

1-asis TVSAS – FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS PATEIKIMAS

Oficialus pareiškimas

Šis tarptautinis viešojo sektoriaus apskaitos standartas (TVSAS) parengtas pagal Tarptautinio apskaitos standartų komiteto (TASK) išleistą 1-ąjį tarptautinį apskaitos standartą (TAS) „Finansinės atskaitomybės pateikimas“. Tarptautinė apskaitos standartų valdyba (TASV) ir Tarptautinis apskaitos standartų komiteto fondas (TASKF) buvo įsteigti 2001 metais, ir jie pakeitė TASK. Tarptautiniai apskaitos standartai (TAS), kuriuos išleido TASK, galioja iki TASV juos patikslina ar panaikina. TASV leidimu šiame Tarptautinės apskaitininkų federacijos viešojo sektoriaus komiteto leidinyje pateikiamos 1-ojo TAS ištraukos.

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

El. paštas: publications@iasb.org.uk

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

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

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

Šio viso patvirtinto Tarptautinio viešojo sektoriaus apskaitos standarto teksto vertimą iš anglų kalbos atliko Lietuvos Respublikos finansų ministerija kartu su viešąja įstaiga Lietuvos Respublikos apskaitos institutu.

2000 m. gegužės mėn.

1-asis TVSAS – FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS PATEIKIMAS**TURINYS**

| | Paragrafai |
|--|------------|
| Tikslas | |
| Taikymas..... | 1–5 |
| Apibrėžimai..... | 6–12 |
| Ekonominis ūkio subjektas..... | 7–9 |
| Būsimoji ekonominė nauda arba paslaugos..... | 10 |
| Valstybės įmonės..... | 11 |
| Grynasis turtas / nuosavas kapitalas..... | 12 |
| Finansinės atskaitomybės tikslas..... | 13–16 |
| Atsakomybė už finansinę atskaitomybę..... | 17–18 |
| Finansinės atskaitomybės sudedamosios dalys..... | 19–24 |
| Bendrieji reikalavimai..... | 25–63 |
| Teisingas pateikimas ir Tarptautinių viešojo sektoriaus apskaitos standartų laikymasis..... | 25–36 |
| Apskaitos politika..... | 37–42 |
| Veiklos tęstinumas..... | 43–46 |
| Pateikimo pastovumas..... | 47–49 |
| Reikšmingumas ir jungimas..... | 50–53 |
| Tarpusavio užskaita..... | 54–59 |
| Lyginamoji informacija..... | 60–63 |
| Struktūra ir turinys..... | 64–133 |
| Įvadas..... | 64–74 |
| Finansinės atskaitomybės identifikavimas..... | 66–70 |
| Ataskaitinis laikotarpis..... | 71–73 |
| Pateikimas laiku..... | 74 |
| Finansinės būklės ataskaita..... | 75–100 |
| Skirstymas į trumpalaikį ir ilgalaikį turtą / įsipareigojimus..... | 75–78 |
| Trumpalaikis turtas..... | 79–82 |
| Trumpalaikiai įsipareigojimai..... | 83–88 |
| Finansinės būklės ataskaitoje pateiktina informacija..... | 89–94 |

1 TVSAS – FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS PATEIKIMAS

| | |
|---|---------|
| Finansinės būklės ataskaitoje arba aiškinamajame rašte pateiktina informacija..... | 95–100 |
| Finansinės veiklos ataskaita..... | 101–113 |
| Finansinės veiklos ataskaitoje pateiktina informacija..... | 101–103 |
| Finansinės veiklos ataskaitoje arba aiškinamajame rašte pateiktina informacija..... | 104–113 |
| Grynojo turto / nuosavo kapitalo pokyčiai..... | 114–120 |
| Pinigų srautų ataskaita..... | 121 |
| Finansinės atskaitomybės aiškinamasis raštas..... | 122–133 |
| Struktūra..... | 122–127 |
| Apskaitos politikos pateikimas..... | 128–132 |
| Kiti atskleidimai..... | 133 |
| Pereinamosios nuostatos..... | 134–135 |
| Įsigaliojimo data..... | 136–137 |
| 1 priedėlis – Iliustracinė finansinės atskaitomybės struktūra | |
| 2 priedėlis – Finansinės atskaitomybės kokybės reikalavimai | |
| Palyginimas su 1-uoju TAS | |

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

Tikslas

Šio standarto tikslas – nurodyti, kaip turėtų būti pateikiama bendrojo pobūdžio finansinė atskaitomybė, kad ją būtų galima palyginti tiek su to paties ūkio subjekto praėjusių laikotarpių, tiek su kitų ūkio subjektų finansine atskaitomybe. Šiam tikslui standartas nustato bendruosius finansinės atskaitomybės, sudaromos kaupimo principu, pateikimo reikalavimus, nurodo jos sudėtį bei minimalius turinio reikalavimus. Tam tikrų sandorių bei kitų ūkinių įvykių pripažinimas, įvertinimas ir atskleidimas nagrinėjamas kituose Tarptautiniuose viešojo sektoriaus apskaitos standartuose.

Taikymas

- 1. Šis standartas turėtų būti taikomas visai kaupimo principu parengtai bendrojo pobūdžio finansinei atskaitomybei, kuri sudaroma ir pateikiama pagal Tarptautinius viešojo sektoriaus apskaitos standartus.***
- Bendrojo pobūdžio finansinės atskaitomybės tikslas – patenkinti poreikius tų vartotojų, kurie neturi galimybės pareikalauti konkrečius jų informacijos poreikius atitinkančių ataskaitų. Bendrojo pobūdžio finansinės atskaitomybės vartotojai yra mokesčių mokėtojai, įstatymų leidžiamosios institucijos nariai, kreditoriai, tiekėjai, žiniasklaida ir darbuotojai. Bendrojo pobūdžio finansinė atskaitomybė pateikiama atskirai arba kaip viešo dokumento, tokio kaip metinė ataskaita, sudedamoji dalis. Šis standartas netaikomas glaustai išdėstomai tarpinei finansinei informacijai.
- Šis standartas vienodai taikomas tiek atskiro ūkio subjekto finansinei atskaitomybei, tiek ekonominio ūkio subjekto, tokio kaip visa vyriausybė, konsoliduotai finansinei atskaitomybei.
- 4. Šis standartas taikomas visiems viešojo sektoriaus ūkio subjektams, išskyrus valstybės įmones.***
- Valstybės įmonės (VĮ) turi vadovautis Tarptautiniais apskaitos standartais (TAS), kuriuos išleido Tarptautinis apskaitos standartų komitetas. Viešojo sektoriaus komiteto išleistoje 1-ojoje gairėje „Valstybės įmonių finansinė atskaitomybė“ pažymima, kad TAS tinka visoms verslo įmonėms, neatsižvelgiant į tai, ar jos veikia privačiame, ar viešajame sektoriuje. Todėl 1-ojoje gairėje rekomenduojama, kad VĮ rengtų tokią finansinę atskaitomybę, kuri visais reikšmingais atžvilgiais atitiktų TAS reikalavimus.

Apibrėžimai

6. Šiame standarte vartojamos sąvokos:

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

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

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

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

Skolinimosi išlaidos – palūkanų ir kitos sąnaudos, kurias patiria ūkio subjektas, skolindamasis lėšas.

Pinigai – gryniesiems pinigams kasoje ir indėliai iki pareikalavimo.

Pinigų ekvivalentai – trumpalaikės labai likvidžios investicijos, kurios gali būti lengvai iškeičiamos į žinomas pinigų sumas ir kurių vertės pasikeitimo rizika nereikšminga.

Pinigų srautai – pinigų ir pinigų ekvivalentų įplaukos ir išmokos.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Valiutos keitimo skirtumas – skirtumas dėl skirtingo užsienio valiutos kurso atsirandantis finansinės atskaitomybės valiuta apskaitoje registruojant tą patį užsienio valiutos vienetų kiekį.

Ypatingieji straipsniai – pajamos ar sąnaudos, susidaranti iš ūkinių įvykių ar sandorių, kurie aiškiai išsiskiria iš ūkio subjekto įprastinės veiklos, kurie neturėtų kartotis dažnai ar reguliariai ir kurių ūkio subjektas nekontroliuoja ar kuriems nedaro įtakos.

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

Finansinis turtas – bet koks turtas, kuris yra:

- a) pinigai;
- b) sutartinė teisė iš kito ūkio subjekto gauti pinigus ar kitą finansinį turtą;
- c) sutartinė teisė pasikeisti finansinėmis priemonėmis su kitu ūkio subjektu potencialiai palankiomis sąlygomis; ar
- d) kito ūkio subjekto nuosavybės priemonė.

Užsienio valiuta – valiuta, kita nei ūkio subjekto atskaitomybės valiuta.

Užsienyje veikiantis ūkio subjektas – kontroliuojamasis arba asocijuotas ūkio subjektas, jungtinės sutarties subjektas arba atskaitingo ūkio subjekto padalinys, įsteigtas arba veikiantis kitoje šalyje nei atskaitingas ūkio subjektas.

Esminės klaidos – klaidos, aptiktos atskaitinį laikotarpį ir tiek reikšmingos, kad vieno ar kelių ankstesnių laikotarpių finansinė atskaitomybė nebegali būti laikoma patikima jos pateikimo dieną.

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

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

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

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

Reikšmingumas – informacija yra reikšminga, jei jos nepateikimas arba klaidingas pateikimas gali turėti įtakos vartotojų priimamiems sprendimams ar vertinimams, kurie daromi remiantis finansine atskaitomybe. Reikšmingumas priklauso nuo straipsnio arba klaidos, nustatytos tam tikromis informacijos nepateikimo ar neteisingo jos pateikimo aplinkybėmis, pobūdžio ar dydžio.

Mažumos dalis – kontroliuojamojo ūkio subjekto grynojo paviršio (deficito) ir grynojo turto / nuosavo kapitalo dalis, tenkanti savininko kapitalo daliai, kurios kontroliuojantysis ūkio subjektas nevaldo nei tiesiogiai, nei per kitus kontroliuojamuosius ūkio subjektus.

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

Grynasis paviršis / deficitas apima šias sudedamąsias dalis:

- a) paviršį arba deficitą iš įprastinės veiklos; ir
- b) ypatinguosius straipsnius.

Iprastinė veikla – kiekviena veikla, kurios ūkio subjektas imasi teikdamas savo paslaugas ar prekes. **Iprastinė veikla apima susijusią veiklą, kuri yra pagalbinė, atsitiktinė arba kyla iš šios veiklos.**

Klasifikuojamasis turtas – turtas, kurio paruošimui naudoti pagal paskirtį arba parduoti būtinas ilgas laikotarpis.

Atskaitomybės valiuta – valiuta, naudojama sudarant finansinę atskaitomybę.

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

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

Iprastinės veiklos perviršis / deficitas – suma, kuri lieka iš įprastinės veiklos pajamų atėmus įprastinės veiklos sąnaudas.

Ekonominis ūkio subjektas

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

Būsimoji ekonominė nauda arba paslaugos

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

Valstybės įmonės

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

Grynasis turtas / nuosavas kapitalas

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

Finansinės atskaitomybės tikslas

13. Finansinė atskaitomybė – tai ūkio subjekto finansinės būklės ir vykdomų sandorių pateikimas pagal tam tikrą modelį. Bendrojo pobūdžio finansinės atskaitomybės tikslas – pateikti informaciją apie ūkio subjekto finansinę būklę, veiklos rezultatus bei pinigų srautus, kuria naudojasi daugelis vartotojų priimdami ir vertindami sprendimus dėl išteklių paskirstymo. Kitaip tariant, bendrojo pobūdžio viešojo sektoriaus finansinės atskaitomybės tikslas turėtų būti teikti sprendimams priimti naudingą informaciją ir parodyti, kaip apskaitoje registruojami ūkio subjektui patikėti išteklių:

- a) pateikiant informaciją apie finansinių išteklių šaltinius, jų paskirstymą ir panaudojimą;
- b) pateikiant informaciją, kaip ūkio subjektas finansavo savo veiklą ir patenkino pinigų poreikį;
- c) pateikiant informaciją, naudingą vertinant ūkio subjekto galimybes finansuoti savo veiklą ir vykdyti įsipareigojimus ir pasižadėjimus;
- d) pateikiant informaciją apie ūkio subjekto finansinę būklę ir jos pasikeitimus; ir
- e) pateikiant apibendrintą informaciją, naudingą vertinant ūkio subjekto veiklą pagal paslaugų išlaidas, veiklos efektyvumą ir rezultatus.

14. Bendrojo pobūdžio finansinė atskaitomybė taip pat gali būti naudojama planuojant ar numatant išteklius, kurių reikės veiklai tęsti ir kurie bus uždirbti vykdamas veiklą ateityje, bei

su veikla susijusią riziką ir neapibrėžtumus. Finansinė atskaitomybė gali teikti vartotojams ir tokią informaciją:

- a) ar ištekliai buvo gauti ir panaudoti pagal teisiškai patvirtintą biudžetą; ir
- b) ar ištekliai buvo gauti ir panaudoti pagal įstatymų ir sutartinius reikalavimus, įskaitant atitinkamų įstatymų leidžiamųjų institucijų nustatytus finansinius apribojimus.

15. Siekiant šių tikslų, finansinėje atskaitomybėje pateikiama informacija apie ūkio subjekto:

- a) turtą;
- b) įsipareigojimus;
- c) grynąjį turtą / nuosavą kapitalą;
- d) pajamas;
- e) sąnaudas; ir
- f) pinigų srautus.

16. Nors finansinėje atskaitomybėje pateikiama informacija gali būti svarbi siekiant 13 paragrafe nustatytų tikslų, tačiau paprastai jos nepakanka. Ypač tai pasakytina apie ūkio subjektus, kuriems pelno siekimas nėra svarbiausias tikslas, kai vadovybė yra atsakinga ne tik už finansinius tikslus, bet ir už tai, kad būtų suteiktos paslaugos. Siekiant išsamiau parodyti per laikotarpį ūkio subjekto vykdomą veiklą, papildoma informacija, įskaitant nefinansinių ataskaitų informaciją, gali būti pateikta kartu su finansine atskaitomybe.

Atsakomybė už finansinę atskaitomybę

17. Atsakomybė už finansinės atskaitomybės parengimą ir pateikimą įvairiose jurisdikcijose yra skirtinga. Be to, jurisdikcijoje gali būti numatyta skirtingų organų atsakomybė už finansinės atskaitomybės parengimą ir pateikimą bei tvirtinimą. Pavyzdžiui, asmuo (arba tam tikras pareigas einantis asmuo), atsakingas už atskiro ūkio subjekto (tokio kaip ministerija ar jai lygiaverčio) finansinės atskaitomybės rengimą, gali būti ūkio subjekto vadovas (pastovus vadovas ar generalinis direktorius) ir centrinės finansų institucijos vadovas (ar vyresnysis tarnautojas, pavyzdžiui, kontrolierius ar vyriausiasis finansininkas).
18. Paprastai jungtinė atsakomybė už visos vyriausybės konsoliduotos finansinės atskaitomybės rengimą tenka centrinės finansų institucijos vadovui (ar vyresniajam finansų institucijos tarnautojui, pavyzdžiui, vyriausiajam finansininkui) ir finansų ministrui (ar jį atitinkančiam asmeniui).

Finansinės atskaitomybės sudedamosios dalys

19. Pilną finansinę atskaitomybę sudaro:

- a) *finansinės būklės ataskaita;*
 - b) *finansinės veiklos ataskaita;*
 - c) *grynojo turto / nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita;*
 - d) *pinigų srautų ataskaita; ir*
 - e) *apskaitos politika ir finansinės atskaitomybės aiškinamasis raštas.*
20. 19 paragrafe išvardytos sudedamosios dalys skirtingose jurisdikcijose skirtingai vadinamos. Finansinės būklės ataskaita gali būti vadinama balansu ar turto ir įsipareigojimų ataskaita. Finansinės veiklos ataskaita gali būti vadinama pajamų ir sąnaudų ataskaita, pajamų ataskaita, veiklos ataskaita, pelno ir nuostolio ataskaita. Aiškinamąjį raštą gali sudaryti pastabos, kurios kai kuriose jurisdikcijose vadinamos „aprašai“.
21. Finansinė atskaitomybė vartotojams suteikia informacijos apie ūkio subjekto išteklius ir įsipareigojimus atskaitomybės datą ir tų išteklių pasikeitimus per atskaitinį laikotarpį. Ši informacija naudinga vartotojams priimant sprendimus dėl ūkio subjekto galimybės toliau reikiamai tiekti prekes ir teikti paslaugas ir kiek išteklių ūkio subjektui reikės ateityje, kad jis galėtų vykdyti savo įsipareigojimus.
22. Viešojo sektoriaus ūkio subjektai paprastai yra priklausomi nuo biudžeto apribojimų, pavyzdžiui, nuo įstatymų numatytų asignavimų ar biudžeto lėšų (ar jų atitikmens). Viešojo sektoriaus ūkio subjektų bendrojo pobūdžio finansinė atskaitomybė gali suteikti informacijos apie tai, ar ištekliai buvo įsigyti ir panaudoti pagal įstatymais patvirtintą biudžetą. Kai finansinė atskaitomybė ir biudžetas sudaromi tuo pačiu apskaitos principu, šis standartas skatina įtraukti į atskaitinio laikotarpio finansinę atskaitomybę jos ir biudžeto sumų palyginimą, kuris gali būti pateikiamas skirtingais būdais:
- a) finansinėje atskaitomybėje stulpeliais, skirtinguose stulpeliuose pateikiant biudžeto ir faktines sumas. Siekiant visiško aiškumo gali būti pateikiamas stulpelis, rodantis biudžeto ar asignavimų sumų skirtumus; ir
 - b) pateikiant asmenų, atsakingų už finansinių ataskaitų parengimą, patvirtinimą, kad biudžeto sumos nebuvo viršytos. Jeigu kuri nors biudžeto ar asignavimų suma viršijama ar padaromos išlaidos negavus asignavimų ar kitų patvirtintų lėšų, išsamesnė informacija apie konkretų straipsnių neatitikimą gali būti atskleista finansinės atskaitomybės išnašoje.
23. Ūkio subjektai skatinami pateikti papildomą informaciją, padedančią vartotojams įvertinti ūkio subjekto veiklą ir jo turto valdymą, taip pat priimti bei vertinti sprendimus dėl išteklių

paskirstymo. Papildomai galima pateikti išsamesnę informaciją apie ūkio subjekto darbų mastą ir rezultatus veiklos rodiklių, teikiamų paslaugų ataskaitų, programų apžvalgų ir kitų vadovybės ataskaitų, parodančių ūkio subjekto ataskaitinio laikotarpio pasiekimus, forma.

24. Ūkio subjektai taip pat skatinami atskleisti informaciją apie teisės aktų, priežiūros institucijų ar kitų iš išorės gautų nurodymų vykdymą. Aiškinamajame rašte reikėtų nurodyti dokumentus, kuriuose pateikiama tokia informacija, jei informacija apie teisės aktų nurodymų nevykdymą nepateikta finansinėje atskaitomybėje. Žinoti apie nurodymų nesilaikymą gali būti svarbu atskaitomybės tikslais, nes tai gali turėti įtakos vartotojams vertinant ūkio subjekto veiklą ir būsimos veiklos kryptį. Tai taip pat gali turėti įtakos ūkio subjekto išteklių paskirstymui ateityje.

Bendrieji reikalavimai

Teisingas pateikimas ir Tarptautinių viešojo sektoriaus apskaitos standartų laikymasis

25. *Finansinėje atskaitomybėje turi būti parodoma tikroji ūkio subjekto finansinė būklė, finansinis rezultatas ir pinigų srautai. Tinkamai taikant Tarptautinius viešojo sektoriaus apskaitos standartus ir, jei būtina, atskleidžiant papildomą informaciją, paprastai visada pateikiama teisinga finansinė atskaitomybė.*
26. *Ūkio subjektas, kurio finansinė atskaitomybė atitinka Tarptautinius viešojo sektoriaus apskaitos standartus, turi tai atskleisti. Finansinės atskaitomybės negalima apibūdinti kaip atitinkančios Tarptautinius viešojo sektoriaus apskaitos standartus, jeigu ji neatitinka bent vieno taikytino Tarptautinio viešojo sektoriaus apskaitos standarto.*
27. *Netinkamas apskaitos tvarkymas negali būti atitaisomas nei atskleidžiant taikytą apskaitos politiką, nei pastabose ar aiškinamojoje medžiagoje.*
28. *Ypač retais atvejais, kai vadovybė nusprendžia, kad standarto reikalavimo laikymasis klaidintų, ir dėl to, siekiant teisingai pateikti informaciją, būtina nukrypti nuo standarto reikalavimo, ūkio subjektas turėtų atskleisti:*
- a) *kad vadovybė patvirtino, jog finansinė atskaitomybė tiksliai parodo ūkio subjekto finansinę būklę, finansinius rezultatus ir pinigų srautus;*
 - b) *kad visais reikšmingais atžvilgiais laikomasi atitinkamų Tarptautinių viešojo sektoriaus apskaitos standartų, išskyrus tuos atvejus, kai siekiant teisingai pateikti buvo nukrypta nuo standarto;*
 - c) *standartą, nuo kurio buvo nukrypta, nukrypimo pobūdį, įskaitant apskaitos nuostatą, kurios reikalaujama standarte, priežastį, dėl kurios tokios nuostatos laikymasis tam tikromis aplinkybėmis galėtų suklaidinti, bei ūkio subjekto apskaitoje taikomą nuostatą; ir*
 - d) *nukrypimo nuo standarto finansinį poveikį kiekvieno pateikiamo laikotarpio ūkio*

subjekto grynajam perviršiumi ar deficitui, turtui, išipareigojimams, grynajam turtui / nuosavam kapitalui ir pinigų srautoms.

29. Kartais finansinė atskaitomybė gali būti apibūdinama kaip „pagrįsta“ Tarptautiniais viešojo sektoriaus apskaitos standartais, „atitinkanti reikšmingus Tarptautinių viešojo sektoriaus apskaitos standartų reikalavimus“ ar „atitinkanti Tarptautinių viešojo sektoriaus apskaitos standartų reikalavimus“. Dažnai daugiau informacijos gali būti ir nepateikta, tačiau tai rodo, kad buvo nesilaikoma reikšmingų informacijos atskleidimo, jeigu ne apskaitos, reikalavimų. Tokie apibūdinimai klaidina, nes jie mažina finansinės atskaitomybės patikimumą ir suprantamumą.
30. Siekiant garantuoti, kad finansinė atskaitomybė, apibūdinama kaip atitinkanti Tarptautinius viešojo sektoriaus apskaitos standartus, patenkintų vartotojų reikmes tarptautiniu mastu, šiame standarte keliami tokie bendrieji reikalavimai: kad finansinė atskaitomybė būtų teisingai pateikta, kad būtų aiškiai išdėstyta, kaip įvykdytas teisingo pateikimo reikalavimas ir kaip nustatomos ypač retos aplinkybės, kai būtina nukrypti nuo standarto reikalavimų. Taip pat turi būti aiškiai atskleistos nukrypimo nuo standarto aplinkybės. Kai ūkio subjektas taiko Tarptautinius viešojo sektoriaus apskaitos standartus, prieštaraujantys nacionaliniai reikalavimai (pavyzdžiui, kai vyriausybės nustatyti reikalavimai finansinei atskaitomybei prieštarauja šio standarto reikalavimams) nėra pakankamas pagrindas pateisinti šiuos nukrypimus, jeigu teigiama, kad finansinė atskaitomybė sudaryta pagal Tarptautinius viešojo sektoriaus apskaitos standartus.
31. Nukrypimai nuo Tarptautinių viešojo sektoriaus apskaitos standartų reikalavimų, siekiant vykdyti įstatymų / teisės aktų nustatytus reikalavimus finansinei atskaitomybei tam tikroje jurisdikcijoje, nėra tie nukrypimai, kurie, kaip nustatyta 28 paragrafe, reikalingi siekiant pateikti teisingai. Ūkio subjektas negali teigti, kad vadovaujasi Tarptautiniais viešojo sektoriaus apskaitos standartais, jeigu tokie nukrypimai yra reikšmingi.
32. Paprastai visada įvykdomas teisingo pateikimo reikalavimas, kai visais reikšmingais atžvilgiais laikomasi atitinkamų Tarptautinių viešojo sektoriaus apskaitos standartų. Siekiant pateikti teisingai, reikia:
- a) pagal 37 paragrafą pasirinkti ir taikyti apskaitos politiką;
 - b) informaciją, įskaitant apskaitos politiką, pateikti tokiu būdu, kuris garantuotų, kad ji svarbi, patikima, palyginama ir suprantama; ir
 - c) atskleisti papildomą informaciją, jeigu Tarptautinių viešojo sektoriaus apskaitos standartų reikalavimų nepakanka, kad vartotojai gautų tokią informaciją, kuri leistų suvokti tam tikrų sandorių ar ūkinių įvykių įtaką ūkio subjekto finansinei būklei ir finansinei veiklai.
33. Ypač retais atvejais, taikant konkretų Tarptautinio viešojo sektoriaus apskaitos standarto reikalavimą, finansinė atskaitomybė gali būti klaidinanti. Taip būna tik tada, kai standarto reikalaujama apskaitos nuostata yra aiškiai nepriimtina, ir todėl, taikant standartą arba

pateikiant vien tik papildomą atskleidimą, pateikti teisingos informacijos neįmanoma. Nukrypti nuo standartų reikalavimų tik todėl, kad vadovaujantis kita apskaitos nuostata taip pat galima parengti teisingą finansinę atskaitomybę, negalima.

34. Sprendžiant, ar būtina nukrypti nuo tam tikrų tarptautinių viešojo sektoriaus apskaitos standartų reikalavimų, atsižvelgiama į:
- a) reikalavimo tikslą ir priežastį, dėl kurios jis netaikytinas ar negali būti taikomas konkrečiomis aplinkybėmis; ir
 - b) tai, kuo ūkio subjekto aplinkybės skiriasi nuo kitų ūkio subjektų, taikančių šį reikalavimą, aplinkybių.
35. Kadangi tikimasi, kad aplinkybės, dėl kurių būtina nukrypti nuo standarto, susiklostys ypač retai, o būtinybė nukrypti nuo reikalavimų kiekvienu atveju bus rimtai svarstoma ir subjektyviai vertinama, svarbu, kad vartotojai žinotų, jog ūkio subjektas ne visais reikšmingais atžvilgiais laikėsi Tarptautinių viešojo sektoriaus apskaitos standartų. Taip pat svarbu, kad jiems būtų suteikta pakankamai informacijos, leidžiančios aiškiai spręsti, ar būtinas nukrypimas, ir apskaičiuoti pataisymus, kurių reikėtų laikantis standarto.
36. *Jeigu tarptautinis viešojo sektoriaus apskaitos standartas taikomas prieš jo įsigaliojimo datą pagal tam tikras jo nuostatas, tai turi būti atskleista.*

Apskaitos politika

37. *Ūkio subjekto vadovybė turi pasirinkti ir taikyti tokią apskaitos politiką, kad finansinė atskaitomybė atitiktų kiekvieno taikytino Tarptautinio viešojo sektoriaus apskaitos standarto reikalavimus. Jeigu nėra konkretaus reikalavimo, vadovybė turi vadovautis tokia apskaitos politika, kuri garantuotų, kad finansinėje atskaitomybėje pateikiama informacija:*
- a) *svarbi vartotojų sprendimams priimti; ir*
 - b) *patikima, nes:*
 - i) *teisingai parodo ūkio subjekto finansinius rezultatus ir finansinę būklę;*
 - ii) *atskleidžia ūkinių įvykių ir sandorių ekonominę prasmę, ne vien teisinę formą;*
 - iii) *nešališka, netendencinga;*
 - iv) *apdairiai pateikta; ir*
 - v) *visais reikšmingais atžvilgiais išsami.*
38. *Jei pagal Tarptautinį viešojo sektoriaus apskaitos standartą galima taikyti vieną ar daugiau alternatyvių apskaitos būdų (pagrindinį (principinį) ar leistiną (alternatyvų)),*

ūkio subjektas turi pasirinkti ir pastoviai taikyti vieną šių būdų, nebent standartai reikalauja ar leidžia straipsnius skirstyti grupėmis (sandoriai, ūkiniai įvykiai, likučiai, sumos ir t.t.), kurių apskaitos būdą galima pasirinkti. Jei standartas leidžia ar reikalauja straipsnius skirstyti į grupes, turėtų būti pasirinkta viena apskaitos politika ir pastoviai taikoma kiekvienai grupei.

39. *Pasirinkta apskaitos politika gali būti pakeista tik vadovaujantis 3-uoju Tarptautiniu viešojo sektoriaus apskaitos standartu (TVSAS) „Ataskaitinio laikotarpio grynasis perviršis arba deficitas, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai“ ir turi būti taikoma visiems straipsniams ar grupėms pagal 38 paragrafo reikalavimus.*
40. Apskaitos politika – konkretūs principai, pagrindai, susitarimai, taisyklės ir praktika, kuria vadovaujasi ūkio subjektas, sudarydamas ir pateikdamas finansinę atskaitomybę.
41. Nuo finansinėje atskaitomybėje pateikiamos informacijos kokybės priklauso jos naudingumas vartotojams. 37 paragrafas reikalauja tobulinti apskaitos politiką, kad finansinė atskaitomybė teiktų informaciją, atitinkančią kokybės reikalavimus. Šio standarto 2 priede apibendrinami finansinių ataskaitų kokybės reikalavimai.
42. Jeigu nėra konkretaus Tarptautinio viešojo sektoriaus apskaitos standarto, vadovybė turi pati pasirinkti apskaitos politiką ir ūkio subjekto finansinės atskaitomybės vartotojams pateikti naudingiausią informaciją. Priimdama tokį sprendimą, vadovybė atsižvelgia į:
- a) Tarptautinių viešojo sektoriaus apskaitos standartų, nagrinėjančių panašius ir susijusius klausimus, reikalavimus ir nuorodas;
 - b) kituose Tarptautinės apskaitininkų federacijos Viešojo sektoriaus komiteto leidiniuose pateiktus turto, įsipareigojimų, įplaukų ir sąnaudų apibrėžimus, pripažinimo ir vertinimo kriterijus; ir
 - c) oficialius kitų standartų tvirtinimo institucijų pareiškimus ir viešajame ar privačiame sektoriuje taikomą praktiką tiek, kiek tai atitinka šio paragrafo a punktą, pavyzdžiui, į Tarptautinio apskaitos standartų komiteto (TASK) pranešimus, įskaitant „Finansinių ataskaitų rengimo ir pateikimo sistema“, Tarptautinius apskaitos standartus ir TASK Nuolatinio aiškinimo komiteto išleistus standartų aiškinimus.

Veiklos tęstinumas

43. *Rengiant finansinę atskaitomybę, turi būti įvertinta ūkio subjekto galimybė tęsti veiklą. Tokį įvertinimą turėtų atlikti asmenys, atsakingi už finansinės atskaitomybės parengimą. Finansinė atskaitomybė turi būti sudaroma vadovaujantis veiklos tęstinumo principu, išskyrus atvejus, kai ketinama likviduoti ūkio subjektą ar sustabdyti jo veiklą neturint kito pasirinkimo, ar privalant tai padaryti. Jeigu vertinimą atliekantys asmenys, atsakingi už finansinės atskaitomybės parengimą, žino, kad yra neaiškumų, susijusių su reikšmingais ūkiniais įvykiais ar sąlygomis, galinčiomis kelti rimtų abejonių dėl ūkio subjekto galimybės tęsti veiklą, jie privalo tokius neaiškumus atskleisti. Jeigu finansinė*

atskaitomybė sudaroma nesilaikant veiklos tęstinumo principo, turi būti atskleistas šis faktas, principas, kuriuo sudaroma finansinė atskaitomybė, ir priežastis, dėl kurios ūkio subjektas nesilaikė veiklos tęstinumo principo.

44. Finansinė atskaitomybė paprastai rengiama remiantis prielaida, kad ūkio subjektas laikysis veiklos tęstinumo principo ir artimiausioje ateityje ją tęs bei vykdys įstatymų nustatytus savo įsipareigojimus. Atsakingi už finansinės atskaitomybės rengimą asmenys, nustatydami, ar taikytinas veiklos tęstinumo principas, atsižvelgia į visą prognozuojamą ne trumpesnį kaip 12 mėnesių laikotarpį po finansinės atskaitomybės patvirtinimo informaciją.
45. Svarstymų pobūdis priklauso nuo konkrečios situacijos, o vertinant veiklos tęstinumo principą remiamasi ne tik mokumo vertinimo testais, paprastai taikomais verslo įmonėms. Esama tokių aplinkybių, kai įprasti veiklos tęstinumui įvertinti taikomi likvidumo ar mokumo testai būna nepalankūs, tačiau kiti veiksniai rodo, kad ūkio subjektas vis dėlto tęs savo veiklą. Pavyzdžiui:
- a) vertinant, ar vyriausybė gali tęsti savo veiklą, teisė rinkti mokesčius kai kuriems ūkio subjektams gali suteikti galimybę tęsti veiklą, nors kelis laikotarpius jie gali veikti turėdami neigiamą grynąjį turtą / nuosavą kapitalą; ir
 - b) atskaitomybės datą vertinant atskiro ūkio subjekto finansinės būklės ataskaitą gali būti nustatyta, kad veiklos tęstinumo prielaida jam netaikytina. Tačiau gali būti sudaryti ilgalaikio finansavimo ar kiti susitarimai, garantuojantys ūkio subjekto veiklos tęstinumą.
46. Nustatant, ar veiklos tęstinumo principas yra taikytinas, svarbiau įvertinti, ar jis yra taikytinas atskiriems ūkio subjektams nei visai vyriausybei. Asmenims, atsakingiems už finansinės atskaitomybės rengimą, sprendžiant, ar atskiram ūkio subjektui veiklos tęstinumo principas yra taikytinas, gali reikėti apsvarstyti įvairius esamą ir būsimą veiklą veikiančius veiksniai, numatomą ir paskelbtą organizacinių vienetų reorganizavimą, pajamų įvertinimą ar tolesnio vyriausybės finansavimo tikimybę bei galimus alternatyvius finansavimo šaltinius.

Pateikimo pastovumas

47. *Finansinės atskaitomybės straipsniai turi būti vienodai pateikiami ir klasifikuojami kiekvieną laikotarpį, nebent:*
- a) *reikšmingai pasikeistų ūkio subjekto veiklos pobūdis ar pakeitus jo finansinės atskaitomybės pateikimo tvarką būtų tinkamiau parodyti ūkiniai įvykiai ar sandoriai; arba*
 - b) *pakeisti pateikimo tvarką reikalauja tarptautinis viešojo sektoriaus apskaitos standartas.*
48. Atlikus reikšmingą įsigijimą ar perdavimą arba patikrinus finansinės atskaitomybės pateikimą, gali būti siūloma finansinę atskaitomybę pateikti kitaip. Pavyzdžiui, ūkio

subjektas gali perleisti taupymo fondus, kurie yra vienas iš reikšmingiausių kontroliuojamųjų ūkio subjektų, o likęs ekonominis ūkio subjektas daugiausia teikia valdymo ir konsultavimo paslaugas. Tokiu atveju būtų netinkama naujojo ūkio subjekto finansinę atskaitomybę pateikti remiantis ekonominio ūkio subjekto, pavyzdžiui, finansų institucijos, pagrindine veikla.

49. Ūkio subjektas turėtų keisti finansinės atskaitomybės pateikimo tvarką tik tada, kai nauja tvarka bus ir toliau taikoma ar kai yra aiški kitokio pateikimo nauda. Pakeitęs pateikimo tvarką, ūkio subjektas pagal 62 paragrafą privalo keisti ir lyginamosios informacijos klasifikavimą. Kai ūkio subjektas taiko Tarptautinius viešojo sektoriaus apskaitos standartus, keisti pateikimo tvarką tam, kad ji atitiktų nacionalinius reikalavimus, leidžiama tada, jei nauja pateikimo tvarka atitinka šio standarto reikalavimus.

Reikšmingumas ir jungimas

50. *Reikšmingo pobūdžio straipsniai turėtų būti pateikiami atskirai. Reikšmingo dydžio, bet to paties pobūdžio straipsniai gali būti sudedami. Nedidelės sumos turėtų būti sudedamos su panašaus pobūdžio ar paskirties sumomis ir neprivalo būti pateikiamos atskirai.*
51. Finansinė atskaitomybė sudaroma apibendrinant daugybę sandorių, suskirstytų į grupes pagal pobūdį ar paskirtį. Paskutinis jungimo ir klasifikavimo etapas – apibendrintų ir suklasifikuotų duomenų pateikimas finansinės atskaitomybės ar aiškinamojo rašto straipsnių eilutėse. Jeigu straipsnis nereikšmingas, finansinėje atskaitomybėje arba aiškinamajame rašte jis susumuojamas su kitais straipsniais. Straipsnis, kuris nėra reikšmingas, kad jį reikėtų atskirai pateikti finansinėje atskaitomybėje, gali būti pakankamai reikšmingas, kad būtų atskirai pateiktas jos aiškinamajame rašte.
52. Šiuo požiūriu informacija reikšminga, jeigu jos neatskleidimas gali paveikti finansinę atskaitomybę pagrįstus vartotojų sprendimus dėl išteklių paskirstymo ir valdymo bei ūkio subjekto veiklos ir jų vertinimus. Tam tikromis aplinkybėmis straipsnio nepateikimo reikšmingumas priklauso nuo jo dydžio ir pobūdžio. Siekiant nustatyti, ar straipsnis (ar straipsnių grupė) yra reikšmingas, jo pobūdis ir dydis vertinami tuo pačiu metu. Pagal aplinkybes lemiamas veiksnys gali būti arba straipsnio pobūdis arba jo dydis. Pavyzdžiui, to paties pobūdžio ir paskirties pajamos ar įplaukos sudedamos, net jei jų atskiros sumos yra didelės. Tačiau didelės sumos, kurių pobūdis ar paskirtis skiriasi, pateikiamos atskirai.
53. Reikšmingumo principas numato, kad nereikšmingai informacijai nebūtina taikyti Tarptautinių viešojo sektoriaus apskaitos standartų keliamų konkrečių atskleidimo reikalavimų.

Tarpusavio užskaita

54. *Turtas ir įsipareigojimai neturi būti tarpusavyje užskaitomi, nebent kitas Tarptautinis viešojo sektoriaus apskaitos standartas reikalauja arba leidžia atlikti tarpusavio užskaitą.*
55. *Pajamų ir sąnaudų straipsniai neturi būti tarpusavyje užskaitomi išskyrus tada ir tik tada,*

kai:

- a) Tarptautinis viešojo sektoriaus apskaitos standartas reikalauja arba leidžia tai daryti; arba*
- b) pelnas, nuostoliai ir su jais susijusios sąnaudos susidaro iš tų pačių ar panašių sandorių, o kiti ūkiniai įvykiai nėra reikšmingi. Tokios sumos turi būti sudedamos remiantis 50 paragrafu.*

56. Svarbu, kad turtas ir įsipareigojimai bei pajamos ir sąnaudos, jeigu jos yra reikšmingos, finansinėje atskaitomybėje būtų pateikiamos atskirai. Tarpusavio užskaita finansinės veiklos arba finansinės būklės ataskaitoje, sumažina vartotojų gebėjimą suprasti vykdomus sandorius bei įvertinti būsimuosius ūkio subjekto pinigų srautus, išskyrus atvejus, kai užskaita atspindi sandorio ar ūkinio įvykio esmę. Turto pateikimas atėmus galimas vertinimo paklaidas, pavyzdžiui, paklaidą dėl pasenusių atsargų ir dėl abejotinų skolų, nėra tarpusavio užskaita.
57. Pajamos, susijusios su mainų sandoriais, vertinamos tikrąja verte, atsižvelgiant į gautas ar gautinas sumas, į visas prekybos nuolaidas ir ūkio subjekto suteiktas kiekio nuolaidas. Įprastinėje veikloje ūkio subjektas sudaro kitus sandorius, iš kurių jis pajamų negauna, bet kurie yra būdingi pagrindinei pajamas kuriančiai veiklai. Jei sandorio ar ūkinio įvykio rezultatai atspindi sandorio ar ūkinio įvykio esmę, jie pateikiami kaip to paties sandorio pajamų ir susijusių sąnaudų skirtumas. Pavyzdžiui:
- a) ilgalaikio turto, įskaitant investicijas ir gamybai naudojamą turtą, perleidimo pelnas ir nuostoliai finansinėje atskaitomybėje pateikiami iš perleidimo įplaukų atėmus turto balansinę vertę ir susijusias pardavimo sąnaudas;
 - b) sąnaudos, padengiamos pagal sutartį su trečiaja šalimi (pavyzdžiui, subnuomos sutartis), atimamos iš susijusios padengimo sumos; ir
 - c) jei tikslinga, ypatingieji straipsniai gali būti pateikiami atėmus atitinkamus mokesčius ir mažumos dalį, o visa suma nurodoma aiškinamajame rašte.
58. Be to, pelnas ir nuostoliai, susidarę iš panašių sandorių grupės, pateikiami grynąja suma, pavyzdžiui, užsienio valiutos keitimo pelnas ar nuostoliai arba prekybos tikslais turimų finansinių priemonių pelnas ar nuostoliai. Tačiau, jeigu tokio pelno ir nuostolių dydis, kilmė ar pobūdis yra toks, kad juos reikia atskirai atskleisti remiantis 3-uoju TVSAS, finansinėje atskaitomybėje jie pateikiami atskirai.
59. Pinigų srautų tarpusavio užskaita aptariama 2-ajame TVSAS „Pinigų srautų ataskaita“.

Lyginamoji informacija

60. *Jeigu Tarptautinis viešojo sektoriaus apskaitos standartas kitaip neleidžia ar nereikalauja, finansinėje atskaitomybėje turi būti parodoma visa lyginamoji skaitmeninė ankstesnio laikotarpio informacija, išskyrus ataskaitinio laikotarpio finansinės atskaitomybės, kuriai*

šis standartas taikomas pirmą kartą, informaciją. Lyginamoji informacija turi būti ištraukta į finansinėje atskaitomybėje pateikiamą ir aprašomąją informaciją, jei tai yra svarbu norint suprasti einamojo laikotarpio finansinę atskaitomybę.

61. Kai kuriais atvejais praėjusio (-ių) laikotarpio (-ių) finansinėje atskaitomybėje pateikiama informacija tebėra svarbi einamuojam laikotarpiu. Pavyzdžiui, teismo ginčo, kurio baigtis paskutinę atskaitomybės dieną buvo neaiški ir kuris dar turi būti sprendžiamas, išsami informacija atskleidžiama einamuojam laikotarpiu. Vartotojams yra naudinga informacija apie tai, kad neaiškumas tebebuvo paskutinę atskaitomybės dieną ir kad per laikotarpį buvo imtasi veiksmų jam išspręsti.
62. *Kai pakeičiama finansinės atskaitomybės straipsnių pateikimo ar klasifikavimo tvarka, norint užtikrinti galimybę palyginti ją su einamuojam laikotarpiu, lyginamosios sumos turi būti perklasifikuojamos, o kai tai nepraktiška, turi būti atskleidžiamas perklasifikavimo pobūdis, suma ir priežastis. Kai nepraktiška perklasifikuoti lyginamųjų sumų, ūkio subjektas turi atskleisti neperklasifikavimo priežastį bei pokyčių, kurie įvyktų, jei sumos būtų perklasifikuotos, pobūdį.*
63. Gali būti atvejų, kai nepraktiška perklasifikuoti lyginamosios informacijos, kad būtų galima ją palyginti su einamuojam laikotarpiu. Pavyzdžiui, praėjusio (-ių) laikotarpio (-ių) duomenys nebuvo kaupiami tokiu būdu, kad būtų įmanoma juos perklasifikuoti, todėl šią informaciją iš naujo sukurti gali būti nepraktiška. Tokiomis aplinkybėmis turi būti atskleistas lyginamųjų sumų koregavimo, kurį reikėtų atlikti, pobūdis. 3-iajame TVSAS pateikiami lyginamosios informacijos koregavimo, kai apskaitos politikos pakeitimai taikomi retrospektyviai, nurodymai.

Struktūra ir turinys

Įvadas

64. Šis standartas reikalauja tam tikrą informaciją atskleisti pačioje finansinėje atskaitomybėje, kitus straipsnius – arba finansinėje atskaitomybėje, arba aiškinamajame rašte. Priedėlyje pateiktas rekomenduojamas formos ūkio subjektas gali naudoti, kai jos tinka pagal aplinkybes.
65. Šiame standarte atskleidimo sąvoka vartojama plačiąja prasme ir apima kiekvienos finansinės ataskaitos straipsnius bei finansinės atskaitomybės aiškinamojo rašto pastabas. Kitų Tarptautinių viešojo sektoriaus apskaitos standartų reikalaujama informacija atskleidžiama vadovaujantis tų standartų nuorodomis. Jei šis arba kitas standartas nenurodo kitaip, informacija turi būti atskleidžiama atitinkamoje finansinėje ataskaitoje arba aiškinamajame rašte.

Finansinės atskaitomybės identifikavimas

- 66. *Finansinė atskaitomybė turi būti aiškiai identifikuojama ir atskiriama nuo kitos tame pačiame dokumente skelbiamos informacijos.***
67. Tarptautiniai viešojo sektoriaus apskaitos standartai taikomi tik finansinei atskaitomybei, o ne kitai metinėje ataskaitoje ar kitame dokumente pateikiamai informacijai. Todėl svarbu, kad vartotojai galėtų atskirti pagal Tarptautinius viešojo sektoriaus apskaitos standartus parengtą informaciją nuo kitos informacijos, kuri gali būti jiems naudinga, bet nėra standartų objektas.
- 68. *Kiekviena finansinės atskaitomybės sudedamoji dalis turi būti aiškiai identifiukuota. Be to, turi būti aiškiai nurodyta ir, siekiant, kad pateikta informacija būtų suprantama, pakartota ši informacija:***
- a) atskaitingo ūkio subjekto pavadinimas ar kita identifikavimo priemonė;*
 - b) ar finansinė atskaitomybė yra pavienio ūkio subjekto, ar ekonominio ūkio subjekto;*
 - c) atskaitomybės data arba finansinės atskaitomybės laikotarpis – tai, kas būdinga atitinkamai finansinės atskaitomybės sudedamajai daliai;*
 - d) atskaitomybės valiuta; ir*
 - e) finansinės atskaitomybės skaičių tikslumo lygis.*
69. Paprastai 68 paragrafo reikalavimai įvykdomi kiekvienoje finansinėje ataskaitoje pateikiant puslapio ir sutrumpintą stulpelio antraštę. Reikia nuspręsti, koks būdas tokiai informacijai pateikti yra geriausias. Pavyzdžiui, kai finansinė atskaitomybė skaitoma elektroniniu būdu, ji gali būti neskirstoma puslapiais, nes tada anksčiau pateikti straipsniai minimi pakankamai dažnai, kad būtų užtikrinta, jog pateikta informacija bus tinkamai suprantama.
70. Dažnai finansinę atskaitomybę galima padaryti daug suprantamesnę informaciją pateikiant tūkstančiais ar milijonais atskaitomybės valiutos vienetų. Tai priimtina, jei atskleidžiamas tikslumo lygis ir nedingsta svarbi informacija.

Ataskaitinis laikotarpis

- 71. *Finansinė atskaitomybė turi būti pateikiama bent kartą per metus. Kai išskirtinėmis aplinkybėmis pasikeičia ūkio subjekto atskaitomybės data ir pateikiama ilgesnio ar trumpesnio nei vienerių metų laikotarpio finansinė atskaitomybė, be laikotarpio, ūkio subjektas turi atskleisti:***
- a) priežastį, dėl kurios finansinės atskaitomybės laikotarpis nėra vieneri metai; ir*
 - b) faktą, kad tam tikrų ataskaitų, pavyzdžiui, finansinės veiklos, grynojo turto / nuosavo*

kapitalo pokyčių, pinigų srautų, ir susijusių pastabų lyginamųjų sumų negalima palyginti.

72. Išskirtinėmis aplinkybėmis gali būti pareikalauta arba nuspręsta, kad ūkio subjektas pakeistų atskaitomybės datą, pavyzdžiui, siekiant sugretinti atskaitomybės ciklą su biudžeto sudarymo ciklu. Tokiu atveju svarbu, kad vartotojai suprastų, jog pateiktų einamojo laikotarpio ir lyginamųjų sumų negalima palyginti, ir kad atskaitomybės datos pakeitimo priežastis būtų atskleista. Kitas pavyzdys būtų, kai ūkio subjektas, pereidamas nuo pinigų apskaitos principo prie kaupimo principo, keičia ūkio subjektų, sudarančių ekonominį ūkio subjektą, atskaitomybės datą, kad būtų galima parengti konsoliduotą finansinę atskaitomybę.
73. Paprastai sudaroma vienerių metų finansinė atskaitomybė. Tačiau dėl praktinių priežasčių kai kurie ūkio subjektai linkę pateikti, pavyzdžiui, 52 savaičių finansinę atskaitomybę. Šis standartas to nedraudžia, kadangi tokia finansinė atskaitomybė neturėtų reikšmingai skirtis nuo vienerių metų finansinės atskaitomybės.

Pateikimas laiku

74. Jeigu finansinė atskaitomybė nepateikiama vartotojams per nustatytą laiką po atskaitomybės datos, jos naudingumas sumažėja. Ūkio subjektas turi sugebėti pateikti finansinę atskaitomybę per šešis mėnesius pasibaigus atskaitiniam laikotarpiui. Veiksniai, tokie kaip ūkio subjekto veiklos sudėtingumas, turintys įtakos finansinei atskaitomybei, nėra pakankama priežastis laiku jos nepateikti. Tikslus terminas daugelyje jurisdikcijų nustatytas įstatymuose ir taisyklėse.

Finansinės būklės ataskaita

Skirstymas į trumpalaikį ir ilgalaikį turtą / įsipareigojimus

75. *Atsižvelgdamas į veiklos pobūdį, kiekvienas ūkio subjektas turi nuspręsti, ar finansinės būklės ataskaitoje suskirstyti į atskiras grupes trumpalaikį ir ilgalaikį turtą bei trumpalaikius ir ilgalaikius įsipareigojimus. Juos atskiriant taikomi šio standarto 79–88 paragrafo reikalavimai. Kai ūkio subjektas nusprendžia taip neskirstyti straipsnių, turtas ir įsipareigojimai turi būti pateikti jų likvidumo tvarka.*
76. *Nesvarbu, kuris pateikimo būdas pasirenkamas, ūkio subjektas turi parodyti kiekvieno turto ir įsipareigojimo straipsnio, kurį sudaro sumos, atgautinos ar mokėtinos per dvylika ir po dvylikos mėnesių nuo atskaitomybės datos, sumą, kuri bus atgaunama ar mokama vėliau kaip po dvylikos mėnesių.*
77. Kai ūkio subjektas aiškiai nustatomą veiklos ciklą teikia prekes ar paslaugas, trumpalaikio ir ilgalaikio turto bei įsipareigojimų atskyrimas finansinės būklės ataskaitoje suteikia naudingos informacijos, nes grynasis turtas, nuolat cirkuliuojantis kaip apyvartinis kapitalas, atskiriamas nuo turto, naudojamo ūkio subjekto ilgalaikėms operacijoms. Taip išskiriamas ir turtas, kurį tikimasi realizuoti per einamąjį veiklos ciklą, ir to paties laikotarpio

įsipareigojimai, kuriuos reikia įvykdyti.

78. Informacija apie turto naudojimo pabaigos ir įsipareigojimų įvykdymo datas yra naudinga vertinant ūkio subjekto likvidumą ir mokumą. 32-ajame Tarptautiniame apskaitos standarte (TAS) „Finansinės priemonės: atskleidimas ir pateikimas“ pateikiamos nuorodos dėl finansinio turto naudojimo pabaigos ir finansinių įsipareigojimų įvykdymo datos atskleidimo. Finansiniam turtui priskiriamos pardavimo skolos bei kitos gautinos sumos, o finansiniams įsipareigojimams – pardavimo bei kitos mokėtinos sumos. Numatoma nepiniginio turto ir įsipareigojimų, tokių kaip atsargos ir atidėjiniai, atgavimo ir įvykdymo data taip pat yra naudinga informacija, nepaisant to, ar turtas ir įsipareigojimai suskirstyti į trumpalaikius ir ilgalaikius.

Trumpalaikis turtas

79. Turtas turėtų būti priskiriamas trumpalaikiam turtui, jeigu:

- a) jį tikimasi realizuoti arba laikyti numatant jį parduoti ar sunaudoti per įprastinį ūkio subjekto veiklos ciklą; arba***
- b) laikomas prekybai arba trumpą laikotarpį, tikintis jį realizuoti per dvylika mėnesių nuo atskaitomybės datos; arba***
- c) tai yra pinigai ar pinigų ekvivalentai.***

Visas kitas turtas turėtų būti priskiriamas ilgalaikiam turtui.

80. Šiame standarte vartojama sąvoka „ilgalaikis turtas“ apima nematerialųjį, materialųjį ir finansinį ilgalaikį turtą. Nedraudžiama vartoti ir kitokių apibūdinimų, jei jos prasmė lieka aiški.
81. Ūkio subjekto veiklos ciklas – laikotarpis, per kurį darbai ar ištekliai buvo paversti produkcija. Pavyzdžiui, vyriausybė perveda išteklius viešojo sektoriaus ūkio subjektams, kad jie galėtų tuos išteklius paversti prekėmis ir paslaugomis ar kad pasiektų vyriausybės norimą socialinį, politinį ir ekonominį rezultatą.
82. Trumpalaikiam turtui priskiriami gautini mokesčiai, iš vartotojų gautinos rinkliavos, baudos ir gautini įstatymų nustatyti mokesčiai, atsargos ir sukauptos investicijų pajamos, kurios per įprastinį veiklos ciklą realizuojamos, suvartojamos ar parduodamos, netgi jei nesitikima jas realizuoti per dvylika mėnesių nuo atskaitomybės datos. Nesunkiai rinkoje parduodami vertybiniai popieriai priskiriami trumpalaikiam turtui, jei juos tikimasi realizuoti per dvylika mėnesių nuo atskaitomybės dienos. Priešingu atveju jie priskiriami ilgalaikiam turtui.

Trumpalaikiai įsipareigojimai

83. Įsipareigojimas turėtų būti priskiriamas trumpalaikiams įsipareigojimams, jeigu:

- a) tikimasi jį įvykdyti per įprastinį ūkio subjekto veiklos ciklą; arba***

b) jis turi būti įvykdytas per dvylika mėnesių nuo atskaitomybės datos.

Visi kiti įsipareigojimai turėtų būti priskiriami ilgalaikiams įsipareigojimams.

84. Trumpalaikiai įsipareigojimai gali būti skirstomi panašiai kaip ir trumpalaikis turtas. Kai kurie trumpalaikiai įsipareigojimai, tokie kaip mokėtini vyriausybės pervedimai ir darbuotojams sukauptos sumos bei kitos veiklos išlaidos, sudaro apyvartinio kapitalo, naudojamo įprastinio veiklos ciklo metu, dalį. Tokie veiklos straipsniai priskiriami trumpalaikiams įsipareigojimams, net jei juos reikės įvykdyti vėliau nei per dvylika mėnesių nuo atskaitomybės dienos.
85. Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai, neįvykdomi per einamąjį veiklos ciklą, turi būti įvykdyti per dvylika mėnesių nuo atskaitomybės dienos. Pavyzdžiui, einamoji įsipareigojimų su palūkanomis dalis, bankų sąskaitų kredito limitai, mokėtini dividendai, pelno mokesčiai bei kitos neprekybinio pobūdžio mokėtinų sumos. Palūkanas kuriantys įsipareigojimai, kuriais ilgą laiką finansuojamas apyvartinis kapitalas ir kurie neturi būti įvykdyti per dvylika mėnesių, priskiriami ilgalaikiams įsipareigojimams.
86. *Ūkio subjektas ilgalaikius įsipareigojimus su palūkanomis turi priskirti ilgalaikiams įsipareigojimams, net jei jie turi būti įvykdyti per dvylika mėnesių nuo atskaitomybės datos, jeigu:*
- a) pradinis laikotarpis buvo ilgesnis nei dvylika mėnesių;*
 - b) ūkio subjektas nusprendžia kartotinai finansuoti įsipareigojimą ilgą laiką; ir*
 - c) šis ketinimas pagrįstas sutartimi kartotinai finansuoti arba perskirstyti mokėjimus, ir sutartis yra parengta prieš finansinės atskaitomybės patvirtinimą.*

Kiekvieno įsipareigojimo, kuris pagal šį paragrafą nepriskiriamas trumpalaikiams įsipareigojimams, suma ir šį pateikimą patvirtinanti informacija turi būti atskleista finansinės būklės ataskaitos pastabose.

87. Įsipareigojimai, kurie turi būti įvykdyti per kitą veiklos ciklą, gali būti ūkio subjekto nuožiūra kartotinai finansuojami arba „perkeliama“, todėl tikimasi, kad jiems įvykdyti nebus naudojamas ūkio subjekto trumpalaikis apyvartinis kapitalas. Manoma, kad tokie įsipareigojimai yra ūkio subjekto ilgalaikio finansavimo dalis ir turi būti priskiriami ilgalaikiams įsipareigojimams. Tačiau tam tikrais atvejais, kai kartotinis finansavimas nepriklauso nuo ūkio subjekto (pavyzdžiui, jei nėra kartotinio finansavimo sutarties), kartotinio finansavimo negalima laikyti savaiminiu ir įsipareigojimas priskiriamas trumpalaikiams, nebent prieš finansinės atskaitomybės patvirtinimą sudaryta kartotinio finansavimo sutartis pateikiama kaip įrodymas, kad atskaitomybės dieną įsipareigojimas yra ilgalaikio pobūdžio.
88. Kai kuriose paskolų sutartyse numatomi skolininko pasižadėjimai (įsipareigojimai pagal sutartį) laikyti tam tikrų sąlygų, susijusių su skolininko finansine būkle, kurias pažeidus

įsipareigojimas tampa mokėtinas pagal pareikalavimą. Nesilaikant sutartyje numatytų sąlygų, įsipareigojimas priskiriamas ilgalaikiam tik tada, kai:

- a) prieš finansinės atskaitomybės patvirtinimą skolintojas sutinka sutarties pažeidimo atveju nereikalauti mokėjimo; ir
- b) tikėtina, kad per dvylika mėnesių nuo atskaitomybės datos nebus kitų pažeidimų.

Finansinės būklės ataskaitoje pateiktina informacija

89. Mažų mažiausia finansinės būklės ataskaitoje atskiromis eilutėmis turi būti pateikiamos šių straipsnių sumos:

- a) ilgalaikis materialusis turtas;*
- b) nematerialusis turtas;*
- c) finansinis turtas (išskyrus d, f ir h punktuose nurodytas sumas);*
- d) nuosavybės metodu apskaitoje registruojamos investicijos;*
- e) atsargos;*
- f) gautinos sumos iš ne mainų sandorių, įskaitant mokesčius ir pervedimus;*
- g) gautinos sumos iš mainų sandorių;*
- h) pinigai ir pinigų ekvivalentai;*
- i) mokėtini mokesčiai ir pervedimai;*
- j) mokėtinos sumos pagal mainų sandorius;*
- k) atidėjiniai;*
- l) ilgalaikiai įsipareigojimai;*
- m) mažumos dalis; ir*
- n) grynasis turtas / nuosavas kapitalas.*

90. Finansinės būklės ataskaitoje atskira eilute turi būti pateikiami papildomi straipsniai, antraštės ir tarpinės sumos, jei to reikalauja Tarptautinis viešojo sektoriaus apskaitos standartas arba to reikia tam, kad būtų galima teisingai parodyti ūkio subjekto finansinę būklę.

91. Šis standartas nenustato tvarkos ar formato, pagal kurį turi būti pateikiami straipsniai. 89 paragrafe tiesiog išvardyti skirtingo pobūdžio ar paskirties straipsniai, kurie finansinės

būklės ataskaitoje turėtų būti pateikiami atskirai. Iliustracinis formatas pateiktas šio standarto 1 priedėlyje. Pirmiau išvardytų straipsnių eilutės gali būti koreguojamos šiais atvejais:

- a) kai kitame Tarptautiniame viešojo sektoriaus apskaitos standarte reikalaujama straipsnį pateikti atskirai arba kai straipsnis yra tokio dydžio, pobūdžio ar paskirties, kad jį atskirai pateikus būtų teisingiau parodyta ūkio subjekto finansinė būklė, į finansinės būklės ataskaitą įrašomos papildomos straipsnių eilutės; ir
- b) aprašymas ir straipsnių išdėstymo tvarka gali būti keičiama pagal ūkio subjekto ir jo sandorių pobūdį, kad būtų pateikiama informacija, reikalinga norint visapusiškai suprasti ūkio subjekto finansinę būklę.

92. 89 paragrafe nurodyti straipsniai yra bendro pobūdžio, jiems gali būti taikomi ir kiti standartai. Pavyzdžiui, atskira eilute pateikiamas nematerialiojo turto straipsnis apima dėl plėtros išlaidų susidarantį turtą ir prestižą.

93. Sprendžiant, ar papildomi straipsniai turi būti pateikti atskirai, remiamasi šiais kriterijais:

- a) turto pobūdis, likvidumas ir reikšmingumas daugeliu atvejų lemia tai, kad turtas ir prestižas, susidarantis dėl plėtros išlaidų, piniginis ir nepiniginis turtas bei trumpalaikis ir ilgalaikis turtas, pateikiami atskirai;
- b) jų paskirtis ūkio subjekto požiūriu, dėl kurios, pavyzdžiui, veiklos ir finansinis turtas, atsargos, gautinos sumos, pinigai ir pinigų ekvivalentai pateikiami atskirai; ir
- c) įsipareigojimų sumos, pobūdis ir trukmė lemia tai, kad, pavyzdžiui, įsipareigojimai su palūkanomis ir be palūkanų bei atidėjiniai, atitinkamai suklasifikuoti į trumpalaikius ir ilgalaikius, pateikiami atskirai.

94. Skirtingo pobūdžio ar paskirties turtas ir įsipareigojimai kartais vertinami skirtingu pagrindu. Pavyzdžiui, tam tikros ilgalaikio materialiojo turto grupės gali būti apskaitoje registruojamos savikaina ar perkainota verte. Kai skirtingos turto grupės vertinamos taikant skirtingus būdus, tai leidžia daryti išvadą, kad skiriasi jų pobūdis ar paskirtis, ir todėl tos grupės turi būti pateikiamos atskiruose straipsniuose.

Finansinės būklės ataskaitoje arba aiškinamajame rašte pateiktina informacija

95. Finansinės būklės ataskaitoje arba jos pastabose ūkio subjektas turi atskleisti atskira eilute pateikiamų straipsnių pogrupius, suklasifikuotus atsižvelgiant į ūkio subjekto veiklą. Kai būtina, kiekvienas straipsnis turi turėti pogrupius, o kontroliuojančiojo ūkio subjekto, bendrai kontroliuojamų ūkio subjektų, asocijuotų ūkio subjektų bei kitų susijusių šalių mokėtinos ir gautinos sumos turi būti atskleidžiamos atskirai.

96. Detali informacija apie pogrupius pateikiama finansinės būklės ataskaitoje arba aiškinamajame rašte, atsižvelgiant į Tarptautinių viešojo sektoriaus apskaitos standartų reikalavimus ir į sumų dydį, pobūdį bei paskirtį. 93 paragrafe nurodyti kriterijai taip pat

taikomi skirstant į pogrupius. Kiekvieno pogrupio atskleidimas skiriasi priklausomai nuo straipsnio, pavyzdžiui:

- a) materialusis turtas skirstomas į grupes pagal atitinkamus standartus, kurie nagrinėja ilgalaikį materialųjį turtą;
- b) gautinos sumos klasifikuojamos remiantis iš vartotojų rinkliavų, mokesčių ir kitų nepanašių pajamų gautinomis sumomis, kitų ekonominio ūkio subjekto narių, susijusių šalių gautinomis sumomis, išankstiniais mokėjimais bei kitomis sumomis;
- c) atsargos klasifikuojamos pagal atitinkamus standartus, kurie reglamentuoja atsargų apskaitą, į tokius pogrupius kaip prekės, produkcijos atsargos, medžiagos, nebaigta gamyba bei gatava produkcija;
- d) mokėtini mokesčiai ir pervedimai klasifikuojami į mokėtinus gražinamus mokesčius, mokėtinus pervedimus ir kitiems ekonominio ūkio subjekto nariams mokėtinas sumas;
- e) atidėjiniai klasifikuojami atskirai parodant atidėjinius darbuotojų išmokoms ir kitus straipsnius, suklasifikuotus atsižvelgiant į ūkio subjekto veiklą; ir
- f) grynojo turto / nuosavo kapitalo sudedamosios dalys klasifikuojamos atskirai parodant įneštą kapitalą, sukauptą perviršį ir deficitą bei visus rezervus.

97. Kai ūkio subjektas neturi akcinio kapitalo, finansinės būklės ataskaitoje ar aiškinamajame rašte jis turėtų atskirai atskleisti:

a) grynąjį turtą / nuosavą kapitalą, atskirai parodant:

- i) sukauptus kapitalo įnašus atskaitomybės datą, iš savininkų įnašų atėmus išmokas savininkams;*
- ii) sukauptą perviršį ar deficitą;*
- iii) rezervus, įskaitant kiekvieno rezervo, sudarančio grynąjį turtą / nuosavą kapitalą, pobūdžio ir tikslo aprašymą; ir*
- iv) mažumos dalį; ir*

b) paskirstymo sumą (kitą nei kapitalo grąža) pasiūlytą ar paskelbtą po atskaitomybės datos, bet iki finansinės atskaitomybės įgaliojimo išleisti dienos.

98. Dauguma viešojo sektoriaus ūkio subjektų neturi akcinio kapitalo – jie yra tik kontroliuojami kito viešojo sektoriaus ūkio subjekto. Vyriausybei priklausančios ūkio subjekto grynojo turto / nuosavo kapitalo dalies pobūdis panašus į įnešto kapitalo ir ūkio subjekto sukaupto perviršio ar deficito ir rezervų junginį, kuris atspindi ūkio subjekto veiklai priskirtiną grynąjį turtą / nuosavą kapitalą.

99. Kai kuriais atvejais ūkio subjekto grynojo turto / nuosavo kapitalo dalis gali priklausyti mažumos daliai. Pavyzdžiui, visos vyriausybės lygiu ekonominis ūkio subjektas gali apimti valstybės įmonę, kurios dalis buvo privatizuota. Todėl gali būti privačių akcininkų, kurie turi ūkio subjekto grynojo turto / nuosavo kapitalo dalį.

100. Kai ūkio subjektas turi akcinio kapitalo, be 97 paragrafe reikalaujamos atskleisti informacijos, finansinės būklės ataskaitoje arba aiškinamajame rašte jis turi atskleisti:

a) pagal kiekvieną akcinio kapitalo klasę:

i) pasirašytų akcijų skaičių;

ii) išleistų ir visiškai apmokėtų akcijų bei išleistų, bet nevisiškai apmokėtų akcijų skaičių;

iii) akcijos nominaliąją vertę arba tai, kad akcijos jos neturi;

iv) neapmokėtų akcijų skaičiaus metų pradžioje ir pabaigoje suderinimą;

v) tam tikrai klasei priskirtinas teises, privilegijas ir apribojimus, įskaitant dividendų paskirstymo apribojimus ir kapitalo išmokėjimą;

vi) paties ūkio subjekto ar jo kontroliuojamųjų ir asocijuotų ūkio subjektų turimas akcijas; ir

vii) atidėtas akcijas, kurios galėtų būti pasirašytos pagal pasirinkimo sandorius ir pardavimo sutartis, įskaitant sutarčių terminus ir sumas;

b) visų grynojo turto / nuosavo kapitalo rezervų pobūdį ir paskirtį;

c) dividendų, kurie buvo pasiūlyti ar paskelbti po atskaitomybės datos, bet prieš įgaliojant išleisti finansinę atskaitomybę, sumą; ir

d) kiekvieną nepripažintą kaupiamųjų privilegijuotųjų dividendų sumą.

Finansinės veiklos ataskaita

Finansinės veiklos ataskaitoje pateiktina informacija

101. Mažų mažiausia finansinės veiklos ataskaitoje atskira eilute turi būti pateiktos šių straipsnių sumos:

a) pagrindinės veiklos pajamos;

b) pagrindinės veiklos perviršis ar deficitas;

c) finansinės sąnaudos;

- d) asocijuotų ir jungtinės sutarties subjektų perviršio ir deficito dalis, registruojama taikant nuosavybės metodą;*
- e) įprastinės veiklos perviršis ar deficitas;*
- f) ypatingieji straipsniai;*
- g) grynojo perviršio ar deficito mažumos dalis; ir*
- h) laikotarpio grynasis perviršis ar deficitas.*

Finansinės būklės ataskaitoje atskira eilute turi būti pateikiami papildomi straipsniai, antraštės ir tarpinės sumos, jei to reikalauja Tarptautinis viešojo sektoriaus apskaitos standartas arba to reikia tam, kad būtų galima teisingai parodyti ūkio subjekto finansinę būklę.

102. Finansinės veiklos ataskaitoje pagrindinei veiklai priskiriama ta veikla, kurią ūkio subjektas vykdo siekdamas pagrindinių savo tikslų. Pagrindinės veiklos pajamos ir sąnaudos atskiriamos nuo tų, kurios susidaro laikant turtą ar finansuojant ūkio subjekto veiklą. Pavyzdžiui, vietinė valdžia, vykdydama veiklą, gali gauti pajamų iš nuosavybės mokesčių ir patirti sąnaudų, pavyzdžiui, mokamų atlyginimų, nusidėvėjimo ir vartojimo sąnaudas. Kiti straipsniai, tokie kaip finansinės sąnaudos ir pelnas bei nuostolis pardavus ilgalaikį materialųjį turtą, vietinei valdžiai yra atsitiktiniai ir todėl nepriskiriami jos pagrindinei veiklai.
103. Įvairios ūkio subjekto veiklos, sandorių ir kitų ūkinių įvykių rezultatai skiriasi tuo, kokią įtaką jie daro ūkio subjekto galimybei vykdyti paslaugų teikimo įsipareigojimus. Rezultatų sudedamųjų dalių atskleidimas padeda geriau suprasti pasiektą rezultatą ir įvertinti būsimuosius rezultatus. Finansinės veiklos ataskaitoje pateikiami papildomi straipsniai, o vartojami aprašymai ir straipsnių eilės tvarka keičiami, jeigu tai būtina rezultato sudedamosioms dalims paaiškinti. Veiksniai, į kuriuos reikia atsižvelgti, yra įvairių pajamų ir sąnaudų sudedamųjų dalių reikšmingumas, pobūdis ir paskirtis. Pajamos ir sąnaudos tarpusavyje užskaitomos tik jei patenkinami 55 paragrafe nurodyti kriterijai.

Finansinės veiklos ataskaitoje arba aiškinamajame rašte pateiktina informacija

104. *Finansinės veiklos ataskaitoje arba jos pastabose ūkio subjektas visas pajamas turi suskirstyti į pogrupius atsižvelgiant į ūkio subjekto veiklą.*
105. *Finansinės veiklos ataskaitoje arba jos pastabose ūkio subjektas turi pateikti sąnaudų analizę, remdamasis tinkama klasifikacija, pagrįsta sąnaudų pobūdžiu arba jų paskirtimi.*
106. Ūkio subjektams rekomenduojama finansinės veiklos ataskaitoje pateikti 105 paragrafo reikalaujamą analizę.

107. Sąnaudų straipsniai toliau skirstomi į pogrupius siekiant parodyti tam tikrų programų išlaidas ir jų padengimo sumas, atskaitingo ūkio subjekto veiklą ar kitus svarbius jo segmentus. Ši informacija pateikiama vienu iš dviejų būdų.

108. Pirmoji analizė pagrįsta sąnaudų pobūdžio metodu. Finansinės veiklos ataskaitoje sąnaudos sujungiamos pagal jų pobūdį (pavyzdžiui, nusidėvėjimas, medžiagų pirkimas, transporto išlaidos, atlyginimas už darbą) ir neskirstomos pagal paskirtį ūkio subjekto veikloje. Daugeliui mažesnių ūkio subjektų šį būdą paprasta taikyti, nes nebūtina veiklos sąnaudų skirstyti pagal paskirtį. Toliau pateikiamas sąnaudų klasifikavimo pagal jų pobūdį metodo pavyzdys:

| | | |
|--|---|-----|
| Pagrindinės veiklos pajamos | | X |
| Atlyginimai ir išmokos darbuotojams | X | |
| Nusidėvėjimo ir amortizacijos sąnaudos | X | |
| Kitos veiklos sąnaudos | X | |
| Sąnaudų iš viso | | (X) |
| Pagrindinės veiklos perviršis | | X |

109. Antroji analizė pagrįsta sąnaudų paskirties metodu, pagal kurį sąnaudos klasifikuojamos atsižvelgiant į programą ar tikslą, kuriam jos buvo skirtos. Tokiu būdu vartotojams pateikiama daug tikslesnė informacija negu klasifikuojant sąnaudas pagal pobūdį. Tačiau sąnaudų priskyrimas tam tikrai sričiai gali būti nepagrįstas ir susijęs su vertinimais. Toliau pateikiamas sąnaudų klasifikavimo sąnaudų paskirties metodu pavyzdys:

| | |
|-----------------------------|-----|
| Pajamų iš viso | X |
| Sąnaudos: | |
| Sveikatos apsaugos sąnaudos | (X) |
| Švietimo sąnaudos | (X) |
| Kitos sąnaudos | (X) |
| Perviršis / (deficitas) | X |

110. Su ūkio subjekto pagrindinėmis funkcijomis susijusios sąnaudos parodomos atskirai. Šiame pavyzdyje ūkio subjekto funkcijos yra susijusios su sveikatos apsaugos ir švietimo paslaugų teikimu. Ūkio subjektas pateikia sąnaudų straipsnius pagal kiekvieną šių funkcijų.

111. Ūkio subjektai, klasifikuojantys sąnaudas pagal paskirtį, turi atskleisti papildomą informaciją apie sąnaudų pobūdį, įskaitant nusidėvėjimo ir amortizacijos sąnaudas, atlyginimus ir išmokas darbuotojams bei finansines išlaidas.

112. Sąnaudų paskirties arba sąnaudų pobūdžio metodo pasirinkimas priklauso ir nuo istorinių, ir nuo reglamentavimo veiksnių bei organizacijos pobūdžio. Taikant ir vieną, ir kitą metodą, nustatomos išlaidos, kurių pokytis tiesiogiai ar netiesiogiai priklauso nuo ūkio subjekto produkcijos. Kadangi abu pateikimo metodai tinka skirtingiems ūkio subjektų tipams, šiame standarte reikalaujama pasirinkti tokią klasifikaciją, kuri teisingiau parodytų ūkio subjekto veiklos elementus.

113. *Kai ūkio subjektas moka dividendus savininkams ir turi akcinio kapitalo, finansinės veiklos ataskaitoje arba aiškinamajame rašte jis turi atskleisti paskelbtus ar pasiūlytus ataskaitinio laikotarpio, kurio finansinė atskaitomybė sudaroma, vienai akcijai tenkančius dividendus.*

Grynojo turto / nuosavo kapitalo pokyčiai

114. *Kaip atskirą finansinės atskaitomybės sudedamąją dalį ūkio subjektas turi pateikti ataskaitą, kurioje nurodoma:*

- a) laikotarpio grynasis perviršis arba deficitas;*
- b) kiekvienas pajamų ir sąnaudų straipsnis bei tokių straipsnių, kurie pagal kitų standartų reikalavimus tiesiogiai pripažįstami grynuoju turtu / nuosavu kapitalu, suma; ir*
- c) bendras apskaitos politikos keitimo ir esminių klaidų taisymo, remiantis 3-iajame TVSAS apibūdintu pagrindiniu (principiniu) būdu, poveikis.*

115. *Be to, šioje ataskaitoje arba aiškinamajame rašte ūkio subjektas turi nurodyti:*

- a) savininkų įnašus ir paskirstymus savininkams pagal jų, kaip savininkų, padėtį;*
- b) sukauptus perviršio ar deficito likučius laikotarpio pradžioje ir atskaitomybės datą bei pasikeitimus per laikotarpį; ir*
- c) kiek grynojo turto / nuosavo kapitalo sudedamųjų dalių yra atskleidžiama atskirai; kiekvienos grynojo turto / nuosavo kapitalo sudedamosios dalies balansinės vertės laikotarpio pradžioje ir pabaigoje suderinimą, atskirai atskleidžiant kiekvieną pokytį.*

116. Ūkio subjekto grynojo turto / nuosavo kapitalo pokytis nuo vienos atskaitomybės datos iki kitos parodo naudos padidėjimą ar sumažėjimą per laikotarpį, kuriam taikomi konkretūs vertinimo principai ir kuris atskleidžiamas finansinėje atskaitomybėje.

117. Visi grynojo turto / nuosavo kapitalo pokyčiai atspindi laikotarpio grynojo perviršio / deficito sumą, kitas pajamas ir sąnaudas, tiesiogiai pripažįstamas grynojo turto / nuosavo kapitalo pokyčiais, taip pat visus savininkų įnašus ir išmokas savininkams, pagal jų, kaip savininkų, padėtį.

118. Savininkų įnašai ir išmokos savininkams apima pervedimus tarp dviejų ūkio subjektų ekonominio ūkio subjekto viduje (pavyzdžiui, vyriausybės, kaip savininko, pervedimas ministerijai). Savininkų, pagal padėtį pripažįstamų savininkais, įnašai kontroliuojamiesiems ūkio subjektams pripažįstami kaip tiesioginiai grynojo turto / nuosavo kapitalo patikslinimai tik tada, kai jie aiškiai padidina likusią savininkų teisių į ūkio subjekto grynojo turto / nuosavo kapitalo dalį.

119. 3-iajame TVSAS reikalaujama, kad, nustatant laikotarpio grynąjį perviršį ar deficitą, būtų įtraukiami visi to laikotarpio pajamų ir sąnaudų straipsniai, nebent kitas tarptautinis viešojo sektoriaus apskaitos standartas reikalauja ar leidžia kitaip. Kituose standartuose reikalaujama, kad tam tikri straipsniai, tokie kaip perkainojimo perviršis bei deficitas ir užsienio valiutos keitimo skirtumai, kartu su ūkio subjekto savininkams tenkančiais kapitalo sandoriais ir paskirstymu būtų tiesiogiai pripažįstami grynojo turto / nuosavo kapitalo pokyčiu. Kadangi vertinant ūkio subjekto finansinės būklės pokyčius nuo vienos atskaitomybės datos iki kitos svarbu atsižvelgti į visus straipsnius, kurie daro įtaką pokyčiams, šiame standarte reikalaujama išskirti atskirą finansinės atskaitomybės dalį, kuri parodytų ūkio subjekto grynąjį perviršį / deficitą per laikotarpį, ir tuos straipsnius, kurie per laikotarpį tiesiogiai pripažįstami grynuoju turto / nuosavu kapitalu.
120. 114 ir 115 paragrafų reikalavimus galima įvykdyti tada, kai informacija pateikiama stulpeliais, kuriuose suderinami kiekvieno grynojo turto / nuosavo kapitalo elemento pradžios ir pabaigos likučiai, įskaitant visus straipsnius, išvardytus 114 ir 115 paragrafuose. 114 paragrafas taip pat reikalauja pateikti visų pajamų ir sąnaudų straipsnių bendrąją sumą, kuri pagal kitų standartų reikalavimus buvo tiesiogiai pripažinta grynuoju turto / nuosavu kapitalu.

Pinigų srautų ataskaita

121. 2-ajame TVSAS nurodomi pinigų srautų ataskaitos bei su pinigų srautais susijusios informacijos atskleidimo reikalavimai. Standarte teigiama, kad pinigų srautų informacija yra naudinga finansinės atskaitomybės vartotojams, nes leidžia įvertinti ūkio subjekto galimybes uždirbti pinigus ir pinigų ekvivalentus ir jo poreikį naudoti šiuos pinigų srautus.

Finansinės atskaitomybės aiškinamasis raštas

Struktūra

122. *Ūkio subjektas finansinės atskaitomybės aiškinamajame rašte turi:*
- a) pateikti informaciją apie finansinės atskaitomybės sudarymo pagrindą ir konkrečią apskaitos politiką, kurią jis pasirinko ir taiko reikšmingiems sandoriams ir kitiems ūkiniams įvykiams;*
 - b) atskleisti niekur kitur finansinėje atskaitomybėje nepateiktą Tarptautinių viešojo sektoriaus apskaitos standartų reikalaujamą informaciją; ir*
 - c) pateikti papildomą informaciją, nenurodytą finansinėje atskaitomybėje, bet reikalingą teisingam informacijos pateikimui.*
123. *Finansinės atskaitomybės aiškinamasis raštas turi būti sudarytas sistemiškai. Kiekvienas finansinės veiklos, finansinės būklės ir pinigų srautų ataskaitos straipsnis*

turi turėti nuorodą į bet kurią su juo susijusią aiškinamojo rašto informaciją.

124. Finansinės atskaitomybės aiškinamajame rašte išsamiai aprašomos finansinės veiklos ataskaitoje, finansinės būklės ataskaitoje, pinigų srautų ataskaitoje ir grynojo turto / nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje pateikiamos sumos arba jos detaliau išskaidomos ar analizuojamos, taip pat pateikiama papildoma informacija, pavyzdžiui, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir užbalansiniai straipsniai. Į aiškinamąjį raštą įtraukiama informacija, kurią atskleisti reikalauja ir rekomenduoja Tarptautiniai viešojo sektoriaus apskaitos standartai, bei kiti teisingam informacijos pateikimui būtini atskleidimai.
125. Paprastai aiškinamasis raštas sudaromas taip, kad vartotojams padėtų suprasti finansinę atskaitomybę ir palyginti ją su kitų ūkio subjektų finansine atskaitomybe, būtent:
- a) teigiama, kad ji atitinka Tarptautinius viešojo sektoriaus apskaitos standartus (žr. 26 paragrafą);
 - b) nurodomas (-i) taikomo (-i) vertinimo pagrindas (-ai) ir apskaitos politika;
 - c) papildoma informacija apie kiekvienos finansinės atskaitos straipsnius pateikiama tokia pat tvarka kaip kiekvienas straipsnis ir kiekviena finansinė ataskaita; ir
 - d) kiti atskleidimai, kuriuos sudaro:
 - i) neapibrėžtumai, užbalansiniai straipsniai bei kita finansinė informacija; ir
 - ii) nefinansinė informacija.
126. Kai kuriomis aplinkybėmis būtina (ar pageidautina) pakeisti tam tikrų straipsnių išdėstymo aiškinamajame rašte tvarką. Pavyzdžiui, informacija apie palūkanų normas bei tikrosios vertės koregavimus gali būti suderinta su informacija apie finansinių priemonių trukmę, nors pirmoji informacija yra atskleidžiama finansinės veiklos ataskaitoje, o antroji – finansinės būklės ataskaitoje. Nepaisant to, aiškinamojo rašto struktūra turėtų išlikti pastovi.
127. Informacija apie finansinės atskaitomybės sudarymo pagrindą ir konkrečią apskaitos politiką gali būti pateikta kaip atskira finansinės atskaitomybės sudedamoji dalis.

Apskaitos politikos pateikimas

128. *Finansinės atskaitomybės aiškinamojo rašto dalyje apie apskaitos politiką turi būti aprašoma:*
- a) *rengiant finansinę atskaitomybę taikytas (-i) vertinimo pagrindas (ar pagrindai);*
 - b) *kiek ūkio subjektas taikė bet kurio nors Tarptautinio viešojo sektoriaus apskaitos standarto pereinamąsias nuostatas; ir*

c) kiekviena konkreti apskaitos politika, reikalinga norint teisingai suprasti finansinę atskaitomybę.

129. Be finansinėje atskaitomybėje taikomos konkrečios apskaitos politikos, vartotojams svarbu žinoti taikomą (-us) vertinimo pagrindą (-us) (išsigijimo savikaina, einamųjų išlaidų vertė, realizacinė vertė, tikroji vertė ar dabartinė vertė), nes juo remiantis sudaroma visa finansinė atskaitomybė. Kai finansinėje atskaitomybėje remiamasi daugiau nei vienu pagrindu, pavyzdžiui, perkainojant tam tikrus straipsnius, pakanka nurodyti turto ir įsipareigojimų, kuriems buvo taikomas kiekvienas vertinimo pagrindas, grupes.
130. Spręsdama, ar reikia atskleisti tam tikrą apskaitos politiką, vadovybė apsveria, ar tai padės vartotojams suprasti, kokią įtaką sandoriai ir ūkiniai įvykiai daro atskaitomybėje pateikiamiems rezultatams ir finansinei būklei. Apskaitos politikos, kurias ūkio subjektas gali nuspręsti nurodyti, yra šios (bet ne tik):
- a) pajamų pripažinimo;
 - b) konsolidavimo principų, įskaitant kontroliuojamųjų ūkio subjektų;
 - c) investicijų;
 - d) materialiojo ir nematerialiojo turto pripažinimo ir nusidėvėjimo / amortizacijos;
 - e) skolinimosi išlaidų ir kitų išlaidų kapitalizavimo:
 - i) atsargos, laikomos numatant parduoti;
 - ii) kitas kvalifikuojamasis turtas;
 - f) statybos sutarčių;
 - g) investicinio turto;
 - h) finansinių priemonių ir investicijų:
 - i) nuomos;
 - j) tyrimo ir plėtros išlaidų;
 - k) atsargų:
 - i) laikomų perparduoti;
 - ii) skirtų vartoti;
 - l) atidėjinių;
 - m) išmokų darbuotojams;

- n) užsienio valiutos keitimo ir apsidraudimo;
 - o) segmentų apibrėžimo ir išlaidų paskirstymo segmentams;
 - p) infliacijos apskaitos;
 - r) valstybės dotacijų.
131. Kiekvienas ūkio subjektas apsversto savo, kaip tam tikro tipo ūkio subjekto, veiklos pobūdį ir politiką, kuri turės būti atskleista vartotojui. Pavyzdžiui, bus tikimasi, kad viešojo sektoriaus ūkio subjektai atskleis mokesčių pripažinimo, dotacijų ir kitų neabipusių pajamų apskaitos politiką. Kai ūkio subjekto užsienyje vykdoma veikla ar sandoriai užsienio valiuta yra reikšmingi, bus tikimasi, kad ūkio subjektas atskleis užsienio valiutos keitimo pelno ir nuostolių pripažinimo bei šio pelno ir nuostolių apsidraudimo apskaitos politiką. Konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje atskleidžiama prestižui ir mažumos daliai įvertinti taikyta apskaitos politika.
132. Apskaitos politika gali būti svarbi, net jeigu einamuoju ir praėjusiais laikotarpiais nurodytos sumos nereikšmingos. Taip pat būtų tikslinga atskleisti kiekvieną apskaitos politiką, kurios nereglamentuoja Tarptautiniai viešojo sektoriaus apskaitos standartai, bet kuri buvo pasirinkta ir taikoma remiantis 37 paragrafu.

Kiti atskleidimai

133. *Ūkio subjektas turi atskleisti šiuos dalykus (jeigu tai nepateikta kitoje finansinės atskaitomybės informacijoje):*
- a) ūkio subjekto buveinę, teisinę formą ir teisinę sistemą, kurioje jis veikia;*
 - b) ūkio subjekto veiklos pobūdžio ir jos pagrindinės veiklos aprašymą;*
 - c) nuorodas į tam tikrus teisės aktus, kurie reglamentuoja ūkio subjekto veiklą; ir*
 - d) kontroliuojančiojo ūkio subjekto pavadinimą ir ekonominio ūkio subjekto pagrindinį kontroliuojamąjį ūkio subjektą (kai jis yra).*

Pereinamosios nuostatos

134. *Pirmą kartą taikant šį standartą turėtų būti taikomos visos šio standarto nuostatos, išskyrus tuos straipsnius, kurie nebuvo pripažinti dėl kitų Tarptautinių viešojo sektoriaus apskaitos standartų pereinamųjų nuostatų. Tokiems straipsniams šio standarto informacijos atskleidimo nuostatų nereikalaujama taikyti, kol galioja kitų Tarptautinių viešojo sektoriaus apskaitos standartų pereinamosios nuostatos.*
135. Nors kitame Tarptautiniame viešojo sektoriaus apskaitos standarte yra numatytos pereinamosios nuostatos, ūkio subjektai, rengiantys finansinę atskaitomybę kaupimo

principu, skatinami kuo anksčiau pradėti vadovautis to kito standarto nuostatomis.

Įsigaliojimo data

136. *Šis Tarptautinis viešojo sektoriaus apskaitos standartas turi būti taikomas sudarant 2001m. liepos 1 d. ir vėliau prasidedančių laikotarpių metinę finansinę atskaitomybę. Skatinama jį taikyti anksčiau.*
137. Jei po šio standarto įsigaliojimo ūkio subjektas pradeda taikyti kaupimo principą, kuris numatytas Tarptautiniuose viešojo sektoriaus apskaitos standartuose, šis standartas turi būti taikomas sudarant ataskaitinio laikotarpio, kuriuo pradėtas taikyti kaupimo principas, ir vėlesnių laikotarpių finansinę atskaitomybę.

1 PRIEDĖLIS**Iliustracinė finansinės atskaitomybės struktūra**

Šis priedėlis tik iliustracinis ir nėra standarto dalis. Jo tikslas – parodyti, kaip reikia taikyti šį standartą, ir padėti geriau jį suprasti.

Standartas nustato finansinės atskaitomybės sudedamąsias dalis ir minimalius informacijos atskleidimo finansinės būklės ir finansinės veiklos ataskaitose, taip pat grynojo turto / nuosavo kapitalo pokyčių pateikimo reikalavimus. Be to, jis nurodo kitus straipsnius, kurie gali būti pateikiami atitinkamoje finansinėje ataskaitoje arba aiškinamajame rašte.

Šio priedėlio tikslas – pateikti pavyzdžius, kaip finansinės veiklos, finansinės būklės ir grynojo turto / nuosavo kapitalo pokyčių pateikimo reikalavimai gali būti taikomi pirmojoje finansinėje atskaitomybėje. Siekiant teisingumo, konkrečiomis aplinkybėmis kiekvieno ūkio subjekto straipsnių pateikimo atskirose eilutėse tvarka bei pavadinimai, jeigu reikia, gali būti keičiami. Pavyzdžiui, viešojo sektoriaus ūkio subjekto, tokio kaip krašto apsaugos ministerijos, straipsniai greičiausiai gerokai skirsis nuo centrinio banko straipsnių. Nacionalinei vyriausybei parengtos finansinės ataskaitos ir finansinės veiklos (pagal funkcijas) ataskaita parodo, kaip vyriausybės funkcijos klasifikuojamos valstybės finansų statistikoje. Šis funkcinis klasifikavimas vargu ar bus taikomas visiems viešojo sektoriaus ūkio subjektams. Kiti viešojo sektoriaus ūkio subjektai pagal šį standartą taiko bendresnį funkcinį klasifikavimą.

VIEŠOJO SEKTORIAUS ŪKIO SUBJEKTAS – APSKAITOS POLITIKOS ATASKAITA (SANTRAUKA)**Atskaitingas ūkio subjektas**

Ši finansinė atskaitomybė yra viešojo sektoriaus ūkio subjekto (A šalies nacionalinės vyriausybės). Finansinė atskaitomybė apima atskaitingą ūkio subjektą, kaip numatyta tam tikrame teisės akte (20XX m. viešųjų finansų įstatymas), kurį sudaro:

- Centrinės vyriausybės ministerijos; ir
- Valstybės įmonės.

Parengimo pagrindas

Finansinė atskaitomybė yra parengta taikant Tarptautinius viešojo sektoriaus apskaitos standartus reglamentuojančius apskaitą kaupimo principu. Taikomas vertinimo pagrindas yra įsigijimo savikaina, pakoreguota perkainojant turta.

Finansinės ataskaitos buvo parengtos vadovaujantis veiklos tęstinumo principu. Apskaitos politika per laikotarpį buvo taikoma nuosekliai.

1 TVSAS – FINANSINĒS ATSKAITOMYBĒS PATEIKIMAS

Viešojo sektoriaus ūkio subjekts — 20X2 m. gruodžio 31 d. finansinės būklės ataskaita (tūkstančiais valiutos vienetų)

| | 20X2 | 20X2 | 20X1 | 20X1 |
|---|-------|----------------------|-------|----------------------|
| TURTAS | | | | |
| Trumpalaikis turtas | | | | |
| Pinigai ir pinigų ekvivalentai | X | | X | |
| Gautinos sumos | X | | X | |
| Atsargos | X | | X | |
| Išankstiniai mokėjimai | X | | X | |
| Investicijos | X | | X | |
| | <hr/> | X | <hr/> | X |
| Ilgalaikis turtas | | | | |
| Gautinos sumos | X | | X | |
| Investicijos | X | | X | |
| Kitas finansinis turtas | X | | X | |
| Infrastruktūra, įranga ir įrengimai | X | | X | |
| Žemė ir pastatai | X | | X | |
| Nematerialusis turtas | X | | X | |
| Kitas nefinansinis turtas | X | | X | |
| | <hr/> | X | <hr/> | X |
| Turto iš viso | | <hr/> X <hr/> | | <hr/> X <hr/> |
| ĮSIPAREIGOJIMAI | | | | |
| Trumpalaikiai įsipareigojimai | | | | |
| Mokėtinos sumos | X | | X | |
| Trumpalaikės paskolos | X | | X | |
| Einamoji paskolų dalis | X | | X | |
| Atidėjiniai | X | | X | |
| Išmokos darbuotojams | X | | X | |
| Pensijos | X | | X | |
| | <hr/> | X | <hr/> | X |
| Ilgalaikiai įsipareigojimai | | | | |
| Mokėtinos sumos | X | | X | |
| Paskolos | X | | X | |
| Atidėjiniai | X | | X | |
| Išmokos darbuotojams | X | | X | |
| Pensijos | X | | X | |
| | <hr/> | X | <hr/> | X |
| Įsipareigojimų iš viso | | <hr/> X <hr/> | | <hr/> X <hr/> |
| Grynasis turtas | | <hr/> X <hr/> | | <hr/> X <hr/> |
| GRYNASIS TURTAS / NUOSAVAS | | | | |
| KAPITALAS | | | | |
| Kitų vyriausybės | | | | |
| ūkio subjektų įneštas kapitalas | X | | X | |
| Rezervai | X | | X | |
| Sukauptas perviršis / (deficitas) | X | | X | |
| | <hr/> | X | <hr/> | X |
| Mažumos dalis | | X | | X |
| Grynojo turto / nuosavo kapitalo iš viso | | <hr/> X <hr/> | | <hr/> X <hr/> |

1 TVSAS – FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS PATEIKIMAS

Viešojo sektoriaus ūkio subjektas — 20x2 m. gruodžio 31 d. finansinės veiklos ataskaita (ilustruojamas sąnaudų klasifikavimas pagal paskirtį)

(tūkstančiais valiutos vienetų)

| | 20X2 | 20X1 |
|---|------|------|
| Veiklos pajamos | | |
| Mokesčiai | X | X |
| Rinkliavos, baudos, sankcijos ir licencijos | X | X |
| Mainų sandorių pajamos | X | X |
| Pervedimai iš kitų vyriausybės ūkio subjektų | X | X |
| Kitos veiklos pajamos | X | X |
| Veiklos pajamų iš viso | X | X |
| Veiklos sąnaudos | | |
| Bendrosios viešosios paslaugos | X | X |
| Gynyba | X | X |
| Viešojo tvarka ir saugumas | X | X |
| Švietimas | X | X |
| Sveikatos apsauga | X | X |
| Socialinė apsauga | X | X |
| Būsto ir visuomeninis ūkis | X | X |
| Rekreacinės, kultūrinės ir religinės | X | X |
| Ekonominiai reikalai | X | X |
| Aplinkos apsauga | X | X |
| Veiklos sąnaudų iš viso | X | X |
| Pagrindinės veiklos perviršis / (deficitas) | X | X |
| Finansinės sąnaudos | (X) | (X) |
| Ilgalaikio materialiojo turto pardavimo pelnas | X | X |
| Kitos veiklos pajamų (sąnaudų) iš viso | (X) | (X) |
| Įprastinės veiklos perviršis / (deficitas) | X | X |
| Perviršio / (deficito) mažumos dalis ¹ | (X) | (X) |
| Grynasis perviršis / (deficitas) prieš ypatinguosius straipsnius | X | X |
| Ypatingieji straipsniai | (X) | (X) |
| Laikotarpio grynasis perviršis / (deficitas) | X | X |

¹ Įprastinės veiklos perviršio / (deficito) mažumos dalis apima mažumos dalį iš ypatingųjų straipsnių. Ypatingųjų straipsnių grynąją mažumos dalį leidžiama pateikti pagal 1-ojo tarptautinio viešojo sektoriaus apskaitos standarto (TVSAS) „Finansinės atskaitomybės pateikimas“ 57 paragrafo c punktą. Informacija apie ypatingųjų straipsnių mažumos dalį atskleidžiama finansinės atskaitomybės aiškinamajame rašte.

1 TVSAS – FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS PATEIKIMAS

Viešojo sektoriaus ūkio subjektas — 20x2 m. gruodžio 31 d. finansinės veiklos ataskaita (ilustruojamas sąnaudų klasifikavimas pagal pobūdį)

(tūkstančiais valiutos vienetų)

| | 20X2 | 20X1 |
|---|------|------|
| Veiklos pajamos | | |
| Mokesčiai | X | X |
| Rinkliavos, baudos, sankcijos ir licencijos | X | X |
| Mainų sandorių pajamos | X | X |
| Kitų vyriausybės ūkio subjektų pervedimai | X | X |
| Kitos veiklos pajamos | X | X |
| Veiklos pajamų iš viso | X | X |
| Veiklos sąnaudos | | |
| Atlyginimai ir išmokos darbuotojams | X | X |
| Dotacijos ir kiti pervedimai | X | X |
| Suvalytos medžiagos ir prekės | X | X |
| Nusidėvėjimo ir amortizacijos sąnaudos | X | X |
| Kitos veiklos sąnaudos | X | X |
| Veiklos sąnaudų iš viso | X | X |
| Pagrindinės veiklos perviršis / (deficitas) | X | X |
| Finansinės sąnaudos | (X) | (X) |
| Ilgalaikio materialiojo turto pardavimo pelnas | X | X |
| Ne pagrindinės veiklos pajamų (sąnaudų) iš viso | (X) | (X) |
| Įprastinės veiklos perviršis / (deficitas) | X | X |
| Perviršio / (deficito) mažumos dalis ² | (X) | (X) |
| Grynasis perviršis / (deficitas) prieš ypatinguosius straipsnius | X | X |
| Ypatingieji straipsniai | (X) | (X) |
| Laikotarpio grynasis perviršis / (deficitas) | X | X |

² Įprastinės veiklos perviršio / (deficito) mažumos dalis apima mažumos dalį iš ypatingųjų straipsnių. Ypatingųjų straipsnių grynąją mažumos dalį leidžiama pateikti pagal 1-ojo tarptautinio viešojo sektoriaus apskaitos standarto (TVSAS) „Finansinės atskaitomybės pateikimas“ 57 paragrafo c punktą. Informacija apie ypatingųjų straipsnių mažumos dalį atskleidžiama finansinės atskaitomybės aiškinamajame rašte.

1 TVSAS – FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS PATEIKIMAS

Viešojo sektoriaus ūkio subjektas – 20x2 m. gruodžio 31 d. grynojo turto / nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita

(tūkstančiais valiutos vienetų)

| | Įneštas kapitalas | Perkainojimo rezervas | Perskaičiavimo rezervas | Sukauptas perviršis / (deficitas) | Iš viso |
|---|------------------------------|----------------------------------|------------------------------------|--|--------------------|
| Likutis 20X0 m. gruodžio 31 d. | X | X | (X) | X | X |
| Apskaitos politikos pakeitimai | (X) | | | (X) | (X) |
| Perskaičiuotas likutis | X | X | X | X | X |
| Turto perkainojimo perviršis | | X | | | X |
| Investicijų perkainojimo deficitas | | (X) | | | (X) |
| Valiutos perskaičiavimo skirtumai | | | (X) | | (X) |
| Finansinės veiklos ataskaitoje nepripažintas grynasis pelnas ir nuostolis | | X | (X) | | X |
| Laikotarpio grynasis perviršis | | | | X | X |
| Likutis 20X1 m. gruodžio 31 d. | X | X | (X) | X | X |
| Turto perkainojimo deficitas | | (X) | | | (X) |
| Investicijų perkainojimo perviršis | | X | | | X |
| Valiutos perskaičiavimo skirtumai | | | (X) | | X |
| Finansinės veiklos ataskaitoje nepripažintas grynasis pelnas ir nuostolis | | (X) | (X) | | (X) |
| Laikotarpio grynasis deficitas | | | | (X) | (X) |
| Likutis 20X2 m. gruodžio 31 d. | X | X | (X) | X | X |

2 PRIEDĖLIS

Finansinės atskaitomybės kokybės reikalavimai

Šio standarto 37 paragrafas reikalauja tobulinti apskaitos politiką, siekiant užtikrinti, jog finansinės atskaitomybės informacija atitinka kokybės reikalavimus. Šiame priedėlyje pateikiama finansinės atskaitomybės kokybės reikalavimų santrauka.

Finansinės atskaitomybės informacijos kokybei keliami reikalavimai užtikrina informacijos naudingumą vartotojams. Skiriami keturi pagrindiniai kokybės reikalavimai: suprantamumas, svarbumas, patikimumas ir palyginamumas.

Suprantamumas

Informacija yra suprantama, kai vartotojai gali pagrįstai tikėtis suprasti jos prasmę. Todėl daroma prielaida, kad vartotojai turi pakankami žinių apie ūkio subjekto veiklą ir aplinką, kurioje jis veikia, ir noriai nagrinėja informaciją.

Informacija apie sudėtingus dalykus neturėtų būti nepateikiama finansinėje atskaitomybėje tik todėl, kad tam tikriems vartotojams gali būti sunku ją suprasti.

Svarbumas

Informacija vartotojams yra svarbi, jei ji gali būti naudinga vertinant praeities, dabarties ir ateities ūkinius įvykius, patvirtinant ar taisant ankstesnius įvertinimus. Kad informacija būtų svarbi, ji turi būti pateikiama laiku.

Reikšmingumas

Informacijos svarbumui turi įtakos jos pobūdis ir reikšmingumas.

Informacija reikšminga, jei jos nepateikimas arba klaidingas pateikimas gali turėti įtakos vartotojų priimamiems sprendimams ar vertinimams, daromiems remiantis finansine atskaitomybe. Reikšmingumas priklauso nuo straipsnio ar klaidos pobūdžio ar dydžio, kurie nustatomi kiekvienu konkrečiu informacijos nepateikimo arba klaidingo pateikimo atveju atskirai. Todėl reikšmingumas yra labiau riba, kai informacija tampa naudinga, negu svarbiausias naudingos informacijos kokybės reikalavimas.

Patikimumas

Informacija gali būti apibūdinama kaip patikima, kai nėra reikšmingų klaidų ar nukrypimų ir kai vartotojai gali būti tikri, kad joje bus tiksliai pateikta tai, kas turi būti pateikta, arba tai, ko pagrįstai tikimasi.

Teisingas pateikimas

Kad sandoriai ir kiti ūkiniai įvykiai būtų parodyti teisingai, informacija apie juos turi būti pateikiama atsižvelgiant į jų turinį, o ne tik į teisinę formą.

Turinio svarba

Informacijos paskirtis – teisingai parodyti sandorius ir ūkinius įvykius. Būtina, kad sandoriai ir ūkiniai įvykiai apskaitoje ir ataskaitose būtų pateikti pagal jų turinį ir ekonominę realybę, ne tik atsižvelgiant į jų teisinę formą. Sandorių ir kitų ūkinių įvykių turinys ne visada atitinka teisinę formą.

Neutralumas

Informacija patikima, jei ji yra nešališka. Finansinė atskaitomybė nėra neutrali, jei pasirinkta arba pateikta informacija turi įtakos sprendimų priėmimui ar vertinimui siekiant iš anksto numatyto rezultato.

Apdairumas

Apdairumas – tai tam tikro laipsnio atsargumas priimant sprendimus, būtinas, kai vertinimai atliekami neaiškiais aplinkybėmis, kad turtas ar pajamos nebūtų parodytos didesne verte, nei yra iš tikrųjų, o įsipareigojimai ar sąnaudos – atvirkščiai, mažesne verte.

Tačiau remiantis apdairumu negalima sudaryti, pavyzdžiui, slaptų rezervų arba daryti per didelių atidėjinių, tyčia sumažinti turtą ar pajamas arba padidinti įsipareigojimus ar sąnaudas, nes tokiu atveju finansinė atskaitomybė nebus neutrali, todėl ji nebus ir patikima.

Visapusiškumas

Finansinėje atskaitomybėje turi būti pateikiama visa informacija, atsižvelgiant į reikšmingumą ir išlaidas.

Palyginamumas

Finansinės atskaitomybės informacija yra palyginama, jei vartotojai gali nustatyti šios finansinės atskaitomybės ir kitų ataskaitų informacijos panašumus ir skirtumus.

Lyginamos yra:

- skirtingų ūkio subjektų finansinės atskaitomybės; ir
- to paties ūkio subjekto skirtingų laikotarpių finansinės atskaitomybės.

Palyginamumas svarbus todėl, kad vartotojus reikia informuoti apie taikomą apskaitos politiką, pagal kurią buvo rengiama finansinė atskaitomybė, apie šios politikos pokyčius bei jų įtaką.

Kadangi vartotojai nori palyginti to paties ūkio subjekto veiklą per tam tikrą laiką, labai svarbu, kad finansinėje atskaitomybėje būtų pateikiama atitinkama praėjusių laikotarpių informacija.

Svarbios ir patikimos informacijos apribojimai

Informacijos pateikimas laiku

Jei informacija pateikiama pavėluotai, ji gali tapti nebesvarbi. Norint laiku suteikti informaciją, gali prireikti pateikti finansinę atskaitomybę dar nežinant visų sandorių ar kitų ūkinių įvykių aspektų, nors tai ir mažina patikimumą. Kita vertus, jei ataskaitos pateikimas bus atidėtas, kol bus sužinoti visi sandorių ar kitų ūkinių įvykių aspektai, informacija bus labai patikima, tačiau mažai naudinga vartotojams, kurie turėjo priimti sprendimus tarpiniu laikotarpiu. Siekiant suderinti svarbumą ir patikimumą, pagrindinis kriterijus yra tai, kaip geriau patenkinti sprendimus priimančių vartotojų poreikius.

Naudos ir išlaidų pusiausvyra

Tarp naudos ir išlaidų yra nuolatinis ryšys. Iš informacijos gaunama nauda turi viršyti informacijos teikimo išlaidas. Tačiau nauda ir išlaidos vertinamos subjektyviai. Be to, informacijos vartotojai ne visada patiria išlaidų. Informacijos teikiamą naudą gali gauti ir kiti vartotojai, ne tik tie, kuriems ji buvo skirta. Tam tikrais atvejais dėl minėtų priežasčių sunku informacijai taikyti naudos ir išlaidų testą. Nepaisant to, tiek standartų, tiek finansinės atskaitomybės rengėjai, tiek vartotojai turi atsižvelgti į minėtą apribojimą.

Kokybės reikalavimų pusiausvyra

Praktikoje dažnai būtina išlaikyti kokybės reikalavimų pusiausvyrą. Paprastai siekiama tam tikros kokybės reikalavimų pusiausvyros, leidžiančios įgyvendinti finansinei atskaitomybei keliamus tikslus. Įvairiais atvejais santykinė įvairių reikalavimų svarba yra profesinio vertinimo dalykas.

Palyginimas su 1-uoju TAS

1-asis tarptautinis viešojo sektoriaus apskaitos standartas (TVSAS) „Finansinės atskaitomybės pateikimas“ parengtas pagal 1-ąjį tarptautinį apskaitos standartą (TAS) „Finansinės atskaitomybės pateikimas“. Pagrindiniai 1-ojo TVSAS ir 1-ojo TAS skirtumai:

- Papildomi 1-ojo TAS paaiškinimai buvo įtraukti į 1-ąjį TVSAS siekiant paaiškinti standartų taikymą viešojo sektoriaus ūkio subjektų apskaitai, pvz., numatyta plačiau taikyti veiklos tęstinumo principą.
- 1-asis TAS leidžia pateikti arba ataskaitą, parodančią visus grynojo turto / nuosavo kapitalo pokyčius, arba ataskaitą, parodančią grynojo turto / nuosavo kapitalo pokyčius, išskyrus tuos, kurie atsiranda dėl savininkų kapitalo įnašų ir paskirstymų savininkams pagal jų, kaip savininkų, padėtį. 1-asis TVSAS reikalauja pateikti ataskaitą, parodančią visus grynojo turto / nuosavo kapitalo pokyčius.
- 1-ajame TVSAS vartojamos kitokios sąvokos nei 1-ajame TAS. Svarbiausios 1-ojo TVSAS sąvokos yra „ūkio subjektas“, „pajamos“, „finansinės veiklos ataskaita“, „finansinės būklės ataskaita“ ir „grynasis turtas / nuosavas kapitalas“. Analogiškos 1-ojo TAS sąvokos yra „įmonė“, „pajamos“, „pelno (nuostolio) ataskaita“, „balansas“ ir „nuosavas kapitalas“.
- Ypatingųjų straipsnių sąvoka skiriasi nuo vartojamos 8-ajame TAS „Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas arba nuostolis, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai“. Sąvoka apima papildomus kriterijus, būtent, kad „ūkio subjektas nekontroliuoja ar nedaro įtakos“ šiems straipsniams (6 paragrafas).
- 1-ojo TVSAS ir 1-ojo TAS sąvokų rinkiniai yra skirtingi (6 paragrafas).
- 1-ajame TVSAS yra pereinamosios nuostatos, leidžiančios neatskleisti straipsnių, kurie pagal kitų TVSAS pereinamąsias nuostatas gali būti neįtraukiami į finansinę atskaitomybę (134 paragrafas).
- 1-ojo TVSAS 2 priedėlyje pateikiama kokybės reikalavimų santrauka (parengta pagal TASK sistemą).