



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® 1 Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų taikymas pirmą kartą



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

1-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS “Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų taikymas pirmą kartą”

TAIKYMO SRITIS IR APIBRĖŽTYS

1-asis TFAS “Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų taikymas pirmą kartą” išleistas 2003 m., o įsigaliojo nuo 2004 m. sausio 1 d. Ūkio subjektas turėtų taikyti šį standartą, kai pirmą kartą pradeda taikyti tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus, neabejotinai, aiškiai ir be išlygų patvirtindamas, kad jos finansinės ataskaitos visiškai atitinka tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus.

1-ojo TFAS tikslas – nustatyti reikalavimus ir reikalavimų išimtis, taikomus ūkio subjektas pradiniam balansui, kurį jis rengia taikymo pradžios datai, kai pradeda tvarkyti apskaitą pagal TFAS. Be to, pagal šį standartą atskleidžiama informacija paaiškina, kaip perėjimas nuo anksčiau taikytų nacionalinių apskaitos standartų prie TFAS paveikė ūkio subjekto finansinės atskaitomybės informaciją.

1-ojo TFAS taikymas užtikrina, kad finansinė informacija, sudaryta pagal TFAS standartus:

- yra aiški ir palyginama;
- yra pradeda rengti nuo tinkamos datos;
- yra rengiama jos pritaikymui patiriant išlaidas, kurios neviršija iš perėjimo prie TFAS gaunamos naudos.

Ūkio subjektas taiko šį 1-ąjį TFAS standartą sudarydamas savo pirmąsias finansines ataskaitas pagal TFAS standartus. Be to, jei ūkio subjektas savo tarpines finansines ataskaitas sudaro pagal 34–tąjį TAS „Tarpinė finansinė atskaitomybė“, tai šis standartas taip pat taikomas visiems tiems tarpiniams laikotarpiams, kurie apims pirmąją metinę finansinę atskaitomybę pagal TFAS standartus.

Šis standartas apibrėžia, kokiais atvejais ūkio subjektas laikomas pirmą kartą taikantis TFAS:

a) ūkio subjekto naujausios finansinės ataskaitos buvo sudarytos:

- pagal nacionalinius standartus;
- pagal TFAS standartus, bet be patvirtinimo, kad jie atitinka TFAS standartus;
- pagal nacionalinius standartus ir iš dalies pagal TFAS standartus;
- pagal nacionalinius standartus su tam tikrais suderinimais su TFAS standartais.

b) ūkio subjektas sudarė naujausias finansines ataskaitas pagal TFAS standartus, tačiau tik savo vidiniam naudojimui, nepateikdamas jų kitiems vartotojams;

c) ūkio subjektas sudarė tik konsoliduotas finansines ataskaitas pagal TFAS standartus, bet nesudarė pilno finansinių ataskaitų rinkinio, kaip tai reikalauja 1-asis TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“;

d) ūkio subjektas iš viso nesudarė finansinių ataskaitų.

Gali būti tokių situacijų, kai ūkio subjektas pareiškia, kad finansinę atskaitomybę sudaro pagal TFAS standartus ir aiškiai bei be išlygų tai patvirtina. Tačiau vėliau dėl tam tikrų priežasčių vėlesnės ataskaitos neatitinka TFAS standartų. Ūkio subjektui grįžtant prie finansinių ataskaitų sudarymo pagal TFAS standartus, jis nelaikomas pirmą kartą taikantis TFAS ir tada 1-asis TFAS standartas netaikomas.

Tais atvejais, kai ūkio subjektas jau teikia finansines ataskaitas, sudarytas pagal TFAS ir įgyvendina savo apskaitos politikos pakeitimus, jis atlieka šiuos pakeitimus pagal 8-tąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų pakeitimai ir klaidos“ bei kitus su šiais pakeitimais susijusių TFAS reikalavimus.

Apibrėžtys (1-ojo TFAS priedas A):

Perėjimo prie TFAS data – yra pirmoji anksčiausio laikotarpio data, už kurį ūkio subjektas pateikia visą lyginamąją informaciją pagal TFAS savo pirmosiose finansinėse ataskaitose, sudarytose pagal TFAS.

Pirmosios TFAS finansinės ataskaitos – tai pirmoji metinė finansinė atskaitomybė, kuriai ūkio subjektas patvirtina, kad jos buvo sudarytos pagal TFAS standartus.

Pirmasis TFAS ataskaitinis laikotarpis – yra pirmasis ataskaitinis laikotarpis, už kurį ūkio subjektas sudaro finansines ataskaitas pagal TFAS standartus.

Pirmą kartą TFAS taikantis ūkio subjektas – tai ūkio subjektas, kuris teikia pirmąsias finansines ataskaitas pagal TFAS standartus.

PRIPAŽINIMAS

Pirmą kartą taikydamas TFAS, ūkio subjektas pradeda nuo pradinio balanso sudarymo pirmajai to ataskaitinio periodo, per kurį pereis nuo atskaitomybės sudarymo pagal nacionalinius standartus prie TFAS taikymo, dienos. Todėl labai svarbu nustatyti pradinio balanso datą. Lengviausias būdas šios datos nustatymui yra pradėti nuo sprendimo, su keliais ataskaitiniais periodais ūkio subjektas planuoja palyginti savo pirmąją finansinę atskaitomybę, sudarytą pagal TFAS standartus. Todėl pirmoji anksčiausio palyginamojo ataskaitinio laikotarpio diena yra pradinio balanso diena. Žemiau pateikiamas pavyzdys, aprašantis lyginamojo laikotarpio nustatymą (žr. 1 pav.).

Situacija:

Ūkio subjektas A finansinę atskaitomybę sudarydavo pagal nacionalinius apskaitos standartus. Jo ataskaitinis laikotarpis sutampa su kalendoriniais metais. Jis nusprendžia pradėti taikyti TFAS savo finansinei atskaitomybei nuo 20X9 m.

Palyginamojo laikotarpio pasirinkimas:

Ūkio subjektas priima sprendimą pateikti vienerių metų lyginamąją informaciją. Šiuo atveju perėjimo data yra 20X8 m. sausio 1 d.

Pradinio balanso datos nustatymas:

Pradinis balansas turi būti sudarytas 20X8 m. sausio 1 d. datai

Ataskaitinių metų finansinės atskaitomybės rengimas:

20x9 m. finansinės ataskaitos sudaromos pagal TFAS. Taigi 20X9 m. finansinė atskaitomybė būtų palyginama su 20X8 m. finansine atskaitomybe.

1 pav. Lyginamojo ataskaitinio laikotarpio nustatymo pavyzdys

Pirmą kartą TFAS taikantis ūkio subjektas, sudarydamas pradinį balansą ir visų vėlesnių laikotarpių finansines ataskaitas pagal TFAS, privalo taikyti tą pačią apskaitos politiką. Tačiau gali būti tam tikrų išimčių, išvardintų 1-ajame TFAS.

Pirmą kartą TFAS taikantis ūkio subjektas taip pat privalo laikytis visų atskaitomybės dieną galiojančių TFAS standartų reikalavimų. Toks ūkio subjektas taip pat turi teisę pradėti anksčiau taikyti naujus TFAS standartus, tačiau tai nėra privaloma.

Sudarydamas pradinį balansą, ūkio subjektas turi vadovautis toliau pateiktomis taisyklėmis su 1-ajame TFAS nurodytomis išimtimis:

- a) deklaruoti visą turta ir įsipareigojimus, kurių deklaravimas privalomas pagal TFAS;
- b) nedeklaruoti kaip turto ar įsipareigojimų tų straipsnių, kurie nėra įtraukti į TFAS reikalaujamų įtraukti straipsnių sąrašą;
- c) perklasifikuoti tuos turto, įsipareigojimų ar nuosavybės straipsnius, kurie yra traktuojami skirtingai, lyginant anksčiau taikytus nacionalinius apskaitos standartus su TFAS;
- d) įvertinti visus turto ir įsipareigojimų straipsnius, kaip tai reglamentuoja TFAS.

Apibendrinant išvardintas taisykles, jei šiame TFAS nėra išimčių, visi pradiniai likučiai turi būti pateikti taip, lyg ūkio subjektas visada būtų sudaręs finansines ataskaitas pagal TFAS reikalavimus.

Visi išvardinti koregavimai turi būti pripažinti nepaskirstytu pelnu pradiniam balanse. Bendroji taisyklė yra retrospektyvus apskaitos taikymas pagal TFAS pradiniam balanse. Tačiau gali būti taikomos kai kurios išimtys, kurios bus aptartos toliau esančiame skyriuje.

VERTINIMAS

Tam tikrais atvejais TFAS taikymas retrospektyviai gali reikalauti per daug resursų ir tai neatitinka 1-ojo TFAS reikalavimo, kad perėjimo prie finansinių ataskaitų sudarymo pagal TFAS išlaidos būtų mažesnės nei gaunama nauda. Todėl tokiais atvejais pirmą kartą TFAS taikantiems ūkio subjektams gali būti leista taikyti vieną ar daugiau išimčių iš vertinimo ir perskaičiavimo principų, taikomų pradiniam balansui. Yra dviejų tipų išimtys:

- a) privalomos, kurios draudžia retrospektyviai taikyti kai kurias taisykles, nustatytas kituose TFAS;
- b) neprivalomos, kurios numatytos kitų TFAS reikalavimuose.

1 lentelėje išvardintos privalomos ir neprivalomos išimtys. Jeigu privalomų išimčių atveju ūkio subjektas privalo taikyti jas visas, tai neprivalomų išimčių atveju ūkio subjektas gali taikyti vieną ar daugiau išimčių pasirinktinai. Visos taikytos išimtys turi būti paaiškintos finansinėse ataskaitose.

1 lentelė. Privalomų ir neprivalomų išimčių, taikomų pirmą kartą taikant TFAS, sąrašas

Privalomos išimtys	Neprivalomos išimtys
Įvertinimai	Verslo jungimai
Finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų pripažinimo panaikinimas	Mokėjimo akcijomis sandoriai
Apsidraudimo sandorių apskaita	Numanoma savikaina
Konsolidavimas ir mažumos dalis	Nuoma
Vyriausybės paskolos	Sukaupti perskaičiavimo skirtumai
Finansinio turto klasifikavimas ir vertinimas	Investicijos į dukterines, asocijuotąsias ir bendras įmones
Finansinio turto vertės sumažėjimas	Dukterinių, asocijuotųjų ir bendrų įmonių turtas ir įsipareigojimai
Įterptosios išvestinės finansinės priemonės	Mišrios (sudėtinės) finansinės priemonės
Draudimo sutartys	Anksčiau pripažintų finansinių priemonių pergrupavimas
	Finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų tikrosios vertės nustatymas pirminio pripažinimo metu
	Veiklos nutraukimo įsipareigojimai, įtraukti į nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų savikainą
	Finansinis turtas arba nematerialusis turtas, apskaitomas pagal TFAAK 12-ojo „Paslaugų koncesijų susitarimai“ reikalavimus
	Skolinimosi išlaidos
	Finansinių įsipareigojimų panaikinimas nuosavybės priemonėmis
	Hiperinfliacija
	Bendri susitarimai
	Paviršinio sluoksnio pašalinimo išlaidos kasyklos gamybos etape
	Nefinansinio objekto pirkimo ar pardavimo sutarčių atskleidimas
	Pajamos
	Sandoriai užsienio valiuta ir išankstiniai svarstymai

Visi **įvertinimai** ūkio subjekto pradiniam balanse turėtų būti vienodi, įskaitant tuos, kurie buvo atlikti pagal ankstesnius nacionalinius standartus ir TFAS, nebent būtų aišku, kad tie įvertinimai buvo padaryti klaidingai. Kai kurie pavyzdžiai pateikti 2 paveiksle

Situacija. Ūkio subjektas X sudaro pirmąją finansinę atskaitomybę pagal TFAS 20x5 metams. Jo pradinio balanso data yra 20x4 m. sausio 1 d. Ūkio subjektui X 20x3 m. finansinėje atskaitomybėje nereikėjo sudaryti atidėjinių blogoms skoloms, atsiradusioms dėl pardavimų 20x3 m. spalio mėn. 20x4 m. balandžio mėn. buvo aišku, kad klientas nepajėgs padengti 5 000 PV* skolos.

Sprendimas Nr. 1. Sudarydamas 20x3 m. finansinę atskaitomybę, ūkio subjektas nežinojo, kad klientas negalės padengti skolos. Todėl jis neturėjo sudaryti atidėjinių dėl blogos skolos. Todėl 20x4 m. sausio 1 d. pradiniam balanse ūkio subjektas X šių atidėjinių taip pat nepateikia.

Sprendimas Nr. 2. Sudarydamas 20x3 m. finansinę atskaitomybę, ūkio subjektas turėjo atlikti papildomą patikrinimą, ar klientas sugebės padengti skolą. Tada jis rinkytų galimo nemokumo įrodymus ir suformuotų atidėjinius. Todėl 20x4 m. sausio 1 d. pradiniam balanse ūkio subjektas X sudaro 5 000 PV atidėjinius, nes tai yra aiškus įvertinimų klaidos įrodymas.

*PV – piniginiai vienetai.

2 pav. Pradinio balanso sudarymo pavyzdžiai

Jei pirmą kartą TFAS taikantis ūkio subjektas turi dukterinių įmonių, jis turi **konsoliduoti** savo dukterinių įmonių finansines ataskaitas, ir tuomet 10-tojo TFAS „Konsoliduotos finansinės ataskaitos“ reikalavimai turi būti taikomi perspektyviai, nebent būtų taikomos išimties ankstesniems verslo jungimams. Šios išimties taikomos:

- visoms bendrosioms pajamoms;
- patronuojančio ūkio subjekto nuosavybės dalies dukterinėje įmonėje pasikeitimų, dėl kurių neprarandama kontrolė, apskaitai; ir
- dukterinės įmonės kontrolės praradimo apskaita ir su tuo susijusiems reikalavimams.

Valstybės paskolų klasifikavimui taikomi tokie reikalavimai:

- Valstybės paskolos, gautos prieš pereinant prie TFAS, turėtų būti vertinamos verte, užregistruota pagal anksčiau taikytus nacionalinius apskaitos standartus. Jei šios paskolos yra didesnės nei rinkos vertė, jos nelaikomos valstybės dotacijomis.
- Paskolos, gautos po pradinio balanso datos, gali būti vertinamos naudojant galiojančią palūkanų normą, apskaičiuotą perėjimo prie TFAS pradžios dieną.
- Ūkio subjektas turi taikyti 20-tąjį TAS valstybės paskoloms, gautoms po perėjimo prie TFAS datos.

Ūkio subjektas turi įvertinti, ar finansinio turto vertinimas atitinka 99-ojo TFAS **finansinio turto klasifikavimo ir vertinimo** reikalavimus. Svarbu pažymėti, kad vertinimas turi būti atliktas remiantis terminais ir sąlygomis, galiojusiomis pradinio balanso sudarymo dieną pagal TFAS standartus.

Pirmą kartą TFAS taikantis ūkio subjektas privalo atlikti **finansinio turto vertės sumažėjimo** procedūrą ir finansinio turto sumažėjusią vertę pateikti pradiniam balanse. Vertės sumažėjimas turi būti pagrįstas tik galiojančiais duomenimis ir pagrįsta informacija apie įrodymus perėjimo prie TFAS dienai.

Vertindamas būtinybę atskirti **įterptąsias išvestines finansines priemones** nuo pagrindinės sutarties ir jas apskaičiuoti kaip išvestines finansines priemones, ūkio subjektas turi įvertinti, ar 9-ojo TFAS reikalavimai yra taikomi toje konkrečioje situacijoje.

Draudimo sutartims turi būti suformuotos pereinamojo laikotarpio nuostatos. Pirmą kartą TFAS taikantis ūkio subjektas privalo laikytis 17-tojo TFAS „Draudimo sutartys“ reikalavimų.

1-asis TFAS pirmą kartą TFAS taikantiems ūkio subjektams suteikia galimybę taikyti vieną ar kelias neprivalomas išimtis dėl reikalavimo TFAS taikyti retrospektyviai. Jei ūkio subjektas nusprendžia taikyti vieną iš šių išimčių, jis taiko šiame standarte nurodytą apskaitos metodą ir netaiko anksčiau taikytų metodų.

Pirmą kartą TFAS taikantis ūkio subjektas gali pasirinkti ankstesniems **verslo jungimams**, įvykusiems iki perėjimo prie TFAS datos, netaikyti retrospektyvaus atvaizdavimo taisyklės. Šią išimtį galima taikyti, nes ūkio subjektas gali neturėti pakankamai patikimos informacijos, kad galėtų perskaičiuoti ankstesnių verslo jungimų vertės. Ši išimtis taip pat gali būti taikoma ankstesniems investicijų į asocijuotas įmones ir dalies bendrose įmonėse įsigijimams.

1-asis TFAS aprašo apribojimus, kurių reikalaujama pagal TFAS „Mokėjimas akcijomis“ tam tikriems **mokėjimo akcijomis sandoriams**, tačiau tik tiems, kurie buvo sudaryti ankstesniais laikotarpiais. Visiems tokiems sandoriams, sudarytiems po perėjimo prie TFAS datos, ūkio subjektas turi pilnai taikyti 2-ąjį TFAS.

Galimybė taikyti tikrąją vertę arba perkainojimą kaip **numanomą savikainą** suteikiama **tik** vertinant ilgalaikį materialųjį turtą, taip pat investicinį turtą, įskaitant teisę naudoti turtą, ir nematerialųjį turtą, kuris gali būti perkainotas pagal 38-tąjį TAS „Nematerialusis turtas“.

Pirmą kartą TFAS taikantis ūkio subjektas neprivalo laikytis visų reikalavimų dėl **sukauptų perskaičiavimo skirtumų**, kurie egzistavo perėjimo prie TFAS dieną. Pagal šią išimtį visų užsienyje veikiančių ūkio subjektų sukaupti perskaičiavimo skirtumai perėjimo prie TFAS dieną yra lygūs nuliui. Bet koks vėlesnio pardavimo pelnas ar nuostolis neapima perskaičiavimo skirtumų, atsiradusių iki pereinamojo laikotarpio datos, ir bet kokių vėlesnių skirtumų.

Pirmą kartą TFAS taikantis ūkio subjektas gali naudoti numanomą savikainą, kad įvertintų **investicijas į dukterinę, bendrą įmonę ar asocijuotą įmonę** finansinėje atskaitomybėje. Šiam vertinimui naudojama arba tikroji vertė, arba vertė pagal anksčiau taikytus nacionalinius apskaitos standartus pradinio balanso sudarymo dieną.

Tais atvejais, kai **dukterinė įmonė**, vertindama savo **turtą ir įsipareigojimus** finansinėje atskaitomybėje, TFAS taiko vėliau nei patronuojantis ūkio subjektas, dukterinė įmonė gali pasirinkti arba pateikti vertę patronuojančio ūkio subjekto perėjimo prie TFAS dienai, arba savo pačios perėjimo prie TFAS dienai. Ta pati išimtis taip pat taikoma asocijuotoms ir bendroms įmonėms.

Nėra privaloma atskirti **sudėtinių finansinių priemonių** į nuosavybės ir įsipareigojimų sudedamąsias dalis, kaip reikalaujama 32-ajame TAS, jei įsipareigojimo dalis yra apmokėta perėjimo prie TFAS datai.

Ūkio subjektas gali nurodyti anksčiau apskaitytas **finansines priemones**, apskaitomas tikrąja verte per pelną arba nuostolį, remdamasis sąlygomis, kurios galiojo pradinio balanso sudarymo pagal TFAS dieną.

Tais atvejais, kai ūkio subjektas pirminio pripažinimo metu **finansinį turtą ar finansinius įsipareigojimus vertina tikrąja verte**, 9-ojo TFAS reikalavimus jis gali taikyti perspektyviai perėjimui tą pačią dieną arba po perėjimo prie TFAS.

Pirmą kartą TFAS taikantis ūkio subjektas turi įvertinti **veiklos nutraukimo įsipareigojimus** pradinio balanso sudarymo dieną. Tada įvertinama suma, kuri būtų buvusi įtraukta į pirmą kartą užregistruoto turto savikainą. Galiausiai, remiantis šia suma, reikia apskaičiuoti ir sukauptą nusidėvėjimą.

Finansinio turto arba nematerialiojo turto apskaitai taikomi 12-ojo TFAAK „Paslaugų koncesijos susitarimai“ reikalavimai.

23-ajame TAS „Skolinimosi išlaidos“ nustatytos pereinamojo laikotarpio nuostatos **skolinimosi išlaidoms** gali būti taikomos pasirinkus vieną iš datų: nuo pradinio balanso sudarymo dienos arba nuo ankstesnės datos.

Finansinių įsipareigojimų panaikinimo nuosavybės priemonėmis apskaitai ūkio subjektas gali nustatyti pereinamojo laikotarpio nuostatas, remdamasis 19-tojo TFAAK „Finansinių įsipareigojimų panaikinimas nuosavybės priemonėmis“ reikalavimais.

Jei ūkio subjektas veikia **hiperinfliacijos ekonomikoje**, jis turi nustatyti, ar valiutai įtakos turi hiperinfliacija, ir tuomet taikyti šiame standarte nustatytą valiutos matavimo reikalavimą.

Pirmą kartą TFAS taikantis ūkio subjektas gali suformuluoti pereinamojo laikotarpio nuostatas dėl **bendrų susitarimų** pagal 11-tojo TFAS „Bendri susitarimai“ reikalavimus pradinio balanso dienai ir atlikti investicijų vertės sumažėjimo testavimą.

Paviršinio sluoksnio pašalinimo išlaidų kasyklos gamybos etape apskaita atspindi, kaip kasybos ūkio subjektas registruoja išlaidas, patirtas pašalinant paviršinį sluoksnį, kad gautų prieigą prie mineralinių žaliavų išteklių telkinių gamybos etape. Šiam tikslui taikomi reikalavimai, nustatyti 20-tojo TFAAK „Paviršinės kasyklos gamybos etapo pašalinimo sąnaudos“.

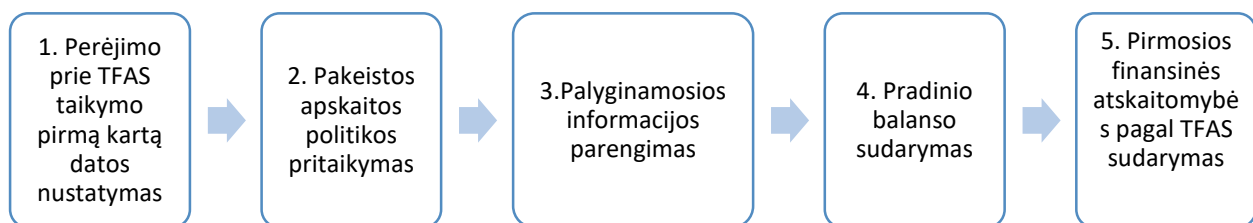
Pirmą kartą TFAS taikantis ūkio subjektas gali pasirinkti **atskleisti nefinansinių objektų pirkimo ar pardavimo sutartis**, kurios pradinio balanso sudarymo dieną jau buvo sudarytos. Atskleidimas turėtų būti tikrąja verte per pelną (nuostolius) laikantis dviejų sąlygų: pirma, sutartis atitinka 9-ojo TFAS 2.5 punkto reikalavimus, ir antra, ši išimtis taikoma visoms tos pačios rūšies sutartims.

Pereinamosios nuostatos, **pajamoms** iš klientų, pirmojo finansinio ataskaitinio laikotarpio pradžioje gali būti taikomos pagal TFAS.

Apibendrinant galima teigti, kad 1-asis TFAS leidžia gana platų neprivalomų išimčių spektrą, todėl perėjimas nuo nacionalinių apskaitos standartų prie TFAS vyksta sklandžiau, reikalauja mažiau laiko ir sąnaudų.

PROCEDŪROS

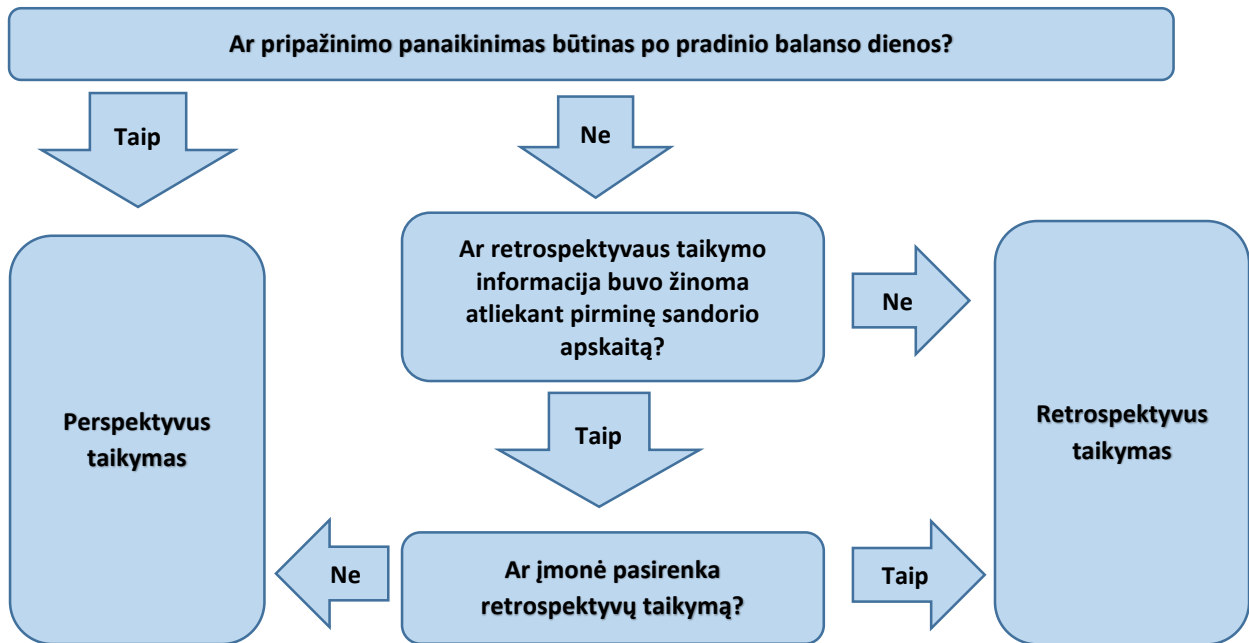
Apibendrinant galima pasakyti, kad 1-ojo TFAS taikymo procedūrose numatyti penki pagrindiniai procedūros etapai, pateikti 3 paveiksle.



3 pav. Procedūros pirmą kartą sudarant finansinę atskaitomybę pagal TFAS

Kaip buvo pažymėta ankstesniame skyriuje, apskaitos politikos pakeitimas ūkio subjekte ir TFAS standartų taikymo inicijavimas bei jų apskaitos elementai (išskyrus tuos, kurie patenka į išimtis) koreguojami retrospektyviai. Tačiau kai kuriais atvejais gali būti taikomas tam tikrų apskaitos elementų pripažinimo nutraukimas.

Finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų pripažinimo panaikinimui apskaityti pagal TFAS pradinio balanso dieną arba po jos sudarytiems sandoriams įprastai yra taikomas perspektyvus metodas. Retrospektyvus metodas leidžiamas tik tais atvejais, kai tam reikalinga informacija buvo gauta pirminės operacijos apskaitos metu. Pripažinimo nutraukimo schema pavaizduota 4 paveiksle.



4 pav. Pripažinimo panaikinimas

Jei **apsidraudimo** santykiai nėra kvalifikuojami kaip tokie pagal TFAS, jie nėra deklaruojami keičiant nacionalinius apskaitos standartus į TFAS. Tačiau tais atvejais, kai sandoriai buvo sudaryti iki perėjimo prie TFAS datos, retrospektyvus metodas tiems sandoriams neturėtų būti taikomas.

ATSKLEIDIMAS

1-asis TFAS reikalauja, kad, siekiant pateikti palyginamą informaciją, pirmąją finansinę atskaitomybę pagal TFAS sudarytų mažiausiai:

- trys finansinės būklės ataskaitos (einamojo laikotarpio ir dviejų lyginamųjų laikotarpių pabaigoje);
- dvi pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitos, atskiros pelno (nuostolių) ataskaitos (jei pateikiama), nuosavybės pokyčių, pinigų srautų ataskaitos (apima atskaitinį ir lyginamąjį laikotarpį);
- susijusios pastabos, įskaitant visų pateiktų ataskaitų lyginamąją informaciją.

1-asis TFAS nenumato jokių išimčių dėl reikalavimų, išvardintų kituose TFAS, pateikimo ir atskleidimo. Tačiau jame aprašomi kai kurie aspektai, į kuriuos reikia atkreipti dėmesį pirmą kartą sudarant finansinę atskaitomybę pagal TFAS, susiję su palyginamos informacijos pateikimu:

1. Ne TFAS lyginamoji informacija ir istorinės informacijos santrauka.

Jei ūkio subjektas įtraukia ankstesnių laikotarpių istorinius duomenis, pateiktų ne pagal TFAS, jam nereikia vadovautis TFAS. Tačiau ūkio subjektas turi aiškiai pažymėti šią informaciją kaip sudarytą nesilaikant TFAS, taip pat pateikti papildomą informaciją, kuri paaiškintų pagrindinių koregavimų priežastis.

2. Perėjimo prie TFAS paaiškinimai.

Ūkio subjektas turi apibūdinti, kaip perėjimas nuo nacionalinių apskaitos standartų prie TFAS pakeitė jo finansinę atskaitomybę. Šis paaiškinimas yra labai svarbus finansinės informacijos vartotojams, nes parodo, kaip perėjimas paveikė ūkio subjekto finansinį rezultatą.

2.1. Dėl aiškinamųjų priežasčių turi būti atliktas tam tikras suderinimas:

- nuosavybės suderinimas;
- bendrųjų pajamų suderinimas;
- informacijos apie bet kokius vertės sumažėjimo nuostolius atskleidimas.

Jei ūkio subjektas pateikia pinigų srautų ataskaitą, ji taip pat turėtų suderinti.

2.2. Skirtumai dėl klaidų, pastebėtų ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais pagal nacionalinius apskaitos standartus, turėtų būti aiškiai atskirti nuo tų, kurie atsirado dėl perėjimo prie atskaitomybės pagal TFAS standartus; šie skirtumai taip pat turėtų būti paaiškinti papildomai. Taip finansinės informacijos vartotojai aiškiai matys, kokios sumos susikaupė dėl aptiktų klaidų, o kurios susidarė dėl perėjimo prie TFAS.

2.3. Jeigu ūkio subjekto apskaitos politika keičiasi dėl perėjimo prie TFAS arba ji pasikeitė prieš pateikiant pirmąją finansinę atskaitomybę pagal TFAS, tai 8-tojo TAS reikalavimai netaikomi. Tačiau, jei apskaitos politikos pakeitimai atsiranda pereinamuoju laikotarpiu arba ūkio subjektas taiko išimtį, jis turi atskleisti šiuos pakeitimus.

2.4. Ūkio subjektas gali priskirti finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus tikrąja verte, įtraukdamas skirtumus pelno (nuostolio) ataskaitoje ir atskleisti šią informaciją savo finansinėje atskaitomybėje.

2.5. Tais atvejais, kai ūkio subjektas pradiniam balanse pagal TFAS standartus pasirenka naudoti tikrąją vertę ilgalaikio materialiojo turto, investicinio turto, nematerialiojo turto ar naudojimo teisės turto įsigijimo vertei apskaityti, tai jis privalo atskleisti tos tikrosios vertės ir koregavimų sumas, atsiradusias dėl tokio sprendimo.

Šiame standarte taip pat pateikiami papildomi paaiškinimai dėl konkrečių tikrosios vertės panaudojimo rengiant pradžios balansą atvejų, pvz., apie investicijas į dukterines įmones, bendras įmones ir asocijuotas įmones, investicijas į naftos ir dujų turtą arba po hiperinfliacijos.

2.6. Tais atvejais, kai ūkio subjektas sudaro tarpines finansines ataskaitas, taikomi papildomi reikalavimai, be aprašytųjų 34-ajame TAS, įskaitant anksčiau naudotų nacionalinių apskaitos standartų ir TFAS standartų derinimą. Pagrindinis šio reikalavimo tikslas – teikti finansinės informacijos vartotojams lyginamąją informaciją.

PAVYZDŽIAI

Ūkio subjektas „X“ yra pirmą kartą taikantis TFAS. Jis nusprendė pereiti nuo apskaitos pagal nacionalinius apskaitos standartus prie TFAS pradėdamas nuo 20x5 m. ir pateikti lyginamąją informaciją už vienerius metus. Todėl perėjimo data ir pradinio balanso data yra 20x4 m. sausio 1 d.

Ūkio subjektas „X“ taikė kai kuriuos apskaitos politikos pakeitimus, kad jie atitiktų TFAS reikalavimus. Pagal ankstesnę apskaitos politiką žemė buvo vertinama taikant savikainos modelį. Pagal TFAS standartą ūkio

subjektas taiko perkainojimo modelį. Dėl žemės perkainojimo žemės vertė ir nuosavas kapitalas padidėja 3 000 PV*.

Ūkio subjektas „X“ sukūrė savo prekės ženklą per 20x3 ir 20x4 metus. Pagal ankstesnę apskaitos politiką plėtros sąnaudos buvo įtrauktos į sąnaudas. Pagal TFAS reikalavimus šios sąnaudos kapitalizuojamos kaip nematerialusis turtas ir nudėvimos. Bendros plėtros išlaidos per 20x3 m. buvo 2 000 PV ir 3 000 PV per 20x4 m. Dėl šio pakeitimo nuosavas kapitalas padidėja 2 000 PV pradiniam balanse 20x4 m. sausio 1 d. ir 5 000 PV 20x4 m. gruodžio 31 d.

20x4 m. gegužės mėn. ūkio subjektas „X“ įsigijo pastatų už 150 000 PV. Taikomo tiesinio nusidėvėjimo laikotarpis yra 50 metų. Pagal ankstesnę apskaitos politiką pastatai buvo vertinami taikant savikainos modelį. Todėl 20x4 m. birželio – gruodžio mėn. apskaičiuotas nusidėvėjimas buvo 1 750 PV, o pastatų vertė 20x4 m. gruodžio 31 d. buvo 148 250 PV. Pagal TFAS ūkio subjektas taiko perkainojimo modelį. Kadangi pastato rinkos vertė įsigijimo metu buvo 204 000 PV, lyginamojo balanso pokyčiai registruojami ir kaip pastatų vertės padidėjimas 54 000 PV, ir kaip apskaičiuoto nusidėvėjimo padidėjimas 630 PV.

Atsargos pagal ankstesnę apskaitos politiką buvo vertinamos įsigijimo savikaina. Pagal TFAS ūkio subjektas atsargoms taiko tikrąją vertę. Ūkio subjektas turi patikimos informacijos, kad atsargų tikroji vertė pradžios balanso dieną dėl susiklosčiusios situacijos rinkoje buvo mažesnė 1 000 PV. Pokyčių poveikis – nuosavo kapitalo sumažinimas 1 000 PV. Per 20x4 m. rinkos situacija pasikeitė, atsargos nejudėjo per visą 20x4 m., tačiau jų vertė padidėjo 2 000 PV.

Žemiau pateikiami apskaitos politikos ir straipsnių vertės pakeitimai:

Straipsnis	20x4 m., PV	Ankstesnė apskaitos politika	Nauja apskaitos politika
Žemė	10 000	Savikainos modelis	Perkainojimo modelis
Nematerialusis ilgalaikis turtas	0	Nurašymas į sąnaudas	Kapitalizavimas
Pastatai	148 250	Savikainos modelis	Perkainojimo modelis
Atsargos	5 000	Įsigijimo savikaina	Tikroji vertė

Apskaitos politikos pasikeitimo, atsiradusio dėl perėjimo prie TFAS, poveikis parodytas žemiau:

Straipsnis	Prieš perėjimą prie TFAS 20x4 m. gruodžio 31 d., PV	Pradinio balanso koregavimai, PV	Lyginamoji informacija perėjimo dieną 20x4 m. gruodžio 31 d., PV	Lyginamojo laikotarpio koregavimai, PV	Lyginamoji informacija 20x4 m. gruodžio 31 d., PV
Žemė	10 000	3 000	13 000		13 000
Nematerialusis turtas	0	2 000	2 000	3 000	5 000
Pastatai	148 250	-	-	53 370	201 960
Atsargos	5 000	-1 000	4 000	2 000	6 000

*PV – piniginiai vienetai

Žemiau pateiktas balansas prieš ir po suderinimų dėl perėjimo prie TFAS:

TURTAS	Pagal ankstesnę apskaitos politiką 20x4 m. gruodžio 31 d., PV	Perėjimo prie TFAS įtaka	Pagal TFAS 20x4 m. gruodžio 31 d., PV
ILGALAIKIS TURTAS	158 250	61 370	219 620
NEMATERIALUSIS TURTAS	0	5 000	5 000
MATERIALUSIS TURTAS	158 250	56 370	214 620
Žemė	10 000	3 000	13 000
Pastatai	148 250	53 370	201 620
Kitas materialusis turtas	0		0
FINANSINIS TURTAS	0		0
KITAS ILGALAIKIS TURTAS	0		0
CURRENT ASSETS	116 500	1 000	117 500
Atsargos	5 000	1 000	6 000
Kitos gautinos sumos	72 000		72 000
Kitas trumpalaikis turtas	0		0
Pinigai ir pinigų ekvivalentai	39 500		39 500
TURTAS IŠ VISO:	274 750	62 370	337 120

NUOSAVYBĖ IR ĮSIPAREIGOJIMAI	Pagal ankstesnę apskaitos politiką 20x4 m. gruodžio 31 d., PV	Perėjimo prie TFAS įtaka	Pagal TFAS 20x4 m. gruodžio 31 d., PV
NUOSAVYBĖ	115 350	62 370	177 720
Kapitalas	2 900		2 900
Perkainojimo rezervas	0	56 370	56 370
Kiti rezervai	290		290
Nepaskirstytas pelnas (nuostoliai)	112 160	6 000	118 160
Ataskaitinių metų pelnas (nuostolis)	52 000	2 000	54 000
Ankstesnių metų pelnas (nuostolis)	60 160	4 000	64 160
DOTACIJOS IR SUBSIDIJOS			
MOKĖTINOS SUMOS IR ĮSIPAREIGOJIMAI	159 400	0	159 400
Ilgalaikės mokėtinos sumos ir įsipareigojimai	151 400	0	151 400
Trumpalaikės mokėtinos sumos ir įsipareigojimai	8 000	0	8 000
NUOSAVYBĖ IR ĮSIPAREIGOJIMAI IŠ VISO:	274 750	62 370	337 120