

## Išaiškinimas dėl viešojo sektoriaus subjektų pinigų valstybės ižde arba bankuose atidarytose sąskaitose apskaitos, atskleidimo ir taikomų vidaus kontrolės priemonių

Viešojo sektoriaus subjektai (toliau – VSS) gali laikyti pinigus kasoje, valstybės ižde VSS atidarytoje ir tvarkomoje sąskaitoje arba bankuose VSS vardu atidarytose sąskaitose. VSS vardu atidarytose sąskaitose gali būti laikomos ir kitų asmenų nei VSS lėšos.

Apskaitos tikslu valstybės iždas prilyginamas bankui.

Pinigų apskaita tvarkoma vadovaujantis Finansinės apskaitos įstatymu, Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymu ir viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartais (toliau – VSAFAS), atsižvelgiant į kituose teisės aktuose VSS nustatytas pinigų tvarkymo, disponavimo, naudojimo teises ir pareigas.

### **Pinigų valstybės ižde ir bankų sąskaitose apskaitai aktualios teisės aktų nuostatos**

- Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymo 4 straipsnio 2 dalis, pagal kurią apskaitoje registruojamas tik to VSS nuosavas ir patikėjimo teise valdomas, naudojamas ir disponuojamas valstybės ar savivaldybės turtas, finansavimo sumos ir įsipareigojimai, pajamos ir sąnaudos įplaukos ir išlaidos ir kiti veiklos rezultatai.

- Lietuvos Respublikos civilinio kodekso VI skyrius „Turto patikėjimo teisė“, kuriame nustatyta, kad turto patikėjimo teisės pagrindas gali būti įstatymas, administracinis aktas, sutartis, testamentas, teismo sprendimas. Taip pat nustatyta, kad patikėtojas nustato tvarką ir sąlygas kaip valdyti, naudoti perduotą turtą bei juo disponuoti.

- Lietuvos Respublikos finansinės apskaitos įstatymo:

- 2 straipsnio 18 dalis, pagal kurią ūkinė operacija – subjekto veikla arba nuo subjekto priklausantis ar nepriklausantis įvykis, keičiantis turto ir (arba) nuosavo kapitalo arba grynojo turto, finansavimo sumų, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų dydį ir (arba) struktūrą.

- 3 straipsnio 2 dalis, pagal kurią visos ūkinės operacijos turi būti užregistruotos apskaitos registruose.

- Valstybės iždo įstatymo 3 straipsnio 2 dalis, pagal kurią VSS lėšos laikomos įstaigos tvarkomoje (tvarkomose) sąskaitoje (sąskaitose)<sup>1</sup>, kurią (kurias) valstybės ižde finansų ministro nustatyta tvarka atidaro ir kurioje (kuriose) esančiomis lėšomis disponuoja VSS. VSS vadovas arba jo įgaliotas asmuo yra atsakingi už šioje (šiose) sąskaitoje (sąskaitose) esančių lėšų naudojimą pagal paskirtį, jų investavimą ir kitų šioms lėšoms taikomų reikalavimų laikymąsi.

- Indėlių ir įsipareigojimų investuotojams draudimo įstatymo 2 straipsnio 5 dalis, pagal kurią **depozitinė sąskaita** – įstatymuose nustatytais atvejais fizinio ar juridinio asmens arba kitos organizacijos vardu banke atidaryta sąskaita, kurioje laikomos tik kitiems asmenims nuosavybės, patikėjimo teise ar kitais pagrindais priklausančios lėšos.

---

<sup>1</sup> Įstaigos tvarkoma sąskaita – valstybės ižde įstaigos atidaryta ir tvarkoma sąskaita.

- Indėlių ir įsipareigojimų investuotojams draudimo įstatymo 6 straipsnio 3 dalis, pagal kurią kiekvienas asmuo, atidarydamas kredito įstaigoje sąskaitą, kurioje bus laikomos tik kitiems asmenims nuosavybės, patikėjimo teise ar kitais pagrindais priklausančios lėšos, privalo kredito įstaigai nurodyti, kad atidaroma sąskaita yra depozitinė sąskaita, nurodyti įstatymą, kuriuo vadovaujantis atidaryta ši sąskaita, ir kredito įstaigos arba draudimo įmonės reikalavimu per 5 darbo dienas pateikti duomenis apie šioje sąskaitoje laikomas kiekvienam asmeniui priklausančias lėšas.

- Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001 m. gegužės 14 d. nutarimo Nr. 543 „Dėl Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų sudarymo ir vykdymo taisyklių patvirtinimo“:

- 52 punktas, pagal kurį biudžetinių įstaigų depozitai – laikinai šių įstaigų saugomos ir tam tikrų aplinkybių arba susitarimų sąlygojamos lėšos. Depozitinės lėšos laikomos atskiroje banko sąskaitoje ir susidarius atitinkamoms aplinkybėms gražinamos asmenims (toliau – depozitoriai), kuriems jos priklauso;

- 53.1 papunktis, pagal kurį biudžetinės įstaigos depozitines lėšas, kurios turi būti gražintos fiziniams asmenims saugo 3 metus po šių lėšų gražinimo sąlygose nustatyto termino, o teisėsaugos institucijų (vidaus reikalų sistemos, prokuratūros ir teismų) depozitų sąskaitose laikomus iš areštuotųjų ir kitų asmenų paimtus pinigus – 6 mėnesius nuo teismo sprendimo gražinti paimtus pinigus jų savininkui išsiuntimo registruotu laišku dienos;

- 54 punktas, kuris nustato, kad depozitoriams nustatytu laiku neatsiėmus savo lėšų, biudžetinės įstaigos perveda jas į atitinkamo biudžeto pajamas.

- 1-ojo viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standarto (toliau – VSAFAS) „Informacijos pateikimas finansinių ataskaitų rinkinyje“ 6 punktas, pagal kurį VSS turtas – materialiosios, nematerialiosios ir finansinės vertybės, kurias VSS valdo, naudoja ir (arba) kuriomis disponuoja ir kurias naudodamas tikisi gauti ekonominės naudos arba gali teikti viešąsias paslaugas. Pagal šio VSAFAS 43-iajį punktą finansinių ataskaitų elementai (t.y. ir turtas) pripažįstami apskaitoje, kai tenkina jame nurodytus pagrindinius pripažinimo kriterijus, jei kituose VSAFAS nenurodyta kitaip.

- 17-ojo VSAFAS „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ 45 punktas, pagal kurį finansiniai įsipareigojimai apskaitoje registruojami tik tada, kai VSS prisiima įsipareigojimą sumokėti pinigus ar atsiskaityti kitu finansiniu turtu. Įsipareigojimai pagal nepradėtus vykdyti sandorius nepripažįstami finansiniais įsipareigojimais, kol jie neatitinka finansinio įsipareigojimo apibrėžimo<sup>2</sup>.

- 18-ojo VSAFAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai, neapibrėžtasis turtas ir poataskaitiniai įvykiai“, pagal kurį VSS **neapibrėžtasis turtas** – dėl buvusiųjų įvykių galintis atsirasti turtas, kurio buvimas bus patvirtintas tikrai įvykus vienam ar daugiau VSS nevisiškai kontroliuojamų neapibrėžtųjų būsimųjų įvykių arba jiems neįvykus.

Atkreiptinas dėmesys, kad turto ar įsipareigojimų, kurie netenkina VSAFAS nustatytų jų pripažinimo kriterijų, apskaitos (nebalansinės apskaitos) VSAFAS nereglamentuoja.

---

<sup>2</sup> Finansinis įsipareigojimas – įsipareigojimas perduoti pinigus ar kitą finansinį turtą kitai šaliai arba pasikeisti finansinėmis priemonėmis su kita šalimi galimai sau nepalankiomis sąlygomis.

### **Pinigų valstybės išde ir bankų sąskaitose registravimas apskaitoje**

Nurodytos teisės aktų nuostatos suponuoja tai, kad ūkinės operacijos VSS balansinėse sąskaitose būtų registruojamos tik esant jų sąsajai su VSS **pripažintino** turto (taip pat ir tokio turto, kurio atžvilgiu teisės aktuose nustatytais atvejais VSS vykdo patikėtinio<sup>3</sup> pareigas), nuosavo kapitalo, finansavimo sumų, įsipareigojimų dydžio arba struktūros pasikeitimais. Taigi:

1) kai ūkinės operacijos yra susijusios su VSS **pripažintino** turto, nuosavo kapitalo, finansavimo sumų, įsipareigojimų dydžio arba struktūros pasikeitimu, pinigų (taip pat ir laikinai disponuojamų lėšų) apskaitai galėtų būti naudojama sąskaitų plano sąskaita 241 „Pinigai banko sąskaitose“.

Gavus pinigus, kurie tenkina turto pripažinimo kriterijus, priklausomai nuo ūkinės operacijos ir susijusių prieš tai užregistruotų ūkinių operacijų, taip pat gali būti registruojama:

- gautinos sumos sumažėjimas;
- gautų finansavimo sumų padidėjimas;
- finansinio įsipareigojimo padidėjimas;
- ateinančių laikotarpių pajamų padidėjimas, pavyzdžiui, išimtiniais atvejais, kai VSS priima pinigus pagal patikėjimo sutartį, kartu įsipareigodamas ateityje suteikti paslaugas ar įvykdyti kitus sutartinius įsipareigojimus (pavyzdžiui, už perduotus pinigus įsipareigoja prižiūrėti mirusiojo kapą ar atlikti kitas paslaugas);

- pajamų padidėjimas;
- sąnaudų sumažėjimas;

2) kai ūkinės operacijos yra nesusijusios su VSS **pripažintino** turto, nuosavo kapitalo, finansavimo sumų, įsipareigojimų dydžio arba struktūros pasikeitimu, pinigai neturėtų būti registruojami įstaigų balansinėse sąskaitose ir rodomi finansinėse ataskaitose (taip pat ir ataskaitoje „Informacija apie pinigus ir pinigų ekvivalentus“). Tokiu atveju laikinai priimtų įstaigos dispozicijon lėšų (pinigų depozitinėse sąskaitose) apskaitos tvarką (naudojamas sąskaitas, grupavimo detalumą) reikėtų nustatyti savo įstaigos ūkinių operacijų registravimo ir vertinimo tvarkoje, atsižvelgiant į jų pobūdį bei išlaikant pastovumo principą.

### **Pinigų atitiktis turto pripažinimo kriterijams**

Pinigai pripažįstami turtu ir registruojami VSS balansinėse sąskaitose, jei tenkina turto pripažinimo kriterijus.

Bendrieji turto pripažinimo kriterijai yra šie:

1) atitinka VSAFAS ir Finansinės apskaitos įstatyme apibrėžtas turto sąvokas. Atkreipiame dėmesį, kad VSAFAS yra apibrėžtos turto sąvokos arba nurodyti teisės aktai, kuriuose VSAFAS naudojamos turto sąvokos yra apibrėžtos;

2) pagrįstai tikėtina, kad iš turto, kuris yra ekonominis išteklius, kontroliuojamas dėl praeities įvykių, bus gauta ekonominės naudos ateityje;

3) finansinių ataskaitų elemento vertė gali būti patikimai įvertinta.

Vertinant, ar pinigai valstybės išdo ar bankų sąskaitose tenkina turto pripažinimo kriterijus, ypač svarbu nustatyti atitiktį ekonominės naudos kriterijui. Pastebime, kad ekonominė nauda gali būti tiek tiesioginė, tiek netiesioginė, pasireiškianti per galimybę kontroliuoti, spręsti dėl turto panaudojimo, per tenkančią galimų nuostolių riziką. VSS svarbu įvertinti, ar tenkinamos šios sąlygos:

- VSS galėtų (laikina) pasinaudoti lėšomis;

<sup>3</sup> Turto patikėjimo teisės subjektai (patikėtiniai) Lietuvos Respublikoje yra valstybės ar savivaldybių įmonės, įstaigos ir organizacijos, taip pat gali būti kiti juridiniai ir fiziniai asmenys.

- VSS galėtų gauti palūkanas už laikomas lėšas;
- banko bankroto ar lėšų praradimo atveju VSS turėtų prievolę grąžinti lėšas iš savo lėšų;
- VSS laikytinas lėšų patikėtiniu.

Jei tenkinama bent viena sąlyga, pinigai pripažįstami VSS turtu ir registruojami VSS balansinėse sąskaitose, jei netenkinama nei viena sąlyga, tokie pinigai netenkina turto pripažinimo kriterijų ir negali būti registruojami VSS balansinėse sąskaitose.

VSS lėšos įstaigos tvarkomoje sąskaitoje, atidarytoje valstybės išde, tenkina turto pripažinimo kriterijus, nes VSS pagal valstybės išdo įstatymą atsako už tų lėšų naudojimą teisės aktų nustatyta tvarka.

Valstybės išdas pagal valstybės išdo įstatymą gali disponuoti įstaigų tvarkomose sąskaitose esančiomis ir įstaigų savo funkcijoms įgyvendinti laikinai nenaudojamomis lėšomis, jeigu užtikrina įstaigų teisę netrukdomai disponuoti tomis lėšomis, t.y. valstybės išdas veikia kaip bankas, todėl valstybės išdo apskaitoje registruojamos VSS lėšos įstaigų tvarkomose sąskaitose ir atitinkamas įsipareigojimas VIKSVA<sup>4</sup> dalyviams. Konsolidavimo metu šis įsipareigojimas ir pinigai tarpusavyje eliminuojami.

Valstybės išteklių fondų (toliau – fondas) atveju valstybės išdas laikinai investuoja fondo lėšas, bet neužtikrina galimybės tam subjektui bet kada atgauti investuotas lėšas, tų lėšų laikymo arba investavimo gautas pelnas arba nuostolis tenka fondui, kurio lėšos laikomos arba saugomos valstybės išdo atidarytose sąskaitose, todėl tokios lėšos pripažįstamos fondo, o ne išdo turtu.

### **Informacijos apie pinigus valstybės išde ir bankų sąskaitose pateikimas finansinėse ataskaitose**

Atkreiptinas dėmesys, kad nors 2-ojo VSAFAS „Finansinės būklės atskaita“ 28 punkte yra nurodyta, kad straipsnyje „Pinigai ir pinigų ekvivalentai“ rodomi bankų sąskaitose ir kasoje esantys pinigai ir pinigų ekvivalentai bei pinigai kelyje, tačiau taikant šią VSAFAS nuostatą reikia įvertinti jo 1 punkte nurodytą 2-ojo VSAFAS taikymo apimtį – kad šis VSAFAS nustato informacijos apie VSS turtą, finansavimo sumas, įsipareigojimus ir grynąjį turtą grupavimo ir pateikimo finansinėse ataskaitose reikalavimus, ir jo 2 ir 3 punktuose nurodytos sąvokos ar nuorodos į sąvokas, padeda įsivertinti šio VSAFAS taikymo apimtį.

Informacija apie pinigus valstybės išde ir banke pateikiama pagal 17-ojo VSAFAS 8 priedą, pinigus įstaigos tvarkomoje sąskaitoje, atidarytoje valstybės išde, parodant straipsnyje „Pinigai bankų sąskaitose“.

Taip pat, siūlytina įvertinti ar depozitinėse sąskaitose laikomi pinigai galėtų būti laikomi neapibrėžtuoju turtu. Jeigu tikimybė, kad depozitinėse sąskaitose laikomi pinigai dėl VSS nekontroliuojamų įvykių gali ateityje priklausyti šiam subjektui ir teikti jam ekonominės naudos, yra didesnė nei 50 procentų, pinigai laikomi neapibrėžtuoju turtu ir informacija apie neapibrėžtąjį turtą turėtų būti pateikiama aiškinamajame rašte. Jei tikimybė, kad jis duos ekonominės naudos, mažesnė negu 50 procentų, vertinamas informacijos reikšmingumas ataskaitų vartotojams. Informacija aiškinamajame rašte neteikiama, jei informacija nereikšminga. Jei informacija gali būti svarbi kuriai nors ataskaitų naudotojų grupei, ji turėtų būti atskleidžiama aiškinamajame rašte.

<sup>4</sup> VIKSVA - Valstybės biudžeto, apskaitos ir mokėjimų sistemos Valstybės išdo konsoliduoto sąskaitų valdymo posistemis.

### **Vidaus kontrolės priemonės, susijusios su pinigais depozitinėse sąskaitose**

Kontrolės tikslais, siekiant informacijos atsekamumo, informaciją apie pinigus depozitinėse sąskaitose rekomenduojama kaupiti nebalansinėse sąskaitose. VSS vadovas turėtų nustatyti atitinkamas vidaus kontrolės procedūras, kuriomis būtų užtikrintas depozitinių lėšų priėmimo, saugojimo ir grąžinimo procesas pagal esamus susitarimus su lėšas perdavusiais ūkio subjektais.

Pažymėtina, kad vadovaujantis Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo 7 straipsnio 2 dalimi, VSS vadovas, veikdamas vidaus kontrolės srityje, *užtikrina vidaus kontrolės sukūrimą VSS, jos įgyvendinimą ir tobulinimą*, o vidaus kontrolės veikimą VSS reglamentuojančios šio įstatymo nuostatos detalizuotos Vidaus kontrolės įgyvendinimo viešajame juridiniame asmenyje tvarkos apraše<sup>5</sup>.

Atkreiptinas dėmesys, kad vadovaujantis Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2022 m. birželio 15 d. nutarimu „Dėl inventorizacijos taisyklių patvirtinimo“ patvirtintų Inventorizacijos taisyklių 6 punktu visas subjekto buveinėje esantis ir (arba) jam priklausantis turtas ir įsipareigojimai (tiek užregistruoti balansinėse sąskaitose, tiek informacija, kaupiama nebalansinėse sąskaitose) privalo būti inventorizuoti, o vadovaujantis Lietuvos Respublikos finansinės apskaitos įstatymo 13 straipsnio 2 dalimi subjekto vadovas užtikrina, kad turto ir įsipareigojimų sąskaitų likučiai būtų pagrįdžiami inventorizacijos duomenimis.

---

<sup>5</sup> [1K-195 Dėl Vidaus kontrolės įgyvendinimo viešajame juridiniame asmenyje \(Irs.lt\)](#)