KOMISIJOS REGLAMENTAS (EB) Nr. 495/2009

2009 m. birželio 3 d.

iš dalies keičiantis Reglamentą (EB) Nr. 1126/2008, priimantį tam tikrus tarptautinius apskaitos standartus pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1606/2002, kiek tai susiję su 3-uoju tarptautiniu finansinės atskaitomybės standartu (TFAS)

(Tekstas svarbus EEE)

EUROPOS BENDRIJŲ KOMISIJA,

atsižvelgdama į Europos bendrijos steigimo sutartį,

atsižvelgdama į 2002 m. liepos 19 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1606/2002 dėl tarptautinių apskaitos standartų taikymo [1], ypač į jo 3 straipsnio 1 dalį,

kadangi:

(1) Komisijos reglamentu (EB) Nr. 1126/2008 [2] priimti tam tikri tarptautiniai standartai ir aiškinimai, galioję 2008 m. spalio 15 d.

(2) 2008 m. sausio 10 d. Tarptautinių apskaitos standartų valdyba (TASV) paskelbė persvarstytą 3-ąjį tarptautinį finansinės atskaitomybės standartą (TFAS) *Verslo jungimai* (toliau – persvarstytas 3-asis TFAS). Persvarstytu 3-uoju TFAS nustatomi principai ir taisyklės, kaip įsigyjantis ūkio subjektas jungiant verslą turi pripažinti ir įvertinti savo apskaitos dokumentuose įvairius su įsigijimo sandorio apskaitos tvarka susijusius elementus (kaip antai identifikuojamas turtas, prisiimti įsipareigojimai, nekontroliuojama dalis ir prestižas). Juo taip pat nustatoma, kokią informaciją apie tokius sandorius būtina atskleisti.

(3) Pasikonsultavus su Europos finansinės atskaitomybės patariamosios grupės (EFAPG) techninių ekspertų grupe (TEG) patvirtinama, kad persvarstytas 3-asis TFAS atitinka Reglamento (EB) Nr. 1606/2002 3 straipsnio 2 dalyje išdėstytus techninius priėmimo kriterijus. Pagal 2006 m. liepos 14 d. Komisijos sprendimą 2006/505/EB, įsteigiantį Nuomonės apie apskaitos standartus vertinimo grupę, kuri konsultuotų Komisiją Europos finansinės atskaitomybės patariamosios grupės (EFAPG) nuomonių objektyvumo ir neutralumo klausimais [3], Nuomonės apie apskaitos standartus vertinimo grupė apsvarstė EFAPG nuomonę dėl standarto tvirtinimo ir Komisiją informavo, kad ta nuomonė gerai subalansuota ir objektyvi.

(4) Siekiant užtikrinti tarptautinių apskaitos standartų nuoseklumą, priėmus persvarstytą 3-ąjį TFAS, kartu taisomi 1-asis TFAS, 2-asis TFAS, 7-asis TFAS, 12-asis tarptautinis apskaitos standartas (TAS), 16-asis TAS, 28-asis TAS, 32-asis TAS, 33-asis TAS, 34-asis TAS, 36-asis TAS, 37-asis TAS, 38-asis TAS, 39-asis TAS ir Tarptautinio finansinės atskaitomybės aiškinimo komiteto (TFAAK) 9-asis aiškinimas.

(5) Todėl Reglamentas (EB) Nr. 1126/2008 turėtų būti atitinkamai iš dalies pakeistas.

(6) Šiame reglamente numatytos priemonės atitinka Apskaitos reguliavimo komiteto nuomonę,

PRIĖMĖ ŠĮ REGLAMENTĄ:

1 straipsnis

Reglamento (EB) Nr. 1126/2008 priedas iš dalies keičiamas taip:

1) 3-asis tarptautinis finansinės atskaitomybės standartas (TFAS) *Verslo jungimai* pakeičiamas persvarstytu 3-uoju TFAS, kaip nustatyta šio reglamento priede;

2) 1-asis TFAS, 2-asis TFAS, 7-asis TFAS, 12-asis tarptautinis apskaitos standartas (TAS), 16-asis TAS, 28-asis TAS, 32-asis TAS, 33-asis TAS, 34-asis TAS, 36-asis TAS, 37-asis TAS, 38-asis TAS, 39-asis TAS ir Tarptautinio finansinės atskaitomybės aiškinimo komiteto (TFAAK) 9-asis aiškinimas iš dalies keičiami pagal 3-ojo TFAS pataisas, kaip nustatyta šio reglamento priede.

2 straipsnis

Visos įmonės šio reglamento priede pateiktą persvarstytą 3-ąjį TFAS taiko ne vėliau kaip nuo pirmųjų joms taikomų finansinių metų, prasidedančių po 2009 m. birželio 30 d., pradžios.

[1] OL L 243, 2002 9 11, p. 1.
[2] OL L 320, 2008 11 29, p. 1.
[3] OL L 199, 2006 7 21, p. 33.

3 straipsnis

Šis reglamentas įsigalioja trečią dieną nuo jo paskelbimo *Europos Sąjungos oficialiajame leidinyje.*

Šis reglamentas yra privalomas visas ir tiesiogiai taikomas visose valstybėse narėse.

Priimta Briuselyje, 2009 m. birželio 3 d.

Komisijos vardu
Charlie McCREEVY
Komisijos narys

PRIEDAS

TARPTAUTINIAI APSKAITOS STANDARTAI

3-asis TFAS	Verslo jungimai

Galima platinti Europos ekonominėje erdvėje. Visos už Europos ekonominės erdvės ribų esančios teisės, išskyrus teises platinti asmeniniam ar kitam teisingam naudojimui, saugomos. Išsamesnės informacijos galima rasti TASV tinklalapyje www.iasb.org

3-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS

Verslo jungimai

TIKSLAS

1. Šio TFAS tikslas – pagerinti ataskaitas teikiančio ūkio subjekto informacijos apie *verslo jungimą* ir jo poveikį finansinėse ataskaitose aktualumą, patikimumą ir palyginamumą. Siekiant tai įvykdyti, šiame TFAS nustatomi principai ir reikalavimai, kurių laikydamasis *įsigyjantis ūkio subjektas*:

   a) pripažįsta ir įvertina savo finansinėse ataskaitose *identifikuojamą* įsigytą turtą, prisiimtus įsipareigojimus ir *nekontroliuojamą dalį įsigyjamame ūkio subjekte;*

   b) pripažįsta ir įvertina verslo jungimo metu įgytą *prestižą* arba pelną, gautą perkant pigiau nei rinkos kaina; ir

   c) nustato, kokią informaciją atskleisti, kad finansinių ataskaitų vartotojai galėtų įvertinti verslo jungimo pobūdį ir finansinį poveikį.

TAIKYMAS

2. Šis TFAS taikomas sandoriui arba kitam įvykiui, atitinkančiam verslo jungimo apibrėžimą. Šis TFAS netaikomas:

   a) kuriant bendrą įmonę;

   b) įsigyjant turto arba turto grupę, kuri nėra *verslas*. Tokiais atvejais įsigyjantis ūkio subjektas turi nustatyti ir pripažinti atskirą įsigytą identifikuojamą turtą (įskaitant turtą, kuris atitinka 38-ajame TAS *Nematerialusis turtas* esantį *nematerialiojo turto* apibrėžimą ir pripažinimo kriterijus) ir prisiimtus įsipareigojimus. Grupės išlaidos turi būti paskirstytos atskiram identifikuojamam turtui ir įsipareigojimams, remiantis jų santykinėmis *tikrosiomis vertėmis* pirkimo datą. Dėl tokio sandorio arba įvykio prestižas neturi padidėti;

   c) jungiant bendrai valdomus ūkio subjektus arba verslo vienetus (B1–B4 straipsniuose pateikiamos susijusios taikymo rekomendacijos).

VERSLO JUNGIMO IDENTIFIKAVIMAS

3. **Ūkio subjektas turi nustatyti, ar sandoris arba kitas įvykis yra verslo jungimas, taikydamas šiame TFAS pateiktą apibrėžimą, kuriame reikalaujama, kad įsigytas turtas arba prisiimti įsipareigojimai būtų verslas. Jeigu įsigytas turtas nėra verslas, ataskaitas teikiantis ūkio subjektas turi apskaityti sandorį arba kitą įvykį kaip turto įsigijimą. B5–B12 straipsniuose pateikiamos verslo jungimo identifikavimo rekomendacijos ir verslo apibrėžimas.**

ĮSIGIJIMO METODAS

4. **Ūkio subjektas turi apskaityti kiekvieną verslo jungimą taikydamas įsigijimo metodą.**

5. Taikant įsigijimo metodą būtina:

   a) identifikuoti įsigyjantį ūkio subjektą;

   b) nustatyti *įsigijimo datą*;

   c) pripažinti ir įvertinti įsigytą identifikuojamą turtą, prisiimtus įsipareigojimus ir visas nekontroliuojamas dalis įsigyjamame ūkio subjekte; ir

   d) pripažinti ir įvertinti prestižą arba pelną, gautą perkant pigiau nei rinkos kaina.

Įsigyjančio ūkio subjekto identifikavimas

6. **Kiekviename verslo jungime vienas iš jungiamų ūkio subjektų turi būti identifikuojamas kaip įsigyjantis ūkio subjektas.**

7. Įsigyjančiam ūkio subjektui (ūkio subjektui, kuris įgyja įsigyjamo ūkio subjekto *kontrolę*) identifikuoti turi būti taikomos 27-ojo TAS *Konsoliduotos ir atskiros finansinės ataskaitos* rekomendacijos. Jei įvyko verslo jungimas, bet 27-ajame TAS aiškiai nenurodyta, kuris iš jungiamų ūkio subjektų yra įsigyjantis ūkio subjektas, nustatant reikia apsvarstyti B14–B18 straipsnių veiksnius.

Įsigijimo datos nustatymas

8. **Įsigyjantis ūkio subjektas turi nustatyti įsigijimo datą, kurią jis įgyja įsigyjamo ūkio subjekto kontrolę.**

9. Data, kurią įsigyjantis ūkio subjektas įgyja įsigyjamo ūkio subjekto kontrolę, paprastai yra data, kurią įsigyjantis ūkio subjektas pagal įstatymus perduoda atlygį, įsigyja įsigyjamo ūkio subjekto turtą ir prisiima įsipareigojimus – uždarymo data. Tačiau įsigyjantis ūkio subjektas gali įgyti kontrolę datą, kuri yra ankstesnė arba vėlesnė nei uždarymo data. Pavyzdžiui, įsigijimo data yra ankstesnė nei uždarymo data, jeigu rašytiniame susitarime nustatyta, kad įsigyjantis ūkio subjektas įgyja įsigyjamo ūkio subjekto kontrolę prieš uždarymo datą. Įsigyjantis ūkio subjektas, nustatydamas įsigijimo datą, turi apsvarstyti visus susijusius faktus ir aplinkybes.

Identifikuojamo įsigyto turto, prisiimtų įsipareigojimų ir visų nekontroliuojamų dalių įsigyjamame ūkio subjekte pripažinimas ir įvertinimas

Pripažinimo principas

10. Įsigijimo datą įsigyjantis ūkio subjektas turi pripažinti, atskirai nuo prestižo, identifikuojamą įsigytą turtą, prisiimtus įsipareigojimus ir visas įsigyjamo ūkio subjekto nekontroliuojamas dalis. Identifikuojamam įsigytam turtui ir prisiimtiems įsipareigojimams taikomos 11 ir 12 straipsniuose nustatytos sąlygos.

Pripažinimo sąlygos

11. Kad galėtų būti pripažinti taikant įsigijimo metodą, identifikuojamas įsigytas turtas ir prisiimti įsipareigojimai įsigijimo datą turi atitikti turto ir įsipareigojimų apibrėžimus, pateiktus *Finansinių ataskaitų sudarymo ir pateikimo pagrinduose*. Pavyzdžiui, išlaidos, kurių įsigyjantis ūkio subjektas tikisi, bet nėra įpareigotas ateityje padengti dėl savo plano pasitraukti iš įsigyjamo ūkio subjekto vykdomos veiklos arba nutraukti darbo santykius su įsigyjamo ūkio subjekto darbuotojais ar perkelti juos į kitą vietą, įsigijimo datą nėra įsipareigojimai. Todėl įsigyjantis ūkio subjektas nepripažįsta šių išlaidų kaip įsigijimo metodo taikymo dalies. Tačiau įsigyjantis ūkio subjektas pripažįsta tas išlaidas savo finansinėse ataskaitose, kurios parengiamos po susijungimo, pagal kitus TFAS.

12. Be to, kad galėtų būti pripažinti taikant įsigijimo metodą, įsigytas identifikuojamas turtas ir prisiimti įsipareigojimai turi būti dalis to, kuo įsigyjantis ūkio subjektas ir įsigyjamas ūkio subjektas (arba jo ankstesni *savininkai*) apsikeitė sudarydami verslo jungimo sandorį, o ne atskirų sandorių rezultatas. Įsigyjantis ūkio subjektas turi taikyti 51–53 straipsnių rekomendacijas, norėdamas nustatyti, kuris įsigytas turtas arba prisiimti įsipareigojimai yra apsikeitimo siekiant įgyti įsigyjamą ūkio subjektą dalis, o kurie, jei yra, yra atskirų sandorių, apskaitytinų atsižvelgiant į jų pobūdį ir taikomus TFAS, rezultatas.

13. Įsigyjančiam ūkio subjektui taikant pripažinimo principą ir sąlygas, gali būti pripažintas kai kuris turtas ir įsipareigojimai, kurių įsigyjamas ūkio subjektas anksčiau savo finansinėse ataskaitose nepripažino kaip turto ir įsipareigojimų. Pavyzdžiui, įsigyjantis ūkio subjektas pripažįsta įsigytą identifikuojamą nematerialųjį turtą, pvz., prekės vardą, patentą arba ryšį su klientais, kurio įsigyjamas ūkio subjektas nepripažino kaip turto savo finansinėse ataskaitose, nes plėtojo jį viduje ir susijusias išlaidas priskirdavo sąnaudoms.

14. B28–B40 straipsniuose pateikiamos veiklos nuomos ir nematerialiojo turto pripažinimo rekomendacijos. 22–28 straipsniuose nustatyti identifikuojamo turto ir įsipareigojimų tipai, apimantys objektus, kuriems šiame TFAS numatytos pripažinimo principo ir sąlygų ribotos išimtys.

Verslo jungimo metu įsigyto identifikuojamo turto ir prisiimtų įsipareigojimų grupavimas arba apibrėžimas

15. Įsigijimo datą įsigyjantis ūkio subjektas turi sugrupuoti arba apibrėžti įsigytą identifikuojamą turtą ir prisiimtus įsipareigojimus; tai būtina, norint vėliau taikyti kitus TFAS. Įsigyjantis ūkio subjektas tokius grupavimus arba apibrėžimus turi atlikti remdamasis sutartinėmis, ekonominėmis sąlygomis, savo veiklos arba apskaitos politika bei kitomis tinkamomis sąlygomis, esančiomis įsigijimo datą.

16. Kai kuriomis situacijomis TFAS nurodo skirtingą apskaitą; tai priklauso nuo to, kaip ūkio subjektas grupuoja arba apibrėžia tam tikrą turtą arba įsipareigojimus. Grupavimo ir apibrėžimų, kuriuos įsigyjantis ūkio subjektas gali atlikti, atsižvelgdamas į susijusias sąlygas, esančias įsigijimo datą, pavyzdžiai (sąrašas nėra baigtinis):

a) tam tikro finansinio turto ir įsipareigojimų priskyrimas finansinio turto ir įsipareigojimų, apskaitomų tikrąja verte, kurios pokyčiai pripažįstami pelnu arba nuostoliais, grupei arba galimo parduoti ar laikomo iki termino pabaigos finansinio turto grupei pagal 39-ąjį TAS *Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas;*

b) išvestinės finansinės priemonės kaip apsidraudimo priemonės apibrėžimas pagal 39-ąjį TAS; ir

c) įvertinimas, ar įterptoji išvestinė finansinė priemonė turėtų būti atskirta nuo pagrindinės sutarties pagal 39-ąjį TAS („grupavimo“ dalykas pagal tai kaip TFAS vartojamas tas terminas).

17. Šiame TFAS pateikiamos dvi 15 straipsnio principo išimtys:

a) nuomos sutarties grupavimas kaip veiklos nuomos arba finansinės nuomos pagal 17-ąjį TAS *Nuoma*; ir

b) sutarties grupavimas kaip draudimo sutarties pagal 4-ąjį TFAS *Draudimo sutartys*.

Įsigyjantis ūkio subjektas tas sutartis grupuoja sutarties įsigaliojimo pradžioje, remdamasis sutarčių sąlygomis ir kitais veiksniais (arba, jei sutarties sąlygos pakeistos taip, kad pasikeičia grupavimas, to pakeitimo datą, kuri gali būti įsigijimo data).

Vertinimo principas

18. Įsigyjantis ūkio subjektas turi įvertinti įsigytą identifikuojamą turtą ir prisiimtus įsipareigojimus tikrosiomis vertėmis įsigijimo datą.

19. Kiekvieno verslo jungimo atveju įsigyjantis ūkio subjektas turi įvertinti visas nekontroliuojamas įsigyjamo ūkio subjekto dalis tikrąja verte arba įsigyjamo ūkio subjekto identifikuojamo grynojo turto proporcinga nekontroliuojama dalimi.

20. B41–B45 straipsniuose pateikiamos tam tikro identifikuojamo turto ir nekontroliuojamos dalies įsigyjamame ūkio subjekte vertinimo rekomendacijos. 24–31 straipsniuose nustatyti identifikuojamo turto ir įsipareigojimų tipai, apimantys objektus, kuriems šiame TFAS numatytos vertinimo principo ribotos išimtys.

Pripažinimo arba vertinimo principų išimtys

21. Šiame TFAS pateikiamos ribotos pripažinimo ir vertinimo principų išimtys. 22–31 straipsniuose nustatytas tam tikras turtas ir įsipareigojimai, kuriems taikomos išimtys, ir tų išimčių pobūdis. Įsigyjantis ūkio subjektas turi apskaityti tą turtą ir įsipareigojimus, laikydamasis 22–31 straipsnių reikalavimų, pagal kuriuos kai kuris turtas ir įsipareigojimai:

a) pripažįstami arba taikant pripažinimo sąlygas kartu su 11 ir 12 straipsnių sąlygomis, arba taikant kitų TFAS reikalavimus, kurie skiriasi nuo taikomo pripažinimo principo ir sąlygų;

b) vertinami kita suma nei jų tikrosios vertės įsigijimo datą.

Pripažinimo principo išimtis

Neapibrėžtieji įsipareigojimai

22. 37-asis TAS *Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas* neapibrėžtuosius įsipareigojimus apibrėžia kaip:

a) dėl praeities įvykių galinčią atsirasti prievolę, kurios buvimą patvirtins tik vienas arba daugiau įvyksiančių (arba neįvyksiančių) ne visiškai ūkio subjekto kontroliuojamų neapibrėžtų būsimųjų įvykių; arba

b) dabartinę prievolę, atsirandančią dėl praeities įvykių, bet nepripažįstamą, nes:

i) nėra tikėtina, kad šiai prievolei įvykdyti bus reikalingi ekonominę naudą teikiantys ištekliai; arba

ii) prievolės suma negali būti pakankamai patikimai nustatyta.

23. 37-ojo TAS reikalavimai netaikomi nustatant, kuriuos neapibrėžtuosius įsipareigojimus pripažinti įsigijimo datą. Vietoj to, įsigyjantis ūkio subjektas turi pripažinti įsigijimo datą prisiimtus neapibrėžtuosius verslo jungimo įsipareigojimus, jei tai yra dabartinė prievolė, atsirandanti dėl praeities įvykių, ir galima patikimai nustatyti jos tikrąją vertę. Todėl, priešingai 37-ajam TAS, įsigyjantis ūkio subjektas pripažįsta prisiimtus neapibrėžtuosius verslo jungimo įsipareigojimus įsigijimo datą, net jei nėra tikėtina, kad šiai prievolei įvykdyti bus reikalingi ekonominę naudą teikiantys ištekliai. 56 straipsnyje pateikiamos vėlesnės neapibrėžtųjų įsipareigojimų apskaitos rekomendacijos.

Pripažinimo ir vertinimo principų išimtys

Pelno mokesčiai

24. Įsigyjantis ūkio subjektas atidėtųjų mokesčių turtą arba įsipareigojimą, atsirandančius dėl verslo jungimo metu įsigyto turto arba prisiimtų įsipareigojimų, turi pripažinti ir įvertinti pagal 12-ąjį TAS *Pelno mokesčiai*.

25. Įsigyjantis ūkio subjektas galimą įsigyjamo ūkio subjekto laikinųjų skirtumų ir perkėlimo mokesčių poveikį įsigijimo datą arba poveikį, atsirandantį dėl įsigijimo, turi apskaityti pagal 12-ąjį TAS.

Išmokos darbuotojams

26. Įsigyjantis ūkio subjektas įsipareigojimą (arba turtą, jei yra), susijusį su įsigyjamo ūkio subjekto išmokų darbuotojams sutartimis, turi pripažinti ir įvertinti pagal 19-ąjį TAS *Išmokos darbuotojams*.

Kompensacinis turtas

27. Pardavėjas verslo jungimo metu gali pagal sutartį kompensuoti įsigyjančiam ūkio subjektui neapibrėžtumo arba netikrumo padarinius, susijusius su visu tam tikru turtu ar įsipareigojimu arba tik dalimi. Pavyzdžiui, pardavėjas gali kompensuoti įsigyjančiam ūkio subjektui nuostolius, viršijančius nustatytą sumą, dėl įsipareigojimo, atsirandančio dėl tam tikro neapibrėžtumo. Kitaip sakant, pardavėjas garantuos, kad įsigyjančio ūkio subjekto įsipareigojimas neviršys nustatytos sumos. Todėl įsigyjantis ūkio subjektas įsigyja ir kompensacinį turtą. Įsigyjantis ūkio subjektas turi pripažinti kompensacinį turtą tuo pačiu metu, kai pripažįsta kompensuojamą objektą, įvertintą tuo pačiu pagrindu kaip ir kompensuojamą objektą, esant poreikiui pataisyti vertę dėl sumų, kurių negalima atgauti. Todėl jei kompensavimas yra susijęs su turtu arba įsipareigojimu, kurie pripažinti įsigijimo datą ir įvertinti tikrąja verte įsigijimo datą, įsigyjantis ūkio subjektas turi pripažinti kompensacinį turtą įsigijimo datą, įvertintą jo tikrąja verte, buvusia įsigijimo datą. Tikrąja verte įvertintam kompensaciniam turtui, netikrumo dėl būsimų pinigų srautų poveikiai, susiję su galimybe surinkti atlygį, yra įtraukti į tikrosios vertės nustatymą ir atskira vertės pataisa nebūtina (B41 straipsnyje pateikiamos susijusios taikymo rekomendacijos).

28. Kai kuriomis aplinkybėmis kompensavimas gali būti susijęs su turtu arba įsipareigojimu, kuris yra pripažinimo arba vertinimo principų išimtis. Pavyzdžiui, kompensavimas gali būti susijęs su neapibrėžtuoju įsipareigojimu, kuris nėra pripažintas įsigijimo datą, nes tada negalima patikimai nustatyti jo tikrosios vertės. Arba kompensavimas gali būti susijęs su turtu arba įsipareigojimu, pavyzdžiui, atsirandančiu dėl išmokos darbuotojui, kuri įvertinama remiantis ne įsigijimo datos tikrąja verte. Tokiomis aplinkybėmis kompensacinis turtas turi būti pripažintas ir įvertintas taikant prielaidas, suderinamas su tomis, kurios taikomos vertinant kompensuojamą objektą, atsižvelgiant į vadovybės atliktą galimybės gauti kompensacinį turtą įvertinimą ir visus kompensuojamos sumos sutartinius apribojimus. 57 straipsnyje pateikiamos vėlesnės kompensacinio turto apskaitos rekomendacijos.

Vertinimo principo išimtys

Pakartotinai įgytos teisės

29. Įsigyjantis ūkio subjektas turi įvertinti pakartotinai įgytos teisės, pripažintos kaip nematerialusis turtas, vertę remdamasis likusiu susijusios sutarties galiojimo terminu, nepaisydamas to, ar rinkos dalyviai apsvarstytų galimus sutarties atnaujinimus nustatant jos tikrąją vertę. B35 ir B36 straipsniuose pateikiamos susijusios taikymo rekomendacijos.

Mokėjimo akcijomis premijos

30. Įsigyjantis ūkio subjektas įsipareigojimą arba nuosavybės priemonę, susijusią su įsigyjamo ūkio subjekto mokėjimo akcijomis premijų pakeitimu įsigyjančio ūkio subjekto akcijomis mokamomis premijomis, turi įvertinti pagal 2-ajame TFAS *Mokėjimas akcijomis* aprašytą metodą. (Šiame TFAS to metodo rezultatas nurodomas kaip premijos „rinkos priemonė“).

Parduoti laikomas turtas

31. Įsigyjantis ūkio subjektas įsigytą ilgalaikį turtą (arba perleidžiamą grupę), kuris įsigijimo datą grupuojamas kaip laikomas parduoti pagal 5-ąjį TFAS *Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla,* turi įvertinti tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas pagal to TFAS 15–18 straipsnius.

Prestižo arba pelno, gauto perkant pigiau nei rinkos kaina, pripažinimas ir įvertinimas

32. Įsigyjantis ūkio subjektas turi pripažinti prestižą įsigijimo datą, įvertintą kaip a perviršis b atžvilgiu, kaip pateikta toliau:

a) nurodytų dalykų suma:

i) perleistas atlygis, įvertintas pagal šį TFAS, kuriame paprastai reikalaujama įsigijimo datą buvusios tikrosios vertės (žr. 37 straipsnį);

ii) bet kokios nekontroliuojamos dalies įsigyjamame ūkio subjekte suma, nustatyta pagal šį TFAS; ir

iii) kai verslo jungimas atliekamas etapais (žr. 41 ir 42 straipsnius) – įsigijimo datą buvusi tikroji įsigyjančio ūkio subjekto *nuosavybės dalies* įsigyjamame ūkio subjekte vertė;

b) identifikuojamo įsigyto turto ir prisiimtų įsipareigojimų, įvertintų pagal šį TFAS, grynosios sumos įsigijimo datą.

33. Verslo jungimo metu, kai įsigyjantis ūkio subjektas ir įsigyjamas ūkio subjektas (arba ankstesni jo savininkai) apsikeičia tik nuosavybės dalimis, įsigyjamo ūkio subjekto nuosavybės dalių tikroji vertė įsigijimo datą gali būti įvertinta patikimiau nei įsigyjančio ūkio subjekto nuosavybės dalių tikroji vertė įsigijimo datą. Jei taip yra, įsigyjantis ūkio subjektas turi nustatyti prestižo vertę naudodamas įsigyjamo ūkio subjekto įsigijimo datą buvusią nuosavybės dalių tikrąją vertę, o ne perleistų nuosavybės dalių tikrąją vertę įsigijimo datą. Siekiant nustatyti prestižo vertę verslo jungimo metu, kai neperleidžiamas joks atlygis, įsigyjantis ūkio subjektas turi naudoti įsigijimo datą buvusią įsigyjančio ūkio subjekto dalies įsigyjamame ūkio subjekte tikrąją vertę, nustatytą taikant vertinimo būdą, o ne įsigijimo datą buvusią tikrąją perleisto atlygio vertę (32 straipsnio a ir i punktai). B46–B49 straipsniuose pateikiamos susijusios taikymo rekomendacijos.

Pirkimas pigiau nei rinkos kaina

34. Kartais įsigyjantis ūkio subjektas pirks pigiau nei rinkos kaina; tai toks verslo jungimas, kai 32 straipsnio b punkto suma viršija 32 straipsnio a punkte nurodytas sumas. Jeigu tas perviršis išlieka pritaikius 36 straipsnio reikalavimus, įsigyjantis ūkio subjektas turi pripažinti gautą pelną pelno (nuostolių) ataskaitoje įsigijimo datą. Pelnas turi būti priskirtas įsigyjančiam ūkio subjektui.

35. Pirkimas pigiau nei rinkos kaina galimas, pavyzdžiui, verslo jungimo metu, kai tai yra priverstinis pardavimas, kuriame pardavėjas veikia verčiamas. Tačiau dėl pripažinimo arba vertinimo išimčių, taikomų tam tikriems 22–31 straipsniuose aptartiems objektams, gali reikėti pripažinti perkant pigiau nei rinkos kaina gaunamą pelną (arba pakeisti pripažinto pelno sumą).

36. Prieš pripažindamas perkant pigiau nei rinkos kaina gaunamą pelną, įsigyjantis ūkio subjektas turi pakartotinai įvertinti, ar teisingai nustatė visą įsigytą turtą ir visus prisiimtus įsipareigojimus, taip pat turi pripažinti visą papildomą turtą arba įsipareigojimus, nustatytus atliekant tokią peržiūrą. Tada įsigyjantis ūkio subjektas turi peržiūrėti procedūras, naudojamas siekiant įvertinti sumas, kurias šis TFAS reikalauja pripažinti įsigijimo datą, išvardytiems dalykams:

a) identifikuojamas įsigytas turtas ir prisiimti įsipareigojimai;

b) nekontroliuojama dalis įsigyjamame ūkio subjekte, jei yra;

c) etapais atlikto verslo jungimo atveju įsigyjančio ūkio subjekto anksčiau įsigyjamame ūkio subjekte turėtos nuosavybės dalis; ir

d) perleistas atlygis.

Peržiūros tikslas yra įsitikinti, ar vertinimai tinkamai atspindi visą įsigijimo datą turimą informaciją.

Perleistas atlygis

37. Verslo jungimo metu perleistas atlygis turi būti vertinamas tikrąja verte, kuri apskaičiuojama kaip įsigyjančio ūkio subjekto perduoto turto tikrųjų verčių įsigijimo datą suma, įsigyjančio ūkio subjekto prisiimti įsipareigojimai ankstesniems įsigyjamo ūkio subjekto savininkams ir įsigyjančio ūkio subjekto išleistos nuosavybės dalys. (Tačiau bet kuri įsigyjančio ūkio subjekto mokėjimo akcijomis premijų, pakeistų į premijas, kurias gauna įsigyjamo ūkio subjekto darbuotojai, dalis, įtraukta į atlygį, perleidžiamą verslo jungimo metu, turi būti įvertinta pagal 30 straipsnį, o ne tikrąja verte.) Galimų atlygio formų pavyzdžiai: pinigai, kitas turtas, verslas arba įsigyjančio ūkio subjekto dukterinė įmonė, *neapibrėžtasis atlygis*, paprastosios arba privilegijuotosios nuosavybės priemonės, pasirinkimo sandoriai, varantai ir *kolektyvinio investavimo ūkio subjektų* narių dalys.

38. Perleistas atlygis gali apimti įsigyjančio ūkio subjekto turtą arba įsipareigojimus, kurių balansinės vertės skiriasi nuo įsigijimo datą buvusių tikrųjų verčių (pavyzdžiui, įsigyjančio ūkio subjekto nepiniginis turtas arba verslo vienetas). Jei taip yra, įsigyjantis ūkio subjektas turi pakartotinai įvertinti perleistą turtą arba įsipareigojimus, atsižvelgdamas į jų tikrąsias vertes įsigijimo datą, ir pripažinti gautą pelną arba nuostolius, jei yra, pelno (nuostolių) ataskaitoje. Tačiau kartais perleistas turtas arba įsipareigojimai išlieka sujungtajame ūkio subjekte po verslo jungimo (pavyzdžiui, todėl, kad turtas arba įsipareigojimai buvo perleisti įsigyjamam ūkio subjektui, o ne jo ankstesniems savininkams), todėl įsigyjantis ūkio subjektas išlaiko jų kontrolę. Tokioje situacijoje įsigyjantis ūkio subjektas turi įvertinti tą turtą ir įsipareigojimus jų balansine verte, buvusia prieš pat įsigijimo datą, ir neturi pripažinti pelno arba nuostolių savo kontroliuojamo turto arba įsipareigojimų pelno (nuostolių) ataskaitoje prieš verslo jungimą ir po jo.

Neapibrėžtasis atlygis

39. Atlygis, kurį įsigyjantis ūkio subjektas perleidžia mainais už įsigyjamą ūkio subjektą, apima visą turtą arba įsipareigojimus, atsirandančius iš neapibrėžtojo atlygio susitarimo (žr. 37 straipsnį). Įsigyjantis ūkio subjektas turi pripažinti neapibrėžtojo atlygio tikrąją vertę, buvusią įsigijimo datą, kaip atlygio, perleisto mainais už įsigyjamą ūkio subjektą, dalį.

40. Įsigyjantis ūkio subjektas turi grupuoti prievolę mokėti neapibrėžtąjį atlygį kaip įsipareigojimą arba kaip nuosavybę, remdamasis nuosavybės priemonės ir finansinio įsipareigojimo apibrėžimu, pateiktu 32-ojo TAS *Finansinės priemonės. Pateikimas* 11 straipsnyje, arba kitais taikomais TFAS. Įsigyjantis ūkio subjektas turi priskirti turtui teisę susigrąžinti anksčiau perleistą atlygį, jei laikomasi nustatytų sąlygų. 58 straipsnyje pateikiamos vėlesnės neapibrėžtojo atlygio apskaitos rekomendacijos.

Papildomos įsigijimo metodo taikymo tam tikriems verslo jungimo tipams rekomendacijos

Etapais atliekamas verslo jungimas

41. Įsigyjantis ūkio subjektas kartais įgyja įsigyjamo ūkio objekto, kuriame turi nuosavybės dalį, kontrolę prieš pat įsigijimo datą. Pavyzdžiui, 20X1 m. gruodžio 31 d. ūkio subjektas A valdo 35 % dydžio nekontroliuojamą ūkio subjekto B nuosavybės dalį. Tą datą ūkio subjektas A nuperka papildomą 40 % dydžio ūkio subjekto B dalį ir taip įgyja ūkio subjekto B kontrolę. Šiame TFAS toks sandoris vadinamas etapais atliktu verslo jungimu, kartais – etapiniu įsigijimu.

42. Per etapais atliekamą verslo jungimą įsigyjantis ūkio subjektas turi pakartotinai įvertinti įsigyjamame ūkio subjekte anksčiau turėtą nuosavybės dalį jos tikrąja verte įsigijimo datą ir gautą pelną arba nuostolius, jei yra, pripažinti pelno (nuostolių) ataskaitoje. Ankstesniuose ataskaitiniuose laikotarpiuose įsigyjantis ūkio subjektas galėjo pripažinti savo nuosavybės dalies įsigyjamame ūkio subjekte vertės pokyčius kitose bendrosiose pajamose (pavyzdžiui, todėl, kad investicijos buvo grupuojamos kaip galimos parduoti). Jei taip, suma, pripažinta kitose bendrosiose pajamose, turi būti pripažinta remiantis tuo pačiu pagrindu, kaip būtų reikalaujama, jei įsigyjantis ūkio subjektas būtų tiesiogiai perdavęs anksčiau turėtą nuosavybės dalį.

Verslo jungimas, atliktas neperleidžiant atlygio

43. Įsigyjantis ūkio subjektas kartais įgyja įsigyjamo ūkio subjekto kontrolę neperleisdamas atlygio. Tokiems jungimams taikomas verslo jungimo apskaitos įsigijimo metodas. Tokios aplinkybės yra:

a) Įsigyjamas ūkio subjektas atperka pakankamą skaičių savo akcijų, kad esamas investuotojas (įsigyjantis ūkio subjektas) įgytų kontrolę.

b) Nustoja galioti mažumos veto teisės, kurios anksčiau įsigyjančiam ūkio subjektui neleido kontroliuoti įsigyjamo ūkio subjekto, kuriame įsigyjantis ūkio subjektas turėjo daugumą balsavimo teisių.

c) Įsigyjantis ūkio subjektas ir įsigyjamas ūkio subjektas sutinka sujungti savo verslo vienetus remdamiesi tik sutartimi. Įsigyjantis ūkio subjektas už įsigyjamo ūkio subjekto kontrolę neperleidžia jokio atlygio ir įsigyjamame ūkio subjekte neturi jokių nuosavybės dalių įsigijimo datą arba anksčiau. Verslo jungimų, atliktų remiantis tik sutartimi, pavyzdžiai apima dviejų verslo vienetų sujungimą naudojant sujungimo susitarimą arba sukuriant įmonę, kuri listinguojama dviejose biržose.

44. Verslo jungime, kuris atliktas remiantis tik sutartimi, įsigyjantis ūkio subjektas turi priskirti įsigyjamo ūkio subjekto savininkams įsigyjamo ūkio subjekto grynojo turto, pripažinto pagal šį TFAS, sumą. Kitaip sakant, įsigyjamo ūkio subjekto nuosavybės dalys, kurios priklauso ne įsigyjančiam ūkio subjektui, yra nekontroliuojama dalis įsigyjančio ūkio subjekto finansinėse ataskaitose, kurios parengiamos po sujungimo, net jeigu visos nuosavybės dalys įsigyjamame ūkio subjekte priskiriamos nekontroliuojamai daliai.

Vertinimo laikotarpis

45. Jeigu pirminė verslo jungimo apskaita nebaigta ataskaitinio laikotarpio, per kurį įvyksta jungimas, pabaigoje, įsigyjantis ūkio subjektas turi savo finansinėse ataskaitose pranešti apie laikinas turto ir įsipareigojimų sumas, kurių apskaita nebaigta. Vertinimo laikotarpio metu įsigyjantis ūkio subjektas turi retrospektyviai pakoreguoti laikinas sumas, kurios pripažintos įsigijimo datą, kad būtų atspindėta nauja informacija, gauta apie faktus ir aplinkybes, egzistavusias įsigijimo datą ir, jei žinoma, galėjusias daryti įtaką tą datą pripažintų sumų vertinimui. Vertinimo laikotarpio metu įsigyjantis ūkio subjektas taip pat turi pripažinti papildomą turtą arba įsipareigojimus, jeigu gaunama naujos informacijos apie faktus ir aplinkybes, egzistavusias įsigijimo datą ir, jei žinoma, galėjusias daryti įtaką pripažįstant turtą ir įsipareigojimus tą datą. Vertinimo laikotarpis pasibaigia tada, kai įsigyjantis ūkio subjektas gauna ieškomos informacijos apie faktus ir aplinkybes, egzistavusias įsigijimo datą, arba sužino, kad daugiau informacijos gauti negalima. Tačiau vertinimo laikotarpis neturi būti ilgesnis kaip vieneri metai nuo įsigijimo datos.

46. Vertinimo laikotarpis yra laikotarpis po įsigijimo datos, per kurį įsigyjantis ūkio subjektas gali pakoreguoti laikinas sumas, pripažintas verslo jungimui. Vertinimo laikotarpis suteikia įsigyjančiam ūkio subjektui pakankamai laiko gauti informaciją, kuri reikalinga toliau nurodytiems dalykams nustatyti ir įvertinti įsigijimo datą pagal šio TFAS reikalavimus:

a) įsigytas identifikuojamas turtas, prisiimti įsipareigojimai ir visos nekontroliuojamos dalys įsigyjamame ūkio subjekte;

b) už įsigyjamą ūkio subjektą perleistas atlygis (arba kita suma, naudota prestižui įvertinti);

c) etapais atlikto verslo jungimo atveju, įsigyjančio ūkio subjekto anksčiau įsigyjamame ūkio subjekte turėtos nuosavybės dalis; ir

d) gautas prestižas arba pelnas perkant pigiau nei rinkos kaina.

47. Įsigyjantis ūkio subjektas turi apsvarstyti visus susijusius veiksnius, svarbius nustatant, ar dėl informacijos, gautos po įsigijimo datos, reikėtų pakoreguoti laikinas pripažintas sumas arba ar ta informacija yra susijusi su įvykiais, kurie įvyko po įsigijimo datos. Susiję veiksniai apima papildomos informacijos gavimo datą ir tai, ar įsigyjantis ūkio subjektas gali nustatyti laikinų sumų pakeitimo priežastį. Tikėtina, kad netrukus po įsigijimo datos gauta informacija geriau atspindės įsigijimo datą egzistavusias aplinkybes nei keletu mėnesių vėliau gauta informacija. Pavyzdžiui, turto pardavimas trečiajai šaliai netrukus po įsigijimo datos už sumą, kuri žymiai skiriasi nuo laikinos tą datą nustatytos tikrosios vertės, veikiausiai rodys laikinosios sumos klaidą, nebent galima nustatyti įvykį, kuris pakeitė tikrąją vertę.

48. Įsigyjantis ūkio subjektas pripažįsta laikinos sumos, pripažintos identifikuojamam turtui (įsipareigojimams), padidėjimą (sumažėjimą) mažindamas (didindamas) prestižą. Tačiau per vertinimo laikotarpį gauta nauja informacija kartais gali lemti daugiau nei vieno turto ar įsipareigojimo laikinos sumos koregavimą. Pavyzdžiui, įsigyjantis ūkio subjektas galėjo būti prisiėmęs įsipareigojimą atlyginti žalą, susijusią su nelaimingu atsitikimu vienoje iš įsigyjamo ūkio subjekto gamyklų, kurios daliai arba jai visai taikomas įsigyjamo ūkio subjekto įsipareigojimo draudimo polisas. Jeigu įsigyjantis ūkio subjektas vertinimo laikotarpio metu gauna naujos informacijos apie to įsipareigojimo tikrąją vertę įsigijimo datą, prestižo koregavimas, sąlygojamas laikinos įsipareigojimui pripažintos sumos pokyčio, būtų padengtas (visas arba iš dalies) atitinkamo prestižo koregavimo, atliekamo dėl laikinos sumos, pripažintos iš draudiko gaunamam ieškiniui, pokyčio.

49. Vertinimo laikotarpio metu įsigyjantis ūkio subjektas turi pripažinti laikinų sumų koregavimus taip, lyg verslo jungimo apskaita būtų baigta įsigijimo datą. Vadinasi, prireikus įsigyjantis ūkio subjektas turi peržiūrėti ankstesnių ataskaitinių laikotarpių lyginamąją informaciją, pateiktą finansinėse ataskaitose, taip pat atlikti bet kokius nusidėvėjimo, amortizacijos arba kito pajamų poveikio pakeitimus, pripažintus baigiant pirminę apskaitą.

50. Pasibaigus vertinimo laikotarpiui, įsigyjantis ūkio subjektas turi peržiūrėti verslo jungimo apskaitą tik tam, kad pataisytų klaidas pagal 8-ąjį TAS *Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos.*

Nustatymas, kas yra verslo jungimo sandorio dalis

51. Įsigyjantis ūkio subjektas ir įsigyjamas ūkio subjektas gali turėti anksčiau egzistavusių ryšių arba kitų susitarimų prieš prasidedant deryboms dėl verslo jungimo arba jie gali sudaryti susitarimą derybų metu, atskirai nuo verslo jungimo. Bet kuriuo atveju įsigyjantis ūkio subjektas turi nustatyti visas sumas, kurios nėra dalis to, kuo įsigyjantis ūkio subjektas ir įsigyjamas ūkio subjektas (arba jo ankstesni savininkai) apsikeitė verslo jungimo metu, t. y. sumas, kurios nėra mainų siekiant įsigyti įsigyjamą ūkio subjektą dalis. Įsigyjantis ūkio subjektas taikydamas įsigijimo metodą turi pripažinti tik atlygį, perleistą už įsigyjamą ūkio subjektą ir įsigytą turtą bei prisiimtus įsipareigojimus mainais už įsigyjamą ūkio subjektą. Atskiri sandoriai turi būti apskaitomi pagal susijusius TFAS.

52. Įsigyjančio ūkio subjekto, jo vardu ir visų pirma jo arba sujungtojo ūkio subjekto naudai, o ne įsigyjamo ūkio subjekto (arba jo ankstesnių savininkų) naudai, prieš sujungimą sudarytas sandoris veikiausiai yra atskiras sandoris. Pateikiami atskirų sandorių, kurie neturi būti įtraukiami taikant įsigijimo metodą, pavyzdžiai:

a) sandoris, kuris iš esmės nustato anksčiau egzistavusius įsigyjančio ir įsigyjamo ūkio subjektų santykius;

b) sandoris, kuriuo įsigyjamo ūkio subjekto darbuotojams arba ankstesniems savininkams atlyginama už būsimas paslaugas; ir

c) sandoris, kuris įsigyjamam ūkio subjektui arba jo ankstesniems savininkams kompensuoja įsigyjančio ūkio subjekto su įsigijimu susijusias išlaidas.

B50–B62 straipsniuose pateikiamos susijusios taikymo rekomendacijos.

Su įsigijimu susijusios išlaidos

53. Su įsigijimu susijusios išlaidos yra išlaidos, kurias įsigyjantis ūkio subjektas patiria per verslo jungimą. Šias išlaidas sudaro tarpininkavimo mokestis; konsultavimo, advokato, apskaitos, vertinimo ir kiti mokesčiai specialistams; bendrosios administracinės išlaidos, įskaitant vidaus įsigijimų skyriaus išlaikymo išlaidas, ir skolos bei nuosavybės vertybinių popierių registravimo ir išleidimo mokesčiai. Įsigyjantis ūkio subjektas turi apskaityti su įsigijimu susijusias išlaidas kaip sąnaudas tais ataskaitiniais laikotarpiais, kai patiriamos sąnaudos ir gaunamos paslaugos, išskyrus vieną išimtį. Skolos arba nuosavybės vertybinių popierių išleidimo išlaidos turi būti pripažįstamos pagal 32-ąjį TAS ir 39-ąjį TAS.

VĖLESNIS VERTINIMAS IR APSKAITA

54. Apskritai įsigyjantis ūkio subjektas vėliau turi įvertinti ir apskaityti įsigytą turtą, prisiimtus arba gautus įsipareigojimus bei verslo jungimo metu išleistas nuosavybės priemones pagal kitus tam turtui ir įsipareigojimams, atsižvelgiant į jų pobūdį, taikomus TFAS. Tačiau šiame TFAS pateikiamos rekomendacijos, taikomos vėlesniam verslo jungimo metu įsigyto turto, prisiimtų arba gautų įsipareigojimų bei išleistų nuosavybės priemonių vertinimui ir apskaitai:

a) pakartotinai įgytos teisės;

b) neapibrėžtieji įsipareigojimai, pripažinti įsigijimo datą;

c) kompensacinis turtas; ir

d) neapibrėžtasis atlygis.

B63 straipsnyje pateikiamos susijusios taikymo rekomendacijos.

Pakartotinai įgytos teisės

55. Pakartotinai įgyta teisė, pripažinta kaip nematerialusis turtas, turi būti amortizuojama per likusį sutarties, kuria teisė buvo suteikta, galiojimo laikotarpį. Įsigyjantis ūkio subjektas, kuris vėliau parduoda pakartotinai įgytą teisę trečiajai šaliai, nustatydamas pardavimo pelną arba nuostolius turi įtraukti nematerialiojo turto balansinę vertę.

Neapibrėžtieji įsipareigojimai

56. Po pirminio pripažinimo ir tol, kol įsipareigojimas įvykdomas, atšaukiamas arba baigiasi jo terminas, įsigyjantis ūkio subjektas turi vertinti neapibrėžtąjį įsipareigojimą, pripažintą verslo jungimo metu, didesniąja iš šių sumų:

a) suma, kuri būtų pripažinta pagal 37-ąjį TAS; ir

b) iš pradžių pripažinta suma, atėmus, jei tinkama, sukauptos amortizacijos sumą, pripažįstama pagal 18-ąjį TAS *Pajamos*.

Šis reikalavimas netaikomas sutartims, apskaitytoms pagal 39-ąjį TAS.

Kompensacinis turtas

57. Kiekvieno vėlesnio ataskaitinio laikotarpio pabaigoje įsigyjantis ūkio subjektas turi įvertinti kompensacinį turtą, kuris buvo pripažintas įsigijimo datą, tuo pačiu pagrindu kaip ir kompensuojamas įsipareigojimas arba turtas, kurio sumai taikomi kokie nors sutarties apribojimai, o kompensacinį turtą, kuris vėliau nėra vertinamas remiantis tikrąja verte, – vadovybės atliktu galimybės gauti kompensacinį turtą įvertinimu. Įsigyjantis ūkio subjektas turi nutraukti kompensacinio turto pripažinimą tik tada, kai gauna turtą, jį parduoda arba kitaip praranda teisę į jį.

Neapibrėžtasis atlygis

58. Kai kurie neapibrėžtojo atlygio, kurį įsigyjantis ūkio subjektas pripažįsta po įsigijimo datos, tikrosios vertės pokyčiai gali būti papildomos informacijos, kurią įsigyjantis ūkio subjektas gavo po tos datos apie įsigijimo datą egzistavusius faktus ir aplinkybes, išdava. Tokie pokyčiai yra vertinimo laikotarpio koregavimai pagal 45–49 straipsnius. Tačiau pokyčiai, atliekami dėl įvykių po įsigijimo datos, pvz., pajamų tikslo įvykdymo, nustatytos akcijos kainos pasiekimo arba tyrimo bei plėtros projekto svarbaus etapo pasiekimo, nėra vertinimo laikotarpio koregavimai. Neapibrėžtojo atlygio tikrosios vertės pokyčius, kurie nėra vertinimo laikotarpio koregavimai, įsigyjantis ūkio subjektas turi apskaityti taip:

a) neapibrėžtasis atlygis, grupuojamas kaip nuosavybė, neturi būti pakartotinai vertinamas, o jo vėlesnis mokėjimas turi būti apskaitomas nuosavybės dalyje;

b) neapibrėžtasis atlygis, grupuojamas kaip turtas arba kaip įsipareigojimas, kuris:

i) yra finansinė priemonė ir patenka į 39-ojo TAS taikymo sritį, turi būti vertinamas tikrąja verte, o bet koks gautas pelnas arba nuostoliai pripažįstami pelno (nuostolių) ataskaitoje ar kitose bendrosiose pajamose pagal tą TFAS;

ii) nepatenka į 39-ojo TAS taikymo sritį, turi būti apskaitomas pagal 37-ąjį TAS arba kitus TFAS, kaip tinkama.

ATSKLEIDIMAS

59. Įsigyjantis ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, kuri leistų jo finansinių ataskaitų vartotojams įvertinti verslo jungimo pobūdį bei finansinį poveikį, kai verslo jungimas atliktas:

a) einamojo ataskaitinio laikotarpio metu; arba

b) pasibaigus ataskaitiniam laikotarpiui, bet prieš gaunant įgaliojimą paskelbti finansines ataskaitas.

60. Siekdamas įvykdyti 59 straipsnyje nurodytą tikslą, įsigyjantis ūkio subjektas turi atskleisti B64–B66 straipsniuose nurodytą informaciją.

61. Įsigyjantis ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, leidžiančią jo finansinių ataskaitų vartotojams įvertinti einamąjį ataskaitinį laikotarpį pripažintų koregavimų finansinį poveikį, kuris yra susijęs su verslo jungimais, atliktais tuo laikotarpiu arba ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais.

62. Siekdamas įvykdyti 61 straipsnyje nurodytą tikslą, įsigyjantis ūkio subjektas turi atskleisti B67 straipsnyje nurodytą informaciją.

63. Jeigu šiame ir kituose TFAS reikalaujami tam tikri atskleidimai neatitinka 59 ir 61 straipsniuose nustatytų tikslų, įsigyjantis ūkio subjektas turi atskleisti bet kokią papildomą informaciją, reikalingą tiems tikslams pasiekti.

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

Įsigaliojimo data

64. Šis TFAS turi būti perspektyviai taikomas verslo jungimams, kurių įsigijimo data sutampa arba yra po pirmo metinio ataskaitinio laikotarpio, prasidedančio 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau, pradžios. Leidžiama taikyti anksčiau. Tačiau šis TFAS turi būti taikomas tik nuo metinio ataskaitinio laikotarpio, kuris prasideda 2007 m. birželio 30 d. arba vėliau, pradžios. Jeigu ūkio subjektas taiko šį TFAS anksčiau nei nuo 2009 m. liepos 1 d., jis turi atkleisti tą faktą ir tuo pačiu metu taikyti 27-ąjį TAS (Tarptautinių apskaitos standartų valdybos pataisytą 2008 m.).

Pereinamasis laikotarpis

65. Turtas ir įsipareigojimai, atsirandantys dėl verslo jungimų, kurių įsigijimo datos yra ankstesnės nei šio TFAS taikymo data, neturi būti koreguojami taikant šį TFAS.

66. Ūkio subjektas, pvz., kolektyvinio investavimo ūkio subjektas, kuris dar netaikė 3-ojo TFAS ir turėjo vieną arba daugiau verslo jungimų, kurie buvo apskaitomi taikant pirkimo metodą, turi taikyti B68 ir B69 straipsniuose pateiktas pereinamojo laikotarpio nuostatas.

Pelno mokesčiai

67. Verslo jungimams, kurių įsigijimo data ankstesnė nei šio TFAS taikymo data, įsigyjantis ūkio subjektas perspektyviai turi taikyti 12-ojo TAS 68 straipsnio reikalavimus su šiuo TFAS padarytais pakeitimais. Tuo norima pasakyti, kad įsigyjantis ūkio subjektas neturi taisyti apskaitos dėl ankstesnių verslo jungimų, anksčiau pripažinto atidėtųjų mokesčių turto pakeitimų. Tačiau nuo šio TFAS taikymo datos pripažinto atidėtųjų mokesčių turto pakeitimus įsigyjantis ūkio subjektas turi pripažinti kaip pelno arba nuostolių koregavimą (arba, jei reikalaujama 12-ajame TAS, ne pelno arba nuostolių).

3-OJO TFAS (2004 M.) PANAIKINIMAS

68. Šis TFAS pakeičia 3-ąjį TFAS *Verslo jungimai* (išleistą 2004 m.).

A priedas

Sąvokų apibrėžimai

Šis priedas yra neatskiriama šio TFAS dalis.

įsigyjamas ūkio subjektas	Verslo vienetas arba verslo vienetai, kurių kontrolę **įsigyjantis ūkio subjektas** įgyja **verslo jungimo** metu.
įsigyjantis ūkio subjektas	Ūkio subjektas, įgyjantis **įsigyjamo ūkio subjekto** kontrolę.
įsigijimo data	Data, kada **įsigyjantis ūkio subjektas** įgyja **įsigyjamo ūkio subjekto** kontrolę.
verslas	Bendras veiklos ir turto junginys, kurį galima valdyti siekiant gauti pelno dividendų, mažesnių išlaidų arba kitokios ekonominės naudos pavidalu tiesiogiai investuotojams arba kitiems savininkams, nariams arba dalyviams.
verslo jungimas	Sandoris arba kitas įvykis, kurio metu **įsigyjantis ūkio subjektas** įgyja vieno arba daugiau **verslų** kontrolę. Sandoriai, kartais vadinami „tikraisiais jungimais“ arba „lygių subjektų jungimais“, taip pat yra **verslo jungimai** šiame TFAS vartojama reikšme.
neapibrėžtasis atlygis	Paprastai **įsigyjančio ūkio subjekto** prievolė perleisti papildomą turtą arba **nuosavybės dalis** ankstesniems **įsigyjamo ūkio objekto** savininkams kaip mainų siekiant įgyti **įsigyjamo ūkio subjekto kontrolę** dalis, jei įvyksta nustatyti būsimi įvykiai arba įvykdomos sąlygos. Tačiau neapibrėžtasis atlygis taip pat gali suteikti **įsigyjančiam ūkio subjektui** teisę susigrąžinti anksčiau perleistą atlygį, jei įvykdomos nustatytos sąlygos.
kontrolė	Teisė valdyti ūkio subjekto finansinę ir veiklos politiką, siekiant gauti naudos iš šio ūkio subjekto veiklos.
nuosavybės dalys	Šiame TFAS terminas *nuosavybės dalys* daugiausia vartojamas įvardyti pagrindines investuotojui priklausančių ūkio subjektų nuosavybės dalis ir savininko, nario arba dalyvio dalis **kolektyvinio investavimo ūkio subjektuose**.
tikroji vertė	Suma, už kurią gali būti apsikeista turtu arba kuria gali būti užskaitytas tarpusavio įsipareigojimas tarp nusimanančių, ketinančių šalių sudarant nesusijusių šalių sandorį.
prestižas	Turtas, nusakantis būsimą ekonominę naudą, atsirandančią dėl kito turto, įsigyto **verslo jungimo** metu, kuris nėra atskirai nustatomas ir pripažįstamas.
identifikuojamas	Turtas yra *identifikuojamas,* jeigu: a) gali būti išskirtas, t. y. gali būti atskirtas arba atidalintas nuo ūkio subjekto ir parduodamas, perleidžiamas, licencijuojamas, nuomojamas arba iškeičiamas, atskirai arba kartu su susijusia sutartimi, identifikuojamu turtu arba įsipareigojimu, nepaisant to, ar ūkio subjektas ketina tai daryti; arba b) atsiranda dėl sutartinių arba kitokių juridinių teisių, neatsižvelgiant į tai, ar tas teises galima perleisti arba atskirti nuo ūkio subjekto ar nuo kitų teisių ir įsipareigojimų.
nematerialusis turtas	Identifikuojamas nepiniginis turtas, neturintis fizinio pavidalo.
kolektyvinio investavimo ūkio subjektas	Ūkio subjektas, išskyrus investuotojui priklausantį ūkio subjektą, kuris suteikia dividendų, mažesnes išlaidas arba kitokios ekonominės naudos tiesiogiai jo **savininkams**, nariams arba dalyviams. Pavyzdžiui, savidraudos draugija, kredito unija ir jungtinis ūkio subjektas yra kolektyvinio investavimo ūkio subjektai.
nekontroliuojama dalis	Dukterinės įmonės nuosavybės dalis, tiesiogiai arba netiesiogiai nepriskirtina patronuojančiai įmonei.
savininkai	Šiame TFAS terminas *savininkai* daugiausia vartojamas investuotojui priklausančių ūkio subjektų ir jų savininkų arba narių **nuosavybės dalių** valdytojams arba **kolektyvinio investavimo ūkio subjektų** dalyviams įvardyti.

B priedas

Taikymo rekomendacijos

Šis priedas yra neatskiriama šio TFAS dalis.

BENDRO PAVALDUMO ŪKIO SUBJEKTŲ VERSLO JUNGIMAI (2 STRAIPSNIO C PUNKTO TAIKYMAS)

B1. Šis TFAS netaikomas bendro pavaldumo ūkio subjektams arba verslams jungti. Bendro pavaldumo ūkio subjektų arba verslų jungimas – tai verslo jungimas, kai visus besijungiančius ūkio subjektus arba verslo vienetus prieš verslo jungimą ir po jo kontroliuoja ta pati šalis arba šalys, ir ta kontrolė nėra laikina.

B2. Asmenų grupė turi būti laikoma kontroliuojančia ūkio subjektą, kai pagal sutartimi įformintus susitarimus jie turi teisę kartu valdyti ūkio subjekto finansinę ir veiklos politiką, siekdami naudos iš jo veiklos. Todėl šis TFAS nėra taikomas verslo jungimui, kai ta pati asmenų grupė pagal sutartimi įformintus susitarimus turi bendrą teisę valdyti kiekvieno iš besijungiančių ūkio subjektų finansinę ir veiklos politiką, siekdami gauti naudos iš tų ūkio subjektų veiklos, ir tas bendras valdymas nėra laikinas.

B3. Ūkio subjektą gali kontroliuoti asmuo arba pagal sutartimi įformintą susitarimą veikianti asmenų grupė, ir šis asmuo arba grupė gali nesilaikyti TFAS nustatytų finansinės atskaitomybės reikalavimų. Todėl besijungiantys ūkio subjektai nebūtinai turi būti įtraukiami į tas pačias konsoliduotas finansines ataskaitas, kad verslo jungimas būtų laikomas bendro pavaldumo ūkio subjektų sujungimu.

B4. Kiekvieno iš besijungiančių ūkio subjektų nekontroliuojamos dalys prieš verslo jungimą ir po jo nėra svarbios nustatant, ar jungiamus ūkio subjektus kontroliuoja ta pati šalis. Panašiai ir faktas, kad vienas iš besijungiančių ūkio subjektų yra dukterinė įmonė, kuri nebuvo įtraukta į konsoliduotas finansines ataskaitas, neturi lemiamos reikšmės nustatant, ar jungiami ūkio subjektai pavaldūs vienai šaliai.

VERSLO JUNGIMO IDENTIFIKAVIMAS (3 STRAIPSNIO TAIKYMAS)

B5. Šiame TFAS verslo jungimas apibrėžiamas kaip sandoris arba kitas įvykis, per kurį įsigyjantis ūkio subjektas įgyja vieno arba daugiau verslų kontrolę. Įsigyjantis ūkio subjektas gali įgyti įsigyjamo ūkio subjekto kontrolę įvairiais būdais, pavyzdžiui:

a) perleisdamas pinigus, pinigų ekvivalentus arba kitokį turtą (įskaitant verslą sudarantį grynąjį turtą);

b) prisiimdamas įsipareigojimus;

c) išleisdamas nuosavybės dalis;

d) pateikdamas daugiau kaip vieno tipo atlygį; arba

e) neperleisdamas atlygio, įskaitant rėmimąsi tik sutartimi (žr. 43 straipsnį).

B6. Verslo jungimas gali būti grupuojamas įvairiais būdais dėl teisinių, apmokestinimo arba kitų priežasčių (sąrašas nėra baigtinis):

a) vienas arba daugiau verslo vienetų tampa įsigyjančio ūkio subjekto dukterinėmis įmonėmis arba vieno ar daugiau verslo vienetų grynasis turtas teisėtai sujungiamas su įsigyjančiu ūkio subjektu;

b) vienas besijungiantis ūkio subjektas perduoda savo grynąjį turtą arba jo savininkai perduoda savo nuosavybės dalis kitam besijungiančiam ūkio subjektui arba jo savininkams;

c) visi besijungiantys ūkio subjektai perduoda savo grynąjį turtą arba tų ūkio subjektų savininkai perduoda savo nuosavybės dalis naujai sukurtam ūkio subjektui (kartais vadinama sujungimo sandoriu (angl. *roll-up* arba *put-together transaction*); arba

d) vieno iš besijungiančių ūkio subjektų ankstesnių savininkų grupė įgyja sujungtojo ūkio subjekto kontrolę.

VERSLO APIBRĖŽIMAS (3 STRAIPSNIO TAIKYMAS)

B7. Verslą sudaro ištekliai ir procesai, taikomi tiems ištekliams, galintys sukurti produkciją. Nors verslo vienetai paprastai sukuria produkciją, ji nėra būtina, kad bendrą veiklą būtų galima pavadinti verslu. Trys verslo elementai apibrėžiami taip:

a) **Ištekliai:** Bet koks ekonominis išteklius, kuris sukuria arba turi galimybę sukurti produkciją, kai jam taikomas vienas arba daugiau procesų. Pavyzdžiai gali būti ilgalaikis turtas (įskaitant nematerialųjį turtą arba teises naudoti ilgalaikį turtą), intelektinė nuosavybė, galimybė gauti prieigą prie reikalingų medžiagų arba teisės ir darbuotojai.

b) **Procesas:** Bet kokia sistema, standartas, protokolas, konvencija arba taisyklė, kurie, kai taikomi ištekliams, sukuria arba gali sukurti produkciją. Pavyzdžiai gali būti strateginio valdymo procesai, darbo procesai ir išteklių valdymo procesai. Šie procesai paprastai yra dokumentuojami, bet organizuota darbo jėga, turinti būtinų taisyklių ir konvencijų laikymosi įgūdžių bei patirties, gali sukurti reikiamus procesus, kuriuos galima taikyti ištekliams, siekiant sukurti produkciją. (Apskaita, sąskaitų išrašymas, algalapiai ir kitos administravimo sistemos paprastai nėra procesai, naudojami produkcijai sukurti.)

c) **Produkcija:** Išteklių ir tiems ištekliams taikomų procesų, dėl kurių gaunamas arba gali būti gaunamas pelnas dividendų, mažesnių išlaidų arba kitokios tiesioginės ekonominės naudos investuotojams arba kitiems savininkams, nariams ar dalyviams pavidalu, rezultatas.

B8. Kad būtų galima valdyti siekiant nustatytų tikslų, integruotiems veiklos ir turto junginiams reikia dviejų esminių elementų – išteklių ir tiems ištekliams taikomų procesų, kurie visi kartu yra arba bus naudojami produkcijai kurti. Tačiau verslui nėra reikalingi visi ištekliai arba procesai, kuriuos pardavėjas naudojo vykdydamas tą verslo veiklą, jei rinkos dalyviai gali įsigyti verslą ir tęsti produkcijos gamybą, pavyzdžiui, integruodami į verslą savo išteklius ir procesus.

B9. Verslo elementų pobūdis įvairiose pramonės šakose ir atsižvelgiant į ūkio subjekto operacijų (veiklos) struktūrą skiriasi, įskaitant ūkio subjekto plėtros etapą. Įkurtame versle dažnai yra daug skirtingų išteklių tipų, procesų ir produkcijos, o nauji verslai dažnai turi nedaug išteklių ir procesų, o kartais tik vieną produktą. Beveik visi verslai taip pat turi ir įsipareigojimų, bet verslui jie nėra būtini.

B10. Integruotas veiklos ir turto junginys kūrimo etape gali neturėti produkcijos. Jei taip, įsigyjantis ūkio subjektas turėtų apsvarstyti kitus veiksnius, siekdamas nustatyti, ar tai verslas. Šie veiksniai apima (sąrašas nėra baigtinis), ar junginys:

a) yra pradėjęs suplanuotą pagrindinę veiklą;

b) turi darbuotojų, intelektinės nuosavybės ir kitų išteklių bei procesų, kurie galėtų būti taikomi tiems ištekliams;

c) planuoja gaminti produkciją; ir

d) turės klientų, kurie pirks produkciją.

Ne visi šie veiksniai turi būti tam tikrame integruotame kūrimo etapo veiklos ir turto junginyje, kad jį būtų galima laikyti verslu.

B11. Nustatant, ar tam tikras turto ir veiklos junginys yra verslas, turėtų būti remiamasi tuo, ar integruotą junginį rinkos dalyvis galės valdyti kaip verslą. Vadinasi, vertinant, ar tam tikras junginys yra verslas, nesvarbu, ar pardavėjas valdė junginį kaip verslą ir ar įsigyjantis ūkio subjektas ketina valdyti junginį kaip verslą.

B12. Jeigu nėra priešingų įrodymų, tam tikras turto ir veiklos junginys, kuriam būdingas prestižas, turi būti laikomas verslu. Tačiau verslas gali prestižo ir neturėti.

ĮSIGYJANČIO ŪKIO SUBJEKTO IDENTIFIKAVIMAS (6 IR 7 STRAIPSNIŲ TAIKYMAS)

B13. Įsigyjančiam ūkio subjektui – ūkio subjektui, kuris įgyja įsigyjamo ūkio subjekto kontrolę – identifikuoti turi būti taikomos 27-ojo TAS *Konsoliduotos ir atskiros finansinės ataskaitos* rekomendacijos. Jei įvyko verslo jungimas, bet 27-ojo TAS taikymo rekomendacijose aiškiai nenurodyta, kuris iš jungiamų ūkio subjektų yra įsigyjantis ūkio subjektas, nustatant reikia apsvarstyti B14–B18 straipsnių veiksnius.

B14. Verslo jungime, kuris visų pirma vykdomas perleidžiant pinigus arba kitą turtą ar prisiimant įsipareigojimus, įsigyjantis ūkio subjektas paprastai yra ūkio subjektas, kuris perleidžia pinigus arba kitą turtą ar prisiima įsipareigojimus.

B15. Verslo jungime, kuris visų pirma vykdomas apsikeičiant nuosavybės dalimis, įsigyjantis ūkio subjektas paprastai yra ūkio subjektas, išleidžiantis savo nuosavybės dalis. Tačiau kai kuriuose verslo jungimuose, kurie paprastai vadinami „atvirkštiniais įsigijimais“, išleidžiantis ūkio subjektas yra įsigyjamas ūkio subjektas. B19–B27 straipsniuose pateikiamos atvirkštinių įsigijimų apskaitos rekomendacijos. Verslo jungime, kuriame apsikeičiama nuosavybės dalimis, identifikuojant įsigyjantį ūkio subjektą taip pat reikia apsvarstyti kitus susijusius faktus ir aplinkybes, įskaitant:

a) *santykines balsavimo teises sujungtajame ūkio subjekte po verslo jungimo* – įsigyjantis ūkio subjektas paprastai yra besijungiantis ūkio subjektas, kurio savininkai kaip grupė išlaiko arba gauna didžiausią dalį balsavimo teisių sujungtajame ūkio subjekte. Nustatydamas, kuri savininkų grupė išlaiko arba gauna didžiausią balsavimo teisių dalį, ūkio subjektas turi apsvarstyti bet kokių neįprastų arba specialių balsavimo susitarimų ir pasirinkimo sandorių, varantų arba konvertuojamų vertybinių popierių buvimą.

b) *didelės mažumos balsų dalies sujungtajame ūkio subjekte buvimą, jeigu joks kitas savininkas arba organizuota savininkų grupė neturi reikšmingos balsų dalies* – įsigyjantis ūkio subjektas paprastai yra besijungiantis ūkio subjektas, kurio vienas savininkas arba organizuota savininkų grupė turi didžiausią mažumos balsų dalį sujungtajame ūkio subjekte.

c) *sujungtojo ūkio subjekto valdymo organo sudarymą* – įsigyjantis ūkio subjektas paprastai yra besijungiantis ūkio subjektas, kurio savininkai turi galimybę išrinkti, paskirti arba pašalinti didžiąją dalį sujungtojo ūkio subjekto valdymo organo narių.

d) *sujungtojo ūkio subjekto vyriausiosios vadovybės sudarymą* – įsigyjantis ūkio subjektas paprastai yra besijungiantis ūkio subjektas, kurio (ankstesnė) vadovybė vyrauja sujungtojo ūkio subjekto valdyme.

e) *apsikeitimo nuosavybės dalimis sąlygas* – įsigyjantis ūkio subjektas paprastai yra besijungiantis ūkio subjektas, kuris moka premiją, viršijančią kito besijungiančio ūkio subjekto arba ūkio subjektų nuosavybės dalių tikrąją vertę prieš sujungimą.

B16. Įsigyjantis ūkio subjektas paprastai yra besijungiantis ūkio subjektas, kurio santykinis dydis (pavyzdžiui, vertinant turtą, pajamas arba pelną) yra žymiai didesnis nei kito besijungiančio ūkio subjekto arba ūkio subjektų.

B17. Kai verslo jungime dalyvauja daugiau kaip du ūkio subjektai, nustatant įsigyjantį ūkio subjektą reikia atsižvelgti ir į kitus dalykus, pvz., kuris iš besijungiančių ūkio subjektų inicijavo jungimą, taip pat – santykinį besijungiančių ūkio subjektų dydį.

B18. Naujas verslui sujungti sudarytas ūkio subjektas nebūtinai yra įsigyjantis ūkio subjektas. Jei nuosavybės dalims, siekiant atlikti verslo jungimą, išleisti sudaromas naujas ūkio subjektas, tada vienas iš besijungiančių ūkio subjektų, egzistavusių prieš sujungiant verslą, taikant B13–B17 straipsnių rekomendacijas, turi būti identifikuojamas kaip įsigyjantis ūkio subjektas. Priešingai, naujas ūkio subjektas, perleidžiantis pinigus arba kitą turtą ar kaip atlygį prisiimantis įsipareigojimus, gali būti įsigyjantis ūkio subjektas.

ATVIRKŠTINIAI ĮSIGIJIMAI

B19. Atvirkštinis įsigijimas įvyksta, kai vertybinius popierius išleidžiantis ūkio subjektas (įteisintas įsigyjantis ūkio subjektas) identifikuojamas kaip įsigyjamas ūkio subjektas apskaitos tikslais, remiantis B13–B18 straipsnių rekomendacijomis. Ūkio subjektas, kurio nuosavybės dalys yra įsigyjamos (įteisintas įsigyjamas ūkio subjektas) turi būti įsigyjantis ūkio subjektas apskaitos tikslais, kad sandoris būtų laikomas atvirkštiniu įsigijimu. Pavyzdžiui, atvirkštiniai įsigijimai kartais įvyksta, kai privatusis ūkio subjektas nori tapti viešuoju ūkio subjektu, bet nenori registruoti savo nuosavybės dalių. Kad tai atliktų, privatusis ūkio subjektas susitars, kad viešasis ūkio subjektas įsigytų jo nuosavybės dalis mainais už viešojo ūkio subjekto nuosavybės dalis. Šiame pavyzdyje viešasis ūkio subjektas yra **įteisintas įsigyjantis ūkio subjektas**, nes jis išleido savo nuosavybės dalis, o privatusis ūkio subjektas yra **įteisintas įsigyjamas ūkio subjektas**, nes buvo įsigytos jo nuosavybės dalys. Tačiau B13–B18 straipsnių rekomendacijų taikymas identifikuojant lemia, kad:

a) viešasis ūkio subjektas yra **įsigyjamas ūkio subjektas** apskaitos tikslais (apskaitinis įsigyjamas ūkio subjektas); ir

b) privatusis ūkio subjektas yra **įsigyjantis ūkio subjektas** apskaitos tikslais (apskaitinis įsigyjantis ūkio subjektas).

Apskaitinis įsigyjamas ūkio subjektas turi atitikti verslo apibrėžimą, kad sandoris būtų apskaitomas kaip atvirkštinis įsigijimas, ir taikyti visus šio TFAS pripažinimo ir vertinimo principus, įskaitant reikalavimą pripažinti prestižą.

Perleisto atlygio vertinimas

B20. Atvirkštinio įsigijimo metu apskaitinis įsigyjantis ūkio subjektas įsigyjamam ūkio subjektui paprastai neišleidžia jokio atlygio. Vietoj to, apskaitinis įsigyjamas ūkio subjektas paprastai išleidžia savo akcijas, skirtas apskaitinio įsigyjančio ūkio subjekto savininkams. Atitinkamai, atlygio, kurį apskaitinis įsigyjantis ūkio subjektas perleido dėl savo dalies apskaitiniame įsigyjamame ūkio subjekte, tikroji vertė įsigijimo datą yra pagrįsta nuosavybės dalių skaičiumi, kurį įteisinta dukterinė įmonė būtų turėjusi išleisti, kad įteisintos patronuojančios įmonės savininkai turėtų vienodą nuosavybės dalį (procentine išraiška) sujungtajame ūkio subjekte, kuris sukuriamas atliekant atvirkštinį įsigijimą. Tokiu būdu apskaičiuota nuosavybės dalių skaičiaus tikroji vertė gali būti naudojama kaip mainais už įsigyjamą ūkio subjektą perleisto atlygio tikroji vertė.

Konsoliduotų finansinių ataskaitų parengimas ir pateikimas

B21. Konsoliduotos finansinės ataskaitos, parengtos po atvirkštinio įsigijimo, yra išleidžiamos su įteisintos patronuojančios įmonės (apskaitinio įsigyjamo ūkio subjekto) pavadinimu, bet aiškinamuosiuose raštuose aprašomos kaip įteisintos dukterinės įmonės (apskaitinio įsigyjančio ūkio subjekto) finansinių ataskaitų tęsinys su vienu koregavimu, kuriuo retrospektyviai pataisomas apskaitinio įsigyjančio ūkio subjekto juridinis kapitalas, kad būtų atspindėtas apskaitinio įsigyjamo ūkio subjekto juridinis kapitalas. Koregavimas reikalingas, kad būtų parodytas įteisintos patronuojančios įmonės (apskaitinio įsigyjamo ūkio subjekto) kapitalas. Tose konsoliduotose finansinėse ataskaitose pateikta lyginamoji informacija taip pat retrospektyviai pataisoma, siekiant parodyti įteisintos patronuojančios įmonės (apskaitinio įsigyjamo ūkio subjekto) juridinį kapitalą.

B22. Kadangi konsoliduotos finansinės ataskaitos parodo įteisintos dukterinės įmonės finansinių ataskaitų tąsą, išskyrus jos kapitalo struktūrą, konsoliduotos finansinės ataskaitos rodo:

a) įteisintos dukterinės įmonės (apskaitinio įsigyjančio ūkio subjekto) turtą ir įsipareigojimus, pripažintus ir įvertintus, atsižvelgiant į jų balansines vertes prieš sujungimą;

b) įteisintos patronuojančios įmonės (apskaitinio įsigyjamo ūkio subjekto) turtą ir įsipareigojimus, pripažintus ir įvertintus pagal šį TFAS;

c) įteisintos dukterinės įmonės (apskaitinio įsigyjančio ūkio subjekto) nepaskirstytąjį pelną ir kitus nuosavybės likučius **prieš** verslo jungimą;

d) sumą, konsoliduotose finansinėse ataskaitose pripažintą kaip išleistos nuosavybės dalys, nustatytą pridedant išleistą įteisintos dukterinės įmonės (apskaitinio įsigyjančio ūkio subjekto) nuosavybės dalį iš karto prieš verslo jungimą prie įteisintos patronuojančios įmonės (apskaitinio įsigyjamo ūkio subjekto) tikrosios vertės, nustatytos pagal šį TFAS. Tačiau nuosavybės struktūra (t. y. išleistų nuosavybės dalių skaičius ir tipas) rodo įteisintos patronuojančios įmonės (apskaitinio įsigyjamo ūkio subjekto) nuosavybės struktūrą, įskaitant nuosavybės dalis, kurias įteisinta patronuojanti įmonė išleido dėl sujungimo. Atitinkamai, įteisintos dukterinės įmonės (apskaitinio įsigyjančio ūkio subjekto) nuosavybės struktūra yra tikslinama taikant įsigijimo sutartyje nustatytą mainų koeficientą, kad būtų parodytas įteisintos patronuojančios įmonės (apskaitinio įsigyjamo ūkio subjekto) per atvirkštinį įsigijimą išleistų akcijų skaičius;

e) įteisintos dukterinės įmonės (apskaitinio įsigyjančio ūkio subjekto) nekontroliuojamos proporcingos dalies nepaskirstytojo pelno ir kitų nuosavybės dalių balansines vertes prieš sujungimą, kaip aptarta B23 ir B24 straipsniuose.

Nekontroliuojama dalis

B23. Atvirkštinio įsigijimo metu kai kurie įteisinto įsigyjamo ūkio subjekto (apskaitinio įsigyjančio ūkio subjekto) savininkai negali keisti savo nuosavybės dalių į įteisintos patronuojančios įmonės (apskaitinio įsigyjamo ūkio subjekto) nuosavybės dalis. Šie savininkai konsoliduotose finansinėse ataskaitose po atvirkštinio įsigijimo laikomi nekontroliuojama dalimi. Taip yra todėl, kad įteisinto įsigyjamo ūkio subjekto savininkai, kurie savo nuosavybės dalių nekeičia į įteisinto įsigyjančio ūkio subjekto nuosavybės dalis, turi teisę tik į įteisinto įsigyjamo ūkio subjekto, o ne sujungtojo ūkio subjekto, veiklos rezultatus ir grynąjį turtą. Atvirkščiai, net jei įteisintas įsigyjantis ūkio subjektas yra įsigyjamas ūkio subjektas apskaitos tikslais, įteisinto įsigyjančio ūkio subjekto savininkai turi teisę į sujungtojo ūkio subjekto rezultatus ir grynąjį turtą.

B24. Įteisinto įsigyjamo ūkio subjekto turtas ir įsipareigojimai vertinami ir pripažįstami konsoliduotose finansinėse ataskaitose jų balansinėmis vertėmis prieš sujungimą (žr. B22 straipsnio a punktą). Todėl atvirkštinio įsigijimo metu nekontroliuojama dalis rodo nekontroliuojamą proporcingą akcininkų dalį įteisinto įsigyjamo ūkio subjekto grynojo turto balansinėse vertėse prieš sujungimą, net jei nekontroliuojamos dalys kituose įsigijimuose vertinamos jų tikrosiomis vertėmis įsigijimo datą.

Pelnas, tenkantis vienai akcijai

B25. Kaip pažymėta B22 straipsnio d punkte, nuosavybės struktūra, pateikta konsoliduotose finansinėse ataskaitose, parengtose po atvirkštinio įsigijimo, rodo įteisinto įsigyjančio ūkio subjekto (apskaitinio įsigyjamo ūkio subjekto) nuosavybės struktūrą, įskaitant nuosavybės dalis, kurias įteisintas įsigyjantis ūkio subjektas išleido verslo jungimui įvykdyti.

B26. Skaičiuojant per atvirkštinio įsigijimo laikotarpį išleistų paprastųjų akcijų skaičiaus svertinį vidurkį (pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimo daliklis):

a) paprastųjų akcijų, išleistų nuo to laikotarpio pradžios iki įsigijimo datos, skaičius turi būti apskaičiuojamas remiantis įteisinto įsigyjamo ūkio subjekto (apskaitinio įsigyjančio ūkio subjekto) per ataskaitinį laikotarpį išleistų paprastųjų akcijų skaičiaus svertiniu vidurkiu, padaugintu iš mainų koeficiento, nustatyto sujungimo sutartyje; ir

b) nuo įsigijimo datos iki to ataskaitinio laikotarpio pabaigos išleistų paprastųjų akcijų skaičius turi būti faktinis per tą laikotarpį išleistų įteisinto įsigyjančio ūkio subjekto (apskaitinio įsigyjamo ūkio subjekto) paprastųjų akcijų skaičius.

B27. Pagrindinis pelnas, tenkantis vienai akcijai, kiekvieną lyginamąjį laikotarpį prieš įsigijimo datą, pateiktą konsoliduotose finansinėse ataskaitose, po atvirkštinio įsigijimo turi būti apskaičiuotas padalijant:

a) įteisinto įsigyjamo ūkio subjekto pelną arba nuostolius, kiekvieną iš tų laikotarpių priskiriamus paprastiesiems akcininkams, iš

b) įteisinto įsigyjamo ūkio subjekto išleistų paprastųjų akcijų istorinio svertinio vidurkio, padauginto iš įsigijimo sutartyje nustatyto mainų koeficiento.

TAM TIKRO ĮSIGYTO TURTO IR PRISIIMTŲ ĮSIPAREIGOJIMŲ PRIPAŽINIMAS (10–13 STRAIPSNIŲ TAIKYMAS)

Veiklos nuoma

B28. Įsigyjantis ūkio subjektas neturi pripažinti jokio turto arba įsipareigojimų, susijusių su veiklos nuoma, kurioje įsigyjamas ūkio subjektas yra nuomininkas, išskyrus B29 ir B30 straipsnių reikalavimus.

B29. Įsigyjantis ūkio subjektas turi nustatyti, ar kiekvienos veiklos nuomos, kurioje įsigyjamas ūkio subjektas yra nuomininkas, sąlygos yra palankios ar nepalankios. Įsigyjantis ūkio subjektas turi pripažinti nematerialųjį turtą, jeigu veiklos nuomos sąlygos yra palankios, atsižvelgiant į rinkos sąlygas, ir pripažinti įsipareigojimus, jei sąlygos yra nepalankios, atsižvelgiant į rinkos sąlygas. B42 straipsnyje pateikiamos turto, susijusio su veiklos nuoma, kur įsigyjamas ūkio subjektas yra nuomotojas, tikrosios vertės nustatymo įsigijimo datą rekomendacijos.

B30. Identifikuojamas nematerialusis turtas gali būti susietas su veiklos nuoma, kuri gali būti įrodoma rinkos dalyvių pasiryžimu mokėti nuomos kainą, net jeigu ji atitinka rinkos sąlygas. Pavyzdžiui, vartų nuoma oro uoste arba mažmeninės prekybos ploto nuoma pagrindinėje prekybos vietoje galėtų suteikti patekimą į rinką arba kitą būsimą ekonominę naudą, kuri vertinama kaip identifikuojamas nematerialusis turtas, pavyzdžiui, kaip ryšiai su klientais. Tokioje situacijoje įsigyjantis ūkio subjektas turi pripažinti susijusį identifikuojamą nematerialųjį turtą pagal B31 straipsnį.

Nematerialusis turtas

B31. Įsigyjantis ūkio subjektas turi pripažinti, atskirai nuo prestižo, identifikuojamą nekilnojamąjį turtą, įsigytą verslo jungimo metu. Nematerialusis turtas yra identifikuojamas, jeigu atitinka arba atskiriamumo kriterijų, arba sutartinį-juridinį kriterijų.

B32. Sutartinį-juridinį kriterijų atitinkantis nematerialusis turtas identifikuojamas, net jei turtas negali būti perleidžiamas arba atskiriamas nuo įsigyjamo ūkio subjekto arba nuo kitų teisių bei prievolių. Pavyzdžiui:

a) įsigyjamas ūkio subjektas nuomoja gamyklą pagal veiklos nuomos sutartį, kurios sąlygos yra palankios atsižvelgiant į rinkos sąlygas. Nuomos sąlygos aiškiai draudžia perleisti nuomą (pardavimo arba subnuomos būdu). Suma, kuria nuomos sąlygos yra palankios, palyginti su dabartiniais rinkos sandoriais, kurių objektai yra tokie patys arba panašūs, yra nematerialusis turtas, atitinkantis sutartinį-juridinį kriterijų, pripažintinas atskirai nuo prestižo, net jei įsigyjantis ūkio subjektas negali parduoti arba kitaip perleisti nuomos sutarties.

b) įsigyjamas ūkio subjektas valdo atominę elektrinę. Tos elektrinės naudojimo licencija yra nematerialusis turtas, atitinkantis sutartinį-juridinį kriterijų, siekiant pripažinti atskirai nuo prestižo, net jei įsigyjantis ūkio subjektas negali parduoti arba perleisti jos atskirai nuo įsigytos elektrinės. Įsigyjantis ūkio subjektas gali pripažinti veiklos licencijos tikrąją vertę ir elektrinės tikrąją vertę kaip vieną turtą finansinės atskaitomybės tikslais, jeigu to turto naudingo tarnavimo laikas yra panašus.

c) įsigyjamas ūkio subjektas turi technologijos patentą. Jis licencijavo tą patentą kitiems išskirtinai naudoti ne vidaus rinkoje ir už tai jam atiteks nustatyto procentinio dydžio užsienyje gausimo pelno dalis. Ir technologijos patentas, ir susijusi licencinė sutartis atitinka sutartinį-juridinį kriterijų, taikomą norint pripažinti atskirai nuo prestižo, net jei patento ir susijusios licencinės sutarties pardavimas arba mainymas atskirai vienas nuo kito būtų nepraktiškas.

B33. Atskiriamumo kriterijus reiškia, kad įsigytas nekilnojamasis turtas gali būti atskirtas nuo įsigyjamo ūkio subjekto ir parduotas, perleistas, licencijuotas, išnuomotas arba išmainytas atskirai arba kartu su susijusia sutartimi, identifikuojamu turtu arba įsipareigojimu. Nematerialusis turtas, kurį įsigyjantis ūkio subjektas galėtų parduoti, licencijuoti arba kitaip iškeisti į ką nors kita vertinga, atitinka atskiriamumo kriterijų, net jei įsigyjantis ūkio subjektas neketina jo parduoti, licencijuoti arba kitaip iškeisti. Įsigytas nematerialusis turtas atitinka atskiriamumo kriterijų, jei yra to turto tipo arba panašaus tipo mainų sandorių įrodymų, net jei tie sandoriai yra reti ir nepaisant to, ar įsigyjantis ūkio subjektas juose dalyvauja. Pavyzdžiui, klientų ir prenumeratorių sąrašai yra dažnai licencijuojami ir todėl atitinka atskiriamumo kriterijų. NET jei įsigyjamas ūkio subjektas tiki, kad jo klientų sąrašų charakteristikos skiriasi nuo kitų klientų sąrašų, faktas, kad klientų sąrašai dažnai licencijuojami, paprastai reiškia, kad įsigytas klientų sąrašas atitinka atskiriamumo kriterijų. Tačiau verslo jungimo metu įsigytas klientų sąrašas neatitiktų atskiriamumo kriterijaus, jei konfidencialumo arba kitų sutarčių sąlygos draustų ūkio subjektui parduoti, nuomoti arba kitaip keistis informacija apie jo klientus.

B34. Nematerialusis turtas, kuris nėra atskiriamas nuo įsigyjamo ūkio subjekto arba sujungtojo ūkio subjekto, atitinka atskiriamumo kriterijų, jei yra atskiriamas kartu su susijusia sutartimi, identifikuojamu turtu arba įsipareigojimu. Pavyzdžiui:

a) rinkos dalyviai apsikeičia depozitų įsipareigojimais ir susijusiu depozitoriaus ryšių nematerialiuoju turtu stebimuose mainų sandoriuose. Todėl įsigyjantis ūkio subjektas turėtų pripažinti depozitoriaus ryšių nematerialųjį turtą atskirai nuo prestižo.

b) įsigyjamas ūkio subjektas valdo registruotąjį prekės ženklą ir dokumentuotas bet nepatentuotas technines žinias, naudotas prekės ženklą turinčiam produktui gaminti. Norėdamas perleisti prekės ženklo nuosavybę, savininkas taip pat turi perleisti visa kita, ko naujajam savininkui gali reikėti norint gaminti produktą arba teikti paslaugą, neatskiriamą nuo ankstesnio savininko produkto arba paslaugos. Kadangi nepatentuotos techninės žinios turi būti atskirtos nuo įsigyjamo ūkio subjekto arba sujungtojo ūkio subjekto ir parduotos, jei parduodamas susijęs prekės ženklas, jos atitinka atskiriamumo kriterijų.

Pakartotinai įgytos teisės

B35. Verslo jungimo metu įsigyjantis ūkio subjektas gali pakartotinai įsigyti teisę, kuri anksčiau buvo suteikta įsigyjamam ūkio subjektui naudoti vieną arba daugiau įsigyjančio ūkio subjekto pripažinto arba nepripažinto turto vienetų. Tokių teisių pavyzdžiams priskiriama teisė naudoti įsigyjančio ūkio subjekto prekės vardą pagal frančizės sutartį arba teisė naudoti įsigyjančio ūkio subjekto technologiją pagal technologijos licencijavimo sutartį. Pakartotinai įgyta teisė yra identifikuojamas nematerialusis turtas, kurį įsigyjantis ūkio subjektas pripažįsta atskirai nuo prestižo. 29 straipsnyje pateikiamos pakartotinai įgytos teisės vertinimo rekomendacijos, o 55 straipsnyje pateikiamos pakartotinai įgytos teisės vėlesnės apskaitos rekomendacijos.

B36. Jeigu sutarties sąlygos, leidžiančios pakartotinai įgyti teisę, yra palankios arba nepalankios, atsižvelgiant į dabartinių rinkos sandorių, kurių objektai tokie patys arba panašūs, sąlygas, įsigyjantis ūkio subjektas turi pripažinti susitarimo pelną arba nuostolius. B52 straipsnyje pateikiamos to susitarimo pelno arba nuostolių vertinimo rekomendacijos.

Sukaupta darbo jėga ir kiti neidentifikuojami objektai

B37. Įsigyjantis ūkio subjektas į prestižą įtraukia įsigyto nematerialiojo turto, kuris neidentifikuojamas įsigijimo datą, vertę. Pavyzdžiui, įsigyjantis ūkio subjektas gali priskirti vertę esamai sukauptai darbo jėgai, kuri yra esama darbuotojų grupė, leidžianti įsigyjančiam ūkio subjektui toliau vykdyti įsigyto verslo veiklą nuo įsigijimo datos. Sukaupta darbo jėga nėra kvalifikuotos darbo jėgos intelektinis kapitalas – (dažnai specializuotos) žinios ir patirtis, kurią įsigyjamo ūkio subjekto darbuotojai atsineša į darbą. Kadangi sukaupta darbo jėga nėra identifikuojamas turtas, pripažįstamas atskirai nuo prestižo, bet kokia jai priskirta vertė yra įtraukiama į prestižą.

B38. Įsigyjantis ūkio subjektas į prestižą taip pat įtraukia bet kokią vertę, priskirtą objektams, kurie nepriskiriami turtui įsigijimo datą. Pavyzdžiui, įsigyjantis ūkio subjektas galėtų priskirti vertę galimoms sutartims, dėl kurių įsigyjamas ūkio subjektas derasi su būsimais naujais klientais įsigijimo datą. Kadangi tos galimos sutartys nėra turtas įsigijimo datą, įsigyjantis ūkio subjektas nepripažįsta jų atskirai nuo prestižo. Įsigyjantis ūkio subjektas vėliau neturėtų pergrupuoti tų sutarčių vertės iš prestižo į įvykius, kurie įvyksta po įsigijimo datos. Tačiau įsigyjantis ūkio subjektas turėtų įvertinti įvykių, įvykstančių netrukus po įsigijimo, faktus ir aplinkybes, kad nustatytų, ar atskirai pripažįstamas nematerialusis turtas egzistavo įsigijimo datą.

B39. Po pirminio pripažinimo įsigyjantis ūkio subjektas apskaito nematerialųjį turtą, įsigytą verslo jungimo metu, pagal 38-ojo TAS *Nematerialusis turtas* nuostatas. Tačiau, kaip aprašyta 38-ojo TAS 3 straipsnyje, kai kurio įsigyto nematerialiojo turto apskaita po pirminio pripažinimo yra aprašyta kituose TFAS.

B40. Identifikavimo kriterijai nustato, ar nematerialusis turtas yra pripažįstamas atskirai nuo prestižo. Tačiau kriterijai nepateikia nei nematerialiojo turto tikrosios vertės nustatymo rekomendacijų, nei apriboja prielaidas, taikomas nustatant nematerialiojo turto tikrąją vertę. Pavyzdžiui, įsigyjantis ūkio subjektas turėtų atsižvelgti į prielaidas, į kurias vertindami tikrąją vertę atsižvelgtų rinkos dalyviai, kaip antai būsimų sutarčių atnaujinimų lūkesčiai. Patys atnaujinimai neturi atitikti identifikavimo kriterijų. (Tačiau žr. 29 straipsnį, kuriame nustatyta tikrosios vertės nustatymo principo išimtis pakartotinai įgytoms teisėms, pripažintoms verslo jungimo metu.) 38-ojo TAS 36 ir 37 straipsniuose pateikiama rekomendacijų, kaip nustatyti, ar nematerialusis turtas turėtų būti jungiamas į vieną apskaitos grupę su kitu nematerialiuoju arba materialiuoju turtu.

TAM TIKRO IDENTIFIKUOJAMO TURTO IR NEKONTROLIUOJAMOS DALIES ĮSIGYJAMAME ŪKIO SUBJEKTE VERTINIMAS (18 IR 19 STRAIPSNIŲ TAIKYMAS)

Turtas su neapibrėžtaisiais pinigų srautais (vertės pataisos)

B41. Įsigyjantis ūkio subjektas neturi pripažinti atskiros vertės pataisos (įsigijimo datą verslo jungimo metu įsigytam turtui), kuri nustatoma pagal tikrąsias vertes įsigijimo datą, nes būsimų pinigų srautų neapibrėžtumo poveikis yra įtrauktas į tikrosios vertės nustatymą. Pavyzdžiui, kadangi šiame TFAS reikalaujama, kad įsigyjantis ūkio subjektas įvertintų įgytas gautinas sumas, įskaitant paskolas, jų tikrosiomis vertėmis įsigijimo datą, įsigyjantis ūkio subjektas nepripažįsta atskiros vertės pataisos sutartiniams pinigų srautams, dėl kurių manoma, kad tą datą nebus surinkti.

Turtas, kuriam taikoma veiklos nuoma, kur įsigyjamas ūkio subjektas yra nuomotojas

B42. Nustatydamas turto, pvz., pastato arba patento, kuriam taikoma veiklos nuoma, kur įsigyjamas ūkio subjektas yra nuomotojas, tikrąją vertę įsigijimo datą, įsigyjantis ūkio subjektas turi atsižvelgti į nuomos sąlygas. Kitaip sakant, įsigyjantis ūkio subjektas nepripažįsta atskiro turto arba įsipareigojimo, jei veiklos nuomos sąlygos yra palankios arba nepalankios, lyginant su rinkos sąlygomis, kaip reikalaujama B29 straipsnyje dėl nuomos, kur įsigyjamas ūkio subjektas yra nuomininkas.

Turtas, kurio įsigyjantis ūkio subjektas neketina naudoti arba naudotų kitokiu būdu nei kiti rinkos dalyviai

B43. Dėl konkurencijos arba kitų priežasčių įsigyjantis ūkio subjektas gali ketinti nenaudoti įsigyto turto, pavyzdžiui, tyrimams ir plėtrai skirto nematerialiojo turto, arba gali ketinti naudoti turtą kitu būtu nei naudotų kiti rinkos dalyviai. Nepaisant to, įsigyjantis ūkio subjektas turi nustatyti turto tikrąją vertę, atsižvelgdamas į tai, kaip jį naudoja kiti rinkos dalyviai.

Nekontroliuojama dalis įsigyjamame ūkio subjekte

B44. Šis TFAS leidžia įsigyjančiam ūkio subjektui įvertinti nekontroliuojamą dalį įsigyjamame ūkio subjekte tikrąja verte įsigijimo datą. Kartais įsigyjantis ūkio subjektas galės nustatyti nekontroliuojamos dalies tikrąją vertę įsigijimo datą, remdamasis nuosavybės dalių, kurios nepriklauso įsigyjančiam ūkio subjektui, aktyviosios rinkos kainomis. Tačiau kitomis aplinkybėmis nuosavybės dalių kaina aktyviojoje rinkoje gali būti nežinoma. Tokiose situacijose įsigyjantis ūkio subjektas nustatytų nekontroliuojamos dalies tikrąją vertę taikydamas kitus vertinimo būdus.

B45. Įsigyjančio ūkio subjekto dalies įsigyjamame ūkio subjekte ir nekontroliuojamos dalies, tenkančios vienai akcijai, tikrosios vertės gali skirtis. Pagrindinis skirtumas veikiausiai yra įsigyjančio ūkio subjekto dalies įsigyjamame ūkio subjekte valdymo premijos įtraukimas į akcijai tenkančią tikrąją vertę arba, priešingai, diskonto įtraukimas dėl valdymo trūkumo (taip pat vadinama mažumos diskontu) nekontroliuojamos dalies akcijai tenkančioje tikrojoje vertėje.

PRESTIŽO ARBA PELNO VERTINIMAS PERKANT PIGIAU NEI RINKOS KAINA

Įsigyjančio ūkio subjekto dalies įsigyjamame ūkio subjekte tikrosios vertės įsigijimo datą vertinimas taikant vertinimo būdus (33 straipsnio taikymas)

B46. Verslo jungime, kuris atliktas neperleidžiant atlygio, įsigyjantis ūkio subjektas turi pakeisti savo dalies įsigyjamame ūkio subjekte tikrąją vertę įsigijimo datą, atsižvelgdamas į atlygio, perleisto įvertinti prestižą arba pelną perkant pigiau nei rinkos kaina, tikrąją vertę įsigijimo datą (žr. 32–34 straipsnius). Įsigyjantis ūkio subjektas turėtų įvertinti savo dalies įsigyjamame ūkio subjekte tikrąją vertę įsigijimo datą, taikydamas vieną arba daugiau vertinimo būdų, kurie yra tinkami esamomis aplinkybėmis ir kuriems yra pakankamai duomenų. Jeigu taikomas daugiau kaip vienas vertinimo būdas, įsigyjantis ūkio subjektas turėtų įvertinti būdų rezultatus, apsvarstydamas taikytų įvesčių svarbą ir patikimumą bei turimų duomenų apimtį.

Specialūs atlygiai įsigijimo metodą taikant kolektyvinio investavimo ūkio subjektų jungimams (33 straipsnio taikymas)

B47. Kai sujungiami du kolektyvinio investavimo ūkio subjektai, nuosavybės arba narių dalių įsigyjamame ūkio subjekte tikrąją vertę (arba įsigyjamo ūkio subjekto tikrąją vertę) galima įvertinti patikimiau nei narių dalių, kurias perleido įsigyjantis ūkio subjektas, tikrąją vertę. Tokioje situacijoje 33 straipsnyje reikalaujama, kad įsigyjantis ūkio subjektas nustatytų prestižo sumą naudodamas įsigyjamo ūkio subjekto nuosavybės dalių tikrąją vertę įsigijimo datą, o ne įsigyjančio ūkio subjekto nuosavybės dalių, kurios perleidžiamos kaip atlygis, tikrąją vertę įsigijimo datą. Be to, įsigyjantis ūkio subjektas, jungiant kolektyvinio investavimo ūkio subjektus, turi pripažinti įsigyjamo ūkio subjekto grynąjį turtą kaip tiesioginį kapitalo arba nuosavybės papildymą savo finansinės būklės ataskaitoje, o ne kaip nepaskirstytojo pelno papildymą; ataskaita yra nuosekli kitų nuosavybės tipų, kuriems taikomas įsigijimo metodas, atžvilgiu.

B48. Nors daug kuo panašūs į kitus verslus, kolektyvinio investavimo ūkio subjektai turi skirtingų ypatybių, kurios visų pirma atsiranda dėl to, kad jų nariai yra ir klientai, ir savininkai. Kolektyvinio investavimo ūkio subjektų nariai paprastai tikisi naudos iš savo narystės, dažnai sumažintų mokesčių už prekes ir paslaugas arba nuo pirkimų priklausančių dividendų pavidalu. Nuo pirkimų priklausančių dividendų dalies paskirstymas kiekvienam nariui dažnai yra pagrįstas verslo veiklos, kurią narys vykdė su kolektyvinio investavimo ūkio subjektu per metus, apimties.

B49. Į kolektyvinio investavimo ūkio subjekto tikrosios vertės nustatymą turėtų būti įtrauktos prielaidos dėl rinkos dalyvių požiūrio į būsimą narių naudą, taip pat kitos svarbios prielaidos dėl rinkos dalyvių požiūrio į kolektyvinio investavimo ūkio subjektą. Pavyzdžiui, kolektyvinio investavimo ūkio subjekto tikrajai vertei nustatyti gali būti taikomas pinigų srauto modelis. Pinigų srauto modelyje naudojami pinigų srautai turėtų būti pagrįsti numatomais kolektyvinio investavimo ūkio subjekto pinigų srautais, kurie, tikėtina, parodys nariui naudingus sumažinimus, pvz., mažesnius mokesčius už prekes ir paslaugas.

NUSTATYMAS, KAS YRA VERSLO JUNGIMO SANDORIO DALIS (51 IR 52 STRAIPSNIŲ TAIKYMAS)

B50. Įsigyjantis ūkio subjektas turėtų apsvarstyti veiksnius, kurie nėra nei nesuderinami, nei suderinami, norėdamas nustatyti, ar sandoris yra apsikeitimo siekiant gauti įsigyjamą ūkio subjektą dalis, ar tai atskiras sandoris, nepriklausantis verslo jungimui:

a) **sandorio priežastys** – priežasčių, kodėl jungimo šalys (įsigyjantis ūkio subjektas ir įsigyjamas ūkio subjektas, jų savininkai, direktoriai ir vadovai bei jų agentai), sudarančios tam tikrą sandorį arba susitarimą, supratimas gali padėti išsiaiškinti, ar tai perleidžiamo atlygio dalis ir įsigytas turtas arba prisiimti įsipareigojimai. Pavyzdžiui, jei sandoris sudaromas visų pirma įsigyjančio ūkio subjekto arba sujungtojo ūkio subjekto naudai, o ne įsigyjamo ūkio subjekto arba jo ankstesnių savininkų naudai, mažiau tikėtina, kad ta mokamos sandorio kainos dalis (ir viso susijusio turto arba įsipareigojimų) bus mainų siekiant įgyti įsigyjamą ūkio subjektą dalis. Atitinkamai, įsigyjantis ūkio subjektas apskaitytų tą dalį atskirai nuo verslo jungimo.

b) **kas inicijavo sandorį** – supratimas, kas inicijavo sandorį, gali padėti suprasti, ar tai yra mainų siekiant įgyti įsigyjamą ūkio subjektą dalis. Pavyzdžiui, sandoris arba kitas įvykis, kurį inicijavo įsigyjantis ūkio subjektas, gali būti sudarytas siekiant būsimos ekonominės naudos įsigyjančiam ūkio subjektui arba sujungtajam ūkio subjektui, o įsigyjamas ūkio subjektas arba ankstesni jo savininkai naudos gautų mažai arba visai negautų. Antra vertus, mažiau tikėtina, kad įsigyjamo ūkio subjekto arba jo ankstesnių savininkų inicijuotas sandoris arba susitarimas duotų naudos įsigyjančiam ūkio subjektui arba sujungtajam ūkio subjektui; labiau tikėtina, kad tai verslo jungimo sandorio dalis.

c) **sandorio laikas** – sandorio laikas gali padėti suprasti, ar tai mainų siekiant įgyti įsigyjamą ūkio subjektą dalis. Pavyzdžiui, įsigyjančio ūkio subjekto ir įsigyjamo ūkio subjekto sandoris, sudaromas per derybas dėl verslo jungimo sąlygų, gali būti sudaromas apsvarstant būsimą verslo jungimo ekonominę naudą įsigyjančiam ūkio subjektui arba sujungtajam ūkio subjektui. Jei taip yra, tikėtina, kad įsigyjamas ūkio subjektas arba jo ankstesni savininkai iš sandorio gaus mažai naudos arba visai negaus, išskyrus naudą, kurią gaus kaip sujungtojo ūkio subjekto dalį.

Efektyvus ankstesnių įsigyjančio ūkio subjekto ir verslo jungimo metu įsigyjamo ūkio subjekto ryšių vykdymas (52 straipsnio a punkto taikymas)

B51. Įsigyjantis ūkio subjektas ir įsigyjamas ūkio subjektas gali turėti ryšių, egzistavusių prieš apsvarstant verslo jungimą, vadinamų „ankstesniais ryšiais“. Ankstesni įsigyjančio ūkio subjekto ir įsigyjamo ūkio subjekto ryšiai gali būti sutartiniai (pavyzdžiui, tiekėjo ir kliento arba licencijos išdavėjo ir licencijos turėtojo) arba nesutartiniai (pavyzdžiui, ieškovo ir atsakovo).

B52. Jei galiojantis verslo jungimas apima ankstesnius ryšius, įsigyjantis ūkio subjektas pripažįsta pelną arba nuostolius, įvertintus taip:

a) susijusius su ankstesniais nesutartiniais ryšiais (pvz., teismo procesas) – tikrąja verte;

b) susijusius su ankstesniais sutartiniais ryšiais – mažesniąja iš i ir ii punktų sumų:

i) suma, kuria sutartis yra palanki arba nepalanki įsigyjančio ūkio subjekto požiūriu, lyginant su dabartinių rinkos sandorių dėl tų pačių arba panašių objektų sąlygomis. (Nepalanki sutartis yra tokia, kuri nepalanki dabartinių rinkos sąlygų atžvilgiu. Tai nebūtinai nepelninga sutartis, pagal kurią vykdant nustatytas prievoles neišvengiamos išlaidos, viršijančios tikėtiną ekonominę naudą);

ii) visų sutartyje nustatytų atidėjinių atsiskaitymams, taikomiems sutarties šaliai, kuriai sutartis nepalanki, suma.

Jeigu ii punkto suma mažesnė nei i punkto suma, skirtumas įtraukiamas kaip verslo jungimo apskaitos dalis.

Pripažinto pelno arba nuostolių dalis iš dalies gali priklausyti nuo to, ar įsigyjantis ūkio subjektas anksčiau pripažino susijusį turtą arba įsipareigojimus; todėl ataskaitoje pateiktas pelnas arba nuostoliai gali skirtis nuo sumos, apskaičiuotos taikant pirmiau pateiktus reikalavimus.

B53. Ankstesni ryšiai gali būti sutartis, kurią įsigyjantis ūkio subjektas pripažįsta kaip pakartotinai įgytą teisę. Jeigu sutartyje yra sąlygų, kurios palankios arba nepalankios, lyginant su dabartinių rinkos sandorių kainų tokiems patiems arba panašiems objektams nustatymu, įsigyjantis ūkio subjektas pripažįsta, atskirai nuo verslo jungimo, efektyvaus sutarties vykdymo pelną arba nuostolius, nustatytus pagal B52 straipsnį.

Susitarimai dėl neapibrėžtųjų mokėjimų darbuotojams arba parduodantiems akcininkams (52 straipsnio b punkto taikymas)

B54. Ar neapibrėžtųjų mokėjimų darbuotojams arba parduodantiems akcininkams susitarimai yra neapibrėžtasis atlygis verslo jungimo metu, ar atskiri sandoriai, priklauso nuo susitarimų pobūdžio. Vertinant susitarimo pobūdį gali būti naudinga suprasti priežastis, kodėl įsigijimo sutartyje yra atidėjinys neapibrėžtiesiems mokėjimams, kas inicijavo susitarimą ir kada šalys sudarė susitarimą.

B55. Jeigu nėra aišku, ar susitarimas dėl mokėjimo darbuotojams arba parduodantiems akcininkams yra mainų siekiant įgyti įsigyjamą ūkio subjektą dalis, ar tai atskiras, verslo jungimui nepriklausantis sandoris, įsigyjantis ūkio subjektas turėtų apsvarstyti tokius veiksnius:

a) *Tolesnis įdarbinimas* – tolesnio parduodančių akcininkų, kurie tampa pagrindiniais darbuotojais, įdarbinimo sąlygos gali būti susitarimo dėl neapibrėžtojo atlygio esmė. Svarbios tolesnio įdarbinimo sąlygos gali būti įtrauktos į įdarbinimo sutartį, įsigijimo sutartį arba kurį nors kitą dokumentą. Susitarimas dėl neapibrėžtojo atlygio, kuriame mokėjimai automatiškai sustabdomi nutraukus įdarbinimą, yra kompensacija už paslaugas, teikiamas po sujungimo. Susitarimai, kuriuose įdarbinimo nutraukimas nedaro poveikio neapibrėžtiesiems mokėjimams, gali rodyti, kad neapibrėžtieji mokėjimai yra papildomas atlygis, o ne kompensacija.

b) *Tolesnio įdarbinimo trukmė* – jeigu reikalaujamo įdarbinimo laikotarpis sutampa su neapibrėžtojo mokėjimo laikotarpiu arba yra ilgesnis, tai gali rodyti, kad neapibrėžtieji mokėjimai iš esmės yra kompensacija.

c) *Kompensacijos lygis* – situacijos, kuriose darbuotojo kompensacijos, išskyrus neapibrėžtuosius mokėjimus, lygis yra pagrįstas, palyginti su kitais pagrindiniais sujungtojo ūkio subjekto darbuotojais, gali rodyti, kad neapibrėžtieji mokėjimai yra papildomas atlygis, o ne kompensacija.

d) *Didėjantys mokėjimai darbuotojams* – jei parduodantys akcininkai, kurie netampa darbuotojais, gauna mažesnius neapibrėžtuosius mokėjimus, tenkančius vienai akcijai, palyginti su parduodančiais akcininkais, kurie tampa sujungtojo ūkio subjekto darbuotojais, tai gali rodyti, kad didėjanti neapibrėžtųjų mokėjimų parduodantiems akcininkams suma yra kompensacija.

e) *Valdomų akcijų skaičius* – parduodančių akcininkų, kurie išlieka pagrindiniai darbuotojai, valdytų akcijų santykinis skaičius gali būti neapibrėžtojo atlygio susitarimo rodiklis. Pavyzdžiui, jeigu parduodantys akcininkai, kurie valdė iš esmės visas įsigyjamo ūkio subjekto akcijas, toliau lieka pagrindiniai darbuotojai, tai gali rodyti, kad susitarimas iš esmės yra pelno pasidalijimo susitarimas, skirtas atlyginti už paslaugas po sujungimo. Arba, jei parduodantys akcininkai, kurie toliau lieka pagrindiniai darbuotojai, valdo tik mažą skaičių įsigyjamo ūkio subjekto akcijų, o parduodantys akcininkai gauna tokią pačią neapibrėžtojo atlygio sumą, tenkančią vienai akcijai, tai gali rodyti, kad neapibrėžtieji mokėjimai yra papildomas atlygis. Taip pat turėtų būti atsižvelgta į šalims, susijusioms su parduodančiais akcininkais, kurie išlieka pagrindiniai darbuotojai, pvz., šeimos nariai, prieš įsigijimą priklausančios nuosavybės dalis.

f) *Ryšys su vertinimu* – jei pirminis įsigijimo datą perleistas atlygis yra pagrįstas intervalo, nustatyto įsigyjamo ūkio subjekto vertinime, apatine dalimi, o neapibrėžta formulė yra susijusi su vertinimo principu, tai gali leisti manyti, kad neapibrėžtieji mokėjimai yra papildomas atlygis. Arba, jei neapibrėžtojo mokėjimo formulė yra suderinta su ankstesniais pelno dalijimosi susitarimais, tai gali leisti manyti, kad susitarimo esmė yra suteikti kompensaciją.

g) *Atlygio nustatymo formulė* – formulė, naudota neapibrėžtajam mokėjimui nustatyti, gali būti naudinga vertinant susitarimo esmę. Pavyzdžiui, jei neapibrėžtasis mokėjimas yra nustatytas remiantis įvairiomis pajamomis, tai gali leisti manyti, kad prievolė yra neapibrėžtasis atlygis verslo jungime, o ta formule siekiama nustatyti arba patikrinti įsigyjamo ūkio subjekto tikrąją vertę. Priešingai, neapibrėžtasis mokėjimas, kuris yra nustatytas procentinis pajamų dydis, gali leisti manyti, kad prievolė darbuotojams yra pelno dalijimosi susitarimas, kuriuo siekiama atlyginti darbuotojams už suteiktas paslaugas.

h) *Kiti susitarimai ir klausimai* – kitų susitarimų su parduodančiais akcininkais (pvz., susitarimai nekonkuruoti, vykdomos sutartys, konsultavimo ir turto nuomos sutartys) sąlygos ir neapibrėžtųjų mokėjimų pelno mokesčio traktavimas gali rodyti, kad neapibrėžtieji mokėjimai yra nepriskirtini atlygiui, kuris mokamas už įsigyjamą ūkio subjektą. Pavyzdžiui, ryšium su įsigijimu įsigyjantis ūkio subjektas galėtų sudaryti turto nuomos susitarimą su reikšmingu parduodančiu akcininku. Jeigu nuomos sutartyje nustatytos nuomos įmokos yra žymiai mažesnės už rinkos įmokas, kai kurie arba visi neapibrėžtieji mokėjimai nuomotojui (parduodantis akcininkas), kurių reikalaujama atskira neapibrėžtųjų įmokų sutartimi, gali būti iš esmės mokėjimai už naudojimąsi išnuomotu turtu, kurį įsigyjantis ūkio subjektas po sujungimo turėtų atskirai pripažinti savo finansinėse ataskaitose. Priešingai, jei nuomos sutartyje išnuomotam turtui yra nustatytos nuomos įmokos, atitinkančios rinkos sąlygas, susitarimas dėl neapibrėžtųjų įmokų parduodančiam akcininkui gali būti neapibrėžtasis atlygis verslo jungimo metu.

Įsigyjančio ūkio subjekto mokėjimo akcijomis premijos mainais už įsigyjamo ūkio subjekto darbuotojams mokamas premijas (52 straipsnio b punkto taikymas)

B56. Įsigyjantis ūkio subjektas gali savo mokėjimo akcijomis premijas (pakeitimo premijas) iškeisti į įsigyjamo ūkio subjekto darbuotojų gaunamas premijas. Akcijų pasirinkimo sandorių arba kitų mokėjimo akcijomis premijų mainai kartu su verslo jungimu yra apskaitomi kaip akcijomis mokamų premijų modifikacijos pagal 2-ąjį TFAS *Mokėjimas akcijomis*. Jeigu įsigyjantis ūkio subjektas yra įpareigotas pakeisti įsigyjamo ūkio subjekto premijas, visos arba dalis įsigyjančio ūkio subjekto pakeitimo premijų turi būti įtrauktos nustatant atlygį, kuris perleidžiamas verslo jungimo metu. Įsigyjantis ūkio subjektas yra įpareigotas pakeisti įsigyjamo ūkio subjekto premijas, jeigu įsigyjamas ūkio subjektas arba jo darbuotojai turi galimybę išsireikalauti pakeitimą. Pavyzdžiui, šio reikalavimo taikymo tikslais įsigyjantis ūkio subjektas yra įpareigotas pakeisti įsigyjamo ūkio subjekto premijas, jeigu pakeitimo reikalauja:

a) įsigijimo sutarties sąlygos;

b) įsigyjamo ūkio subjekto premijų sąlygos; arba

c) taikomi įstatymai arba taisyklės.

Kai kuriose situacijose įsigyjamo ūkio subjekto premijų mokėjimas gali baigtis kaip verslo jungimo pasekmė. Jeigu įsigyjantis ūkio subjektas pakeičia tas premijas net jeigu nėra įpareigotas tai daryti, visos pakeitimo premijos finansinėse ataskaitose po sujungimo turi būti pripažintos kaip kompensavimo išlaidos. Tuo norima pasakyti, kad jokia tų premijų rinkos priemonė neturi būti įtraukta nustatant atlygį, perleistą verslo jungimo metu.

B57. Siekdamas nustatyti pakeitimo premijos, kuri yra atlygio, perleidžiamo už įsigyjamą ūkio subjektą, dalis, dydį ir dalį, kuri yra kompensacija už paslaugas po sujungimo, įsigyjantis ūkio subjektas turi įvertinti savo paties mokamas pakeitimo premijas ir įsigyjamo ūkio subjekto premijas įsigijimo datą pagal 2-ąjį TFAS. Pakeitimo premijos, kuri yra atlygio, perleidžiamo mainais už įsigyjamą ūkio subjektą, rinkos priemonės dalis, dydis lygus įsigyjamo ūkio subjekto premijos, kuri priskiriama paslaugoms prieš sujungimą, daliai.

B58. Pakeitimo premijos dalis, priskiriama paslaugoms prieš sujungimą, yra įsigyjamo ūkio subjekto premijos rinkos priemonė, padauginta iš pasibaigusio teisių suteikimo laikotarpio dalies koeficiento iki didesnio iš šių dviejų laikotarpių: viso teisių suteikimo laikotarpio arba pirminio įsigyjamo ūkio subjekto premijos teisių suteikimo laikotarpio. Teisių suteikimo laikotarpis yra laikotarpis, per kurį turi būti įvykdytos visos nustatytos teisių suteikimo sąlygos. Teisių suteikimo sąlygos yra apibrėžtos 2-jame TFAS.

B59. Nesuteiktos pakeitimo premijos, priskirtinos paslaugoms po sujungimo, todėl finansinėse ataskaitose po sujungimo pripažintos kaip kompensavimo išlaidos, dalis yra lygi visai pakeitimo premijos rinkos priemonei, atėmus sumą, priskirtą paslaugoms prieš sujungimą. Todėl įsigyjantis ūkio subjektas visą pakeitimo premijos rinkos priemonės perviršį, palyginti su įsigyjamo ūkio subjekto premijos rinkos priemone, priskiria paslaugoms po sujungimo ir tą perviršį finansinėse ataskaitose po sujungimo pripažįsta kaip kompensavimo išlaidas. Įsigyjantis ūkio subjektas turi dalį pakeitimo premijos priskirti paslaugoms po sujungimo, jeigu jos reikalingos, nepaisant to, ar darbuotojai suteikė visas paslaugas, reikalingas jų įsigyjamo ūkio subjekto premijoms suteikti prieš įsigijimo datą.

B60. Pakeitimo premijos, į kurią nesuteiktos teisės, dalis, priskirtina paslaugoms prieš sujungimą, taip pat dalis, priskirtina paslaugoms po sujungimo, turi rodyti geriausią įmanomą pakeitimo premijų, kurias tikimasi suteikti, skaičių. Pavyzdžiui, jeigu pakeitimo premijos, priskirtos paslaugoms prieš sujungimą, dalies rinkos priemonė yra 100 PV, o įsigyjantis ūkio subjektas tikisi, kad bus suteikta tik 95 % premijos, į atlygį, kuris perleidžiamas verslo jungimo metu, įtraukta suma yra 95 PV. Numatomo pakeitimo premijų, kurias ketinama suteikti, skaičiaus pokyčiai rodomi kompensavimo išlaidose tų ataskaitinių laikotarpių, kuriuose įvyksta pokyčiai arba praradimas – ne kaip atlygio, kuris perleidžiamas verslo jungimo metu, koregavimai. Panašiai ir kitų įvykių, pvz., modifikacijų arba premijų su efektyvumo sąlygomis pasekmių poveikiai, pasireiškiantys po įsigijimo datos, apskaitomi pagal 2-ąjį TFAS nustatant kompensavimo išlaidas tam ataskaitiniam laikotarpiui, kurį įvyksta įvykis.

B61. Tie patys pakeitimo premijos, priskirtinos paslaugoms prieš sujungimą ir po sujungimo, dalių nustatymo reikalavimai taikomi nepaisant to, ar pakeitimo premija grupuojama kaip įsipareigojimas, ar kaip nuosavybės priemonė pagal 2-ojo TFAS nuostatas. Visi premijų, grupuojamų kaip įsipareigojimai po įsigijimo datos, rinkos priemonės pokyčiai ir susiję pelno mokesčio poveikiai pripažįstami įsigyjančio ūkio subjekto finansinėse ataskaitose po sujungimo tą ataskaitinį laikotarpį (-ius), kai įvyksta pokyčiai.

B62. Pelno mokesčio poveikiai akcijomis mokamoms pakeitimo premijoms turi būti pripažįstami pagal 12-ąjį TAS *Pelno mokesčiai*.

KITI TFAS, KURIUOSE PATEIKIAMOS REKOMENDACIJOS DĖL VĖLESNIO VERTINIMO IR APSKAITOS (54 STRAIPSNIO TAIKYMAS)

B63. Kitų TFAS, kuriuose pateikiamos rekomendacijos dėl vėlesnio verslo jungimo metu įsigyto turto ir prisiimtų arba gautų įsipareigojimų nustatymo ir apskaitos, pavyzdžiai:

a) 38-ajame TAS aprašoma identifikuojamo nematerialiojo turto, įsigyto verslo jungimo metu, apskaita. Įsigyjantis ūkio subjektas įvertina prestižą pagal sumą, pripažintą įsigijimo datą, iš kurios atimami visi sukaupti vertės sumažėjimo nuostoliai. 36-ajame TAS *Turto vertės sumažėjimas* aprašyta vertės sumažėjimo nuostolių apskaita.

b) 4-ajame TAS *Draudimo sutartys* pateikiamos draudimo sutarties, įgytos verslo jungimo metu, vėlesnės apskaitos rekomendacijos.

c) 12-ajame TAS aprašoma vėlesnė atidėtųjų mokesčių turto (įskaitant nepripažintą atidėtųjų mokesčių turtą) ir verslo jungimo metu įgytų įsipareigojimų apskaita.

d) 2-ajame TFAS pateikiamos mokėjimo akcijomis pakeitimo premijų, kurias moka įsigyjantis ūkio subjektas, priskirtinų būsimoms darbuotojų paslaugoms, vėlesnio įvertinimo ir apskaitos rekomendacijos.

e) 27-ajame TAS (Tarptautinių apskaitos standartų valdybos pataisytame 2008 m.) pateikiamos patronuojančio ūkio subjekto nuosavybės dalies dukterinėje įmonėje po kontrolės įgijimo pokyčių apskaitos rekomendacijos.

ATSKLEIDIMAS (59 IR 61 STRAIPSNIŲ TAIKYMAS)

B64. Siekdamas 59 straipsnyje nurodyto tikslo, įsigyjantis ūkio subjektas turi atskleisti nurodytą informaciją kiekvieno verslo jungimo, kuris įvyksta ataskaitinio laikotarpio metu, atveju:

a) įsigyjamo ūkio subjekto pavadinimas ir aprašymas;

b) įsigijimo data;

c) įgytų nuosavybės priemonių, suteikiančių balsavimo teisę, procentinė dalis;

d) pagrindinės verslo jungimo priežastys ir aprašymas, kaip įsigyjantis ūkio subjektas įgijo įsigyjamo ūkio subjekto kontrolę;

e) kokybinis veiksnių, sudarančių pripažintą prestižą, pvz., tikėtina sinergija sujungus įsigyjamo ūkio subjekto ir įsigyjančio ūkio subjekto veiklą, nematerialusis turtas, kuris netinkamas atskirai pripažinti, arba kitų veiksnių aprašymas;

f) viso perleisto atlygio tikroji vertė įsigijimo datą ir kiekvienos pagrindinės atlygio klasės tikroji vertė įsigijimo datą, pvz.:

   i) pinigai;

   ii) kitas materialusis arba nematerialusis turtas, įskaitant įsigyjančio ūkio subjekto verslą arba dukterinę įmonę;

   iii) gauti įsipareigojimai, pavyzdžiui, įsipareigojimas mokėti neapibrėžtąjį atlygį; ir

   iv) įsigyjančio ūkio subjekto nuosavybės dalių, įskaitant išleistų ar išleistinų priemonių arba dalių skaičių, ir tų priemonių arba dalių tikrosios vertės nustatymo metodas;

g) neapibrėžtojo atlygio susitarimams ir kompensaciniam turtui:

   i) įsigijimo datą pripažinta suma;

   ii) susitarimo aprašymas ir mokėjimo sumos nustatymo pagrindas; ir

   iii) rezultatų (nediskontuotų) intervalo įvertinimas arba, jeigu intervalo negalima įvertinti, faktas ir priežastys, kodėl intervalo negalima įvertinti. Jei didžiausia mokėjimo suma neribota, įsigyjantis ūkio subjektas turi tą faktą atskleisti;

h) įgytoms gautinoms sumoms:

   i) gautinų sumų tikroji vertė;

   ii) bendros pagal sutartį gautinos sumos; ir

   iii) geriausias sutartinių pinigų srautų, kurių nesitikima surinkti, įvertinimas įsigijimo datą.

   Informacija turi būti atskleidžiama pagal pagrindines gautinų sumų grupes, pvz., paskolos, tiesioginė finansinė nuoma ir bet kuri kita gautinų sumų grupė;

i) kiekvienai pagrindinei įsigyto turto arba prisiimtų įsipareigojimų grupei įsigijimo datą pripažintos sumos;

j) kiekvienam pagal 23 straipsnį pripažintam neapibrėžtajam įsipareigojimui būtina informacija, kurios reikalaujama 37-ojo TAS *Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas* 85 straipsnyje. Jeigu neapibrėžtasis įsipareigojimas nėra pripažintas, nes negalima patikimai nustatyti jo tikrosios vertės, įsigyjantis ūkio subjektas turi atskleisti:

   i) informaciją, kurios reikalaujama 37-ojo TAS 86 straipsnyje; ir

   ii) priežastis, kodėl įsipareigojimo negalima patikimai įvertinti;

k) visa prestižo suma, kurią tikimasi išskaičiuoti mokesčių tikslais;

l) sandoriams, kurie pripažinti atskirai nuo turto įsigijimo ir įsipareigojimų prisiėmimo verslo jungime pagal 51 straipsnį:

   i) kiekvieno sandorio aprašymas;

   ii) kaip įsigyjantis ūkio subjektas apskaito kiekvieną sandorį;

   iii) kiekvienam sandoriui pripažintos sumos ir straipsnio eilutė finansinėse ataskaitose, kuriose pripažinta kiekviena suma; ir

   iv) jeigu sandoris yra efektyvus ankstesnių ryšių vykdymas, metodas, taikytas atsiskaitymo sumai nustatyti;

m) atskleidžiant l punkte reikalaujamą informaciją apie atskirai pripažintus sandorius, turi būti atskleidžiama su įsigijimu susijusių išlaidų suma ir, atskirai, tų sąnaudomis pripažintų išlaidų suma ir straipsnio eilutė arba bendrųjų pajamų ataskaitos eilutės, kuriose pripažintos tos sąnaudos. Taip pat turi būti atskleista visų išleidimo išlaidų, kurios nepripažintos kaip sąnaudos, suma ir tai, kaip jos buvo pripažintos;

n) perkant pigiau nei rinkos kaina (žr. 34–36 straipsnius):

i) bet kokio pelno, pripažinto pagal 34 straipsnį, suma ir straipsnio eilutė bendrųjų pajamų ataskaitoje, kurioje pripažintas pelnas; ir

ii) priežasčių, kodėl sandoris davė pelno, aprašymas;

o) kiekvienam verslo jungimui, kur įsigyjantis ūkio subjektas turi mažiau kaip 100 % nuosavybės dalių įsigyjamame ūkio subjekte įsigijimo datą:

i) nekontroliuojamos dalies įsigyjamame ūkio subjekte suma, pripažinta įsigijimo datą, ir tos sumos nustatymo pagrindas; ir

ii) kiekvienos tikrąja verte įvertintos nekontroliuojamos dalies įsigyjamame ūkio subjekte vertinimo būdai ir pagrindinio modelio įvestys, naudotos tai vertei nustatyti;

p) etapais atliktame verslo jungime:

i) įsigyjančio ūkio subjekto nuosavybės dalies įsigyjamame ūkio subjekte tikroji vertė prieš pat įsigijimo datą; ir

ii) bet kokio pelno arba nuostolių, pripažintų kaip įsigyjančio ūkio subjekto nuosavybės dalies įsigyjamame ūkio subjekte tikrosios vertės pakartotinio nustatymo rezultatas prieš verslo jungimą (žr. 42 straipsnį), suma ir straipsnio eilutė bendrųjų pajamų ataskaitoje, kurioje pripažintas tas pelnas arba nuostoliai;

q) ši informacija:

i) įsigyjamo ūkio subjekto pajamų ir pelno arba nuostolių sumos nuo įsigijimo datos, įtrauktos į konsoliduotą ataskaitinio laikotarpio bendrųjų pajamų ataskaitą; ir

ii) sujungtojo ūkio subjekto pajamos ir pelnas arba nuostoliai, gauti per dabartinį ataskaitinį laikotarpį taip, tarsi visų verslo jungimų, įvykdytų per metus, įsigijimo data būtų buvusi metinio ataskaitinio laikotarpio pradžios data.

Jeigu bet kurios informacijos, kurios reikalaujama pagal šį skirsnį, atskleisti neįmanoma, įsigyjantis ūkio subjektas turi atskleisti tą faktą ir paaiškinti, kodėl tos informacijos atskleisti neįmanoma. Šiame TFAS vartojamo termino „neįmanoma“ reikšmė yra tokia pati kaip 8-ajame TAS *Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*.

B65. Dėl atskirų nereikšmingų verslo jungimų, kurie įvyksta per ataskaitinį laikotarpį ir yra reikšmingi bendrai, įsigyjantis ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, kurios reikalaujama B64 straipsnio e–q punktuose.

B66. Jeigu verslo jungimo įsigijimo data yra po ataskaitinio laikotarpio pabaigos, bet prieš finansinių ataskaitų paskelbimo įgaliojimo gavimą, įsigyjantis ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, kurios reikalaujama B64 straipsnyje, nebent pirminė verslo jungimo apskaita yra nebaigta tuo metu, kai įgaliojama paskelbti finansines ataskaitas. Tokioje situacijoje įsigyjantis ūkio subjektas turi aprašyti, kokia informacija nebus atskleista, ir priežastis, kodėl jos negalima atskleisti.

B67. Siekdamas 61 straipsnyje nurodyto tikslo, įsigyjantis ūkio subjektas turi atskleisti nurodytą informaciją kiekvieno reikšmingo verslo jungimo arba atskirų nereikšmingų verslo jungimų, kurie reikšmingi bendrai, atveju:

a) jeigu verslo jungimo pirminė apskaita yra nebaigta (žr. 45 straipsnį) tam tikram turtui, įsipareigojimams, nekontroliuojamoms dalims arba atlygio objektams ir todėl finansinėse verslo jungimo ataskaitose pripažintos sumos nustatytos tik laikinai:

i) priežastys, kodėl nebaigta verslo jungimo pirminė apskaita;

ii) turtas, įsipareigojimai, nuosavybės dalys arba atlygio objektai, kurių pirminė apskaita nebaigta; ir

iii) bet kokio vertinimo laikotarpio koregavimų, pripažintų per ataskaitinį laikotarpį, pobūdis ir suma pagal 49 straipsnį;

b) kiekvienam ataskaitiniam laikotarpiui po įsigijimo datos, kol ūkio subjektas gauna, parduoda arba kitaip netenka teisės į neapibrėžtojo atlygio turtą arba kol ūkio subjektas įvykdo neapibrėžtojo atlygio įsipareigojimą arba įsipareigojimas atšaukiamas ar nustoja galioti:

i) bet kokie pripažintų sumų pokyčiai, įskaitant visus vykdant atsirandančius skirtumus;

ii) visi rezultatų (nediskontuotų) intervalo pokyčiai ir tų pokyčių priežastys; ir

iii) vertinimo būdai ir pagrindinio modelio įvestys, naudojamos neapibrėžtajam atlygiui įvertinti;

c) dėl verslo jungime pripažintų neapibrėžtųjų įsipareigojimų įsigyjantis ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, kurios reikalaujama 37-ojo TAS 84 ir 85 straipsniuose kiekvienai atidėjinių klasei;

d) prestižo balansinių verčių ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje suderinimas, atskirai parodant:

i) bendrą sumą ir sukauptus vertės sumažėjimo nuostolius ataskaitinio laikotarpio pradžioje;

ii) papildomą prestižą, pripažintą per ataskaitinį laikotarpį, išskyrus prestižą, įtrauktą į perleidžiamą grupę, kuri įsigijimo metu atitinka kriterijus, kad būtų laikoma parduoti skirtu turtu pagal 5-ąjį TFAS *Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla*;

iii) koregavimus, atsirandančius per ataskaitinį laikotarpį dėl atidėtųjų mokesčių turto vėlesnio pripažinimo pagal 67 straipsnį;

iv) prestižą, įtrauktą į perleidžiamą grupę, grupuojamą kaip laikomą parduoti pagal 5-ąjį TFAS, ir prestižą, nepripažintą per ataskaitinį laikotarpį ir neįtrauktą į perleidžiamą grupę, grupuojamą kaip skirtą parduoti;

v) vertės sumažėjimo nuostolius, pripažintus per ataskaitinį laikotarpį pagal 36-ąjį TAS (36-jame TAS, be šio reikalavimo, reikalaujama atskleisti informaciją apie atsiperkamąją vertę ir prestižo vertės sumažėjimą);

vi) grynuosius valiutos keitimo skirtumus, susidarančius per ataskaitinį laikotarpį pagal 21-ąjį TAS *Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka;*

vii) visus kitus balansinės vertės pokyčius per ataskaitinį laikotarpį;

viii) bendrą sumą ir sukauptus vertės sumažėjimo nuostolius ataskaitinio laikotarpio pabaigoje;

e) suma ir paaiškinimas viso per dabartinį ataskaitinį laikotarpį pripažinto pelno arba nuostolių:

i) kurie susiję su dabartinį arba ankstesnį ataskaitinį laikotarpį įvykdyto verslo jungimo metu identifikuojamu įsigytu turtu arba prisiimtais įsipareigojimais; ir

ii) kurių dydis, pobūdis arba dažnumas yra toks, kad atskleidimas yra svarbus siekiant suprasti sujungtojo ūkio subjekto finansines ataskaitas.

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS, TAIKOMOS VERSLO JUNGIMAMS, APIMANTIEMS TIK KOLEKTYVINIO INVESTAVIMO ŪKIO SUBJEKTUS ARBA ATLIKTIEMS REMIANTIS TIK SUTARTIMI (66 STRAIPSNIO TAIKYMAS)

B68. 64 straipsnyje nurodoma, kad šis TFAS perspektyviai taikomas verslo jungimams, kurių įsigijimo data sutampa su pirmo metinio ataskaitinio laikotarpio, prasidedančio 2009 m. liepos 1 d., pradžia arba yra vėlesnė. Leidžiama taikyti anksčiau. Tačiau ūkio subjektas šį TFAS turi taikyti tik nuo metinio ataskaitinio laikotarpio, kuris prasideda 2007 m. birželio 30 d. arba vėliau, pradžios. Jeigu ūkio subjektas taiko šį TFAS anksčiau nei nuo įsigaliojimo datos, jis turi atkleisti tą faktą ir tuo pačiu metu taikyti 27-ąjį TAS (Tarptautinių apskaitos standartų valdybos pataisytą 2008 m.).

B69. Reikalavimas taikyti šį TFAS perspektyviai turi poveikį verslo jungimui, apimančiam tik kolektyvinio investavimo ūkio subjektus arba atliktam remiantis tik sutartimi, jei to verslo jungimo įsigijimo data yra ankstesnė nei šio TFAS taikymo pradžios data:

a) *Grupavimas.* Ūkio subjektas turi toliau grupuoti ankstesnį verslo jungimą pagal ankstesnę ūkio subjekto apskaitos politiką, taikomą tokiems jungimams.

b) *Anksčiau pripažintas prestižas.* Pirmo metinio ataskaitinio laikotarpio, kurį taikomas šis TFAS, pradžioje balansinė prestižo vertė, atsirandanti dėl ankstesnio verslo jungimo, turi būti balansinė vertė tą datą pagal ankstesnę ūkio subjekto apskaitos politiką. Nustatydamas tą sumą, ūkio subjektas turi pašalinti bet kokios sukauptos to prestižo amortizacijos balansinę vertę ir atitinkamą prestižo sumažėjimą. Jokie kiti prestižo balansinės vertės koregavimai neturi būti atliekami.

c) *Prestižas, anksčiau pripažintas kaip išskaitymas iš nuosavybės*. Ankstesnė ūkio subjekto apskaitos politika galėjo sąlygoti, kad prestižas, atsiradęs dėl ankstesnio verslo jungimo, pripažįstamas kaip išskaitymas iš nuosavybės. Tokioje situacijoje ūkio subjektas neturi pripažinti to prestižo kaip turto pirmo metinio ataskaitinio laikotarpio, kurį taikomas šis TFAS, pradžioje. Be to, ūkio subjektas neturi pripažinti pelnu arba nuostoliais jokios to prestižo dalies, kai perleidžia visą verslą, su kuriuo tas prestižas siejamas, ar jo dalį arba kai sumažėja pinigus kuriančio vieneto, su kuriuo prestižas siejamas, vertė.

d) *Vėlesnė prestižo apskaita*. Nuo pirmojo metinio ataskaitinio laikotarpio, kurį taikomas šis TFAS, pradžios ūkio subjektas turi nutraukti prestižo, atsirandančio dėl ankstesnio verslo jungimo, amortizaciją ir patikrinti, ar nesumažėjo prestižo vertė pagal 36-ąjį TAS.

e) *Anksčiau pripažintas neigiamas prestižas*. Ūkio subjektas, kuris ankstesnį verslo jungimą apskaitė taikydamas pirkimo metodą, galėjo pripažinti atidėtąjį kreditą savo dalies įsigyjamo ūkio subjekto identifikuojamo turto ir įsipareigojimų grynojoje tikrojoje vertėje perviršiui (kartais vadinama neigiamu prestižu). Jei taip, ūkio subjektas turi nutraukti to atidėtojo kredito balansinės vertės pripažinimą pirmojo metinio ataskaitinio laikotarpio, kurį taikomas šis TFAS, pradžioje su atitinkamu nepaskirstytojo pelno pradinio likučio koregavimu tą datą.

C priedas

Kitų TFAS pataisos

Šio priedo pataisos turi būti taikomos metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau. Jei ūkio subjektas taiko šį TFAS ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, tos pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui.

1-asis TFAS *TARPTAUTINIŲ FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTŲ TAIKYMAS PIRMĄ KARTĄ*

C1. 1-asis TFAS taisomas taip, kaip nurodyta toliau.

14 straipsnis taisomas taip:

„14. Kai kurios iš anksčiau minėtų išimčių yra susijusios su tikrąja verte. Nustatydamas tikrąsias aptariamo turto arba įsipareigojimo vertes pagal šį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti A priede pateiktą tikrosios vertės apibrėžimą ir visas konkretesnes kitų TFAS rekomendacijas. Nustatytos tikrosios vertės turi atspindėti nustatymo metu buvusias sąlygas.“

Papildomas šiuo 47I straipsniu:

„47I. 3-uoju TFAS (Tarptautinių apskaitos standartų valdybos persvarstytu 2008 m) pataisyti 14, B1 straipsniai B2 straipsnio f punktas ir B2 straipsnio g punktas. Ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2009 m. liepos 1 d arba vėliau. Jeigu ūkio subjektas taiko 3-ąjį TFAS (persvarstytą 2008 m.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisos taip pat turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.“

B priedo B1 straipsnis, B2 straipsnio f punktas ir B2 straipsnio g punktas taisomi taip:

„B1. Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas gali pasirinkti ankstesniems verslo jungimams (verslo jungimams, kurie buvo atlikti iki TFAS taikymo pradžios datos) netaikyti 3-iojo TFAS *Verslo jungimai* retrospektyviai. Tačiau, jeigu pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas pataiso kokį nors verslo jungimą taip, kad jis atitiktų 3-iąjį TFAS, jis turi pataisyti visus vėlesnius verslo jungimus ir nuo tos pačios datos taikyti 27-ąjį TAS (Tarptautinių apskaitos standartų valdybos pataisytą 2008 m.). Pavyzdžiui, jeigu pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas pataiso verslo jungimą, kuris buvo atliktas 20X6 m. birželio 30 d., jis turi pataisyti visus verslo jungimus, atliktus nuo 20X6 m. birželio 30 d. iki TFAS taikymo pradžios datos, ir nuo 20X6 m. birželio 30 d. taip pat turi taikyti 27-ąjį TAS (pataisytą 2008 m.).

B2 (f) Jei anksčiau sujungiant verslą įsigytas turtas ar prisiimti įsipareigojimai pagal anksčiau taikytus BAP nebuvo pripažinti, pagal TFAS sudarytoje pradinėje finansinės būklės ataskaitoje jų numatoma savikaina nėra lygi nuliui. Vietoj to, įsigyjantis ūkio subjektas savo konsoliduotoje finansinės būklės ataskaitoje turi pripažinti ir įvertinti taip, kaip pagal TFAS būtų reikalaujama juos parodyti įsigyjamo ūkio subjekto finansinės būklės ataskaitoje. Iliustruojame: jei įsigyjantis ūkio subjektas pagal anksčiau taikytus BAP nekapitalizavo finansinės nuomos, gautos iš ankstesnio verslo jungimo, jis šią nuomą kapitalizuoja savo konsoliduotose finansinėse ataskaitose, kaip 17-ajame TAS *Nuoma* reikalaujama, kad įsigyjamas ūkio subjektas tai atliktų savo finansinės būklės ataskaitoje, rengiamoje pagal TFAS. Panašiai, jeigu įsigyjantis ūkio subjektas pagal anksčiau taikytus BAP nepripažino neapibrėžtojo įsipareigojimo, kuris dar egzistavo TFAS taikymo pradžios datą, įsigyjantis ūkio subjektas turi pripažinti neapibrėžtąjį įsipareigojimą tą datą, nebent 37-asis TAS draustų jį pripažinti įsigyjamo ūkio subjekto finansinėse ataskaitose. Atvirkščiai, …

B2 (g) Prestižo balansinė vertė pradinėje pagal TFAS sudarytoje finansinės būklės ataskaitoje turi būti jo balansinė vertė pagal anksčiau taikytus BAP TFAS taikymo pradžios datą po šių dviejų koregavimų:

i) …

ii) [panaikinta]

iii) nepaisant …“

2-asis TFAS *MOKĖJIMAS AKCIJOMIS*

C2. 2-asis TFAS taisomas taip, kaip nurodyta toliau.

5 straipsnis taisomas taip:

„5. Kaip nurodyta 2 straipsnyje, šis TFAS … Panašiai atšaukimas, perkėlimas ar kitokie *susitarimų dėl mokėjimo akcijomis* pakeitimai dėl verslo jungimo ar kitokio nuosavybės restruktūrizavimo taip pat turi būti įtraukiami į apskaitą pagal šį TFAS. 3-ajame TFAS pateikiamos rekomendacijos, kaip nustatyti, ar per verslo jungimą išleistos nuosavybės priemonės yra atlygio, perleisto mainais į įsigyjamo ūkio subjekto kontrolę, dalis (todėl patenka į 3-ojo TFAS taikymo sritį), ar gaunamos mainais už pratęsiamas paslaugas, kurios pripažįstamos laikotarpyje po verslo jungimo (todėl patenka į šio TFAS taikymo sritį).“

Papildomas šiuo 61 straipsniu:

„61. 3-uoju TFAS (Tarptautinių apskaitos standartų valdybos persvarstytu 2008 m.) pataisytas 5 straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Jeigu ūkio subjektas taiko 3-ąjį TFAS (persvarstytą 2008 m.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisa taip pat turi būti taikoma ir tam ankstesniam laikotarpiui.“

7-asis TFAS *FINANSINĖS PRIEMONĖS. ATSKLEIDIMAS*

C3. 7-asis TFAS taisomas taip, kaip nurodyta toliau.

3 straipsnio c punktas panaikinamas.

Papildomas šiuo 44B straipsniu:

„44B. 3-uoju TFAS (Tarptautinių apskaitos standartų valdybos persvarstytu 2008 m.) panaikintas 3 straipsnio c punktas. Ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau. Jeigu ūkio subjektas taiko 3-ąjį TFAS (persvarstytą 2008 m.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisa taip pat turi būti taikoma ir tam ankstesniam laikotarpiui.“

12-asis TAS *PELNO MOKESČIAI*

C4. 12-asis TAS taisomas taip, kaip nurodyta toliau.

Skyriaus „**Tikslas**“ 3 straipsnis taisomas taip:

„**Tikslas**

Šiame standarte … Panašiai atidėtųjų mokesčių turto ir įsipareigojimų pripažinimas verslo jungime daro įtaką prestižo, kuris atsiranda per tą verslo jungimą, sumai arba pripažintai pelno, gauto perkant pigiau nei rinkos kaina, sumai.“

18, 19, 21–22 ir 26 straipsniai taisomi taip:

„18. Laikinieji skirtumai atsiranda ir tada, kai:

a) identifikuojamas verslo jungimo metu įsigytas turtas ir prisiimti įsipareigojimai pripažįstami jų tikrosiomis vertėmis pagal 3-ąjį TFAS *Verslo jungimai*, bet lygiavertis koregavimas nėra atliekamas mokesčių tikslais (žr. 19 straipsnį);

b) …

Verslo jungimai

19. Taikant ribotas išimtis, identifikuojamas verslo jungimo metu įsigytas turtas ir prisiimti įsipareigojimai pripažįstami jų tikrosiomis vertėmis įsigijimo datą. Laikinieji skirtumai …

Prestižas

21. Prestižas, atsirandantis verslo jungimo metu, įvertinamas kaip a perviršis b atžvilgiu, kaip pateikta toliau:

a) nurodytų dalykų suma:

i) perleistas atlygis, įvertintas pagal 3-ąjį TFAS, kuriame paprastai reikalaujama įsigijimo datą buvusios tikrosios vertės;

ii) bet kokios nekontroliuojamos dalies įsigyjamame ūkio subjekte suma, pripažinta pagal 3-ąjį TFAS; ir

iii) kai verslo jungimas atliekamas etapais – įsigijimo datą buvusi tikroji įsigyjančio ūkio subjekto nuosavybės dalies įsigyjamame ūkio subjekte vertė;

b) identifikuojamo įsigyto turto ir prisiimtų įsipareigojimų, įvertintų pagal 3-ąjį TFAS, grynosios sumos įsigijimo datą.

Daug mokesčių institucijų …

21A. Atidėtųjų mokesčių įsipareigojimo, kuris nėra pripažintas, nes atsirado pirmą kartą pripažįstant prestižą, vėlesni sumažėjimai taip pat laikomi atsiradusiais pirmą kartą pripažįstant prestižą, todėl nėra pripažįstami pagal 15 straipsnio a punktą. Pavyzdžiui, jeigu verslo jungimo metu ūkio subjektas pripažįsta prestižą, kurio kaina yra 100 PV, o mokesčių bazė lygi nuliui, pagal 15 straipsnio a punktą ūkio subjektui draudžiama pripažinti atsirandantį atidėtųjų mokesčių įsipareigojimą. Jeigu ūkio subjektas vėliau priskiria prestižui vertės sumažėjimo nuostolius, lygius 20 PV, tuomet su prestižu susijusio apmokestinamo laikinojo skirtumo suma sumažinama nuo 100 iki 80 PV, kartu sumažėja ir nepripažinto atidėtųjų mokesčių įsipareigojimo vertė. Šis nepripažinto atidėtųjų mokesčių įsipareigojimo vertės sumažėjimas taip pat laikomas susijęs su prestižo pripažinimu pirmą kartą, todėl draudžiama pripažinti pagal 15 straipsnio a punktą.

21B. Tačiau su prestižu susijusiems apmokestinamiesiems laikiniesiems skirtumams atidėtųjų mokesčių įsipareigojimai yra pripažįstami tik tada, jeigu jie neatsiranda pirmą kartą pripažįstant prestižą. Pavyzdžiui, jeigu verslo jungimo metu ūkio subjektas pripažįsta prestižą, kurio kaina 100 PV, iš kurios kasmet, pradedant nuo įsigijimo metų, 20 % yra atskaičiuojama mokesčių reikmėms, tai prestižo mokesčių bazė pirminio pripažinimo metu yra lygi 100 PV, o įsigijimo metų pabaigoje – 80 PV. Jeigu prestižo balansinė vertė įsigijimo metų pabaigoje išlieka nepakitusi (100 PV), tada tų metų pabaigoje atsiranda apmokestinamas laikinasis skirtumas, lygus 20 PV. Kadangi …

Pirminis turto ar įsipareigojimo pripažinimas

22. Laikinasis skirtumas gali atsirasti pirmą kartą pripažinus turtą ar įsipareigojimą, pavyzdžiui, jei turto savikainos dalis (ar visa savikaina) nebus išskaitoma skaičiuojant mokesčius. Tokio laikinojo skirtumo apskaitos metodas priklauso nuo sandorio, paskatinusio pirminį turto ar įsipareigojimo pripažinimą, pobūdžio:

a) verslo jungimo metu ūkio subjektas pripažįsta bet kokį atidėtųjų mokesčių įsipareigojimą arba turtą, ir tai daro įtaką prestižo arba pelno perkant pigiau nei rinkos kaina pripažinimo sumai (žr. 19 straipsnį);

b) …

26. Toliau pateikiami išskaitomųjų laikinųjų skirtumų, dėl kurių atsiranda atidėtųjų mokesčių turtas, pavyzdžiai:

a) …

c) taikydamas ribotas išimtis, ūkio subjektas pripažįsta identifikuojamą verslo jungimo metu įsigytą turtą ir prisiimtus įsipareigojimus jų tikrosiomis vertėmis įsigijimo datą. Kai įsigijimo datą pripažįstamas prisiimtas įsipareigojimas, tačiau susijusios išlaidos nėra atimamos apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną iki vėlesnio ataskaitinio laikotarpio, atsiranda išskaitomasis laikinasis skirtumas, sudarantis sąlygas atsirasti atidėtųjų mokesčių turtui. Atidėtųjų mokesčių turtas atsiranda ir tada, kai įsigyto identifikuojamo turto tikroji vertė yra mažesnė už jo mokesčių bazę. Abiem atvejais atsirandantis atidėtųjų mokesčių turtas turi įtakos prestižui (žr. 66 straipsnį); ir

d) …“

Po 31 straipsnio įtraukiama nauja antraštė ir 32A straipsnis:

„32. [Panaikinta]

Prestižas

32A. Jei prestižo, atsirandančio verslo jungimo metu, balansinė vertė yra mažesnė nei jo mokesčių bazė, dėl skirtumo atsiranda atidėtųjų mokesčių turtas. Atidėtųjų mokesčių turtas, atsirandantis per pirminį prestižo pripažinimą, turi būti pripažintas kaip verslo jungimo apskaitos dalis tiek, kiek yra tikėtina, jog bus apmokestinamo pelno, į kurį atsižvelgiant bus galima panaudoti išskaitomąjį laikinąjį skirtumą.“

66–68 straipsniai taisomi taip:

„Iš verslo jungimo atsirandantis atidėtasis mokestis

66. Kaip paaiškinta 19 straipsnyje ir 26 straipsnio c punkte, jungiant verslą gali atsirasti laikinųjų skirtumų. Pagal 3-iąjį TFAS ūkio subjektas pripažįsta visą atsirandantį atidėtųjų mokesčių turtą (tiek, kiek jis atitinka 24 straipsnyje išdėstytus pripažinimo kriterijus) ar atidėtųjų mokesčių įsipareigojimus kaip įsigijimo datą identifikuojamą turtą ir įsipareigojimus. Vadinasi, tas atidėtųjų mokesčių turtas ir atidėtųjų mokesčių įsipareigojimai daro poveikį prestižo arba pelno, gauto perkant pigiau nei rinkos kaina, kurį pripažįsta ūkio subjektas, sumai. Tačiau, remiantis 15 straipsnio a punktu, ūkio subjektas nepripažįsta atidėtųjų mokesčių įsipareigojimų, atsirandančių pripažįstant prestižą pirmą kartą.

67. Dėl verslo jungimo gali pasikeisti tikimybė, kad įsigyjantis ūkio subjektas realizuos prieš įsigijimą buvusį atidėtųjų mokesčių turtą. Įsigyjantis ūkio subjektas gali manyti, kad jis atgaus savo atidėtųjų mokesčių turtą, kuris nebuvo pripažintas prieš verslo jungimą. Pavyzdžiui, įsigyjantis ūkio subjektas gali panaudoti savo nepanaudotus mokesčių nuostolius įsigyjamo ūkio subjekto būsimo apmokestinamojo pelno užskaitai. Arba dėl verslo jungimo gali tapti mažai tikėtina, kad būsimas apmokestinamasis pelnas leis atgauti atidėtųjų mokesčių turtą. Tokiais atvejais įsigyjantis ūkio subjektas pripažįsta atidėtųjų mokesčių turto pokytį verslo jungimo laikotarpiu, bet neįtraukia jo kaip verslo jungimo apskaitos dalies. Todėl įsigyjantis ūkio subjektas į jį neatsižvelgia vertindamas prestižą arba pelną, gautą perkant mažesne nei rinkos kaina, pripažįstamą verslo jungimo metu.

68. Galima įsigyjamo ūkio subjekto pelno mokesčio nuostolių perkėlimų arba kito atidėtųjų mokesčių turto nauda gali neatitikti atskiro pripažinimo kriterijų, kai verslo jungimas iš pradžių apskaitomas, bet gali būti realizuotas vėliau.

Ūkio subjektas turi pripažinti gautą atidėtųjų mokesčių naudą, kuri realizuojama po verslo jungimo:

a) Gauta atidėtųjų mokesčių nauda, pripažinta vertinimo laikotarpiu ir sąlygota naujos informacijos apie faktus ir aplinkybes, kurios egzistavo įsigijimo datą, turi būti taikoma siekiant sumažinti bet kokio su tuo įsigijimu siejamo prestižo balansinę vertę. Jeigu to prestižo balansinė vertė yra nulis, pelno (nuostolių) ataskaitoje turi būti pripažinta visa likusi atidėtųjų mokesčių nauda.

b) Visa kita realizuota gauta atidėtųjų mokesčių nauda turi būti pripažinta pelno (nuostolių) ataskaitoje (arba, jeigu šiame standarte taip reikalaujama, ne pelno (nuostolių) ataskaitoje).“

Po 68 straipsnio pateikiamas pavyzdys yra panaikintas.

81 straipsnis taisomas taip:

„**81. Atskirai turi būti atskleista ir tai:**

a) …

h) nutraukiamos veiklos mokesčių sąnaudos, susijusios su:

i) pelnu ar nuostoliais nutraukus veiklą; ir

ii) veiklą nutraukusio ūkio subjekto įprastinės veiklos pelnu arba nuostoliais per ataskaitinį laikotarpį, kartu su kiekvieno pateikto ankstesnio laikotarpio atitinkamomis sumomis;

i) pelno mokesčio suma už ūkio subjekto akcininkams išmokėtus dividendus, kurie buvo pasiūlyti ar paskelbti prieš įgaliojant skelbti finansines ataskaitas, tačiau nepripažinti kaip įsipareigojimas finansinėse ataskaitose;

j) jeigu verslo jungimas, kuriame ūkio subjektas yra įsigyjantis ūkio subjektas, sąlygoja sumos, pripažintos jo atidėtųjų mokesčių turtui prieš įsigijimą (žr. 67 straipsnį), pokytį, to pokyčio suma; ir

k) jei atidėtųjų mokesčių nauda, gauta verslo jungimo metu, nėra pripažinta įsigijimo datą, bet pripažįstama po įsigijimo datos (žr. 68 straipsnį), įvykio arba aplinkybių pokyčio, kuris lėmė, kad atidėtųjų mokesčių nauda turi būti pripažinta, aprašymas.“

Įtraukiami 93–95 straipsniai:

„93. **68 straipsnis turi būti taikomas perspektyviai nuo 3-ojo TFAS (Tarptautinių apskaitos standartų valdybos persvarstyto 2008 m.) įsigaliojimo datos iki atidėtųjų mokesčių turto, įgyto verslo jungimo metu, pripažinimo**.

94. Todėl ūkio subjektai neturi koreguoti ankstesnių verslo jungimų apskaitos, jeigu mokesčių nauda neatitiko atskiro pripažinimo kriterijų įsigijimo datą ir pripažįstama po įsigijimo datos, nebent nauda pripažįstama per vertinimo laikotarpį ir atsiranda dėl naujos informacijos apie faktus ir aplinkybes, kurios egzistavo įsigijimo datą. Kita pripažinta mokesčių nauda turi būti pripažįstama pelno (nuostolių) ataskaitoje (arba, jeigu šiame standarte taip reikalaujama, ne pelno (nuostolių) ataskaitoje).

95. **3-uoju TFAS (Tarptautinių apskaitos standartų valdybos persvarstytu 2008 m.) pataisyti 21 ir 67 straipsniai, įtrauktas 32A straipsnis ir 81 straipsnio j ir k punktai. Ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2009 m. liepos 1 d arba vėliau. Jeigu ūkio subjektas taiko 3-ąjį TFAS (persvarstytą 2008 m.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisos taip pat turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui**.“

16-asis TAS *NEKILNOJAMASIS TURTAS, ĮRANGA IR ĮRENGIMAI*

C5. 16-ojo TAS 44 straipsnis taisomas taip:

„44. Ūkio subjektas iš pradžių pripažintą visą nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų sumą paskirsto reikšmingoms dalims ir jų nusidėvėjimą apskaito atskirai. Pavyzdžiui, lėktuvo karkaso ir variklių nusidėvėjimą geriau apskaityti atskirai, nežiūrint to, ar lėktuvas yra nuosavybė, ar finansinės nuomos objektas. Panašiai, jei ūkio subjektas įsigyja nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų veiklos nuomos sąlygomis ir yra nuomotojas, gali būti tinkama atskirai nuvertinti išlaidose parodytas objekto, kuris priskirtinas palankioms arba nepalankioms nuomos sąlygoms, susijusioms su rinkos sąlygomis, sumas.“

Papildomas šiuo 81C straipsniu:

„**81C. 3-uoju TFAS *Verslo jungimai* (Tarptautinių apskaitos standartų valdybos persvarstytu 2008 m.) pataisytas 44 straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Jeigu ūkio subjektas taiko 3-ąjį TFAS (persvarstytą 2008 m.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisa taip pat turi būti taikoma ir tam ankstesniam laikotarpiui**.“

28-asis TAS *INVESTICIJOS Į ASOCIJUOTĄSIAS ĮMONES*

C6. 28-ojo TAS 23 straipsnis taisomas taip:

„23. Investicija į asocijuotąją įmonę yra apskaitoma naudojant nuosavybės metodą nuo tos datos, kai ji tampa asocijuotąja įmone. Investicijos įsigijimo metu bet koks investicijos savikainos ir asocijuotosios įmonės identifikuojamo turto ir įsipareigojimų grynosios tikrosios vertės dalies, priklausančios investuotojui, skirtumas apskaitomas taip:

a) su asocijuotąja įmone susijęs prestižas įtraukiamas į investicijos balansinę vertę. To prestižo amortizacija negalima;

b) bet kokia investuotojui priklausanti asocijuotosios įmonės identifikuojamo turto ir įsipareigojimų grynosios tikrosios vertės dalis, viršijanti investicijos savikainą, įtraukiama kaip pajamos nustatant investuotojui priklausančios asocijuotosios įmonės pelno arba nuostolių dalį investicijos įsigijimo laikotarpį.

Po įsigijimo …“

32-asis TAS *FINANSINĖS PRIEMONĖS. PATEIKIMAS*

C7. 32-asis TAS taisomas taip, kaip nurodyta toliau.

4 straipsnio c punktas panaikinamas.

Papildomas šiuo 97B straipsniu:

„**97B. 3-uoju TFAS (Tarptautinių apskaitos standartų valdybos persvarstytu 2008 m.) panaikintas 4 straipsnio c punktas. Ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau. Jeigu ūkio subjektas taiko 3-ąjį TFAS (persvarstytą 2008 m.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisa taip pat turi būti taikoma ir tam ankstesniam laikotarpiui**.“

33-asis TAS *PELNAS, TENKANTIS VIENAI AKCIJAI*

C8. 33-ojo TAS 22 straipsnis taisomas taip:

„22. Paprastosios akcijos, išleistos kaip atlygio, perleidžiamo verslo jungimo metu, dalis, įtraukiamos skaičiuojant akcijų skaičiaus svertinį vidurkį nuo įsigijimo datos. Taip yra dėl to, kad įsigyjantis ūkio subjektas į savo bendrųjų pajamų ataskaitą įtraukia įsigyjamo ūkio subjekto pelną ir nuostolius nuo šios datos.“

34-asis TAS *TARPINĖ FINANSINĖ ATSKAITOMYBĖ*

C9. 34-asis TAS taisomas taip, kaip nurodyta toliau.

16 straipsnio i punktas taisomas taip:

„**i) ūkio subjekto struktūros pokyčių per tarpinį laikotarpį poveikį, įskaitant verslo jungimus, dukterinių įmonių, ilgalaikių investicijų kontrolės įgijimą arba praradimą, restruktūrizavimą ir nutrauktą veiklą. Verslo jungimų atveju ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, kurios reikalaujama 3-jame TFAS *Verslo jungimai*; ir**“

Papildomas šiuo 48 straipsniu:

„**48. 3-uoju TFAS (Tarptautinių apskaitos standartų valdybos persvarstytu 2008 m.) pataisytas 16 straipsnio i punktas. Ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau. Jeigu ūkio subjektas taiko 3-ąjį TFAS (persvarstytą 2008 m.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisa taip pat turi būti taikoma ir tam ankstesniam laikotarpiui**.“

36-asis TAS *TURTO VERTĖS SUMAŽĖJIMAS*

C10. 36-asis TAS taisomas taip, kaip nurodyta toliau.

6 straipsnyje panaikintas sutarties datos apibrėžimas.

65 straipsnis taisomas taip:

„65. 66–108 straipsniuose ir C priede išdėstyti pinigus kuriančio vieneto, kuriam priklauso turtas, pripažinimo, taip pat pinigus kuriančių vienetų ir prestižo balansinės vertės nustatymo bei vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimo reikalavimai.“

81 ir 85 straipsniai taisomi taip:

„81. Prestižas, pripažintas verslo jungimo metu, yra turtas, nusakantis būsimą ekonominę naudą, atsirandančią iš kito turto, įsigyto verslo jungimo metu, kuris nėra atskirai identifikuojamas ir pripažįstamas. Prestižas nekuria pinigų srautų atskirai nuo kito turto ar turto grupių ir, dažniausiai, prisideda prie įvairialypių pinigus kuriančių vienetų pinigų srautų kūrimo. Kartais sunku prestižą natūraliai priskirti atskiriems pinigus kuriantiems vienetams, todėl jis gali būti priskirtas tik pinigus kuriančių vienetų grupėms. Dėl to mažiausias ūkio subjekto vidaus elementas, kuriame valdymo tikslais kontroliuojamas prestižas, kartais apima didesnį pinigus kuriančių vienetų, su kuriais siejamas prestižas, skaičių, tačiau kuriems jis negali būti priskirtas. 83–99 straipsniuose ir C priede pateikiamos nuorodos į pinigus kuriantį vienetą, kuriam priskiriamas prestižas, taip pat turėtų būti suvokiamos ir kaip nuorodos į pinigus kuriančių vienetų grupę, kuriai priskiriamas prestižas.

85. Pagal 3-iąjį TFAS *Verslo jungimai*, jeigu verslo jungimo pirminė apskaita iki laikotarpio, kada jungimas įvykdomas, pabaigos gali būti nustatyta tik kaip laikina, tada įsigyjantis ūkio subjektas:

a) apskaitoje registruoja jungimą, panaudodamas tas sąlygines vertes; ir

b) visus tų sąlyginių verčių koregavimus pripažįsta kaip pirminės apskaitos per vertinimo laikotarpį, kuris neturi viršyti dvylikos mėnesių nuo įsigijimo datos, rezultatą.

Esant tokioms aplinkybėms, taip pat gali būti neįmanoma užbaigti ir prestižo, pripažinto verslo jungimo metu, pirminio paskirstymo iki to metinio ataskaitinio laikotarpio, kurį įvykdytas jungimas, pabaigos. Kai taip atsitinka, ūkio subjektas atskleidžia informaciją, kurios reikalaujama 133 straipsnyje.“

Panaikinama po 90 straipsnio esanti antraštė ir 91–95 straipsniai.

138 straipsnis panaikinamas.

139 straipsnis taisomas taip:

„**139. Ūkio subjektas turi taikyti šį standartą:**

a) …“

Papildomas šiuo 140B straipsniu:

„**140B. 3-uoju TFAS (Tarptautinių apskaitos standartų valdybos persvarstytu 2008 m.) pataisyti 65, 81, 85 ir 139 straipsniai; panaikinti 91–95 ir 138 straipsniai, įtrauktas C priedas. Ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Jeigu ūkio subjektas taiko 3-ąjį TFAS (persvarstytą 2008 m.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisos taip pat turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui**.“

Įtrauktas naujas priedas (C priedas) kaip aprašyta toliau. Jame yra panaikintų 91–95 straipsnių reikalavimai.

„*C priedas*

Šis priedas yra neatskiriama standarto dalis.

Pinigus kuriančių vienetų su prestižu ir nekontroliuojamomis dalimis vertės sumažėjimo tikrinimas

C1. Pagal 3-ąjį TFAS (Tarptautinių apskaitos standartų valdybos persvarstytą 2008 m.) įsigyjantis ūkio subjektas įvertina ir pripažįsta prestižą įsigijimo datą kaip a perviršį b atžvilgiu, kaip pateikta toliau:

a) nurodytų dalykų suma:

i) perleistas atlygis, įvertintas pagal 3-ąjį TFAS, kuriame paprastai reikalaujama įsigijimo datą buvusios tikrosios vertės;

ii) bet kokios nekontroliuojamos dalies įsigyjamame ūkio subjekte suma, nustatyta pagal 3-ąjį TFAS; ir

iii) kai verslo jungimas atliekamas etapais, tikroji įsigyjančio ūkio subjekto nuosavybės dalies įsigyjamame ūkio subjekte vertė įsigijimo datą;

b) identifikuojamo įsigyto turto ir prisiimtų įsipareigojimų, įvertintų pagal 3-ąjį TFAS, grynosios sumos įsigijimo datą.

Prestižo paskirstymas

C2. Šio standarto 80 straipsnyje reikalaujama, kad verslo jungimo metu įgytas prestižas būtų paskirstytas kiekvienam iš įsigyjančio ūkio subjekto pinigus kuriančių vienetų arba pinigus kuriančių vienetų grupėms, kurios, tikimasi, gaus naudos iš jungimo sinergijos, nepriklausomai nuo to, ar kitas įsigyjamo ūkio subjekto turtas arba įsipareigojimai yra priskirti tiems vienetams arba vienetų grupėms. Įmanoma, kad kai kurie sinergijos efektai, atsirandantys dėl verslo jungimo, bus paskirstyti pinigus kuriančiam vienetui, kuriam nekontroliuojama dalis nepriskiriama.

Vertės sumažėjimo tikrinimas

C3. Vertės sumažėjimo tikrinimas apima pinigus kuriančio vieneto atsiperkamosios vertės palyginimą su pinigus kuriančio vieneto balansine verte.

C4. Jeigu ūkio subjektas įvertina nekontroliuojamas dalis kaip savo proporcingą dalį grynajame identifikuojamame dukterinės įmonės turte įsigijimo datą, o ne tikrąja verte, nekontroliuojamoms dalims priskirtinas prestižas yra įtraukiamas į susijusio pinigus kuriančio vieneto atsiperkamąją vertę, bet nepripažįstamas patronuojančios įmonės konsoliduotose finansinėse ataskaitose. Todėl ūkio subjektas turi susumuoti vienetui paskirto prestižo balansinę vertę, kad įtrauktų nekontroliuojamai daliai priskirtiną prestižą. Tada ši pakoreguota balansinė vertė palyginama su vieneto atsiperkamąja verte siekiant nustatyti, ar nesumažėjo pinigus kuriančio vieneto vertė.

Vertės sumažėjimo nuostolių paskirstymas

C5. 104 straipsnyje reikalaujama, kad visi nustatyto vertės sumažėjimo nuostoliai pirmiausia būtų paskirstyti siekiant sumažinti vienetui paskirto prestižo balansinę vertę, tada – kitam vieneto turtui proporcingai kiekvieno vieneto turto balansinei vertei.

C6. Jeigu dukterinė įmonė arba dukterinės įmonės dalis su nekontroliuojama dalimi yra pinigus kuriantis vienetas, vertės sumažėjimo nuostoliai paskirstomi patronuojančiai ir nekontroliuojamai daliai tuo pačiu pagrindu kaip paskirstomas pelnas arba nuostoliai.

C7. Jeigu dukterinė įmonė arba dukterinės įmonės dalis su nekontroliuojama dalimi yra didesnio pinigus kuriančio vieneto dalis, prestižo vertės sumažėjimo nuostoliai paskirstomi pinigus kuriančio vieneto, kuris turi nekontroliuojamą dalį, dalims ir dalims, kurios neturi. Vertės sumažėjimo nuostoliai turėtų būti paskirstyti pinigus kuriančio vieneto dalims, remiantis:

a) tiek, kiek vertės sumažėjimas yra susijęs su prestižu pinigus kuriančiame vienete, – santykinėmis balansinėmis prestižo dalių vertėmis prieš vertės sumažėjimą; ir

b) tiek, kiek vertės sumažėjimas yra susijęs su identifikuojamu turtu pinigus kuriančiame vienete, – santykinėmis balansinėmis grynojo identifikuojamo turto dalių vertėmis prieš vertės sumažėjimą. Kiekvienas toks vertės sumažėjimas yra proporcingai paskirstomas kiekvieno vieneto dalių turtui, remiantis kiekvieno dalies turto balansine verte.

Tose dalyse, kuriose nėra nekontroliuojamos dalies, vertės sumažėjimo nuostoliai paskirstomi patronuojančiai ir nekontroliuojamai daliai tuo pačiu pagrindu, kaip paskirstomas pelnas arba nuostoliai.

C8. Jei vertės sumažėjimo nuostoliai, priskirtini nekontroliuojamai daliai, yra susiję su prestižu, kuris nėra pripažintas patronuojančios įmonės konsoliduotose finansinės ataskaitose (žr. C4 straipsnį), tas vertės sumažėjimas nėra pripažįstamas kaip prestižo vertės sumažėjimo nuostoliai. Tokiais atvejais tik vertės sumažėjimo nuostoliai, susiję su prestižu, kuris paskirstytas patronuojančiai įmonei, yra pripažįstami kaip prestižo vertės sumažėjimo nuostoliai.

C9. 7 pavyzdyje vaizduojamas nevisiškai valdomo pinigus kuriančio vieneto su prestižu galimo vertės sumažėjimo patikrinimas.“

37-asis TAS *ATIDĖJINIAI, NEAPIBRĖŽTIEJI ĮSIPAREIGOJIMAI IR NEAPIBRĖŽTASIS TURTAS*

C11. 37-ojo TAS 5 straipsnis taisomas taip:

„5. Kai kitame standarte nagrinėjami konkretūs atidėjinio, neapibrėžtojo įsipareigojimo ar neapibrėžtojo turto atvejai, ūkio subjektas taiko tą kitą standartą. Pavyzdžiui, tam tikri atidėjinių tipai nagrinėjami standartuose, skirtuose:

a) statybos sutartims (žr. 11-ąjį TAS *Statybos sutartys*);

…“

38-asis TAS *NEMATERIALUSIS TURTAS*

C12. 38-asis TAS taisomas taip, kaip nurodyta toliau.

8 straipsnyje panaikinamas sutarties datos apibrėžimas.

11, 12, 25 ir 33–35 straipsniai taisomi taip:

„11. Nematerialiojo turto apibrėžimas reikalauja, kad nematerialųjį turtą būtų galima identifikuoti ir aiškiai atskirti nuo prestižo. Verslo jungimo metu pripažintas prestižas yra turtas, nusakantis būsimą ekonominę naudą, atsirandančią iš kito turto, įsigyto verslo jungimo metu, kuris nėra atskirai identifikuojamas ir pripažįstamas. Būsima ekonominė nauda gali būti gauta iš sinergijos tarp įsigyto identifikuojamo turto arba iš turto, kuris, atskirai, netinkamas pripažinti finansinėse ataskaitose.

12. Turtas yra identifikuojamas, jeigu:

a) yra atskiriamas, t. y. gali būti atskirtas arba atidalintas nuo ūkio subjekto ir parduodamas, perleidžiamas, licencijuojamas, nuomojamas arba iškeičiamas, atskirai arba kartu su susijusia sutartimi, identifikuojamu turtu arba įsipareigojimu, nepaisant to, ar ūkio subjektas ketina tai daryti; arba

b) atsiranda dėl sutartinių arba kitokių juridinių teisių, neatsižvelgiant į tai, ar tas teises galima perleisti arba atskirti nuo ūkio subjekto ar nuo kitų teisių ir įsipareigojimų.

25. Paprastai kaina, kurią ūkio subjektas moka nematerialųjį turtą įsigydamas atskirai, atspindi jo lūkesčius dėl turto teikiamos ekonominės naudos gavimo. Kitaip sakant, ūkio subjektas tikisi, kad gaus ekonominės naudos, net jei yra netikrumo dėl įplaukų laiko arba sumos. Todėl laikoma, kad atskirai įsigytas nematerialusis turtas visuomet atitinka 21 straipsnio a punkte nurodytą tikimybės pripažinimo kriterijų.

33. Pagal 3-ąjį TFAS *Verslo jungimai*, jeigu nematerialusis turtas yra įgyjamas verslo jungimo metu, jo įsigijimo savikaina yra jo tikroji vertė įsigijimo datą. Nematerialiojo turto tikroji vertė atspindės lūkesčius dėl turto teikiamos būsimosios ekonominės naudos, kurią šis ūkio subjektas gaus. Kitaip sakant, ūkio subjektas tikisi, kad gaus ekonominės naudos, net jei yra netikrumo dėl įplaukų laiko arba sumos. Todėl laikoma, kad verslo jungimų metu įsigytas nematerialusis turtas visuomet atitinka 21 straipsnio a punkte nurodytą tikimybės pripažinimo kriterijų. Jeigu verslo jungimo metu įsigytas turtas yra išskiriamas arba atsiranda dėl sutartinių arba kitokių juridinių teisių, yra pakankamai informacijos, kad būtų galima patikimai nustatyti turto tikrąją vertę. Todėl laikoma, kad verslo jungimų metu įsigytas nematerialusis turtas visuomet atitinka 21 straipsnio b punkte nurodytą patikimo įvertinimo kriterijų.

34. Pagal šį standartą ir 3-ąjį TFAS (Tarptautinių apskaitos standartų valdybos persvarstytą 2008 m.) įsigyjantis ūkio subjektas įsigijimo datą atskirai nuo prestižo pripažįsta įsigyjamo ūkio subjekto nematerialųjį turtą, nepriklausomai nuo to, ar įsigyjamas ūkio subjektas pripažino turtą prieš verslo jungimą. Tai reiškia, kad įsigyjamo ūkio subjekto vykdomus tyrimų ir plėtros darbus įsigyjantis ūkio subjektas pripažįsta turtu atskirai nuo prestižo, jeigu tas projektas atitinka nematerialiojo turto apibrėžimą. Įsigyjamo ūkio subjekto vykdomas tyrimų ir plėtros projektas atitinka nematerialiojo turto apibrėžimą, kai:

a) atitinka turto apibrėžimą; ir

b) yra identifikuojamas, t. y. atskiriamas arba atsiranda remiantis sutarties ar kitomis juridinėmis teisėmis.

Nematerialiojo turto, įgyto verslo jungimo metu, tikrosios vertės nustatymas

35. Jeigu verslo jungimo metu įsigytas nematerialusis turtas yra atskiriamas arba atsiranda dėl sutartinių arba kitokių juridinių teisių, yra pakankamai informacijos, kad būtų galima patikimai nustatyti turto tikrąją vertę. Jei nustatant nematerialiojo turto tikrąją vertę galima gauti daug skirtingų rezultatų, į tokį neapibrėžtumą atsižvelgiama nustatant tikrąją turto vertę.“

38 straipsnis panaikinamas.

68 straipsnis taisomas taip:

„**68. Išlaidos nematerialiajam turtui turi būti pripažįstamos sąnaudomis iškart, kai jos patiriamos, išskyrus atvejus, kai:**

a) jos sudaro nematerialiojo turto, atitinkančio pripažinimo kriterijus, įsigijimo (pasigaminimo) savikainos dalį (žr. 18–67 straipsnius); arba

b) objektas yra įgytas verslo jungimo metu ir negali būti pripažįstamas kaip nematerialusis turtas. Tokiu atveju jis sudaro sumos, pripažintos kaip prestižas įsigijimo datą, dalį (žr. 3-ąjį TFAS).“

94 straipsnis taisomas taip:

„**94. Nematerialiojo turto, atsirandančio dėl sutarties ar kitų juridinių teisių, naudingo tarnavimo laikas neturi viršyti sutarties ar kitų juridinių teisių laikotarpio, tačiau gali būti trumpesnis, atsižvelgiant į laikotarpį, per kurį ūkio subjektas tikisi šį turtą naudoti. Jeigu sutarties ar kitos juridinės teisės perleidžiamos ribotam laikotarpiui, kuris gali būti pratęsiamas, tuomet nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas turėtų apimti pratęsimo laikotarpį (-ius), kai yra įrodymų, kad dėl pratęsto laikotarpio nebus patirta reikšmingų išlaidų. Pakartotinai įgytos teisės, verslo jungimo metu pripažintos kaip nematerialusis turtas, naudingo tarnavimo laikas yra likęs sutarties, kuria teisė buvo suteikta, galiojimo laikotarpis; jis neturi apimti pratęsimo laikotarpių**.“

Papildomas šiuo 115A straipsniu:

„115A. Pakartotinai verslo jungimo metu įgytos teisės atveju, jeigu teisė vėliau yra pakartotinai suteikiama (parduodama) trečiajai šaliai, susijusi balansinė vertė, jei yra, turi būti naudojama nustatant pakartotinio suteikimo pelną arba nuostolius.“

129 straipsnis panaikinamas.

130 straipsnis taisomas taip:

„**130. Ūkio subjektas turi taikyti šį standartą:**

a) …“

Papildomas šiuo 130C straipsniu:

„**130C. 3-uoju TFAS (Tarptautinių apskaitos standartų valdybos persvarstytu 2008 m.) pataisyti 12, 33–35, 68, 94 ir 130 straipsniai, panaikinti 38 ir 129 straipsniai, įtrauktas 115A straipsnis. Ūkio subjektas turi perspektyviai taikyti tas pataisas metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau. Todėl per ankstesnius verslo jungimus pripažintos nematerialiojo turto ir prestižo sumos neturi būti taisomos. Jei ūkio subjektas taiko 3-ąjį TFAS (persvarstytą 2008 m.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisos taip pat turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui**.“

39-asis TAS *FINANSINĖS PRIEMONĖS. PRIPAŽINIMAS IR VERTINIMAS*

C13. 39-asis TAS taisomas taip, kaip nurodyta toliau.

2 straipsnio f punktas panaikinamas.

Papildomas šiuo 103D straipsniu:

„**103D. 3-uoju TFAS (Tarptautinių apskaitos standartų valdybos persvarstytu 2008 m.) panaikintas 2 straipsnio f punktas. Ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau. Jeigu ūkio subjektas taiko 3-ąjį TFAS (persvarstytą 2008 m.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisa taip pat turi būti taikoma ir tam ankstesniam laikotarpiui.**“

TFAAK 9-asis *AIŠKINIMAS ĮTERPTŲJŲ IŠVESTINIŲ FINANSINIŲ PRIEMONIŲ KARTOTINIS ĮVERTINIMAS*

C14. TFAAK 9-ojo aiškinimo 5 straipsnyje pateikiamos tokios išnašos:

„5. Šis aiškinimas netaikomas verslo jungimo sutartims, apimančioms įterptąsias išvestines finansines priemones, įsigyti ir jų galimam kartotiniam įvertinimui įsigijimo datą. (*).

(*) Sutartims su įterptosiomis išvestinėmis finansinėmis priemonėmis verslo jungime įsigyti taikomas 3-asis TFAS (Tarptautinių apskaitos standartų valdybos persvarstytas 2008 m.).“