



Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartai

18-asis VSAFAS

„Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai, neapibrėžtasis turtas ir poataskaitiniai įvykiai“ (Žin., 2008, Nr. 98-3803)

Turinys

- Taikymas
- Atidėjiniai
- Atidėjiniai restruktūrizuoti veiklą
- Atidėjiniai nuostolingų sutarčių vykdymo išlaidoms kompensuoti
- Atidėjinių įvertinimas
- Atidėjinių dabartinė vertė
- Išlaidų atidėjiniams padengti kompensavimas
- Atidėjiniai, kurie nepripažįstami sąnaudomis
- VSS neapibrėžtasis įsipareigojimas
- Neapibrėžtasis turtas
- Atidėjinių, neapibrėžtųjų įsipareigojimų ir neapibrėžtojo turto atskyrimas
- Poataskaitinis ūkinis įvykis
- Veiklos tęstinumas
- Informacijos pateikimas finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte
- Užduotys

Taikymas

- 18-asis VSAFAS taikomas visiems atidėjiniams, neapibrėžtiesiems įsipareigojimams, neapibrėžtajam turtui, išskyrus atsirandančius:
 - dėl VSS teikiamos socialinės naudos, už kurią šis VSS tiesiogiai iš socialinės naudos gavėjo negauna atlygio, apytikriai lygaus suteiktų prekių ar paslaugų vertei;
 - iš finansinių priemonių, apskaitoje registruojamų ir FA parodomų tikraja verte;
 - iš tebevykdomų nenuostolingų sutarčių;
 - dėl įvykių ir aplinkybių, nagrinėjamų kitame VSAFAS;
 - iš išmokų VSS darbuotojams, išskyrus darbo sutarties su darbuotojais nutraukimo išmokas, kurios susidaro dėl subjekto restruktūrizavimo.

Atidėjiniai

Atidėjiny – įsipareigojimas, kurio galutinės įvykdymo sumos arba įvykdymo laiko negalima tiksliai nustatyti, tačiau galima patikimai įvertinti.

Atidėjiniai finansinėse ataskaitose:

- ilgalaikiai atidėjiniai;
- trumpalaikiai atidėjiniai.

Atidėjiniai rodomi atskirai nuo kitų įsipareigojimų.

Atidėjiniai (2)

Galima skirti tris įsipareigojimų lygius:

1. Aiškūs įsipareigojimai (pavyzdžiui, prekybos skola pagal gautą sąskaitą, paskola);
2. Sukaupti įsipareigojimai – žinomi, santykinai patikimai įvertinami (pavyzdžiui, sukauptos palūkanos, atostoginiai);
3. **Atidėjiniai** (pavyzdžiui, atominės elektrinės uždarymo, teismo baigties).

Atidėjinių aiškumo lygis yra žemiausias

Atidėjiniai formuojami gana retais atvejais

Atidėjiniai (3)

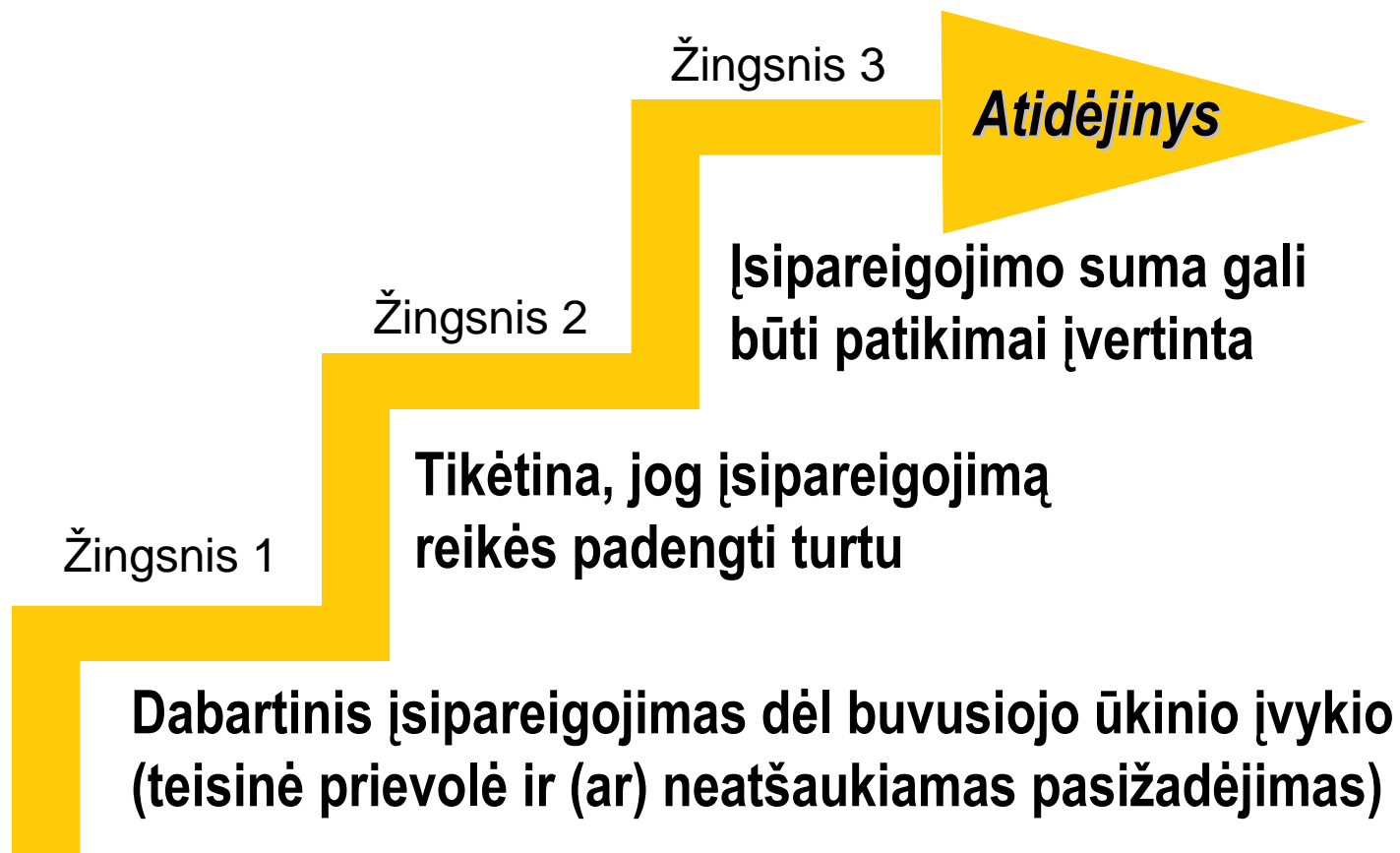
Atidėjiniai gali būti sudaromi siekiant:

- **sumokėti tikėtinas baudas;**
- **vykdyti garantinius įsipareigojimus;**
- **kompensuoti galiojančių nuostolingų sutarčių vykdymo išlaidas;**
- **kompensuoti padarytą žalą gamtai;**
- **sutvarkyti aplinką, nutraukus veiklą;**
- **restruktūrizuoti veiklą.**

Atidėjiniai (4)

- Atidėjinytis pripažįstamas ir apskaitoje registruojamas, kai atitinka **visus** šiuos pripažinimo kriterijus:
 1. VSS turi įsipareigojimą dėl praeities ūkinio įvykio (t. y. įsipareigojimas paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną),
 2. Tikimybė, kad įsipareigojimą reikės padengti turtu, yra didesnė už tikimybę, kad nereikės,
 3. Įsipareigojimo suma gali būti patikimai įvertinta.

Atidėjiniai (5)



Atidėjiniai (6)

- **Neatšaukiamasis pasižadėjimas** – dėl VSS veiksmų atsirandantis privalomas vykdyti pasižadėjimas, kai:
 - kiti subjektai remdamiesi praeities praktika paskelbta tvarka ar pakankamai tiksliai suformuluotais teiginiais tikisi, kad VSS prisiims tam tikrus įsipareigojimus jiems; ir
 - VSS paskatina kitus subjektus tikėti, kad jis juos vykdys.

Pavyzdys:

Miesto savivaldybė suformavo specialų fondą ekstremalioms situacijoms.

Nelaimingo atsitikimo metu sudegė gyvenamasis namas:

miesto meras viešai pažada savivaldybės lėšomis apgyvendinti sudegusio namo gyventojus viešbutyje.

Ar reikia apskaitoje registruoti atidėjinį?

TAIP, jeigu viešas pasižadėjimas yra neatšaukiamasis. Ar pasižadėjimas yra neatšaukiamasis, geriausia spręsti pagal tolesnius savivaldybės veiksmus (iš fondo paskiriamos lėšos, organizuojamas apgyvendinimas viešbutyje ir pan.)

Atidėjiniai (7)

- Atidėjiniai** neatsiranda ir **nėra pripažįstami**, jei
- išlaidos yra susijusios su būsima VSS veikla, arba
 - VSS savo veiksmais gali išvengti išlaidų ateityje.

Pavyzdys

Miesto savivaldybė stato vandens valymo įrenginius.

Egzistuoja *didelė tikimybė, kad, bandant pirmuosius įrenginius bus užteršta aplinka ir bus mokamos baudos.*

Klausimas: Ar reikia apskaitoje registruoti atidėjinį?

Atsakymas: **NE**, nes **nėra įsipareigojimo dėl praeities ūkinio įvykio.**

Atidėjiniai restruktūrizuoti veiklą

Registruoti, tik jeigu

- Yra priimtas sprendimas vykdyti restruktūrizavimą, **ir**
- Yra patvirtintas detalus restruktūrizavimo planas, **ir**
- VSS pradėjo vykdyti restruktūrizavimą *arba*
- Yra paskelbęs restruktūrizavimo planą suinteresuotoms šalims.

Atidėjinį turėtų sudaryti:

- Tik tiesioginės išlaidos, atsirandančios dėl restruktūrizavimo:
- T. y. išlaidos, kurios yra:
 - neišvengiamai patiriamos atliekant restruktūrizavimą
 - ir**
 - yra nesusijusios su tebevykdoma VSS veikla.

Atidėjiniai restruktūrizuoti veiklą (2)

Pavyzdys.

2008 m. Muitinės departamentas restruktūrizuoja veiklą, uždarydamas kelis pasienio punktus, 50 % sumažindamas darbuotojų skaičių ir perkeldamas darbuotojus į naują administracinį centrą.

– Išaitinės kompensacijos atleidžiamiems darbuotojams	2 000
– Likusių darbuotojų perkėlimas į naują centrą	300
– Įrangos uždaromuose punktuose nuvertėjimas	700
– Pelnas iš uždaromų centrų pastatų pardavimo	<u>(1 000)</u>
Išlaidų iš viso	2 000

Klausimas: Kurios išlaidos turi būti įtrauktos į atidėjinio sumą?

Atidėjiniai kompensuoti nuostolingų sutarčių vykdymo išlaidas

- **Nuostolinga sutartis** – sutartis, pagal kurią neišvengiamos sutartyje numatytų įsipareigojimų įvykdymo išlaidos viršija pagal tą sutartį numatomą gauti ekonominę naudą ar paslaugų vertę.
- Nuostolingos sutartys laikomos dabartiniu įsipareigojimu (atėmus susigražintą sumą), kuris **pripažįstamas atidėjiniu**.

Neišvengiamas sutartinių įsipareigojimų vykdymo išlaidas sudaro mažiausios išlaidos, atsirandančios vykdant sutartį, atėmus gautiną kompensacijos sumą ir pridėjus baudas, skiriamas už sutarties nevykdymą. Jeigu sutartis gali būti nutraukta nemokant atlygio kitai šaliai, įsipareigojimo nėra, todėl ir atidėjinys nepripažįstamas ir neregistruojamas apskaitoje.

- **Tačiau:**
atidėjinais nepripažįstami numatomi būsimi nuostoliai ar išlaidos, susiję su VSS būsima veikla.

Atidėjiniai kompensuoti nuostolingų sutarčių vykdymo išlaidas (2)

Pavyzdys.

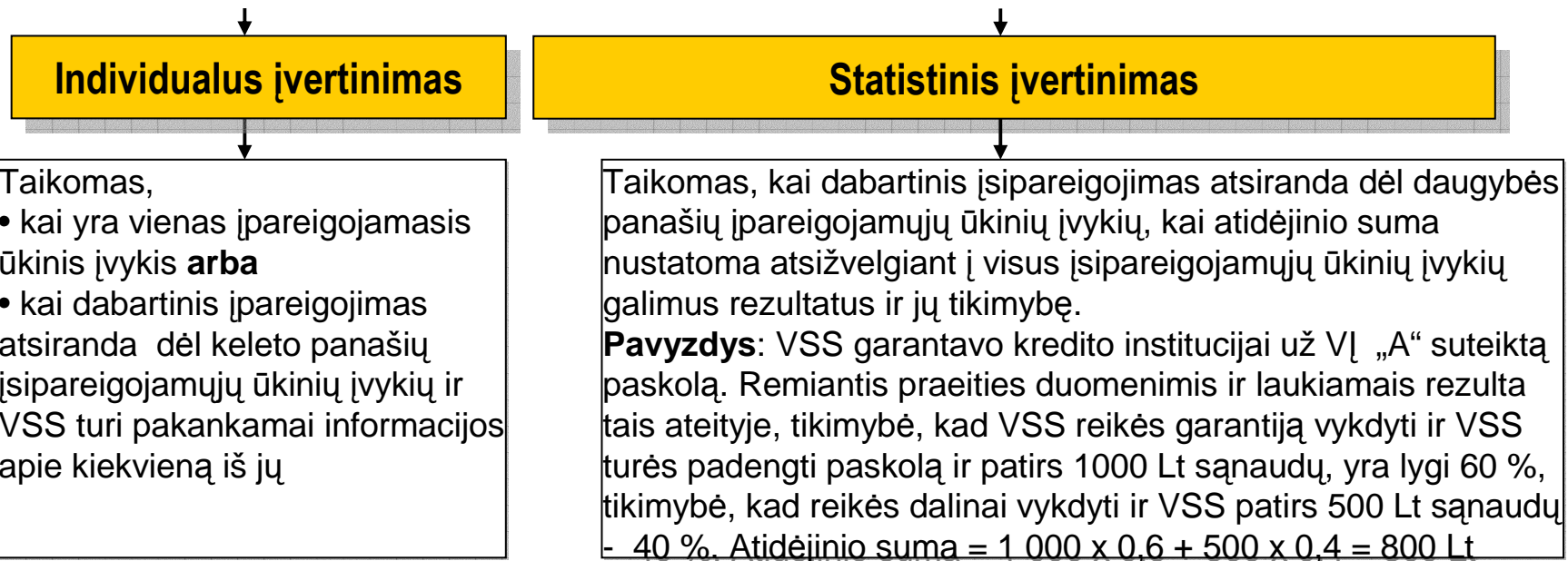
VSS yra sudaręs 3 metų nuomos sutartį, kurios neturi galimybės nutraukti. Praėjus 6 mėn. subjektas nusprendžia perkelti savo būstinę į kitas patalpas po 18 mėn. (t. y. praėjus 2 metams nuo sutarties galiojimo pradžios), tačiau už likusius 12 mėn. privalės mokėti nuomos mokestį ir neturi jokių galimybių panaudoti šias patalpas kitai veiklai. Tokiu atveju VSS po 6 mėn. iš karto pripažįsta atidėjinį, lygų 12 mėn. nuomos sumai (tam laikotarpiui, kuriuo nesinaudos patalpomis, tačiau turės sumokėti nuomą), o likusius 18 mėn., kaip įprasta, pripažįstą nuomos sąnaudas.

Atidėjinių įvertinimas

Pripažįstama atidėjinio suma turėtų būti labiausiai tikėtina dabartiniam įsipareigojimui padengti reikalingų išlaidų suma paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną.

Atidėjinio sumos dydis nustatomas remiantis:

- pasirašytomis sutartimis,
- priimtais teisės aktais,
- panašios veiklos patirtimi,
- ekspertų išvadomis,
- poataskaitiniais ūkiniais įvykiais ir pan.



Atidėjinių dabartinė vertė

Ilgalaikiai atidėjiniai turi būti diskontuojami iki dabartinės jų vertės



Diskonto norma turėtų parodyti:

1. Dabartinės pinigų vertės ir
2. Įsipareigojimui būdingos rizikos rinkos įvertinimą

Kai atidėjiny diskontuojamas kelerius metus, jo dabartinė vertė didės kiekvienais metais, artėjant atidėjinio panaudojimo laikui. Toks atidėjinio vertės padidėjimas pripažįstamas finansinės ir investicinės veiklos palūkanų sąnaudomis.

Atidėjinių dabartinė vertė (2)

Pavyzdys

20X0 m. nusprendus uždaryti elektrinę, buvo atlikti skaičiavimai ir nustatytos kasmetinės sąnaudos, tiesiogiai susijusios su uždarymu (išėtinės kompensacijos darbuotojams, aplinkos tvarkymo darbai ir pan.):

20X1 metais –	1 000 Lt
20X2 metais –	2 000 Lt
20X3 metais –	10 000 Lt
20X4 metais –	<u>5 000 Lt</u>
Išlaidos iš viso:	18 000 Lt

Kokia atidėjinio suma 20X0 m. gruodžio 31 d., jeigu diskonto norma (nustatyta remiantis analogiško laikotarpio – 4 metų vyriausybės obligacijų palūkanų norma)?

Atidėjinio suma = $1\,000 + 2\,000/1,05 + 10\,000/1,05^2 + 5\,000/1,05^3 = 16\,294\text{ Lt}$

Atidėjinių dabartinė vertė (3)

Atidėjinių kasmetiniai skaičiavimai:

Metai	Atidėjinio suma laikotarpio pradžioje (Lt)	Atidėjinio vertės padidėjimas (5%)	Išlaidos per laikotarpį (Lt)	Atidėjinio suma laikotarpio pabaigoje (Lt)
20X1	16.294	-	(1.000)	15.294
20X2	15.294	765	(2.000)	14.059
20X3	14.059	703	(10.000)	4.762
20X4	4.762	238	(5.000)	-
Viso		1.706	(18.000)	

Atidėjinių vertės padidėjimas registruojamas kaip **finansinės ir investicinės veiklos sąnaudos**.

Išlaidų atidėjiniams padengti kompensavimas

Gautina kompensacija turi būti pripažįstama tada, kai yra pakankamai įrodymų, kad ši kompensacija bus gauta

- **Gautina kompensacija turėtų būti registruojama kaip atskiras turtas ir kartu turi būti mažinamos atidėjinių sąnaudos VRA;**
- **Pripažinta ir apskaitoje registruota kompensacijos suma negali viršyti atidėjinio sumos;**
- **Jeigu atidėjinio sąnaudos ir atitinkamų išlaidų kompensacijos sumos registruojamos tą patį ataskaitinį laikotarpį, tuomet veiklos rezultatų ataskaitoje parodomas tik jų skirtumas.**

Atidėjiniai, kurie nepripažįstami sąnaudomis

Uždavinys

BĮ stato branduolinę jėgainę ir iš karto įsipareigoja pabaigusi veiklą ją likviduoti, todėl apskaitoje registruoja atidėjinį (numanoma likvidavimo kaina amortizuota verte – 250 000 000 Lt, nominaliaja verte – 265 000 000 Lt), kurį įtraukia į IMT savikainą. Kokie įrašai turi būti registruojami apskaitoje?

VSS neapibrėžtasis įsipareigojimas

- dėl praėjusių ataskaitinių laikotarpių ūkinių įvykių galintis atsirasti įsipareigojimas, kurio buvimą ar nebuvimą patvirtina vienas ar daugiau VSS nevisiškai kontroliuojamų neapibrėžtųjų būsimųjų ūkinių įvykių; arba
- dėl buvusių ūkinių įvykių atsiradęs dabartinis įsipareigojimas, kuris apskaitoje nepripažįstamas, nes
 - nėra tikimybės, kad jį reikės dengti turtu *arba*
 - jo suma negali būti patikimai nustatyta



VSS *finansinėse ataskaitose nerodo neapibrėžtųjų įsipareigojimų (gali kaupti nebalansinėse sąskaitose), tačiau apie juos pateikia informaciją aiškinamajame rašte (išskyrus atvejį, kai turto panaudojimo tikimybė neapibrėžtajam įsipareigojimui padengti būtų maža).*

Neapibrėžtieji įsipareigojimai → Atidėjiniai

Kai tikimybė, kad neapibrėžtasis įsipareigojimas turės būti padengtas turtu, tampa didesnė nei tikimybė, kad šito pavyks išvengti, VSS pripažįsta ir apskaitoje registruoja atidėjinį tą ataskaitinį laikotarpį, kuriuo ši tikimybė pasikeičia.

Neapibrėžtasis turtas

- Neapibrėžtasis turtas dėl VSS nekontroliuojamų įvykių gali ateityje priklausyti šiam subjektui ir teikti jam ekonominės naudos;
- Kai VSS gali įrodyti, kad neapibrėžtasis turtas tikrai duos ekonominės naudos ir šio turto vertė gali būti patikimai įvertinta, šis turtas jau nėra neapibrėžtasis ir turi būti registruojamas VSS apskaitoje ir rodomas to ataskaitinio laikotarpio finansinės būklės atskaitoje, o su juo susijusios pajamos arba sąnaudų sumažėjimas rodomi VRA.



*VSS finansinės būklės ataskaitoje neregistruoja neapibrėžtojo turto (gali kaupti nebalansinėse sąskaitose), tačiau **informacija turi būti pateikta aiškinamajame rašte** (išskyrus atvejus, kai turto gavimo tikimybė neapibrėžtajam įsipareigojimui padengti yra maža)*

Atidėjinių, neapibrėžtųjų įsipareigojimų ir neapibrėžtojo turto atskyrimas

Turto ar įsipareigojimų (atidėjinių) atsiradimo tikimybė	Neapibrėžtasis turtas	Neapibrėžtieji įsipareigojimai (atidėjiniai)
Tikėtina, yra tikra* (>90%)	Apskaitoje registruojamas turtas	Apskaitoje registruojamas atidėjinys arba mokėtinos sumos
Tikėtina (>50%)	Informacija pateikiama aiškinamajame rašte	Apskaitoje registruojamas atidėjinys
Įmanoma (<50%)	Informacija aiškinamajame rašte nepateikiama	Informacija pateikiama aiškinamajame rašte
Maža (<10%)	Informacija aiškinamajame rašte nepateikiama	Informacija aiškinamajame rašte nepateikiama



Jeigu negali būti patikimai įvertinta

* Toks turtas ir įsipareigojimai paprastai nebelaikomi neapibrėžtaisiais.

Poataskaitinis ūkinis įvykis

Ūkinis įvykis, kuris įvyksta per laikotarpį nuo paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos iki FA pateikimo teisės aktų nustatytam VSS dienos arba iki FAR sudarymo dienos, jei FAR teisės aktų nustatytam VSS neteikiamas.

Koreguojantieji poataskaitiniai ūkiniai įvykiai

Turi koreguoti ataskaitinio laikotarpio FA ataskaitose parodytas sumas.

Pavyzdžiai:

- atgaunamos abejotinos gautinos sumos
- priimamas teismo sprendimas patvirtinantis, kad VSS turėjo įsipareigojimą paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną
- paaiškėja tikslios sukauptos sumos

Nekoreguojantieji poataskaitiniai ūkiniai įvykiai

FA nekoreguojamos.

Pateikiami aiškinamajame rašte, jeigu svarbūs

Pavyzdžiai:

- reikšmingi turto įsigijimai ir perleidimai
- svarbūs finansavimo sandoriai
- svarbių įsipareigojimų ar neapibrėžtųjų įsipareigojimų prisiėmimas

Veiklos tęstinumas

- FA rengiamos remiantis veiklos tęstinumo principu, t. y. kad VSS tęs savo veiklą bent 12 mėnesių po paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos (1-asis VSAFAS);
- Rengdamas FA, VSS turi nustatyti, ar galima vadovautis veiklos tęstinumo principu;
- VSS negali rengti FAR remdamasis veiklos tęstinumo principu, jei VSS kontroliuojantis ar kitas sprendimo teisę turintis VSS pasibaigus ataskaitiniam laikotarpiui priima sprendimą jį likviduoti arba nutraukti jo veiklą arba paaiškėja, kad, neturėdamas kito pasirinkimo, privalės tai padaryti.
 - Veiklos tęstinumo klausimas paprastai kyla tik tada, kai nusprendžiama VSS nefinansuoti.
- Jeigu FAR yra sudaromas nesilaikant veiklos tęstinumo principo, VSS informaciją apie tai pateikia pagal 1-ojo VSAFAS „Finansinių ataskaitų rinkinio pateikimas“ reikalavimus:
 - šis faktas,
 - priežastis, dėl kurios VSS nesilaikė veiklos tęstinumo principo,
 - apskaitos principai, kuriais remiantis sudarytas FAR.

Informacijos pateikimas finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte

- VSS turi pateikti tokią informaciją apie kiekvieną atidėjinių grupę:

1. apie atidėjinių paskirtį (pagal standarte nurodytą formą);
2. apie numatomą atidėjinių panaudojimo laiką (pagal standarte nurodytą formą);
3. apie atidėjinio sumos arba panaudojimo laiko neapibrėžtumo požymius;
4. palyginamoji praėjusių ataskaitinių metų informacija neteikiama.

- VSS turi pateikti informaciją apie suteiktas garantijas dėl paskolų pagal standarte nurodytą formą.

- Pagal kiekvieną neapibrėžtųjų įsipareigojimų ar turto grupę paskutinę ataskaitinio VSS laikotarpio dieną turi trumpai aprašyti:

- neapibrėžtųjų įsipareigojimų ar turto pobūdį;
- sumos, kuri gali būti reikalinga neapibrėžtajam įsipareigojimui padengti, ir jo padengimo laiko neapibrėžtumo požymius;
- su neapibrėžtuoju įsipareigojimu susijusių išlaidų tikimybę;
- Informaciją apie suteiktas garantijas dėl paskolų (pagal standarte nurodytą formą);
- gautino turto vertės ir gavimo laiko neapibrėžtumo požymius;
- turto gavimo tikimybę.

Jei VSS gali būti padaryta žala, jis neprivalo pateikti nurodytos informacijos, bet turėtų apibūdinti bendrą ginčo pobūdį, kartu nurodydamas šį faktą ir informacijos neteikimo priežastis.

Informacijos pateikimas finansinėse ataskaitose (2)

Atidėjiniai pagal jų paskirtį

Eil. Nr.	Atidėjinių paskirtis *	AVALPr	AVPad	AVPas	PndA	PnA	AVALPab
		1	2	3	4	5	6=1+2+3+4+5
1.	Kompensacijos darbuotojams						
2.	Žalos atlyginimas						
3.	Aplinkos tvarkymas						
4.	Turto likvidavimas						
5.	Restruktūrizavimas (veiklos nutraukimas)						
6.	Garantijų įsipareigojimai						
7.	Baudos						
8.	Kita paskirtis (nurodyti)						
	Iš viso						

* - atidėjinių paskirtį ir pavadinimus

VSS gali keisti atsižvelgdamas į jo veiklą

Santrumpos:

AVALPr – atidėjinių vertė ataskaitinio laikotarpio pradžioje

AVPad – atidėjinių vertės padidėjimas, išskyrus padidėjimą dėl diskontavimo

AVPas – atidėjinių vertės pasikeitimas dėl diskontavimo

AVALPab – atidėjinių vertė ataskaitinio laikotarpio pabaigoje

PndA – panaudota atidėjinių suma

PnA – panaikinta atidėjinių suma

Informacijos pateikimas finansinėse ataskaitose (3)

Atidėjiniai pagal jų panaudojimo laiką

Atidėjinių panaudojimo laikas	Padengimo suma (nediskontuota)	Diskontuota vertė
Per vienerius metus		
Nuo vienerių iki penkerių metų		
Virš penkerių metų		
Atidėjinių suma, iš viso		

Užduotys

Teorinis klausimas

Yra sudaroma nuostolinga sutartis teikti paslaugas už kainą, žemesnę negu paslaugų savikaina, ir nuostolių pagal sutarties sąlygas negalima išvengti:

- a) Atidėjiniai turi būti pripažinti bet kuriuo atveju už nuostolių sumą pagal sutartį.
- b) Atidėjiniai turi būti sudaromi, tik jeigu sutartis nėra susijusi su socialinės naudos teikimu.

Užduotys (2)

Praktinis klausimas

20X7 metais Lietuvos pilietis iškėlė ieškinį miesto ligoninei už jo sveikatai padarytą žalą ir reikalauja priteisti 1 000 000 litų kompensaciją. Rengiant FA, teismas dar nėra priėmęs sprendimo, miesto ligoninei atstovaujantys teisininkai mano, jog teismas priims sprendimą per kelis mėnesius, o tikimybes ir galimas priteisti sumas 20X7 m. gruodžio 31 d. vertina taip:

Tikimybė, jog bus priteista 1 000 000 litų – 25 %

Tikimybė, jog bus priteista 500 000 litų – 20 %

Tikimybė, jog nebus priteista jokia kompensacija – 55 %

20X8 m. gruodžio 31 d. teismas dar nebuvo priėmęs sprendimo, tačiau, išaiškėjus papildomiems faktams apie ligoninės suteiktas paslaugas, savivaldybės teisininkai tikimybes ir galimas priteisti sumas 20X8 m. gruodžio 31 d. vertina taip:

Tikimybė, jog bus priteista 1 000 000 litų – 30 %

Tikimybė, jog bus priteista 500 000 litų – 50 %

Tikimybė, jog nebus priteista jokia kompensacija – 20 %

Kokia atidėjinių suma 20X7 m. gruodžio 31 d. ir 20X8 m. gruodžio 31 d.? Kokie apskaitos įrašai atliekami šiomis datomis?