



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® 36 Turto vertės sumažėjimas



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.

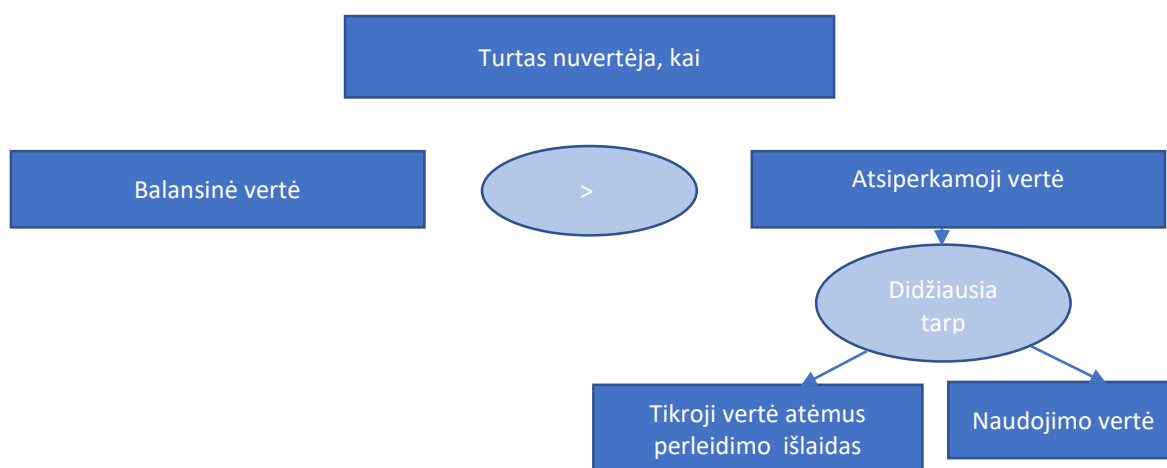
© Copyright 2021, Istanbul University

36-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS „Turto vertės sumažėjimas“

TAIKYMAS IR APIBRĖŽTYS

36-asis tarptautinis apskaitos standartas (toliau – TAS) „Turto vertės sumažėjimas“ turi įtakos daugeliui, jei ne visiems, ūkio subjektams, nes jame aptariamos taikomos procedūros, užtikrinančios, kad turtas būtų apskaitomas ne didesne nei jo atsiperkamoji vertė. Standartas taikomas įvairiam turtui, išskyrus tą, kuris vertinamas tikrąja verte (pvz., finansinės priemonės, investicinis turtas arba biologinis turtas, vertinamas tikrąja verte) ir išskyrus turtą, kurio nuostoliai yra specifiniai (pvz., atsargos arba atidėtojo mokesčio turtas, kuriam taikomi standartai apima galimų nuostolių apskaitą). Todėl standartas taikomas tokiam turtui kaip nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai, nematerialusis turtas, įskaitant prestižą, ir investicinį turtą, vertinamą savikaina.

Pagrindinis 36-ojo TAS principas yra tas, kad jeigu turto balansinė vertė viršija jo atsiperkamąją vertę, turi būti pripažįstamas vertės sumažėjimo nuostolis (36-asis TAS, 6 straipsnis). 1-ajame paveiksle pateikiamas turto vertė yra sumažėjimo procesas.



1 pav. Turto vertės sumažėjimo nustatymas

Pagrindinės taikomos apibrėžtys (36-asis TAS, 6 straipsnis):

Balansinė vertė yra suma, kuria turtas pripažįstamas atėmus sukauptą nusidėvėjimą (amortizaciją) ir sukauptus vertės sumažėjimo nuostolius.

Atsiperkamoji vertė – tai turto arba pinigų kuriančio vieneto tikroji vertė, atėmus perleidimo išlaidas, arba naudojimo vertė, atsižvelgiant į tai, kuri iš jų yra didesnė.

Tikroji vertė yra kaina, kuri būtų gauta pardavus turtą arba sumokėta už įsipareigojimą perleisti pagal tikrą sandorį tarp rinkos dalyvių vertinimo dieną. Taip pat žr. 13-ąjį TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“ apie tikrosios vertės nustatymą.

Perleidimo išlaidos – tai papildomos išlaidos, tiesiogiai priskirtinos turto ar pinigų kuriančio vieneto perleidimui, neįskaitant finansinių sąnaudų ir pelno mokesčio sąnaudų.

Naudojimo vertė yra dabartinė būsimų pinigų srautų, kuriuos tikimasi gauti iš turto arba pinigų kuriančio vieneto, vertė.

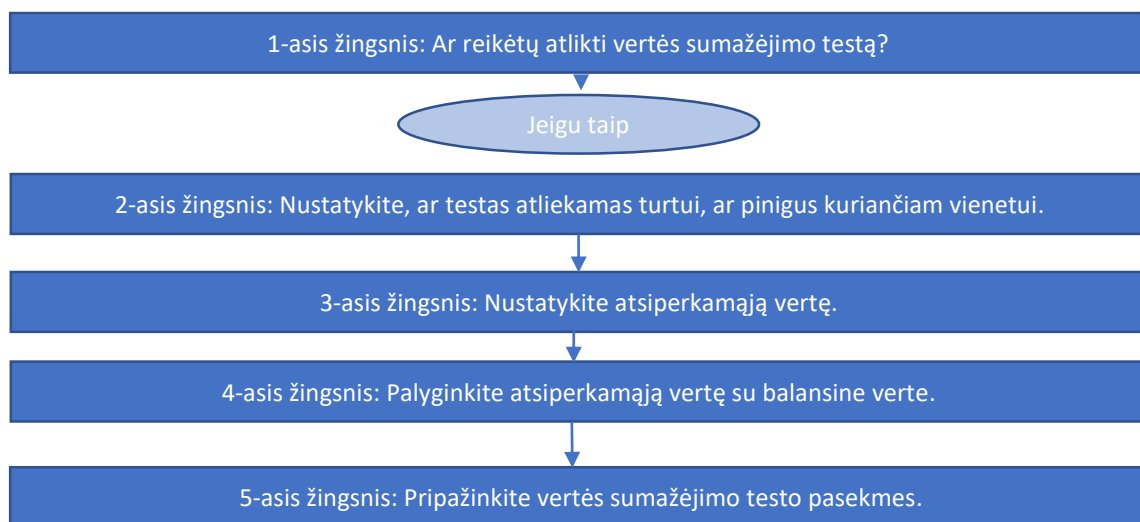
ATPAŽINIMAS IR MATAVIMAS

Nuostoliai dėl vertės sumažėjimo pripažįstamas, kai turto atsiperkamoji vertė yra mažesnė už jo apskaitinę vertę, o tai faktiškai sumažina balansinę vertę iki atsiperkamosios vertės (36-asis TAS, 59

straipsnis). Vertės sumažėjimo nuostoliai pripažįstami pelno (nuostolių) ataskaitoje, nebent turtas apskaitomas perkainota verte (pagal 16-ąjį TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai”), tokiu atveju jis yra traktuojamas kaip perkainojimo sumažėjimas. Pripažinus vertės sumažėjimo nuostolį, nusidėvėjimas ir amortizacija būsimais laikotarpiais turi būti koreguojami atsižvelgiant į patikslintą balansinę vertę (36-asis TAS, 63 straipsnis).

PROCEDŪROS

36-ajame TAS išsamiai aprašoma, kada ir kaip turėtų būti atliekami vertės sumažėjimo testai. Veiksmai gali būti apibendrinti, kaip parodyta 2 paveiksle:



2 pav. Pagrindiniai 36-ojo TAS taikymo žingsniai

1-asis veiksmas: 36-ajame TAS reikalaujama pirmiausia nustatyti turta(-us), kurio(-ių) vertė gali būti sumažėjusi. Viso turto tikrosios vertės ir naudojimo vertės nustatymas būtų labai brangus, todėl tai turėtų būti daroma tik tuo atveju, jei yra požymių, kad bet kurio(-ių) turto(-ų) vertė gali būti sumažėjusi, arba jei tam tikram turtui taikomi reikalavimai įvykdyti testą. Vertės sumažėjimo testas kiekvieną atskaitomybės datą yra privalomas nematerialiajam turtui, kurio naudingo tarnavimo laikas yra neribotas, pavyzdžiui, prestižui. Kito turto atveju ūkio subjektas kiekvieną atskaitomybės datą turi įvertinti, ar yra tokių požymių (36-asis TAS, 9 straipsnis). Tai darydamas ūkio subjektas turėtų atsižvelgti į išorinius ir vidinius informacijos šaltinius. Išoriniai informacijos šaltiniai apima požymius, kad ūkio subjekto technologinės, rinkos, ekonominės aplinkos pokyčiai turi neigiamų pasekmių arba kad išaugo rinkos palūkanų normos. Vidiniai informacijos šaltiniai apima įrodymus, kad turtas yra fiziškai sugadintas arba pasenęs, arba vidinės ataskaitos rodo, kad turto ekonominiai rezultatai bus prastesni, nei tikimasi.

Pavyzdžiui, ūkio subjektas eksploatuoja pastatą, kuris ką tik buvo paveiktas gaisro. Tai vidinis požymis, kad pastato vertė gali mažėti, todėl reikia atlikti vertės sumažėjimo testą. Be to, tas pats ūkio subjektas eksploatuoja įrangą, kurią įsigijus buvo ketinama pagaminti ir parduoti 20 000 gaminių per metus. Šiuo metu šio produkto rinka mažėja, o vidiniai skaičiavimai rodo, kad per metus gali būti parduodama tik 12 000 produktų. Tai yra vidinis požymis, kad naudojant turtą negalima susigrąžinti, kaip tikėtasi, jo vertės, todėl būtina atlikti vertės sumažėjimo testą.

2 veiksmas: Jei turto vertė sumažėjusi, turi būti atliktas turto vertės sumažėjimo testas. Tačiau daugeliu atvejų atsiperkamoji vertė negali būti nustatyta konkrečiam straipsniui, tokiu atveju vertės sumažėjimo testas turi būti atliktas pinigus kuriančiam vienetui. Nustatant atsiperkamąją vertę, ypač naudojimo vertę, reikia nustatyti turto kuriamus pinigų srautus. Jei turtas nekuria pinigų įplaukų

atskirai nuo kito turto, vertės sumažėjimo testas turi būti atliktas su mažiausia turto, kuriančio pinigų srautus, nepriklausomai nuo kito turto ar pinigų kuriančio vieneto pinigų srautų, grupe. Praktiškai pinigus kuriantis vienetas apima ištikus ūkio subjektus, padalinius arba verslo padalinius, gamybos linijas arba vienetų grupes skyriuje.

Pavyzdžiui, ūkio subjektas baldams gaminti naudoja kelių tipų įrangą. Jei yra požymių, kad tam tikros rūšies įranga yra pažeista, turi būti atliktas vertės sumažėjimo testas. Tačiau testo negalima atlikti tik vienos rūšies įrangai, nes ji negeneruoja pinigų srautų atskirai nuo kitos įrangos. Todėl testas turėtų būti atliekamas visam pinigų kuriančiam vienetui (mažiausiai pinigų srautus kuriančiai turto grupei).

3 veiksmas. Norėdamas įsitikinti, ar turto arba pinigų kuriančio vieneto vertė yra sumažėjusi, ar ne, ūkio subjektas pirmiausia turi nustatyti jų atsiperkamąją vertę. Turto vertę galima susigrąžinti naudojant arba parduodant, todėl reikia apsvarstyti abi alternatyvas ir nustatyti naudojimo vertę bei tikrąją vertę, atėmus perleidimo išlaidas. Principai yra vienodi atskiram turtui ir pinigų kuriančiam vienetui.

Tikroji vertė, atėmus perleidimo išlaidas, yra vertė, kurią galima gauti perleidus turtą. Perleidimo išlaidų pavyzdžiai yra teisinės išlaidos, gabenimo išlaidos, kad jis būtų parduotas, arba sandorių mokesčiai.

Pavyzdžiui, jei tikrinamas trejų metų senumo įrangos vertės sumažėjimas, panašių trejų metų senumo įrangos rinkos kainos rodo tikrąją vertę. Tarkime, kad vidutinė tokios įrangos kaina rinkoje yra 1 300 000 PV*. Tada ūkio subjektas turi įvertinti perleidimo išlaidas. Darant prielaidą, kad įrangos pardavimas kainuoja 50 000 PV, tikroji vertė atėmus perleidimo išlaidas yra 1 250 000 PV.

Naudojimo vertės nustatymas yra sudėtingesnis ir iš esmės reiškia būsimų pinigų srautų, kurių naudojant turtą, diskontavimą pagal vidinius planus. 36-ojo TAS 30 straipnyje reikalaujama, kad ūkio subjektai, apskaičiuodami naudojimo vertę, atsižvelgtų į šiuos elementus:

- a) būsimų pinigų srautų, kuriuos ūkio subjektas tikisi gauti iš turto, įvertinimą;
- b) lūkesčius dėl galimų tų būsimų pinigų srautų sumos ar laiko svyravimų;
- c) pinigų laiko vertę, išreikštą dabartine rinkos nerizikinga palūkanų norma;
- d) turtui būdingo neapibrėžtumo padengimo kainą; ir
- e) kitus veiksnius, tokius kaip nelikvidumas, kuriuos rinkos dalyviai atspindėtų nustatydami būsimų pinigų srautų, kuriuos ūkio subjektas tikisi gauti iš turto, kainodarą.

Todėl naudojimo vertė nustatoma remiantis apskaičiuotais pinigų srautais (a ir b punktai iš aukščiau) ir taikyta atitinkama diskonto norma (c punktas aukščiau) (elementai iš d ir e straipsnių atsispindi pinigų srautuose arba diskontuotoje normoje). Pinigų srautai turėtų būti įvertinti atsižvelgiant į vidinius ir išorinius įrodymus, ypač biudžetus ir prognozes, apimančius ne ilgesnį kaip 5 metų laikotarpį (nebent būtų galima pateisinti ilgesnį laikotarpį). Nustatant pinigų srautus neatsižvelgiama į mokesčių ir finansavimo sąnaudų įtaką.

Remdamiesi ankstesniu pavyzdžiu, darome prielaidą, kad įranga naudojama gaminiui gaminti, kurio vieneto kaina yra 100 PV, o vieneto gamybos savikaina (neįskaitant nusidėvėjimo) yra 70 PV. 20X1 m. ūkio subjektas pardavė 10 000 vienetų šių gaminių ir apskaičiavo, kad pardavimai padidėtų 2 % per metus. Taip pat tikimasi, kad dėl infliacijos visos kainos padidės po 1 % per metus. Numatoma diskonto norma yra 10 %. Pirmiausia 1-oje lentelėje nustatome pinigų srautų vertę kiekvieniems iš kitų 5 metų

* PV – pinigai vienetai.

(nesant pagrindimo, didžiausias galimas metų skaičius, į kurį atsižvelgiama, yra 5 (apvalinant iki vieno skaičiaus po kablelio)):

1 lentelė. Metinių pinigų srautų apskaičiavimas

Metai	Grynasis pinigų srautas, tenkantis produkto vienetui	Pardavimai (vnt.)	Pinigų srautas
20X2	$(100 \text{ PV} - 70 \text{ PV}) \times 1,01 = 30,3 \text{ PV}$	$10\,000 \times 1,02 = 10\,200$	309 060 PV
20X3	$30,3 \text{ PV} \times 1,01 = 30,6 \text{ PV}$	$10\,200 \times 1,02 = 10\,404$	318 362,4 PV
20X4	$30,6 \text{ PV} \times 1,01 = 30,9 \text{ PV}$	$10\,404 \times 1,02 = 10\,612$	327 910,8 PV
20X5	$30,9 \text{ PV} \times 1,01 = 31,2 \text{ PV}$	$10\,612 \times 1,02 = 10\,824$	337 708,8 PV
20X6	$31,2 \text{ PV} \times 1,01 = 31,5 \text{ PV}$	$10\,824 \times 1,02 = 11\,041$	347 791,5 PV

Kitas žingsnis – diskontuoti pinigų srautus, naudojant numatomą diskonto normą (žr. 2-ąją lentelę).

2 lentelė. Diskontuotų pinigų srautų apskaičiavimas

Metai	Pinigų srautas	Diskonto faktorius	Diskontuotas pinigų srautas
20X2	309 060 PV	$(1 + 10\%)^{-1} = 0,9091$	280 966,4 PV
20X3	318 362,4 PV	$(1 + 10\%)^{-2} = 0,8264$	263 094,7 PV
20X4	327 910,8 PV	$(1 + 10\%)^{-3} = 0,7513$	246 359,4 PV
20X5	337 708,8 PV	$(1 + 10\%)^{-4} = 0,6830$	230 655,1 PV
20X6	347 791,5 PV	$(1 + 10\%)^{-5} = 0,6209$	215 943,7 PV
Iš viso			1 237 019,3 PV

Apibendrinant galima pasakyti, kad įrangos naudojimo vertė yra 1 237 019,3 PV, o tikroji vertė atėmus perleidimo išlaidas buvo nustatyta kaip 1 250 000 PV. Atsiperkamoji vertė yra didžiausia suma iš dviejų, kuri yra 1 250 000 PV.

4 veiksmas susideda iš balansinės vertės palyginimo su atsiperkamąja verte, siekiant nustatyti, ar nėra vertės sumažėjimo.

Tęsdami ankstesnį pavyzdį, dabar lyginame 1 250 000 PV atsiperkamąją vertę su balansine verte. Jei balansinė vertė yra, pavyzdžiui, 1 400 000 PV, turto vertė yra sumažėjusi ir turi būti pripažintas 150 000 PV nuostolis.

5 veiksmas apima vertės sumažėjimo testų pasekmių pripažinimą. 36-ojo TAS vertinimo ir pripažinimo principuose matyti, kad nuostoliai pripažįstami pelno (nuostolių) ataskaitoje, nebent turtas buvo perkainotas.

Tęsiant ankstesnį pavyzdį, nuostoliai pripažįstami taip, jei turtas nėra perkainojamas:

D Vertės sumažėjimo sąnaudos 150 000 PV

K Turto vertės sumažėjimas 150 000 PV

Jei turtas buvo anksčiau perkainotas, o perkainojimo perteklius yra didesnis už vertės sumažėjimo nuostolį, nuostolis sumažins perkainojimo perviršį (jei mažesnis, skirtumas bus pripažįstamas sąnaudomis).

D Perkainojimo perteklius 150 000 PV

K Turto vertės sumažėjimas 150 000 PV

2–5 žingsniai gali apimti kai kuriuos sudėtingus sprendimus ir skaičiavimus pinigų kuriančio vieneto atveju. Pinigus kuriantis vienetas apima visą turtą, kuris naudojamas pinigų įplaukoms kurti.

2-asis veiksmas susijęs su vienetu, kuriam atliekamas vertės sumažėjimo testas, kuris yra turtas arba pinigų kuriantis vienetas, o pastaruoju atveju taip pat nustatomos pinigų kuriančio vieneto sudedamosios dalys. Tam tikrais atvejais kalbama apie prestižą ir įmonės turtą.

Atsižvelgiant į tai, kad prestižas nėra amortizuojamas, o vertės sumažėjimo testas turi būti atliekamas kasmet, jis turi būti paskirstytas pinigų kuriančiam vienetui arba jų grupėms. Taip yra todėl, kad prestižas pats savaime negeneruoja pinigų srautų ir paprastai prisideda prie kelių pinigų kuriančių vienetų pinigų srautų. 36-ajame TAS reikalaujama, kad prestižas būtų paskirstytas vienetams arba vienetų grupei, atitinkantiems žemiausią lygį ūkio subjekte, kuriame prestižas yra stebimas vidaus valdymo tikslais, bet ne didesniems nei veiklos dalyje.

Be to, ūkio subjektai turi įmonių turto, pavyzdžiui, būstinės pastatą ar IT infrastruktūrą, kuris taip pat nekuria pinigų įplaukų, bet palaiko ūkio subjekto veiklą. Įmonių turtas taip pat turėtų būti pagrįstai ir nuosekliai paskirstytas pinigų kuriantiems vienetams. Vienas pagrįsto ir nuoseklaus pagrindo pavyzdys yra paremtas santykinėmis pinigų kuriančių vienetų vertėmis.

Pavyzdžiui, ūkio subjektas turi 2-ejus pinigų generuojančius vienetus (PGV) – PGV1 ir PGV2. Turto balansinė vertė PGV1 yra 10 000 PV ir PGV2 – 20 000 PV. Pastato, kuriame yra ūkio subjekto būstinė, balansinė vertė yra 6 000 PV. Pastato vertė bus paskirstyta pinigų kuriantiems vienetams, naudojant jų balansinės vertės vertę (žr. 3 lentelę).

3 lentelė. Įmonės turto paskirstymas

	PGV1 (PV)	PGV2 (PV)	Iš viso (PV)
Balansinė vertė	10 000	20 000	30 000
Paskirstyta pastato vertė	$6\,000 / 30\,000 \times 10\,000 = 2\,000$	$6\,000 / 30\,000 \times 20\,000 = 4\,000$	6 000
Balansinė vertė, įskaitant įmonės turtą	12 000	24 000	36 000

Jei skirtingų pinigų kuriančių vienetų turimo turto likęs naudingo tarnavimo laikas labai skiriasi, reikia atsižvelgti ir į sumą, ir į naudingo tarnavimo laiką. Tarkime, kad likęs turto naudingo tarnavimo laikas PGV1 yra 5 metai ir PGV2 – 10 metų. 4-oje lentelėje perskaičiuojame PGV1 ir PGV2 vertes.

4 lentelė. Įmonės turto paskirstymas, kai turto naudingo tarnavimo laikas skiriasi

	PGV1	PGV2	Iš viso
Balansinė vertė	10 000 PV	20 000 PV	30 000 PV
Likęs naudingo tarnavimo laikas	5 metai	10 metų	
Svoris pagal naudingo tarnavimo laiką	1	2 (10 metų / 5 metai)	
Perskaičiuota suma	$10\,000\text{ PV} \times 1 = 10\,000\text{ PV}$	$20\,000 \times 2 = 40\,000$	50 000 PV
Paskirstyta pastato vertė	$6\,000\text{ PV} \times 10\,000\text{ PV} / 50\,000\text{ PV} = 1\,200\text{ PV}$	$6\,000\text{ PV} \times 40\,000\text{ PV} / 50\,000\text{ PV} = 4\,800\text{ PV}$	6 000 PV
Balansinė vertė, įskaitant įmonės turtą	11 200 PV	24 800 PV	36 000 PV

Toliau 3-iame veiksme taikomi principai yra tokie patys, kaip ir anksčiau aptarti atskiram turtui. Tačiau 4-ame ir 5-ame žingsniuose atsiranda sudėtingumas, susijęs su nuostolių paskirstymu įvairiam turtui. 36-ojo TAS 140 straipsnyje nurodoma, kad vertės sumažėjimo nuostoliai turi būti paskirstomi siekiant sumažinti vieneto (vienetų grupės) turto balansinę vertę tokia tvarka: pirma, siekiant sumažinti bet kokio prestižo, priskirto pinigų kuriančio vieneto (vienetų grupės) balansinę vertę; ir tada į kitą vieneto turtą proporcingai, remiantis kiekvieno vieneto turto balansine verte. Tačiau atliekant šį paskirstymą, turto suma neturi būti mažinama žemiau didžiausios iš: jo tikrosios vertės atėmus perleidimo išlaidas (jei galima įvertinti), naudojimo vertės (jei galima nustatyti) ir 0. Vertės sumažėjimo sumos nuostoliai, kurie kitu atveju būtų buvę priskirti turtui, proporcingai paskirstomi kitam vieneto (vienetų grupės) turtui (36-asis TAS, 105 straipsnis).

Dabar pateikiame šių atvejų pavyzdžius. Pirma, darome prielaidą, kad pinigų kuriantis vienetas turi įrangą 1, kurios balansinė vertė yra 5 000 PV, ir įrangą 2, kurios balansinė vertė yra 15 000 PV. Todėl pinigų kuriančio vieneto įrangos balansinė vertė yra 20 000 PV. Tikroji vertė atėmus perleidimo išlaidas yra 19 000 PV, o naudojimo vertė yra 18 500 PV. Todėl atsiperkamoji vertė yra 19 000 PV, o tai yra mažiau už balansinę vertę, todėl turėtų būti pripažintas $20\,000\text{ PV} - 19\,000\text{ PV} = 1\,000\text{ PV}$ vertės sumažėjimas. Šie nuostoliai paskirstomi abiem turto vienetais proporcingai pagal kiekvieno vieneto turto balansinę vertę (žr. 5 lentelę).

5 lentelė. Vertės sumažėjimo nuostolio paskirstymas

	Įranga 1	Įranga 2	Iš viso
Balansinė vertė	5 000 PV	15 000 PV	20 000 PV
Vertės sumažėjimo nuostoliai	$1\,000\text{ PV} \times 5\,000\text{ PV} / 20\,000\text{ PV} = 250\text{ PV}$	$1\,000\text{ PV} \times 15\,000\text{ PV} / 20\,000\text{ PV} = 750\text{ PV}$	1 000 PV
Balansinė vertė po vertės sumažėjimo testo	4 750 PV	14 250 PV	19 000 PV

Nuostolis pripažįstamas sąnaudomis (nebent turtas būtų perkainojamas):

D	Vertės sumažėjimo sąnaudos	1 000 PV
K	Turto vertės sumažėjimas (įranga 1)	250 PV
K	Turto vertės sumažėjimas (įranga 2)	750 PV

Jei įrangos 1 tikroji vertė atėmus perleidimo išlaidas yra išmatuojama ir yra 4 900 PV, tai reiškia, kad turto vertė negali būti sumažinta žemiau šios sumos. Todėl šiam turtui gali būti pripažintas tik $5\,000\text{ PV} - 4\,900\text{ PV} = 100\text{ PV}$ nuostolių, o likę 900 PV bus paskirstyti įrangai 2:

D	Vertės sumažėjimo sąnaudos	1 000 PV
K	Turto vertės sumažėjimas (įranga 1)	100 PV
K	Turto vertės sumažėjimas (įranga 2)	900 PV

Dabar išanalizuokime prestižo atvejį. Pinigų kuriančio vieneto turtas yra: įranga 1, kurios balansinė vertė yra 5 000 PV, įranga 2, kurios balansinė vertė yra 14 500 PV, ir prestižas 500 PV. Taigi pinigų kuriančio vieneto turto balansinė vertė yra 20 000 PV, o jo atsiperkamoji vertė yra 19 000 PV. Šis 1 000 PV nuostolis pirmiausia paskirstomas prestižui (500 PV), o likęs (500 PV) abiem turto vienetais, proporcingai pagal kiekvieno vieneto turto balansinę vertę. Perskaičiuotos sumos pateiktos 6-oje lentelėje.

6 lentelė. Pinigus kuriančio vieneto su prestižo vertės sumažėjimo nuostolių paskirstymas

	Įranga 1	Įranga 2	Prestižas	Iš viso
Balansinė vertė	5 000 PV	14 500 PV	500 PV	20 000 PV
Vertės sumažėjimo nuostoliai	$500 \text{ PV} \times 5\,000 \text{ PV} / 19\,500 \text{ PV} = 128,2 \text{ PV}$	$500 \times 14\,500 \text{ PV} / 19\,500 \text{ PV} = 371,8 \text{ PV}$	500 PV	1 000 PV
Balansinė vertė po vertės sumažėjimo testo	4 871,8 PV	14 128,2 PV	0	19 000 PV

Vertės sumažėjimo nuostoliai gali būti atstatyti, išskyrus prestižo. 36-ojo TAS 110 straipsnyje teigiama, kad ūkio subjektas kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje turi įvertinti, ar yra kokių nors požymių, kad ankstesniais laikotarpiais pripažinto turto, išskyrus prestižo, vertės sumažėjimo nuostoliai gali nebeegzistuoti arba sumažėti. Jei tokių požymių yra, ūkio subjektas turi įvertinti to turto atsiperkamąją vertę. Kaip ir galimi nuostoliai, vidiniai ir išoriniai informacijos šaltiniai gali būti naudojami kaip patobulinimų signalai. Kalbant apie pripažinimą, 36-ojo TAS 114 straipsnyje teigiama, kad jei yra patobulinimų, turto balansinė vertė turi būti padidinta iki atsiperkamosios vertės ir kad padidinimas yra vertės sumažėjimo nuostolio atstatymas. Tačiau padidėjusi turto, išskyrus prestižo, balansinė vertė, priskirtina vertės sumažėjimo nuostolių atstatymui, neturi viršyti balansinės vertės, kuri būtų buvusi nustatyta (atėmus amortizaciją arba nusidėvėjimą), jei ankstesniais metais nebūtų buvę pripažinti turto vertės sumažėjimo nuostoliai (36-asis TAS, 117 straipsnis). Prestižo vertės sumažėjimo nuostoliai negali būti atstatyti vėlesniu laikotarpiu (36-asis TAS, 124 straipsnis).

Pavyzdžiui, įranga, įsigyta 20X1 metų pradžioje už 10 000 PV, turėjo būti naudojama 5 metus. Naudojamas tiesinis nusidėvėjimo metodas, nenumatyta likutinė vertė. 20X2 metų pabaigoje, atsižvelgiant į ekonominę krizę, su įranga pagamintos prekių rinka smarkiai sumažėjo. Tai yra vertės sumažėjimo požymis, todėl atliekamas vertės sumažėjimo testas. Apskaičiuota, kad įrangos atsiperkamoji vertė yra 5 100 PV. 20X3 m. pabaigoje ekonominė padėtis žymiai pagerėja, o atsiperkamoji vertė yra įvertinta 4 200 PV. 7-ojoje lentelėje pateikiami tolesni su šiuo turtu susiję vertės koregavimai.

7 lentelė. Vertės sumažėjimo atstatymas

Metai	Nudėvima suma	Nusidėvėjimo sąnaudos	Balansinė vertė iki vertės sumažėjimo	Sumažėjimas	Balansinė vertė	Komentarai
20X1	10 000 PV	$10\,000 \text{ PV} / 5 = 2\,000 \text{ PV}$	8 000 PV			
20X2	8 000 PV	$8\,000 \text{ PV} / 4 = 2\,000 \text{ PV}$	6 000 PV	900 PV nuostolis	5 100 PV	5 100 PV atsiperkamoji vertė
20X3	5 100 PV	$5\,100 \text{ PV} / 3 = 1\,700 \text{ PV}$	3 400 PV	600 PV atstatymas	4 000 PV	Atsiperkamoji suma yra 4200 PV. Didžiausia turto vertė yra 4 000 PV (6 000 – 2 000 PV).

Nuostolis pripažįstamas taip:

D	Nuostolis dėl vertės sumažėjimo (sąnaudos)	900 PV
K	Turto vertės sumažėjimas	900 PV

20X3 m. atsiperkamoji vertė yra didesnė už balansinę vertę, todėl nuostoliai gali būti atstatyti. Tačiau turto vertė neturi viršyti jo istorinės savikainos, t. y. balansinės vertės, kuri būtų buvusi nustatyta (atėmus amortizaciją arba nusidėvėjimą), jei ankstesniais metais nebūtų buvę pripažinti turto vertės sumažėjimo nuostoliai. Mūsų atveju tai yra 4000 PV. Todėl turto vertė gali būti padidinta nuo 3 400 PV iki 4 000 PV, o tai reiškia, kad 600 PV atstatomas.

Atstatymas pripažįstamas taip:

D	Turto vertės sumažėjimas	600 PV
K	Vertės sumažėjimo nuostoliai	600 PV

ATSKLEIDIMAS

36-ajame TAS reikalaujama išsamiai atskleisti informaciją, neatsižvelgiant į tai, ar buvo pripažintas vertės sumažėjimas, nes atliekant vertės sumažėjimo testus reikia atlikti daug įvertinimų ir atlikti reikšmingą profesinį vertinimą, o jo pasekmės gali turėti esminės įtakos finansinėms ataskaitoms. Per laikotarpį pripažintų vertės sumažėjimo nuostolių suma, atstatymo suma, įvykiai ir aplinkybės, dėl kurių buvo pripažintas nuostolis arba atstatymas, turto arba pinigų kuriančio vieneto aprašymas – visa tai turi būti atskleista finansinių ataskaitų pastabose. Be to, 36-ajame TAS reikalaujama išsamiai atskleisti įvertinimus, naudojamus atsiperkamajai vertei įvertinti, kartu su paaiškinimais, kaip prestižas buvo paskirstytas, pagrindines naudojamas prielaidas, įskaitant augimo tempus, diskontuotas normas ir laikotarpius, per kuriuos numatomi pinigų srautai.

PAVYZDYS

Įmonė "IMP" gamina dviejų dalių – A ir B gaminį. A skyriuje gaunamas pusgaminis, kuris toliau gaminamas B skyriuje. Galutinio produkto vienetas gali būti parduodamas už 5 PV, o jo gamybos savikaina (prieš nusidėvėjimą) yra 3 PV. Pardavimų prognozės sudaromos 4 metams 20X1 m. pabaigoje, atsižvelgiant į tai, kad po šios datos rinka yra labai nuspėjama. Pardavimo apimtys numatomos taip: 20X2 m. – 7000 vnt.; 20X3 m. – 5000 vnt.; 20X4 m. – 4000 vnt.; ir 20X5 m. – 4000 vnt. su 50% tikimybe ir 2000 vienetų su 50% tikimybe. Įmonė "IMP" turi šį turtą (duotos balansinės vertės):

	A skyrius	B skyrius	Kitas turtas
Turtas	Įranga: 15 000 PV Mašinos: 5 000 PV	Įranga: 7 000 PV Nematerialusis turtas: 3 000 PV	Pastatas: 5 000 PV IT infrastruktūra: 1 000 PV

Diskonto norma yra 10 %. Apskaičiuota, kad tikroji vertė, atėmus pardavimo išlaidas, A skyriaus yra 21 000 PV ir B skyriaus – 12 000 PV.

Prekės rinkoje vyksta dideli pokyčiai, o prognozuojami pardavimai yra mažesni nei buvo numatyti perkant turtą. Todėl atliekamas vertės sumažėjimo testas. Aptarkite, kaip vertės sumažėjimo testas atliekamas šiais atvejais:

1 scenarijus: pusgaminis negali būti parduodamas rinkoje;

2 scenarijus: pusgaminis gali būti parduodamas rinkoje, jo savikaina yra 1 PV už vienetą, o rinkos kaina yra 2 PV už vienetą.

SPRENDIMAS

1-asis scenarijus: kadangi pusgaminis negali būti parduodamas rinkoje, A skyrius neturi pinigų įplaukų, todėl tai nėra pinigų kuriantis vienetas. Šiuo atveju mažiausias pinigų įplaukas kurianti turto grupė yra visas ūkio subjektas. Todėl vertės sumažėjimo testas atliekamas ūkio subjekto lygmeniu.

Balansinė vertė = 20 000 PV (A skyrius) + 10 000 PV (B skyrius) + 6 000 PV (kitas turtas) = 36 000 PV

Tikroji vertė atėmus perleidimo išlaidas = 21 000 PV (A skyrius) + 12 000 PV (B skyrius) = 33 000 PV

Naudojamos vertės nustatymas:

Metai	Grynasis pinigų srautas, tenkantis produkto vienetui	Pardavimai (vnt.)	P pinigų srautas	Diskonto faktorius	Diskontuotas pinigų srautas
20X1	5 PV - 3 PV = 2 PV	7 000	14 000 PV	$(1 + 10\%)^{-1} = 0,9091$	12 727,4 PV
20X2	2 PV	5 000	10 000 PV	$(1 + 10\%)^{-2} = 0,8264$	8 264 PV
20X3	2 PV	4 000	8 000 PV	$(1 + 10\%)^{-3} = 0,7513$	6 010,4 PV
20X4	2 PV	4 000 x 50 % + 2 000 x 50 % = 3 000	6 000 PV	$(1 + 10\%)^{-4} = 0,6830$	4 098 PV
Iš viso					31 099,8 PV

Todėl atsiperkamoji vertė yra 33 000 PV (didžiausia tarp naudojimo vertės ir tikrosios vertės atėmus perleidimo išlaidas). Kadangi balansinė vertė yra 36 000 PV, pinigus kuriančio vieneto vertė sumažėjo.

Vertės sumažėjimo nuostoliai = 36 000 PV – 33 000 PV = 3 000 PV. Vertės sumažėjimas paskirstomas turtui.

Turtas	Balansinė vertė iki vertės sumažėjimo	Vertės sumažėjimo nuostoliai	Balansinė vertė po vertės sumažėjimo
A skyrius: Įranga	15 000 PV	$3 000 \text{ PV} \times 15 000 \text{ PV} / 36 000 \text{ PV} = 1 250 \text{ PV}$	13 750 PV
A skyrius: Mašinos	5 000 PV	$3 000 \text{ PV} \times 5 000 \text{ PV} / 36 000 \text{ PV} = 416,7 \text{ PV}$	4 583,3 PV
B skyrius: Įranga	7 000 PV	$3 000 \text{ PV} \times 7 000 \text{ PV} / 36 000 \text{ PV} = 583,3 \text{ PV}$	6 416,7 PV
B skyrius: Nematerialusis turtas	3 000 PV	$3 000 \text{ PV} \times 3 000 \text{ PV} / 36 000 \text{ PV} = 250 \text{ PV}$	2 750 PV
Pastatas	5 000 PV	$3 000 \text{ PV} \times 5 000 \text{ PV} / 36 000 \text{ PV} = 416,7 \text{ PV}$	4 583,3 PV
IT infrastruktūra	1 000 PV	$3 000 \text{ PV} \times 1 000 \text{ PV} / 36 000 \text{ PV} = 83,3 \text{ PV}$	916,7 PV
Iš viso	36 000 PV	3 000 PV	33 000 PV

2-asis scenarijus: kadangi pusgaminis gali būti parduodamas rinkoje, kiekvienas skyrius yra pinigus kuriantis vienetas, o vertės sumažėjimo testas atliekamas skyriaus lygiu. Įmonės turtas paskirstomas dviem skyriams.

	A skyrius	B skyrius	Iš viso
Balansinė vertė	20 000 PV	10 000 PV	30 000 PV
Paskirstyta pastato vertė	$5\,000\text{ PV} \times 20\,000\text{ PV} / 30\,000\text{ PV} = 3\,333,3\text{ PV}$	$5\,000\text{ PV} \times 10\,000\text{ PV} / 30\,000\text{ PV} = 1\,666,7\text{ PV}$	5 000 PV
Paskirstyta IT infrastruktūros vertė	$1\,000\text{ PV} \times 20\,000\text{ PV} / 30\,000\text{ PV} = 666,7\text{ PV}$	$1\,000\text{ PV} \times 10\,000\text{ PV} / 30\,000\text{ PV} = 333,3\text{ PV}$	1 000 PV
Balansinė vertė, įskaitant kitą turtą	24 000 PV	12 000 PV	36 000 PV

Tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas: 21 000 PV (A skyrius) ir 12 000 PV (B skyrius). Atsižvelgiant į tai, kad tikroji vertė, atėmus perleidimo išlaidas, nurodyta B skyriuje, yra lygi balansinei vertei, šio pinigus kuriančio vieneto vertės sumažėjimo nėra. Todėl naudojamą reikšmę nustatome tik A skyriui:

Tik A skyriuje naudojamos vertės nustatymas:

Metai	Grynasis pinigų srautas, tenkantis produkto vienetui	Pardavimai (vnt.)	Pinigų srautas	Diskonto faktorius	Diskontuotas pinigų srautas
20X1	2 PV - 1 PV = 1 PV	7 000	7 000 PV	$(1 + 10\%)^{-1} = 0,9091$	6 363,7 PV
20X2	1 PV	5 000	5 000 PV	$(1 + 10\%)^{-2} = 0,8264$	4 132 PV
20X3	1 PV	4 000	4 000 PV	$(1 + 10\%)^{-3} = 0,7513$	3 005,2 PV
20X4	1 PV	$4\,000 \times 50\% + 2\,000 \times 50\% = 3\,000$	3 000 PV	$(1 + 10\%)^{-4} = 0,6830$	2 049 PV
Iš viso					15 549,9 PV

Todėl A skyriaus atsiperkamoji vertė yra 21 000 PV (didžiausia tarp naudojimo vertės ir tikrosios vertės atėmus pardavimo išlaidas). Kadangi balansinė vertė yra 24 000 PV, pinigus kuriančio vieneto vertė sumažėjo.

Vertės sumažėjimo nuostoliai = 24 000 PV – 21 000 PV = 3 000 PV. Vertės sumažėjimas paskirstomas turtui.

Turtas	Balansinė vertė iki vertės sumažėjimo	Vertės sumažėjimo nuostoliai
A skyrius: Įranga	15 000 PV	$3\,000\text{ PV} \times 15\,000\text{ PV} / 24\,000\text{ PV} = 1\,875\text{ PV}$
A skyrius: Mašinos	5 000 PV	$3\,000\text{ PV} \times 5\,000\text{ PV} / 24\,000\text{ PV} = 625\text{ PV}$
Pastas	3 333,3 PV	$3\,000\text{ PV} \times 3\,333,3\text{ PV} / 24\,000\text{ PV} = 416,7\text{ PV}$
IT infrastruktūra	666,7 PV	$3\,000\text{ PV} \times 666,7\text{ PV} / 24\,000\text{ PV} = 83,3\text{ PV}$
Iš viso	24 000 PV	3 000 PV