



Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartai

7-asis VSAFAS

**„Apskaitos politikos, apskaitinių įverčių
keitimas ir klaidų taisymas“** (Žin., 2008, Nr. 20-742)

Turinys

- **Apskaitos politikos keitimas**
- **Apskaitinių įverčių keitimas**
- **Apskaitos klaidų taisymas**
- **VSAFAS taikymas pirmą kartą**
- **Informacijos pateikimas finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte**
- **Užduotys**

Apskaitos politikos keitimas

- Pastovumo principas reikalauja, kad VSS pasirinktą apskaitos politiką taikytų nuolat arba gana ilgą laiką tam, kad būtų galima palyginti VSS skirtingų ataskaitinių laikotarpių finansines ataskaitas.
- VSS pasirenka ir taiko apskaitos politiką remdamasis nuostatomis, pateiktomis 1-ajame VSAFAS „Finansinių ataskaitų rinkinio pateikimas“.
- Ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių pripažinimo, apskaitos ar dėl jų atsirandančio turto, įsipareigojimų, finansavimo sumų, pajamų ir (arba) sąnaudų vertinimo apskaitoje pakeitimas yra laikomas apskaitos politikos keitimu;

Apskaitos politika gali būti keičiama:

- dėl VSAFAS nuostatų pasikeitimo;
- jei kiti teisės aktai to reikalauja.

Nelaikoma apskaitos politikos keitimu:

- naujos apskaitos politikos taikymas ūkinėms operacijoms ir ūkiniams įvykiams, kurių turinys iš esmės skiriasi nuo ankstesnių ūkinių operacijų ar ūkinių įvykių;
- naujos apskaitos politikos taikymas ūkinėms operacijoms, kurių VSS iki to laiko nevykdė, ir ūkiniams įvykiams, kurių VSS iki to laiko neturėjo.

Apskaitos politikos keitimas (2)

- Apskaitos politikos keitimas finansinėse ataskaitose rodomas taikant **retrospektyvinį būdą** (*apskaitos politikos keitimo ir klaidų taisymo būdas, kai pakeitimai ir patikslinimai apskaitoje ir finansinėse ataskaitose daromi ne tik nuo sprendimo juos daryti priėmimo dienos ir būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais, bet ir ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais*);
- **Poveikis**, kurį daro apskaitos politikos keitimas einamojo ataskaitinio laikotarpio informacijai ir darytų ankstesnių ataskaitinių laikotarpių informacijai, **registruojamas apskaitoje tą ataskaitinį laikotarpį, kurį apskaitos politika pakeičiama, ir parodomas einamojo ataskaitinio laikotarpio FA. Lyginamoji ankstesnio ataskaitinio laikotarpio informacija FA nėra koreguojama.** Ataskaitinio laikotarpio VRA apskaitos politikos keitimo poveikio dalis, susijusi su ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais, rodoma eilutėje „Apskaitos politikos keitimo bei esminių klaidų taisymo įtaka“;
- Apskaitos politika gali būti keičiama **tik nuo ataskaitinio laikotarpio pradžios.**

Apskaitos politikos keitimo pavyzdys

- 20X8 m. VSS taikė konkrečių kainų atsargų įkainojimo būdą. 20X8 m. pabaigoje buvo išleistas teisės aktas reglamentuojantis, kad nuo 20X9 m. pradžios VSS turi taikyti FIFO (*daroma prielaida, kad pirmiausia naudojamos pirmiausia įsigytos atsargos*) įkainojimo būdą.
- 20X8 m. gruodžio 31 d. VSS atsargos buvo lygios 4 000 000 litų taikant konkrečių kainų būdą, o taikant FIFO būdą – 3 650 000 litų.
- 20X9 m. gruodžio 31 d. VSS atsargos buvo lygios 4 500 000 litų, taikant FIFO būdą.
- Apskaičiuojamas atsargų vertės skirtumas, atsirandantis ataskaitinio laikotarpio pradžioje, prieš pradėdant taikyti naują apskaitos politiką: $3\,650\,000 - 4\,000\,000 = -350\,000$, ši suma 20X9 m. VRA nurodoma eilutėje „Apskaitos politikos keitimo bei esminių klaidų taisymo įtaka“.
- Naujoji apskaitos politika toliau 20X9 m. taikoma įprastine tvarka.

Apskaitinių įverčių keitimas

- Dėl VSS veiklos ypatumų kai kurių finansinių ataskaitų elementų vertės negali būti tiksliai apskaičiuotos, o tik įvertintos.
- Apskaitinis įvertis – remiantis prielaidomis, atsižvelgiant į dabartinę turto ir įsipareigojimo vertę ir tikėtiną naudą ar įsipareigojimus, nustatomas apytikslis dydis, naudojamas turto ir įsipareigojimų vertei nustatyti. **Pavyzdžiai:** apskaitinis įvertis naudojamas įvertinant nudėvimojo turto nusidėvėjimo per ataskaitinį laikotarpį sumą, atidėjinio, abejotinių skolų, sukauptų pajamų, sukauptų įsipareigojimų sumą, finansinio turto ar įsipareigojimų tikrąją vertę ir panašiai;
- Naujas įvertinimas **atliekamas periodiškai remiantis naujausia turima informacija**. Kiekvieno apskaitinio įverčio skaičiavimas ir tam naudotos prielaidos turi būti pagrįsti.

Apskaitinių įverčių keitimas (2)

- Apskaitinio įverčio keitimas buhalterinėje apskaitoje registruojamas tą ataskaitinį laikotarpį, kurį keitimas buvo atliktas, o finansinėse ataskaitose rodomas taikant **perspektyvinį būdą** (*apskaitos politikos ir apskaitinio įverčio keitimo būdas, kai pakeitimai ir patikslinimai apskaitoje ir finansinėse ataskaitose daromi nuo sprendimo juos daryti priėmimo dienos ir būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais*);
- **Jei sudėtinga nustatyti**, ar pasikeitimas laikytinas apskaitos politikos keitimu, ar apskaitinio įverčio keitimu, pirmenybė teikiama apskaitinio įverčio keitimui;
- Apskaitinio įverčio pokytis turi būti rodytas **toje pačioje veiklos rezultatų ataskaitos eilutėje**, kurioje buvo nurodyta prieš tai buvusi šio ataskaitos elemento vertė.

Apskaitos klaidų taisymas

- Einamuoju ataskaitiniu laikotarpiu gali būti pastebėtos klaidos, padarytos praėjusių ataskaitinių laikotarpių finansinėse ataskaitose.
- **Apskaitos klaida** – klaida, kuri atsiranda dėl neteisingo skaičiavimo, netinkamo apskaitos metodo taikymo, neteisingo ūkinės operacijos ar ūkinio įvykio registravimo ar dėl apsirikimo.
- Apskaitos klaidos:
 - Neesminės
 - Esminės
- Esminės ir neesminės apskaitos klaidos yra taisomos ataskaitinio laikotarpio finansinėse ataskaitose.

Apskaitos klaidų taisymas (2)

- **Neesminė klaida** – jos taisymas registruojamas toje pačioje sąskaitoje, kurioje buvo užregistruota klaidinga informacija, ir rodomas toje pačioje veiklos rezultatų ataskaitos eilutėje, kurioje buvo pateikta klaidinga informacija;

Pavyzdys. VSS po finansinių ataskaitų rinkinio pateikimo pastebėjo, kad apskaitoje nebuvo registruota 1 000 litų sąskaita, gauta už transporto paslaugas, kurios VSS buvo suteiktos ankstesnį ataskaitinį laikotarpį. Kadangi ši suma nėra reikšminga, todėl taisoma tą ataskaitinį laikotarpį, kai buvo pastebėta. Ši sąskaita, surašius buhalterinę pažymą, registruojama apskaitoje kaip bet kuri kita ataskaitinio laikotarpio, kurį klaida buvo pastebėta, sąskaita už transporto paslaugas.

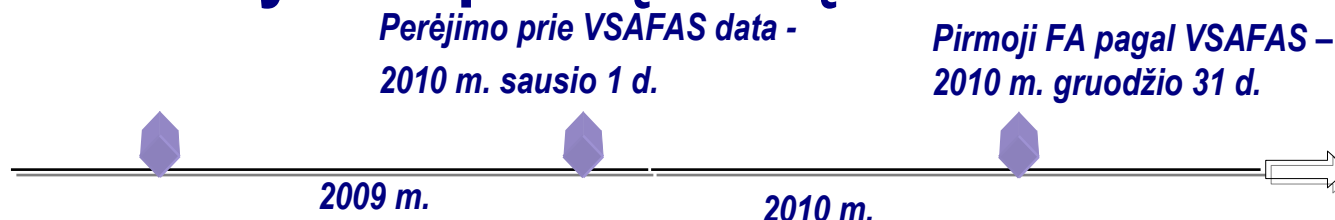
- **Esminė klaida** - jos taisymas registruojamas tam skirtoje sąskaitoje ir rodomas veiklos rezultatų ataskaitos eilutėje „Apskaitos politikos keitimo bei esminių klaidų taisymo įtaka“. Lyginamoji ankstesniojo ataskaitinio laikotarpio finansinė informacija nekoreguojama.

Esminės klaidos taisymo pavyzdys

- 20X9 metais VSS nustatė, kad 20X8 metų FA kitos pagrindinės veiklos pajamos buvo neteisingai sumažintos 250 000 litų suma.
- VSS nusprendė, kad ši klaida yra esminė, todėl ji rodoma 20X9 m. VSS VRA yra pateikta žemiau (ištrauka):

	20X9 m.	20X8 m.
G. Apskaitos politikos keitimo ir esminių klaidų taisymo įtaka	250 000	-

VSAFAS taikymas pirmą kartą



- Pirmiausia, perėjimo prie VSAFAS dieną VSS privalo pritaikyti VSAFAS reikalavimus pradiniam FBA likučiams, atlikdamas šiuos veiksmus:
 - pripažindamas visą turtą ir įsipareigojimus, kuriuos pripažinti reikalaujama pagal VSAFAS;
 - nepripažindamas tokio turto ar įsipareigojimų, jeigu pagal VSAFAS toks pripažinimas neleidžiamas;
 - perklasifikuodamas sąskaitų, naudotų iki perėjimo prie VSAFAS dienos, likučius pagal VSAFAS reikalavimus į atitinkamas grupes, tai yra, priskirdamas juos turto, finansavimo sumų, įsipareigojimų ar grynojo turto grupėms;
 - įvertindamas visą turtą ir įsipareigojimus pagal VSAFAS reikalavimus.

VSAFAS taikymas pirmą kartą (2)

- ✓ Apskaitos politika, kurios laikosi VSS, sudarydamas pradinę finansinės būklės ataskaitą pagal VSAFAS, paprastai skirsis nuo tos, kuri buvo taikoma sudarant tos pačios dienos išlaidų sąmatų vykdymo balansą.
- ✓ VSS perėjimo prie VSAFAS dieną šių apskaitos politikos pakeitimų poveikį FA turėtų pripažinti pagal atskiruose VSAFAS pateiktas pereinamąsias nuostatas, o jei jų nėra – mažindamas ar didindamas sukauptą perviršį ar deficitą grynojo turto sąskaitose.

Informacijos pateikimas finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte

- **Apskaitos politikos keitimas** – turi būti pateikta apskaitos politikos keitimo priežastis; kokiems FBA ir VRA straipsniams šis pakeitimas turėjo įtakos ir kokiomis sumomis šie straipsniai buvo koreguoti;

Pirmą kartą pritaikius VSAFAS, VSS neprivalo pateikti šios informacijos, tačiau aiškinamajame rašte privaloma nurodyti, kaip perėjimas nuo anksčiau taikytos apskaitos politikos prie VSAFAS taikymo paveikė VSS finansinės būklės ataskaitoje pateikiamą informaciją perėjimo prie VSAFAS dieną (žr. atskirą priedą).

- **Apskaitinių įverčių keitimas** – turi būti nurodyta apskaitinio įverčio keitimo priežastis, pobūdis ir poveikis; suma (-os), kuri (-ios) turi įtakos ataskaitinio laikotarpio rezultatui; suma (-os), kuri (-ios) turės įtakos vėlesniems ataskaitiniams laikotarpiams; jei skaičiavimų atlikti negalima, nurodomas šis faktas ir jo pagrindimas.

- **Esminės klaidos taisymas** – turi būti nurodytas esminių apskaitos klaidų pobūdis ir ataskaitinis laikotarpis, kurį esminė klaida buvo padaryta; koregavimo suma, registruota apskaitoje ir įtraukta nurodant grynąjį ataskaitinio laikotarpio perviršį ar deficitą.

Apskaitos politikos keitimo pavyzdžio pateikimas finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte

- **Ištrauka iš 20X9 m. aiškinamojo rašto**

Iki 20X9 m. sausio 1 d. VSS, apskaičiuodamas atsargų savikainą, taikė konkrečių kainų atsargų įkainojimo būdą. Remiantis 20X8 m. rugsėjo X d. išleistu teisės aktu „Y“, nuo 20X9 m. sausio 1 d. VSS, apskaičiuodamas atsargų savikainą, pradėjo taikyti FIFO būdą. Jei FIFO būdas būtų buvęs taikytas ankstesniais laikotarpiais, 20X8 m. gruodžio 31 d. atsargų likutis būtų 350 000 litų mažesnis. Apskaitos politikos keitimo įtaka ankstesniems laikotarpiams rodoma 20X9 m. veiklos rezultatų „Apskaitos politikos keitimo bei esminių klaidų taisymo įtaka“ eilutėje.

Esminės apskaitos klaidos taisymo pavyzdžio pateikimas finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte

- **Ištrauka iš 20X9 m. aiškinamojo rašto**

20X9m. VRA straipsnyje „Apskaitos politikos keitimo ir esminių klaidų taisymo įtaka“ nurodyta 250 000 litų suma, susijusi su esmine apskaitos klaida 20X8 m. apskaitoje ir finansinėse ataskaitose, dėl nepagrįstai šia suma sumažintų 20X8 m. pagrindinės veiklos pajamų. Klaida ištaisyta 20X9 metais pagal 7-ojo VSAFAS reikalavimus. Jei šios pajamos būtų teisingai užregistruotos apskaitoje ir nurodytos ankstesnio ataskaitinio laikotarpio finansinėse ataskaitose, 20X8 m. pagrindinės veiklos pajamos ir grynasis perviršis, taip pat 20X8 m. gruodžio 31 d. gautinos sumos ir sukauptas perviršis ar deficitas būtų 250 000 litų didesni.

Užduotys

Teorinis klausimas.

VSS po finansinių ataskaitų rinkinio pateikimo pastebėjo, kad apskaitoje nebuvo užregistruota 20 000 litų sąskaita, gauta už mokymo paslaugas, kurios VSS buvo suteiktos ankstesnį ataskaitinį laikotarpį. Kaip ši sąskaitą turi būti registruojama VSS apskaitoje?

- a) Jei ši suma yra reikšminga, sąskaita turi būti registruojama apskaitoje kaip bet kuri kita ataskaitinio laikotarpio, kurį klaida buvo pastebėta, sąskaita už mokymo paslaugas.
- b) Jei ši suma nėra reikšminga, sąskaita turi būti registruojama veiklos rezultatų ataskaitos eilutėje „Apskaitos politikos keitimo bei esminių klaidų taisymo įtaka“.
- c) Jei ši suma yra reikšminga, sąskaita turi būti registruojama veiklos rezultatų ataskaitos eilutėje „Apskaitos politikos keitimo bei esminių klaidų taisymo įtaka“ ir koreguojama lyginamoji ankstesnio ataskaitinio laikotarpio finansinė informacija.
- d) Jei ši suma nėra reikšminga, sąskaita turi būti registruojama apskaitoje kaip bet kuri kita ataskaitinio laikotarpio, kurį klaida buvo pastebėta, sąskaita už mokymo paslaugas.

Užduotys (2)

Praktinis klausimas.

20X3 m. VSS veiklos rezultatų ataskaitoje nebuvo pripažinta 20 000 Lt remonto ir eksploataavimo sąnaudų (20X3 m. gruodžio 31 d. turto balansinė vertė 100 tūkst. Lt). Ši suma buvo klaidingai priskirta IMT ir buvo nurodyta 20X3 m. gruodžio 31 d. FBA, todėl 20X3 m. buvo sumažintos remonto ir eksploataavimo sąnaudos. 20X4 m. klaida buvo pastebėta.

Klausimas 1: Šios klaidos taisymas 20X4 m. – tai:

- a) apskaitos politikos keitimas;
- b) apskaitinių įverčių keitimas;
- c) esminė apskaitos klaida;
- d) neesminė apskaitos klaida.

Klausimas 2: Kaip ši klaida turi būti rodoma 20X4 m. finansinėse ataskaitose?