



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® 15 Pajamos pagal sutartis su klientais



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

15-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“

TAIKYMO SRITIS IR APIBRĖŽTYS

Pajamų pripažinimas apskaitoje yra svarbus ir sudėtingas klausimas. Plėtojant naujas verslo formas, keitėsi sutarčių, sudaromų su klientais, turinys dėl naujų rinkodaros priemonių, naujų kainodaros sistemų, naujų prekių pristatymo būdų, paslaugų teikimo sąlygų bei kitų veiksmų. Todėl anksčiau galioję tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai (toliau – TFAS) standartai nebegalėjo aprėpti atsirandančių naujovių versle. Taigi 2014 m. buvo išleistas 15-asis TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“, kuris yra nuolat atnaujinamas, kad atspindėtų aktualius pokyčius ir plėtrą verslo pasaulyje.

Apskaitos rezultatai būtini rengiant finansines ataskaitas, nes jie atskleidžia jų naudotojams teisingą ir tikrą ūkio subjekto situaciją. 15-asis TFAS nustato principus ir taisykles, kaip turi būti apskaitomos pajamos, gautos pagal sutartis su klientais, ir kaip informacija turi būti atskleista finansinėse ataskaitose, atsižvelgiant į pinigų srautų ir pajamų dydį, pobūdį, laiką ir kitus aspektus.

Todėl 15-asis TFAS apibrėžia, kaip ūkio subjektas turi pripažinti pajamas, susijusias su pažadėtų paslaugų ar prekių pristatymu savo klientams. Taip pat, atsižvelgiama į sumą, kurią ūkio subjektas, įvertinęs kliento sutarties sąlygas ir visus svarbius faktus bei aplinkybes, tikisi gauti mainais už tas prekes ar paslaugas.

15-asis TFAS skirtas apskaityti kiekvieną atskirą sutartį, tačiau praktikoje gali būti vykdoma sutarčių, turinčių lygiagrečių savybių, arba sutarčių portfelio apskaita, atsižvelgiant į portfelio dydį ir sudėtį.

15-ajame TFAS taip pat aptariami išlaidų, patirtų sudarant ar vykdant sutartį, įrašai, jei nurodytos išlaidos yra susijusios su sutartimi su klientu (ar jos dalimi).

Pagrindinės apibrėžtys (15 TFAS, A priedėlis):

Sutartis – tai susitarimas, nustatantis įgyvendintinas teises ir prievoles tarp kelių (dviejų ar daugiau) šalių.

Klientas – tai šalis, siekianti įsigyti prekių ar paslaugų, kurios atsiranda iš nuolatinės ūkio subjekto veiklos, ir sudaro su tokiu ūkio subjektu sutartį.

Pajamos – tai lėšos, gaunamos iš įprastos ūkio subjekto veiklos.

PAGRINDINIS KLAUSIMAS: PRIPAŽINIMAS

Sutarties su klientais elementai ir turinys yra svarbūs pajamų pripažinimui ir jų įtraukimui į apskaitą. Todėl 15-asis TFAS nustato sutarčių su klientais analizės etapus. Ši analizė yra svarbi pajamų pagal sutartis su klientais pripažinimui ir apima penkis etapus (žr. 1 pav.): 1) sutarties identifikavimas; 2) susijusių sutarčių jungimas; 3) esamos sutarties pakeitimų identifikavimas; 4) veiklos įsipareigojimų identifikavimas; 5) įsipareigojimų įvykdymas.



1 pav. Pajamų pagal sutartis su klientais pripažinimo etapai

Pirmajame sutarties identifikavimo etape vertinamas susitarimas tarp sutarties šalių, kiekvienos sutarties šalies teisė, susijusi su prekėmis ar paslaugomis, mokėjimo sąlygomis, sutarčių komerciniu pagrindu, atlygio suma.

Antruoju etapu siekiama sujungti atitinkamas sutartis, jeigu yra kelios (dvi ar daugiau) su tuo pačiu klientu susijusios ir tam pačiam laikui sudarytos sutartys. Jeigu šiuos kriterijus atitinka kelios sutartys, tada susijusios sutartys apskaitomos kaip viena sutartis: 1) derybų objektas – sutarčių paketas, turintis vieną komercinį tikslą; 2) mokėtina suma priklauso nuo kitos sutarties kainos ar kitų įsipareigojimų vykdyti sutartį; 3) pagal sutartis pirkėjui pažadėtos paslaugos ar prekės yra vienas veiklos įsipareigojimas.

Trečiasis etapas apima sutarties pakeitimus, kurie apima kainų, sutarties šalies teisių ir pareigų, nustatytų raštu ar žodiniu susitarimu, pasikeitimus. Sutarties keitimas gali būti traktuojamas kaip atskira sutartis, jeigu sudaryta atskira sutartis didina papildomų prekių ar paslaugų kiekį ir, taip pat, didėja šių žadamų paslaugų ar prekių kainos.

Ketvirtasis etapas yra susijęs su veiklos įsipareigojimų nustatymu – identifikuojami sutartyse esantys pažadai ir atskiros paslaugos ar prekės. Čia taip pat reikia įvertinti kainą, kuri buvo nustatyta sutartyje ar jos pakeitime ir priskirti kainą atitinkamiems įsipareigojimams.

Penktajame etape ūkio subjektas turi pripažinti pajamas, neatsižvelgiant į tai, ar jis įvykdo įsipareigojimą išsiųsdamas klientui pažadėtas paslaugas ar prekes ir perleisdamas klientui visą turto kontrolę.

1 lentelėje pateikti penkių etapų pajamų pripažinimo pavyzdžiai pateikti.

1 lentelė. Pajamų pripažinimo pavyzdžiai

Etapai	Pavyzdžiai
1 etapas. Sutarties identifikavimas	Su ūkio subjektu B pasirašyta sutartis dėl ilgalaikio prekių tiekimo.
2 etapas. Susijusių sutarčių jungimas	Be to, buvo pasirašyta transporto paslaugų sutartis dėl prekių pervežimo į ūkio subjektą B.
3 etapas. Sutarties keitimo identifikavimas	Po kurio laiko pagrindinė tiekimo sutartis buvo papildyta nurodant, kad minimalus užsakymo kiekis gali būti 500 vienetų prekių.
4 etapas. Veiklos įsipareigojimų identifikavimas	Yra žinoma, kad vasario 15 d. užsakovui buvo pristatyta prekių siunta už 10 000 PV* su 3 000 PV transportavimo mokesčiu. Pagal sutarties sąlygas, su prekėmis susijusi rizika perduodama pristačius prekes į ūkio subjekto B sandėlį. Prekės sandėlį pasiekė kovo 10 d.
5 etapas. Įsipareigojimų įvykdymas	Kovo mėn. bus pripažintos 13 000 PV pajamų.

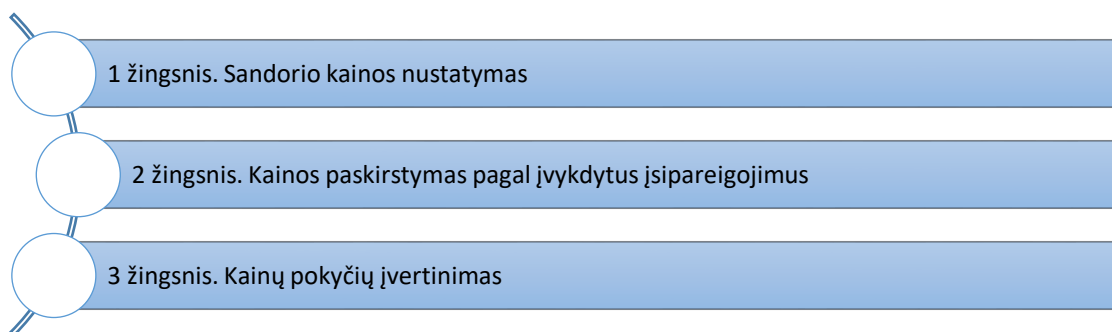
* PV – piniginiai vienetai.

Po penktojo etapo galima pripažinti pajamas ir jas įtraukti į apskaitą (žr. 1 lentelę). Tačiau norint žinoti, kokia pajamų suma turi būti fiksuojama ir parodoma finansinėse ataskaitose, būtina įvertinti taikomą kainodarą ir nustatyti sandorio vertę.

Pagal 15-ojo TFAS 32 straipsnį, ūkio subjektas kiekvienam veiklos įsipareigojimui nustato ar jis įvykdo veiklos įsipareigojimą per tam tikrą laiką, ar tam tikru momentu. Be to, veiklos įsipareigojimas įvykdomas tam tikru momentu, net jei ūkio subjektas laikui bėgant neįvykdo veiklos įsipareigojimo.

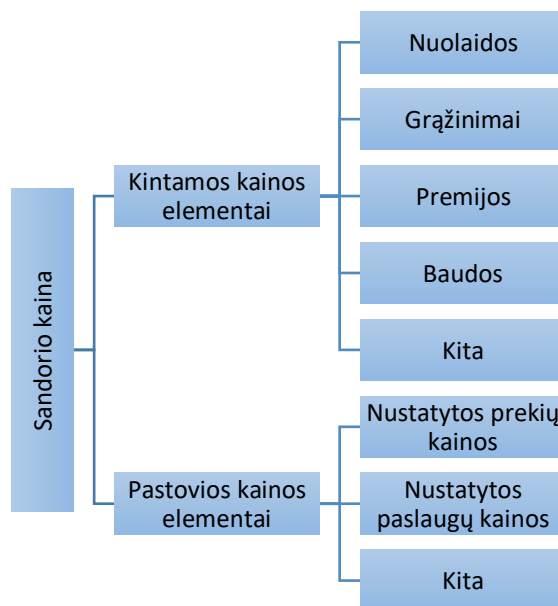
VERTINIMAS

15-asis TFAS nustato taisykles, kaip turi būti nustatoma pajamų suma, kuri gali būti įtraukta į apskaitą. Pajamos, susijusios su klientų sutartimis, gali būti apskaitomos, kai veiklos įsipareigojimas įvykdomas pagal nustatytą sandorio kainą. Pajamų vertinimas atliekamas trimis žingsniais (žr. 2 pav.): 1 žingsnis – nustatoma sandorio kaina; 2 žingsnis – sandorio kaina paskirstoma pagal įvykdytus įsipareigojimus; 3 žingsnis – vertinami sandorio kainos pokyčiai.



2 pav. Sandorio kainos vertinimo žingsniai

Sandorio kainos sudėtis gali skirtis. Todėl norint teisingai pripažinti pajamas, reikia įvertinti su klientais pasirašytoje sutartyje aptartas kainos sąlygas. Dėl skirtingų kainodaros metodų versle, sutartyse nustatomos skirtingos kainos (žr. 3 pav.).



3 pav. Kainų rūšys

Į sandorio kainą gali būti įtrauktas kintamas atlygis (pavyzdžiai: nuolaidos, pinigų grąžinimai, grąžinimai, kreditai, kainos sumažinimai, premijos už veiklos rezultatus, paskatos, baudos ar kiti panašūs elementai). Kiti aspektai, susiję su kintamu atlygiu, apima kintamo atlygio ribas; reikšmingą finansavimo komponentą; nepiniginį atlygį; klientui mokėtinas sumas.

Sutartyje gali būti nurodyta kintama kaina, kuri apima atlygio sumą, kurią ūkio subjektas gaus mainais už pažadėtų prekių ar paslaugų pristatymą klientui. Be to, kintama kaina, kuri buvo svarstoma, gali atsirasti, jei kliento teisė į šį atlygį priklauso nuo kai kurių ateities aspektų, kurie gali atsirasti arba ne. Kainos kintamumas gali būti aiškiai apibrėžtas sutartyje. Tačiau be sutarties sąlygų, kainų kintamumas gali priklausyti nuo įprastos ūkio subjekto praktikos, paskelbtos politikos ir specifinių teiginių, galimų pasiūlymų. Tikėtini už sutarties kainą mažesni pasiūlymai, pvz., nuolaidos, kreditai ar pinigų grąžinimai; kiti faktai ir aplinkybės, rodantys, kad ūkio subjektas nori pasiūlyti klientui nuolaidą. 2 lentelėje pateikti kintamų kainų pavyzdžiai.

2 lentelė. Kintamų kainų pavyzdžiai

Kintama kaina priklauso nuo:	Pavyzdžiai
Pažadėtos prekės ar paslaugos	Reklaminių brošiūrų spausdinimo įmonė ilgalaikėje sutartyje su užsakovu nustatė šias kainas: <ul style="list-style-type: none"> • kai per mėnesį užsakoma iki 10 000 vienetų brošiūrų, kaina 3,0 PV už vienetą; • kai per mėnesį užsakoma 10 000 – 15 000 vienetų brošiūrų, kaina 2,5 PV už vienetą; • kai per mėnesį užsakoma 15 000 vienetų brošiūrų, kaina yra 2,0 PV už vienetą.
Ateities aspektų	Popieriaus gamykla sutartyje su klientais nustato tokią kainodarą. Klientui užsakius popieriaus gaminių už daugiau nei 10 000 PV per mėnesį, minėtam klientui suteikiama 10 % nuolaida.
Ūkio subjekto politikos	Sutartyje su užsakovu ūkio subjektas už pavėluotą mokėjimą nustato 0,05 % baudą. Tačiau ūkio subjekto vidaus politikoje nustatytas 3 dienų lengvatinis laikotarpis, kai klientui netaikomos baudos, jei minėtas klientas vėluoja sumokėti iki 3 dienų nuo termino pabaigos.

Kad tiksliau prognozuotų atlygio sumą, ūkio subjektas turi įvertinti kintamos kainos sumą naudodamas vieną iš šių metodų – tikėtinos vertės arba labiausiai tikėtinos sumos. Tikėtinos vertės metodas – tikėtina vertė yra pagal tikimybę įvertintų svertinių reikšmių suma iš galimų sumų intervalo. Tikėtina vertė gali būti atitinkamas kintamos kainos sumos įvertinimas, jei ūkio subjektas turi keletą sutarčių su panašiomis savybėmis. Labiausiai tikėtinos sumos metodas – labiausiai tikėtina suma yra vienintelė labiausiai tikėtina suma galimų atlygio sumų intervale. Labiausiai tikėtina suma gali būti tinkamas kintamo atlygio sumos įvertinimas, jei sutartis turi tik du galimus rezultatus. Ūkio subjektas pasirinktą metodą turi taikyti nuosekliai per visą sutarties laikotarpį ir atsižvelgti į visą informaciją (iš praeities, dabarties ir numatomos ateities).

Sutartyje su klientu gali būti nustatytas atlygio grąžinimas. Jei toks grąžinimas yra nustatytas, tai pripažįstama lėšų grąžinimo įsipareigojimu. Lėšų grąžinimo įsipareigojimas yra atlygis, kurį tikimasi grąžinti (iš dalies arba visiškai) ir yra vertinamas gautino atlygio suma, į kurią ūkio subjektas nesitiki turėti teisės

(pvz., į sandorio kainą neįtraukta suma). Lėšų grąžinimo įsipareigojimas turi būti atnaujintas pasibaigus kiekvienam ataskaitiniam laikotarpiui, atsižvelgiant į pasikeitimus jame.

Reikia atsižvelgti į tai, ar pasirašyta sutartis numato reikšmingą finansavimo mechanizmą klientui. Taip pat turi būti nustatyta, ar sutartyje nurodytos sąlygos, kuriomis ūkio subjektas turėtų pakoreguoti pažadėtą kainą (atlygį), kad atspindėtų pinigų laiko vertės poveikį. Finansavimo komponentas gali egzistuoti savarankiškai arba gali būti nurodytas sutartyje kaip finansavimo pažadas, arba numanomas mokėjimo sąlygose, dėl kurių susitarė sutarties šalys. Koreguodamas atlygį pagal reikšmingą finansavimo komponentą, ūkio subjektas pripažįsta pajamas kaip sumą, kuri atitinka kainą, kurią klientas būtų sumokėjęs pinigais už tas prekes ar paslaugas, kai jos būtų perduotos klientui. Reikia įvertinti, kada su klientu aptartas finansavimo mechanizmas laikomas reikšmingu, o kada – nereikšmingu. 3 lentelėje pateikti finansavimo komponentų pavyzdžiai.

3 lentelė. Finansavimo komponentų pavyzdžiai

Finansavimo komponentas yra reikšmingas	Finansavimo komponentas yra nereikšmingas
<p>Reikėtų atsižvelgti į abu šiuos dalykus:</p> <p>1) skirtumas tarp pažadėtos kainos (atlygio) ir žadėtų prekių ar paslaugų kainos pinigais;</p> <p>2) abiejų šių veiksnių bendras poveikis:</p> <ul style="list-style-type: none"> - numatomas laikas nuo prekių/paslaugų pristatymo klientui momento iki momento, kai klientas už jas atsiskaito; - ir atitinkamoje rinkoje vyraujančios palūkanų normos. 	<p>Ar egzistuoja kuris nors iš šių veiksnių:</p> <p>1) klientas už prekes/paslaugas sumokėjo iš anksto ir pristatymo laikas priklauso nuo kliento;</p> <p>2) reikšminga sandorio kainos dalis yra kintama, o tos kainos dydis ar laikas kinta priklausomai nuo būsimo įvykio ar klientų;</p> <p>3) skirtumas tarp pažadėtos sandorio kainos ir prekės/paslaugos pardavimo kainos pinigais atsiranda dėl kitų priežasčių nei finansavimas klientui ar ūkio subjektui, ir skirtumas tarp tų sumų yra proporcingas skirtumo priežastčiai.</p>
<p><u>Pavyzdys:</u></p> <p>20xx m. liepos 5 d. ūkio subjektas su klientu pasirašė sutartį dėl prekių pardavimo. Tai naujos prekės rinkoje. Sutartyje nustatyta prekių pardavimo kaina yra 130 000 PV. Sutartyje ūkio subjektas numatė finansavimo schemas sąlygas ir įsipareigojo atlyginti užsakovui jo patirtus nuostolius, jei klientas juos patiria dėl prekės kainos kritimo rinkoje. Nuostolius tikimasi kompensuoti, jei prekių kaina nukris iki 20xx m. lapkričio 1 d. Ūkio subjektas neturi informacijos apie nuostolius, kuriuos gali tekti atlyginti, dydį.</p> <p>20xx m. spalio 12 d. dėl melagingos informacijos apie prekių kokybę, prekių kaina rinkoje pradėjo kristi. Iki 20xx m. lapkričio 1 d. klientas pardavė 20 % prekių. Numatoma, kad nuo spalio 12 d. iki lapkričio 1 d. ūkio subjektas pirkėjui privalo kompensuoti 10 % už pardavimo kainos sumažėjimą rinkoje nuo 20 % parduotų prekių pardavimo kainos.</p>	<p><u>Pavyzdys:</u></p> <p>20xx m. liepos 5 d. ūkio subjektas pasirašė sutartį su klientu dėl prekių pardavimo. Sutartyje nustatyta prekių pardavimo kaina yra 130 000 PV. Sutartis nustato prekių pristatymą tik gavus kliento išankstinį mokėjimą. Sutartyje nurodytas pristatymo terminas – 30 dienų.</p> <p>Klientas sumokėjo 20xx m. rugpjūčio 25 d., o prekės buvo pristatytos 20xx m. rugsėjo 20 d.</p> <p>20xx rugsėjo 10 d. gauta informacija apie rinkos pokyčius, dėl kurių prekių vertė rinkoje nukrito 15 % ir klientas patiria nuostolius.</p> <p>Tokiu atveju ūkio subjektas neprivalo tikslinti klientui žadėto atlygio dydžio.</p>

Atlygis gali būti šių formų: pinigai, nepiniginis atlygis ar kitos mokėjimo formos. Praktikoje gali būti įvairių atvejų, kurie lemia skirtingus mokėjimo metodus. Neretai ūkio subjektai taiko įvairias klientų lojalumo programas, kai klientas perka prekes (paslaugas) ir tuo pačiu gauna tam tikrus lojalumo taškus, turinčius piniginę vertę. Tokios skirtingos klientų lojalumo programos reikalauja koreguoti atlygį už sandorį su klientu. 4 lentelėje pateikti mokėjimo metodų pavyzdžiai.

4 lentelė. Mokėjimo metodų pavyzdžiai

Mokėjimo metodai	Paaškinimas
Nepiniginis atlygis	Sutartys gali būti sudaromos, kai klientas atsiskaito už prekes ne pinigais, bet prekės/paslaugos keičiamos į kitas prekes/paslaugas. Tada ūkio subjektas turėtų įvertinti gautą sumą (už prekes ar paslaugas) tikrąja verte. Jei tikrosios vertės nustatyti neįmanoma, ūkio subjektas turi įvertinti sandorio sumą netiesiogiai remdamasis atskira prekių ar paslaugų, pažadėtų klientui mainais už atlygį, pardavimo kaina.
Atlygis pinigais	Atlygis apima pinigų sumas, kurias ūkio subjektas sumoka arba tikisi sumokėti klientui (arba kitoms šalims, perkančioms ūkio subjekto prekes/paslaugas iš kliento).
Kreditas ar kitas mokėjimo elementas (pavyzdžiui, kuponas ar čekis).	Kreditai ir kiti elementai gali būti naudojami apmokėti klientui sumas, kurias jis turi mokėti. Šios skolos sumažina sandorio išlaidas ir pajamas.
Skolų padengimas	Jei ūkio subjektas yra skolingas pirkėjui už atskirą pirkėjo prekę/paslaugą, tai apskaitoma kaip kiti pirkimai iš tiekėjų. Jei pirkėjui mokėtina šio pirkimo suma viršija tikrąją prekės ar paslaugos vertę, ūkio subjektas perviršį pripažįsta kaip sandorio kainos sumažinimą.

Vienas iš aptartų žingsnių buvo kainos paskirstymas pagal įvykdytus įsipareigojimus. Norint paskirstyti kiekvieno įvykdyto įsipareigojimo sandorio kainą, reikia remtis pasirašyta sutartimi ir įvertinti, ar sutartyje konkrečiai prekei ar paslaugai buvo nustatytos atskiros kainos, ar reikia taikyti proporcingą skaičiavimą. 15-ajame TFAS rekomenduojama, kad šie metodai galėtų būti naudojami atskiros prekės (paslaugos) pardavimo kainai apskaičiuoti: pakoreguotas rinkos vertinimo, numatomų išlaidų plus maržos arba likutinės vertės metodai (žr. 5 lentelę).

5 lentelė. Pardavimo kainų atskyrimo metodų pavyzdžiai

Situacija		
<p>Sutartyje nurodytas langų pardavimas su montavimo paslauga. Sutartyje nėra nustatyta atskira prekių ir paslaugų kaina. Sutartyje nurodyta sandorio vertė yra 20 000 PV. Ūkio subjektas užsakovui pristatė langus (perdavė kontrolę), tačiau pasikeitus aplinkybėms jų dar nesumontavo. Norėdamas pripažinti pajamas, ūkio subjektas sandorio kainą turėtų paskirstyti atskiriems įsipareigojimams (prekės – langai; paslaugos – montavimas).</p>		
Pardavimo kainų atskyrimo metodai	Paaiškinimas	Pavyzdžiai
Pakoreguotas rinkos vertinimas	<p>Ūkio subjektas gali įvertinti prekių/paslaugų rinkos kainą ir kainą, kurią klientas nori mokėti už tas prekes/paslaugas toje rinkoje. Šis metodas taip pat gali apimti informaciją apie ūkio subjekto konkurentų panašių prekių/paslaugų kainas ir prireikus koreguoti tas kainas, kad atspindėtų ūkio subjekto išlaidas ir maržas.</p>	<p><i>Ūkio subjektas langų kainai vertinti pasirinko taikyti pakoreguotą rinkos vertinimo metodą. Nustatyta, kad langų rinkos vertė yra 14 000 PV. Paskirstyta kaina – 14 000 PV už langus ir 6 000 PV už montavimo darbus.</i></p>
Numatomos išlaidos plus marža	<p>Ūkio subjektas galėtų įvertinti prekių (paslaugų) savikainą ir tada pridėti atitinkamą maržą prie tos prekės ar paslaugos.</p>	<p><i>Ūkio subjektas langų kainai įvertinti pasirinko taikyti numatomų išlaidų plus maržos metodą. Nustatyta, kad langų gamybos išlaidos buvo 11 000 PV, o numatoma marža – 20 %. Paskirstyta kaina – 13 200 PV už langus, 6 800 PV už montavimo darbus.</i></p>
Likutinė vertė	<p>Ūkio subjektas gali taikyti atskirą pardavimo kainą, atsižvelgdamas į bendrą sutarties kainą, atimdamas stebėtų atskirų kitų prekių ar paslaugų, pažadėtų kitose sutartyse, pardavimo kainų sumą.</p>	<p><i>Ūkio subjektas langų kainai įvertinti pasirinko taikyti likutinės vertės metodą. Yra žinoma, kad pagal sutartį, pasirašytą su kitais klientais (panašiu metu), to paties langų kaina buvo 13 000 PV. Paskirstyta kaina – 13 000 PV už langus ir 7 000 PV už montavimo darbus.</i></p>

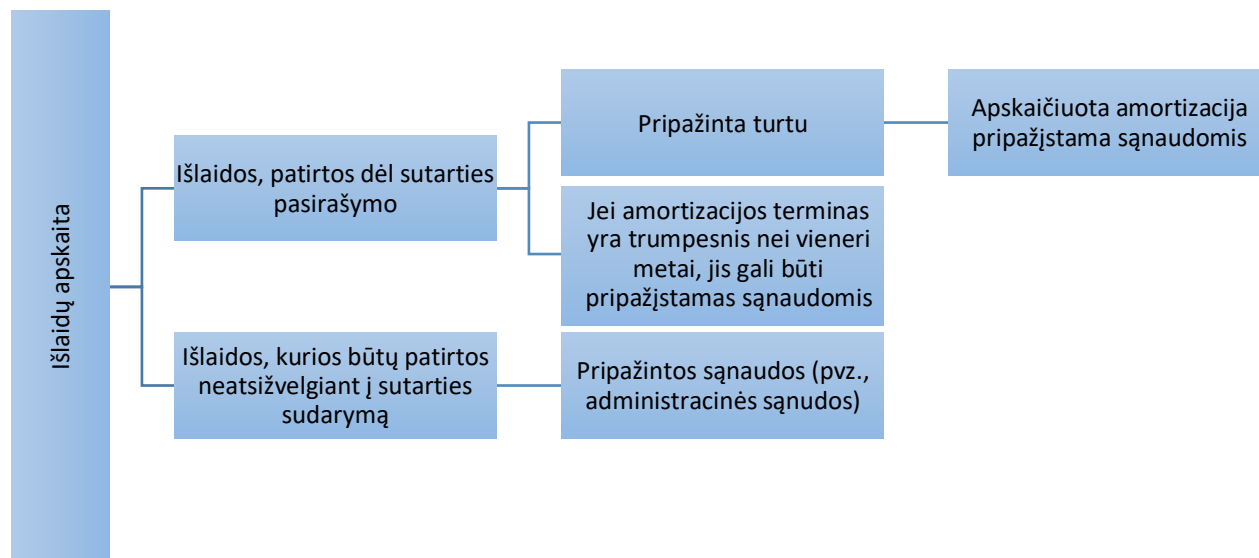
Jei reikia, ūkio subjektas gali naudoti kelių metodų derinį, kad nustatytų atskirą prekės (paslaugos) pardavimo kainą. Taip pat svarbu įvertinti, ar po sutarties sudarymo neatsirado aplinkybių, dėl kurių kaina galėtų pasikeisti. Ūkio subjektas visus sandorio kainos pokyčius priskiria sutarties vykdymo įsipareigojimams tuo pačiu pagrindu kaip ir sutarties sudarymo metu. Ūkio subjektas neperskirsto

sandorio kainos dėl kainos pasikeitimo. Ir atitinkamai, kainos pokyčiai paskirstant įsipareigojimus turi būti pripažįstami pajamomis arba pajamų sumažėjimu, kai pasikeičia sandorio kaina.

PROCEDŪROS

Išlaidos, atsirandančios dėl sutarčių su klientais, turi būti tinkamai pripažintos. Papildomos išlaidos, patirtos sudarant sutartį, turi būti pripažįstamos turtu, jeigu yra žinoma, kad šios išlaidos nebūtų patirtos tais atvejais, kai sutartis nebūtų sudaryta. Sutarties papildomos išlaidos gali būti pripažįstamos sąnaudomis iš karto, jei jos buvo apskaitytos kaip turtas, kurio amortizacija būtų pripažinta sąnaudomis per trumpesnį nei vienerių metų laikotarpį. Papildomos išlaidos turi būti pripažįstamos tiesiogiai sąnaudomis, jei išlaidos patirtos nepriklausomai nuo pasirašytos sutarties.

Išlaidos, patirtos vykdant sutartį su klientu, pripažįstamos turtu, kai išlaidos yra tiesiogiai priskiriamos su klientais pasirašyti sutarčiai. Sutarties vykdymo išlaidos sukuria arba padidina ūkio subjekto išteklius veiklos įsipareigojimams vykdyti ateityje ir tikimasi, kad išlaidos bus susigrąžintos. Sutarties vykdymo išlaidos, tiesiogiai priskirtinos sutartims, apima tiesiogines darbo, tiesiogines medžiagų bei kitas tiesiogiai priskirtinas išlaidas ir kliento patirtas išlaidas. Sąnaudomis pripažįstamos sutarčių vykdymo išlaidos, kurios pagal savo pobūdį yra bendrosios ir administracinės; išteklių atliekos; išlaidos, susijusios su jau įvykdytais veiklos įsipareigojimais; išlaidos, kurių negalima nustatyti ar yra susijusios su veiklos įsipareigojimų vykdymu. 4 paveiksle pateiktas apibendrintas sutarties išlaidų apskaitos tvarkymas.



4 pav. Sutarties išlaidų apskaita

Jeigu išlaidos buvo pripažintos turtu, jos turi būti amortizuojamos periodiškai. Nudėvimas turtas pagal 15-ojo TFAS 99 straipsnį turi būti sistemingai amortizuojamas atsižvelgiant į prekių ar paslaugų, su kuriomis šis turtas yra susijęs, perdavimą klientui. Jei sutartyje daromi pakeitimai dėl prekių ir paslaugų teikimo laiko, taip pat turi būti atlikti amortizacijos laiko pakeitimai, o turto vertė turi būti perskaičiuota pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“. Turto vertės pasikeitimas dėl amortizacijos pasikeitimo pripažįstamas pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje kaip pelnas arba nuostolis. Turto vertės sumažėjimas taip pat gali būti vertinamas pagal kitus standartus, atsižvelgiant į tai, kad apskaitomas turtas turi būti vertinamas atsižvelgiant į kliento kredito riziką.

ATSKLEIDIMAS

Ūkio subjektas, rengdamas finansinių ataskaitų rinkinį, turi pateikti finansinių ataskaitų vartotojams kiekybinę ir kokybinę informaciją apie ūkio subjekto finansinę padėtį. Čia 15-asis TFAS nurodo, kokia su pajamomis susijusi informacija turi būti atskleista klientams. Finansinės informacijos atskleidimas yra būtinas norint suprasti su kliento sutartimis susijusių pajamų ir pinigų srautų sumą, pobūdį, laiką ir neapibrėžtumą.

Finansinėse ataskaitose atskleista informacija nurodo reikšmingus sprendimus, sprendimų pasikeitimus ir bet kokį turtą, kuris pripažintas išlaidomis siekiant įvykdyti sutartį. Ūkio subjektas nustato informacijos išsamumo lygį, kurio pakanka informacijai atskleisti. Teikdamas informaciją, ūkio subjektas turėtų ją apibendrinti arba išskaidyti, kad naudingos informacijos neužgožtų įvairios nereikšmingos detalės.

Ūkio subjekto parengtų finansinių ataskaitų rinkinys turi atskleisti informaciją apie pajamų, gautų pagal sutartis su klientais, pripažinimą, parodyti jas atskirai nuo kitų pajamų, pateikti informaciją apie bet kokius turto, susijusio su sutartimi, nuvertėjimo nuostolius arba bet kokias gautinas sumas, atsirandančias iš ūkio subjekto sutarčių, kurios turi būti atskleidžiamos atskirai nuo kitų sutarčių sumų.

Informacijos apie pajamas atskleidimas yra susijęs su veiklos segmentais, jei ūkio subjektas taiko 8-ąjį TFAS „Veiklos segmentai“. Tada pripažintos pajamos turi būti suskirstytos į kategorijas, atspindinčias pinigų srautų ir pajamų ekonominių veiksmų (sumos, pobūdžio, laiko ir neapibrėžtumo) poveikį.

Ūkio subjektas turi atskleisti informaciją apie gautinų sumų, turto ir įsipareigojimų, susijusių su sutartimis, pradžios ir pabaigos likučius; ataskaitiniu laikotarpiu pripažintas pajamas, įtrauktas į sutarties įsipareigojimų likutį; per ataskaitinį laikotarpį pripažintas pajamas iš veiklos įsipareigojimų, įvykdytų ankstesniais laikotarpiais.

Ūkio subjektas turi paaiškinti ir balanse atskleisti reikšmingus su klientų sutartimis susijusius pokyčius – turto ir įsipareigojimų pokyčius (žr. 6 lentelę).

6 lentelė. Atskleidimo pavyzdys Nr. 1

Finansinės ataskaitos pastaba: Sutarties įsipareigojimai		
Pirkdami prekes klientai dažnai atlieka išankstinį apmokėjimą. Klientų sumokėti avansai užskaitomi pardavus prekes ir paprastai tai užtrunka iki 6 mėnesių. Klientas gali turėti pratęstas garantijas įsigyjant prekes, kurios pripažįstamos pajamomis per garantinį laikotarpį (iki 3 metų).		
Įsipareigojimai (20x3)	Įsipareigojimai (20x2)	Įsipareigojimai (20x1)
Avansai iš klientų	Avansai iš klientų	Avansai iš klientų
Pratęstos garantijos	Pratęstos garantijos	Pratęstos garantijos
Iš viso:	Iš viso:	Iš viso:

Taip pat turi būti atskleidžiama informacija apie likusius veiklos įsipareigojimus, įskaitant jų sandorio kainos sumą už likusią neapmokėtą sumą, numatomą pajamų pripažinimo laiką, likusių įsipareigojimų įvykdymo laiką kiekybine išraiška ir kokybinės informacijos įvertinimą.

Ūkio subjektas turi pateikti informaciją apie metodus, kurie naudojami pajamoms pripažinti. Taip pat turi būti paaiškinta, kaip tie metodai naudojami siekiant tiksliai atspindėti prekių ar paslaugų perdavimą (žr. 7 lentelę). Šiuolaikiniuose sandorio kainos nustatymo metoduose atsižvelgiama į kintamos kainos vertinimą,

atlygio koregavimą pagal pinigų laiko vertę ir nepiniginio atlygio įvertinimą, sandorio kainos priskyrimą konkrečiai sutarties daliai ir grąžinimus, pinigų grąžinimą ir kitus panašius įsipareigojimus.

7 lentelė. Atskleidimo pavyzdys Nr. 2

Žemiau pateiktoje lentelėje parodyti metodai, naudojami pajamoms pripažinti laikui bėgant. Mūsų taikomi metodai atspindi sutarčių su klientais ir veiklos įsipareigojimų kintamumą.				
Metodai	Paslaugos			
	Programinės įrangos licencija	Kompiuterių paslaugos	Pagalbos paslaugos	Konsultavimas
Patirtos išlaidos	X	X	X	
Snaudotos darbo valandos		X	X	X

Iš išlaidų pripažintas turtas yra atskleidžiamas priimant sprendimus dėl išlaidų, patirtų siekiant sudaryti ar įvykdyti sutartį su klientu ir taikyto amortizacijos metodo. Pateikiama informacija apie šio turto likučius, nusidėvėjimo sumas ir nuvertėjimo nuostolius per ataskaitinį laikotarpį.

PAVYZDŽIAI

Situacija: Yra žinoma, kad 20xx m. birželio 2 d. ūkio subjektas su klientu sudarė sutartį dėl išmaniųjų stalų pardavimo 12 mėnesių laikotarpiui. Sutartyje nustatyta kaina buvo 120 PV už vienetą. Sutartyje buvo numatyta nuolaidos sąlyga, t. y., nuolaida buvo taikoma, jei stalo užsakymai per mėnesį siekė 10 000 PV. Nuolaidos dydis buvo 5 % nuo visos pardavimų vertės. Kita sutarties sąlyga numatė, kad klientas už prekes turi sumokėti per 14 dienų nuo sąskaitos faktūros gavimo. Uždelsimo sumokėti bauda buvo 0,2 % už dieną.

20xx m. birželio 2 d. ūkio subjektas su užsakovu sudarė dar vieną sutartį dėl transportavimo paslaugų. Transportavimo paslaugos kaina buvo 200 PV už užsakymą. Kliento apmokėjimo sąlygos apėmė gautos sąskaitos apmokėjimą per 14 dienų. Uždelsimo mokėjimas buvo 0,02 % už dieną. Transporto paslaugos turėjo būti suteiktos per 10 dienų po to, kai klientas pateikė prekių užsakymą. Sutartyje nustatyta prekių pristatymo vėlavimo sąlyga buvo 5 % už kiekvieną pavėluotą dieną.

20xx m. rugpjūčio 1 d. sutartis buvo pakeista, nuolaida prekėms padidinta iki 6 %, jei užsakymų suma per mėnesį buvo didesnė nei 12 000 PV.

Yra žinoma, kad įvyko šie sandoriai, susiję su abiem sutartim:

Mėnuo	Parduota išmaniųjų stalų	Prekių pristatymas	Kliento mokėjimas
20xx m. birželio mėn.	1 užsakymas 60 vnt.; 2 užsakymas 50 vnt.	Laiku	Laiku
20xx m. liepos mėn.	3 užsakymas 60 vnt.; 4 užsakymas 60 vnt.	3 – laiku; 4 – vėlavo 3 dienas	Laiku
20xx m. rugpjūčio mėn.	5 užsakymas 70 vnt.; 6 užsakymas 40 vnt.	Laiku	5 – laiku; 6 – vėlavo 5 dienas

Toliau pateikiamas sprendimas, kaip taikyti 15-ąjį TFAS.

Sprendimas:

Sutarties identifikavimas	Sutartis dėl išmaniųjų stalų pardavimo.
Susijusių sutarčių jungimas	Susijusi sutartis dėl prekių transportavimo.
Sutarties keitimo identifikavimas	Po dviejų mėnesių nuolaidų sąlygos pasikeitė.
Veiklos įsipareigojimų identifikavimas	<p>Yra du įsipareigojimai:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Parduoti išmaniuosius stalus; ● Suteikti pervežimo paslaugas per 10 dienų nuo prekių užsakymo pateikimo. <p>Sandorio kaina nustatoma įsipareigojimams:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Išmanieji stalai – kaina 120 PV už vnt.; 5 % nuolaida, jei pardavimai per mėnesį viršija 10 000 PV per 20xx m. birželio ir liepos mėn. ir 6 % nuolaida, jei pardavimai per mėnesį viršija 12 000 PV nuo 20 xx m. rugpjūčio mėn.; mokėjimo uždelimo bauda yra 0,2 % už dieną. ● Pervežimas – kaina 200 PV už užsakymą; mokėjimo uždelimo bauda – 0,02 % už dieną; pristatymo uždelimo bauda 5 % per dieną.
Įsipareigojimų įvykdymas	<p>Birželio mėnesį abu įsipareigojimai buvo įvykdyti – prekės parduotos ir pervežtos. Pajamos buvo pripažintos pagal įsipareigojimų identifikavimą ir kainos paskirstymą. Pajamų suma buvo 12 940 PV, apskaičiuota:</p> $\text{Parduota prekių } 110 \text{ vnt.} \times 120 \text{ PV} = 13\,200 \text{ PV}$ $\text{Nuolaida } 13\,200 \text{ PV} \times 5\% = 660 \text{ PV}$ $\text{Transportavimas } 200 \text{ PV} \times 2 \text{ užsakymai} = 400 \text{ PV}$ $\text{Bendros pajamos: } 13\,200 \text{ PV} - 660 \text{ PV} + 400 \text{ PV} = 12\,940 \text{ PV}$ <p>Liepos mėnesį buvo įvykdyti abu įsipareigojimai – prekės parduotos ir pervežtos. Pajamos buvo pripažintos pagal įsipareigojimų identifikavimą ir kainos paskirstymą. Pajamų suma buvo 14 050 PV, apskaičiuota:</p> $\text{Parduota prekių } 120 \text{ vnt.} \times 120 \text{ PV} = 14\,400 \text{ PV}$ $\text{Nuolaida } 14\,400 \text{ PV} \times 5\% = 720 \text{ PV}$ $\text{Transportavimas } 200 \text{ PV} \times 2 \text{ užsakymai} = 400 \text{ PV}$ $\text{Bauda už uždelstą pristatymą } 200 \text{ PV} \times 5\% \times 3 \text{ dienos} = 30 \text{ PV}$ $\text{Bendros pajamos: } 14\,400 \text{ PV} - 720 \text{ PV} + 400 \text{ PV} - 30 \text{ PV} = 14\,050 \text{ PV}$ <p>Rugpjūčio mėnesį buvo įvykdyti abu įsipareigojimai – prekės parduotos ir pervežtos. Pajamos buvo pripažintos pagal įsipareigojimų identifikavimą ir kainos paskirstymą. Pajamų suma buvo 12 856 PV, apskaičiuota:</p> $\text{Parduota prekių } 110 \text{ vnt.} \times 120 \text{ PV} = 13\,200 \text{ PV}$ $\text{Nuolaida } 13\,200 \text{ PV} \times 6\% = 792 \text{ PV}$ $\text{Bauda už uždelstą mokėjimą } 40 \text{ vnt.} \times 120 \text{ PV} \times 0,2\% \times 5 \text{ dienos} = 48 \text{ PV}$ $\text{Transportavimas } 200 \text{ PV} \times 2 \text{ užsakymai} = 400 \text{ PV}$ $\text{Bendros pajamos: } 13\,200 \text{ PV} - 792 \text{ PV} + 48 \text{ PV} + 400 \text{ PV} = 12\,856 \text{ PV}$

Išvada:

Pateiktas pavyzdys rodo, kad kelios sutartys gali būti susijusios, sutartyje nurodytas kintamos kainos elementas gali turėti įtakos pajamų pripažinimui, o suma skirtingais laikotarpiais gali skirtis. Todėl svarbu laikytis 15-ojo TFAS rekomenduojamų žingsnių identifikuojant sutartį, joje apibrėžtus įsipareigojimus, nustatytus kainos elementus ir tinkamai priskiriant kainą atitinkamiems įsipareigojimams. Tada į apskaitą užregistruotos pajamos parodys teisingą ūkio subjekto veiklą.