



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® 37 Atidėjiniai, neapibrėžtieji
įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas**



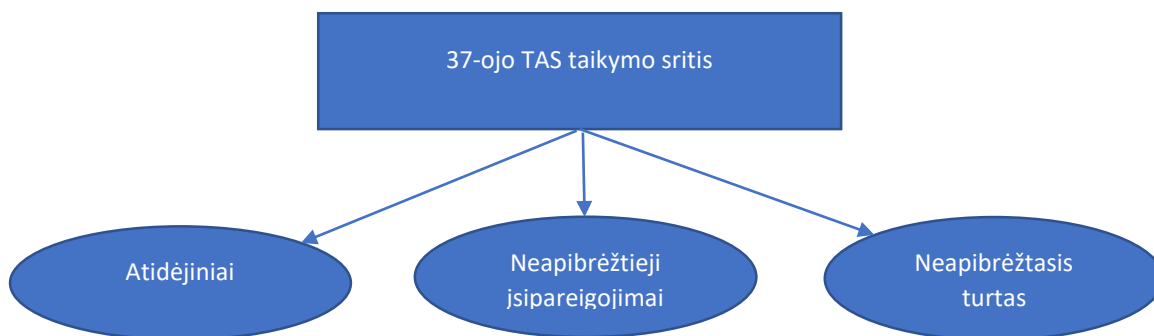
Funded by the Erasmus+ Program of the European Union. However, European Commission and Turkish National Agency cannot be held responsible for any use which may be made of the information contained therein.

© Copyright 2021, Istanbul University

37-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“

TAIKYMO SRITIS IR APIBRĖŽTYS

37-ojo tarptautinio apskaitos standarto (toliau – TAS) „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“ taikymo sritis pateikiama 1 pav.



1 pav. 37-ojo TAS taikymo sritis

Kiti standartai gali nurodyti kai kuriuos kitus specifinius įsipareigojimus, neapibrėžtuosius įsipareigojimus ir neapibrėžtąjį turtą, todėl tokiais atvejais jie turėtų būti naudojami vietoj 37-ojo TAS. Tokie standartai apima, pavyzdžiui, 12-ąjį TAS „Pelno mokesčiai“, 19-ąjį TAS „Išmokos darbuotojams“, 3-įjį TFAS „Verslo jungimai“ arba 16-ąjį TFAS „Nuoma“.

Įsipareigojimai sudaro didelę dalyje ūkio subjektų finansinėse ataskaitose, kartu su kitais straipsniais, kurie susiję su įsipareigojimais, tokiais kaip neapibrėžtieji įsipareigojimai arba sukaupti įsipareigojimai. Norint pripažinti įsipareigojimą finansinės būklės ataskaitoje, šis straipsnis turi atitikti atitinkamus apibrėžimus ir pripažinimo kriterijus. Jei straipsnis neatitinka kurio nors iš šių reikalavimų, jis nėra pripažįstamas finansinėse ataskaitose, bet turi būti atskleistas kaip neapibrėžtasis įsipareigojimas.

Pagal koncepcinės finansinės atskaitomybės sistemos (KFAS) standartą, įsipareigojimas yra esama ūkio subjekto prievolė perduoti ekonominius išteklius dėl įvykių praeityje (KFAS, 4.26 straipsnis). Kad atsirastų įsipareigojimas, turi būti tenkinami trys kriterijai (KFAS, 4.27 straipsnis):

- a) ūkio subjektas turi įsipareigojimą;
- b) įsipareigojimas numato ekonominių išteklių perdavimą; ir
- c) šis įsipareigojimas yra dabartinis įsipareigojimas, atsiradęs dėl praeities įvykių.

Reikalingi reikšmingi sprendimai dėl kai kurių straipsnių, kurie atitinka įsipareigojimo apibrėžimą, siekiant įvertinti, ar jie pripažįstami įsipareigojimais. Jei įsipareigojimas nepripažįstamas, tuomet gali egzistuoti neapibrėžtasis įsipareigojimas. Šiam tikslui atskiri TFAS standartai pateikia principus ir taikymo gaires (ypač 37-asis TAS).

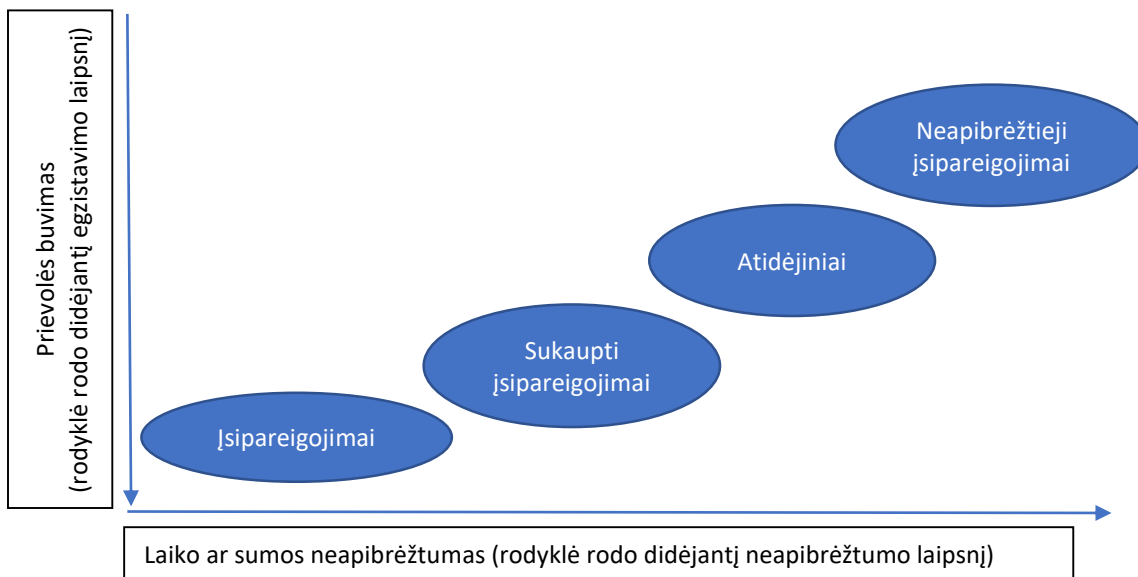
Pavyzdžiui, ūkio subjektas perka žaliavas, o tiekėjas priima vėlesnį mokėjimą. Dėl šio pirkimo bus pripažintas įsipareigojimas, dažniausiai kaip mokėtinos sumos, nes perkantis ūkio subjektas dabar turi pareigą perduoti tam tikrus ekonominius išteklius dėl šio pirkimo ir turto gavimo.

Bet ką daryti, jei ūkio subjektas tam tikrais metais suvartoja šiek tiek elektros energijos, nors nėra tiksliai tikras, kiek ši elektra kainuoja, nes dar negavo sąskaitos? Ūkio subjektas vis tiek turėtų pripažinti įsipareigojimą, nes gali patikimai įvertinti savikainą dėl elektros energijos vartojimo. Tokiu atveju ūkio subjektas prisiima sukauptą įsipareigojimą, kurio suma taip pat turi būti įvertinta, tačiau su mažesniu neapibrėžtumo laipsniu nei atidėjinių atveju.

Galiausiai, ką daryti su ūkio subjektais, kurie parduoda savo produktus taikydami garantijas? Po pardavimo šie ūkio subjektai privalo laikytis garantijos nuostatų, jei gaminiai yra sugedę, kompensuodami gaminio kainą arba jį pataisydami. Bet kuriuo atveju, šie ūkio subjektai patiria tam tikrų vėlesnių išlaidų dėl šio praeities įvykio, taigi, parduodami jie įsipareigoja. Ši aplinkybė taip pat sukelia įsipareigojimą, tačiau atidėjinių (garantijų) forma.

Atidėjiniai yra neapibrėžto laiko ar dydžio įsipareigojimai (37-asis TAS, 10 straipsnis). Gaminio pardavimo pagal garantiją atveju neaišku, ar ūkio subjektas patirs remonto ar kompensavimo išlaidų, nors pagal įstatymą jis privalo tai padaryti, jei toks atvejis įvyktų ir nėra aišku dėl tikslios šių išlaidų sumos. Nepaisant to, reikia pripažinti garantinius įsipareigojimus. Kiti tokie atidėjinių pavyzdžiai yra restruktūrizavimo operacijos arba aplinkos sutvarkymas, reikalingas dėl įmonės veiklos.

Norint nustatyti tam tikrų sandorių įtaką finansinėms ataskaitoms, daugeliu atvejų reikia rimto sprendimo, o skirtumas tarp atidėjinių ir kitų rūšių įsipareigojimų ne visada yra akivaizdus. 2 pav. pateiktas tokių susijusių situacijų palyginimas. Šiame paveiksle pavaizduoti įsipareigojimai turi mažiausią neapibrėžtumo laipsnį dėl jų laiko ar sumos ir didžiausią tikrumo laipsnį dėl įsipareigojimo egzistavimo. Kita vertus, neapibrėžtieji įsipareigojimai turi didžiausią neapibrėžtumo laipsnį dėl jų laiko ar sumos ir mažiausią tikrumo laipsnį dėl įsipareigojimo egzistavimo.



2 pav. Įsipareigojimai ir su jais susijusios sąvokos

ATIDĖJINIŲ PRIPAŽINIMAS

Atidėjiniai pripažįstami, kai (37-asis TAS, 14 straipsnis):

a) ūkio subjektas turi dabartinį įsipareigojimą (teisinį arba konstruktyvų) dėl praeities įvykio;

- b) tikėtina, kad įsipareigojimui įvykdyti reikės ekonominę naudą teikiančių išteklių panaudojimo; ir
- c) galima patikimai įvertinti prievolės sumą.

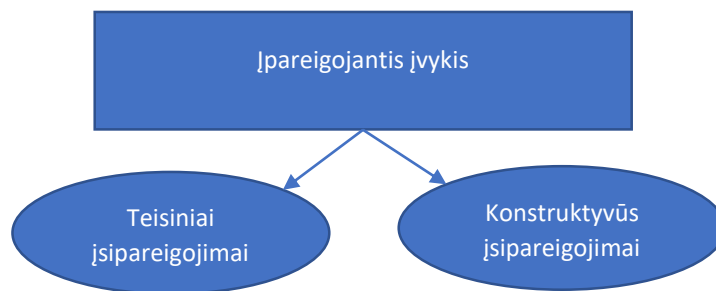
Jei šių sąlygų nesilaikoma, atidėjiniai nepripažįstami.

Pavyzdžiui, klientas padavė ūkio subjektą į teismą dėl nelaimingo atsitikimo, kurį tariamai sukėlė ūkio subjekto parduodami produktai. Ūkio subjekto pasamdyti advokatai mano, kad tikimybė būti pripažintiems kaltiems nedidelė. Šiuo atveju mažai tikėtina, kad šiam atvejui išspręsti reikalingas ekonominę naudą teikiančių išteklių nutekėjimas, todėl ūkio subjektas nepripažįsta jokio atidėjinio. Tačiau ūkio subjektas neapibrėžtąjį įsipareigojimą atskleis finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte.

Neapibrėžtasis įsipareigojimas yra (37-asis TAS, 10 straipsnis):

- a. galimas įsipareigojimas, atsirandantis dėl praeities įvykių ir kurio egzistavimą patvirtins vienas ar daugiau neaiškių ateities įvykių įvykimas arba neįvykimas, kuris nėra visiškai kontroliuojamas ūkio subjekto; arba
- b. dabartinė prievolė, atsirandanti dėl praeities įvykių, bet nepripažįstama, nes:
 - 1. nėra tikėtina, kad įsipareigojimui įvykdyti reikės ekonominę naudą teikiančių išteklių panaudojimo; arba
 - 2. prievolės dydis negali būti pakankamai patikimai išmatuotas.

Atidėjinių pripažinimas turėtų atsirasti dėl įpareigojančio įvykio. Toks įvykis sukuria ūkio subjektui teisinę arba konstruktyvią prievolę (žr. 3 pav.). Teisinės prievolės kyla iš sutarčių arba teisės aktų, o konstruktyvios prievolės atsiranda dėl nusistovėjusių ūkio subjektų praktikos modelių, kurie sukuria lūkesčius kitiems dalyviams dėl įmonės pareigų. Todėl atidėjinių pripažinimas reiškia, kad ūkio subjektas neturi kitos realios alternatyvos, kaip tik įvykdyti įsipareigojimą. Atitinkamai, ūkio subjektai nepripažins atidėjinių būsimomis išlaidomis, darydami prielaidą, kad gali jų išvengti.

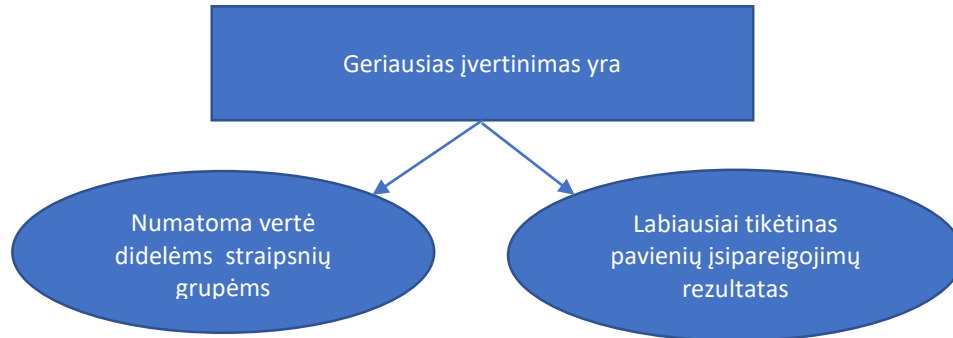


3 pav. Įsipareigojimų tipai

Išnagrinėkime atvejį, kai ūkio subjektas veikia chemijos pramonėje ir jo veikla teršia aplinką. Ar ūkio subjektas pripažins atidėjinį, jei jis veikia šalyje, kuri nenustato jokių kovos su taršos padariniais teisės aktų, ir jei ūkio subjektas šiuo atžvilgiu neturi nustatytos politikos? Atsakymas yra ne, nes ūkio subjektas šiuo atžvilgiu neturi jokių teisinių ar konstruktyvių įsipareigojimų. Bet kas, jei ūkio subjektas viešai pareiškia apie kovą su taršos padariniais, net jei to daryti šalyje, kurioje jis veikia, teisiškai neprivalo? Tada ūkio subjektas pripažįsta atidėjinį, nes jis sukūrė lūkesčius dėl savo politikos ir todėl turi konstruktyvių įsipareigojimų.

ATIDĖJIMŲ ĮVERTINIMAS

Atidėjiniai turėtų būti vertinami tinkamu išlaidų įvertinimu, kurias ūkio subjektas patirs dabartiniam įsipareigojimui įvykdyti ataskaitinio laikotarpio pabaigoje (37-asis TAS, 36 straipsnis). Vadovybė turėtų rimtai apsispręsti nustatydamą geriausią tokių išlaidų įvertinimą, todėl atidėjinių įvertinimas yra labai sudėtinga užduotis. Priimant šiuos sprendimus turėtų būti naudojami įvairūs informacijos šaltiniai, įskaitant ankstesnę patirtį ir nepriklausomų ekspertų nuomonę. Pavyzdžiui, aptardamas ieškinio pasekmes ūkio subjektas turėtų konsultuotis su teisininkais. 4 pav. parodyta, kaip vadovybė gali nustatyti geriausią įvertinimą.



4 pav. Geriausias atidėjinių įvertinimas

Didelės populiacijos atveju geriausias atidėjinių įvertinimas nustatomas įvertinus visus galimus rezultatus pagal susijusias tikimybes. Pavyzdžiui, gamybos įmonė naudos šį metodą savo garantinėms nuostatomis įvertinti, atsižvelgdama į ankstesnę patirtį apie klientų grąžintus nekokybiškus produktus. Tarkime, kad ūkio subjektas per 2020 m. pardavė 10 000 lėlių. Patirtis rodo, kad 5 % parduotų žaislų reikia nedidelio remonto, kurių vidutinė kaina yra 10 PV, o 1 % – pakeisti (kiekvieną po 50 PV). Kaip ūkio subjektas turėtų įvertinti savo atidėjinius? Numatoma šio atidėjinio vertė yra 10 000 PV ($5\% \times 10\,000 \text{ vnt.} \times 10 \text{ PV} + 1\% \times 10\,000 \times 50 \text{ PV}$). Šiame įvertinime daroma prielaida, kad 94 % parduotų vienetų nėra grąžinami įmonei, todėl įmonė nepatiria su jais susijusių išlaidų. Šis įvertinimas taip pat yra tik vienas informacijos šaltinis vadovybei, kuri gali apsvarstyti bet kokius pokyčius nuo praėjusių laikotarpių (pvz., mašinų pakeitimas arba darbuotojų mokymas, dėl kurio gali pagerėti kokybė arba padidėti garantijos reikalavimai pagal priimtus teisės aktus arba įmonės politiką).

Ūkio subjektai, kurie sprendžia pavienių įsipareigojimus, apsvarstys alternatyvų vertinimą, kuris yra labiausiai tikėtinas rezultatas, papildytą kitais informacijos šaltiniais. Vertės koregavimas gali būti reikalingas atsižvelgiant į konkrečias aplinkybes, pavyzdžiui, siekiant atsižvelgti į kitus galimus rezultatus, kurie gali labai skirtis nuo labiausiai tikėtinų rezultatų. Pavyzdžiui, ūkio subjektas, kuriam klientas padavė ieškinį, apskaičiavo, kad tikimybė laimėti ieškinį yra 70 %. Šiuo atveju ūkio subjektas nepripažįsta jokio atidėjinio, nes labiausiai tikėtinas rezultatas yra laimėti šį ieškinį. Ūkio subjektas gali atskleisti neapibrėžtąjį įsipareigojimą, paaiškindamas ieškinio aplinkybes ir vadovybės įvertinimą dėl rezultato.

Bet ką daryti, jei ūkio subjekto vadovybė įvertina 30 % tikimybę, kad ji turės sumokėti 2 000 000 PV, ir 70 % tikimybę, kad dėl ieškinio reikės sumokėti 300 000 PV? Kadangi labiausiai tikėtinas rezultatas yra įsipareigojimas sumokėti 300 000 PV, tai jau yra stiprus ieškinio atidėjinio rodiklis. Tačiau ūkio subjektas galėtų padidinti šį atidėjinį, kad apskaitytų didesnę sumą, kurią gali tekti sumokėti (t. y. 30 % tikimybė, kad turės sumokėti 2 000 000 PV). Jis taip pat galėtų taikyti panašų metodą didelėms straipsnių grupėms, t. y.

naudoti tikėtina 810 000 PV vertę (30 % x 2 000 000 PV + 70 % x 300 000 PV) arba sumą, esančią tarp šių verčių. Nepriklausomai nuo savo sprendimo, vadovybė turi atskleisti sprendimo priėmimo procesą ir pagrindimą finansinių ataskaitų pastabose.

Nepriklausomai nuo jų įvertinimo, atidėjiniai vertinami diskontuota būsimų išlaidų verte, kai pinigų laiko vertė laikui bėgant labai skiriasi. Atidėjinio sumos padidėjimas yra finansinės sąnaudos, kurios patiriamos per pelną arba nuostolius. Diskonto norma yra ikimokestinė norma, kuri atspindi tiek dabartinį pinigų laiko vertės rinkos vertinimą, tiek specifinę įsipareigojimo riziką.

Išnagrinėjime atvejį, kai ūkio subjektas eksploatuoja gamyklą, kuriai, pagal licencijavimo sutartį, reikalaujama nutraukti įrenginio eksploatavimą pasibaigus jos naudingo tarnavimo laikui. Ūkio subjektas apskaičiavo, kad 10 000 PV išlaidos bus padengtos per 3 metus. Diskonto norma yra 5 %. Kaip turėtų būti įvertintos eksploatavimo nutraukimo išlaidos ir kaip ūkio subjektas registruos šiuos koregavimus?

Kadangi pinigų laiko vertė per šiuos trejus metus labai pasikeis, eksploatavimo nutraukimo sąnaudos turėtų būti diskontuojamos (žiūrėti 1 lentelę, kurioje pateikiamas diskontavimas dėl kintančios pinigų laiko vertės, visos sumos suapvalintos). Dabartinė atidėjinio vertė apskaičiuojama taip:

$$\text{Dabartinė išlaidų vertė} = \frac{10\,000}{(1+0,05)^3} = 8\,638 \text{ PV}$$

Ūkio subjektas įrašys į didžiąją knygą:

D Gamykla 8 638 PV

 K Eksploatavimo nutraukimo atidėjiniai 8 638 PV

1 lentelė. Diskontavimas

Data	Atidėjinys laikotarpio pradžioje	Finansinės sąnaudos	Atidėjinys laikotarpio pabaigoje
T0			8 638 PV
T1	8 638 PV	8 638 x 0,05 = 432 PV	9 070 PV
T2	9 070 PV	9 070 x 0,05 = 454 PV	9 524 PV
T3	9 524 PV	9 524 x 0,05 = 476 PV	10 000 PV

Metinės finansinės sąnaudos bus įtrauktos į pelną arba nuostolius taip:

D Finansinės sąnaudos 432 PV

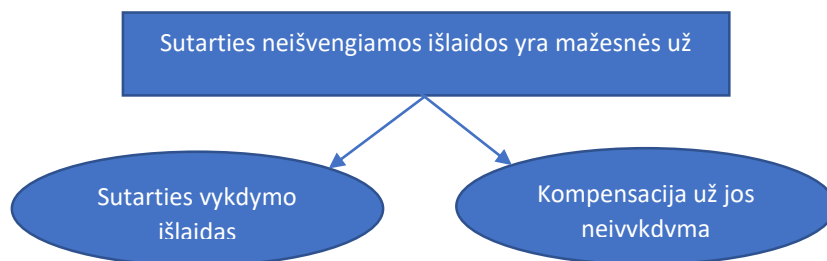
 K Eksploatavimo nutraukimo atidėjiniai 432 PV

Taigi atidėjinio suma laikui bėgant didėja kasmet iki trečiųjų metų pabaigos, kai ji tampa 10 000 PV. Kaip galima pastebėti, šios finansinės išlaidos nėra kapitalizuojamos į turto savikainą pagal 23-ąją TAS „Skolinimosi išlaidos“, nes neatitinka tame standarte pateikto apibrėžimo.

Atidėjiniai naudojami arba išleidžiami tol, kol bus padarytos atitinkamos galutinės išlaidos.

Atidėjiniai negali būti priskirti būsimiems veiklos nuostoliams, jeigu jie turi būti apskaitomi kaip vertės sumažėjimas pagal 36-ąją TAS „Turto vertės sumažėjimas“. Kitos išlaidos, kurioms įmonė negali pripažinti atidėjinių, tai priežiūros išlaidos arba personalo mokymosi išlaidos. Tačiau nuostolingoms sutartims, tai

yra, sutartims, kurių neišvengiamos sutartinių įsipareigojimų vykdymo išlaidos viršija naudą, kurią tikimasi gauti iš jų, reikėtų pripažinti (žr. 5 pav.).



5 pav. Neišvengiamos nuostolingų sutarčių išlaidos

Restruktūrizavimo atidėjiniai turėtų būti pripažįstami tik tada, kai ūkio subjektas priėmė oficialų sprendimą parduoti atitinkamą vieneta, pranešė apie savo sprendimą ir suinteresuotoms šalims sukūrė pagrįstą lūkestį, kad jis galės įvertinti atitinkamas išlaidas. Paprasčiausiai priėmus sprendimą dėl restruktūrizavimo, jokia nuostata nebus pripažinta. Tokių situacijų pavyzdžiai atsiranda dėl tam tikrų verslo linijos nutraukimo arba esminių įmonės veiklos pertvarkymų.

Be atidėjinių ir neapibrėžtųjų įsipareigojimų, ūkio subjektai taip pat turėtų atskleisti neapibrėžtąjį turtą tais atvejais, kai jie gali gauti naudos iš ekonominės naudos, atsirandančios dėl palankių įvykių, pavyzdžiui, ieškinių. Tačiau tokie dalykai neturėtų būti pripažįstami turtu finansinės būklės ataskaitoje tol, kol jie nėra praktiškai tikri. Neapibrėžtasis turtas – dėl praeities įvykių galintis atsirasti turtas, kurio buvimas bus patvirtintas tikrai įvykus arba neįvykus vienam ar daugiau nevisiškai subjekto kontroliuojamų neapibrėžtų būsimųjų įvykių.

ATSKLEIDIMAS

Kiekvienos rūšies atidėjinio (37-asis TAS, 84 straipsnis) atveju ūkio subjektai turėtų atskleisti atidėjinio pradžios ir pabaigos sumų suderinimą, nurodymai bet kokius padidėjimus ir sumažėjimus dėl panaudojimo ar panaikinimo per laikotarpį. Be to, ūkio subjektai turėtų atskleisti kiekvieno atidėjinio pobūdį ir aplinkybes, taip pat laiką ir prielaidas dėl susijusių srautų. Lyginamosios informacijos nereikia.

Ūkio subjektai taip pat turėtų atskleisti informaciją apie kiekvieną savo neapibrėžtąjį įsipareigojimą ir apie bet kokių iš jų atsirandančių išlaidų tikimybę. Kai tikėtinas (ne tik įmanoma) ekonominės naudos padidėjimas, ūkio subjektai taip pat turėtų atskleisti informaciją apie savo neapibrėžtąjį turtą.

PAVYZDYS

Renginio metu 2020 m. spalį keli žmonės buvo sužeisti ir renginio organizatorius buvo apkaltintas netinkamu organizavimu. Organizatorius su šiais teiginiais nesutiko. Iki 2020 metų pabaigos buvo pateiktas ieškinys, tačiau organizatoriaus teisininkai prieš patvirtinant finansines ataskaitas už metus ir iki 2020 m. gruodžio 31 d. jam pranešė, kad tikėtina, jog organizatorius nebus pripažintas kaltu.

Tačiau organizatoriui rengiant finansines ataskaitas 2021 m. gruodžio 31 d. datai teisininkai pataria, kad dėl bylos įvykių tikėtina, kad ūkio subjektas bus atsakingas už maždaug 100 000 PV žalą.

Byla nesibaigė 2022 m. pabaigoje, o organizatoriaus teisiniai patarėjai įspėja, kad jam gali tekti sumokėti maždaug 300 000 PV.

2023 m. byla baigta, o organizatoriui nurodyta sumokėti 250 000 PV.

Kokios šios įvykių serijos pasekmės įmonės finansinėms ataskaitoms?

2020 m. ūkio subjektui nereikia pripažinti atidėjinių šiam įvykiui, nes jo teisininkai nemano, jog bus priteistos kompensacijos dėl ieškinių. Ūkio subjektas gali atskleisti atitinkamą informaciją neapibrėžto įsipareigojimo forma savo finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte, paaiškindamas su šiais įvykiais susijusias aplinkybes ir įvertindamas nedidelę galimybę būti pripažintam kaltu.

Tačiau 2021 m. ūkio subjektas turėtų pakeisti šį įrašą, pripažindama maždaug 100 000 PV atidėjimą bylinėjimuisi dėl naujų įvykių šioje byloje.

D Atidėjinių sąnaudos 100 000 PV

K Atidėjiniai bylinėjimuisi 100 000 PV

2022 m. ūkio subjektas turi pakoreguoti savo atidėjinius padidindamas juos iki 300 000 PV (padidėjimas 200 000 PV), kad atskleistų naujausią informaciją.

D Atidėjinių sąnaudos 200 000 PV

K Atidėjiniai bylinėjimuisi 200 000 PV

Galiausiai, 2023 m., kai bus baigtas ieškinys, ūkio subjektas išmokės galutinę sumą, kurią jis buvo įpareigotas sumokėti ir kuriai panaudos dalį jau pripažinto atidėjinių (250 000 PV), bei panaikins skirtumą (50 000 PV).

D Atidėjiniai bylinėjimuisi 300 000 PV

K Atidėjinių sąnaudos 300 000 PV