

**3-iasis TVSAS – ATASKAITINIO LAIKOTARPIO GRYNASIS
PERVIRŠIS ARBA DEFICITAS, ESMINĖS KLAIDOS IR APSKAITOS
POLITIKOS PAKEITIMAI**

Oficialus pareiškimas

Šis tarptautinis viešojo sektoriaus apskaitos standartas (TVSAS) parengtas pagal Tarptautinio apskaitos standartų komiteto (TASK) išleistą 8-ąjį tarptautinį apskaitos standartą (TAS) „Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas ar nuostolis, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai“. Tarptautinių apskaitos standartų valdyba (TASV) ir Tarptautinių 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 buhalterijų federacijos viešojo sektoriaus komiteto leidinyje pateikiamos 8-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, kurio adresas: *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 pavadinimas „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.

**3-iasis TVSAS – ATASKAITINIO LAIKOTARPIO GRYNASIS PERVIRŠIS
ARBA DEFICITAS, ESMINĖS KLAIDOS IR APSKAITOS POLITIKOS
PAKEITIMAI**

TURINYS

	Paragrafai
Tikslas	
Taikymas.....	1–5
Apibrėžimai.....	6–9
Būsimoji ekonominė nauda arba paslaugos.....	7
Valstybės įmonės.....	8
Grynasis turtas / nuosavas kapitalas.....	9
Ataskaitinio laikotarpio grynasis perviršis ar deficitas.....	10–37
Ypatingieji straipsniai.....	14–25
Veikla, besiskirianti nuo įprastinės veiklos.....	17–18
Tikimybė, kad įvykis ar sandoris nepasikartos artimiausioje ateityje.....	19
Įvykis ar sandoris, kurio ūkio subjektas nekontroliuoja arba neįtakoja.....	20
Ypatingųjų straipsnių pavyzdžiai.....	21–24
Ypatingųjų straipsnių atskleidimas.....	25
Įprastinės veiklos perviršis ar deficitas.....	26–29
Apskaitinių įvertinimų keitimas.....	30–37
Esminės klaidos.....	38–47
Pagrindinis (principinis) būdas.....	41–44
Leistinas alternatyvus būdas.....	45–47
Apskaitos politikos pakeitimai.....	48–68
Tarptautinių viešojo sektoriaus apskaitos standartų taikymas.....	55–58
Kiti apskaitos politikos pakeitimai – pagrindinis (principinis) būdas	59–64
Kiti apskaitos politikos pakeitimai – leistinas alternatyvus būdas.....	65–68
Įsigaliojimo data.....	69–70
Priedėlis	
Palyginimas su 8-uoju TAS	

3-iasis TVSAS – ATASKAITINIO LAIKOTARPIO GRYNASIS PERVIRŠIS ARBA DEFICITAS, ESMINĖS KLAIDOS IR APSKAITOS POLITIKOS PAKEITIMAI

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

Tikslas

Šio standarto tikslas – nustatyti tam tikrų finansinių ataskaitų straipsnių klasifikavimo, atskleidimo ir apskaitos tvarką, kad visi ūkio subjektai šias ataskaitas sudarytų ir pateiktų vienodais pagrindais. Taip parengta finansinė atskaitomybė lengviau palyginama tiek su to paties ūkio subjekto ankstesniais laikotarpiais, tiek su kitų ūkio subjektų finansine atskaitomybe.

Dėl to šiame standarte reikalaujama suklasifikuoti ir atskleisti ypatinguosius straipsnius bei atskirai atskleisti tam tikrus finansinės atskaitomybės straipsnius. Jame taip pat paaiškinama apskaitinių įvertinimų ir apskaitos politikos pakeitimo bei esminių klaidų taisymo apskaitos būdai.

2-ajame tarptautiniame viešojo sektoriaus apskaitos standarte (TVSAS) „Pinigų srautų ataskaita“ ypatinguosius straipsnius reikalaujama parodyti pinigų srautų ataskaitoje.

Taikymas

- 1. Ūkio subjektas, kuris rengia ir pateikia finansinę atskaitomybę kaupimo principu, ši standartą turėtų taikyti finansinės veiklos ataskaitoje pateikdamas įprastinės veiklos perviršį arba deficitą ir ypatinguosius straipsnius bei parodydamas apskaitinių įvertinimų pasikeitimo, esminių klaidų taisymo ir apskaitos politikos pakeitimus ataskaitoje.*
2. Be to, šiame standarte nurodoma, kaip turi būti parodomi tam tikri ataskaitinio laikotarpio grynojo perviršio ar deficito straipsniai. Ši informacija atskleidžiama kartu su bet kokia kita informacija, kurios reikalauja kiti tarptautiniai viešojo sektoriaus apskaitos standartai, tarp jų ir 1-asis TVSAS „Finansinės atskaitomybės pateikimas“.
3. Ypatingųjų straipsnių, esminių klaidų ir apskaitos politikos keitimo įtaka mokesčiams šiame standarte nesvarstoma, nes daugelis viešojo sektoriaus ūkio subjektų nėra susiję su mokesčiais. 12-asis tarptautinis apskaitos standartas (TAS) „Pelno mokesčiai“ pateikia nuorodas, kaip turi būti parodoma mokesčių įtaka. 12-ajame TAS minimus ypatinguosius straipsnius reikėtų laikyti ypatingaisiais, atsižvelgiant į šiame standarte pateiktą ypatingųjų straipsnių apibrėžimą.

4. Šis standartas taikomas visiems viešojo sektoriaus ūkio subjektams, išskyrus valstybės įmones.
5. 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 atitinka TAS reikalavimus.

Apibrėžimai

6. Šiame standarte pateikiamos 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 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, įsipareigojimai, grynasis turtas / nuosavas kapitalas, pajamos ir sąnaudos.

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

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

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.

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

- 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 įsipareigojimus; ir / arba
- b) gali būti perduotas, išmainytas, perduotas ar susigrąžintas.

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

Nutraukiamoji veikla¹ – parduodama arba nutraukiama atskira didesnioji ūkio subjekto veiklos dalis, su kuria susijęs turtas, grynasis perviršis ar deficitas, kai veikla gali būti atskirta fiziškai ir pagal veiklą bei finansinės atskaitomybės tikslais.

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

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

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.

Finansinė veikla – veikla, kuri lemia ūkio subjekto įnešto kapitalo ir skolintų lėšų dydžio ir sudėties pasikeitimą.

Užsienio ūkio subjektas – užsienyje veikiantis ūkio subjektas, kurio veikla nėra atskaitingo ūkio subjekto veiklos sudedamoji dalis.

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 ataskaitinį 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 vykdyti veiklą;

¹ TBF VSK kol kas dar nenurodė kada bus išleistas standartas dėl nutraukiamosios veiklos apskaitos tvarkos, kuri anksčiau buvo pateikta 8-ajame tarptautiniame apskaitos standarte (TAS) (pakeistas 1993 m.) „Grynasis laikotarpio pelnas / nuostolis, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai“, o nuo šiol bus pateikta atskirame 35-ajame tarptautiniame apskaitos standarte (TAS) „Nutraukiamoji veikla“.

3 TVSAS – ATASKAITINIO LAIKOTARPIO GRYNASIS PERVERŠIS ARBA DEFICITAS, ESMINĖS KLAIDOS IR APSKAITOS POLITIKOS PAKEITIMAI

- 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 pirkimai tarp nesusijusių šalių); ir*
- e) *kontroliuojamas viešojo sektoriaus ūkio subjekto.*

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.*

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

Grynasis perviršis / deficitas *apima šias sudedamąsias dalis:*

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

Pagrindinė veikla – *ūkio subjekto veikla, išskyrus investicinę ir finansinę veiklą.*

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

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

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

Būsimoji ekonominė nauda arba paslaugos

7. Turtas ūkio subjektui yra priemonė siekti savo tikslų. Turtas, kurį ūkio subjektas naudoja teikdamas prekes ir paslaugas, susijusias su savo tikslais, bet tiesiogiai nekuriantis grynųjų pinigų srautų, dažniausiai yra apibūdinamas kaip teikiantis „paslaugas“. Turtas, kuris yra naudojamas gryniesiems pinigų srautams kurti, paprastai apibūdinamas kaip teikiantis „būsimąją ekonominę naudą“. Kalbant apie visus tikslus, kuriems pasiekti gali būti naudojamas turtas, šiame standarte vartojama sąvoka „būsimoji ekonominė nauda arba paslaugos“, kuri apibrėžia esmines turto ypatybes.

3 TVSAS – ATASKAITINIO LAIKOTARPIO GRYNASIS PERVIRŠIS ARBA DEFICITAS, ESMINĖS KLAIDOS IR APSKAITOS POLITIKOS PAKEITIMAI

Valstybės įmonės

8. 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 panašią veiklą privačiame sektoriuje. VĮ paprastai veikia siekdamos pelno, tačiau kai kurios jų gali turėti bendruomeninių paslaugų teikimo įpareigojimų ir privalo tam tikrus asmenis ir organizacijas aprūpinti prekėmis ir paslaugomis nemokamai arba už labai mažą mokestį. 6-ajame TVSAS „Konsoliduota finansinė atskaitomybė ir kontroliuojamųjų ūkio subjektų apskaita“ pateikiamos nuorodos, kaip finansinėje atskaitomybėje nustatyti, ar yra kontrolė. Šiomis nuorodomis turi būti vadovujamasi nustatant, ar VĮ yra kontroliuojama kito viešojo sektoriaus ūkio subjekto.

Grynasis turtas / nuosavas kapitalas

9. 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.

Ataskaitinio laikotarpio grynasis perviršis arba deficitas

10. *Visi ataskaitinio laikotarpio pajamų ir sąnaudų straipsniai turi būti įtraukiami nustatant šio laikotarpio grynąjį perviršį ar deficitą, nebent tarptautinis viešojo sektoriaus apskaitos standartas reikalauja ar leidžia elgtis kitaip.*
11. Paprastai visi per laikotarpį pripažintų pajamų ir sąnaudų straipsniai įtraukiami nustatant laikotarpio grynąjį perviršį ar deficitą. Tai liečia ypatinguosius straipsnius ir apskaitinių įvertinimų pakeitimo poveikį. Tačiau gali būti aplinkybių, kuriomis tam tikri straipsniai gali būti neįtraukiami į ataskaitinio laikotarpio grynąjį perviršį ar deficitą. Šiame standarte numatomos dvi tokios aplinkybės: esminių klaidų taisymas ir apskaitos politikos pakeitimo įtaka.
12. Kiti tarptautiniai viešojo sektoriaus apskaitos standartai liečia straipsnius, kurie gali atitikti pajamų ar sąnaudų apibrėžimus, tačiau paprastai neįtraukiami apskaičiuojant grynąjį perviršį ar deficitą. Vienas iš pavyzdžių yra materialiojo turto (kuris yra parodomas pagal tam tikrus ilgalaikio materialiojo turto apskaitos standartus) perkainojimo perviršis bei pelnas ir nuostolis, susidarantis dėl užsienio ūkio subjekto finansinės atskaitomybės perskaičiavimo (žr. 4-ąjį tarptautinį viešojo sektoriaus apskaitos standartą (TVSAS) „Užsienio valiutų kursų pasikeitimo įtaka rezultatams“).
13. *Ataskaitinio laikotarpio grynasis perviršis arba deficitas susideda iš šių sudedamųjų dalių, kurių kiekviena turi būti atskleista finansinės veiklos ataskaitoje:*

3 TVSAS – ATASKAITINIO LAIKOTARPIO GRYNASIS PERVIRŠIS ARBA DEFICITAS, ESMINĖS KLAIDOS IR APSKAITOS POLITIKOS PAKEITIMAI

a) perviršis ar deficitą iš įprastinės veiklos; ir

b) ypatingieji straipsniai.

Ypatingieji straipsniai

14. Kiekvieno ypatingojo straipsnio pobūdis ir suma turi būti atskleista atskirai.

15. Ypatingieji straipsniai turi būti atskleidžiami atskirai finansinės veiklos ataskaitoje.

16. Ypatingieji straipsniai turi būti retai pasitaikantys, neįprasti ir reikšmingi. Pinigų srautų ataskaitoje parodyti pinigų srautus, susijusius su ypatingaisiais straipsniais, reikalaujama 2-ajame TVSAS. 2-ajame TVSAS išdėstyti ypatingųjų straipsnių atskleidimo pinigų srautų ataskaitoje reikalavimai. Standarte nurodoma, kad pinigų srautai, susiję su ypatingaisiais straipsniais, turi būti klasifikuojami kaip kylantys iš pagrindinės, investicinės ar finansinės veiklos ir atskleidžiami atskirai.

Veikla, kuri skiriasi nuo įprastinės veiklos

17. Faktiškai visi pajamų ir sąnaudų straipsniai, įtraukiami nustatant ataskaitinio laikotarpio grynąjį perviršį arba deficitą, susidaro ūkio subjekto įprastinės veiklos metu.

18. Ar ūkinis įvykis arba sandoris aiškiai skiriasi nuo įprastinės ūkio subjekto veiklos, nustatoma pagal ūkinių įvykių ar sandorių pobūdį, lyginant juos su įprastine ūkio subjekto veikla, o ne pagal tikėtiną tokių ūkinių įvykių pasireiškimo dažnumą. Tas pats ūkinis įvykis ar sandoris vienam ūkio subjektui ar valdymo lygiui gali būti ypatingas, o kitam – neypatingas dėl to, kad jų įprastinė veikla yra skirtinga. Žvelgiant visos valdymo sistemos mastu, ypatingieji straipsniai būtų visiškai retai pasitaikantys.

Tikimybė, kad įvykis ar sandoris nepasikartos artimiausioje ateityje

19. Ūkinis įvykis ar sandoris priskiriamas šiai ūkinių įvykių ar sandorių grupei, kai nėra priežasčių tikėtis, kad jis pasikartos artimiausioje ateityje, atsižvelgiant į aplinkybes, kuriomis ūkio subjektas veikia. Ypatingiesiems straipsniams būdinga tai, kad paprastai jų negalima numatyti ataskaitinio laikotarpio pradžioje, ir dėl to jie nėra įtraukiami į biudžetą. Straipsnis, kurį ūkio subjektas įtraukia į biudžetą, yra iš anksto numatomas ir dėl to nepriskiriamas ypatingiesiems straipsniams.

Įvykis ar sandoris, kurio ūkio subjektas nekontroliuoja ar neįtakoja

20. Ūkio subjektas neturėtų kontroliuoti ar veikti ūkinio įvykio ar sandorio. Laikoma, kad ūkio subjektas nekontroliuoja ir neveikia ūkinio įvykio ar sandorio, jei ūkinis įvykis ar sandoris atsiranda ne dėl ūkio subjekto priimtų sprendimų. Tačiau pelnas ar nuostolis, nusprendus turtą parduoti, o ne jį pasilikti, nėra ypatingasis, nes ūkinis įvykis kilo ūkio subjekto viduje ir buvo vadovybės kontroliuojamas ar veikiamas.

Ypatingųjų straipsnių pavyzdžiai

21. Ypatingųjų straipsnių pavyzdžiai turėtų būti vertinami atsižvelgiant į ūkio subjekto veiklos aplinkybes ir valdymo lygį, kuriuo jis veikia. Kiekvienas atvejis turėtų būti išnagrinėtas atskirai. Nors ūkinis įvykis gali atitikti tam tikro valdymo lygmens, pavyzdžiui, vietos ar srities valdžios, ypatingojo straipsnio apibrėžimą, tačiau mažai tikėtina, kad daug ūkinių įvykių būtų ypatingieji nacionalinės valdžios lygmeniu.
22. Išlaidų, susijusių su ūkiniais įvykiais ar sandoriais, galinčių, tačiau nebūtinai, paskatinti atsirasti kai kurių viešojo sektoriaus ūkio subjektų ar valdymo lygmens ypatinguosius straipsnius, pavyzdžiai yra:
- a) trumpalaikės išlaidos, susijusios su paslaugų emigrantams atidėjimais, kai tokios paslaugos nebuvo numatytos ataskaitinio laikotarpio pradžioje, nesusijusios su įprastine ūkio subjekto veikla ir ūkio subjektas jų nekontroliuoja. Jei tokios paslaugos yra teikiamos ilgiau nei vieną ataskaitinį laikotarpį, paprastai jos nėra priskiriamos ypatingiesiems straipsniams; ir
 - b) išlaidos, susijusios su paslaugų dėl stichinių ar žmogaus sukeltų nelaimių atidėjimais, pavyzdžiui, prieglaudos suteikimo atidėjimais žemės drebėjimo metu būstą praradusiems žmonėms. Toks ūkinis įvykis gali būti vertinamas kaip ypatingasis ūkinis įvykis tik tada, kai yra tokio dydžio, kokio paprastai nesitikima toje geografinėje zonoje, kurioje jis įvyko, arba geografinėje zonoje, susijusioje su ūkio subjektu, ir atidėjimais būtinosios pagalbos paslaugoms ar papildomoms būtinosios pagalbos paslaugoms nėra susiję su ūkio subjekto įprastine veikla. Jei ūkio subjektas yra įsipareigojęs teikti pagalbą nukentėjusiems dėl stichinės nelaimės, tada su tokia veikla susijusios išlaidos neatitinka ypatingųjų straipsnių apibrėžimo.
23. Priešingai, tokią veiklą, arba veiklos prevenciją, ūkio subjektas paprastai kontroliuoja ir labai retai, jei iš viso, ūkio subjektui tokia veikla bus ypatinga:
- a) pelnas arba nuostoliai dėl užsienio valiutos kurso pokyčių;
 - b) pelnas arba nuostoliai dėl ūkio subjekto veiklos perleidimo; ir
 - c) restruktūrizavimo išlaidos.
24. Veiklos restruktūrizavimas yra toks ūkinis įvykis, kuris paprastai nebus viešojo sektoriaus ūkio subjekto ar visiškai vyriausybės valdomo ūkio subjekto, kuris apima valdymo instituciją, ypatingoji veikla. Straipsnis gali būti priskiriamas ypatingųjų straipsnių grupei tik jei atitinka visus tris ypatingojo straipsnio apibrėžime nurodytus požymius. Restruktūrizavimas gali būti aiškiai atskiriamas nuo įprastinės ūkio subjekto veiklos. Tačiau esant visiškam vyriausybės valdymo lygiui restruktūrizavimas gali būti dažnai vykdomas. Bet svarbiausia, kad visiško vyriausybės valdymo ūkio subjektas paprastai kontroliuoja arba veikia restruktūrizavimą.

Ypatingųjų straipsnių atskleidimas

25. Kiekvieno ypatingojo straipsnio pobūdis ir suma gali būti parodyta finansinės veiklos ataskaitoje arba finansinės atskaitomybės aiškinamajame rašte. Jei ypatingieji straipsniai yra atskleidžiami finansinės atskaitomybės aiškinamajame rašte, visa bendra ypatingųjų straipsnių suma turėtų būti parodoma finansinės veiklos ataskaitoje.

Iprastinės veiklos perviršis arba deficitas

26. *Jei iprastinės veiklos pajamų ir sąnaudų straipsniai, įtraukiami į perviršį ar deficitą, yra tokio dydžio, pobūdžio ar apimties, kad norint juos parodyti reikia paaiškinti ūkio subjekto veiklą per ataskaitinį laikotarpį, jų pobūdis ir sumos turi būti parodomos atskirai.*
27. Nors 26 paragrafe aprašyti straipsniai nėra ypatingieji, apie jų pobūdį ir sumas gali būti naudinga žinoti finansinės atskaitomybės vartotojams. Atskleidimas gali būti naudingas vartotojams, siekiantiems suprasti ir prognozuoti ūkio subjekto finansinę būklę ir veiklą. Tokia informacija paprastai atskleidžiama finansinės atskaitomybės aiškinamajame rašte.
28. Aplinkybės, lemiančios, kad pajamų ir sąnaudų straipsnius reikia parodyti atskirai, remiantis 26 paragrafu, apima:
- a) atsargų nukainojimą iki grynosios galimo realizavimo vertės ar ilgalaikio materialiojo turto – iki atsiperkamosios vertės, taip pat tokių nukainojimų atstatymą;
 - b) ūkio subjekto veiklos restruktūrizavimą ir bet kokių restruktūrizavimo išlaidų atidėjinių atstatymą;
 - c) ilgalaikio materialiojo turto perleidimą;
 - d) ilgalaikių investicijų perleidimą;
 - e) veiklos nutraukimą;
 - f) bylinėjimosi rezultata; ir
 - g) kitų atidėjinių atstatymą.
29. Kai vyriausybės restruktūrizavimo poveikis turi reikšmingą įtaką finansinei atskaitomybei, su finansinės veiklos ataskaita susiję pateikimai apims informaciją apie tarnautojų sąnaudas, kaip etatų mažinimas arba perkvalifikavimas, perkėlimo ir atnaujinimo sąnaudas, taip pat grynąjį perviršį arba deficitą dėl turto pardavimo ar perleidimo.

Apskaitinių įvertinimų keitimas

30. Dėl teikiamoms paslaugoms, vykdomiems mainams ar kitai veiklai būdingų neapibrėžtumų daugelis finansinės atskaitomybės straipsnių negali būti tiksliai apskaičiuoti, tik įvertinti. Įvertinimas daromas pagal turimą naujausią informaciją. Gali būti reikalaujama įvertinti, pavyzdžiui, vyriausybės surinktą pajamų mokestį, blogas skolas, kurios atsiranda nesurinkus mokesčių, pasenusias atsargas, nusėvimo turto naudingo tarnavimo laiką arba nusėvimo turto ekonominio naudojimo ar būsimų paslaugų pobūdį, arba kelio tiesimo darbų baigtumo laipsnį. Pagrįstas įvertinimas yra pagrindinė finansinės atskaitomybės sudarymo dalis, daranti teigiamą įtaką jos patikimumui.
31. Įvertinimą gali prireikti atskleisti iš naujo tuo atveju, jeigu pasikeičia aplinkybės, kuriomis buvo remtasi jį atliekant, ar atsiranda naujos informacijos, daugiau patirties ar vėlesnių patobulinimų. Iš esmės, įvertinus patikrinimus, nėra būtina koreguoti ypatingųjų straipsnių ar esminių klaidų apibrėžimus.
32. Kartais būna sudėtinga atskirti apskaitos politikos pakeitimą nuo apskaitinio įvertinimo pakeitimo. Tokiais atvejais pakeitimas yra apskaitinio įvertinimo pakeitimas ir atskleidžiama atitinkama informacija.
33. *Apskaitinio įvertinimo pakeitimo poveikis, nustatant grynąjį perviršį ar deficitą, turi būti priskiriamas:*
- a) laikotarpiui, kai buvo atliktas pakeitimas, jei jis turi įtakos tik tam laikotarpiui; arba*
 - b) laikotarpiui, kai buvo atliktas pakeitimas, ir vėlesniems laikotarpiams, jei apskaitinio įvertinimo pakeitimas veikia juos abu.*
34. Apskaitinio įvertinimo pakeitimas gali paveikti tik ataskaitinį laikotarpį arba tiek ataskaitinį, tiek vėlesnius laikotarpius. Pavyzdžiui, blogų skolų sumos įvertinimo pakeitimas turi įtakos tik ataskaitiniam laikotarpiui, ir todėl jis pripažįstamas nedelsiant. Tačiau nusėvimo turto naudingo tarnavimo laiko arba būsimos ekonominio naudojimo ar būsimųjų paslaugų pokytis veikia ataskaitinio laikotarpio ir kiekvieno laikotarpio, per visą turto naudingo tarnavimo laiką, nusidėvėjimo sąnaudas. Abiem atvejais pakeitimo poveikis ataskaitiniam laikotarpiui pripažįstamas to laikotarpio pajamomis arba sąnaudomis. Įtaka, jei ji yra, būsimiems laikotarpiams pripažįstama būsimaisiais laikotarpiais.
35. *Apskaitinio įvertinimo pakeitimo poveikis turi būti įtrauktas į tą patį finansinės veiklos ataskaitos straipsnį, kuriame buvo pateiktas pirminis įvertinimas.*

3 TVSAS – ATASKAITINIO LAIKOTARPIO GRYNASIS PERVERŠIS ARBA DEFICITAS, ESMINĖS KLAIDOS IR APSKAITOS POLITIKOS PAKEITIMAI

36. Siekiant garantuoti skirtingų laikotarpių finansinės atskaitomybės palyginamumą, apskaitinio įvertinimo pakeitimo poveikis įvertinimams, kurie anksčiau buvo įtraukti į įprastinės veiklos perviršį ar deficitą, įtraukiamas į tą patį grynojo perviršio ar deficito komponentą. Apskaitinio įvertinimo pakeitimo poveikis įvertinimams, kurie anksčiau buvo įtraukti į ypatinguosius straipsnius, pateikiamas kaip ypatingasis straipsnis.
37. **Apskaitinio įvertinimo pakeitimo pobūdis ir suma, kurie daro didelę įtaką ataskaitiniam laikotarpiui arba gali daryti didelę įtaką vėlesniems laikotarpiams, turi būti atskleisti. Jei neįmanoma pateikti kiekybinio skaičiavimo, toks faktas taip pat turi būti atskleistas.**

Esminės klaidos

38. Praėjusio ar dar ankstesnio laikotarpio klaidos finansinėje atskaitomybėje gali būti pastebėtos ataskaitiniu laikotarpiu. Jos gali atsirasti dėl neteisingų matematinių skaičiavimų, netinkamo apskaitos politikos taikymo ar faktų aiškinimo, klastotės ar apsirikimo. Šių klaidų taisymai paprastai įtraukiami į ataskaitinio laikotarpio grynąjį perviršį arba deficitą.
39. Kartais klaida gali daryti tokį didelį poveikį praėjusio ar keleto ankstesnių laikotarpių finansinei atskaitomybei, kad ji nebegali būti patikima jos parengimo dieną. Šios klaidos laikomos esminėmis. Esminės klaidos pavyzdys gali būti atvejis, kai pagrindinės klasės pajamos ar sąnaudos neįtraukiamos į finansinę atskaitomybę. Taisant esmines ankstesnių laikotarpių klaidas, reikia perskaičiuoti lyginamąją informaciją arba pateikti papildomą susijusią informaciją.
40. Esminių klaidų taisymas gali būti nesiejamas su apskaitinių įvertinimų pakeitimais. Apskaitiniai įvertinimai savo pobūdžiu yra apytikslės sumos, kurias reikia tikrinti, kai atsiranda papildomos informacijos. Pavyzdžiui, pelnas ar nuostolis, pripažintas išaiškėjus neapibrėžtumui, kuris anksčiau negalėjo būti patikimai įvertintas, nėra esminės klaidos taisymas.

Pagrindinis (principinis) būdas

41. *Ankstesniaam laikotarpiui priklausančios esminės klaidos ištaisymo suma turi būti pateikta finansinėje atskaitomybėje koreguojant sukaupto perviršio ar deficito pradinį likutį. Turi būti perskaičiuota lyginamoji informacija, nebent to padaryti būtų neįmanoma.*
42. Finansinė atskaitomybė ir lyginamoji ankstesnių laikotarpių informacija pateikiama tokia, kokia ji būtų, jeigu esminė klaida būtų ištaisyta tuo laikotarpiu, kai ji buvo padaryta. Todėl taisymo suma, susijusi su kiekvienu ankstesniu laikotarpiu, įtraukiama į to laikotarpio grynąjį perviršį ar deficitą. Pataisymo suma, priklausanti ankstesniems laikotarpiams, koreguojamas anksčiausio visų pateiktų laikotarpių sukaupto perviršio ar

3 TVSAS – ATASKAITINIO LAIKOTARPIO GRYNASIS PERVIRŠIS ARBA DEFICITAS, ESMINĖS KLAIDOS IR APSKAITOS POLITIKOS PAKEITIMAI

deficito pradinis likutis. Visa kita informacija, susijusi su ankstesniais laikotarpiais, pavyzdžiui, finansinių duomenų santrauka, taip pat turi būti perskaičiuota.

43. Perskaičiuojant lyginamąją informaciją, ne visada reikalaujama pataisyti finansinę atskaitomybę, kuri jau patvirtinta vyriausybės institucijos arba užregistruota ar užpildyta valdymo organų. Tačiau tokia finansinė atskaitomybė gali būti taisoma pagal nacionalinių įstatymų reikalavimus.

44. Ūkio subjektas turi atskleisti:

- a) *esminių klaidų pobūdį;*
- b) *ataskaitinio laikotarpio ir kiekvieno pateikto ankstesnio laikotarpio koregavimų sumą;*
- c) *koregavimų sumą, susijusių su ankstesniais laikotarpiais, palygintą su duomenimis, pateiktais lyginamojoje informacijoje; ir*
- d) *faktą, kad lyginamoji informacija buvo perskaičiuota arba kad to atlikti neįmanoma.*

Leistinas alternatyvus būdas

45. *Esminės klaidos pataisymo suma turi būti įtraukiama apskaitoje parodant ataskaitinio laikotarpio grynąjį perviršį ar deficitą. Lyginamoji informacija turi būti pateikiama taip pat kaip ir ankstesniuojų laikotarpiu. Papildoma informacija, parengta pagal 41 paragrafą, turi būti pateikiama, išskyrus atvejus, kai to padaryti neįmanoma.*

46. Esminių klaidų taisymas yra įtraukiamas parodant ataskaitinio laikotarpio grynąjį perviršį ar deficitą. Tačiau turi būti pateikiama ir papildoma informacija, dažniausiai atskiroje skiltyje, parodanti ataskaitinio laikotarpio ir visų ankstesnių laikotarpių grynąjį perviršį ar deficitą toki, koks jis būtų, jeigu esminė klaida būtų ištaisyta tada, kai ji buvo padaryta. Tokį apskaitos būdą reikėtų taikyti tose šalyse, kuriose reikalaujama, kad į finansinę atskaitomybę būtų įtraukiama lyginamoji informacija, sutampanti su ankstesniais laikotarpiais pateikta finansine atskaitomybe.

47. Ūkio subjektas turėtų atskleisti:

- a) *esminių klaidų pobūdį;*
- b) *koregavimo sumą, įtrauktą į kiekvieną laikotarpį, kurio papildoma informacija buvo pateikta, ir koregavimo sumą, priklausančią laikotarpiams, ankstesniems už tuos, kurių papildoma informacija buvo pateikta. Jeigu papildomos informacijos neįmanoma pateikti, tai turi būti atskleista; ir*

c) koregavimo sumą, pripažintą į apskaitą įtraukiant grynąjį ataskaitinio laikotarpio perviršį ar deficitą.

Apskaitos politikos pakeitimai

48. Vartotojams turi būti sudarytos sąlygos palyginti skirtingų laikotarpių ūkio subjekto finansinę atskaitomybę tam, kad jie galėtų matyti vyraujančias finansinės būklės, veiklos ir pinigų srautų tendencijas. Todėl visais laikotarpiais paprastai laikomasi tos pačios apskaitos politikos.
49. *Apskaitos politikos pasirinkimas ir taikymas yra apibūdintas 1-ajame TVSAS. Perėjimas nuo vieno apskaitos principo prie kito yra apskaitos politikos pakeitimas.*
50. *Apskaitos būdo, sandorio ar ūkinio įvykio pripažinimo ir vertinimo apskaitoje pakeitimas yra vertinamas kaip apskaitos politikos pakeitimas.*
51. *Apskaitos politika turi būti keičiama tik tada, kai to reikalauja įstatai (įskaitant privalomus reikalavimus), apskaitos standartus nustatanti institucija arba jeigu pakeitus apskaitos politiką būtų pateikiama svarbesnė ar patikimesnė informacija apie ūkio subjekto finansinę būklę, finansinę veiklą ar pinigų srautus.*
52. Apskaitos politikos pakeitimu nelaikoma:
- a) apskaitos politikos taikymas ūkiniams įvykiams ar sandoriams, kurie iš esmės skiriasi nuo ankstesnių ūkinių įvykių ar sandorių; ir
 - b) naujos apskaitos politikos taikymas ūkiniams įvykiams ar sandoriams, kurių nebuvo anksčiau arba kurie buvo nesvarbūs.
53. Apskaitos politikos dėl turto apskaitos perkainota verte pirminis taikymas yra apskaitos politikos pakeitimas. Tačiau jei kitame standarte pateikiami reikalavimai dėl konkrečios klasės turto, tokio kaip ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo, tokie pakeitimai turi būti atliekami pagal šį standartą.
54. Apskaitos politikos pakeitimas taikomas retrospektyviai arba perspektyviai pagal šio standarto reikalavimus. Apskaitos politikos pakeitimą taikant retrospektyviai, nauja apskaitos politika taikoma ūkiniams įvykiams ir sandoriams taip, tarsi ji būtų buvusi taikoma nuolat. Todėl ši apskaitos politika taikoma ūkiniams įvykiams ir sandoriams nuo jų atsiradimo datos. Apskaitos politikos pakeitimą taikant perspektyviai, nauja apskaitos politika taikoma ūkiniams įvykiams ir sandoriams, vykstantiems po pakeitimo datos. Taikant perspektyvinį būdą, jokių pataisymų, susijusių su ankstesniais laikotarpiais, nereikia atlikti – nei sukaupto perviršio ar deficito pradinių likučių, nei pateikiant ataskaitinio laikotarpio grynąjį perviršį ar deficitą, kadangi jau esantys likučiai neperskaičiuojami. Kita vertus, nauja apskaitos politika taikoma šiems likučiams nuo pakeitimo datos. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali nuspręsti pakeisti skolinimosi išlaidų

3 TVSAS – ATASKAITINIO LAIKOTARPIO GRYNASIS PERVIRŠIS ARBA DEFICITAS, ESMINĖS KLAIDOS IR APSKAITOS POLITIKOS PAKEITIMAI

apskaitos politiką ir kapitalizuoti šias išlaidas pagal leistiną alternatyvų būdą, nurodytą 5-ajame tarptautiniame viešojo sektoriaus apskaitos standarte (TVSAS) „Skolinimosi išlaidos“. Pagal perspektyvinį būdą nauja politika taikoma tik toms skolinimosi išlaidoms, kurios susidaro po apskaitos politikos pakeitimo datos.

Tarptautinių viešojo sektoriaus apskaitos standartų taikymas

55. *Apskaitos politikos pakeitimas, atliktas pagal tarptautinį viešojo sektoriaus standartą, turi būti apskaitoje atskleidžiamas pagal tam tikras pereinamąsias nuostatas, jei jos numatytos tarptautiniame viešojo sektoriaus apskaitos standarte. Jeigu pereinamųjų nuostatų nėra, apskaitos politikos pakeitimas turi būti taikomas pagal pagrindinį (principinį) būdą, kaip nurodyta 59, 60, 63 ir 64 paragrafuose arba leistiną alternatyvų būdą, nurodytą 65, 67 ir 68 paragrafuose.*
56. Pagal pereinamąsias tarptautinio viešojo sektoriaus apskaitos standarto nuostatas gali būti reikalaujama taikyti retrospektyvųjį arba perspektyvųjį apskaitos politikos keitimo taikymo būdą.
57. 1-ajame TVSAS pateikiami principai, kurie turi būti taikomi pasirenkant ir taikant apskaitos politiką.
58. Jeigu ūkio subjektas netaiko naujojo tarptautinio viešojo sektoriaus apskaitos standarto, kuris buvo išleistas, bet dar neįsigaliojo, ūkio subjektui rekomenduojama atskleisti būsimo apskaitos pakeitimo pobūdį ir įtaką jos grynajam perviršiui ar deficitui, finansinei būklei ir / arba grynajam atitinkamam pinigų ir pinigų ekvivalentų padidėjimui / sumažėjimui.

Kiti apskaitos politikos pakeitimai – pagrindinis (principinis) būdas

59. *Apskaitos politikos pakeitimas turi būti taikomas retrospektyviai, išskyrus tuos atvejus, kai kiekvieno pataisymo suma, susijusi su ankstesniais laikotarpiais, negali būti pakankamai tiksliai nustatyta.*
60. *Visi susiję taisymai turi būti pateikiami kaip sukaupto perviršio ar deficito pradinių likučių koregavimas. Lyginamoji informacija turi būti perskaičiuota, nebent to padaryti neįmanoma.*
61. Finansinė atskaitomybė ir lyginamoji ankstesnių laikotarpių informacija pateikiama taip, tarsi nauja apskaitos politika būtų buvusi taikyta nuolat. Taigi lyginamoji informacija perskaičiuojama, kad atitiktų naują apskaitos politiką. Pataisymo suma, priklausančia laikotarpiams, ankstesniems už tuos, kurie įtraukti į finansinę atskaitomybę, koreguojamas anksčiausio iš pateiktų laikotarpių sukaupto perviršio ar deficito pradinis likutis. Visa kita informacija, susijusi su ankstesniais laikotarpiais, tokia kaip istorinės finansinės informacijos suvestinė, taip pat perskaičiuojama.

3 TVSAS – ATASKAITINIO LAIKOTARPIO GRYNASIS PERVIRŠIS ARBA DEFICITAS, ESMINĖS KLAIDOS IR APSKAITOS POLITIKOS PAKEITIMAI

62. Perskaičiavus lyginamąją informaciją, nebūtina keisti finansinės atskaitomybės, kurią patvirtino vyriausybė institucija arba užregistravo ar užpildė valdymo organai, tačiau to gali reikalauti nacionaliniai įstatymai.
63. *Apskaitos politikos pakeitimas turi būti taikomas perspektyviai tuo atveju, kai 60 paragrafo reikalaujama pradinių likučių pataisymo suma negali būti pakankamai patikimai nustatyta.*
64. *Kai apskaitos politikos pakeitimas turi reikšmingą įtaką ataskaitiniam laikotarpiui ar kiekvienam kitam anksčiau pateiktam laikotarpiui arba gali turėti reikšmingą įtaką vėlesniems laikotarpiams, ūkio subjektas turi atskleisti:*
- a) *pakeitimo priežastis;*
 - b) *pataisymo sumą, susijusią su ataskaitiniu laikotarpiu ir kiekvienu kitu pateiktu laikotarpiu;*
 - c) *pataisymo sumą, susijusią su laikotarpiais, ankstesniais už tuos, kurie įtraukti į lyginamąją informaciją; ir*
 - d) *faktą, kad lyginamoji informacija buvo perskaičiuota arba kad to padaryti neįmanoma.*

Kiti apskaitos politikos pakeitimai – leistinas alternatyvus būdas

65. *Apskaitos politikos pakeitimas turi būti taikomas retrospektyviai, išskyrus tuos atvejus, kai atliekamų pataisymų suma, priklausanti ankstesniems laikotarpiams, negali būti patikimai nustatyta. Visi susiję pataisymai turi būti įtraukti nustatant ataskaitinio laikotarpio grynąjį perviršį ar deficitą. Lyginamoji informacija turi būti pateikiama taip pat kaip ir ankstesnių laikotarpių finansinėje atskaitomybėje. Papildoma lyginamoji informacija, parengta pagal 60 paragrafą, turi būti pateikiama, išskyrus atvejus, kai to padaryti neįmanoma.*
66. Pataisymai dėl apskaitos politikos pakeitimo įtraukiami į laikotarpio grynąjį perviršį ar deficitą. Tačiau papildoma lyginamoji informacija taip pat pateikiama, dažnai atskiroje skiltyje, tam, kad parodytų ataskaitinio laikotarpio ir visų kitų pateiktų laikotarpių grynąjį perviršį ar deficitą bei finansinę būklę taip, tarsi nauja apskaitos politika būtų buvusi taikyta nuolat. Toks apskaitos aiškinimas gali būti būtinas tose šalyse, kuriose reikalaujama, kad į finansinę atskaitomybę būtų įtraukta lyginamoji informacija, patvirtinanti ankstesniais laikotarpiais pateiktą finansinę atskaitomybę.
67. *Apskaitos politikos pakeitimas turi būti taikomas perspektyviai, jeigu suma, kuri turi būti įtraukta į ataskaitinio laikotarpio grynąjį perviršį ar deficitą ir kurios reikalauja 65 paragrafas, negali būti pagrįstai nustatyta.*

68. Kai apskaitos politikos pakeitimas daro reikšmingą įtaką ataskaitiniam laikotarpiui ar kiekvienam ankstesniam atskaitomybėje pateikiamam laikotarpiui arba gali turėti didelę įtaką būsimiesiems laikotarpiams, ūkio subjektas privalo atskleisti:

a) pakeitimo priežastis;

b) pataisymo sumą, įtrauktą į ataskaitinio laikotarpio grynąjį perviršį ar deficitą; ir

c) pataisymo sumą, įtrauktą į kiekvieną laikotarpį, kuriuo papildoma informacija pateikiama, ir pataisymo sumą, susijusią su ankstesniais laikotarpiais, kurie neįtraukti į finansinę atskaitomybę. Jeigu papildomos informacijos pateikti neįmanoma, tai turi būti atskleista.

Įsigaliojimo data

69. Šis tarptautinis viešojo sektoriaus apskaitos standartas įsigalioja 2001 m. liepos 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių finansinei atskaitomybei. Skatinama taikyti anksčiau.

70. 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.

PRIEDĖLIS

Šis priedėlis tik rekomendacinis ir nėra standarto dalis. Jo tikslas – parodyti, kaip reikia taikyti šį standartą, ir padėti geriau jį suprasti. Šiame priedėlyje aprašytų sandorių poveikis finansinėms ataskaitoms parodomas jų ištraukose. Šios ištraukos nebūtinai atitinka visus Tarptautiniuose viešojo sektoriaus apskaitos standartuose nustatytus atskleidimo ir pateikimo reikalavimus.

Ypatingieji straipsniai

Toliau pateikiamuose pavyzdžiuose parodoma, kaip ypatingieji straipsniai turi būti atskleidžiami finansinės veiklos ataskaitoje. Pagal 2-ąjį TVSAS reikalaujama ypatinguosius straipsnius atskleisti pinigų srautų ataskaitoje. Ūkinio įvykio ar sandorio priskyrimas ypatingųjų straipsnių grupei priklauso nuo ūkinio įvykio ir ūkio subjekto pobūdžio. Ūkiniai įvykiai ar sandoriai vienam ūkio subjektui gali būti ypatingieji straipsniai, kai tuo tarpu kitam ūkio subjektui jie nebus ypatingieji straipsniai. Ypatingai nedaug ūkinių įvykių gali būti laikomi ypatingaisiais visiško valstybinio valdymo lygmeniu.

Viešojo sektoriaus ūkio subjektas – finansinės veiklos ataskaita (ištrauka)

	20X2	20X1
Įprastinės veiklos perviršis	7 900	8 400
Ypatingasis straipsnis – nuostolis dėl Programos transliavimo į užsienį operacijos žlugimo (1 pastaba)	–	(3,150)
Laikotarpio grynasis perviršis	<u>7 900</u>	<u>5 250</u>

Ištraukos iš finansinės atskaitomybės aiškinamojo rašto

1. 20X1 spalio 1 d. ūkio subjekto transliavimo į užsienį operacija buvo nutraukta dėl žemės drebėjimo. Šios operacijos rezultatai anksčiau buvo pateikiami „bendradarbiavimo“ segmento finansinėje atskaitomybėje. Dėl žemės drebėjimo patirti nuostoliai yra apskaitomi kaip ypatingasis straipsnis, nes žemės drebėjimas nėra įprastas tame regione. Dėl žemės drebėjimo patirtus nuostolius sudaro operacijos turto ir įsipareigojimų grynoji balansinė vertė žemės drebėjimo dieną. Su šia veikla susijusios pajamos nuo 20X1 m. sausio 1 d. iki 20X1 m. spalio 1 d. buvo 10 000, o perviršis – 2 000.

Esminės klaidos

20X2 metais ūkio subjektas nustatė, kad pajamos iš pelno mokesčio buvo neteisingos. 6 500 pelno mokesčio, kurios turėjo būti pripažintos 20X1 m., buvo neteisingai perkeltos iš 20X1 m. ir pripažintos kaip 20X2 m. pajamos.

Ūkio subjekto 20X2 m. apskaitos įrašuose nurodoma, kad pajamos iš mokesčių buvo 60 000 (įskaitant 6 500 mokesčių, kurie turėjo būti pripažinti 20X1 m.), o sąnaudos buvo 86 500.

**3 TVSAS – ATASKAITINIO LAIKOTARPIO GRYNASIS PERVIRŠIS ARBA DEFICITAS,
ESMINĖS KLAIDOS IR APSKAITOS POLITIKOS PAKEITIMAI**

20X1 m. ūkio subjektas finansinėje atskaitomybėje pateikia:

Pajamos iš mokesčių	34 000
Vartotojų mokesčiai	3 000
Kitos veiklos pajamos	30 000
Iš viso pajamų	<u>67 000</u>
Sąnaudos	(60 000)
Grynasis perviršis	<u><u>7 000</u></u>

Viešojo sektoriaus ūkio subjektas – finansinės veiklos ataskaita pagal pagrindinį (principinį) būdą (ištrauka)

	20X2	20X1 (perskaičiuota)
Pajamos iš mokesčių	53 500	40 500
Vartotojų mokesčiai	4 000	3 000
Kitos veiklos pajamos	<u>40 000</u>	<u>30 000</u>
Iš viso pajamų	<u>97 500</u>	<u>73 500</u>
Sąnaudos	(86 500)	(60 000)
Grynasis perviršis	<u><u>11 000</u></u>	<u><u>13 500</u></u>

Viešojo sektoriaus ūkio subjektas – grynojo turto / nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita pagal pagrindinį principinį būdą

	20X2	20X1 (perskaičiuota)
Praėjusių metų sukauptas perviršis laikotarpio pradžioje	17 000	10 000
Esminės klaidos taisymas (1 pastaba)	<u>6 500</u>	<u>–</u>
Sukauptas perviršis laikotarpio pradžioje	23 500	10 000
Grynasis perviršis	<u>11 000</u>	<u>13 500</u>
Sukauptas perviršis laikotarpio pabaigoje	<u><u>34 500</u></u>	<u><u>23 500</u></u>

Ištraukos iš finansinės atskaitomybės aiškinamojo rašto

2. 6 500 pajamų iš mokesčių buvo neteisingai perkeltos iš 20X1 m. finansinės atskaitomybės. 20X1 m. finansinė atskaitomybė buvo perskaičiuojama taisant šią klaidą.

**3 TVSAS – ATASKAITINIO LAIKOTARPIO GRYNASIS PERVIRŠIS ARBA DEFICITAS,
ESMINĖS KLAIDOS IR APSKAITOS POLITIKOS PAKEITIMAI**

Viešojo sektoriaus ūkio subjektas – finansinės veiklos ataskaita pagal leistiną alternatyvų būdą (ištrauka)

	<u>Galutinis variantas</u>			
	<u>20X2</u>	<u>20X1</u>	<u>20X2</u>	<u>20X1</u>
			(perskaičiuota)	(perskaičiuota)
Pajamos iš mokesčių (1 pastaba)	60 000	34 000	53 500	40 500
Vartotojų mokesčiai	4 000	3 000	4 000	3 000
Kitos veiklos pajamos	40 000	30 000	40 000	30 000
Iš viso pajamų	104 000	67 000	97 500	73 500
Sąnaudos	(86 500)	(60 000)	(86 500)	(60 000)
Grynasis perviršis	17 500	7 000	11 000	13 500

Viešojo sektoriaus ūkio subjektas – grynojo turto / nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita pagal leistiną alternatyvų būdą

	<u>Galutinis variantas</u>			
	<u>20X2</u>	<u>20X1</u>	<u>20X2</u>	<u>20X1</u>
			(perskaičiuota)	(perskaičiuota)
Praėjusių metų sukauptas perviršis laikotarpio pradžioje	17 000	10 000	17 000	10 000
Esminės klaidos taisymas (1 pastaba)	–	–	6 500	–
Perskaičiuotas sukauptas perviršis laikotarpio pradžioje	17 000	10 000	23 500	10 000
Grynasis perviršis	17 500	7 000	11 000	13 500
Sukauptas perviršis laikotarpio pabaigoje	34 500	17 000	34 500	23 500

Ištraukos iš finansinės atskaitomybės aiškinamojo rašto

3. 6 500 pajamos iš mokesčių buvo neteisingai perkeltos iš 20X1 m. finansinės atskaitomybės. 20X2 m. ir 20X1 m. perskaičiuota galutinio varianto informacija pateikiama taip, tarsi klaida buvo koreguojama 20X1 m.

Apskaitos politikos pakeitimai

20X2 m. ūkio subjektas pakeitė apskaitos politiką taip, kad skolinimosi išlaidos būtų tiesiogiai priskiriamos prie hidroelektrinės įsigijimo, kuri yra statoma. Ankstesniais laikotarpiais ūkio subjektas kapitalizavo tokias išlaidas pagal 5-ojo TVSAS leidžiamą alternatyvų būdą. Ūkio subjektas nusprendė tokias išlaidas ne kapitalizuoti, bet nurašyti pagal 5-ajame TVSAS nurodytą pagrindinį principinį būdą.

**3 TVSAS – ATASKAITINIO LAIKOTARPIO GRYNASIS PERVIRŠIS ARBA DEFICITAS,
ESMINĖS KLAIDOS IR APSKAITOS POLITIKOS PAKEITIMAI**

Per 20X1 m. ūkio subjektas kapitalizavo 2 600 skolinimosi išlaidų ir 5 200 išlaidų ankstesniais laikotarpiais iki 20X1 m. Ankstesniais laikotarpiais dėl elektrinės įsigijimo susidariusios skolinimosi išlaidos buvo kapitalizuojamos.

20X2 m. apskaitos įrašuose nurodyta, kad iš pagrindinės veiklos, prieš 30 000 palūkanų sumą, susidarė perviršis; ir palūkanų sąnaudos buvo 3 000 (kurios priskiriamos tik 20X2 m.).

20X1 m. finansinėje atskaitomybėje ūkio subjektas pateikia:

Perviršis iš pagrindinės veiklos, prieš palūkanas	18 000
Palūkanų sąnaudos	–
Grynasis perviršis iš įprastinės veiklos	<u>18 000</u>

20X1 m. pradžioje sukauptas perviršis buvo 20 000, o laikotarpio pabaigoje sukauptas perviršis buvo 38 000.

Viešojo sektoriaus ūkio subjektas – finansinės veiklos ataskaita pagal pagrindinį (principinį) būdą (ištrauka)

	<u>20X2</u>	<u>20X1</u> (perskaičiuota)
Perviršis iš pagrindinės veiklos, prieš palūkanas	30 000	18 000
Palūkanų sąnaudos	<u>(3 000)</u>	<u>(2 600)</u>
Grynasis perviršis iš įprastinės veiklos	<u>27 000</u>	<u>15 400</u>

Viešojo sektoriaus ūkio subjektas – grynojo turto / nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita pagal pagrindinį principinį būdą

	<u>20X2</u>	<u>20X1</u> (perskaičiuota)
Praėjusių metų sukauptas perviršis laikotarpio pradžioje	38 000	20 000
Apskaitos politikos dėl palūkanų kapitalizavimo pakeitimas (1 pastaba)	(7 800)	(5 200)
Perskaičiuotas sukauptas perviršis laikotarpio pradžioje	<u>30 200</u>	<u>14 800</u>
Grynasis perviršis	27 000	15 400
Sukauptas perviršis laikotarpio pabaigoje	<u>57 200</u>	<u>30 200</u>

**3 TVSAS – ATASKAITINIO LAIKOTARPIO GRYNASIS PERVIRŠIS ARBA DEFICITAS,
ESMINĖS KLAIDOS IR APSKAITOS POLITIKOS PAKEITIMAI**

Ištraukos iš finansinės atskaitomybės aiškinamojo rašto

4. 20X2 m. ūkio subjektas pakeitė dėl skolinimosi išlaidų hidroelektrinei įsigyti, kurios montavimo darbai nėra baigti, apskaitos politiką. Siekdamas atitikti 5-ojo TVSAS nurodytą pagrindinį (principinį) būdą, ūkio subjektas tokias išlaidas ne kapitalizuoja, bet nurašo. Toks apskaitos politikos pakeitimas buvo atliktas retrospektyviai. 20X1 m. lyginamosios ataskaitos buvo perskaičiuojamos pagal pakeistą politiką. Palūkanų sąnaudos padidėjo 3 000 (20X2 m.) ir 2 600 (20X1 m.) dėl atlikto pakeitimo. 20X1 m. sukauptas perviršis buvo sumažintas 5 200 suma, kuria koreguojami laikotarpių iki 20X1 m. duomenys.

Viešojo sektoriaus ūkio subjektas – finansinės veiklos ataskaita pagal leistiną alternatyvų būdą (ištrauka)

	<u>Galutinis variantas</u>			
	<u>20X2</u>	<u>20X1</u>	<u>20X2</u>	<u>20X1</u>
	(perskaičiuota)		(perskaičiuota)	
Perviršis iš pagrindinės veiklos, prieš atimant palūkanas	30 000	18 000	30 000	18 000
Palūkanų sąnaudos	(3 000)	–	(3 000)	(2 600)
Sukauptas skirtumas dėl apskaitos politikos pakeitimo	(7 800)	–	–	–
Grynasis perviršis	19 200	18 000	27 000	15 400

Viešojo sektoriaus ūkio subjektas – grynojo turto / nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita pagal leistiną alternatyvų būdą

	<u>Galutinis variantas</u>			
	<u>20X2</u>	<u>20X1</u>	<u>20X2</u>	<u>20X1</u>
	(perskaičiuota)		(perskaičiuota)	
Praėjusių metų sukauptas perviršis laikotarpio pradžioje	38 000	20 000	38 000	20 000
Apskaitos politikos dėl palūkanų kapitalizavimo pakeitimas (1 pastaba)	–	–	(7 800)	(5 200)
Perskaičiuotas sukauptas perviršis laikotarpio pradžioje	38 000	20 000	30 200	14 800
Grynasis perviršis	19 200	18 000	27 000	15 400
Sukauptas perviršis laikotarpio pabaigoje	57 200	38 000	57 200	30 200

Ištraukos iš finansinės atskaitomybės aiškinamojo rašto

64. 20X2 m. finansinė atskaitomybė buvo koreguojama 7 800 suma, kuri yra skolinimosi išlaidų hidroelektrinei įsigyti, kurios montavimo darbai nėra baigti, apskaitos politikos pakeitimo rezultatas. Pagal 5-ojo TVSAS pagrindinį (principinį) būdą ūkio subjektas skolinimosi išlaidas ne kapitalizuoja, bet nurašo. Toks apskaitos politikos pakeitimas buvo atliekamas retrospektyviai. Pagal prielaidą, kad naujoji politika buvo visada taikoma, yra pateikiama perskaičiuota galutinė informacija. Galutiniame variante pateikiamas sukauptas 20X1 m. perviršis laikotarpio pradžioje buvo sumažintas 5 200 suma, kuria yra koreguojami laikotarpių iki 20X1 m. duomenys.

Palyginimas su 8-uoju TAS

3-iasis tarptautinis viešojo sektoriaus apskaitos standartas (TVSAS) „Ataskaitinio laikotarpio grynasis perviršis arba deficitas, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai“ parengtas pagal 8-ąjį tarptautinį apskaitos standartą (TAS) „Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas arba nuostolis, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai“. Pagrindiniai 3-iojo TVSAS ir 8-ojo TAS skirtumai:

- 3-iajame TVSAS, palyginti su 8-uoju TAS, pateikiami išsamesni paaiškinimai, kaip taikyti standartus viešojo sektoriaus ūkio subjektams.
- 3-iajame TVSAS vartojamos kitokios sąvokos nei 8-ajame TAS. Pačios svarbiausios 3-iajame TVSAS vartojamos sąvokos yra „ūkio subjektas“, „pajamos“, „finansinės veiklos ataskaita“, „finansinės būklės ataskaita“ ir „grynasis turtas / nuosavas kapitalas“. Analogiškos 8-ojo TAS sąvokos yra „įmonė“, „pajamos“, „pelno (nuostolio) ataskaita“, „balansas“ ir „nuosavas kapitalas“.
- 3-iasis TVSAS, palyginti su 8-uoju TAS (6 paragrafas), pateikia skirtingus specialiųjų sąvokų apibrėžimus.
- 3-iajame TVSAS pateikiamas kitoks ypatingųjų straipsnių apibrėžimas nei 8-ajame TAS. Pagal 3-iojo TVSAS konkrečius nurodymus, ūkio subjektas neturi kontroliuoti ar veikti ypatingųjų straipsnių (6 paragrafas).