



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® 27 Atskiros finansinés ataskaitos



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

27-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Atskiros finansinės ataskaitos“

TAIKYMO SRITIS IR APIBRĖŽTYS

27-TAS uždaviniai

28-asis TAS „Atskiros finansinės ataskaitos“ taikoma apskaitant investicijas į patronuojamąsias įmones, bendrąsias įmones ir asocijuotąsias įmones, kai subjektas pasirenka arba pagal vietos teisės aktus privalo pateikti atskiras (nekonsoliduotas) finansines ataskaitas.

TAS/TFAS nėra privalomo reikalavimo, kad patronuojanti įmonė, be konsoliduotų finansinių ataskaitų, rengtų atskiras finansines ataskaitas. Tačiau vietos teisės aktai gali reikalauti, kad patronuojanti įmonė kartu su savo konsoliduotomis finansinėmis ataskaitomis parengtų tokias atskiras finansines ataskaitas. Taip pat subjektai gali rengti atskiras finansines ataskaitas savo vidaus kontrolės tikslais.

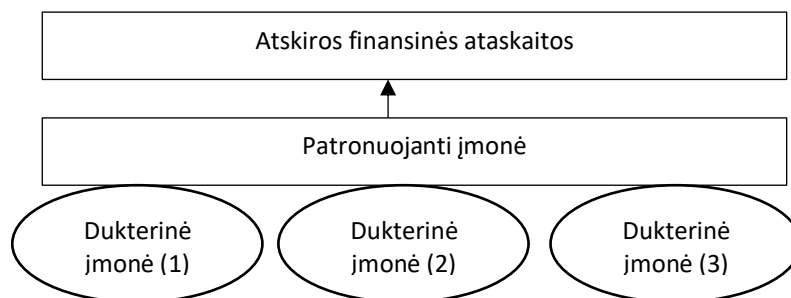
Šio standarto tikslas – aiškiai išdėstyti reikalavimus atskirų finansinių ataskaitų parengimui. Šie reikalavimai yra paprastesni nei tam tikrų sąskaitų (investicijų į dukterines įmones ir kt.) tvarkymas pagal konsolidavimo apskaitą.

27-ajame TAS apima ūkio subjekto ir atskirų finansinių ataskaitų pateikimą.

Konsoliduotos finansinės ataskaitos – tai grupės finansinės ataskaitos, kuriose patronuojančios įmonės ir jos patronuojamųjų įmonių turtas, įsipareigojimai, nuosavas kapitalas, pajamos, sąnaudos ir pinigų srautai pateikiami kaip vieno ūkio subjekto. Atskiras finansines ataskaitas pateikia ūkio subjektai, kurie bendroje įmonėje turi patronuojamą, asocijuotą ar bendrą įmonę. Atskiras finansines ataskaitas pateikia patronuojanti įmonė, investuotojas, bendrai kontroliuojantis arba turintis reikšmingą įtaką subjektui, kuriame investicijos apskaitomos savikaina, tikrąja verte arba taikant nuosavybės metodą (27 TAS 4 straipsnis).

Tačiau ūkio subjekto, kuris neturi investicijų (patronuojamosios, asocijuotosios ar bendros įmonės), finansinės ataskaitos nėra vadinamos „atskiromis finansinėmis ataskaitomis“. Atskiros finansinės ataskaitos skiriasi nuo bendrovės, kuriai netaikomi finansinių ataskaitų konsolidavimo reikalavimai. Sąvoka „atskirai“ nurodo į ūkio subjektą, kurie turi investicijų ir kurie rengia savo finansinę informaciją atskirai, finansines ataskaitas.

Grupės įmonių atveju patronuojanti įmonė rengia konsoliduotas finansines ataskaitas, įskaitant savo ir dukterinių įmonių konsoliduotas sumas, taip pat pateikia atskiras savo (nekonsoliduotas) finansines ataskaitas. Šis ryšys pateikiamas 1 paveiksle.



1 pav. 27-ojo TAS taikymo sritis

PAGRINDINIAI KLAUSIMAI

Reikalavimai atskiroms finansinėms ataskaitoms

Reikalavimai atskiroms finansinėms ataskaitoms taikomi tik investicijoms į patronuojamąsias, asocijuotąsias ir bendrąsias įmones. Kiti reikalavimai, taikomi rengiant atskiras finansines ataskaitas, išlieka panašūs į ūkio subjekto finansines ataskaitas, kurios nėra atskiros finansinės ataskaitos.

27-asis TAS apima trijų rūšių investicijų apskaitą atskirose finansinėse ataskaitose:

INVESTICIJŲ RŪŠYS		
PATRONUOJAMOJI ĮMONĖ	ASOCIJUOTOJI ĮMONĖ	BENDRA ĮMONĖ
Ūkio subjektas, kurį kontroliuoja kitus ūkio subjektus	Ūkio subjektas, kuriam investuotojas daro reikšmingą įtaką	Jungtinė veikla, kai veiklą bendrai kontroliuojančios šalys turi teisių į tos veiklos grynąjį turtą.
Investuotojas kontroliuoja ūkio subjektą, į kurį investuojama	Investuotojas daro reikšmingą įtaką ūkio subjektui, į kurį investuojama	Investuotojai bendrai kontroliuoja ūkio subjektą, į kurį investuojama

Atskirų finansinių ataskaitų rengimas

Apskaitos metodo pasirinkimas

Kai subjektas rengia atskiras finansines ataskaitas, investicijas į patronuojamąsias įmones, bendrąsias įmones ir asocijuotąsias įmones jis turi apskaityti (27 TAS 10 straipsnis):

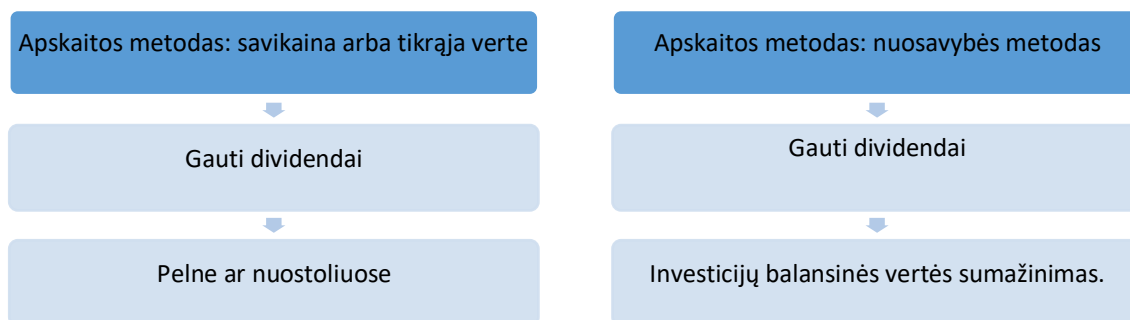
- savikaina;
- tikrąja verte;
- taikydamas nuosavybės metodą.

Ūkio subjektas kiekvienai investicijų kategorijai privalo taikyti tą patį apskaitos metodą. Jei ūkio subjektas pasirenka savo asocijuotas ir bendras įmones vertinti tikrąja verte, pateikdamas atskiras finansines ataskaitas jis taiko tą patį metodą. Jei ūkio subjektas nusprendžia taikyti nuosavybės metodą savo asocijuotoms ir bendroms įmonėms, pateikdama atskiras finansines ataskaitas ji taiko tą patį metodą.

Patronuojanti įmonė savo atskirose finansinėse ataskaitose gali pasirinkti savo patronuojamąsias įmones (kaip investiciją) pateikti savikaina, tikrąja verte arba nuosavybės metodu. Tačiau nuosavybės metodo taikymas rengiant atskiras finansines ataskaitas, atliekant konsolidavimo procedūras ir rengiant konsoliduotas finansines ataskaitas yra sudėtingas. Todėl investicijų į patronuojančias įmones pateikimas atskirose finansinėse ataskaitose savikaina arba tikrąja verte yra praktiškesnis.

Gauti dividendai

Dividendai iš patronuojamosios įmonės, bendrosios įmonės ar asocijuotosios įmonės pripažįstami subjekto atskirose finansinėse ataskaitose, kai nustatoma subjekto teisė gauti dividendus. Dividendai apskaitomi pelno (nuostolių) ataskaitoje, jei investicija buvo pripažinta savikaina arba tikrąja verte, o ne nuosavybės metodu. Jei investicijų apskaitai buvo taikomas nuosavybės metodas, tada dividendai pripažįstami kaip investicijos balansinės vertės sumažinimas.



2 pav. Gautų dividendų apskaita

Pavyzdys:

Ūkio subjektui X priklauso 40 % ūkio subjekto Y akcijų, kuris yra rizikos kapitalo bendrovė ir turi reikšmingą įtaką, todėl klasifikuojama kaip asocijuotoji įmonė.

A atvejis – X nusprendžia investiciją į Y vertinti tikrąja verte per pelną arba nuostolius.

B atvejis – X pasirenka investiciją į Y vertinti nuosavybės metodu.

Ūkio subjektas Y paskelbė apie 30 000 PV* grynąjį pelną ir išmokėjo 10 000 PV grynujų dividendų.

Kokie bus ūkio subjekto X įrašai rengiant atskiras finansines ataskaitas apie gautus dividendus A ir B atvejais?

Sprendimas:

A atvejis – X nusprendžia investiciją į Y vertinti tikrąja verte per pelną arba nuostolius. Gauti dividendai bus apskaitomi pelno (nuostolių) ataskaitoje.

D Pinigai 10 000 PV

K Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai) 10 000 PV

B atvejis – X pasirenka investiciją į Y vertinti nuosavybės metodu. Gauti dividendai bus apskaitomi kaip investicijos balansinės vertės sumažinimas

Dividendų paskelbimas

D Investicijos į Y 12 000 PV

K Pajamos iš investicinės veiklos 12 000 PV

Gauti dividendai:

D Pinigai 4 000 PV

K Investicijos į Y 4 000 PV

Investicijos į patrunuojamąsias įmones, bendrąsias įmones ir asocijuotąsias, klasifikuojamas kaip laikomos pardavimui

* PV – piniginiai vienetai

Kai investicijos klasifikuojamos kaip laikomos parduoti arba paskirstyti savininkams (arba įtraukiamos į perleidimo grupę, kuri klasifikuojama kaip laikoma pardavimui arba paskirstymui savininkams), jos įvertinamos:

- Pagal 5-ąją TFAS „Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“, jei anksčiau buvo apskaitytos savikaina. 5-ajame TFAS reikalaujama įvertinti investicijų balansinę vertę arba tikrąją vertę, atėmus pardavimo išlaidas, atsižvelgiant į tai, kuri iš jų yra mažesnė.
- Pagal 9-ąją TFAS „Finansinės priemonės“, jei anksčiau buvo apskaitytos pagal 9 TFAS.

Investiciniai subjektai

Kadangi investiciniai subjektai yra atleidžiami nuo konsolidavimo ir yra vertinami tikrąja verte per pelną arba nuostolius; taip pat reikalaujama, kad jų investicijos į patrunuojamąją įmonę būtų apskaitytos atskirose finansinėse ataskaitose.

Kai patrunuojanti įmonė nustoja būti investicine įmone, ji gali apskaityti investiciją į patrunuojamąją įmonę įsigijimo savikaina (remiantis tikrąja verte pasikeitimo ar statuso dieną) arba tikrąja verte per pelną arba nuostolius. Kai ūkio subjektas tampa investiciniu subjektu, jis apskaito investiciją į dukterinę įmonę tikrąja verte pelno (nuostolių) ataskaitoje (TAS 27 11A-11B straipsniai).

Grupių reorganizacijos

Nurodytos apskaitos gairės taikomos atskirose finansinėse ataskaitose tuo atveju, kai patrunuojanti įmonė pertvarko savo grupės struktūrą. Šios grupės pertvarkymo dieną, naujoji patrunuojanti įmonė savo nuosavybės straipsnių dalies, parodytos atskirose pradinės patrunuojančios įmonės finansinėse ataskaitose, apskaitinę vertę vertina įsigijimo savikaina. Rekomendacijos taikomos, kai įsteigiamas naujas subjektas, atitinkantis šiuos reikalavimus: (TAS 27:13)

- naujasis subjektas įgyja pirminio subjekto kontrolę;
- naujosios grupės ir pirminės grupės turtas ir įsipareigojimai yra tokie patys prieš pat reorganizavimą ir po reorganizavimo; ir
- pirminės patrunuojančios įmonės savininkai prieš reorganizavimą turi tokias pačias absoliučias ir santykinės dalis pirminės grupės ir naujosios grupės grynajame turte prieš pat reorganizavimą ir po jo.

ATSKLEIDIMAS

Kai patrunuojanti įmonė nusprendžia nerengti konsoliduotų finansinių ataskaitų (dėl išimčių) ir vietoj jų rengia atskiras finansines ataskaitas, šiose patrunuojančios įmonės atskirose finansinėse ataskaitose atskleidžiama (27 TAS 16 straipsnis):

- faktą, kad finansinės ataskaitos yra atskiros finansinės ataskaitos; kad buvo pasinaudota leidimu nekonsoliduoti; ūkio subjekto, kurio konsoliduotosios finansinės ataskaitos, atitinkančios TFAS, yra paskelbtos viešai, pavadinimą ir pagrindinę verslo vietą (ir įsteigimo šalį, jei skiriasi) ir adresą, kur galima gauti šias konsoliduotąsias finansines ataskaitas;
- svarbių investicijų į patrunuojamąsias įmones, bendrąsias įmones ir asocijuotąsias įmones sąrašą, įskaitant pavadinimą pagrindinę verslo vietą (ir įsteigimo šalį, jei skiriasi), savo nuosavybės dalių, santykį (ir, jeigu skiriasi, turimų balsavimo teisių santykį);
- pirmiau išvardytų investicijų apskaitos metodo aprašymas.

PAVYZDYS

Ūkio subjektas A per metus įsigijo dvi investicijas:

- 1 investicija: 70 % paprastųjų akcijų, suteikiančių ūkio subjekto X daugumos balsavimo teises už 500 000 PV.
- 2 investicija: ūkio subjektas Y yra rizikos kapitalo organizacija, o ūkio subjektui A priklauso 25 % paprastųjų akcijų, kurios nesuteikia daugumos balsavimo teisių už 200 000 PV. Vietoj to, ūkio subjektas A daro didelę įtaką ūkio subjektui Y ir savo konsoliduotose finansinėse ataskaitose ūkio subjektą Y apskaito jo tikrąją vertę (ne nuosavybės metodu).

Kaip bus apskaitoma kiekviena investicija subjekto A atskirose finansinėse ataskaitose?

Sprendimas:

- 1 investicija: Įmonė X gali būti apskaitoma jos savikaina (500 000 PV) arba tikrąja verte pagal 39-ojo TAS ir 9-ojo TFAS arba gali būti apskaitoma naudojant nuosavybės metodą įmonės A konsoliduotose finansinėse ataskaitose.
- 2 investicija: Įmonė Y gali būti apskaitoma tik pagal jos tikrąją vertę pagal 39-ojo TAS ir 9-ojo TFAS, nes ji yra rizikos kapitalo bendrovė.