



Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartai

15-asis VSAFAS

**„Konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinys ir investicijos į kontroliuojamus subjektus“
(projektas)**

Turinys

- **Konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinys**
- **Nacionalinis finansinių ataskaitų rinkinys**
- **VSS kontroliuojami subjektai**
- **VSS grupei priklausantis atskiro subjekto balsų skaičius**
- **Konsolidavimo procedūros**
- **Investicijų į konsoliduojamus subjektus ir kontroliuojamus ne VSS apskaita atskirose kontroliuojančio subjekto FA**
- **Investicijų apskaita atskirose ir konsoliduotose finansinėse ataskaitose – santrauka**
- **Baigiamosios nuostatos**

Konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinys

- **Konsoliduotųjų FAR rengia konsolidavimo schemoje* nurodyti VSS, atsakingi už I, II ir III konsolidavimo lygių atitinkamų konsoliduotųjų FAR parengimą.**
- **Konsolidavimo lygiai:**
 - I lygis – nacionalinis finansinių ataskaitų rinkinys;
 - II lygis – valstybės konsoliduotųjų FAR, VSDF konsoliduotųjų FAR, PSDF konsoliduotųjų FAR, atskiros savivaldybės konsoliduotųjų FAR;
 - III lygis – atskirų VSS, nurodytų Vyriausybės 2008 m. liepos 16 d. nutarime Nr. 730, konsoliduotųjų FAR.

* - Vyriausybės 2008 m. liepos 16 d. nutarimas Nr. 730 d. „Dėl Lietuvos Respublikos Viešojo sektoriaus subjektų grupių konsoliduotosiomis ataskaitomis rengti sąrašo patvirtinimo“ (Žin., 2008, Nr. 85-3381)

Konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinys (2)

Žemesniojo lygio konsoliduotąsias finansines ataskaitas rengia kontroliuojantieji subjektai, nurodyti teisės aktuose ir atsakingi už III konsolidavimo lygio VSS konsoliduotųjų finansinių ataskaitų parengimą, ir subjektai, sudarantys Valstybinio socialinio draudimo fondo konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinį bei Privalomojo sveikatos draudimo fondo konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinį.

Kontroliuojantysis VSS į savo grupės žemesniojo lygio konsoliduotas finansines ataskaitas įtraukia visus kontroliuojamus VSS (toliau – konsoliduojami subjektai).

Konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinys (3)

Aukštesniojo lygio konsoliduotąsias finansines ataskaitas sudaro subjektai, rengiantys valstybės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinį ir atitinkamų savivaldybių konsoliduotuosius finansinių ataskaitų rinkinius.

- VSS, atsakingas už valstybės konsoliduotųjų FAR, į šį rinkinį įtraukia visų šiai grupei teisės aktais priskirtų subjektų konsoliduotąsias finansines ataskaitas.

- VSS, atsakingas už atitinkamos savivaldybės konsoliduotąsias FA, į FA įtraukia savivaldybės išdą, Privatizavimo fondą ir kitus išteklių fondus, jeigu jie sudaryti, savivaldybės administraciją ir visus tos savivaldybės kontroliuojamus subjektus.

Nacionalinis finansinių ataskaitų rinkinys

Nacionalinį FAR sudaro:

- valstybės konsoliduotųjų FAR;
- VSDF konsoliduotųjų FAR;
- PSDF konsoliduotųjų FAR;
- savivaldybių konsoliduotųjų FAR.

VSS kontroliuojami subjektai

VSS tiesiogiai ar netiesiogiai gali kontroliuoti kitus VSS ar ne VSS:

- ✓ **Kontroliuojamais VSS** laikoma VSS pavaldi biudžetinė įstaiga arba prie kontroliuojančio VSS grupės priskiriama biudžetinė įstaiga ir mokesčių bei įsteklių fondai, kaip nustatyta LR Vyriausybės 2008 m. liepos 16 d. nutarime Nr. 730 (Žin., 2008, Nr. 85-3381), ir sveikatos priežiūros viešoji įstaiga, kuriai VSS daro lemiamą poveikį (sąlygos atsirasti lemiamam poveikiui nurodytos 8-oje skaidrėje)
- ✓ VSS **kontroliuojami ne VSS** – subjektai, kurie tenkina lemiamam poveikiui atsirasti nustatytas sąlygas (nurodytos 8-oje skaidrėje) ir kurie nėra priskiriami kontroliuojamiems VSS, ir valstybės bei savivaldybės įmonės.

VSS į savo grupės konsoliduotąsias finansines ataskaitas įtraukia tik **kontroliuojamų VSS** finansines ataskaitas.

Investicijos į VSS kontroliuojamus ne VSS (pvz., UAB, AB, savivaldybės įmonės, ir t. t.) atskirose ir konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose rodomos investicijų straipsnyje taikant **nuosavybės metodą** pagal 14-ojo VSAFAS „Jungimai ir investicijos į asocijuotuosius subjektus“ nuostatas.

Viešojo sektoriaus subjektai – valstybė, savivaldybės, išteklių fondai, mokesčių fondai, biudžetinės įstaigos ir išvardytų subjektų kontroliuojamos viešosios sveikatos priežiūros įstaigos. (LR Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymo projektas)

VSS kontroliuojami subjektai (2)

- Reikšmingas poveikis kitam subjektui yra, kai:
 - ✓ VSS tiesiogiai ar netiesiogiai per kitus kontroliuojamus subjektus turi subjekto, į kurį investuota, nuosavybės vertybinių popierių, **suteikiančių 50 proc. ar daugiau balsų** visuotiniame akcininkų (dalininkų) susirinkime ir (arba) tiesiogiai ar netiesiogiai įgyvendina steigėjo arba savininko (dalininko) teises;
 - ✓ sąlyga turėti nuosavybės vertybinių popierių, suteikiančių 50 proc. ar daugiau balsų visuotiniame akcininkų (dalininkų) susirinkime, nėra privaloma kontrolei atsirasti. Vertinant, ar VSS įgyvendina teisę į kito subjekto kontrolę, reikia atsižvelgti ir į šiuos **papildomus kriterijus**:
 - teisė valdyti subjekto veiklą remiantis esamais susitarimais su kitais subjekto akcininkais (dalininkais);
 - teisė valdyti subjekto veiklą pagal galiojančius teisės aktus;
 - teisė skirti daugumą vadovaujančių subjekto darbuotojų (valdybos narius, administracijos vadovus ir pan.);
 - teisė likviduoti subjektą ir gauti didžiąją paskirstomo grynojo turto (nuosavo kapitalo) dalį.

VSS grupei priklausantis atskiro subjekto balsų skaičius

Bendras VSS grupės ir šios grupės subjektų kontroliuojamų ne VSS balsų skaičius atskiro subjekto visuotiniame akcininkų susirinkime arba lygiaverčiame valdymo organe apskaičiuojamas sudedant balsus:

- ✓ kurie tiesiogiai priklauso kontroliuojančiam subjektui;
- ✓ kuriuos valdo kiti tos VSS grupės ir šios grupės subjektų kontroliuojami VSS.

Pavyzdys. Ūkio ministerija ir jos kontroliuojamos UAB „A“ ir UAB „B“ (Ūkio ministerija valdo po 70 proc. balsų UAB „A“ ir UAB „B“ visuotiniuose akcininkų susirinkimuose) turi po dalį UAB „C“ akcijų. UAB „C“ akcininkų dalys yra tokios:

VSS grupei priklausantys subjektai ir šios grupės subjektų kontroliuojami ne VSS	Grupės subjektui tenkantis balsų skaičius UAB „C“ visuotiniame akcininkų susirinkime, proc.
Ūkio ministerija	10
UAB „A“	30
UAB „B“	20
Bendras grupės turimas balsų skaičius UAB „C“ visuotiniame akcininkų susirinkime	60

Kadangi Ūkio ministerijos grupės subjektų turimų balsų dalis UAB „C“ visuotiniame susirinkime viršija 50 proc., Ūkio ministerijos grupė įgyvendina netiesioginę teisę į UAB „C“ kontrolę.

VSS grupei priklausantis atskiro subjekto balsų skaičius (2)

Jei VSS grupė netiesiogiai kontroliuoja ne VSS, kontroliuojančiajam VSS tenkanti **proporcinga subjekto balsų skaičiaus visuotiniame akcininkų (dalininkų) susirinkime dalis** gali būti mažesnė nei 50 procentų. Tokiu atveju nuosavybės metodas turi būti pritaikytas proporcingai kontroliuojančiajam subjektui tenkančiai daliai.

Pavyzdys. Tokį atvejį iliustruoja 9 skaidrės pavyzdys. Proporcinga Ūkio ministerijai tenkanti UAB „C“ balsų skaičiaus visuotiniame akcininkų susirinkime dalis yra mažesnė nei 50 proc.:

$$10 \% + 70 \% \times 30 \% + 70 \% \times 20 \% = 45 \%$$

Kai **keli VSS bendrai kontroliuoja tą patį konsoliduojamą subjektą** ir vienas iš VSS įgyvendina valstybės kaip dalininko teises ir pareigas, tai kontroliuojamo subjekto FAR turi būti įtrauktas į konsoliduotąsias FA to VSS, kuris įgyvendina valstybės kaip dalininkės teises ir pareigas, o jei tokio nėra – į konsoliduotąsias FA to VSS, kuris įgyvendina savivaldybės kaip dalininkės teises ir pareigas. Kai nėra VSS, įgyvendinančio valstybės ar savivaldybės kaip dalininkės teises ir pareigas, bendrai kontroliuojamas VSS turi būti įtrauktas į konsoliduotąsias FA to VSS, kuris visuotiniame dalininkų susirinkime turi daugiau balsų.

Pavyzdys. Vilniaus universitetui priklauso 20 proc. sveikatos priežiūros viešosios įstaigos „A“ balsų, Sveikatos apsaugos ministerijai priklauso 55 proc. sveikatos priežiūros viešosios įstaigos „A“ balsų. Sveikatos apsaugos ministerija įtraukia viešąją įstaigą „A“ į savo grupės konsoliduotąsias finansines ataskaitas. Sudarant Sveikatos apsaugos ministerijos grupės konsoliduotąsias finansines ataskaitas likusieji 45 proc. bus priskirti kitų nei Sveikatos ministerijos grupės dalininkų (mažumos) daliai. Sudarant valstybės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinį mažumos dalis bus sumažinta iki 25 proc.

Konsolidavimo procedūros

- ✓ **Prieš rengiant VSS grupės konsoliduotąsias finansines ataskaitas, būtina:**
 1. Suderinti visų VSS grupės konsoliduojamų subjektų tarpusio ūkinės operacijas per ataskaitinį laikotarpį ir likučius paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną;
 2. Koreguoti apskaitos įrašus, jeigu derinant VSS tarpusavio ūkinės operacijas ir likučius nustatoma klaidų ar netikslumų.

- ✓ **Konsoliduotosios finansinės ataskaitos sudaromos laikantis šių konsolidavimo procedūrų:**
 1. Kontroliuojančiojo ir konsoliduojamų subjektų finansinės ataskaitos sujungiamos eilutė po eilutės sudedant tų pačių straipsnių sumas.
 2. Eliminuojamos visos ataskaitinio laikotarpio konsoliduojamų subjektų tarpusavio ūkinės operacijos.
 3. Eliminuojamos investicijos į VSS grupei priklausančius konsoliduojamus subjektus, šių investicijų nuvertėjimo sumos ir konsoliduojamų subjektų dalininkų kapitalas.
 4. Rengiant valstybės konsoliduotąsias ir savivaldybės konsoliduotąsias finansines ataskaitas, turi būti eliminuojamos konsoliduojamų subjektų LR mokesčių administravimo įstatyme nustatytų mokesčių sąnaudos ir mokesčių įsipareigojimai arba permokos mokesčių fondams ir valstybės socialinės apsaugos fondams.
 5. Išskiriama ir parodoma mažumos dalis (grynojo turto ir ataskaitinių metų grynojo perviršio ar deficito dalis, tenkanti dalininkams, kurie nėra kontroliuojančiojo VSS grupės subjektai).

Investicijų į konsoliduojamus subjektus ir kontroliuojamus ne VSS apskaita atskirose kontroliuojančiojo subjekto FA

- Kontroliuojantysis subjektas savo atskirose finansinėse ataskaitose investicijas į konsoliduojamus subjektus rodo taikydamas savikainos metodą, o investicijas į kontroliuojamus ne VSS – taikydamas nuosavybės metodą.
- Tuo atveju, kai konsoliduojamo subjekto įsigijimo savikainos nėra (pvz., biudžetinės įstaigos, išteklių ir mokesčių fondai), šių investicijų įsigijimo savikaina yra prilyginama nuliui. Investicijos į tokius kontroliuojamus subjektus yra registruojamos atskirame registre.
- Tuo atveju, kai VSS turi tik kontroliuojamų ne VSS, VSS rengia tik atskiras finansines ataskaitas.
- Investicijų į konsoliduojamus subjektus nuvertėjimas atskirose finansinėse ataskaitose ir investicijų į kontroliuojamus ne VSS nuvertėjimas atskirose finansinėse ir konsoliduotose finansinėse ataskaitose yra vertinamas ir registruojamas remiantis 17-ojo VSAFAS „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ nuostatomis.

Investicijų apskaita atskirose ir konsoliduotose finansinėse ataskaitose – santrauka

	Nuosavybės vertybinių popierių dalis, priklausanti VSS*	Atskirose finansinėse ataskaitose	Konsoliduotose finansinėse ataskaitose
Biudžetinės įstaigos, išteklių ir mokesčių fondai	pavaldi VSS	Įsigijimo savikaina, prilyginta 0 Lt	Konsoliduojama
Sveikatos priežiūros VŠĮ	< 20%	Tikraja verte (17-asis VSAFAS „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“)	Tikraja verte (17-asis VSAFAS „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“)
	20-50%	Nuosavybės metodu	Nuosavybės metodu
	>50%	Savikainos metodu	Konsoliduojama
VŠĮ, išskyrus sveikatos priežiūros VŠĮ	< 20%	Tikraja verte (17-asis VSAFAS „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“)	Tikraja verte (17-asis VSAFAS „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“)
	> 20%	Nuosavybės metodu	Nuosavybės metodu
Bendrovės / Įmonės (UAB, AB, valstybės įmonės, savival. įmonės ir pan.)	< 20%	Tikraja verte (17-asis VSAFAS „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“)	Tikraja verte (17-asis VSAFAS „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“)
	> 20%	Nuosavybės metodu	Nuosavybės metodu

* papildomi kriterijai nustatyti 14-ajame VSAFAS „Jungimai ir investicijos į asocijuotuosius subjektus“ ir šiame standarte

Baigiamosios nuostatos

Taikant šį standartą pirmą kartą:

✓ investicijų į konsoliduojamas sveikatos priežiūros viešąsias įstaigas balansinės vertės apskaitoje prilyginamos **investicijų įsigijimo savikainai**. Tuo atveju, kai investicijų į konsoliduojamas sveikatos priežiūros viešąsias įstaigas įsigijimo savikainos negalima patikimai įvertinti, šių investicijų įsigijimo savikaina yra prilyginama konsoliduojamos sveikatos priežiūros viešosios įstaigos, į kurią investuota, **dalininkų įnašų, tenkančių VSS, balansinei vertei**.

Pavyzdys. Miesto savivaldybės administracijai priklauso sveikatos priežiūros viešosios įstaigos „X“ dalininko įnašų, suteikiančių 90 proc. balsų. Taikant šį standartą pirmą kartą, sveikatos priežiūros viešosios įstaigos „X“ dalininkų kapitalas sudaro 100 000 litų. Miesto savivaldybės administracija negali patikimai įvertinti šios investicijos įsigijimo savikainos, todėl, taikant šį standartą pirmą kartą, investicija į šią viešąją įstaigą yra prilyginama dalininkų įnašų, tenkančių miesto savivaldybės administracijai, balansinei vertei – t. y. 90 000 litų (100 000 litų x 90 %).

✓ investicijų į kontroliuojamus ne VSS balansinės vertės atskirose ataskaitose prilyginamos **šių subjektų nuosavo kapitalo dalies, tenkančios VSS, dydžiui**.

✓ Taikant šį standartą pirmą kartą, investicijų į kontroliuojamus subjektus balansinių verčių, įvertintų pagal šio standarto nuostatas, suma, atsižvelgiant į investicijų finansavimo šaltinį, apskaitoje yra registruojama grynojo turto arba finansavimo sumų sąskaitose.