



Co-funded by the  
Erasmus+ Programme  
of the European Union



# PASSFR.EU

A Digital Learning Platform for Generation Z:  
Passport to IFRS®

## A Digital Learning Platform for Generation Z: Passport to IFRS®

# TFAS® 14 Reguluojamos atidėjinių sąskaitos



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

## 14-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS

### „Reguliuojamos atidėjinių sąskaitos“

#### TAIKYMO SRITIS IR APIBRĖŽTYS

Vyriausybės reguliavimo įtaka privačių ūkio subjektų apskaitai tam tikros rūšies veiklos pasiūlai ir kainodarai aptariama 14-jame TFAS standarte „Reguliuojamos atidėjinių sąskaitos“. Veiklos rūšys apima tokias komunalines paslaugas kaip dujos, elektra ir vanduo.

14-ojo TFAS tikslas – apibrėžti finansinės atskaitomybės reikalavimus, taikomus reguliuojamiems atidėjinių sąskaitų likučiams, atsirandantiems, kai ūkio subjektas klientams teikia prekes ar paslaugas už kainą arba palūkanų normą, kuriai taikomas normų reguliavimas (14 TFAS 1 straipsnis).

14-asis TFAS leidžiamas, bet neprivalomas, taikyti, kai ūkio subjektas vykdo tarifų reguliuojamą veiklą ir yra pripažinęs sumas, atitinkančias „reguliuojamų atidėtujų sąskaitų likučių“ apibrėžimą ankstesnėse BAP\* finansinėse ataskaitose.

Norėdami teisingai suprasti šį standartą, turime žinoti keletą pagrindinių apibrėžčių (14 TFAS A priedas).

Kainų reguliavimas – kainų, kurios gali būti taikomos klientams už prekes ir paslaugas, nustatymo sistema, kurią prižiūri ir (arba) tvirtina tarifų reguliavimo institucija.

Kainų reguliavimo institucija – bet kuri įgaliota institucija, kuri pagal įstatymą ar reglamentą yra įgaliota nustatyti ūkio subjektui įpareigojančius kainų tarifus arba tarifų diapazoną.

Reguliuojamų atidėjinių sąskaitos likutis – bet kurios išlaidų (arba pajamų) sąskaitos likutis, kuris nebūtų pripažintas turtu arba įsipareigojimu pagal kitus standartus, bet atitinka atidėjinių reikalavimus, nes yra įtrauktas arba, kaip tikimasi, bus įtrauktas tarifų reguliavimo institucijos kaip nustatytas tarifas (-ai), kuris (-ie) gali būti taikomi klientams.

#### REGULIAVIMAS

Reguliavimas dažnai yra skirtas:

- leisti tiekėjams susigrąžinti nurodytas išlaidas ir kitas sumas per kainas, kurias taiko klientams;
- ginti klientų interesus.

Kainų reguliavimas yra priemonė užtikrinti, kad tiekėjas susigrąžintų nurodytas išlaidas ir kad klientams taikomos kainos būtų sąžiningos. Šie du tikslai reiškia, kad tam tikru metu klientams taikomos kainos nebūtinai padengia tiekėjo tuo metu patirtas išlaidas. Tokiu atveju tokių išlaidų susigrąžinimas atidedamas ir pripažįstamas per būsimus pardavimus.

Tai veda prie neatitikimo. TFAS nenustato specialių reikalavimų dėl šio neatitikimo apskaitos. Tačiau nusistovėjusi praktika yra tokia, kad sumos pripažįstamos pelnu arba nuostoliais tada, kai jos atsiranda.

14-asis TFAS leidžia pirmą kartą TFAS taikantiems asmenims, pritaikius TFAS, ir toliau pripažinti sumas, susijusias su kainų reguliavimu, pagal savo ankstesnius BAP.

Tam įtakos turi 8-ojo TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“ 11 straipsnio išimtis, pagal kurią, nustatydamas savo apskaitos politiką, ūkio subjektas paprastai turi atsižvelgti į TFAS reikalavimus, susijusius su panašiais klausimais, ir į koncepcinės sistemos reikalavimus.

---

\*BAP – ankstesnius taikytus visuotinai pripažintus bendrojo apskaitos principus.

**Pavyzdžiai.** Čia pateikiami išlaidų pavyzdžiai, kurias kainų reguliavimo institucijos gali leisti įtraukti, priimdamos sprendimus dėl kainų tarifų, ir kurias ūkio subjektas gali pripažinti reguliuojamų atidėjinių sąskaitų likučiuose:

- Apimties arba pirkimo kainos svyravimai.
- Patvirtintų „žaliosios energetikos“ iniciatyvų išlaidos (viršijančios sumas, kurios kapitalizuojamos kaip nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų savikainos dalis pagal 16-ojo TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai“).
- Netiesiogiai priskirtinos pridėtinės išlaidos, kurios kainų reguliavimo tikslais laikomos kapitalo išlaidomis (tačiau pagal 16-ąjį TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai“ neleidžiamos įtraukti į nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų savikainą).
- Projekto nutraukimo išlaidos.
- Žalos po audros išlaidos.
- Numatomos palūkanos (įskaitant sumas, leidžiamas už lėšas, kurios naudojamos statybos metu ir kurios suteikia ūkio subjektui nuosavo kapitalo grąžą, taip pat paskolas).

### **APSKAITOS POLITIKOS KEITIMAS**

Ūkio subjektas neturi keisti savo apskaitos politikos, kad pradėtų pripažinti reguliuojamų atidėjinių sąskaitų likučius. Ūkio subjektas gali pakeisti savo politiką dėl reguliuojamų atidėjinių sąskaitos pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“, bet tik tuo atveju, jei dėl pakeitimo finansinės ataskaitos tampa aktualesnės ir patikimesnės vartotojams.

### **PRIPAŽINIMAS IR VERTINIMAS**

Ūkio subjektas, kuriam taikomas 14-as TFAS, savo pirmosiose rengiamose metinėse finansinėse ataskaitose pagal TFAS gali savanoriškai ir neatšaukiamai nuspręsti, ar pripažinti reguliuojamų atidėjinių likučius pagal 14-ąjį TFAS.

Ūkio subjektas, pasirinkęs taikyti 14-ąjį TFAS, savo pirmosiose metinėse finansinėse ataskaitose pagal TFAS, ir toliau taiko pripažinimo, vertinimo, vertės sumažėjimo ir pripažinimo panaikinimo reikalavimus pagal savo ankstesnius BAP visiems savo pripažintiems reguliuojamų atidėjinių sąskaitų likučiams. Iš esmės tai reiškia, kad šiems likučiams ir toliau taikomos ankstesnių ūkio subjekto BAP nuostatos.

Pakeitimai leidžiami tik tuo atveju, jei dėl jų finansinės ataskaitos yra:

- aktualesnės ir ne mažiau patikimos;
- patikimesnės ir ne mažiau aktualesnės.

Kadangi teisės aktais nustatytas reguliuojamų atidėjinių sąskaitos likutis, kurį reikia pripažinti, yra apribotas papildomomis sumomis, kas kitu atveju būtų pripažinta turtu ir įsipareigojimais pagal TFAS ir koncepcinės finansinės atskaitomybės sistemą, šių likučių įvertinimas iš tikrųjų apima dviejų etapų procesą:

- Ūkio subjektas pirmiausia nustato savo turto ir įsipareigojimų balansinę vertę pagal TFAS, išskyrus 14-ąjį TFAS.
- Tada šios sumos būtų palyginamos su turtu ir įsipareigojimais, nustatytais ir atvaizduotais pagal ankstesnius ūkio subjekto BAP (t. y. su reguliuojamų kainų likučiais).

Skirtumai atspindėtų reguliuojamų atidėjinių debeto arba kredito sąskaitų likučius, kuriuos turi pripažinti ūkio subjektas.

**Pavyzdys.** Tarkime, kad ūkio subjektas A yra elektros energijos įmonė B šalyje, teikianti ataskaitas pagal nacionalinius apskaitos standartus. Siekdama sumažinti klientams taikomų kainų nepastovumą, B šalies reguliavimo institucija reikalauja, kad ūkio subjektas A susigrąžintų skirtumus tarp faktinių ir

apskaičiuotų išlaidų laikui bėgant. Pagal nacionalinius apskaitos standartus atidėtosios elektros energijos išlaidos atitinka turto pripažinimo kriterijus ir ūkio subjekto A 2019 m. gruodžio 31 d. finansinės būklės ataskaitoje yra pateikiamos kaip „Kitas turtas ir atidėtos išlaidos“. Į šią eilutę nėra įtrauktas kitas turtas finansinės būklės ataskaitoje, neįskaitant šių atidėtųjų išlaidų.

Kainų reguliuotojas leido ūkio subjektui A susigrąžinti savo elektros energijos tiekimo išlaidas, kurios perkeliama klientui, pagal principą „vienas už vieną“. Pagal kainų tarifų nustatymo mechanizmą taip pat reikalaujama, kad ūkio subjektas per trejus metus amortizuotų bet kokį grynąjį elektros energijos išlaidų perviršį arba per mažą susigrąžinimą taikant tiesinį metodą.

Ūkio subjektas A nusprendžia taikyti TFAS savo 2021 m. finansinėse ataskaitose. TFAS priėmimo dieną (2020 m. sausio 1 d.) ūkio subjekto A balansinė vertė, pateikta kaip „kitas turtas ir atidėtosios išlaidos“ finansinės būklės ataskaitoje pagal nacionalinius apskaitos standartus, yra 300 000 PV<sup>†</sup>, kuri yra susijusi su nepakankamu elektros energijos išlaidų susigrąžinimu, kuris turi būti atidėtas ateinantiems trejiems metams.

Ūkio subjektas A įvertino, kad šios atidėtosios išlaidos neatitinka reikalavimų, būtinų pripažinti turtu pagal TFAS. Todėl pagal 14-ąjį TFAS pripažintini „reguliuojamų atidėjinių sąskaitos“ likučiai sudaro 300 000 PV, o tai yra skirtumas tarp atidėtųjų išlaidų, kapitalizuotų ir pripažintų pagal nacionalinius apskaitos standartus, ir to, kas būtų pripažinta pagal TFAS nepriėmus 14-ojo TFAS. 100 000 PV (300 000 PV per 3 metus) amortizacijos sąnaudos bus pripažįstamos kasmet per trejų metų atkūrimo laikotarpį.

**Pavyzdys.** Reguliuojamų atidėjinių sąskaitos gali atsirasti dėl prašymo pranešti apie sandorių poveikį, pateiktą toliau esančioje lentelėje:

Sandoriai, kuriems taikomos reguliuojamų atidėjinių sąskaitos	Pradinis likutis	Padidėjimai ar sumažėjimai per periodą	Likutis pabaigoje
Paskirstymo išlaidos	XXX	+/- XXX	XXX
Montavimo išlaidos	XXX	+/- XXX	XXX
Audros padarytos žalios išlaidos	XXX	+/- XXX	XXX
Pensijų išmokos	XXX	+/- XXX	XXX
Dujų kainų skirtumai	XXX	+/- XXX	XXX
Žemės perdavimas	XXX	+/- XXX	XXX
Pelno mokestis	XXX	+/- XXX	XXX
Išjungimas	XXX	+/- XXX	XXX
<b>IŠ VISO:</b>	<b>XXXX</b>	<b>+/- XXX</b>	<b>XXX</b>

## PATEIKIMAS

Reguliuojamų atidėjinių sąskaitų likučių sumos ūkio subjekto finansinėse ataskaitose pateikiamos atskirai.

Ūkio subjektas finansinės būklės ataskaitoje turi pateikti atskiras eilutes apie:

- Visų reguliuojamų atidėjinių sąskaitos debeto likučio sumą.
- Visų reguliuojamų atidėjinių sąskaitos kredito likučio sumą.

<sup>†</sup> PV – piniginiai vienetai

Bendras nustatytas reguliuojamų atidėjinių sąskaitos debeto likutis ir reguliuojamų atidėjinių sąskaitos kredito likutis pateikiamas atskirai nuo visų kitų straipsnių ir po jais. Jie neskirstomi į trumpalaikę ir ilgalaikę dalis.

Turto ir įsipareigojimų tarpinės sumos apskaičiuojamos prieš įtraukiant reguliuojamų atidėjinių sąskaitų likučius. Reguliuojamų atidėjinių sąskaitų debeto ir kredito likučiai nėra užskaitomi.

Norėdami paaiškinti, finansinės būklės ataskaitos turto skyrių, jį galima būtų pateikti tokiu būdu, panašiai pateikiant ir įsipareigojimus:

Ilgalaikis turtas	XXXX
Trumpalaikis turtas	<u>XXXX</u>
<b>Turtas iš viso:</b>	<b>XXXX</b>
<i>Reguliuojamų atidėjinių sąskaitos debeto likutis</i>	XXXX
<i>Atidėtojo mokesčio turtas, susijęs su reguliuojamų atidėjinių sąskaitos likučiais</i>	<u>XXXX</u>
<b>Visas turtas ir reguliuojamų atidėjinių sąskaitos likučiai</b>	<b>XXXX</b>

Atskiros eilutės turi būti naudojamos grynam judėjimui, susijusiam su straipsniais, kurie pagal kitus standartus:

- vėliau nebus perklasifikuojami į pelną arba nuostolius;
- bus klasifikuojami kaip pelnas arba nuostolis, kai bus įvykdytos konkrečios sąlygos.

Grynieji visų reguliuojamų atidėjinių sąskaitų likučių pokyčiai, susiję su straipsniais, pripažintais ataskaitinio laikotarpio kitose bendrosiose pajamose, pateikiami atskirai. Atskiros eilutės pateikiamos atsižvelgiant į tai, ar grynasis judėjimas yra susijęs su straipsniais, kurie vėliau bus perklasifikuoti į pelną arba nuostolius.

Likę grynieji pokyčiai parodomi kaip atskiras pelno (nuostolių) straipsnis. Grynieji judėjimai nuo pajamų ir sąnaudų, pateiktų pagal kitus standartus, atskiriami prieš juos įtraukiant apskaičiuojant tarpinę sumą.

Žemiau iliustruota pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaita gali būti pateikta taip:

Pardavimų pajamos	XXXX
Pardavimų savikaina	<u>(XXX)</u>
<b>Bendras pelnas</b>	<b>XXXX</b>
Kitos pajamos	XXXX
Paskirstymo sąnaudos	(XXX)
Administracinės sąnaudos	(XXX)
Kitos sąnaudos	(XXX)
Finansinės sąnaudos	<u>(XXX)</u>
<b>Pelnas prieš mokesčius</b>	<b>XXXX</b>
Pelno mokesčio sąnaudos	<u>(XXX)</u>
<b>Pelnas už metus iki grynojo pokyčio dėl reguliuojamų atidėjinių sąskaitos likučių</b>	<b>XXXX</b>
<i>Grynasis reguliuojamų atidėjinių sąskaitos likučių pokytis, susijęs su pelnu arba nuostoliais</i>	XXX
<i>Grynasis atidėtojo mokesčio pokytis, atsirandantis dėl reguliuojamų atidėjinių sąskaitos likučių, susijusių su pelnu arba nuostoliais</i>	<u>(XXX)</u>
<b>Metų pelnas ir grynasis reguliuojamų atidėjinių sąskaitos likučių pokytis</b>	<b>XXXX</b>

**Pavyzdys.** Tipo pakeitimai, pateikti žemiau, gali reikalauti pateikti ataskaitas „atidėjinių sąskaitų“ pavadinimu, nes jos laikomos tam tikru apskaitos politikos pakeitimu (14 TFAS B4 straipsnis):

- pripažinti reguliuojamų atidėjinių sąskaitos debeto likutį, kai ūkio subjektas turi galimybę padidinti kainų tarifus ateinančiais laikotarpiais, kad susigrąžintų savo patvirtintas išlaidas dėl faktinių arba numatomų kainų tarifų reguliavimo institucijos veiksmų;
- pripažinti reguliuojamų atidėjinių sąskaitos debeto arba kredito likučio sumą, kaip lygiavertę bet kokiam nuostoliui ar pelnui, perleidus ar pašalinus tiek nekilnojamojo, įrangos ir įrengimų, tiek nematerialiojo turto objektus, kuriuos tikimasi susigrąžinti arba atšaukti per būsimus kainų tarifus;
- reguliuojamų atidėjinių sąskaitų likučių matavimas nediskontuotai arba diskontuotai, naudojant kainų reguliavimo institucijos nurodytas palūkanas arba diskonto normą.

## **ATSKLEIDIMAS**

14-ajame TFAS pateikti konkretūs atskleidimo reikalavimai, kad vartotojai galėtų įvertinti:

- pobūdį ir su juo susijusią riziką dėl kainų tarifų reguliavimo nustatant kainą (-as), kurią (-as) ūkio subjektas gali imti iš klientų už teikiamas prekes ar paslaugas;
- kainų tarifų reguliavimo poveikis ūkio subjekto finansinėms ataskaitoms.

Siekiant padėti finansinių ataskaitų vartotojui įvertinti ūkio subjekto veiklos pobūdį ir su ja susijusią riziką, ūkio subjektas turi atskleisti veiklą, kuriai taikomas kainų tarifų reguliavimas ir šios veiklos tipą.

Ūkio subjektas turi atskleisti pagrindą, kuriuo remiantis reguliuojamų atidėjinių sąskaitų likučiai pripažįstami ir pripažinimas nutraukiamas, ir kaip jie vertinami iš pradžioje ir vėliau, įskaitant tai, kaip yra įvertinamas reguliuojamų atidėjinių sąskaitų likučių atgautinumas ir kaip paskirstomi vertės sumažėjimo nuostoliai.