

PATVIRTINTA

Viešosios įstaigos Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus 2009 m. birželio 30 d. įsakymu Nr. VAS-8
(Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus 2015 m. lapkričio 5 d. įsakymo Nr. VAS-50 redakcija)

15-OJO VERSLO APSKAITOS STANDARTO „INVESTICIJOS Į ASOCIJUOTĄSIAS ĮMONES“ METODINĖS REKOMENDACIJOS

Šios rekomendacijos parengtos pagal standartą su pakeitimais, galiojančiais nuo 2016 m. sausio 1 d.

Paryškintu šriftu spausdinamas verslo apskaitos standarto tekstas. Po standarto punktais pateiktos rekomendacijos nėra standarto dalis. Pavyzdžiai ir rekomendacijos nepakeičia standarto nuostatų, tik paaiškina, kaip jos gali būti taikomos praktiškai.

Pastaba. Pavyzdžiuose naudojamos pavyzdinio sąskaitų plano sąskaitos.

I. BENDROSIOS NUOSTATOS

1. Šio standarto tikslas – nustatyti investicijų į asocijuotąsias įmones registravimo investuotojo apskaitoje ir pateikimo finansinėse ataskaitose tvarką.

2. Šis standartas taikomas investicijų į asocijuotąsias įmones apskaitai, sudarant įmonės ir įmonių grupės finansines ataskaitas.

3. Šiame standarte žodis „akcininkas“ suprantamas kaip pelno siekiantis juridinis ir (ar) fizinis asmuo, įgijęs įmonės akcijų, pajų ar kitų nuosavybės teisių (toliau - akcijos).

Kadangi kiekvieno pelno siekiančio juridinio asmens – akcinės bendrovės, uždarnosios akcinės bendrovės, ūkinės bendrijos, kooperatinės bendrovės, žemės ūkio bendrovės – nuosavybės dalys teisės aktuose vadinamos skirtingai, t. y. akcijos, įnašai, pajai, kad standartą ir metodines rekomendacijas aiškinti būtų paprasčiau, pelno siekiančių juridinių asmenų savininkai vadinami „akcininkais“, o jų nuosavybės dalys – „akcijomis“.

4. Jei investuotojas sudaro metines konsoliduotąsias finansines ataskaitas, tai jo, kaip atskiros įmonės, rengiamos finansinės ataskaitos šiame standarte vadinamos įmonės atskiriomis finansinėmis ataskaitomis.

Patruojanti įmonė rengia du finansinių ataskaitų rinkinius: vadovaudamasi Lietuvos Respublikos įmonių grupių konsoliduotosios finansinės atskaitomybės įstatymu – įmonių grupės konsoliduotąsias finansines ataskaitas, o Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymu – įmonės finansines ataskaitas. Kad paprasčiau būtų aiškinti standartą ir metodines rekomendacijas, patruojančiosios įmonės finansinės ataskaitos, rengiamos pagal Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymą, vadinamos atskiriomis finansinėmis ataskaitomis.

II. PAGRINDINĖS SĄVOKOS

Asocijuotoji įmonė – įmonė, kuriai reikšmingą poveikį gali daryti kita įmonė ir kuri nėra tos kitos įmonės patronuojamoji įmonė ar pagal jungtinės veiklos (partnerystės) sutartį su ta įmone veikianti įmonė.

Patronuojamoji (dukterinė įmonė) – įmonė, kuriai kita įmonė gali daryti tiesioginį ar netiesioginį lemiamą poveikį.

Įmonės finansinių ataskaitų rinkinys – finansinių ataskaitų rinkinys, kuriame pateikiami finansiniai duomenys apie įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus, pinigų srautus.

Prestižas – neidentifikuojamas turtas, kuris pirminio pripažinimo metu įvertinimas kaip teigiamas skirtumas tarp įsigijimo savikainos ir įsigyto grynojo turto vertės ir kurio vertė parodo iš verslo jungimo tikėtiną gauti ekonominę naudą.

Reikšmingas poveikis įmonei – galimybė ir teisė nedarant lemiamo poveikio įmonei dalyvauti priimant įmonės sprendimus dėl finansinės ir ekonominės veiklos.

III. REIKŠMINGO POVEIKIO NUSTATYMAS

5. Dažniausiai reikšmingas poveikis yra tada, kai įmonė turi kitos įmonės akcijų, suteikiančių visuotiniame akcininkų susirinkime ne mažiau kaip 20 procentų balsų.

Reikšmingas poveikis įmonei paprastai yra tada, kai investuotojas turi akcijų, suteikiančių kitos įmonės visuotiniame akcininkų susirinkime nuo 20 proc. iki 50 proc. balsų, ir jei nėra lemiamo poveikio požymių, tokia įmonė laikoma investuotojo asocijuotąja įmone. Išimtiniais atvejais investuotojas, turėdamas daugiau kaip 20 proc. balsų, negali daryti reikšmingo poveikio kitai įmonei ir ji nebus asocijuotoji įmonė.

Pavyzdys

UAB „A“ ir UAB „B“ turi UAB „C“ akcijų, suteikiančių po 50 proc. balsų. Jeigu nėra jokių papildomų sąlygų, tai abiem investuotojoms (UAB „A“ ir UAB „B“) UAB „C“ bus asocijuotoji įmonė. Jeigu yra papildomų sąlygų, tai vienai investuotojai, pvz., UAB „A“, UAB „C“ gali būti patronuojamoji įmonė, o kitai investuotojai, pvz., UAB „B“, – asocijuotoji įmonė arba jos abi gali būti laikomos bendro pavaldumo įmonėmis.

UAB „F“ turi užsienyje veikiančios asocijuotosios įmonės „G“ akcijų, suteikiančių 49 proc. balsų, tačiau priimant užsienyje veikiančios asocijuotosios įmonės „G“ sprendimus dėl finansinės ir ekonominės veiklos, ji negali dalyvauti dėl galiojančių tos valstybės teisės aktų, t. y. negali daryti reikšmingo poveikio. Tokiu atveju UAB „G“ nėra investuotojos UAB „F“ asocijuotoji įmonė.

UAB „F“ turi UAB „G“ akcijų, suteikiančių 49 proc. balsų, ir pagal steigimo sutartį ji turi teisę UAB „G“ daryti lemiamą poveikį. Tokiu atveju UAB „G“ yra investuotojos UAB „F“ patronuojamoji įmonė.

6. Jeigu kitos įmonės akcijos visuotiniame akcininkų susirinkime suteikia mažiau kaip 20 procentų balsų, tai reikšmingas poveikis įmonei, į kurią investuota, gali būti pripažįstamas, jeigu yra nors vienas iš šių požymių:

6.1. Investuotojas dalyvauja įmonės valdymo organuose.

UAB „A“ įsigijo UAB „B“ akcijų, suteikiančių 18 proc. balsų, ir teisę turėti UAB „B“ stebėtojų taryboje ir (arba) valdyboje savo narių, turinčių balso teisę ir dalyvaujančių priimant sprendimus. UAB „B“ laikoma UAB „A“ asocijuotąja įmone.

6.2. Investuotojas dalyvauja nustatant įmonės veiklos politiką.

6.3. Investuotojas su įmone, į kurią investuota, keičiasi pagrindiniais vadovaujančiais darbuotojais.

UAB „A“ yra įsigijusi UAB „B“ akcijų, suteikiančių 12 proc. balsų, o UAB „B“ yra įsigijusi UAB „A“ akcijų, suteikiančių 17 proc. balsų. Įmonių akcininkų tarpusavio susitarimu UAB „A“ direktorius yra UAB „B“ valdybos narys, turi balso teisę ir dalyvauja priimant sprendimus, o UAB „B“ direktorius yra UAB „A“ valdybos narys, turi balso teisę ir dalyvauja priimant sprendimus.

6.4. Investuotojas ir įmonė, į kurią investuota, teikia viena kitai svarbią techninę informaciją.

UAB „A“, gaminanti gaivinamuosius ir alkoholinius gėrimus, įsigijo užsienyje veikiančios, tik alkoholinius gėrimus gaminančios įmonės „B“ akcijų, suteikiančių 16 proc. balsų. Įmonė „B“ planuoja plėsti savo veiklą ir ketina gaminti taip pat ir gaivinamuosius gėrimus. Investuotoja perduoda įmonei „B“ vieno gaivinamojo gėrimo gamybos technologiją.

6.5. Investuotojas ir įmonė, į kurią investuota, sudaro reikšmingų sandorių.

UAB „A“ įsigijo UAB „B“ akcijų, suteikiančių 15 proc. balsų, ir sudarė bendradarbiavimo sutartį, pagal kurią UAB „B“ gamins tik investuotojos gaminamiems įrengimams reikalingas sudedamąsias dalis, kurios sudarys didžiąją UAB „B“ gaminamos produkcijos dalį.

IV. INVESTICIJŲ Į ASOCIJUOTĄSIAS ĮMONES PATEIKIMAS FINANSINĖSE ATASKAITOSE

7. Investuotojas, kuris turi patronuojamųjų ir asocijuotųjų įmonių, konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose investicijas į asocijuotąsias įmones parodo taikydamas nuosavybės metodą, išskyrus investicijas, nurodytas šio standarto 10, 11, 12, 13 ir 30 punktuose.

Įsigytos kitos įmonės akcijos apskaitoje registruojamos įsigijimo savikaina.

Jei kitos įmonės akcijos įsigijamos turint tikslą investuoti ilgą laiką ir investuotojas turi teisę daryti reikšmingą poveikį, investicija apskaitoje registruojama įsigijimo savikaina ir atskirose finansinėse ataskaitose rodoma savikainos metodu. Konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose

investicijai į asocijuotąją įmonę taikomas nuosavybės metodas. Taikant nuosavybės metodą, apskaičiuojamas investicijos įsigijimo savikainos ir investuotojui tenkančios asocijuotosios įmonės grynojo turto dalies vertės skirtumas, pripažįstamas prestižas, pelnas arba nuostoliai, metų pabaigoje įvertinamas asocijuotosios įmonės nuosavo kapitalo pokytis, apskaičiuojama prestižo amortizacija ir pripažįstamas pelnas (nuostoliai) dėl nuosavybės metodo taikymo.

8. Investuotojas, kuris turi asocijuotųjų, bet neturi patrunuojamųjų įmonių ir konsoliduotųjų finansinių ataskaitų nesudaro, savo balanse investicijas į asocijuotąsias įmones parodo savikainos metodu.

Jei investuotojas yra vidutinė, didelė ar viešojo intereso įmonė ir turi asocijuotųjų įmonių, bet neturi patrunuojamųjų įmonių ir nesudaro konsoliduotųjų finansinių ataskaitų, tačiau asocijuotųjų įmonių finansinių ataskaitų duomenys jam yra reikšmingi, savo balanse investicijas į asocijuotąsias įmones jis parodo savikainos metodu, o aiškinamajame rašte informaciją apie tokias investicijas pateikia nuosavybės metodu. Atsižvelgdama į reikšmingumo kriterijus, įmonė turi įvertinti, kad nebūtų klaidinami finansinių ataskaitų informacijos vartotojai neatskleidus aiškinamajame rašte informacijos apie investicijos vertę nuosavybės metodu.

1 pavyzdys

Vidutinė įmonė UAB „A“ turi UAB „B“ akcijų, suteikiančių 25 proc. balsų. UAB „A“ savo apskaitos politikoje patvirtino asocijuotųjų įmonių finansinių duomenų reikšmingumo kriterijus, t. y. investuotojo požiūriu asocijuotoji įmonė laikoma reikšminga, jeigu jos turtas finansinių metų pabaigoje viršija 5 proc. investuotojo turto, o pardavimo grynosios pajamos per ataskaitinius metus viršija 5 proc. investuotojo pardavimo grynujų pajamų.

UAB „A“ sudaro 20X1 m. gruodžio 31 d. finansines ataskaitas, kuriose parodomas 27 500 EUR vertės turtas, 10 000 EUR įsipareigojimų, 17 500 EUR nuosavo kapitalo ir 8 000 EUR grynujų pardavimo pajamų.

UAB „B“ sudarytose 20X1 m. gruodžio 31 d. finansinėse ataskaitose parodomas 17 000 EUR vertės turtas, 2 000 EUR įsipareigojimų, 15 000 EUR nuosavo kapitalo ir 5 000 EUR grynujų pardavimo pajamų. Kadangi UAB „B“ turtas ir pardavimo grynosios pajamos viršija 5 proc. investuotojos UAB „A“ turto ir pardavimo grynujų pajamų, tai investuotoja aiškinamajame rašte turės pateikti informaciją apie investicijas, apskaičiuotas nuosavybės metodu.

Asocijuotosios įmonės finansinių ataskaitų duomenų reikšmingumas investuotojo požiūriu gali būti nustatomas ir kitu investuotojui priimtinu būdu, pvz., investuotojas palygina asocijuotosios įmonės ir savo turtą, veiklos rezultatus, bet savo apskaitos politikoje nenustato tikslių reikšmingumo kriterijų.

2 pavyzdys

Didelė įmonė UAB „A“, kurios 20X1 m. gruodžio 31 d. finansinėse ataskaitose turtas yra 17 000 000 EUR, turi UAB „B“ akcijų, suteikiančių 25 proc. balsų. Asocijuotosios įmonės UAB „B“ turtas 20X1 m. gruodžio 31 d. yra 100 000 EUR, kuris apytiksliai sudaro 0,06 proc. investuotojos turto. UAB „A“ tenkanti UAB „B“ pelno dalis sudaro 5 000 EUR, kai investuotojos

uždirbtas rezultatas yra 5 000 000 EUR. Lyginant abiejų įmonių veiklos rezultatus akivaizdu, kad asocijuotoji įmonė investuotojos požiūriu nėra reikšminga, nes investuotojai tenkanti jos pelno dalis sudaro 0,01 proc., todėl investuotoja aiškinamajame rašte neturės pateikti informacijos apie investicijas, apskaičiuotas nuosavybės metodu.

9. Investuotojas, kuris turi patrunuojamųjų ir asocijuotųjų įmonių, bet, naudodamasis Lietuvos Respublikos įmonių grupių konsoliduotosios finansinės atskaitomybės įstatymo nustatytais išimtimis, konsoliduotųjų finansinių ataskaitų nesudaro, savo balanse investicijas į asocijuotąsias įmones parodo savikainos metodu.

Jei investuotojas yra vidutinė, didelė ar viešojo intereso įmonė ir turi patrunuojamųjų ir asocijuotųjų įmonių, bet, naudodamasis Įmonių grupių konsoliduotosios finansinės atskaitomybės įstatymo nustatytais išimtimis, nesudaro konsoliduotųjų finansinių ataskaitų, tačiau asocijuotųjų įmonių finansinių ataskaitų duomenys jam yra reikšmingi, jis savo balanse investicijas į asocijuotąsias įmones parodo savikainos metodu, o aiškinamajame rašte informaciją apie šias investicijas pateikia nuosavybės metodu.

Pavyzdys

Vidutinė įmonė UAB „A“ turi UAB „B“ akcijų, suteikiančių 35 proc. balsų, ir UAB „C“ akcijų, kurios suteikia 70 proc. balsų. 90 proc. UAB „A“ akcijų valdo jos patrunuojančioji įmonė UAB „P“, o likusieji UAB „A“ akcininkai neprieštarauja, kad konsoliduotosios finansinės ataskaitos nebūtų sudaromos, nes UAB „A“ ir jos patrunuojamosios įmonės finansinės ataskaitos įtrauktos į UAB „P“ įmonių grupės, kurios patrunuojančioji įmonė vadovaujasi Įmonių grupių konsoliduotosios finansinės atskaitomybės įstatymu, konsoliduotąsias finansines ataskaitas. Tačiau pagal UAB „A“ apskaitos politikoje patvirtintus asocijuotųjų įmonių finansinių ataskaitų duomenų reikšmingumo kriterijus įmonės, į kurią investuota, turto ir pardavimo grynujų pajamų sumos yra reikšmingos investuotojos, t. y. UAB „A“, požiūriu ir todėl UAB „A“ aiškinamajame rašte investiciją į UAB „B“ turėtų pateikti nuosavybės metodu.

10. Jei akcijos įsigytos numatant jas perparduoti, investicija į tokias akcijas apskaitoje užregistruojama ir finansinėse ataskaitose parodoma kaip skirtas parduoti finansinis turtas 18-ojo verslo apskaitos standarto „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ nustatyta tvarka, kai ji atitinka visus šiuos kriterijus:

10.1. Esant įprastoms pardavimo sąlygoms, tokią investiciją į asocijuotąsias įmones galima greitai parduoti.

Pirmą kartą pripažįstant finansinį turtą, įmonės apskaitoje jis registruojamas įsigijimo savikaina. Kiekvieną kartą sudarant finansines ataskaitas finansinis turtas, skirtas parduoti, turi būti įvertinamas tikrąja verte.

Pavyzdys

UAB „A“ 20X1 m. birželio 30 d. įsigijo 25 proc. UAB „B“ akcijų ir įgijo teisę daryti reikšmingą poveikį. Už 5 000 eurų įsigytas akcijas UAB „A“ priskyrė parduoti skirtam turtui, nes planavo akcijas parduoti artimiausiu metu esant įprastoms pardavimo sąlygoms. UAB „B“ 25 proc. akcijų rinkos kaina 20X1 m. gruodžio 31 d. buvo 8 000 eurų.

UAB „A“ 20X1 m. birželio 30 d. apskaitoje registruoja:	
D 2620 Kitų įmonių nuosavybės vertybiniai popieriai	5 000
K 271 Sąskaitos bankuose	5 000

UAB „A“ 20X1 m. gruodžio 31 d. parduoti skirtą finansinį turtą įvertina tikrąja verte ir apskaitoje registruoja:

D 2620 Kitų įmonių nuosavybės vertybiniai popieriai	3 000
K 5808 Investicijų tikrosios vertės padidėjimo pelnas	3 000

10.2. Investicijos į asocijuotąsias įmones pardavimas turi būti labai tikėtinas. Investicijų pardavimas yra labai tikėtinas, kai yra abi šios sąlygos:

10.2.1. tų investicijų pardavimas yra pradėtas, vykdoma aktyvi pirkėjo paieška ir neketinama atsisakyti jas parduoti;

10.2.2. investicijas planuojama parduoti per 12 mėnesių nuo jų užregistravimo trumpalaikio finansinio turto sąskaitoje datos.

Jei akcijos įsigyjamoms numatant jas perparduoti artimiausiu laiku, pirminio pripažinimo metu apskaitoje jos registruojamos įsigijimo savikaina, o finansinėse ataskaitose parodomas tikrąja verte kaip finansinis turtas, skirtas parduoti, neatsižvelgiant į tai, ar investuotojas turi teisę daryti reikšmingą poveikį, ar ne.

Pavyzdys

AB „A“ 20X1 m. rugsėjo 10 d. įsigijo 35 proc. AB „B“ akcijų. Šios akcijos suteikia investuotojui teisę daryti reikšmingą poveikį priimant AB „B“ sprendimus. AB „A“ įsigijo AB „B“ akcijų ne ilgalaikio investavimo tikslu, o numatydamas jas artimiausiu laiku perparduoti. AB „B“ akcijos 20X1 m. gruodžio 31 d. dar nebuvo parduotos, tačiau AB „A“ vadovai nepakeitė investavimo tikslo, yra vedamos derybos su konkrečiu pirkėju, su kuriuo jau pasirašytas akcijų pirkimo ir pardavimo ketinimų protokolai, pagal kurį pirkėjas numato nupirkti AB „B“ akcijas iki 20X2 m. rugsėjo 10 d., kai tam bus palankios sąlygos, todėl finansinėse ataskaitose investicija parodoma tikrąja verte.

11. Jei investicijos į asocijuotąsias įmones per 12 mėnesių nuo įsigijimo neparduodamos (arba atsisakoma ketinimo parduoti), jos toliau parodomas pagal 7–9 punktų reikalavimus. Tai laikoma apskaitos politikos pakeitimu, kuris parodomas 7-ojo verslo apskaitos standarto „Apskaitos politikos, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidų taisymas“ nustatyta tvarka.

Pavyzdys

UAB „P“, kuri turi patronuojamąją įmonę UAB „D“ ir sudaro konsoliduotąsias finansines ataskaitas, 20X1 m. birželio 30 d. įsigijo 25 proc. AB „A“ akcijų ir įgijo teisę daryti jai reikšmingą poveikį. Akcijas įsigijo už 12 000 eurų ir priskyrė parduoti skirtam turtui, nes planavo jas parduoti artimiausiu metu. Akcijų įsigijimo metu AB „A“ grynasis turtas sudarė 40 000 eurų. AB „A“ 20X1 m. grynasis pelnas sudarė 9 000 eurų, iš jų 20X1 m. birželio 30 d. uždirbtas pelnas buvo

4 000 eurų. AB „A“ 25 proc. akcijų rinkos kaina 20X1 m. gruodžio 31 d. buvo 14 000 eurų. AB „A“ 20X2 metų grynasis pelnas yra 7 000 eurų. UAB „P“ akcijų nepardavė iki 20X2 metų pabaigos, t. y. ilgiau kaip 12 mėnesių nuo įsigijimo dienos. Įmonės tarpusavio sandorių neturi. Asocijuotosios įmonės finansinių ataskaitų duomenys investuotojai yra reikšmingi.

UAB „P“ 20X1 m. birželio 30 d. apskaitoje registruoja:

D 2620 Kitų įmonių nuosavybės vertybiniai popieriai	12 000
K 271 Sąskaitos bankuose	12 000

UAB „P“ 20X1 m. gruodžio 31 d. apskaitoje registruoja:

D 2620 Kitų įmonių nuosavybės vertybiniai popieriai	2 000
K 5808 Investicijų tikrosios vertės padidėjimo pelnas	2 000

UAB „P“ atskirame ir konsoliduotajame balanse investiciją į AB „A“ parodė tikrąja verte (rinkos kaina), t. y. 14 000 eurų, ir pripažino 2 000 eurų pelną dėl finansinio turto vertės padidėjimo.

UAB „P“ iki 20X2 m. gruodžio 31 d. AB „A“ akcijų nebuvo pardavusi dėl pirkėjų stokos ir dėl kritusių vertybinių popierių kainų vertybinių popierių biržose. UAB „P“ turi teisę daryti reikšmingą poveikį AB „A“, todėl savo apskaitoje turi registruoti AB „A“ kaip asocijuotąją įmonę taikydama savikainos metodą.

Atskirose finansinėse ataskaitose investicija į asocijuotąją įmonę turi būti parodoma taikant savikainos metodą, todėl 20X2 metų atskirame balanse investicija į AB „A“ bus parodyta 12 000 eurų verte. Taikant 7-ojo verslo apskaitos standarto „Apskaitos politikos, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidų taisymas“ nuostatas, užregistruojamas apskaitos politikos keitimas. UAB „P“ apskaitoje 20X2 m. gruodžio 31 d. registruojama:

D 163 Asocijuotųjų įmonių akcijos	12 000
D 3423 Ankstesnių metų pelnas (nuostoliai) dėl apskaitos politikos keitimo	2 000
K 2620 Kitų įmonių nuosavybės vertybiniai popieriai	14 000

20X2 metų balanso lyginamojoje informacijoje, t. y. 20X1 m. gruodžio 31 d., investicija į UAB „A“ taip pat turėtų būti parodoma savikainos metodu, t. y. 12 000 eurų. Taip pat turi būti koreguojama 20X2 m. pelno (nuostolių) ataskaitos ir nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitos lyginamoji informacija.

Sudarant UAB „P“ konsoliduotąsias finansines ataskaitas, turi būti taikomas nuosavybės metodas. Įsigijimo datą apskaičiuojama investuotojai UAB „P“ tenkanti AB „A“ grynojo turto dalis. Grynojo turto dalis yra 10 000 EUR (40 000 x 25 %).

Apskaičiuotas 2 000 EUR (12 000 – 10 000) prestižas ir nustatytas 5 metų amortizacijos laikotarpis, nes UAB „P“ per šį laikotarpį tikisi iš asocijuotosios įmonės UAB „A“ gauti ekonominės naudos, kuri kompensuos sumokėtos kainos ir įsigyto grynojo turto vertės skirtumą.

UAB „P“ tikslina lyginamuosius 20X2 m. gruodžio 31 d. konsoliduotųjų finansinių ataskaitų duomenis. 20X2 m. gruodžio 31 d. konsoliduotojo balanso lyginamojoje informacijoje turi būti parodyta nuosavybės metodu apskaičiuota investicijos į AB „A“ vertė:

$$12\,000 + 1\,250 (5\,000 \times 25\%) - 200 (2\,000 : 5 : 2) = 13\,050$$

UAB „P“ 20X2 m. gruodžio 31 d. konsoliduotajame balanse parodyta nuosavybės metodu apskaičiuota investicijos į AB „A“ vertė:

$$13\,050 + 1\,750 (7\,000 \times 25\%) - 400 (2\,000 : 5) = 14\,400$$

Jei UAB „P“ būtų vidutinė, didelė ar viešojo intereso įmonė ir privalėtų investiciją į asocijuotąją įmonę pateikti nuosavybės metodu, ji 20X2 metų aiškinamajame rašte šią informaciją galėtų pateikti pagal žemiau pateiktą pavyzdį.

Labai mažoms ir mažoms įmonėms aiškinamajame rašte investicijos į asocijuotąją įmonę pateikti nuosavybės metodu nereikia.

Investicijos į asocijuotąją įmonę UAB „A“ vertė, apskaičiuota nuosavybės metodu, ataskaitinio laikotarpio pradžioje (20X1 m. sausio 1 d.)	0
Investicija į asocijuotąją įmonę (20X1 m. birželio 30 d.)	12 000
iš jų:	
grynojo turto dalis	10 000
prestižas	2 000
Investicijos vertės padidėjimas dėl uždirbto pelno	1 250
Prestižo amortizacija	(200)
Investicijos į UAB „A“ vertė, apskaičiuota nuosavybės metodu (20X1 m. gruodžio 31 d.)	13 050
Investicijos vertės padidėjimas dėl uždirbto pelno	1 750
Prestižo amortizacija	(400)
Investicijos į UAB „A“ vertė, apskaičiuota nuosavybės metodu, ataskaitinio laikotarpio pabaigoje (20X2 m. gruodžio 31 d.)	14 400

Jeigu UAB „P“ būtų vidutinė, didelė ar viešojo intereso įmonė, neturėtų patronuojamosios įmonės ir nesudarytų konsoliduotųjų finansinių ataskaitų, investicijos į AB „A“ vertę, apskaičiuotą nuosavybės metodu, ji turėtų atskleisti aiškinamajame rašte, jeigu AB „A“ finansinių ataskaitų duomenys jai būtų reikšmingi.

12. Jei įmonės, į kurią investuota, veiklai taikomi reikšmingi ilgalaikiai apribojimai, dėl kurių investuotojas negali daryti reikšmingo poveikio, tai savo atskirose ir konsoliduotose finansinėse ataskaitose investicijas į asocijuotąsias įmones jis parodo taikydamas savikainos metodą.

Įmonės, į kurią investuota, veiklai gali būti taikomi griežti ilgalaikiai apribojimai, dėl kurių sumažėja asocijuotosios įmonės galimybių pervesti pinigus investuotojui. Gali būti ir kitų apribojimų, dėl kurių investuotojas negali daryti asocijuotajai įmonei reikšmingo poveikio. Tokių apribojimų pavyzdžiai gali būti tokie:

- Asocijuotajai įmonei yra iškelta bankroto byla ir teismo sprendimu jos valdymas yra perduotas bankroto administratoriui.
- Asocijuotoji įmonė yra valstybėje, kurios politinė ir ekonominė padėtis nestabili ir iš kurios uždrausta pervesti į užsienį bet kokias lėšas.

Tokiu atveju taikomas savikainos metodas. Sudarydamas kiekvieno laikotarpio finansines ataskaitas, investuotojas taip pat privalo įvertinti, ar nėra sumažėjusi investicijos vertė ir ar nereikia pripažinti jos vertės sumažėjimo nuostolio.

13. Jeigu taikant nuosavybės metodą reikalinga informacija negali būti gauta be ypač didelių išlaidų ir laiko sąnaudų, tai atskirose ir konsoliduotose finansinėse ataskaitose investicijas į asocijuotąsias įmones investuotojas parodo taikydamas savikainos metodą.

Investuotojas turi dėti visas pastangas, kad iš asocijuotosios įmonės gautų visą reikalingą informaciją, kad galėtų kuo tiksliau parodyti atskirose ir konsoliduotose finansinėse ataskaitose investicijas į asocijuotąsias įmones.

Tačiau jeigu investuotojui iš asocijuotosios įmonės jokiais priemonėmis nepavyko gauti reikalingos informacijos, pvz., investuotojas yra įsigijęs 10 asocijuotųjų įmonių, esančių skirtingose užsienio šalyse, pvz., Kinijoje, Japonijoje, Rusijoje ar kitose, ir yra didelių profesinių įgūdžių skirtumų (apskaitos politikos skirtumų ir pan.), tai atskirose ir konsoliduotose finansinėse ataskaitose investicijas į asocijuotąsias įmones, apie kurias negali gauti informacijos, jis turi parodyti savikainos metodu.

14. Investuotojas nustoja taikyti nuosavybės metodą, kai atsiranda nors viena iš šių sąlygų:

14.1. Prarandamas reikšmingas poveikis asocijuotajai įmonei.

Investuotojas gali prarasti teisę daryti reikšmingą poveikį asocijuotajai įmonei, kai parduoda turėtų akcijų dalį ir dėl to sumažėja jo balsų dalis.

Pavyzdys

AB „A“ turi 820 UAB „C“ akcijų, kurios suteikia 41 proc. balsų UAB „C“ visuotiniame akcininkų susirinkime.

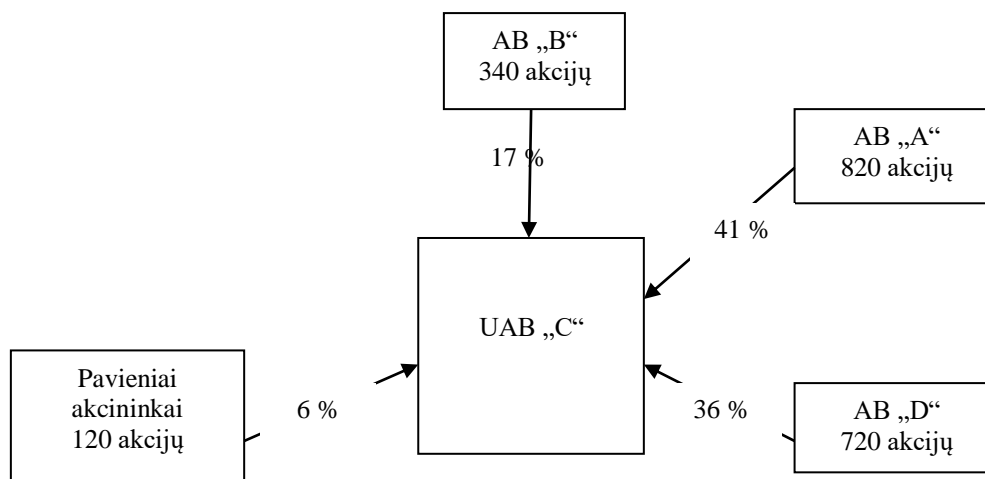
AB „B“ turi 340 UAB „C“ akcijų, suteikiančių 17 proc. balsų.

AB „D“ turi 720 UAB „C“ akcijų, suteikiančių 36 proc. balsų.

Likusias 120 UAB „C“ akcijų (arba 6 proc. balsų) turi pavieniai akcininkai.

AB „B“ turi AB „C“ akcijų, kurios suteikia mažiau kaip 20 proc. balsų, bet nėra jokių kitų šio standarto 6 punkte išvardytų požymių.

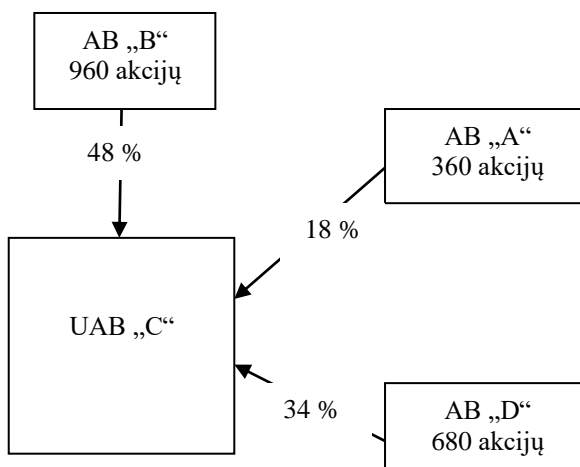
Šią informaciją galima parodyti schema:



UAB „C“ įstatinį kapitalą sudaro 2 000 paprastųjų vardinių akcijų, kurios turi balso teisę. Teisę daryti reikšmingą poveikį asocijuotajai įmonei UAB „C“ turi AB „A“ ir AB „D“. AB „A“ parduoda 460 UAB „C“ akcijų AB „B“. AB „B“ nusiperka dar 40 UAB „C“ akcijų iš AB „D“ ir 120 akcijų iš pavienių akcininkų. Po šio sandorio AB „A“ dar turi 360 UAB „C“ akcijų, tačiau jos suteikia tik 18 proc. balsų, o tai reiškia, kad AB „A“ praranda teisę daryti reikšmingą poveikį UAB „C“.

AB „D“ turi 680 UAB „C“ akcijų (arba 34 proc. balsų) ir dar turi teisę daryti reikšmingą poveikį, AB „B“, turinti 960 UAB „C“ akcijų (arba 48 proc. balsų), tik dabar įgyja teisę daryti reikšmingą poveikį UAB „C“.

Šią informaciją galima parodyti schema:



UAB „C“ įstatinį kapitalą sudaro 2 000 paprastųjų vardinių akcijų, kurios turi balso teisę. Pardavusi UAB „C“ akcijas, AB „A“ nedaro jai reikšmingo poveikio nuo akcijų pardavimo dienos ir investicijai nustoja taikyti nuosavybės metodą.

Investuotojas gali prarasti teisę daryti reikšmingą poveikį asocijuotajai įmonei, jei asocijuotoji įmonė išplatina naują akcijų emisiją, kurią įsigyja naujas akcininkas. Nors kiekvieno akcininko turimas akcijų skaičius nesikeičia, bet jų turimų balsų dalis priimant sprendimus visuotiniame akcininkų susirinkime sumažėja.

Pavyzdžio tęsinys

UAB „C“ išplatino naują 2 000 akcijų emisiją. UAB „C“ akcininkai sutiko, kad nauja akcijų emisija būtų parduota naujam akcininkui.

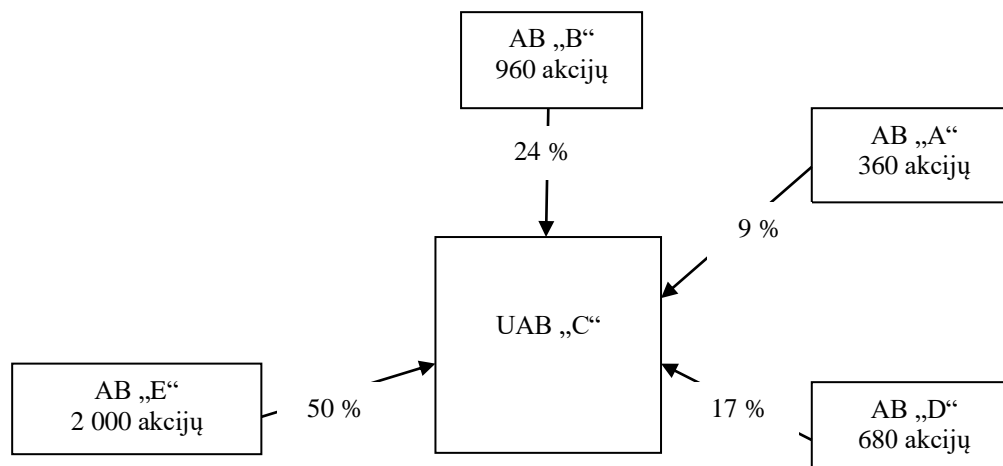
Šias akcijas įsigijo AB „E“, kuri dabar turi 50 proc. balsų ir teisę daryti reikšmingą poveikį UAB „C“.

Po šio sandorio AB „A“ turi 360 UAB „C“ akcijų, kurios suteikia 9 proc. balsų.

AB „B“ turi 960 UAB „C“ akcijų (24 proc. balsų) ir dar turi teisę daryti reikšmingą poveikį.

Likusias 680 UAB „C“ akcijų (17 proc. balsų) turi AB „D“, kuri prarado teisę daryti reikšmingą poveikį UAB „C“, nors dar turi visas turėtas akcijas.

Šią informaciją galima parodyti schema:



UAB „C“ įstatinį kapitalą sudaro 4 000 paprastųjų vardinių akcijų, kurios turi balso teisę. Po šio sandorio AB „D“ nedaro reikšmingo poveikio ir nustoja taikyti nuosavybės metodą investicijai į UAB „C“.

Teisę daryti reikšmingą poveikį asocijuotajai įmonei investuotojas gali būti praradęs tam tikrą laikotarpį.

Pavyzdys

AB „A“ 20X1 m. sausio 10 d. už 250 000 EUR įsigijo ir valdė 10 000 UAB „C“ paprastųjų akcijų, suteikiančių 30 proc. balsų visuotiniame akcininkų susirinkime. Daroma prielaida, kad įsigijimo datą apskaičiuojant investicijos vertę nuosavybės metodu prestižo, pelno arba nuostolių nesusidarė. Investicija į UAB „C“ buvo apskaičiuota ir konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose pateikta taikant nuosavybės metodą. AB „A“ 20X2 m. liepos 1 d. pardavė 5 000 UAB „C“ akcijų už 375 000 EUR. AB „A“ investicijos į UAB „C“ vertė, apskaičiuota nuosavybės metodu, 20X1 m. gruodžio 31 d. buvo 600 000 EUR. Nuosavybės metodas nustojamas taikyti nuo tos dienos, kai prarandamas reikšmingas poveikis (šiuo pavyzdyje – nuo 20X2 m. liepos 1 d.), todėl 20X2 m. birželio 30 d. reikia apskaičiuoti investicijos į UAB „C“ vertę. UAB „C“ 20X2 m. birželio 30 d. grynasis pelnas buvo 150 000 EUR. 20X2 m. balandžio 30 d. įvykęs UAB „C“ visuotinis akcininkų susirinkimas paskirstė 20X1 metų pelną ir paskelbė 100 000 EUR dividendus, kurie buvo išmokėti 20X2 m. gegužės 30 d. AB „A“ 20X2 metais gavo 30 000 EUR jai priklausančią UAB „C“ dividendų dalį.

20X2 m. balandžio 30 d. paskelbti dividendai AB „A“ apskaitoje registruojami:

D 243 Asocijuotųjų įmonių skolos	30 000
K 5500 Investicijų į patrunuojančiosios, patrunuojamųjų ir asocijuotųjų įmonių akcijas dividendai	30 000

20X2 m. gegužės 30 d. gauti dividendai AB „A“ apskaitoje registruojami:

D 271 Sąskaitos bankuose	30 000
K 243 Asocijuotųjų įmonių skolos	30 000

20X2 m. liepos 1 d. pardavęs dalį UAB „C“ akcijų, investuotojas apskaitoje pripažįsta 250 000 EUR (375 000 – 125 000) investicijų perleidimo pelną:

D 2446 Kitos gautinos skolos	375 000
K 163 Asocijuotųjų įmonių akcijos	125 000
K 5809 Investicijų perleidimo pelnas	250 000

Pardavęs dalį investicijos, likusią investicijos dalį investuotojas apskaitoje registruoja:

D 1660 Kitų įmonių nuosavybės vertybiniai popieriai	125 000
K 163 Investicijos į asocijuotąsias įmones	125 000

Po dalies akcijų pardavimo AB „A“ turimos UAB „C“ akcijos suteikia tik 15 proc. balsų, t. y. mažiau kaip 20 proc., ir nėra jokių šio standarto 6 punkte išvardytų požymių.

Investicija į UAB „C“ apskaitoje registruojama ir finansinėse ataskaitose parodoma vadovaujantis 18-ojo verslo apskaitos standarto „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ nustatyta tvarka. Kadangi UAB „C“ akcijomis neprekiuojama ir jų kaina aktyviojoje rinkoje neskelbiama, ir šių akcijų tikrosios vertės nustatyti negalima, investicija į UAB „C“ finansinėse ataskaitose turi būti įvertinama įsigijimo savikaina, atėmus jos nuvertėjimą.

Vidutinės, didelės ar viešojo intereso įmonės informaciją apie savikainos metodu apskaičiuotas investicijas į asocijuotąsias įmones gali atskleisti aiškinamajame rašte pagal žemiau pateiktą pavyzdį. Labai mažoms ir mažoms įmonėms tokios informacijos aiškinamajame rašte pateikti nereikia.

Investicijos į UAB „C“ (asocijuotąją įmonę) vertė, apskaičiuota savikainos metodu, ataskaitinio laikotarpio pradžioje (20X1 m. sausio 1 d.)	0
Padidėjimas dėl akcijų pirkimo (20X1 m. sausio 10 d.)	250 000
Sumažėjimas dėl akcijų pardavimo (20X2 m. liepos 1 d.)	(125 000)
Investicijos į UAB „C“ vertė, apskaičiuota savikainos metodu, ataskaitinio laikotarpio pabaigoje (20X2 m. gruodžio 31 d.)	125 000

Konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose investicijos likusios dalies vertę investuotojas privalės rodyti savikainos metodu, nes jis turi tik 15 proc. UAB „C“ akcijų ir jau nedaro šiai įmonei reikšmingo poveikio.

Jeigu AB „A“ būtų vidutinė, didelė ar viešojo intereso įmonė ir privalėtų investiciją į asocijuotąją įmonę pateikti nuosavybės metodu, informacija 20X2 m. gruodžio 31 d. aiškinamajame rašte galėtų būti pateikta pagal žemiau pateiktą pavyzdį.

Labai mažoms ir mažoms įmonėms aiškinamajame rašte investicijos į asocijuotąją įmonę pateikti nuosavybės metodu nereikia.

Investicijos į asocijuotąją įmonę vertė, apskaičiuota nuosavybės metodu, ataskaitinio laikotarpio pradžioje (20X2 m. sausio 1 d.)	600 000
Padidėjimas dėl uždirbto pelno (20X2 m. birželio 30 d.)	45 000 (150 000 x 30 %)

Dividendų paskelbimas (20X2 m. balandžio 30 d.)	(30 000)
Investicijos į UAB „C“ vertė nuosavybės metodu 20X2 m. birželio 30 d. (iki akcijų pardavimo)	615 000
Padidėjimas (sumažėjimas) dėl akcijų pirkimo (pardavimo) (20X2 m. liepos 1 d.)	(307 500) (615 000 x 50 %)
Investicijos į UAB „C“ vertė, apskaičiuota nuosavybės metodu, 20X2 m. liepos 2 d. (po akcijų pardavimo)	307 500
Investicijos į UAB „C“ vertė ataskaitinio laikotarpio pabaigoje (20X2 m. gruodžio 31 d.)	307 500

Anksčiau pateikta nuosavybės metodu apskaičiuota investicija į asocijuotąsias įmones AB „A“ 20X2 m. gruodžio 31 d. konsoliduotajame balanse turėtų būti pateikiama eilutėje *Kitas finansinis turtas*.

Pardavusi akcijas ir praradusi reikšmingą poveikį UAB „C“, investuotoja AB „A“ konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose investicijos vertės, apskaičiuotos nuosavybės metodu, nekoreguos iki pradinės įsigijimo savikainos todėl, kad po perleidimo investicijos likusios dalies vertė, apskaičiuota nuosavybės metodu, yra laikoma įsigijimo savikaina, ir 20X2 m. gruodžio 31 d. balanse bus 307 500 EUR.

20X2 m. liepos 1 d. pardavusi dalį UAB „C“ akcijų, investuotoja konsoliduotosiose ataskaitose rodytų 67 500 EUR (375 000 – 307 500) investicijų perleidimo pelną.

Jei vėliau teisė daryti reikšmingą poveikį UAB „C“ vėl atgaunama, apskaičiuojant investicijų į asocijuotąsias įmones vertę ir parodant konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose, turėtų būti taikomas nuosavybės metodas. Tokiu atveju šis metodas turi būti taikomas perspektyviai.

14.2. Atsiranda reikšmingų įmonės, į kurią investuota, veiklos apribojimų, dėl kurių suvaržoma investuotojo galimybė daryti reikšmingą poveikį.

Jei investuotojas konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose arba vidutinės, didelės ar viešojo intereso įmonės aiškinamajame rašte informaciją apie investicijas į asocijuotąsias įmones teikė nuosavybės metodu, tačiau dėl tam tikrų priežasčių atsirado reikšmingų įmonės, į kurią investuota, veiklos apribojimų, jis nuosavybės metodo netaiko nuo tos dienos, kada atsirado reikšmingų apribojimų.

1 pavyzdys

Informaciją apie daugiau kaip prieš dvejus metus į asocijuotąją įmonę AB „B“ investuotas lėšas, apskaičiuotas nuosavybės metodu, didelė įmonė „A“ teikė aiškinamajame rašte ir konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose. Reikšmingų apribojimų (pvz., asocijuotąją įmonę pradeda kontroliuoti vyriausybė, teismas, administracinės ar kitos institucijos) atsirado praėjus dvejiems metams ir keturiems mėnesiams po investicijos įsigijimo. Investuotoja nustoja taikyti nuosavybės metodą tik nuo tos dienos, kai dėl minėtų apribojimų praranda teisę daryti reikšmingą

poveikį AB „B“. Aiškinamajame rašte ir konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose būtų teikiama informacija apie investicijos į asocijuotąją įmonę vertę, apskaičiuotą savikainos metodu, kuri būtų lygi paskutinei nuosavybės metodu apskaičiuotai investicijos vertei ir kurios nuvertėjimas patikrinamas finansinių metų pabaigoje.

Jei pardavusi asocijuotosios įmonės AB „B“ akcijų, investuotoja UAB „A“ praranda teisę daryti jai reikšmingą poveikį, t. y. įmonė „B“ jau nėra asocijuotoji investuotojos įmonė, likusi investicijos vertė, apskaičiuota nuosavybės metodu, konsoliduotosiose ataskaitose bus laikoma įsigijimo savikaina. Investicijos apskaita toliau atliekama vadovaujantis 18-ojo verslo apskaitos standarto „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ nustatyta tvarka.

Jei AB „B“ akcijų kaina aktyviojoje rinkoje skelbiama ir šių akcijų tikrąją vertę galima nustatyti, investicija į AB „B“ investuotojos finansinėse ataskaitose turi būti įvertinama tikrąja verte.

Jei vėliau teisė daryti reikšmingą poveikį AB „B“ atgaunama, apskaičiuojant investicijas į asocijuotąsias įmones ir parodant konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose vėl turėtų būti taikomas nuosavybės metodas. Tokiu atveju šis metodas turi būti taikomas perspektyviai.

2 pavyzdys

Vidutinė įmonė UAB „A“ 20X1 m. sausio 1 d. už 100 000 EUR įsigijo ir valdė 5 000 AB „B“ paprastųjų akcijų, suteikiančių 35 proc. balsų visuotiniame akcininkų susirinkime. Daroma prielaida, kad įsigijimo datą nuosavybės metodu apskaičiuojant investicijos vertę prestižo, pelno arba nuostolių nesusidarė. UAB „A“ investicijos į asocijuotąją įmonę AB „B“ vertė, parodyta savikainos metodu, 20X1 m. gruodžio 31 d. apskaitoje ir atskirose finansinėse ataskaitose buvo 100 000 EUR. Kadangi investuotojai UAB „A“ asocijuotosios įmonės AB „B“ finansinių ataskaitų duomenys yra reikšmingi, aiškinamajame rašte informaciją apie investicijos į AB „B“ vertę, kuri buvo 250 000 EUR, ji teikė nuosavybės metodu.

AB „B“ 20X2 m. sausio 2 d. iškelta teismo byla ir įmonės veikla sustabdoma.

Vėliau investicija į AB „B“ apskaitoje registruojama ir finansinėse ataskaitose parodoma vadovaujantis 18-ojo verslo apskaitos standarto „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ nustatyta tvarka. Sudarant 20X2 m. gruodžio 31 d. finansines ataskaitas, nustatoma tikroji investicijų į AB „B“ vertė. Minėtų akcijų rinkos vertė yra 75 000 EUR. UAB „A“ 20X2 m. gruodžio 31 d. apskaitoje registruoja:

K 1660 Kitų įmonių nuosavybės vertybiniai popieriai	25 000
D 6808 Investicijų tikrosios vertės sumažėjimo nuostoliai	25 000

Informaciją apie tikrąją vertę apskaičiuotas investicijas UAB „A“ gali pateikti 20X2 m. gruodžio 31 d. aiškinamajame rašte:

Investicijos į AB „B“ tikroji vertė 20X2 m. sausio 1 d.	100 000
Vertės pokytis	(25 000)
Investicijos į AB „B“ tikroji vertė ataskaitinio laikotarpio pabaigoje (20X2 m. gruodžio 31 d.)	75 000

Jei investicija į asocijuotąją įmonę buvo reikšminga, UAB „A“ aiškinamajame rašte gali būti parodoma investicijos vertė, apskaičiuota nuosavybės metodu, teismo bylos iškėlimo dieną.

Jei reikšmingi įmonės, į kurią investuota, veiklos apribojimai vėliau panaikinami ir investuotojas vėl gali daryti jai reikšmingą poveikį, apskaičiuojant investicijos į asocijuotąją įmonę vertę ir pateikiant informaciją vidutinių, didelių ar viešojo intereso įmonių aiškinamajame rašte arba konsoliduotose finansinėse ataskaitose vėl taikomas nuosavybės metodas.

14.3. Jeigu taikant nuosavybės metodą reikalinga informacija negali būti gauta be ypač didelių išlaidų ir laiko sąnaudų.

14.4. Investicijos vertė į asocijuotąją įmonę investuotojui yra nereikšminga.

Atsižvelgdama į reikšmingumo kriterijus, vidutinės, didelės ar viešojo intereso įmonės turi įvertinti, ar nebus klaidinami finansinių ataskaitų informacijos vartotojai aiškinamajame rašte neatskleidus informacijos apie investicijos vertę nuosavybės metodu. Įmonė turi įvertinti, kokio metodo – nuosavybės ar savikainos – taikymas suteikia galimybę pateikti tikrą ir teisingą finansinę informaciją apie investicijas į asocijuotąsias įmones. Investicija būtų laikoma nereikšminga, jeigu finansinėse ataskaitose jos rodymas savikainos metodu neiškreiptų įmonės rezultatų ir leistų parodyti tikrus ir teisingus finansinius duomenis.

Pavyzdys

UAB „P“ turi patronuojamąją įmonę UAB „B“ ir asocijuotąją įmonę UAB „A“. UAB „P“ sudaro konsoliduotąsias finansines ataskaitas, kuriose investiciją į UAB „A“ parodo taikydama nuosavybės metodą.

UAB „P“ asocijuotosios įmonės UAB „A“ 30 proc. balsų suteikiančias akcijas už 5 000 eurų įsigijo 20X6 m. spalio 1 d.

Nuosavybės metodu apskaičiuota investicijos į UAB „A“ vertė 20X7 m. gruodžio 31 d. buvo 14 000 eurų.

UAB „P“ 20X7 m. gruodžio 31 d. konsoliduotasis balansas	eurais
Turtas	
Nematerialusis turtas	16 000
Materialusis turtas	110 000
Finansinis turtas (investicija į UAB „A“)	14 000
Turto iš viso	140 000
Nuosavas kapitalas ir įsipareigojimai	
Įstatinis kapitalas	100 000
Rezervai	2 000
Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	8 000
Įsipareigojimai	30 000
Nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų iš viso	140 000

Investicijos į asocijuotąją įmonę UAB „A“ vertė, apskaičiuota nuosavybės metodu ir parodyta konsoliduotajame balanse, sudaro 10 proc. UAB „P“ turto vertės.

UAB „B“ prie UAB „P“ buvo prijungta 20X8 m. birželio mėn. Po prijungimo UAB „B“ nustojo veikti, o UAB „P“, perėmusi UAB „B“ turtą ir įsipareigojimus, tęsė savo veiklą. Kad atsiskaitytų su UAB „B“ akcininkais, UAB „P“ išleido naują akcijų emisiją. Ši emisija UAB „P“ įstatinį kapitalą padidino 2 000 000 eurų.

UAB „P“ 20X8 m. birželio 30 d. konsoliduotasis balansas	eurais
Turtas	
Nematerialusis turtas	910 000
Materialusis turtas	1 487 000
Finansinis turtas (investicija į UAB „A“)	15 000
Turto iš viso	2 412 000
Nuosavas kapitalas ir įsipareigojimai	
Įstatinis kapitalas	2 100 000
Rezervai	2 000
Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	10 000
Įsipareigojimai	300 000
Nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų iš viso	2 412 000

Investicijos į asocijuotąją įmonę vertė, apskaičiuota nuosavybės metodu ir parodyta konsoliduotajame balanse, sudaro 0,6 proc. UAB „P“ turto vertės. Investicija į asocijuotąją įmonę tapo nereikšminga, todėl UAB „P“ nusprendė jai netaikyti nuosavybės metodo. Nustojus taikyti nuosavybės metodą 20X8 m. birželio 30 d., investicija į asocijuotąją įmonę konsoliduotajame balanse bus rodoma savikainos metodu. Investicijos balansinė vertė, apskaičiuota nuosavybės metodu, nuo 20X8 m. birželio 30 d. bus laikoma savikaina.

V. NUOSAVYBĖS METODAS

15. Nuosavybės metodas pradamas taikyti nuo tos datos, kai įmonė, į kurią investuota, atitinka asocijuotosios įmonės apibrėžimą.

Nuosavybės metodas gali būti prilyginamas konsolidavimui viena eilute, atskirai neišskiriant įmonės, į kurią investuota, turto, pajamų, sąnaudų ir kitų finansinių ataskaitų elementų.

Nuosavybės metodo taikymo pradžios procedūros:

- įsigijimo datą nustatoma įsigytos asocijuotosios įmonės grynojo turto, apskaičiuoto 14-ojo verslo apskaitos standarto „Verslo jungimai“ nustatyta tvarka, dalies vertė;
 - apskaičiuojamas prestižas, pelnas arba nuostoliai;
 - nustatomas prestižo amortizacijos laikotarpis;
 - ataskaitinio laikotarpio pabaigoje investicijos vertė koreguojama asocijuotosios įmonės nuosavo kapitalo pokyčio dalimi, tenkančia investuotojui;
 - eliminuojamas investuotojo ir asocijuotosios įmonės tarpusavio sandorių nerealizuotas pelnas (nuostoliai).

Investuotojas gali iš karto įsigyti akcijų paketą, kuris suteikia teisę daryti reikšmingą poveikį, arba akcijas gali įsigyti dalimis. Jei akcijos įsigyjamos dalimis, nuosavybės metodas taikomas tik nuo tos dienos, kai investuotojas įgyja teisę daryti reikšmingą poveikį įmonei, į kurią investavo.

Pavyzdys

AB „A“ 20X1 m. lapkričio 10 d. įsigijo 5 proc. AB „D“ akcijų. Įsigytas akcijas ji apskaitoje užregistravo įsigijimo savikaina ir 20X1 m. gruodžio 31 d. finansinėse ataskaitose parodė balansine verte, gauta iš įsigijimo savikainos atėmus nuvertėjimo sumą, nes nebuvo įmanoma nustatyti tikrosios vertės. Akcijų įsigijimo tikslas – ilgalaikis investavimas, todėl balanse jos parodytos ilgalaikio finansinio turto dalyje.

AB „A“ 20X2 m. vasario 1 d. įsigijo 12 proc., o birželio 1 d. – dar 10 proc. AB „D“ akcijų. AB „A“, turėdama 27 proc. AB „D“ akcijų, įgijo teisę daryti reikšmingą poveikį. Nuo 20X2 m. birželio 1 d. investicijos į asocijuotąją įmonę AB „A“ finansinėse ataskaitose šio standarto 7–9 punktuose (vidutinių, didelių ar viešojo intereso įmonių aiškinamajame rašte arba konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose) nustatyta tvarka turi būti apskaičiuojamos ir parodomos taikant nuosavybės metodą. AB „A“ 20X2 m. birželio 1 d. turėtų susumuoti visų 20X1 m. lapkričio 10 d., 20X2 m. vasario 1 ir birželio 1 d. įsigytų investicijų savikainą, apskaičiuoti ir įvertinti, kokia yra jai tenkančios AB „D“ grynojo turto dalies vertė 20X2 m. birželio 1 d. Jeigu AB „D“ turtas ir įsipareigojimai finansinėse ataskaitose parodyti tikrąja verte, AB „A“ paprašiusi, kad AB „D“ finansines ataskaitas sudarytų 20X2 m. gegužės 31 d., ir jas gavusi, jai tenkančią asocijuotosios įmonės grynojo turto dalies vertę gali apskaičiuoti pagal AB „D“ nuosavą kapitalą. Kitas būdas – prašyti reikalingų duomenų, įvertinti AB „D“ turtą ir įsipareigojimus tikrąja verte ir apskaičiuoti investuotojui tenkančią asocijuotosios įmonės grynojo turto dalies vertę.

16. Pirmą kartą apskaitoje pripažįstant investicijas, jos užregistruojamos įsigijimo savikaina. Įsigijimo savikaina nustatoma prie sumokėtos (mokėtinės) pinigų ar pinigų ekvivalentų sumos arba kito perduoto turto, priimtų įsipareigojimų ar išleistų nuosavybės vertybinių popierių tikrosios vertės atsiskaitymo datą pridėdant visas išlaidas, tiesiogiai priskiriamas įsigijimui.

Įsigytos kitos įmonės akcijos apskaitoje registruojamos įsigijimo savikaina. Įsigijimo savikaina nustatoma prie sumokėtos (mokėtinės) pinigų sumos ar kito perduodamo turto vertės pridėdant tiesiogiai su įsigijimu susijusias išlaidas.

Pavyzdys

AB „B“ 20X1 m. sausio 3 d. už 247 000 EUR įsigijo 30 proc. asocijuotosios įmonės AB „E“ akcijų. Ši investicija buvo užregistruota įsigijimo savikaina. Sudarant sandorį, finansų makleriams buvo sumokėta 3 000 EUR. Šios išlaidos priskiriamos investicijos įsigijimo savikainai.

Investicija į asocijuotąją įmonę AB „E“ įmonės AB „B“ apskaitoje registruojama įsigijimo savikaina:

D 163 Asocijuotųjų įmonių akcijos	250 000
K 271 Sąskaitos bankuose (už akcijas)	247 000
K 271 Sąskaitos bankuose (sumokėta makleriams)	3 000

AB „E“ pateikė AB „B“ savo finansines ataskaitas. AB „E“ 20X0 m. gruodžio 31 d. duomenys rodė, kad jos nuosavas kapitalas yra 400 000 EUR. Įvertinus asocijuotosios įmonės turta ir įsipareigojimus tikraja verte paaiškėjo, kad turto, pvz., įrenginių, tikroji vertė yra 150 000 EUR didesnė už balansinę vertę.

Nuo 20X0 m. gruodžio 31 d. iki 20X1 m. sausio 3 d. reikšmingų įvykių neįvyko.

Investuotojai tenkančios asocijuotosios įmonės AB „E“ nuosavo kapitalo dalis 20X1 m. sausio 3 d. apskaičiuojama taip:

$$400\,000\text{ EUR} \times 30\% = 120\,000\text{ EUR}.$$

20X1 m. sausio 3 d. apskaičiuojama investuotojai tenkanti AB „E“ turto, t. y. įrenginių, tikrosios ir balansinės verčių skirtumo 30 proc. dalis:

$$150\,000\text{ EUR} \times 30\% = 45\,000\text{ EUR}$$

Investuotojai tenkanti asocijuotosios įmonės grynojo turto, apskaičiuoto 14-ojo verslo apskaitos standarto „Verslo jungimai“ nustatyta tvarka, dalies vertė:

$$120\,000\text{ EUR} + 45\,000\text{ EUR} = 165\,000\text{ EUR}.$$

Kadangi investuotoja iš asocijuotosios įmonės ateityje tikisi gauti ekonominės naudos, 20X1 m. sausio 3 d. apskaičiuojamas ir pripažįstamas prestižas: iš įsigijimo savikainos (250 000 EUR) atimama investuotojui tenkančios asocijuotosios įmonės grynojo turto dalies vertė (165 000 EUR). Gautas skirtumas ir yra prestižas (85 000 EUR).

Pagal šio standarto 7–9 punktuose nustatytą tvarką 20X1 m. sausio 3 d. AB „B“ investicijos suma bus lygi 250 000 EUR, iš jų 165 000 EUR – investuotojai tenkančios asocijuotosios įmonės grynojo turto dalies vertė ir 85 000 EUR – prestižas.

Vėliau skaičiuojama prestižo amortizacija, o investuotojui tenkančios grynojo turto dalies vertė nuolat kinta asocijuotajai įmonei uždirdant pelno ar patiriant nuostolių. Šios dvi sumos konsoliduotajame balanse ar aiškinamajame rašte turėtų būti parodomos toje pačioje eilutėje, bet apskaičiuojamos atskirai.

17. Kai konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose investicijas į asocijuotąsias įmones investuotojas parodo vadovaudamasis šio standarto 7 punkto nuostata, tai įsigyjant šias investicijas susidaręs prestižas, pripažintas pagal 14-ojo verslo apskaitos standarto „Verslo jungimai“ nuostatas, balanse atskirai neparodomas, nes jis yra investicijų į asocijuotąją įmonę dalis, o pelnas arba nuostoliai dėl investicijos įsigijimo įtraukiami į pelno (nuostolių) ataskaitą. Prestižas amortizuojamas per investuotojo nustatytą laikotarpį. Sudarant konsoliduotąsias finansines ataskaitas, investicijos į asocijuotąją įmonę vertė koreguojama prestižo amortizacijos suma.

Sudarant konsoliduotąsias finansines ataskaitas ar vidutinių, didelių ar viešojo intereso įmonių aiškinamajame rašte atskleidžiant investicijos vertę nuosavybės metodu, įsigijimo datą iš įsigijimo savikainos atėmus investuotojui tenkančią asocijuotosios įmonės grynojo turto dalies vertę, gaunama prestižo, pelno arba nuostolių. Prestižas apskaičiuojamas ir pripažįstamas reikšmingo poveikio įgijimo datą tuo atveju, jeigu akcijas įsigijusi įmonė tikisi gauti ekonominės naudos. Susidaręs prestižas konsoliduotajame balanse atskirai neišskiriamas, o parodomas tame

pačiame *Ilgalaikio finansinio turto* straipsnyje, kuriame parodoma ir investicija. Jeigu akcijas įsigijusi įmonė nesitiki ateityje gauti ekonominės naudos, tada apskaičiuojami ir pripažįstami nuostoliai dėl akcijų įsigijimo.

Jei kitos įmonės akcijos įsigyjamos turint tikslą investuoti ilgą laiką ir investuotojas turi teisę daryti asocijuotajai įmonei reikšmingą poveikį, iš pradžių investicija apskaitoje registruojama įsigijimo savikaina. Sudarant konsoliduotąsias finansines ataskaitas nuosavybės metodu, apskaičiuojamas investicijos ir investuotojui tenkančios asocijuotosios įmonės grynojo turto dalies vertės skirtumas, tai yra prestižas, pelnas arba nuostoliai, metų pabaigoje įvertinamas asocijuotosios įmonės nuosavo kapitalo pokytis, apskaičiuojamas pelnas (nuostoliai) dėl nuosavybės metodo taikymo, prestižo vertės amortizacija ir, jei reikia, vertės sumažėjimas (nuvertėjimas).

Tokia investicija konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose parodoma kaip ilgalaikis finansinis turtas.

Jei įsigijus investiciją į asocijuotąją įmonę yra apskaičiuojamas prestižas, jis turi būti amortizuojamas per nustatytą naudingo tarnavimo laiką. Rekomenduojamas prestižo naudingo tarnavimo laikas ne ilgesnis kaip 5 metai nuo pirminio pripažinimo, tačiau, išimtiniais atvejais, investuotojas gali nustatyti ilgesnį prestižo naudingo tarnavimo laiką. Nustatant prestižo naudingo tarnavimo laiką, reikia įvertinti įmonės, į kurią investuota, verslo pobūdį ir numatomą gyvavimo laiką, pramonės šakos, kuriai priklauso asocijuotosios įmonės verslas, tęstinumą ir numatomą gyvavimo laiką, ar produkcija atitinka paklausos pokyčius, kitų ekonominių veiksnių poveikį asocijuotosios įmonės verslui ir pan.

Prestižas amortizuojamas taikant tiesiogiai proporcingą amortizacijos metodą.

1 pavyzdys

AB „A“ 20X1 m. sausio 12 d. įsigijo AB „X“ akcijų už 6 000 EUR, visuotiniame akcininkų susirinkime suteikiančių 40 proc. balsų. Už akcijas ji atsiskaitė iš karto sumokėdama iš banko sąskaitos.

Registruojant investiciją įsigijimo savikaina, AB „A“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 163 Asocijuotųjų įmonių akcijos	6 000
K 271 Sąskaitos bankuose	6 000

Kadangi AB „A“ iš asocijuotosios įmonės AB „X“ ateityje tikisi gauti ekonominės naudos, kuri kompensuos sumokėtos kainos ir įsigyto grynojo turto vertės skirtumą, apskaičiuojamas ir pripažįstamas prestižas. AB „A“ tenkančios AB „X“ grynojo turto dalies vertė yra 4 000 EUR, susidaręs prestižas – 2 000 EUR. AB „A“ numatė prestižą amortizuoti per 5 metus.

Jei AB „X“ 20X1 metų veiklos rezultatas yra 0, tai investicijos į ją vertė, parodyta AB „A“ 20X1 m. gruodžio 31 d. konsoliduotajame balanse, bus 5 633 EUR.

Sudarant konsoliduotąsias finansines ataskaitas, 20X1 m. gruodžio 31 d. apskaičiuota prestižo amortizacijos suma yra 367 EUR (2 000 EUR : 5 m. : 12 mėn. x 11 mėn.). Informacija apie apskaičiuotą prestižo amortizacijos sumą konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose gali būti pateikiama:

Investicijos į asocijuotąją įmonę vertė, apskaičiuota nuosavybės metodu, ataskaitinio laikotarpio pradžioje (20X1 m. sausio 1 d.)	0
Investicija į asocijuotąją įmonę (20X1 m. sausio 12 d.) iš jų:	6 000

	grynojo turto dalis	4 000
	prestižas	2 000
Prestižo amortizacija		(367)
Investicijos į asocijuotąją įmonę vertė, apskaičiuota nuosavybės metodu, ataskaitinio laikotarpio pabaigoje (20X1 m. gruodžio 31 d.)		5 633

2 pavyzdys

AB „B“ 20X1 m. sausio 3 d. už 250 000 EUR įsigijo asocijuotosios įmonės AB „E“ akcijų, suteikiančių 30 proc. balsų. Įsigijus šią investiciją, AB „B“ apskaitoje ji buvo užregistruota įsigijimo savikaina tokiais įrašais:

D 163 Asocijuotųjų įmonių akcijos	250 000
K 271 Sąskaitos bankuose	250 000

AB „E“ pateikė AB „B“ savo finansines ataskaitas. Pagal 20X0 m. gruodžio 31 d. duomenis, AB „E“ nuosavas kapitalas yra 400 000 EUR. Įvertinus asocijuotosios įmonės turtą ir įsipareigojimus tikrąja verte paaiškėjo, kad AB „E“ įrenginių tikroji vertė yra 150 000 EUR didesnė už balansinę vertę. Likęs įrenginių tarnavimo laikas – 3 metai. Įrenginių nusidėvėjimas skaičiuojamas taikant tiesiogiai proporcingą nusidėvėjimo skaičiavimo metodą. Pagal AB „E“ duomenis investuotojai tenkančios jos grynojo turto dalies vertė yra 165 000 EUR ((400 000 EUR + 150 000 EUR) x 30 %).

Susidaro 85 000 EUR prestižas. AB „B“ numatė amortizuoti prestižą per 5 metus.

Per 20X1 metus AB „E“ uždirbo 175 000 EUR grynojo pelno. AB „B“ ir AB „E“ tarpusavio sandorių neturėjo.

Kai investicijos į AB „E“ vertė apskaičiuojama nuosavybės metodu, turi būti atsižvelgiama, kad įsigijimo metu nustatant investuotojai tenkančią asocijuotosios įmonės grynojo turto vertę ir asocijuotosios įmonės turtą įvertinant tikrąja verte turto vertė buvo padidinta.

Šiuo atveju investicijos į AB „E“ vertė, apskaičiuota nuosavybės metodu, yra lygi:

$$I + \text{GPD} - P_A - N_{\text{PAD.}}, \text{ kur}$$

I – investicijos įsigijimo savikaina;

GPD – investuotojui tenkanti ataskaitinio laikotarpio grynojo pelno dalis;

P_A – prestižo amortizacija;

$N_{\text{PAD.}}$ – nusidėvėjimo sąnaudų padidėjimas dėl padidintos turto vertės, įvertinus turtą tikrąja verte apskaičiuojant asocijuotosios įmonės grynąjį turtą.

Apskaičiuojama AB „E“ grynojo pelno dalis, kuri tenka AB „B“:

$$175\,000 \text{ EUR} \times 30\% = 52\,500 \text{ EUR}$$

Kai investuotoja įvertina įrenginius tikrąja verte, dėl padidėjusios jų vertės padidėja nusidėvėjimo sąnaudos:

$$150\,000 \times 30\% = 45\,000 \text{ EUR}$$

$$45\,000 \text{ EUR} : 3 \text{ m.} = 15\,000 \text{ EUR}$$

Taikant nuosavybės metodą, apskaičiuojamas AB „B“ investicijos į AB „E“ padidėjimas:
52 500 EUR – 15 000 EUR = 37 500 EUR

Sudarant 20X1 m. gruodžio 31 d. konsoliduotąsias finansines ataskaitas, apskaičiuota prestižo amortizacija yra 15 583 EUR (85 000 EUR : 5 m. : 12 x 11). Šia suma sumažinama balansinė prestižo vertė ir, kadangi prestižas parodomas toje pačioje eilutėje kaip ir investicija į asocijuotąją įmonę, balansinė investicijos vertė, apskaičiuota nuosavybės metodu, taip pat sumažinama.

Informacija apie AB „B“ investiciją į AB „E“, apskaičiuotą nuosavybės metodu, ir apskaičiuotą prestižo amortizacijos sumą, AB „B“ 20X1 m. gruodžio 31 d. konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose gali būti pateikiama:

Investicijos į asocijuotąją įmonę vertė, apskaičiuota nuosavybės metodu, ataskaitinio laikotarpio pradžioje (20X1 m. sausio 1 d.)	0
Investicija į asocijuotąją įmonę (20X1 m. sausio 3 d.)	250 000
iš jų:	
grynojo turto dalis	165 000
prestižas	85 000
Prestižo amortizacija	(15 583)
Padidėjimas dėl uždirbto pelno	37 500
Investicijos į asocijuotąją įmonę vertė, apskaičiuota nuosavybės metodu, ataskaitinio laikotarpio pabaigoje (20X1 m. gruodžio 31 d.)	271 917

AB „B“ 20X1 m. gruodžio 31 d. konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose investicijos suma, apskaičiuota nuosavybės metodu, yra 271 917 EUR, iš jų 202 500 EUR (165 000 EUR + 37 500 EUR) jai tenkančios asocijuotosios įmonės grynojo turto dalies vertė ir 69 417 EUR (85 000 EUR – 15 583 EUR) likutinė prestižo vertė. Parodant konsoliduotajame balanse investiciją į asocijuotąją įmonę, prestižas atskirai neišskiriamas, likutinė jo vertė yra nuosavybės metodu apskaičiuotos investicijos balansinės vertės sudėtinė dalis.

Nuosavybės metodu apskaičiuotos prestižo amortizacijos ir pelno sumos turi būti rodomos konsoliduotosios pelno (nuostolių) ataskaitos atitinkamose *Investicijų į patronuojančiosios, patronuojamųjų ir asocijuotųjų įmonių akcijas pajamos* ir *Finansinio turto ir trumpalaikių investicijų vertės sumažėjimas* eilutėse.

3 pavyzdys

AB „D“ 20X1 m. gruodžio 15 d. įsigijo 30 proc. AB „G“ akcijų ir pavedimu sumokėjo 87 000 EUR. Sudarant sandorį, finansų makleriams buvo sumokėta 3 000 EUR. Šios išlaidos priskiriamos investicijos įsigijimo savikainai.

Investicija į asocijuotąją įmonę AB „G“ įmonės AB „D“ apskaitoje registruojama įsigijimo savikaina:

D 163 Asocijuotųjų įmonių akcijos	90 000
K 271 Sąskaitos bankuose (už akcijas)	87 000
K 271 Sąskaitos bankuose (sumokėta makleriams)	3 000

AB „G“ sudarė 20X1 m. gruodžio 31 d. finansines ataskaitas, kuriose parodyta, kad jos turto balansinė vertė 400 000 EUR, nuosavas kapitalas 300 000 EUR, įsipareigojimai 100 000 EUR. Nustatyta 355 000 EUR turto tikroji vertė.

Apskaičiuojama AB „G“ grynojo turto vertė:
 $355\ 000\ \text{EUR} - 100\ 000\ \text{EUR} = 255\ 000\ \text{EUR}$

Investuotojai AB „D“ priklauso 30 proc., t. y. 76 500 EUR (255 000 EUR x 30 %), asocijuotosios įmonės grynojo turto vertės. Investuotojos sumokėta suma (90 000 EUR) yra didesnė už jai tenkančią asocijuotosios įmonės grynojo turto dalies vertę.

Apskaičiuojamas prestižas:
 $90\ 000\ \text{EUR} - 76\ 500\ \text{EUR} = 13\ 500\ \text{EUR}$

Taikant savikainos ar nuosavybės metodą investicijos įsigijimo metu, investicijos įsigijimo savikaina bus ta pati, t. y. 90 000 EUR. AB „D“ 20X1 m. gruodžio 31 d. balanse investicijos suma bus 90 000 EUR. Tačiau aiškinamajame rašte pateikiant informaciją apie nuosavybės metodu apskaičiuotą investiciją, iš 90 000 EUR investicijos sumos išskiriama 76 500 EUR investuotojai tenkančios asocijuotosios įmonės grynojo turto dalies vertė ir 13 500 EUR prestižas, tai yra įsigijimo savikaina, nes prestižo amortizacija dar nepradėta skaičiuoti dėl to, kad akcijos valdomos tik pusę mėnesio.

18. Jeigu konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose investicijos į asocijuotąsias įmones parodomos vadovaujantis šio standarto 7 punkto nuostata, tai įsigytos investicijos, užregistruotos įsigijimo savikaina, vertė vėliau didinama ar mažinama tos asocijuotosios įmonės grynojo turto dalies pokyčiais, įvykusiais po įsigijimo. Konsoliduotojoje pelno (nuostolių) ataskaitoje dividendų pajamos nerodomos, o gautinų ar gautų dividendų suma sumažina investicijos balansinę vertę.

Pavyzdys

UAB „A“ 20X1 m. sausio 1 d. už 200 000 EUR įsigijo ir valdė 5 000 UAB „B“ paprastųjų akcijų, suteikiančių 35 proc. balsų visuotiniame akcininkų susirinkime. Akcijų įsigijimo metu UAB „B“ grynojo turto vertė buvo 150 000 EUR. Kadangi investuotojai UAB „A“ asocijuotosios įmonės UAB „B“ finansinių ataskaitų duomenys yra reikšmingi, UAB „A“ aiškinamajame rašte pateikė informaciją apie nuosavybės metodu apskaičiuotą investicijos į UAB „B“ vertę.

Nuosavybės metodu apskaičiuota AB „A“ investicijos į UAB „B“ vertė 20X1 m. sausio 1 d. yra 200 000 EUR, iš jų 52 500 EUR (150 000 EUR x 35 %) jai tenkančios asocijuotosios įmonės grynojo turto dalies vertė ir 147 500 EUR (200 000 EUR – 52 500 EUR) prestižas, nes AB „A“ iš asocijuotosios įmonės UAB „B“ ateityje tikisi gauti ekonominės naudos, kuri kompensuos sumokėtos kainos ir įsigyto grynojo turto vertės skirtumą. AB „A“ numatė amortizuoti prestižą per 5 metus.

AB „A“ 20X1 metų finansinės ataskaitos dar nebuvo sudarytos, tačiau paaiškėjo, kad asocijuotoji įmonė UAB „B“ 20X1 metais ištaisė 20X0 m. klaidą (20X0 m. pabaigoje apskaitoje nebuvo užregistravusi dalies patirtų sąnaudų) ir apskaitoje užregistravo 20 000 EUR sąnaudas ir

ankstesnių metų nepaskirstytojo pelno (nuostolio) sumažėjimą. Ištaisius klaidą, sumažėjo investuotojai tenkanti asocijuotosios įmonės grynojo turto dalis iki 45 500 EUR (130 000 EUR x 35 %). UAB „B“ 20X1 metais neuždirbo pelno ir nepatyrė nuostolių.

AB „A“ 20X1 m. gruodžio 31 d. iš naujo apskaičiavo jai tenkančią asocijuotosios įmonės grynojo turto dalį ir prestižą. Iš naujo apskaičiuota prestižo amortizacijos suma yra 28 325 EUR (154 500 EUR : 5 m. x 11 mėn.). AB „A“ investicija, apskaičiuota nuosavybės metodu, 20X1 m. gruodžio 31 d. yra 171 675 EUR, iš kurių asocijuotosios įmonės grynojo turto jai tenkančios dalies vertė yra 45 500 EUR ir 126 175 EUR (200 000 EUR – 45 500 – 28 325 EUR) – likutinė prestižo vertė.

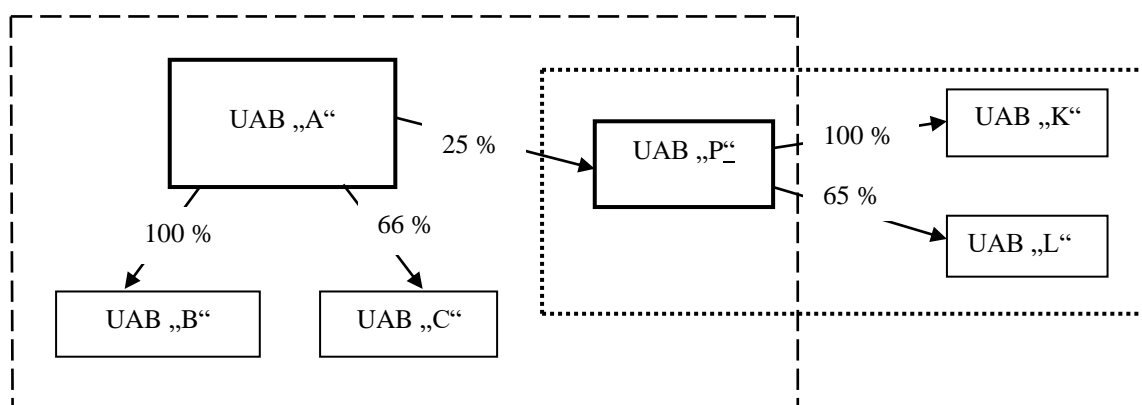
Nuo akcijų įsigijimo dienos iki kitų finansinių metų finansinių ataskaitų datos visi prestižo ir grynojo turto koregavimai atliekami retrospektyviai. Praėjus šiam laikotarpiui, nustatytos prestižo ir grynojo turto koregavimo sumos turi būti pripažįstamos ataskaitinio laikotarpio pajamomis arba sąnaudomis.

18¹. Jei asocijuotoji įmonė yra kitos įmonių grupės patronuojančioji įmonė, investuotojo konsoliduotose finansinėse ataskaitose investicijos į asocijuotąją įmonę vertė nuosavybės metodu nustatoma pagal asocijuotosios įmonės, kaip kitos įmonių grupės patronuojančiosios įmonės, rengiamas konsoliduotąsias finansines ataskaitas.

Pavyzdys

Įmonių grupę sudaro patronuojančioji UAB „A“, dvi jos patronuojamosios įmonės UAB „B“ ir UAB „C“ ir asocijuotoji įmonė UAB „P“. Minėta asocijuotoji įmonė yra kitos įmonių grupės patronuojančioji įmonė ir turi dvi patronuojamąsias įmones UAB „K“ ir UAB „L“.

Sudarydama įmonių grupės konsoliduotąsias finansines ataskaitas, patronuojančioji UAB „A“ investicijos į asocijuotąją UAB „P“ vertę nuosavybės metodu turi nustatyti pagal asocijuotosios įmonės, kaip kitos įmonių grupės patronuojančiosios įmonės, rengiamas konsoliduotąsias finansines ataskaitas.



19. Jei investuotojas ir asocijuotoji įmonė turi reikšmingų tarpusavio sandorių, tai, apskaičiuojant investicijų vertę, investuotojui tenkanti šių sandorių nerealizuoto pelno ar nuostolių dalis turi būti eliminuojama.

Taikant nuosavybės metodą, eliminuojamas tik nerealizuotas tarpusavio sandorių rezultatas.

Jei vykdant sandorius investuotojo ir asocijuotosios įmonės turtas būtų perleidžiamas už balansinę vertę, tarpusavio sandorių rezultatas būtų lygus nuliui ir nieko nereikėtų eliminuoti, tačiau praktiškai tokie sandoriai sudaromi retai. Tarpusavio sandorių nerealizuoto rezultato eliminavimas yra viena sudėtingiausių nuosavybės metodo taikymo procedūrų.

Neatsižvelgiant į tai, ar investuotojas parduoda asocijuotajai ar asocijuotoji įmonė parduoda investuotojui, nerealizuotas rezultatas turi būti eliminuojamas.

1 pavyzdys

Tarpusavio sandorių eliminavimas, kai investuotojas parduoda prekes (paslaugas) asocijuotajai įmonei ir metų pabaigoje dalis prekių yra asocijuotosios įmonės atsargos.

AB „E“ 20X1 metais įsigijo AB „D“ akcijų, suteikiančių 30 proc. balsų visuotiniame akcininkų susirinkime. AB „E“ 20X2 metais pardavė AB „D“ prekių už 50 000 EUR (pardavimo kaina) taikydama 25 proc. antkainį ir iš šio sandorio gavo 10 000 EUR pelno. Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje 40 proc. šių prekių nebuvo parduotos ir buvo laikomos AB „D“ atsargomis.

	<u>Investuotojas</u>	<u>Asocijuotoji įmonė</u>
Prekių savikaina	40 000	50 000
Pardavimo kaina	50 000	neparduota 40 % prekių
Tarpusavio sandorio pelnas	10 000	

AB „D“ grynasis pelnas 20X2 m. gruodžio 31 d. buvo 150 000 EUR, iš jų 30 proc., arba 45 000 EUR (150 000 EUR x 30 %), tenka investuotojui AB „E“.

Nuosavybės metodu apskaičiuota AB „E“ investicijos į AB „D“ vertė 20X2 m. gruodžio 31 d., eliminavus nerealizuotą tarpusavio sandorių rezultatą, yra 43 800 EUR (45 000 EUR – 1 200 EUR).

Nerealizuoto tarpusavio sandorių rezultato eliminavimas:

D Pardavimo pajamos (50 000 x 30 % x 40 %)	6 000
K Pardavimo savikaina (40 000 x 30 % x 40 %)	4 800
K Investicijų į asocijuotąsias įmones vertė (10 000 x 30 % x 40 %)	1 200

20X2 metų pabaigoje likusias neparduotas prekes AB „D“ pardavė 20X3 metų pradžioje. Kadangi AB „E“ 20X2 metų konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose nuosavybės metodu apskaičiuota investicijų į asocijuotąsias įmones vertė ir finansinės ir investicinės veiklos pajamos buvo sumažintos nerealizuotu tarpusavio sandorių rezultatu, t. y. 1 200 EUR, sudarant AB „E“ 20X3 metų konsoliduotąsias finansines ataskaitas, šia suma didinama investicijų į asocijuotąsias įmones vertė ir finansinės ir investicinės veiklos pajamos:

D Pardavimo savikaina (40 000 x 30 % x 40 %)	4 800
D Investicijų į asocijuotąsias įmones vertė (10 000 x 30 % x 40 %)	1 200
K Pardavimo pajamos (50 000 x 30 % x 40 %)	6 000

2 pavyzdys

Tarpusavio sandorių eliminavimas, kai asocijuotoji įmonė parduoda prekes (paslaugas) investuotojui ir metų pabaigoje prekės yra investuotojo atsargos.

AB „E“ 20X1 metais įsigijo AB „D“ akcijų, suteikiančių 30 proc. balsų visuotiniame akcininkų susirinkime. Asocijuotoji įmonė AB „D“ 20X2 metais investuotojai AB „E“ pardavė prekių už 50 000 EUR (pardavimo kaina) taikydama 25 proc. antkainį ir iš šio sandorio gavo 10 000 EUR pelno. Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje šios prekės nebuvo parduotos ir buvo laikomos AB „E“ atsargomis.

	<u>Investuotojas</u>	<u>Asocijuotoji įmonė</u>
Prekių savikaina	50 000	40 000
Pardavimo kaina	prekės nebuvo parduotos	50 000
Tarpusavio sandorio pelnas (10 000 x 30 %)		10 000

AB „D“ grynasis pelnas 20X2 m. gruodžio 31 d. buvo 150 000 EUR, iš jų 30 proc., arba 45 000 EUR (150 000 EUR x 30 %), tenka investuotojai AB „E“.

Apskaičiuojant investicijų į asocijuotąją įmonę vertę, eliminuojamas nerealizuotas tarpusavio sandorių rezultatas:

D Pelno dalis iš asocijuotosios įmonės	3 000
K Investicijų į asocijuotąsias įmones vertė (10 000 x 30 %)	3 000

AB „E“ konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose pateikiama informacija, kad nuosavybės metodu apskaičiuota investicijų į asocijuotąsias įmones vertė ir finansinės ir investicinės veiklos pajamos padidėjo investicijos į asocijuotąją įmonę AB „D“ pelnu – 42 000 EUR (45 000 EUR – 3 000 EUR).

20X2 metų pabaigoje likusias neparduotas prekes investuotoja pardavė 20X3 metų pradžioje. Kadangi 20X2 metų AB „E“ konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose nuosavybės metodu apskaičiuota investicijų į asocijuotąsias įmones vertė ir finansinės ir investicinės veiklos pajamos buvo sumažintos nerealizuotu tarpusavio sandorių rezultatu, t. y. 3 000 EUR, sudarant AB „E“ 20X3 metų konsoliduotąsias finansines ataskaitas, šia suma didinama investicijų į asocijuotąsias įmones vertė ir finansinės ir investicinės veiklos pajamos:

D Investicijų į asocijuotąsias įmones vertė	3 000
K Pelno dalis iš asocijuotosios įmonės	3 000

20. Jei asocijuotosios įmonės metinių finansinių ataskaitų ir investuotojo metinių finansinių ataskaitų datos yra skirtingos, tai asocijuotoji įmonė finansines ataskaitas investuotojui turėtų parengti investuotojo finansinių ataskaitų datą.

Asocijuotajai įmonei investuotojas turi teisę daryti reikšmingą poveikį, todėl gali pareikalauti, kad asocijuotoji įmonė sudarytų finansines ataskaitas tą pačią datą, kaip ir jis. Jei įmonės, kuri tapo asocijuotąja įmone, metinių finansinių ataskaitų ir investuotojo metinių finansinių

ataskaitų datos yra skirtingos, asocijuotoji įmonė gali pakeisti savo finansinių metų pradžią taip, kad ji sutaptų su investuotojo finansinių metų pradžia. Tačiau ji to daryti neprivalo.

Jei, pakeitus finansinių metų pradžią, gali būti reikšmingai iškraipyti asocijuotosios įmonės veiklos rezultatai arba jei įmonė, pvz., yra kitos įmonės patrunuojamoji įmonė ir savo finansinius metus turi derinti su patrunuojančiąja įmone, asocijuotoji įmonė gali nekeisti finansinių metų pradžios. Tokiu atveju investuotojui ji turi parengti finansines ataskaitas, kurių data sutaptų su investuotojo finansinių ataskaitų data.

21. Jei asocijuotosios įmonės ir investuotojo finansinių metų pabaigos data skiriasi, o asocijuotoji įmonė negali parengti finansinių ataskaitų tą pačią datą, kaip ir investuotojas, tai investuotojas gali naudoti ir kitos datos finansinių ataskaitų duomenis. Laikantis pastovumo principo, laikotarpis tarp investuotojo ir asocijuotosios įmonės finansinių ataskaitų datų turi būti vienodas. Laikotarpis tarp investuotojo ir asocijuotosios įmonės metinių finansinių ataskaitų datų negali būti ilgesnis kaip trys mėnesiai.

Pasitaiko, kad asocijuotosios įmonės veikla reikšmingai skiriasi nuo investuotojo veiklos dėl įvairių priežasčių ir todėl negalima arba neįmanoma investuotojo ir asocijuotosios įmonės finansinių ataskaitų parengti tą pačią datą. Tokiais atvejais gali būti naudojami finansinių ataskaitų, parengtų skirtingą datą, duomenys. Pastovumo principas reikalauja, kad finansinių ataskaitų datų skirtumas, t. y. laikotarpis nuo investuotojo finansinių ataskaitų iki asocijuotosios įmonės finansinių ataskaitų datos, turi būti vienodas, nebent pakeisti laikotarpį atsirastų svarbi priežastis. Jei investuotojo ir asocijuotosios įmonės finansinių ataskaitų datos skiriasi, jos gali skirtis ne daugiau kaip trimis mėnesiais.

Pavyzdys

UAB „A“ turi asocijuotąją įmonę UAB „B“.

UAB „A“ finansinių metų pradžia yra 20X1 m. sausio 1 d., pabaiga – 20X1 m. gruodžio 31 d. UAB „B“ finansinių metų pradžia yra 20X1 m. vasario 1 d., pabaiga – 20X2 m. sausio 31 d.

Investuotojos ir asocijuotosios įmonių finansinių ataskaitų datos skiriasi vienu mėnesiu, bet UAB „B“ dėl didelio darbo krūvio savo finansinių ataskaitų negali parengti gruodžio 31 d., t. y. investuotojos UAB „A“ finansinių metų pabaigoje. Todėl UAB „A“ sudarydama 20X1 m. gruodžio 31 d. konsoliduotąsias ataskaitas gali naudoti asocijuotosios įmonės UAB „B“ 20X2 m. sausio 31 d. finansinių ataskaitų duomenis.

22. Jei investuotojo ir asocijuotosios įmonės metinių finansinių ataskaitų datos skirtingos, nustatant investicijos vertę nuosavybės metodu, duomenys turi būti koreguojami visų reikšmingų sandorių, įvykusių tarp šių įmonių finansinių ataskaitų datų, rezultatais.

Asocijuotoji įmonė kartu su finansinėmis ataskaitomis turi pateikti visų reikšmingų netipinių sandorių, įvykdytų per laikotarpį nuo savo finansinių ataskaitų datos iki investuotojo finansinių ataskaitų datos, rezultatus. Pavyzdžiui, jei investuotojo finansiniai metai baigiasi gruodžio 31 d., o asocijuotosios įmonės – spalio 31 d., asocijuotoji įmonė turi pateikti investuotojui informaciją apie

visus svarbius sandorius, įvykdytus nuo spalio 31 d. iki gruodžio 31 d. Tokio sandorio pavyzdys galėtų būti ilgalaikio turto pardavimas už daug mažesnę (didesnę) kainą nei jo balansinė vertė.

Pavyzdys

UAB „A“ už 15 000 eurų įsigijo UAB „B“, kurios veikla yra maisto prekių gamyba, akcijų, suteikiančių 25 proc. balsų. UAB „A“ turi patronuojamųjų įmonių ir sudaro konsoliduotąsias finansines ataskaitas, o investiciją į asocijuotąją įmonę konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose parodo nuosavybės metodu. UAB „A“ finansiniai metai baigiasi gruodžio 31 d., o asocijuotosios įmonės UAB „B“ finansiniai metai baigiasi kovo 31 d.

UAB „A“ 20X1 m. gruodžio 31 d. konsoliduotajame balanse nuosavybės metodu apskaičiuota investicijos į UAB „B“ balansinė vertė yra 21 000 eurų. Sudarant UAB „A“ 20X2 m. gruodžio 31 d. konsoliduotąsias finansines ataskaitas, naudojami asocijuotosios įmonės 20X3 m. kovo 31 d. finansinių ataskaitų duomenys.

UAB „B“ 20X3 m. kovo 31 d. pelno (nuostolių) ataskaita

	20X3-03-31	20X2-03-31
Pardavimo pajamos	300 000	250 000
Parduotų prekių savikaina	120 000	110 000
Veiklos sąnaudos	70 000	70 000
Kita veikla	95 000	5 000
Finansinė ir investicinė veikla	4 000	3 800
Įprastinės veiklos pelnas (nuostoliai)	209 000	78 800
Pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą	209 000	78 800
Pelno mokestis	31 350	11 820
Grynasis pelnas (nuostolis)	177 650	66 980

Asocijuotosios įmonės UAB „B“ aiškinamajame rašte nurodyta, kad kitos veiklos rezultatas išaugo dėl 20X3 m. vasario mėnesį už parduotą pastatą gauto 90 000 eurų pelno. Ši suma yra reikšminga, o ilgalaikio turto pardavimas nebūdinga įmonės veikla.

Apskaičiuojant investuotojai UAB „A“ tenkančią asocijuotosios įmonės UAB „B“ grynojo pelno dalį, ilgalaikio turto perleidimo pelnas eliminuojamas. Pastato pardavimo pelnas bus įvertinamas sudarant 20X4 m. gruodžio 31 d. konsoliduotąsias finansines ataskaitas.

Investuotojai tenkanti UAB „B“ grynojo pelno dalis yra 21 913 EUR (177 650 – 90 000) x 25 %).

23. Jei investuotojo ir asocijuotosios įmonės apskaitos politika skirtinga, nustatant investicijos vertę nuosavybės metodu, duomenys turi būti koreguojami taikant tuos pačius

apskaitos ir turto vertinimo metodus, kaip ir sudarant konsoliduotąsias finansines ataskaitas. Duomenų galima nekoreguoti tik tokiu atveju, jei koregavimo rezultatai būtų nereikšmingi.

Jei sudarydama finansines ataskaitas asocijuotoji įmonė ir sudarydamas konsoliduotąsias finansines ataskaitas ir aiškinamąjį raštą investuotojas panašioms sandoriams ir kitiems įvykiams panašiomis aplinkybėmis taiko skirtingą apskaitos politiką, turi būti atliekami atitinkami koregavimai.

Pavyzdys

Asocijuotoji įmonė „G“ yra įsikūrusi X valstybėje ir atsargų apskaitai taiko tos šalies nustatytus apskaitos reikalavimus. Finansinių ataskaitų duomenys yra perskaičiuojami į eurus, nes investuotoja AB „C“ yra Lietuvoje įregistruota įmonė. Atsargų straipsnyje nerealizuoto pelno (nuostolio), susidarančio dėl tarpusavio sandorių, finansinių metų pabaigoje nėra.

Asocijuotoji įmonė „G“ atsargas apskaitoje registruoja jų įsigijimo savikaina. Šios įmonės 20X1 m. pelnas yra 200 000 EUR. Investuotoja AB „C“ turi asocijuotosios įmonės „G“ akcijų, suteikiančių 25 proc. balsų visuotiniame akcininkų susirinkime.

Jei įmonių apskaitos politikos nesiskirtų, apskaičiuotas investicijos į asocijuotąją įmonę „G“ pelnas AB „C“ konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose padidintų minėtos investicijos balansinę vertę, apskaičiuotą nuosavybės metodu, ir finansinės ir investicinės veiklos pajamas 50 000 EUR (200 000 x 25 %).

AB „C“ savo apskaitą tvarko pagal verslo apskaitos standartus, t. y. atsargas apskaitoje registruoja įsigijimo savikaina, o sudarydama finansines ataskaitas, jas parodo įsigijimo savikaina arba grynąja galimo realizavimo verte, atsižvelgdama į tai, kuri iš jų yra mažesnė. Asocijuotoji įmonė „G“ atsargas registruoja įsigijimo savikaina, bet sudarydama finansines ataskaitas, neįvertina, kuri – įsigijimo savikaina ar grynoji galimo realizavimo vertė – yra mažesnė. Jei asocijuotoji įmonė „G“ taikytų tą pačią apskaitos politiką ir sudarydama finansines ataskaitas atsargas įvertintų įsigijimo savikaina arba grynąja galimo realizavimo verte, atsižvelgdama į tai, kuri iš jų yra mažesnė, jos 20X1 m. pelnas būtų 34 000 EUR mažesnis.

Taikydama nuosavybės metodą, AB „C“ atlieka koregavimą dėl nevienodų atsargų apskaitos principų:

Asocijuotosios įmonės „G“ veiklos rezultatas pagal jos finansines ataskaitas	200 000
Koregavimo suma dėl nevienodų apskaitos principų	(34 000)
Rezultatai po koregavimo	166 000
Investicijos pelnas, apskaičiuotas nuosavybės metodu (166 000 EUR x 25 %)	41 500

Investuotojos AB „C“ konsoliduotojoje pelno (nuostolių) ataskaitoje rodomas 41 500 EUR investicijos į asocijuotąją įmonę „G“ rezultatas, apskaičiuotas nuosavybės metodu.

24. Jei asocijuotoji įmonė turi privilegijuotosioms akcijoms, kurios priklauso kitiems investuotojams, su kaupiamuoju dividendu tenkančių neišmokėtų dividendų, apskaičiuodamas savo pelno ar nuostolių dalį, investuotojas turi atsižvelgti į šių dividendų sumą, nepaisydamas to, ar dividendai buvo paskelbti, ar ne.

Pavyzdys

Asocijuotosios įmonės UAB „A“ paprastąsias vardines akcijas valdo 4 akcininkai, turintys po 25 proc. balsų visuotiniame akcininkų susirinkime. Taip pat UAB „A“ yra išleidusi 1000 privilegijuotųjų akcijų su kaupiamuoju dividendu ir šioms privilegijuotosioms akcijoms tenkančių neišmokėtų dividendų suma sudaro 1 000 EUR. Asocijuotoji įmonė UAB „A“ 20X1 m. uždirbo 101 000 EUR grynojo pelno. Paprastąsias vardines akcijas turintiems akcininkams tenka 100 000 EUR (101 000 – 1 000) grynojo pelno dalis, t. y. kiekvienam po 25 000 EUR.

25. Jei investuotojo nuostolių dalis asocijuotojoje įmonėje viršija jo investicijos balansinę vertę, tai, investicijas į asocijuotąsias įmones parodydamas konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose, investuotojas pripažįsta nuostolius, lygius savo investicijos vertei. Investicija parodoma nuline verte. Jei investuotojas išpareigoja iš dalies padengti asocijuotosios įmonės nuostolius ar prisiima kitus išpareigojimus, o investicijos vertė jau lygi nuliui, jis pripažįsta išpareigojimą. Jei išpareigojimo padengti nuostolius ir kitų išpareigojimų nėra, nuostoliai, viršijantys investicijos vertę, užregistruojami nebalansinėse sąskaitose.

Įsigydamas kitos įmonės akcijų, investuotojas siekia gauti pelno iš investicijos, tačiau ne visada investicija būna sėkminga, t. y. ji gali būti ne tik pelninga, bet ir nuostolinga. Taikant nuosavybės metodą, investicijos vertė koreguojama ne tik gauto pelno, bet ir nuostolių suma. Jei asocijuotoji įmonė patiria nuostolių, investuotojas jam tenkančią nuostolių dalį pripažįsta konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose tol, kol investicijos vertė tampa lygi nuliui. Jei asocijuotosios įmonės veikla ir toliau yra nuostolinga, o investuotojas nėra išpareigojęs padengti asocijuotosios įmonės nuostolių ar prisiėmęs kitų išpareigojimų, investicija konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose parodoma nuline verte. Vidutinės, didelės ar viešojo intereso įmonės nuostolius, viršijančius investicijos balansinę vertę, atskleidžia aiškinamajame rašte.

1 pavyzdys

AB „A“ turi AB „D“ akcijų, suteikiančių jai 30 proc. balsų visuotiniame akcininkų susirinkime. Investicijos konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose parodomos taikant nuosavybės metodą. 20X1 m. gruodžio 31 d. konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose investicijos į AB „D“ vertė, apskaičiuota nuosavybės metodu, yra 8 000 EUR.

20X2 metų AB „D“ veiklos rezultatas buvo 12 000 EUR nuostolių. Dalis šių nuostolių, t. y. 3 600 EUR (12 000 EUR x 30 %) tenka investuotojai AB „A“.

3 600 EUR nuostoliai AB „A“ 20X2 m. gruodžio 31 d. konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose sumažina investicijų į asocijuotąsias įmones (AB „D“) balansinę vertę ir padidina finansinės ir investicinės veiklos sąnaudas.

AB „A“ 20X2 m. gruodžio 31 d. konsoliduotajame balanse investicijos į AB „D“ vertė yra 4 400 EUR (8 000 EUR – 3 600 EUR).

AB „D“ 20X3 metų veiklos rezultatas buvo 15 000 EUR nuostolių. Dalis šių nuostolių, t. y. 4 500 EUR (15 000 EUR x 30 %), tenka investuotojai AB „A“. Šiuo atveju AB „A“ tenkanti nuostolių dalis yra didesnė negu investicijos balansinė vertė.

AB „A“ nėra įsipareigojusi padengti visų ar dalies AB „D“ nuostolių, todėl konsoliduotojoje pelno (nuostolių) ataskaitoje ji parodo tik tą nuostolių dalį, kuri neviršija investicijos balansinės vertės, t. y. 4 400 EUR, o konsoliduotajame balanse investicijos vertė lygi nuliui eurų.

Jeigu investuotoja investicijos vertės pokyčius nuosavybės metodu registruoja nebalansinėse sąskaitose, tai likusi 100 EUR nuostolių dalis užregistruojama nebalansinėse sąskaitose, kurias įmonė pasirenka savo nuožiūra.

AB „A“ investicijos į AB „D“ vertė, apskaičiuota nuosavybės metodu, 20X3 m. gruodžio 31 d. konsoliduotajame balanse bus parodyta nuline verte.

Jei UAB „A“ būtų vidutinė, didelė ar viešojo intereso įmonė, nuostoliai, viršijantys investicijos balansinę vertę, būtų atskleidžiami aiškinamajame rašte. Šiuo atveju įmonė privalo kaupti informaciją, kad galėtų atskleisti aiškinamajame rašte, ir paaiškėjus, kad asocijuotoji įmonė pradėjo dirbti pelningai, žinotų, kada vėl nuosavybės metodu apskaičiuoti ir konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose rodyti investicijos į asocijuotąsias įmones pelną.

2 pavyzdys

AB „A“ turi AB „D“ akcijų, suteikiančių jai 30 proc. balsų visuotiniame akcininkų susirinkime. Investicijos konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose parodomas taikant nuosavybės metodą. 20X1 m. gruodžio 31 d. konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose investicijos į AB „D“ vertė, apskaičiuota nuosavybės metodu, buvo 8 000 EUR.

20X2 metų AB „D“ veiklos rezultatas buvo 12 000 EUR nuostolių. Dalis šių nuostolių, t. y. 3 600 EUR (12 000 EUR x 30 %) tenka investuotojai AB „A“.

Investicijos į asocijuotąsias įmones, apskaičiuotos nuosavybės metodu, 3 600 EUR nuostoliai AB „A“ 20X2 m. gruodžio 31 d. konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose sumažina investicijų į asocijuotąsias įmones (AB „D“) balansinę vertę ir padidina finansinės ir investicinės veiklos sąnaudas (investicijos į AB „D“ nuostolius).

AB „A“ 20X2 m. gruodžio 31 d. konsoliduotajame balanse investicijos į AB „D“ vertė yra 4 400 EUR (8 000 EUR – 3 600 EUR).

AB „D“ 20X3 metų veiklos rezultatas buvo 15 000 EUR nuostolių. Dalis šių nuostolių, t. y. 4 500 EUR (15 000 EUR x 30 %), tenka investuotojai AB „A“. Šiuo atveju AB „A“ tenkanti nuostolių dalis yra didesnė negu investicijos balansinė vertė.

Nuosavybės metodu apskaičiuotos investicijos į asocijuotąsias įmones 4 400 EUR nuostoliai AB „A“ 20X3 m. gruodžio 31 d. konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose sumažina investicijų į asocijuotąsias įmones (AB „D“) balansinę vertę iki nulio eurų ir padidina finansinės ir investicinės veiklos sąnaudas (investicijos į AB „D“ nuostolius).

AB „A“ įsipareigoja padengti visus ar dalį AB „D“ nuostolių ir kadangi investicijos vertė jau lygi nuliui, ji pripažįsta 100 EUR įsipareigojimą ir ta pačia suma padidina finansinės ir investicinės veiklos sąnaudas (investicijos į AB „D“ nuostolius).

26. Kai asocijuotosios įmonės veikla tampa pelninga, investuotojas konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose pelno dalį parodo tik padengęs nebalansinėse sąskaitose užregistruotus nuostolius.

Jei asocijuotoji įmonė patiria nuostolių, o investuotojas nuostolius, viršijančius investicijų vertę, buvo užregistravęs nebalansinėse sąskaitose, tai, asocijuotajai įmonei pradėjus dirbti

pelningai, pirmiausia jis turi padengti nebalansinėse sąskaitose kaupiamus nuostolius ir nerodyti jam tenkančios pelno dalies. Tik padengęs šiuos nuostolius, investuotojas pradeda savo konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose rodyti jam tenkančią asocijuotosios įmonės pelno dalį.

Pavyzdys

AB „A“ turi AB „D“ akcijų, suteikiančių 30 proc. balsų visuotiniame akcininkų susirinkime. Investicijos konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose parodomos taikant nuosavybės metodą. 20X1 m. gruodžio 31 d. konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose investicijos į AB „D“ vertė, apskaičiuota nuosavybės metodu, buvo 8 000 EUR.

20X2 metais AB „D“ patyrė 12 000 EUR nuostolių, 20X3 metais – 15 000 EUR nuostolių. Investuotojai AB „A“ tenka 8 100 EUR (27 000 EUR x 30 %) šių nuostolių.

Investicijos į asocijuotąsias įmones, apskaičiuojamos nuosavybės metodu, 20X2–20X3 metų nuostolių dalis (8 000 EUR), kuri neviršija konsoliduotųjų finansinių ataskaitų investicijos balansinės vertės, AB „A“ konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose sumažina investicijų į asocijuotąsias įmones (AB „D“) balansinę vertę ir padidina finansinės ir investicinės veiklos sąnaudas (investicijos į AB „D“ nuostolius).

AB „A“ investicijos į AB „D“ vertė, apskaičiuota nuosavybės metodu, 20X3 m. gruodžio 31 d. konsoliduotajame balanse buvo parodyta nuline verte.

Jei AB „A“ būtų vidutinė, didelė ar viešojo intereso įmonė, nuostoliai, viršijantys investicijos balansinę vertę (100 EUR), būtų atskleidžiami aiškinamajame rašte.

AB „D“ veikla 20X4 metais tapo pelninga. AB „D“ 20X4 metų veiklos rezultatas buvo 3 000 EUR pelno. AB „A“ tenka 900 EUR (3 000 EUR x 30 %) šio pelno.

Parodant investicijos į AB „D“ pelną AB „A“ konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose, pirmiausia yra padengiami 100 EUR nuostoliai, kurie buvo sukaupti nebalansinėse sąskaitose, o likusi investuotojai tenkanti 800 EUR pelno dalis parodoma pelno nuostolių ataskaitos 8 eilutėje *Investicijų į patronuojančiosios, patronuojamųjų ir asocijuotųjų įmonių akcijas pajamos*.

Įtraukiant likusią AB „D“ pelno dalį, AB „A“ konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose 800 EUR padidinama investicijų į asocijuotąsias įmones (AB „D“) balansinė vertė ir finansinės ir investicinės veiklos pajamos.

AB „A“ investicijos į AB „D“ vertė 20X4 m. gruodžio 31 d. konsoliduotajame balanse bus 800 EUR.

27. Konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose investicijos į asocijuotąsias įmones, apskaičiuotos nuosavybės metodu, turi būti parodomos ilgalaikio finansinio turto dalyje.

VI. SAVIKAINOS METODAS

28. Registruojant investicijas į asocijuotąją įmonę apskaitoje savikainos metodu, jos užregistruojamos įsigijimo savikaina. Kai investicijų balansinė vertė yra didesnė už sumą, tikėtiną atgauti už tą investiciją, investicijų vertės sumažėjimas apskaitoje užregistruojamas 18-ojo verslo apskaitos standarto „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ nustatyta tvarka.

Investicijos į asocijuotąją įmonę apskaitai taikant savikainos metodą, investicijos balansinė vertė nesikeičia ir įmonės, į kurią investuojama, veiklos rezultatai jai įtakos neturi tol, kol šios investicijos išsigijimo savikaina yra didesnė už tikėtiną atgauti sumą. Investuotojas savo apskaitoje neregistruoja įmonės, į kurią investavo, jam tenkančios pelno (nuostolių) dalies, tačiau jis savo apskaitoje užregistruoja tas pajamas, kurias gauna, kai įmonė, į kurią buvo investuota, skiria dividendus.

1 pavyzdys

AB „A“ 20X1 m. liepos 1 d. už 10 000 EUR įsigijo AB „C“ akcijų, suteikiančių 25 proc. balsų visuotiniame akcininkų susirinkime. AB „C“ finansiniai metai baigiasi birželio 30 d. AB „C“ grynasis pelnas 20X2 m. birželio 30 d. buvo 12 000 EUR. 20X2 m. rugpjūčio 1 d. AB „C“ visuotinis akcininkų susirinkimas paskelbė 7 000 EUR dividendus ir 20X2 m. rugsėjo 1 d. juos išmokėjo. AB „A“ investicijų į asocijuotąsias įmones apskaitai taiko savikainos metodą.

Įsigijus AB „C“ akcijų, 20X1 m. liepos 1 d. AB „A“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 163 Asocijuotųjų įmonių akcijos (investicija į AB „C“)	10 000
K 271 Sąskaitos bankuose	10 000

20X2 m. rugpjūčio 1 d., kai AB „C“ paskelbė dividendus, AB „A“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 243 Asocijuotųjų įmonių skolos (7 000 EUR x 25 %)	1 750
K 5500 Investicijų į patronuojančiosios, patronuojamųjų ir asocijuotųjų įmonių akcijas dividendai	1 750

Gavus dividendus, 20X2 m. rugsėjo 1 d. AB „A“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 271 Sąskaitos bankuose	1 750
K 243 Asocijuotųjų įmonių skolos	1 750

Tačiau kai kuriais atvejais taikant savikainos metodą investicijos vertė gali būti koreguojama, jei turima duomenų, kad pradinė investicijos vertė nuolat mažėja (pvz., stabdoma asocijuotosios įmonės gamybos linija, nes mažėja gaminamo produkto paklausa ir todėl reikšmingai sumažėjo pardavimas). Tokiu atveju kredituojama investicijų sąskaita ir pripažįstamas nuostolis dėl investicijų vertės sumažėjimo.

2 pavyzdys

AB „A“ 20X1 m. vasario 15 d. už 15 000 EUR įsigijo AB „C“ akcijų, suteikiančių 25 proc. balsų visuotiniame akcininkų susirinkime. AB „C“ 20X3 metų veikla buvo nuostolinga ir jos nuosavas kapitalas reikšmingai sumažėjo. Dėl atsiradusių rinkos pokyčių nebuvo aišku, ar įmonės AB „C“ tolesnė veikla bus pelninga. AB „A“ tenkanti AB „C“ nuosavo kapitalo dalis buvo dvigubai mažesnė už AB „A“ investicijos į AB „C“ balansinę vertę, todėl, vadovaudamasi atsargumo principu, ji sumažino investicijos vertę iki 7 500 EUR.

Įsigijus AB „C“ akcijų, 20X1 m. vasario 15 d. AB „A“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 163 Asocijuotųjų įmonių akcijos (investicija į AB „C“)	15 000
K 271 Sąskaitos bankuose	15 000

Gavus informaciją apie AB „C“ veiklos rezultatus ir priėmus sprendimą sumažinti investicijos vertę, 20X3 metais AB „A“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 6701 Ilgalaikio finansinio turto vertės sumažėjimo sąnaudos (nuostolis dėl investicijos į AB „C“ vertės sumažėjimo)	7 500
K 1639 Asocijuotųjų įmonių akcijų vertės sumažėjimas (-) (investicija į AB „C“)	7 500

3 pavyzdys

UAB „A“ 20X0 m. gruodžio 28 d. už 60 000 EUR įsigijo UAB „B“ akcijų, suteikiančių 20 proc. balsų visuotiniame akcininkų susirinkime.

Įsigijus UAB „B“ akcijų, 20X0 m. gruodžio 28 d. UAB „A“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 163 Asocijuotųjų įmonių akcijos (investicija į UAB „B“)	60 000
K 271 Sąskaitos bankuose	60 000

Iki 20X2 m. UAB „B“ veikla nuolat plėtėsi, bendrovė dirbo pelningai ir savo akcininkams mokėjo dividendus. Dėl atsiradusių rinkos pokyčių nuo 20X2 m. UAB „B“ veikla pradėjo mažėti, todėl įmonės akcininkai nusprendė nuo kitų metų sumažinti mokamus dividendus.

Gavusi informaciją apie prastesnius UAB „B“ veiklos rezultatus, 20X2 m. birželio 30 d. UAB „A“ patikrina, ar investicijos į UAB „B“ vertė nėra sumažėjusi, t. y. ar už šią investiciją tikėtina atgauti suma vis dar yra didesnė už jos balansinę vertę. Kadangi asocijuotosios įmonės akcijomis nėra prekiaujama vertybinių popierių rinkoje, tikėtiną atgauti sumą UAB „A“ įvertina dviem metodais:

1) Apskaičiuodama asocijuotosios įmonės grynujų būsimų pinigų srautų iš pagrindinės veiklos dabartinę vertę, kuri ateityje gali turėti įtakos šios investicijos pardavimo kainai. Grynuosius būsimuosius pinigų srautus, tenkančius valdomai kapitalo daliai, UAB „A“ vertina neatsižvelgdama į būsimas investicijas, patobulimus ir iš jų kylančius pinigų srautus.

2) Nustatydama tikėtiną gautinų dividendų ir už šios investicijos pardavimą ateityje gautinos sumos dabartinę vertę.

UAB „A“ tikėtiną atgauti sumą diskontuoja naudodama 12 proc. metinę diskonto normą, kurią gavo prie tuo metu galiojusios 8 proc. rinkos palūkanų normos, mokamos už ilgalaikes valstybės obligacijas, pridėjusi 4 proc. rizikos priedą, mokamą rinkoje už tokios pat rizikos investicijas. Toliau silpnėjant asocijuotosios įmonės „B“ veiklai, su pagrindiniu jos akcininku UAB „A“ pasirašė susitarimą, kad 20X9 m. ne mažiau kaip už 10 000 EUR jam perleis turimas įmonės „B“ akcijas. UAB „B“ akcijų pardavimo kaina ateityje gali pasikeisti, jeigu pagerėjus rinkos sąlygoms UAB „B“ veikla pradėtų plėstis ir akcijų pardavimo kaina būtų koreguojama atsižvelgiant į UAB „A“ tenkančią pinigų srautų dalį.

Skaičiuodama atgautinas sumas, UAB „A“ gali sudaryti analitinę lentelę:

Me-tai	UAB „B“ grynieji pinigų srautai	Pinigų srautų dalis, tenkanti UAB „A“ vertinant 1-uoju metodu	UAB „A“ gautini dividendai vertinant 2-uoju metodu	Planuojama akcijų dalies, tenkančios UAB „A“, pardavimo suma	Dabartinė vertė, vertinant 1-uoju metodu	Dabartinė vertė, vertinant 2-uoju metodu

20X3	70 000	14 000	10 000		12 500,00 ¹	8 928,57
20X4	65 000	13 000	8 000		10 363,52	6 377,55
20X5	60 000	12 000	8 000		8 541,36	5 694,24
20X6	50 000	10 000	8 000		6 355,18	5 084,14
20X7	40 000	8 000	6 000		4 539,41	3 404,56
20X8	20 000	4 000	4 000		2 026,52	2 026,52
20X9				10 000	4 523,49	4 523,49
Iš viso:	305 000	61 000	44 000	10 000	48 849,50	36 039,09

Atsižvelgiant į tai, kad pirmuoju metodu apskaičiuota tikėtina atgauti suma sudarė 48 849 EUR, o antruoju – tik 36 039 EUR, bendrovė gali laikyti, kad tikėtina atgauti suma yra didesnė iš apskaičiuotų verčių, t. y. 48 849 EUR. Apskaičiuota tikėtina atgauti suma yra mažesnė už investicijos į asocijuotąją įmonę balansinę vertę (60 000 EUR), todėl UAB „A“ apskaitoje turi registruoti turto vertės sumažėjimo sumą:

D 6701 Ilgalaikio finansinio turto vertės sumažėjimo sąnaudos (nuostolis dėl investicijos į UAB „B“ vertės sumažėjimo)	11 151
K 1639 Asocijuotųjų įmonių akcijų vertės sumažėjimas (–) (investicija į UAB „B“)	11 151

29. Iš asocijuotosios įmonės gauti dividendai ar kitos tiesioginės išmokos, gautos paskirsčius įmonės, į kurią investuota, pelną, pripažįstamos finansinės ir investicinės veiklos pajamomis ir parodomos pelno (nuostolių) ataskaitoje.

Gauti dividendai pripažįstami finansinės ir investicinės veiklos pajamomis tą ataskaitinį laikotarpį, kai jie buvo paskelbti, ir parodomi to laikotarpio pelno (nuostolių) ataskaitoje.

Pavyzdys

AB „A“ 20X1 m. sausio 15 d. įsigijo AB „B“ akcijų, suteikiančių 25 proc. balsų visuotiniame akcininkų susirinkime, ir iš banko sąskaitos pervedė 50 000 EUR. Per 20X1 metus AB „B“ uždirbo 10 000 EUR grynojo pelno. AB „B“ akcininkų susirinkimas, įvykęs 20X2 m. balandžio 15 d., paskirstė pelną ir paskelbė 24 000 EUR dividendų, kurie buvo išmokėti 20X2 m. balandžio 30 d. AB „A“ gavo 6 000 EUR dividendų.

Registruojant įsigytas AB „B“ akcijas, 20X1 m. sausio 15 d. AB „A“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

¹ Dabartinės vertės formulė yra $DV = BV_n : (1 + r)^n$, kur DV – dabartinė vertė; BV_n – būsimoji vertė n metais; r – palūkanų norma, išreikšta dešimtaine trupmena; n – laikotarpis iki būsimų pinigų srautų. Tikėtinos atgauti sumos dabartinė vertė apskaičiuojama taip: 14 000 EUR : $(1 + 0,12)^1 = 12 500$ EUR; 13 000 EUR : $(1 + 0,12)^2 = 10 363,52$ EUR ir t. t.

D 163	Asocijuotųjų įmonių akcijos (investicija į AB „B“)	50 000
K 271	Sąskaitos bankuose	50 000

Registruojant paskelbtus dividendus, 20X2 m. balandžio 15 d. AB „A“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 243	Asocijuotųjų įmonių skolos	6 000
K 5500	Investicijų į patrunuojančiosios, patrunuojamųjų ir asocijuotųjų įmonių akcijas dividendai	6 000

Registruojant gautus dividendus, 20X2 m. balandžio 30 d. AB „A“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 271	Sąskaitos bankuose	6 000
K 243	Asocijuotųjų įmonių skolos	6 000

Gauti dividendai pripažįstami finansinės ir investicinės veiklos pajamomis tą ataskaitinį laikotarpį, kai jie buvo paskelbti, ir parodomi to laikotarpio pelno (nuostolių) ataskaitoje.

30. Investicijos į pelno nesiekiančius ribotos civilinės atsakomybės juridinius asmenis tiek atskirose, tiek konsoliduotose finansinėse ataskaitose parodomos taikant savikainos metodą.

31. Ilgalaikės investicijos, apskaičiuotos savikainos metodu, į asocijuotąsias įmones finansinėse ataskaitose turi būti parodomos ilgalaikio finansinio turto dalyje.

VII. BAIGIAMOSIOS NUOSTATOS

32. Pagal šį standartą tvarkoma 2009 m. sausio 1 d. ir vėliau prasidedančių finansinių metų apskaita ir sudaromos 2009 m. sausio 1 d. ir vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansinės ataskaitos. Šis standartas gali būti taikomas ir sudarant ankstesnių ataskaitinių laikotarpių finansines ataskaitas.
