoji galimo realizavimo vertė yra 2 800 000 PV. 20X2-07-01 įmonės „Green Developers“ vadovybė nusprendžia neparduoti pusę savo pastatų ir panaudoti juos nuomai. Perklasifikuotų pastatų tikroji vertė naudojimo paskirties pakeitimo dieną yra 1 750 000 PV, o 2020 m. gruodžio 31 d. – 1 600 000 PV.

Išanalizuokite visus su šiais pastatais susijusius 20X1 m. ir 20X2 m. įvykius ir nustatykite šių įvykių įtaką įmonės finansinėms ataskaitoms.

#### Sprendimas

Kadangi pagrindinė ūkio subjekto veiklos sritis yra prekyba pastatais, jų apskaitai taikomas 2-asis TAS „Atsargos“, nes pastatai priskiriami prekėms. Todėl įmonė „Green Developers“ atsargoms iki naudojimo pasikeitimo datos taikys 2-ąjį TAS nuostatą, o pastatams, kurie po naudojimo paskirties pakeitimo perklasifikuojami kaip investicinis turtas, 40-ąjį TAS.

1) 20X1-12-31 pastatų atsargų vertinimas finansinės būklės ataskaitoje (pagal 2 TAS):

20X1-12-31 finansinės būklės ataskaitoje prekės yra įvertintos mažiausia verte (t.y. lyginant savikainos ir grynąją galimo realizavimo vertes). Taigi, lyginant 3 000 000 PV ir 2 800 000 PV, mažesnė iš šių verčių yra 2 800 000 PV. Kadangi prekių savikaina viršija jų grynąją galimo realizavimo vertę, atsargos vertė sumažinama nurašant 200 000 PV.

**D** Atsargų nurašymo sąnaudos 200 000 PV

**K** Prekių atsargų nurašymas 200 000 PV

2) 20X2-07-01 pusės prekių atsargų perkėlimas (2 TAS) į investicinį turtą (40 TAS):

Šie perklasifikuoti pastatai apskaitomi kaip investicinis turtas, ir pripažįstami tikrąja verte 1 750 000 PV. Tuo pačiu metu prekių atsargų savikaina sumažėja perpus, t. y. 1 500 000 PV. Skirtumą 250 000 PV sudaro pelnas iš investicinio turto įvertinimo tikrąja verte.



D Investicinis turtas 1 750 000 PV

K Prekių atsargos 1 500 000 PV

K Investicinio turto tikrosios vertės nustatymo pelnas 250 000 PV

3) 20X2-07-01 perkeltoms prekėms ½ anksčiau užfiksuoto vertės sumažėjimo koregavimas nebėra pagrįstas, todėl jis bus atšauktas  $200\,000\text{ PV} / 2 = 100\,000\text{ PV}$ :

D Prekių atsargų nurašymas 100 000 PV

K Atsargų nurašymo atšaukimas 100 000PV

4) 20X2-12-31 Investicinis turtas įvertinamas tikrąja verte (40 TAS):

Apskaitinė vertė .....1 750 000 PV

Tikroji vertė .....1 600 000 PV

→ Turto vertės sumažėjimas 150 000 PV

D Investicinio turto tikrosios vertės nustatymo nuostoliai 150 000 PV

K Investicinis turtas 150 000 VP

Kalbant apie informacijos atskleidimą įmonės finansinėse ataskaitose, žemiau pateikiama šių įvykių įtaka (pateikiamos tik paveiktus straipsnius liečiančios finansinių ataskaitų ištraukos):

- Už 20X1 finansinius metus

#### Finansinės būklės ataskaita, parengta 20X1-12-31

Straipsnis	Suma (PV)
<b>Trumpalaikis turtas</b>	
Atsargos	
Prekių atsargos <sup>(*)</sup>	2 800 000
[...]	

<sup>\*)</sup> Atskleidžiama prekių atsargų apskaitinė vertė = Pirkimo savikaina – nuvertėjimo koregavimai = 3 000 000 – 200 000 = 2 800 000 PV

#### 20X1-12- 31 Pelno (nuostolių) ataskaita

Straipsnis	Suma (PV)
[...]	
<b>Sąnaudos</b>	
Atsargų nurašymo sąnaudos	200 000
[...]	

- Už 20X2 finansinius metus

#### Finansinės būklės ataskaita, parengta 20X2-12-31

Straipsnis	Suma (PV)
<b>Trumpalaikis turtas</b>	
Atsargos	
Prekių atsargos <sup>(*)</sup>	1 400 000
[...]	

<b>Ilgalaikis turtas</b>	
[...]	
<i>Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai</i>	
Investicinis turtas <sup>(**)</sup>	1 600 000
[...]	

<sup>\*)</sup> Atskleidžiama prekių atsargų apskaitinė vertė = Pirkimo savikaina – nuvertėjimo koregavimai = 1 500 000 – 100 000 = 1 400 000 PV (20X2 m. tik pusė pastatų yra priskiriami prekių atsargoms)

<sup>\*\*)</sup> Investicinis turtas, vertinamas tikrąja verte pagal 40-ąjį TAS.

#### **20X2-12- 31 Pelno (nuostolių) ataskaita**

<b>Straipsnis</b>	<b>Suma (PV)</b>
<b>Pajamos</b>	
Atsargų nurašymo atšaukimas	100 000
Investicinio turto tikrosios vertės nustatymo pelnas	250 000
[...]	
<b>Sąnaudos</b>	
Investicinio turto tikrosios vertės nustatymo nuostoliai	150 000
[...]	