

**7-asis TVSAS – INVESTICIJŲ Į ASOCIJUOTUS ŪKIO SUBJEKTUS
APSKAITA**

Oficialus pareiškimas

Šis tarptautinis viešojo sektoriaus apskaitos standartas (TVSAS) parengtas pagal Tarptautinio apskaitos standartų komiteto (TASK) išleistą 28-ąją tarptautinę apskaitos standartą (TAS) „Investicijų į asocijuotąsias įmones apskaita“. Tarptautinių apskaitos standartų valdyba (TASV) ir Tarptautinių apskaitos standartų komiteto fondas (TASKF) buvo įsteigti 2001 metais, ir jie pakeitė TASK. Tarptautiniai apskaitos standartai (TAS), kuriuos išleido TASK, galioja iki TASV juos patikslina ar panaikina. TASV leidimu šiame Tarptautinės buhalterijų federacijos viešojo sektoriaus komiteto leidinyje pateikiamos 28-ojo TAS ištraukos.

Patvirtintas Tarptautinių apskaitos standartų (TAS) tekstas yra tas, kurį TASV išleido anglų kalba. Jo kopijas galima įsigyti tiesiogiai iš TASV Leidybos skyriaus, adresu: *7th floor, 166 Fleet Street, London EC4A 2DY, United Kingdom.*

El.paštas: publications@iasb.org.uk

Interneto svetainė: <http://www.iasb.org.uk>

TAS, TAS projektų ir kitų TASK ir TASV leidinių autorių teisės priklauso TASKF.

Sutrumpinimai „TAS“, „TASV“, „TASK“, „TASKF“ ir pavadinimas „Tarptautiniai apskaitos standartai“ yra TASKF prekių ženklai ir negali būti naudojami be TASKF sutikimo.

7 TVSAS – INVESTICIJŲ Į ASOCIJUOTUS ŪKIO SUBJEKTUS APSKAITA

7-asis TVSAS – INVESTICIJŲ Į ASOCIJUOTUS ŪKIO SUBJEKTUS APSKAITA

TURINYS

	Paragrafai
Taikymas.....	1–5
Apibrėžimai.....	6–17
Savikainos metodas.....	7
Ekonominis ūkio subjektas.....	8-10
Nuosavybės metodas.....	11
Būsimoji ekonominė nauda arba paslaugos.....	12
Valstybės įmonės.....	13
Grynasis turtas / nuosavas kapitalas.....	14
Reikšminga įtaka.....	15–17
Konsoliduota finansinė atskaitomybė.....	18–22
Atskira investuotojo finansinė atskaitomybė.....	23–28
Nuosavybės metodo taikymas.....	29–37
Nuostolis dėl vertės sumažėjimo.....	37
Pelno mokestis.....	38
Neapibrėžtumai.....	39
Atskleidimas.....	40–42
Įsigaliojimo data.....	43–44
Palyginimas su 28-uoju TAS	

7-asis TVSAS – INVESTICIJŲ Į ASOCIJUOTUS ŪKIO SUBJEKTUS APSKAITA

Juodu kursyvu spausdinami standarto paragrafai turi būti siejami su šviesiu šriftu spausdinamais šio standarto paaiškinimų paragrafais ir su Tarptautinių viešojo sektoriaus apskaitos standartų pratarme. Tarptautiniai viešojo sektoriaus apskaitos standartai netaikomi nereikšmingiems straipsniams.

Taikymas

- 1. Ūkio subjektas, kuris finansinę atskaitomybę sudaro ir pateikia kaupimo principu, turėtų taikyti šį standartą investicijų į asocijuotus ūkio subjektus apskaitai, kai investicijos į asocijuotus ūkio subjektus suteikia nuosavybės teisę į akcijas ar kitokius nuosavybės vertybinius popierius.*
- Šis standartas nustato asocijuotų ūkio subjektų nuosavybės dalies apskaitos principus. Tai yra tokių investicijų, kai investuotojas, investuodamas į kitą ūkio subjektą, kartu prisiima nuosavybės dalies būdingą riziką ir atlygį, susijusį su ta nuosavybės dalimi. Standartas taikomas tik investicijų į ūkio subjekto, į kurį investuojama, formalią nuosavo kapitalo struktūrą (arba ją atitinkančią). Formali nuosavo kapitalo struktūra atitinka akcinį kapitalą ar panašios formos jungtinį kapitalą, tokį kaip patikėtos nuosavybės dalį, taip pat gali būti ir kitokios struktūros nuosavas kapitalas, kurio dalis, tenkanti investuotojui, gali būti patikimai įvertinta. Kai nuosavo kapitalo struktūra neapibrėžta, gali būti neįmanoma patikimai įvertinti investuotojui tenkančios nuosavo kapitalo dalies.
- Kai kurios viešojo sektoriaus ūkio subjektų įmokos gali būti vadinamos „investicijomis“, bet jos gali nesuteikti teisės į nuosavo kapitalo dalį. Pavyzdžiui, viešojo sektoriaus ūkio subjektas gali investuoti reikšmingą sumą į ligoninės, kurios savininkas ir valdytojas yra labdaros įstaiga, veiklą. Nepaisant to, kad šios įmokos pagal ekonominę prasmę yra kitokios, jos leidžia viešojo sektoriaus ūkio subjektui dalyvauti ligoninės valdyje, o labdaros fondas turi atsiskaityti viešojo sektoriaus ūkio subjektui, kaip panaudoti jo pinigus. Tačiau viešojo sektoriaus ūkio subjekto įmokos nesudaro prielaidų atsirasti teisei į nuosavo kapitalo dalį, nes labdaros fondas gali ieškoti alternatyvių finansavimo šaltinių ir tuo pačiu neleisti viešojo sektoriaus ūkio subjektui dalyvauti ligoninės valdyje. Taigi, viešojo sektoriaus ūkio subjektas iš tokios investicijos nepatiria rizikos, bet ir negauna atlygio.
- Šis standartas taikomas visiems viešojo sektoriaus ūkio subjektams, išskyrus valstybės įmones.*
- Valstybės įmonės (VĮ) turi vadovautis Tarptautiniais apskaitos standartais (TAS), kuriuos išleido Tarptautinis apskaitos standartų komitetas. Viešojo sektoriaus komiteto išleistoje 1-ojoje gairėje „Valstybės įmonių finansinė atskaitomybė“ pažymima, kad TAS tinka visoms verslo įmonėms, neatsižvelgiant į tai, ar jos veikia privačiame ar viešajame sektoriuje. Todėl

1-ojoje gairėje rekomenduojama, kad VĮ rengtų tokią finansinę atskaitomybę, kuri visais reikšmingais atžvilgiais atitinka TAS reikalavimus.

Apibrėžimai

6. Šiame standarte vartojamos sąvokos:

Apskaitos politika – konkretūs principai, pagrindai, susitarimai, taisyklės ir praktika, kuria vadovaujasi ūkio subjektas, sudarydamas ir pateikdamas finansinę atskaitomybę.

Kaupimo principas – apskaitos būdas, pagal kurį sandoriai ir kiti ūkiniai įvykiai pripažįstami apskaitoje tada, kai jie įvyksta (ne tik tada, kai gaunami ar sumokami pinigai ar jų ekvivalentai). Todėl sandoriai ir ūkiniai įvykiai apskaitoje registruojami ir pripažįstami tuo finansiniu laikotarpiu, su kuriuo jie yra susiję. Pagal kaupimo principą pripažįstamas turtas, įsipareigojimai, grynasis turtas / nuosavas kapitalas, pajamos ir sąnaudos.

Turtas – ūkio subjekto kontroliuojami dėl praeities ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių gauti išteklių, iš kurių ūkio subjektas tikisi ateityje gauti ekonominės naudos arba paslaugų.

Asocijuotas ūkio subjektas – ūkio subjektas, kuriam investuotojas daro reikšmingą įtaką ir kuris nėra nei kontroliuojamasis, nei investuotojo jungtinės sutarties subjektas.

Konsoliduota finansinė atskaitomybė – ekonominio ūkio subjekto finansinė atskaitomybė, sudaryta kaip vieno ūkio subjekto finansinė atskaitomybė.

Savininkų įnašai – būsimoji ekonominė nauda ar paslaugos, išskyrus tas, dėl kurių atsiranda ūkio subjekto įsipareigojimai, kurias ūkio subjektui suteikė išorės dalyviai ir įgijo finansinį interesą į ūkio subjekto grynąjį turtą / nuosavą kapitalą, kuris:

a) suteikia teisę skirstyti ūkio subjekto būsimąją ekonominę naudą arba paslaugas jo buvimo laikotarpiu, kai tokį paskirstymą turi teisę atlikti savininkai ar jų atstovai, o, nutraukus ūkio subjekto veiklą, skirstyti turtą, kuris lieka įvykdžius visus įsipareigojimus; ir / arba

b) gali būti perduotas, išmainytas, perduotas ar susigrąžintas.

Kontrolė – teisė valdyti kito ūkio subjekto finansinę ir veiklos politiką siekiant gauti naudos iš to ūkio subjekto veiklos.

Kontroliuojamasis ūkio subjektas – ūkio subjektas, kurį kontroliuoja kitas ūkio subjektas (vadinamas kontroliuojančiuoju ūkio subjektu).

Kontroliuojantysis ūkio subjektas – ūkio subjektas, kuris kontroliuoja vieną ar daugiau kontroliuojamųjų ūkio subjektų.

7 TVSAS – INVESTICIJŲ Į ASOCIJUOTUS ŪKIO SUBJEKTUS APSKAITA

Savikainos metodas – apskaitos metodas, pagal kurį investicijos apskaitoje registruojamos įsigijimo savikaina. Finansinės veiklos ataskaita parodo tik tas pajamas iš investicijos, kurios gaunamos paskirsčius ūkio subjekto, į kurį buvo investuota, sukauptą grynąjį perviršį, uždirbtą po investicijos įsigijimo.

Paskirstymas savininkams – ūkio subjekto būsimosios ekonominės naudos ar paslaugų paskirstymas visiems savininkams (ar jų daliai) kaip grąža iš investicijos arba kaip investicijos gražinimas.

Ekonominis ūkio subjektas – ūkio subjektų grupė, kurią sudaro kontroliuojantysis ūkio subjektas ir vienas ar daugiau kontroliuojamųjų ūkio subjektų.

Nuosavybės metodas – apskaitos metodas, kai investicija iš pradžių užregistruojama įsigijimo savikaina, o po to jos vertė koreguojama atsižvelgiant į investuotojui priklausančią investicijos grynojo turto / nuosavo kapitalo dalį. Finansinės veiklos ataskaita parodo investuotojui tenkančią ūkio subjekto, į kurį investuota, veiklos rezultatų dalį.

Sąnaudos – ekonominės naudos ar potencialių paslaugų sumažėjimas per ataskaitinį laikotarpį dėl turto atidavimo ar sunaudojimo arba dėl prisiimtų įsipareigojimų, dėl kurių sumažėja grynasis turtas / nuosavas kapitalas, išskyrus paskirstymą savininkams.

Tikroji vertė – suma, už kurią gali būti apsikeista turtu arba kuria gali būti užskaitytas tarpusavio įsipareigojimas tarp išmanančių, nesusijusių šalių, ketinančių pirkti / parduoti turtą arba užskaityti tarpusavio įsipareigojimą.

Valstybės įmonė – ūkio subjektas, kuris turi visus šiuos požymius:

- a) turi teisę savo vardu sudaryti sutartis;
- b) teisės aktų nustatyta tvarka jam suteikti finansiniai ir veiklos vykdymo įgaliojimai;
- c) įprastinės veiklos metu kitiems ūkio subjektams prekes ir paslaugas parduodantis pelningai arba už kainą, kuri visiškai padengia sąnaudas;
- d) nepriklauso nuo nuolatinio vyriausybės finansavimo (kitokio nei produkcijos įsigijimai ar pardavimai tarp nesusijusių šalių); ir
- e) kontroliuojamas viešojo sektoriaus ūkio subjekto.

Investuotojas į jungtinės sutarties subjektą – jungtinės sutarties subjekto dalininkas, kuris bendrai nekontroliuoja to subjekto.

Jungtinės sutarties subjektas – sutartimi įteisintas dviejų ir daugiau šalių įsipareigojimas vykdyti veiklą ir bendrai ją kontroliuoti.

7 TVSAS – INVESTICIJŲ Į ASOCIJUOTUS ŪKIO SUBJEKTUS APSKAITA

Įsipareigojimai – dėl praeities ūkinių operacijų ir/arba ūkinių įvykių atsiradę dabartiniai ūkio subjekto įsipareigojimai, kuriuos vykdydamas ūkio subjektas, tikėtina, kad turės naudoti savo turimus ir būsimus ekonominę naudą ar paslaugas teikiančius išteklius.

Grynasis turtas / nuosavas kapitalas – teisė į turto dalį, likusią iš ūkio subjekto turto atėmus visus jo įsipareigojimus.

Grynasis perviršis / deficitas apima šias sudedamąsias dalis:

a) perviršį arba deficitą iš įprastinės veiklos; ir

b) ypatinguosius straipsnius.

Atskaitomybės data – Paskutinė ataskaitinio laikotarpio, kurio finansinė atskaitomybė yra sudaroma, diena.

Pajamos – Ūkio subjekto ekonominės naudos arba potencialių paslaugų padidėjimas per ataskaitinį laikotarpį, kai dėl to padidėja grynasis turtas / nuosavas kapitalas, išskyrus papildomus savininkų įnašus.

Reikšminga įtaka (šiuo standarte) – galimybė dalyvauti priimant ūkio subjekto į kurią investuota finansinius ir veiklos politikos sprendimus, nekontroliuojant šios politikos.

Savikainos metodas

- Investuotojas savo investiciją įsigijimo savikaina apskaitoje užregistruoja pagal savikainos metodą. Investuotojas pripažįsta pajamomis tik tas įplaukas, kurios gaunamos paskirsčius ūkio subjekto, į kurią buvo investuota, sukauptą grynąjį perteklių, uždirbtą po investicijos įsigijimo. Įplaukų suma, kuri viršija investuotojui tenkančią dalį, paskirsčius po investicijos įsigijimo uždirbtą perteklių, laikoma investicijos atgavimu ir pripažįstama investicijos savikainos mažėjimu.

Ekonominis ūkio subjektas

- Šiame standarte vartojama sąvoka „ekonominis ūkio subjektas“ finansinėje atskaitomybėje reiškia, kad tai yra ūkio subjektų grupė, kurią sudaro kontroliuojantysis ūkio subjektas ir jo kontroliuojamieji ūkio subjektai.
- Kartais vartojamos kitos su ekonominiu ūkio subjektu susijusios sąvokos, tokios kaip „administracinis ūkio subjektas“, „finansinis ūkio subjektas“, „konsoliduotas ūkio subjektas“ ir „grupė“.
- Ekonominį ūkio subjektą gali sudaryti ūkio subjektai, kurie vykdo tiek socialinės politikos, tiek komercinę veiklą. Pavyzdžiui, valstybinis aprūpinimo būstais departamentas gali būti ekonominis ūkio subjektas, kurį sudaro ūkio subjektai, aprūpinantys būstais už nustatytą mokestį, ir ūkio subjektai, kurie aprūpina būstais vykdydami komercinę veiklą.

Nuosavybės metodas

11. Investicija įsigijimo metu užregistruojama įsigijimo savikaina pagal nuosavybės metodą, o vėliau jos balansinė vertė padidinama arba sumažinama investuotojui tenkančia ūkio subjekto, į kurį investuota, grynojo perviršio ar deficito dalimi, susidariusia po investicijos įsigijimo. Investuotojo gautos išmokos iš ūkio subjekto, į kurį investuota, sumažina investicijos balansinę vertę. Investicijos balansinę vertę gali reikšti koreguoti dėl ūkio subjekto, į kurį investuota, nuosavo kapitalo dalies pokyčių, kurie neparodomi finansinės veiklos ataskaitoje. Tokių pokyčių gali atsirasti dėl ilgalaikio materialiojo turto ir investicijų perkainojimo, užsienio valiutos keitimo skirtumų ir koregavimų verslo jungimo metu.

Būsimoji ekonominė nauda arba paslaugos

12. Turtas yra priemonė ūkio subjektams siekti savo tikslų. Turtas, naudojamas ūkio subjekto veikloje prekėms ir paslaugoms teikti, bet tiesiogiai nekuriantis grynujų pinigų įplaukų, dažniausiai apibrėžiamas kaip turtas, teikiantis „paslaugas“. Turtas, kuris yra naudojamas grynosioms pinigų įplaukoms kurti, dažniausiai apibrėžiamas kaip turtas, teikiantis „būsimąją ekonominę naudą“. Atsižvelgiant į visus tikslus, kuriems turtas gali būti panaudotas, šiame standarte pagrindinėms turto savybėms apibrėžti vartojama sąvoka „būsimoji ekonominė nauda ir paslaugos“.

Valstybės įmonės

13. Sąvoka „valstybės įmonės“ (VĮ) apima pardavimais užsiimančias įmones, tokias kaip komunalinės įmonės, taip pat finansų įstaigas, tokias kaip finansų institucijos. Iš esmės VĮ nesiskiria nuo ūkio subjektų, kurie vykdo veiklą privačiame sektoriuje. VĮ paprastai veikia siekdamos pelno, tačiau kai kurios jų gali turėti ribotų bendruomeninių paslaugų teikimo įpareigojimų ir privalo tam tikrus asmenis ir organizacijas aprūpinti prekėmis ir paslaugomis nemokamai arba už labai mažą mokestį. 6-ajame TVSAS „Konsoliduota finansinė atskaitomybė ir kontroliuojamųjų ūkio subjektų apskaita“ pateikiamos nuorodos, kaip finansinėje atskaitomybėje nustatyti, ar yra kontrolė. Šiomis nuorodomis turi būti vadovojamasi nustatant, ar VĮ yra kontroliuojama kito viešojo sektoriaus ūkio subjekto.

Grynasis turtas / nuosavas kapitalas

14. Sąvoka „grynasis turtas / nuosavas kapitalas“ šiame standarte vartojama kalbant apie likutį finansinės būklės ataskaitoje (turtas minus įsipareigojimai). Grynasis turtas / nuosavas kapitalas gali būti teigiamas arba neigiamas. Vietoj „grynojo turto / nuosavo kapitalo“ gali būti vartojamos ir kitos sąvokos, kai jų reikšmė yra aiški.

Reikšminga įtaka

15. Ar investuotojas daro reikšmingą įtaką ūkio subjektui, į kurį investuota, nustatoma atsižvelgiant į santykius tarp investuotojo ir to ūkio subjekto, į kurį investuota, bei į šiame standarte pateiktą reikšmingos įtakos apibrėžimą. Šis standartas taikomas tik tiems asocijuotiems ūkio subjektams, kuriuose ūkio subjektas (investuotojas) turi nuosavybės dalį.

7 TVSAS – INVESTICIJŲ Į ASOCIJUOTUS ŪKIO SUBJEKTUS APSKAITA

16. Investuotojo reikšmingą įtaką paprastai įrodo bent vienas iš šių požymių:
- a) atstovavimas ūkio subjekto, į kurį investuota, direktorių valdyboje ar tolygiame valdymo organe;
 - b) dalyvavimas nustatant veiklos politiką;
 - c) reikšmingi sandoriai tarp investuotojo ir ūkio subjekto, į kurį investuota;
 - d) keitimasis tarpusavyje vadovaujančiais darbuotojais;
 - e) esminės techninės informacijos teikimas.
17. Jeigu investuotojo nuosavybės dalis yra akcijos ir jis tiesiogiai ar netiesiogiai per kontroliuojamuosius ūkio subjektus turi ūkio subjekto, į kurį investuota, akcijų, suteikiančių 20 proc. ar daugiau balsų, galima teigti, kad investuotojo įtaka reikšminga, nebent būtų galima aiškiai įrodyti, kad yra kitaip. Ir atvirkščiai, jeigu investuotojas tiesiogiai ar netiesiogiai per kontroliuojamuosius ūkio subjektus turi ūkio subjekto, į kurį investuota, akcijų, suteikiančių mažiau nei 20 proc. balsų, galima teigti, kad investuotojas nedaro reikšmingos įtakos, nebent tai galėtų būti aiškiai įrodyta. Jeigu kitas investuotojas turi reikšmingą ar didesniąją ūkio subjekto, į kurį investuota, nuosavybės dalį, dar nereiškia, kad investuotojas negali daryti reikšmingos įtakos.

Konsoliduota finansinė atskaitomybė

18. *Investicija į asocijuotus ūkio subjektus konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje taikant nuosavybės metodą, išskyrus atvejus, kai investicija įsigyjama ir laikoma tam, kad ją būtų galima artimiausiu laiku parduoti, o tokiu atveju ji apskaitoje turėtų būti registruojama savikainos metodu.*
19. Pajamos, pripažintos iš įplaukų, gautų paskirsčius asocijuoto ūkio subjekto grynąjį perviršį, gali būti netinkamas investuotojo uždirbtų pajamų vertinimo matas, nes gautos įplaukos gali būti mažai susijusios su asocijuoto ūkio subjekto veiklos rezultatais. Ypač tais atvejais, kai asocijuotas ūkio subjektas yra pelno nesiekiantis, investicijos rezultatai bus nustatomi remiantis tokiais veiksniais kaip produkcijos ar paslaugų savikaina. Kadangi investuotojas daro reikšmingą įtaką asocijuotam ūkio subjektui, jis iš dalies atsako už šio ūkio subjekto veiklą ir tuo pačiu turi teisę į investicijos grąžą. Investuotojas tai parodo savo konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje, papildomai į ją įtraukdamas jam tenkantį šio ūkio subjekto grynąjį perviršį ar deficitą, taip pat pateikdamas įplaukų ir investicijų analizę, pagal kurią būtų galima patikimiau apskaičiuoti rodiklius. Todėl taikant nuosavybės metodą pateikiama tikslesnė informacija apie investuotojo grynąjį turtą / nuosavą kapitalą ir grynąjį perviršį ar deficitą.
20. Investicija į asocijuotą ūkio subjektą apskaitoje registruojama savikainos metodu, kai jai taikomi griežti ilgalaikiai apribojimai, kurie labai suvaržo galimybę pervesti lėšas ar teikti

7 TVSAS – INVESTICIJŲ Į ASOCIJUOTUS ŪKIO SUBJEKTUS APSKAITA

kitą nefinansinę naudą investuotojui ar jo vardu. Investicijos į asocijuotus ūkio subjektus taip pat registruojamos savikainos metodu tada, kai investicija įsigyjama ir laikoma tam, kad ją būtų galima artimiausiu laiku perparduoti.

21. Investuotojas turi nebetaikyti nuosavybės metodo nuo tada, kai:

- a) jis nebedaro reikšmingos įtakos asocijuotam ūkio subjektui, nors išlaiko visas investicijas arba jų dalį; arba**
- b) netikslinga taikyti šį metodą, nes asocijuoto ūkio subjekto veiklai būdingi griežti ilgalaikiai apribojimai, dėl kurių sumažėja galimybė investuotojui pervesti lėšas ar teikti kitą nefinansinę naudą investuotojui ar jo vardu.**

Po to investicijos balansinė vertė turi būti laikoma savikaina.

22. Investuotojas turi nebetaikyti nuosavybės metodo nuo tada, kai ūkio subjekto, į kurį investuota, veiklai taikomi griežti ilgalaikiai apribojimai iš dalies ar visiškai nebeleidžia pervesti lėšas ar teikti kitą nefinansinę naudą investuotojui. Kai asocijuotas ūkio subjektas yra pelno nesiekiantis ūkio subjektas (toks kaip socialinio aprūpinimo agentūra), jis gali neturėti galimybių pervesti lėšas, tačiau vis dėlto gali teikti paslaugas, susijusias su investuotojo tikslais.

Atskira investuotojo finansinė atskaitomybė

23. Investuotojas, kuris sudaro konsoliduotą finansinę atskaitomybę, į savo atskirą finansinę atskaitomybę įtraukia investicijų į asocijuotą ūkio subjektą vienu iš šių būdų:

- a) nuosavybės ar savikainos metodu, atsižvelgiant į tai, kuris metodas taikomas investuotojo konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje investicijų į asocijuotus ūkio subjektus apskaitai; arba**
- b) parodoma kaip investicija.**

24. Investicijų apskaitos reikalavimai nustatyti tarptautiniuose ir / arba nacionaliniuose apskaitos standartuose.

25. Tai, kad sudaroma konsoliduota finansinė atskaitomybė, nereiškia, kad nereikia pateikti atskiros investuotojo finansinės atskaitomybės.

26. Jeigu investuotojas nesudaro konsoliduotos finansinės atskaitomybės, investicija į asocijuotą ūkio subjektą turi būti įtraukiama į investuotojo finansinę atskaitomybę vienu iš šių būdų:

- a) nuosavybės ar savikainos metodu, atsižvelgiant į tai, kuris metodas būtų taikomas investicijų į asocijuotus ūkio subjektus apskaitai, jei investuotojas sudarytų konsoliduotą finansinę atskaitomybę; arba**

b) parodoma kaip investicija.

27. Investicijų apskaitos reikalavimai nustatyti tarptautiniuose ir / arba nacionaliniuose apskaitos standartuose.
28. Investuotojas, kuris turi asocijuotų ūkio subjektų, gali nesudaryti konsoliduotos finansinės atskaitomybės, kadangi jis neturi kontroliuojamųjų ūkio subjektų. Paprastai toks investuotojas turėtų pateikti tokią pat informaciją apie savo investicijas į asocijuotus ūkio subjektus kaip ir tie ūkio subjektai, kurie sudaro konsoliduotą finansinę atskaitomybę.

Nuosavybės metodo taikymas

29. Dauguma nuosavybės metodo procedūrų yra panašios į konsolidavimo procedūras, numatytas 6-ajame TVSAS. Konsolidavimo procedūros, taikomos, kai įsigyjamas kontroliuojamasis ūkio subjektas, priimtinos ir tada, kai investuojama į asocijuotus ūkio subjektus.
30. *Kai asocijuoto ūkio subjekto apskaitai taikomas nuosavybės metodas, nerealizuotas perviršis ar deficitas, susidarantis iš sandorių tarp investuotojo (ar jo konsoliduotų kontroliuojamųjų ūkio subjektų) ir asocijuotų ūkio subjektų, turėtų būti eliminuojamas atsižvelgiant į investuotojui tenkančios asocijuoto ūkio subjekto dalies dydį. Nerealizuotas deficitas neturėtų būti eliminuojamas tiek, kiek įrodoma, kad sandorio metu perduoto turto vertė yra sumažėjusi.*
31. *Investicija į asocijuotą ūkio subjektą apskaitoje registruojama nuosavybės metodu nuo tada, kai ji pradeda atitikti asocijuoto ūkio subjekto apibrėžimą. Skirtumo (teigiamo ar neigiamo) tarp įsigijimo savikainos ir investuotojui tenkančios asocijuoto ūkio subjekto identifikuojamo grynojo turto dalies tikrosios vertės apskaitos reikalavimus galima rasti 22-ajame TAS „Verslo jungimai“. Investuotojui priklausančios dalies tikrosios vertės koregavimai dėl perviršio ar deficito, susidariusio po įsigijimo, atliekami tam, kad būtų galima nustatyti:*
 - a) *tikrąją vertę įvertinto nudėvimo turto nusidėvėjimą; ir*
 - b) *skirtumo tarp investicijos savikainos ir investuotojui tenkančios identifikuojamo grynojo turto dalies tikrosios vertės amortizaciją.*
32. Taikant nuosavybės metodą turi būti naudojama vėliausia asocijuoto ūkio subjekto finansinė atskaitomybė, paprastai ji turėtų būti sudaryta tą pačią datą kaip ir investuotojo finansinė atskaitomybė. Kai investuotojo ir asocijuoto ūkio subjekto atskaitomybės sudarymo datos skiriasi, asocijuotas ūkio subjektas paprastai investuotojui sudaro finansinę atskaitomybę, kurios data sutampa su investuotojo atskaitomybės data. Kai tai daryti nepraktiška, gali būti naudojamos skirtingos atskaitomybės datos. Pastovumo principas nustato, kad atskaitomybės laikotarpių trukmė ir atskaitomybių sudarymo datų skirtumas turi būti pastovus.

7 TVSAS – INVESTICIJŲ Į ASOCIJUOTUS ŪKIO SUBJEKTUS APSKAITA

33. Kai naudojamos pagal skirtingą datą sudarytos finansinės atskaitomybės, turi būti atliekami koregavimai, atspindintys reikšmingų ūkinių įvykių ar sandorių tarp investuotojo ir asocijuoto ūkio subjekto ir sandorių ar ūkinių įvykių, kurie įvyko tarp asocijuoto ūkio subjekto finansinės atskaitomybės ir investuotojo finansinės atskaitomybės sudarymo datų, rezultata.
34. Investuotojo finansinė atskaitomybė paprastai sudaroma taikant vienodą panašių sandorių ir ūkinių įvykių panašiomis aplinkybėmis apskaitos politiką. Daugeliu atveju, jei asocijuotas ūkio subjektas savo finansinėje atskaitomybėje panašioms sandoriams ir ūkiniams įvykiams panašiomis aplinkybėmis taiko skirtingą apskaitos politiką nei investuotojas ir jei investuotojas taiko nuosavybės metodą, asocijuoto ūkio subjekto finansinė atskaitomybė atitinkamai koreguojama. Jeigu nepraktiška atlikti tokių koregavimų, paprastai atskleidžiamas pats faktas.
35. Jeigu asocijuoto ūkio subjekto neapmokėtų sukauptų privilegijuotųjų akcijų turi kiti investuotojai, investuotojas apskaičiuoja savo grynojo perviršio ar deficito dalį, atsižvelgdamas į privilegijuotuosius dividendus, nesvarbu, ar jie buvo paskelbti, ar ne.
36. Pagal nuosavybės metodą, jeigu investuotojui tenkanti asocijuoto ūkio subjekto deficito dalis yra lygi investicijos balansinei vertei ar yra už ją didesnė, investuotojas į finansinę atskaitomybę paprastai nebeištraukia jam tenkančios vėlesnio deficito dalies. Parodoma nulinės vertės investicija. Papildomo deficito pateikiama tiek, kiek investuotojas turi išsipareigojimų ar atliko mokėjimų asocijuoto ūkio subjekto vardu, kad padengtų asocijuoto ūkio subjekto išsipareigojimus, už kuriuos investuotojas laidavo ar kitaip išsipareigojo. Jeigu asocijuotas ūkio subjektas vėliau parodo perviršį, investuotojas į finansinę atskaitomybę vėl ištraukia šio perviršio dalį tik tada, kai ji lygi nepripažinto deficito sumai.

Nuostolis dėl vertės sumažėjimo

37. Jei yra požymių, kad investicijų į asocijuotus ūkio subjektus vertė sumažėjo, ūkio subjektas vertės sumažėjimo apskaitai turėtų taikyti atitinkamą tarptautinį / nacionalinį apskaitos standartą.

Pelno mokestis

38. Pelno mokesčio, susidarančio investuojant į asocijuotus ūkio subjektus, apskaitos reikalavimai pateikiami 12-ajame TAS „Pelno mokesčiai“.

Neapibrėžtumai

39. Pagal atitinkamus standartus, reglamentuojančius atidėjinių, neapibrėžtųjų išsipareigojimų ir neapibrėžtojo turto apskaitą, investuotojas atskleidžia:
 - a) jam tenkančią asocijuoto ūkio subjekto neapibrėžtųjų išsipareigojimų dalį, už kurią jis yra neapibrėžtai atsakingas;

7 TVSAS – INVESTICIJŲ Į ASOCIJUOTUS ŪKIO SUBJEKTUS APSKAITA

- b) neapibrėžtuosius įsipareigojimus, kurie kyla dėl to, kad investuotojas yra tam tikru būdu atsakingas už visus asocijuoto ūkio subjekto įsipareigojimus; ir
- c) jam priklausančią asocijuoto ūkio subjekto neapibrėžtojo turto dalį.

Atskleidimas

40. Turi būti atskleista ši informacija:

- a) *tinkamas svarbių asocijuotų ūkio subjektų sąrašas ir aprašymas, įskaitant nuosavybės dalį, ir, jeigu skiriasi, balsavimo teisę suteikiančių akcijų dalį; ir*
- b) *tokių investicijų apskaitai taikomi metodai.*

41. *Investicijos į asocijuotus ūkio subjektus, apskaitoje registruojamos nuosavybės metodu, turi būti klasifikuojamos kaip ilgalaikis turtas ir atskleidžiamos kaip atskiras finansinės būklės ataskaitos straipsnis. Investuotojui priklausanti tokių investicijų grynojo perviršio ir deficito dalis turi būti atskleista finansinės veiklos ataskaitoje kaip atskiras straipsnis. Visų ypatingųjų ar ankstesnio laikotarpio straipsnių dalis taip pat turi būti atskleista atskirai.*

42. 1-asis TVSAS „Finansinės atskaitomybės pateikimas“ taip pat reikalauja, kad asocijuotų ūkio subjektų grynojo perviršio ar deficito dalis, apskaitoje registruojama nuosavybės metodu, būtų pateikta finansinės veiklos ataskaitoje.

Įsigaliojimo data

43. *Šis tarptautinis viešojo sektoriaus apskaitos standartas turi būti taikomas sudarant 2001m. liepos 1 d. ir vėliau prasidedančių laikotarpių metinę finansinę atskaitomybę. Skatinama jį taikyti anksčiau.*

44. Jei po šio standarto įsigaliojimo ūkio subjektas pradeda taikyti kaupimo principą, kuris numatytas Tarptautiniuose viešojo sektoriaus apskaitos standartuose, šis standartas turi būti taikomas sudarant atskaitinio laikotarpio, kuriuo pradėtas taikyti kaupimo principas, ir vėlesnių laikotarpių finansinę atskaitomybę.

Palyginimas su 28-uuju TAS

7-asis tarptautinis viešojo sektoriaus apskaitos standartas (TVSAS) „Investicijų į asocijuotus ūkio subjektus apskaita” parengtas pagal 28-ąjį tarptautinį apskaitos standartą (TAS) „Investicijų į asocijuotas įmones apskaita”. Pagrindiniai 7-ojo TVSAS ir 28-ojo TAS skirtumai:

- 7-ajame TVSAS, palyginti su 28-uuju TAS, pateikiami papildomi paaiškinimai, kaip taikyti standartus viešojo sektoriaus ūkio subjektams.
- 7-asis TVSAS taikomas visoms investicijoms į asocijuotus ūkio subjektus, kai investuotojui priklausanti asocijuoto ūkio subjekto nuosavybės dalis yra išreikšta akcijomis ar kitokia nuosavo kapitalo forma. 28-asis TAS panašių reikalavimų nekelia. Tačiau nepanašu, kad nuosavybės metodas galėtų būti taikomas kitais atvejais nei tada, kai asocijuoto ūkio subjekto nuosavas kapitalas yra formalios ar kitos patikimai nustatomos nuosavo kapitalo struktūros.
- 7-ajame TVSAS tam tikrais atvejais vartojamos skirtingos sąvokos nei 28-ajame TAS. Pačios svarbiausios 7-ajame TVSAS vartojamos sąvokos yra „ūkio subjektas”, „pajamos”, „finansinės veiklos ataskaita”, „finansinės būklės ataskaita” ir „grynasis turtas / nuosavas kapitalas”. Analogiškos 28-ojo TAS sąvokos yra „įmonė”, „pajamos”, „pelno (nuostolių) ataskaita”, „balansas” ir „akcininkų nuosavybė”.
- 7-ajame TVSAS pateikiamos sąvokos skiriasi nuo 28-ajame TAS (6 paragrafe) pateiktų sąvokų.
- Taip pat kaip 28-asis TAS, šis standartas leidžia investicijas į asocijuotus ūkio subjektus, kurios pateikiamos konsoliduotą finansinę atskaitomybę sudarančio investuotojo atskiroje finansinėje atskaitomybėje, registruoti savikaina ar pagal nuosavybės metodą. 28-asis TAS taip pat leidžia tokias investicijas į asocijuotus ūkio subjektus apskaitoje registruoti kaip laikomą perparduoti finansinį turtą taip, kaip tai nurodyta 39-ajame TAS „Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas“. Priešingai, šis standartas leidžia tokias investicijas įtraukti į apskaitą kaip ir kitas investicijas, parodytas investuotojo finansinėje atskaitomybėje.