

**VILNIAUS UNIVERSITETAS
KAUNO HUMANITARINIS FAKULTETAS
FINANSŲ IR APSKAITOS KATEDRA**

KRISTINA RUDŽIONIENĖ, RASA KANAPICKIENĖ

ĮMONĖS APSKAITOS POLITIKA LIETUVOJE

Metodinė priemonė

**Kaunas
2006**

Metodinė priemonė patvirtinta Vilniaus Universiteto
Kauno humanitarinio fakulteto Taryboje
2006 m. kovo 15 d. Protokolas Nr. 5

Recenzavo: doc.dr. Neringa Stončiuvienė, LŽŪU
doc.dr. Borisas Jefimovas, VU KHF

© VU KHF, 2006

© K. RUDŽIONIENĖ, R. KANAPICKIENĖ, 2006

ISBN 9986-19-870-4

TURINYS

Įvadas.....	4
1. APSKAITOS POLITIKOS SAMPRATA	5
1.1. Apskaitos politikos apibrėžimas.....	5
1.2. Apskaitos politikos vieta apskaitos teorijoje ir praktikoje.....	7
2. ĮMONĖS APSKAITOS POLITIKOS PASIRINKIMAS	9
2.1. Organizaciniai apskaitos politikos elementai	10
2.2. Techniniai apskaitos politikos elementai.....	10
2.3. Metodiniai finansinės apskaitos politikos elementai	15
2.3.1. Ilgalaikio nematerialaus turto apskaita	15
2.3.2. Ilgalaikio materialaus turto apskaita	16
2.3.3. Išsinuomoto ir išnuomoto ilgalaikio materialaus turto apskaita	18
2.3.4. Trumpalaikio turto apskaita	19
2.3.5. Nuosavo kapitalo apskaita	21
2.3.6. Dotacijų ir subsidijų apskaita.....	21
2.3.7. Įsipareigojimų apskaita	22
2.3.8. Pajamų ir sąnaudų pripažinimas	22
3. APSKAITOS POLITIKOS, APSKAITINIŲ ĮVERTINIMŲ KEITIMAS IR KLAIĐŲ TAISYMAS FINANSINĖJE ATSKAITOMYBĖJE	24
3.1. Apskaitos politikos keitimas.....	25
3.1.1. Apskaitos politikos organizacinio aspekto keitimas	26
3.1.2. Techninio apskaitos politikos aspekto keitimas.....	30
3.1.3. Apskaitos politikos metodinio aspekto keitimas.....	32
3.2. Apskaitinių įvertinimų keitimas	43
3.3. Klaidų taisymas finansinėje atskaitomybėje.....	45
Naudotos literatūros sąrašas	49

IVADAS

Metodinėje priemonėje autorės nagrinėja įmonės apskaitos politikos formavimo procesą: apskaitos politikos pasirinkimą, taikymą bei keitimą. Apskaitos politikos formavimo procesas nagrinėjamas ne visose įmonėse – nekalbama apie Lietuvos banko, kitų kredito įstaigų, finansų maklerio įmonių, investicinių kintamojo kapitalo bendrovių pensijų fondų, jų valdymo įmonių, biudžetinių įstaigų, valstybės ir savivaldybės įmonių, viešųjų įstaigų, verslo junginių, asocijuotų įmonių apskaitos politiką, konsoliduotos finansinės atskaitomybės sudarymo ypatumus. Nenagrinėjamas specifinės veiklos (žemės ūkio, finansinės, statybinės) apskaitos politikos formavimas.

Leidinyje aptariama tik ribotos bei neribotos civilinės atsakomybės pelno siekiančių juridinių asmenų (individualių įmonių, akcinių bendrovių) apskaitos politika.

Pagrindinis metodinės priemonės **tikslas** – pateikti Lietuvos Respublikos norminiuose aktuose išdėstyta informaciją apie apskaitos politiką taip, kad būtų galima sistemiškai ją suvokti bei taikyti praktikoje. Todėl ši metodinė priemonė skiriama ne tik studentams, studijuojantiems apskaitos ypatumus Lietuvoje (dalykus „Įmonių apskaita“, „Finansų apskaita“ ir kt.), bet ir praktikams (įmonių buhalteriams bei vadovams), kurie turi parinkti, vėliau keisti bei taikyti apskaitos politiką įmonėje.

Metodinė priemonė susideda iš trijų dalių. Pirmoje dalyje analizuojama apskaitos politikos samprata: jos apibrėžimas, jo elementai, principinė schema bei apskaitos politikos reikšmė – vieta apskaitos teorijoje ir praktikoje. Antroje dalyje pateikiami pagrindiniai apskaitos politikos organizacinių, techninių ir metodinių elementų pasirinkimai pagal Lietuvos Respublikos pagrindinių įstatymų (Buhalterinės apskaitos bei Įmonių finansinės atskaitomybės) ir Verslo apskaitos standartų reikalavimus. Šioje dalyje išdėstyti teoriniai reikalavimai apskaitos politikos pasirinkimui reikalauja elementarių apskaitos pagrindų, pagrindinių apskaitos metodų (nusidėvėjimo, įkainojimo, įvertinimo ir kt.) žinių. Atlikta norminių aktų reikalavimų analizė leis greitai, teisingai ir paprastai pasirinkti apskaitos politiką konkrečioje įmonėje. Trečioji dalis skirta apskaitos politikos, apskaitinių įvertinimų keitimų atspindėjimui įmonės įsakymuose, registravimui apskaitoje bei atspindėjimui finansinėje atskaitomybėje. Pateikiami praktiniai pavyzdžiai leis ir studentui, ir praktikui geriau įsivaizduoti pokyčių poveikį apskaitai bei veiklos rezultatams bei finansinei būklei.

Pirmąją ir antrąją dalis parašė Kristina Rudžionienė, o trečiąją – Rasa Kanapickienė.

1. APSKAITOS POLITIKOS SAMPRATA

1.1. Apskaitos politikos apibrėžimas

Terminas „politika“ (gr. *politike* – valstybės valdymo menas) Lietuvoje dažniausiai suprantamas kaip „valstybės reikalų tvarkymo teorija ir praktika; visuomeninė veikla, sauganti klasinius interesus, pvz., vidaus politika, užsienio politika, ekonominė politika, finansinė politika¹“. Tačiau užsienyje politika nebūtinai tapatinama su valstybės vaidmeniu, nes ji apibrėžiama kaip „valstybės valdžios, verslo, individo ar kt. pasirinkta veiklos tvarka²“. Taigi politika gali būti suprantama ne tik valstybės, bet ir verslo vieneto ar net individo lygmeniu. Taip pat svarbu akcentuoti, kad politika yra nebūtinai valstybinės valdžios nustatyta kokios veiklos tvarka, bet labiau **pasirinkta** valstybinės valdžios, įmonės ar individo tvarka. Įvertinant šiuos skirtumus, galima teigti, kad neseniai iš užsienio atėjęs terminas „apskaitos politika“ (angl. *accounting policy (-ics)*) gali būti taikomas ne tik kalbant apie visą valstybę, bet ir apie įmonę ir suprantamas kaip jų pasirinktas dalykas. Sudarytame anglų-lietuvių apskaitos terminų žodynyje akcentuojamas apskaitos politikos pasirinkimas įmonėje, šį terminą apibrėžiant taip: „apskaitos politika – įmonės pasirinkta jai labiausiai prieinama specifinė apskaitos bazė finansinei atskaitomybei rengti³“.

Lietuvos norminiuose aktuose **apskaitos politika** apibrėžiama kaip „apskaitos principai, apskaitos metodai ir taisyklės, skirti ūkio subjekto apskaitai tvarkyti ir finansinei atskaitomybei sudaryti bei pateikti⁴“.

Apskaitos politiką galima suprasti plačiąja ir siaurąja prasme:

1) siaurąja prasme apskaitos politika siejama su finansine atskaitomybe, nes akcentuojamas apskaitos politikos pasirinkimo tikslas – finansinė atskaitomybė turi atspindėti tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus;

2) plačiąja prasme apskaitos politika siejama ne tik su apskaitos rezultatu (finansine atskaitomybe), bet ir su visu apskaitos procesu. Šiuo atveju apskaitos politika turi tenkinti apskaitos informacijos vartotojų poreikius, padėti efektyviai naudoti resursus, racionaliai tvarkyti apskaitą.

Taigi platesnis apskaitos politikos apibrėžimas: „**apskaitos politika** – tai įmonėje taikomos apskaitos taisyklės, būdai, metodai, neprieštaraujantys apskaitą reglamentuojantiems norminiams aktams ir atitinkantys strateginius įmonės tikslus bei informacijos poreikius, skirti įmonės apskaitai tvarkyti ir

¹ Tarptautinių žodžių žodynas, 1985.

² The Oxford Dictionary for the Business World, 1993.

³ R. Bartaška, E. Zaikauskas, 1998.

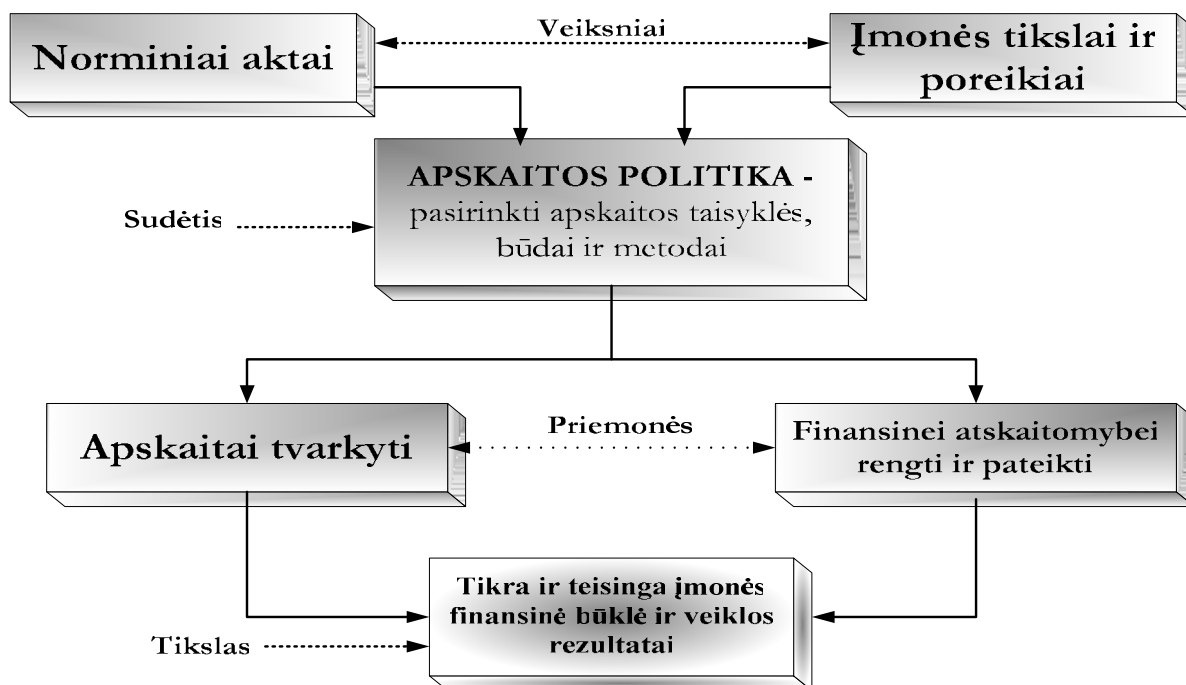
⁴ LR Buhalterinės apskaitos įstatymas, 1 VAS.

finansinei atskaitomybei sudaryti bei pateikti taip, kad ši atspindėtų tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę bei veiklos rezultatus“.

Iš šio apibrėžimo galima išskirti šiuos apskaitos politikos aspektus:

- 1) **apskaitos politikos sudėtis** - įmonės pasirinktų apskaitos taisyklių, būdų ir metodų visuma;
- 2) **apskaitos politiką lemiantys veiksniai**. Pasirenkant apskaitos politiką, būtina laikytis bendrųjų apskaitos principų, įstatymų, Vyriausybės nutarimų ir kitų norminių aktų nustatytų reikalavimų. Vadinasi, apskaitos taisyklės, būdai ir metodai parenkami tik tais atvejais, kai norminiuose aktuose numatytos kelios alternatyvos arba jų visai nėra. Apskaitos politika taip pat priklauso nuo konkrečios įmonės sąlygų, tikslų ir poreikių. Tokiu atveju apskaitos politikos pasirinkimą lemia dvi svarbios veiksnių grupės: apskaitą reglamentuojantys norminiai aktai ir konkrečios įmonės pasirinkti strateginiai bei operatyviniai tikslai ir informacijos poreikiai;
- 3) **apskaitos politikos įgyvendinimo priemonės**. Apskaitos politika reikalinga įmonės apskaitai tvarkyti bei finansinei atskaitomybei rengti ir pateikti;
- 4) **apskaitos politikos tikslas**. Pagrindinis apskaitos politikos tikslas – atspindėti tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus. Šis tikslas atitinka finansinės atskaitomybės tikslą – patenkinti apskaitos informacijos vartotojų poreikius gauti teisingą informaciją apie įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus bei pinigų srautus.

Šiuos aspektus galima apibendrinti apskaitos politikos sampratos schema (1 paveikslas).



1 pav. Įmonės apskaitos politikos samprata

Kiekvienos įmonės vadovas bei buhalteris turi žinoti, kas yra apskaitos politika, į ką reikia atsižvelgti ją pasirenkant, ir ko ja siekti. Atsakymai į šiuos klausimus pateikti apskaitos politikos sampratos schemeje.

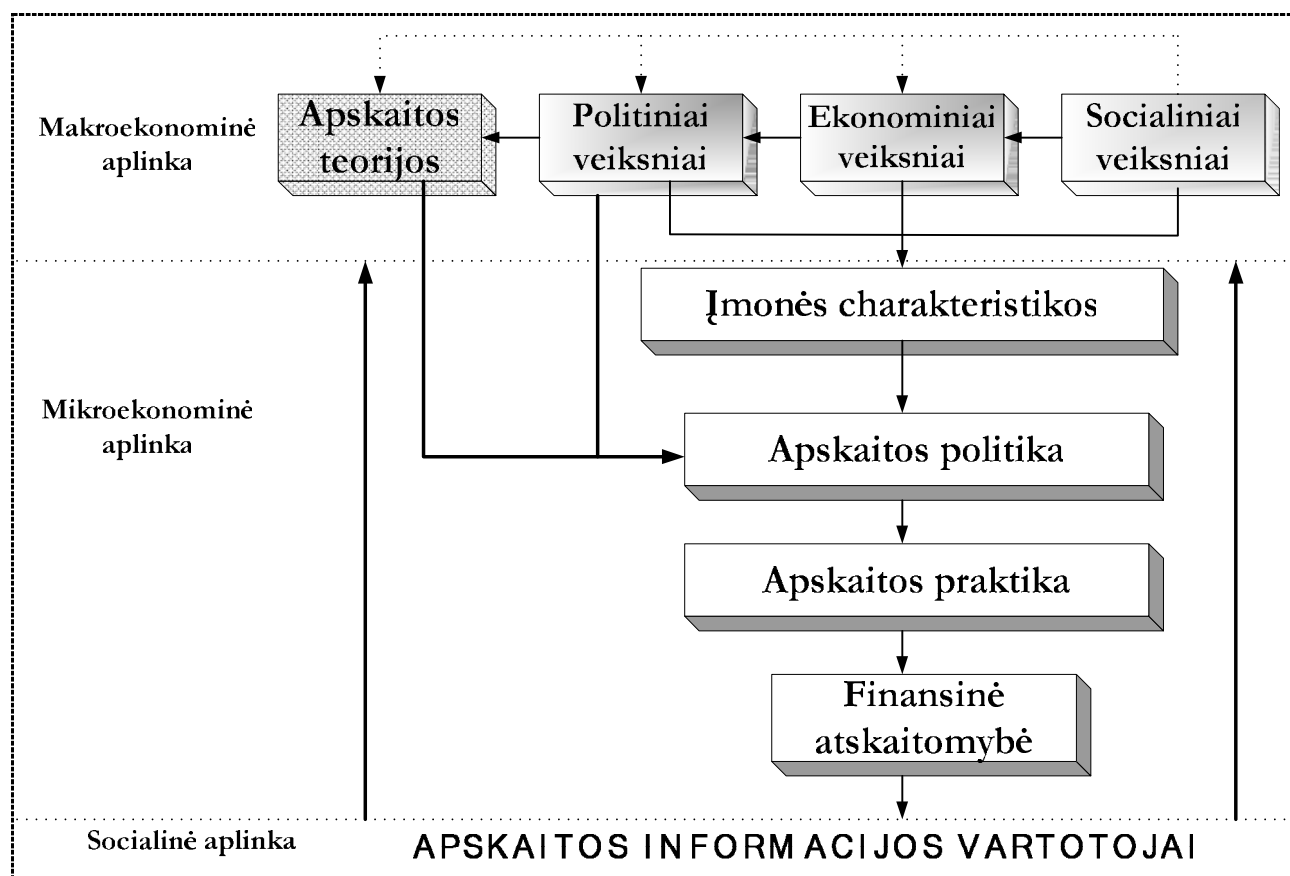
Kalbant apie apskaitos politikos pasirinkimą ir jos taikymą įmonėje, galima išskirti kelis apskaitos politikos formavimo etapus⁵:

- 1) apskaitos politikos tikslus ir jos pasirinkimą įmonėje;
- 2) įmonės apskaitos politikos taikymą, keitimą ir jos atskleidimą aiškinamajame rašte.

Antrojoje metodinės priemonės dalyje kalbama apie įmonės apskaitos politikos pasirinkimą, o trečiojoje – apie įmonės apskaitos politikos keitimą.

1.2. Apskaitos politikos vieta apskaitos teorijoje ir praktikoje

Apskaitos politika – tai (tarpinė) grandis, jungianti finansinės apskaitos teorijas su praktika⁶, t. y. apskaitos politika priklauso nuo finansinės apskaitos teorijų, o įmonės pasirinkta apskaitos politika lemia apskaitos praktiką (*2 paveikslas*). Taigi apskaitos praktikai labai svarbi ir apskaitos teorija, ir apskaitos politika, o apskaitos politikos neįmanoma nagrinėti be apskaitos teorijos ir praktikos.



2 pav. Įmonės apskaitos politikos vieta apskaitos teorijoje ir praktikoje

⁵ D. Mačernienė, 2002; J. Mackevičius, 2003.

⁶ M. W. E. Glautier, B. Underdown, 1994; J. Mackevičiaus, 1994; H. I. Wolk, M. G. Tearney, 1997.

Apskaitos politika gali būti formuojama tiek valstybiniu (tarptautiniu), tiek įmonės mastu. Makroekonominėje aplinkoje apskaitos politikai ir praktikai įtaką daro finansinės apskaitos teorijos, politiniai, ekonominiai bei socialiniai veiksniai, o mikroekonominėje aplinkoje apskaitos politiką veikia visos šios veiksnių grupės, apskaitos teorijos bei įmonės charakteristikos. Pasakytina, kad makroekonominės sąlygos (apskaitos teorijos, socialiniai, ekonominiai ir politiniai veiksniai) daro vienodą poveikį visų šalies įmonių apskaitos politikai, o kiekvienos įmonės charakteristikos lemia konkrečios įmonės apskaitos politikos pasirinkimą bei praktiką.

Išskiriamos keturios svarbiausios įmonės apskaitos politiką lemiančios ir viena kitai įtakos turinčios veiksnių grupės: socialiniai, ekonominiai ir politiniai veiksniai, lemiantys įmonės charakteristikas, nuo kurių priklauso apskaitos politikos pasirinkimas įmonėje, bei apskaitos teorijos ir politiniai veiksniai (pvz., norminiai aktai ir kt.), tiesiogiai lemiantys apskaitos politiką.

Įmonės apskaitos politika daro įtaką apskaitos praktikai, jos rezultatas – finansinė atskaitomybė, pateikiama apskaitos informacijos vartotojams, kurių poreikiai turi poveikį visoms makroekonominės aplinkos veiksnių grupėms. Taigi egzistuoja atvirkštinis ryšys tarp apskaitos rezultato, pateikiamo apskaitos informacijos vartotojams, ir makroekonominių veiksnių grupių.

2. ĮMONĖS APSKAITOS POLITIKOS PASIRINKIMAS

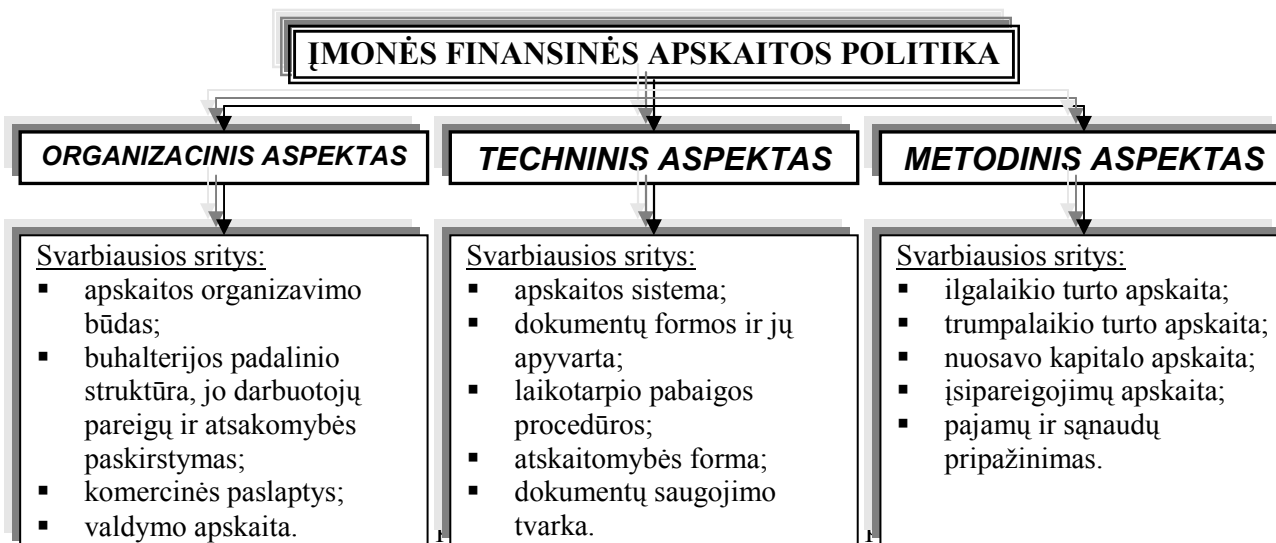
Kaip minėta, apskaitos politika – tai pasirinkti apskaitos taisyklės, būdai ir metodai.

LR Buhalterinės apskaitos įstatymo 9 str. reikalauja, kad įmonės vadovas parinktų apskaitos politiką ir ją įgyvendintų, atsižvelgdamas į konkrečias sąlygas, verslo pobūdį ir vadovaudamasis apskaitos standartais. Vadinasi, vadovas turi patvirtinti įmonės apskaitos politiką savo įsakymu, kuriame nurodytų pasirinktus apskaitos principus, taisykles ir metodus (elementus) bei užtikrintų šio įsakymo laikymąsi tvarkant apskaitą bei sudarant finansinę atskaitomybę.

Apskaitos politikos parenkami elementai gali būti grupuojami pagal tris aspektus:

- 1) *pagal techninį apskaitos politikos aspektą* – tai priemonių, naudojamų tvarkant apskaitą, visuma;
- 2) *pagal organizacinį apskaitos politikos aspektą* – tai apskaitos tarnybos darbo organizavimas;
- 3) *pagal metodinį apskaitos politikos aspektą* – tai apskaitoje taikomų būdų ir metodų visuma.

Įmonės apskaitos politikos sudėtis, su svarbiausiais sugrupuotais jos elementais, pateikta 3 paveiksle.



Parinkdamas apskaitos politiką, vadovas privalo laikytis pagrindinių apskaitą reglamentuojančių įstatymų, apskaitos standartų bei atsižvelgti į vidinius įmonės poreikius. Lietuvoje pagrindiniai apskaitą reglamentuojantys norminiai aktai yra šie:

1. LR Buhalterinės apskaitos įstatymas (toliau – BAI) ir LR Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas (toliau – ĮFAI).

2. Verslo apskaitos standartai (toliau – VAS). Neribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys, tvarkydami apskaitą, vadovaujasi VAS tuo atveju, kai savo nuožiūra nusprendžia sudaryti finansinę atskaitomybę arba ĮFAI įpareigoja ją sudaryti.

3. Įmonėms, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama biržose, reikia laikytis Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų reikalavimų.

Įmonė turi pasirinkti ir taikyti apskaitos politiką taip, kad finansinė atskaitomybė teisingai parodytų įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus bei pinigų srautus (1 VAS 26 p.).

Apskaitos politikos sudėtį būtina apibūdinti remiantis minėtais norminiais aktais.

2. 1. Organizaciniai apskaitos politikos elementai

Apskaitos organizavimo būdas – pats svarbiausias organizacinis apskaitos politikos elementas, nuo kurio priklauso tolesnis apskaitos tvarkymas įmonėje. Pagal LR BAĮ 10 str. 1 d., įmonių apskaitą gali tvarkyti:

- įmonės apskaitos tarnyba arba vyriausiasis buhalteris arba
- pagal sutartį apskaitos paslaugas teikianti įmonė; o
- individualiose įmonėse – jos vadovas.

Buhalterijos padalinio struktūros, jo darbuotojų pareigų ir atsakomybės paskirstymas. Jeigu įmonė pasirenka apskaitą tvarkyti savarankiškai, jai reikia tiksliai apibrėžti buhalterijos padalinio struktūrą ir jo vietą įmonės valdymo sistemoje, darbuotojų skaičių, pareigų paskirstymą jiems bei atsakomybės pasidalijimą, numatyti darbuotojų kvalifikacijos kėlimo perspektyvas, apsirūpinimo normine ir metodine literatūra klausimus.

Pagal LR BAĮ 11 str., vyriausiasis buhalteris ir apskaitos paslaugas teikianti įmonė atsako už buhalterinių įrašų teisingumą. Kitokią vyriausiojo buhalterio atsakomybę nustato LR norminiai aktai (LR Administracinių teisės pažeidimų kodeksas, LR Baudžiamasis kodeksas ir kt.), tačiau apskaitos paslaugas teikiančios įmonės atsakomybė nustatoma rašytinėje sutartyje, sudarytoje su įmone.

Komercinių paslapčių nustatymas ir šių paslapčių apsauga. LR BAĮ 22 str. nustato, kad informacija, kuri nenurodoma finansinėje atskaitomybėje, neskelbiama. Vadinasi, įmonei reikia nustatyti baigtinį komercinių paslapčių sąrašą bei nuspręsti, kokių būdu bus užtikrinama jų apsauga (pasirašydamas darbo sutartį darbuotojas įsipareigoja ją saugoti ar kt.).

Valdymo (vidinė) apskaita. LR BAĮ 8 str. leidžia įmonei savarankiškai pasirinkti valdymo (vidaus) apskaitos sistemą.

2. 2. Techniniai apskaitos politikos elementai

Apskaitos sistema. Pagal LR BAĮ 6 str., apskaitos sistemą įmonės gali pasirinkti atsižvelgdamos į jos teisinę formą, dydį, veiklos pobūdį ir nuosavybės formą. Svarbiausias sprendimas – paprastosios

(paremtos paprastuoju įrašu) arba dvejetainės (paremtos dvejetainiu įrašu) apskaitos sistemos pasirinkimas. Minėtame straipsnyje nustatyta, kad:

- visos įmonės taiko dvejetainį įrašą;
- neribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys (individualios įmonės ir ūkinės bendrijos), kurie nėra PVM mokėtojai ir neturi samdomų darbuotojų ataskaitiniais ir praėjusiais ataskaitiniais metais, gali pasirinkti supaprastintą apskaitą – paprastąjį įrašą.

gali nuspręsti apskaitą tvarkyti dvejetainiu įrašu ir sudaryti finansinę atskaitomybę, tada joms taikomi tokie patys reikalavimai, kaip ir kitoms įmonėms.

Pagal LR ĮFAĮ 2 str. 2 d., individualios įmonės ir ūkinės bendrijos, kurioms to daryti neprivaloma, gali nuspręsti apskaitą tvarkyti dvejetainiu įrašu ir sudaryti finansinę atskaitomybę, tada joms taikomi tokie patys reikalavimai, kaip ir kitoms įmonėms.

Sąskaitų planas. LR BAĮ 7 str. 2 d. kiekvienai įmonei leidžia susidaryti savo sąskaitų planą, kurį turi patvirtinti jos vadovas. Taip pat reikėtų numatyti ir užbalansinio turto bei išipareigojimų sąskaitas. Jeigu įmonė pasirenka valdymo apskaitos sistemą, tada ji gali nusistatyti ir papildomų sąskaitų (7–9 klasių) planą.

Pirminių dokumentų, registrų formos ir jų apyvarta. LR BAĮ 6 str. 4 d. ir LR ĮFAĮ 15 str. 8 d. numato, kad įmonių apskaitos dokumentai surašomi ir registrai sudaromi bei finansinė atskaitomybė sudaroma

- lietuvių kalba,
- prireikus – ir lietuvių, ir užsienio kalba.

Taigi įmonė turi numatyti, kokia kalba ir kokie dokumentai bei atskaitos bus sudaromos. Jeigu bus numatyta sudaryti dokumentus užsienio kalba, tai reikės pasirinkti ir kalbą.

Dokumentai, gauti užsienio kalba, prireikus turi būti išversti į lietuvių kalbą. Įmonė turi numatyti tam tikrus atvejus, kada dokumentai bus verčiami į lietuvių kalbą.

Pagal LR BAĮ 5 str. 1d., įmonės apskaitai tvarkyti ir apskaitos dokumentams surašyti gali pasirinkti:

- LR piniginių vienetą – litą,
- prireikus ir litą, ir užsienio valiutą. Tokiu atveju reikia parinkti ir užsienio valiutą.

Pagal LR BAĮ 12 str. 2 d., įmonė turi nustatyti, kokiais apskaitos dokumentais bus pagrindžiamos ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai, kurie negali būti pagrįsti apskaitos dokumentais.

Pagal LR BAĮ 13 str. 7 d., įmonė turi nusistatyti, koks ir kokios formos apskaitos dokumentas, nustatantis ūkinės operacijos arba ūkinio įvykio tapatumą, surašomas, kai ūkinė operacija jau atlikta arba ūkinis įvykis baigėsi, bet nėra gautas tai patvirtinantis apskaitos dokumentas.

Pagal LR BAĮ 12 str. 1 d., įmonė taip pat turi nusistatyti apskaitos dokumentų surašymo tvarką:

- kokie dokumentai surašomi ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių metu bei
- kokie dokumentai surašomi ūkinėms operacijoms ir ūkiniams įvykiams pasibaigus ar įvykus.

LR BAĮ 14 str. 1 d. reikalauja, kad įmonės vadovas patvirtintų asmenų, kurie turi teisę surašyti ir pasirašyti arba tik pasirašyti apskaitos dokumentus, sąrašą ir jų parašų pavyzdžius. Įmonė taip pat parenka dokumentų pasirašymo tipą:

- asmeniškai arba
- Elektroninio parašo įstatymo nustatyta tvarka.

Jeigu pagal sutartį apskaitą tvarko apskaitos paslaugas teikianti įmonė, dokumentų pasirašymo tvarką reikia apibrėžti sutartyje.

Pagal LR BAĮ 16 str., įmonė turi nusistatyti apskaitos registrų formą, turinį ir skaičių, ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių registravimo apskaitos registruose tvarką:

- chronologinę;
- sistemine;
- arba chronologinę-sistemine, ar kita.

Įmonė taip pat turi pasirinkti apskaitos dokumentų ir registrų surašymo būdą:

- ranka ar
- techninėmis priemonėmis (tai lemia įmonės kompiuterizacijos lygis).

Pagal LR BAĮ 12 str. 4 d., įmonė turi parinkti ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių registravimo apskaitos registruose tvarką:

- kokios ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai registruojami jų įvykimo dieną;
- kokios ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai registruojami iš karto po to, kai yra galimybė tai padaryti.

LR BAĮ 18 str. 4 d. rekomenduoja įmonei pasirinkti klaidų apskaitos registruose tvarką. Klaidos, pastebėtos iki metinės finansinės atskaitomybės sudarymo ir patvirtinimo, gali būti taisomos:

- perbraukiant klaidingą tekstą ir skaičių taip, kad būtų galima juos perskaityti, ir įrašant teisingą skaičių ir tekstą, arba
- surašant buhalterinę pažymą.

Laikotarpio pabaigos procedūros. LR ĮFAĮ 15 str. 10 d. reikalauja, kad įmonės apskaitos duomenys turi būti pagrindžiami turto ir įsipareigojimų inventorizacijos duomenimis. Taigi įmonė turi pasitvirtinti kasmetinės bei kitokių inventorizacijų atlikimo tvarką.

Taip pat įmonėje turėtų būti nustatyta koreguojančių įrašų registravimo tvarka, sąskaitų (ypač sukauptų pajamų ir sukauptų sąnaudų) likučių peržiūrėjimo terminai (2 VAS 20, 31 p.).

Atskaitomybės forma. LR ĮFAĮ 15 str. 2 d. leidžia įmonėms sudaryti tarpinę finansinę atskaitomybę, kai to reikia. Tokiu atveju įmonė gali pasirinkti tarpinės finansinės atskaitomybės sudarymo periodiškumą. Laikydamosi 29 VAS reikalavimų, įmonė gali sudaryti pilną arba sutrumpintą aiškinamąjį raštą (7 p.). Jei įmonė pasirenka sudaryti sutrumpintą aiškinamąjį raštą, reikėtų nusistatyti pateikiamos informacijos kiekį ir jos pobūdį (14 – 22 p.).

LR ĮFAĮ 16 str. 1 d. nustato įmonės finansinių metų trukmę – 12 mėnesių, tačiau įmonė finansinius metus gali pasirinkti atsižvelgdama į savo veiklos pobūdį. Įmonė, kuri pradeda savo veiklą, reorganizuojama, likviduojama arba keičia finansinius metus, finansiniai metai gali būti:

- arba trumpesni;
- arba ilgesni negu 12 mėnesių, bet negali viršyti 18 mėnesių.

Pagal LR ĮFAĮ 18 str., finansinės atskaitomybės straipsnis, kuriame nėra duomenų, į finansinės atskaitomybės ataskaitas gali būti neįtraukiamas, išskyrus tuos atvejus, kai yra atitinkamas praėjusių finansinių metų straipsnis. Jeigu ataskaitinių ir praėjusių finansinių metų ataskaitų straipsnių neįmanoma palyginti, praėjusių finansinių metų pabaigos likučiai gali būti taisomi, kad juos būtų galima palyginti. 1 VAS 24 p. leidžia įmonei pačiai spausdinti metinės finansinės atskaitomybės formas, praleidžiant straipsnius, kurie nėra privalomi ir kurių sumos lygios nuliui. Pagal 2 VAS 10 p., 3 VAS 12p., 4 VAS 6p., 5 VAS 21 p., pavyzdinėse ataskaitų formose nurodytus straipsnius galima papildyti ir kitomis nei nurodyta pavyzdinėse formose eilutėmis, jei to reikia, siekiant teisingai parodyti įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus bei pinigų srautus.

Svarbiausias kriterijus, atskleidžiant informaciją finansinėje atskaitomybėje, yra informacijos reikšmingumas. Pagal LR ĮFAĮ, 1 VAS 39 p., informacija yra reikšminga, jei jos nepateikimas ar neatskleidimas gali turėti įtakos finansinės atskaitomybės informacijos vartotojų priimamiems sprendimams. Nustatant reikšmingumą, vertinamas ne tik straipsnio dydis, bet ir pobūdis. Priimant sprendimą, lemiamą įtaką gali turėti bet kuris kriterijus. Kiekvienas reikšmingas straipsnis finansinėje atskaitomybėje pateikiamas atskirai. Nereikšmingos sumos gali būti sujungiamos su panašaus pobūdžio ar paskirties sumomis ir atskirai nepateikiamos (1 VAS 40 p.). Todėl, jeigu sukauptų pajamų ir ateinančio laikotarpio sąnaudų sumos yra reikšmingos, jos gali būti rodomos atskiromis eilutėmis ir paaiškinamos aiškinamajame rašte (2 VAS 20 p.).

Pagal 6 VAS 6 p., aiškinamojo rašto pastabose turi būti paaiškinančios reikšmingus finansinės atskaitomybės straipsnius lentelės (pažymos) ir/arba tekstinė informacija. Jeigu atskaitomybėje nurodytos sumos yra nereikšmingos, tai šios sumos pastabose gali būti nepateikiamos (7 p.). Taip pat būtina nurodyti reikšmingus pobalansinius įvykius, kurių neatskleidimas gali turėti reikšmingą įtaką įmonių finansinės atskaitomybės vartotojų galimybei priimti sprendimus (10.30 p.).

Pinigų srautų atskaitoje (5 VAS 4 p.) pinigų srautus įmonės grupuoja pačios, atsižvelgdamos į savo veiklos pobūdį bei nustatytus reikalavimus. Palūkanų ir dividendų pinigų srautai, gaunami iš investicinės ir finansinės veiklos, turi būti pateikti atskirai. Pagal 5 VAS 5 p., įmonė gali pasirinkti, ar šiuos srautus klasifikuoti kaip įmonės:

- pagrindinės;
- investicinės;
- arba finansinės veiklos pinigų srautus.

Gauti bei išmokėti dividendai ir palūkanos gali būti klasifikuojami taip:

- pagrindinės veiklos pinigų srautai;
- arba gauti dividendai gali būti klasifikuojami kaip investicinė, o sumokėti – kaip finansinė veikla.

Vienas svarbiausių įmonės pasirinkimų, sudarant pinigų srautų ataskaitą, yra jos pagrindinės veiklos pinigų srautų pateikimo būdo parinkimas (17 p.):

- tiesioginis būdas (atskleidžiamos apibendrintos pinigų įplaukos ir pinigų išmokos per ataskaitinį laikotarpį);
- ar netiesioginis būdas (ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas (nuostoliai) perskaičiuojamas į ataskaitinio laikotarpio pinigų kiekį, gautą arba išleistą pagrindinėje įmonės veikloje).

LR ĮFAĮ 20 str. 1 d. reikalauja, kad įmonė patvirtintą finansinę atskaitomybę kartu su auditoriaus išvada (tada, kai auditas privalo būti atliktas) skelbia viešai įstatymų ir kitų norminių aktų nustatytais atvejais ir tvarka.

LR ĮFAĮ 23 str. leidžia įmonei pasirinkti finansinės atskaitomybės tikslumą:

- rodikliai pateikiami litais;
- arba tūkstančiais litų, ar kt. 1 VAS 44.5 p. teigia, kad tūkstančiais litų informacija gali būti pateikiama tik tuo atveju, jei dėl to nėra prarandama svarbi informacija.

LR ĮFAĮ 24 str. 6 d. numatyti trys finansinės atskaitomybės rodikliai:

- 1) grynosios pardavimo pajamos per ataskaitinius metus – 7 mln. Litų;
- 2) balanse nurodyto turto vertė – 5 mln. Litų;
- 3) vidutinis metų sąrašinis darbuotojų skaičius per ataskaitinius metus – 10 žmonių.

Jei įmonė finansinės atskaitomybės dieną atitinka ne mažiau kaip du rodiklius, ji privalo teikti pilną finansinę atskaitomybę.

1 VAS 8 p. įmonėms, atsižvelgiant į šiuos rodiklių dydžius, leidžia pasirinkti finansinės atskaitomybės ataskaitų formas.

LR ĮFAĮ 24 str. 8 d. leidžia įmonėms, privalančioms teikti trumpą finansinę atskaitomybę, pasirinkti rengti pilnas finansinės atskaitomybės ataskaitų formas.

Dokumentų saugojimo tvarka. Pagal LR BAĮ 19 str. 1 ir 2 d., įmonės vadovas turėtų nustatyti:

1. apskaitos dokumentų ir apskaitos registrų iki finansinės atskaitomybės patvirtinimo saugojimo tvarką, kurioje būtų numatytos priemonės, užtikrinančios dokumentų saugumą;
2. apskaitos dokumentų ir apskaitos registrų, patvirtinus finansinę atskaitomybę, saugojimo tvarką, laikantis nustatytų dokumentų saugojimo terminų (10 metų, finansinės atskaitomybės – 15 metų, o dokumentų, susijusių su darbuotojų darbo užmokesčiu, – 75 metus ir kt.).

2. 3. Metodiniai finansinės apskaitos politikos elementai

2.3.1. Ilgalaikio nematerialaus turto apskaita

Pagal 13 VAS 5 p., įmonė turi pasirinkti ilgalaikio nematerialaus turto rūšis, šio turto įsigijimo savikainos įvertinimo ir atskyrimo nuo kito turto kriterijus, kontroliavimo arba disponavimo šiuo turtu naudotis kitiems sąlygas. Nematerialiojo turto įsigijimo savikainą sudaro ši turta įsigyjant sumokėta ar mokėtina pinigų suma (ar kitokio sunaudoto turto vertė), įskaitant muitus ir kitus negražinamus mokesčius. Turto įsigijimo savikainai gali būti priskiriamos ir kitos tiesioginės turto paruošimo numatomam naudojimui išlaidos (pvz., atlyginimai už teisinės paslaugas). Įmonė turėtų numatyti baigtinių tokių išlaidų sąrašą.

Anot 13 VAS 19 p., jei nematerialusis turtas įsigijamas brangiau nei jo tikroji vertė išsimokėtinai per ilgesnį kaip 12 mėnesių laikotarpį ir sutartyje palūkanos nenurodytos arba jų dydis reikšmingai skiriasi nuo rinkos palūkanų normos, įsigijimo savikaina apskaičiuojama diskontuojant visą mokėtiną sumą iki dabartinės vertės, taikant rinkos palūkanų normą. Skirtumas pripažįstamas palūkanų sąnaudomis visą išsimokėjimo laikotarpį. Įmonė turėtų numatyti konkretų reikšmingumo kriterijų, kad galėtų tinkamai laikytis šių reikalavimų.

Jeigu įmonė nematerialųjį turtą įsigyja sujungdama verslą, įsigijimo savikaina turi būti laikoma jo tikroji vertė įsigijimo dieną. Jei nėra nematerialiojo turto aktyviosios rinkos, jo įsigijimo savikaina atitiks sumą, kurią įmonė įsigijimo dieną sutinka sumokėti už turtą, sudarydama sandorį su nepriklausoma, išmanančia apie šį turtą ir ketinančia atlikti šį sandorį šalimi. Nustatant šią sumą, turi būti naudojama patikima informacija ir atsižvelgiama į sandorių su panašiu turtu rezultatus (20 p.). Taigi įmonė turi sudaryti nematerialaus turto įsigijimo savikainos nustatymo metodiką.

Kai įmonė nematerialųjį turtą įsigyja mainais į išleidžiamus nuosavybės vertybinius popierius, jo įsigijimo savikaina yra šių nuosavybės vertybinių popierių tikroji vertė (23 p.). Mainais gauto nematerialiojo turto įsigijimo savikaina nustatoma prie mainų sutartyje numatytos vertės pridėdant tiesiogines su turto mainais susijusias išlaidas (24 p.). Svarbu nusistatyti nestandartiniu būdu įsigyjamo ilgalaikio nematerialaus turto tikrosios vertės metodiką, kokios tiesioginės su turto mainais susijusios išlaidos bus pridedamos prie jo vertės.

Įmonė, kurianti turtą savo jėgomis, turi numatyti tyrimų ir plėtros išlaidų sąrašą bei kitokių išlaidų suskirstymo į šias grupes kriterijus (28-30 p.), įrodymų, kad įmonė turi pakankamai išteklių baigti kurti ir naudoti nematerialųjį turtą (32 p.), pobūdį, išlaidų viduje sukurtam nematerialiajam turtui įvertinimo savikainos skaičiavimo metodiką (33-35 p.).

Įmonė taip pat turėtų numatyti nematerialiojo turto eksploatavimo išlaidas, kurios iš karto pripažįstamos sąnaudomis (37 p.), atnaujinimo ar tobulinimo išlaidas, patirtas po jo įsigijimo ar sukūrimo

(38 p.), taip pat numatyti atvejus, kada šios išlaidos gali didinti nematerialiojo turto įsigijimo savikainą (39 p.).

Įmonė pasirenka, kokio nematerialaus turto amortizacijos suma bus pripažįstama sąnaudomis, o kokio – įtraukiamos į kito turto pasigaminimo savikainą (42 p.). Įmonė turi pasirinkti metinės amortizacijos normos (43-46 p.) bei likvidacinės vertės, jeigu ji nėra lygi nuliui, nustatymo metodiką (50 p.), amortizacijos peržiūrėjimo kiekvienų finansinių metų pabaigoje tvarką, atsakingus už tai asmenis bei atvejus, kada amortizacijos laikotarpis patikslinamas (52-53 p.), nematerialiojo turto vertės peržiūrėjimo ir įvertinimo tvarką (54-55 p.).

Perleisdama ilgalaikį nematerialųjį turtą, įmonė nustato, kokias su perleidimu susijusias išlaidas atims iš gautų pajamų, nustatant pelną ar nuostolius (58 p.). Reikėtų numatyti, kaip bus fiksuojamas nematerialusis turtas, kuris nenaudojamas veikloje ir/ar yra laikomas perparduoti bei už tai atsakingus asmenis (60 p.).

2.3.2. Ilgalaikio materialaus turto apskaita

Pagal 12 VAS, įmonė turi pasirinkti ilgalaikio materialaus turto grupes (48 p.) bei minimalią turto savikainą kiekvienai turto grupei (6 p.), atskirai išskiriant dar nepradėto naudoti arba nebaigto komplektuoti ilgalaikio materialaus turto grupę (9 p.).

Ilgalaikis materialus turtas apskaitoje registruojamas įsigijimo savikaina, todėl įmonė turi nusistatyti:

- šios savikainos apskaičiavimo metodiką, kurioje detaliai aptartų galimas papildomas išlaidas, kurios pridedamos prie pirkimo kainos (11 p.);
- jei turtas pasigaminamas, išlaidas, kurios sudarys turto pasigaminimo savikainą (14 p.);
- jei turtas gaunamas savininkų turtinių įnašų forma, savikainos nustatymo savininkų susirinkime savininko patvirtinamos vertės nustatymo tvarką bei galimas papildomas išlaidas (18 p.);
- jei turtas gaunamas neatlygintinai, savikainos nustatymo dovanojimo sutartyje ar kitame dokumente tvarką bei galimas papildomas išlaidas (19 p.);
- jei turtas valdomas patikėjimo teise, o perdavimo akte jo vertė nenurodyta – savikainos nustatymo tvarką (20 p.);
- jei turtas įsigijamas mainais į kitą turtą, įmonė turėtų nusistatyti įsigyto turto savikainos nustatymo tvarką bei galimas papildomas išlaidas, kurios įtraukiamos į įsigijimo savikainą (23-25 p.).

Įmonė turėtų įvardinti nuosavo bei išsinuomoto ilgalaikio materialaus turto eksploatavimo išlaidas bei nustatyti, kokiais atvejais jos priskiriamos veiklos sąnaudoms, o kokiais – gaminamos produkcijos savikainai (28, 37 p.).

Kai atliekamas nuosavo ilgalaikio materialaus turto remontas arba rekonstrukcija, įmonei svarbu nustatyti atliktų darbų suteikiamo rezultato (pagerina naudingąsias savybes ar pailgina naudingo tarnavimo laiką) nustatymo tvarką (29-34 p.). Jeigu remontuojamas ar rekonstruojamas išsinuomotas turtas, tai reikia nustatyti atvejus, kada atliktų darbų išlaidos priskiriamos ataskaitinio laikotarpio veiklos sąnaudoms, o kada – sąnaudoms per likusį nuomos laikotarpį (38 p.).

Įsigijus ar pasigaminus ilgalaikį materialųjį turtą, vėliau jį galima apskaityti vienu iš šių būdų:

- įsigijimo savikaina;
- perkainota verte (40 p.).

Taigi įmonė gali pasirinkti ilgalaikio materialaus turto grupes, apskaitomas perkainota verte (47 p.). Tada reikia numatyti šioms grupėms priklausančio turto perkainojimo periodiškumą, kuris būtų vykdomas ne rečiau kaip kas penkerius metus (45-46 p.), o finansinėje atskaitomybėje nurodyti priežastis, dėl kurių pasirinkta perkainoti turtą bei perkainojimo rezultatus (84.7 p.).

Ilgalaikio materialaus turto naudojimo apskaitoje įmonė pasirenka:

- ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo normas (57 p.);
- likvidacinę vertę (60 p.);
- nusidėvėjimo skaičiavimo metodą (tiesiogiai proporcingą, produkcijos, metų skaičiaus arba dvigubą-mažėjančios vertės) (62 p.);
- ilgalaikio materialiojo turto objektus (grupė identiškų vienuarūšių turto vienetų, atskiras turto vienetas arba turto vieneto sudedamoji dalis) (68 p.);
- ilgalaikio materialiojo turto naudojimo nutraukimo (užkonservavimo) tvarką (59 p.);
- nusidėvėjimo sumos nurašymo tvarką (pripažinti sąnaudomis ar įtraukti į kito turto pasigaminimo savikainą) (71 p.);
- nusidėvėjimo skaičiavimo metodo bei turto naudingo tarnavimo laiko peržiūrėjimo periodiškumą bei pakeitimo tvarką (72 p.).

Ilgalaikio materialaus turto nurašymo apskaitoje įmonė turi nusistatyti:

- ilgalaikio materialaus turto nurašymo tvarką, t.y. peržiūrėjimą, kada ilgalaikis materialusis turtas nebeatitinka turto priskyrimo ilgalaikiam materialiajam turtui požymių, ir yra nurašomas (74 p.);
- gautų dalių ar medžiagų, nurašant turtą, įvertinimą grynąja galimo realizavimo verte (75-76 p.);
- perleidimo metu gautas papildomas su perleidimu susijusias išlaidas (77 p.);

- nebenaudojamo įmonės veikloje ir skirto perleisti turto nustatymo ir registravimo atsargose tvarką (78 p.);
- papildomai skirti atskirą sąskaitą, kurioje atvaizduojamas laikinai nenaudojamas įmonės veikloje turtas (79 p.).

Laikantis 23 VAS reikalavimų, įmonei taip pat būtina pasirinkti:

- ilgalaikio turto atsiperkamosios vertės nustatymo metodiką (4, 12-17 p.);
- turto nuvertėjimo požymius (5-9 p.);
- atsiperkamosios ir balansinės turto verčių skirtumo reikšmingumo kriterijus (30 p.);
- turto grynosios galimo pardavimo kainos nustatymo metodiką (18-20 p.);
- turto naudojimo vertės nustatymo metodiką (21-29 p.);
- turto atsiperkamosios vertės perskaičiavimo periodiškumą (35-38 p.).

2.3.3. Išsinuomoto ir išnuomoto ilgalaikio materialaus turto apskaita

Nuomos sutarčių rūšys yra šios: panauda, nuoma ir lizingas. Šiomis sąlygomis išsinuomoto ir išnuomoto turto apskaitą reglamentuoja 20 VAS.

Įmonė, kuri išsinuomuoja (nuomos ar panaudos sutarties pagrindais) turtą, nusistato, kokiai užbalansinei sąskaitai ir kokia verte šį turtą priskirs ir kaip jį atvaizduos finansinėje atskaitomybėje. Įmonė turi pasirinkti, kam priskirs nuomojamo turto nuomos mokesčių: sąnaudoms, gaminamos produkcijos ar ilgalaikio turto savikainai (30, 50 p.). Išsinuomoto turto remonto ir eksploatacijos sąnaudų pripažinimo tvarką įmonė pasirenka taip pat, kaip ir nuosavo turto.

Išnuomotas turtas (nuomos arba panaudos sutarties pagrindais) toliau parodomas turto savininko apskaitoje bei balanse, todėl įmonė taiko tą pačią apskaitos politiką, kaip ir nuosavam veikloje naudojamam turtui: turtą registruoja pagal jo pobūdį (35, 52 p.), skaičiuoja nusidėvėjimą ir registruoja kitas su turtu susijusias išlaidas (38, 53, 55 p.). Gaunamą nuomos mokesčių įmonė registruoja kaip pajamas kiekvieną laikotarpį, kai jos susidaro (36 p.), tačiau turi nusistatyti konkrečią pajamų rūšį, kurioms jos bus priskiriamos (pardavimo pajamos ar kitos veiklos pajamos). Įmonei būtina nusistatyti, kada išlaidas, susijusias su nuomos sutarties sudarymu, ir kitas išlaidas ji kaupis ir registruos per nuomos laikotarpį, o kada – tą laikotarpį, kada jos susidaro (39 p.).

Įmonė, gaunanti turtą lizingo būdu, jį registruoja apskaitoje kaip nuosavą turtą, todėl turi parinkti turto rūšis, o vertė turėtų atitikti turto dengimo sumą. Jeigu palūkanos nenumatytos – diskontavimo pagal vidutinę rinkos palūkanų normą minimalių lizingo įmokų suma tvarką (9 p.). Lizingo būdu gauto turto nusidėvėjimas skaičiuojamas ir apskaitoje registruojamas taip pat, kaip ir nuosavo turto nusidėvėjimas (11, 12 p.), o kompensotini mokesčiai ir neapsibrėžti nuompinigiai gali būti priskiriami ataskaitinio laikotarpio veiklos sąnaudoms arba kito turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainai (13 p.). Naudojamo

lizingo būdu gauto turto remonto ir eksploatacijos išlaidos registruojamos taip pat, kaip ir nuosavo turto (15 p.). Įmonės turi nusistatyti užbalansines sąskaitas, kuriose bus nurodytos palūkanos, mokėtinos per lizingo sutarties laikotarpį (16 p.).

Įmonė, perdavusi turtą lizingo būdu, registruodama po vienerių metų gautinas sumas, nusistato grynųjų investicijų į lizingą sumos apskaičiavimo metodiką (17 p.), pasirenka gaunamų palūkanų priskyrimą konkrečiai pajamų rūšiai: pardavimo pajamoms arba kitos veiklos pajamoms (18 p.), palūkanų paskirstymo laikotarpiams, nurodymo sutartyje tvarką (19, 20 p.), negarantuotos likvidacinės vertės reguliaraus peržiūrėjimo terminus (21 p.), tiesiogines išlaidas, atsirandančias sudarant lizingo sutartį (22 p.). Lizingo davėjas turi nusistatyti užbalansines sąskaitas, kuriose registruojama informacija apie neuždirbtas lizingo pajamas (25 p.).

2.3.4. Trumpalaikio turto apskaita

Pirkėjų įsiskolinimų apskaita. Pagal 2 VAS 17 p., per vienerius metus gautinos sumos parodomas grynąja verte, atėmus įvertintas neatgautinas sumas. Todėl įmonė turi pasirinkti tiesioginį arba netiesioginį neatgautinų sumų nustatymo ir registravimo apskaitoje būdą. Jei pasirenkamas netiesioginis būdas, tai dar reikia pasirinkti arba Pelno ataskaitos, arba Balanso metodą, ar kt.).

Atidėtojo pelno mokesčio turto apskaita. Pagal 24 VAS 16 p., įmonė turi nusistatyti atidėtojo pelno mokesčio turto registravimo atvejus, būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais mažėjančių ar išnyksiančių apmokestinamųjų laikinųjų skirtumų sumos įvertinimo tvarką (17-19 p.), atidėtojo mokesčio turto peržiūrėjimo periodiškumą (26 p.).

Atsargų apskaita. Visos įmonės atsargas apskaitoje įvertina įsigijimo savikaina, o finansinėje atskaitomybėje atspindi įsigijimo savikaina arba grynąja galimo realizavimo verte, atsižvelgiant į tai, kuri iš jų yra mažesnė (9 VAS 4 p.). Todėl kiekvienai įmonei būtina nusistatyti atsargų įvertinimo grynąja galimo realizavimo verte tvarką (24, 27 p.).

Kiekviena įmonė turi pasirinkti atsargų įsigijimo savikainos (pasigaminimo) apskaičiavimo tvarką: pirkimo kainos, pirktų prekių nukainojimo ir nuolaidų sumų nustatymo bei registravimo apskaitoje būdą (jeigu atsargos dar neparduotos, nuolaidų suma koreguojama įsigijimo savikaina arba parduotų prekių savikaina). Būtina numatyti su pirkimu susijusius mokesčius ir rinkliavas, gabenimo, paruošimo naudoti ir kitas, tiesiogiai susijusias su atsargų įsigijimu išlaidas bei jų registravimą (pardavimo savikainoje arba atsargų savikainoje) (5-6 p.). Arba įmonė gali pasirinkti kitą negu nustatytas atsargų įvertinimo būdą (pvz., mažmeninių kainų būdą ar kt.) (9 p.).

Kai įmonė užsiima gamybine veikla, ji turėtų nusistatyti išlaidas, priskiriamas tiesioginėms (11-13 p.) ir netiesioginėms gamybos išlaidoms (14-17 p.), netiesioginių išlaidų paskirstymo būdus (17, 19, 21,

22 p.), atliekų ar šalutinių produktų įvertinimo grynąja galimo realizavimo verte ir registravimo apskaitoje tvarką (20 p.).

Paslaugas teikiančios įmonės turėtų nusistatyti su paslaugų teikimu susijusių išlaidų (tiesioginių bei netiesioginių) sąrašą (34 p.).

Kiekvienos įmonės atsargų apskaitai labai svarbu pasirinkti sunaudotų gamyboje arba parduotų atsargų savikainai apskaičiuoti taikomus atsargų įkainojimo būdus:

- FIFO;
- LIFO;
- svertinio (slenkančiojo) vidurkio;
- konkrečių kainų arba kitus atsargų įkainojimo būdus, atsižvelgiant į atsargų judėjimą įmonėje (35, 38 p.).

Taip pat būtina pasirinkti atsargų apskaitos būdus:

- nuolat apskaitomų atsargų;
- arba periodiškai apskaitomų atsargų (40 p.).

Kuro apskaita. Įmonės naudojamų automobilių kuras dažniausiai priskiriamas trumpalaikiam turtui, todėl įmonei būtina nusistatyti taikomas kuro normas kiekvienam automobiliui pagal LR susisiekimo ministro 1995 m. spalio 12 d. įsakymą Nr. 405 „Automobilio kuro normų nustatymo metodika“, kuro nurašymo tvarką.

Pinigų apskaita. Pinigų apskaitą reglamentuoja 2000 m. vasario 17 d. LR Vyriausybės nutarimas Nr. 179 „Kasos darbo organizavimo ir kasos operacijų atlikimo taisyklės“. Pagal šį nutarimą įmonė pati nusistato:

- kokiais dokumentais įforminamas pinigų gavimas (kasos pajamų orderio antras egzempliorius ar jo kvitas) (3 p.);
- kokiais dokumentais įforminamas pinigų išmokėjimas (kasos išlaidų orderis, mokėjimo žiniaraštis, prašymas išduoti pinigus ar kiti atitinkamai įforminti dokumentai) (4 p.);
- pinigų išmokėjimo terminus (ne ilgiau kaip per 5 darbo dienas) mokėjimo žiniaraščiuose (7 p.);
- atskaitingus asmenis ir jų atsiskaitymo už išleistus ir/arba gautus pinigus tvarką ir terminus, kurie turi būti ne ilgesni nei mėnuo (9, 10 p.);
- atskaitingo asmens gautų pinigų įnešimo į kasą įforminimą (kasos pajamų orderiu arba jo kvitu) (10 p.);
- kasos dokumentų (kasos pajamų ir kasos išlaidų orderių, pinigų priėmimo kvitų ir kt.) pildymo būdą (rašalu, tušinuku arba techninėmis priemonėmis) (11 p.);

- kasos knygos pildymo būdą (ranka ar kompiuteriu), kasos knygų pildymo vietas (įmonės padalinius) ir kasos knygų skirtingomis užsienio valiutomis kieki (16 p.);
- kasininko apyskaitų sudarymo tvarką ir terminus (kasdien arba kaip nustatyta buhalterio, tačiau ne rečiau kaip kartą per mėnesį) (17 p.);
- kasoje laikomų, imamų iš kredito ir pašto įstaigų, gabenamų ir atiduodamų į kredito ir pašto įstaigas pinigų saugumo užtikrinimo tvarką (20 p.);
- kasininko pareigybės instrukcijas, visiškos materialinės atsakomybės sutarties sudarymą, kitų darbuotojų, turinčių teisę išmokėti pinigus, paskyrimą arba kai nėra atskiros kasininko pareigybės, darbuotojo, kuris eina kasininko pareigas, instrukcijas (27 p.);
- neribotos civilinės atsakomybės įmonėse, kuriose nėra buhalterinės apskaitos tarnybos ir kasininko pareigybės, apskaitos registrus, kuriuose įrašomos kasos operacijos (28 p.).

Operacijų užsienio valiuta apskaita. Pagal 22 VAS 4 p., operacijos užsienio valiuta turi būti įvertinamos finansinės atskaitomybės valiuta (dažniausiai litais) pagal operacijos dienos valiutos kursą. Tačiau išimtiniais atvejais, kai valiutos kursų svyravimai nereikšmingi ir kiekvieną operaciją įvertinti atskirai operacijos dienos valiutos kursu netikslinga, įmonėms leidžiama, taikyti vidutinį savaitės ar mėnesio valiutos kursą (5, 15 p.). Įmonei reikėtų nustatyti valiutinių straipsnių perskaičiavimo periodiškumą (pvz., mėnesį, ketvirtį ar kt.) (11 p.).

2.3.5. Nuosavo kapitalo apskaita

Nuosavo kapitalo apskaita įmonėje priklauso ne tik nuo apskaitą reglamentuojančių VAS, bet ir nuo akcinėms bendrovėms įstatymų nustatytų reikalavimų. Pagal LR Akcinių bendrovių įstatymą bei 8 VAS, įmonė gali išleisti vienos ar kelių klasių akcijas, kurių kiekviena registruojama atskirai (6 p.), kai už akcijas atsiskaitoma turtu (ar kitos įmonės akcijomis). Akcijų pardavimo kaina lygi už jas gauto turto tikrajai vertei (9 p.), todėl įmonei reikia nustatyti gaunamo turto tikrosios vertės nustatymo metodiką.

Kai gaunami ir apskaitoje registruojami akcijų priedai, įmonė turėtų nusistatyti, kaip ir kokiais atvejais akcijų priedai galės būti mažinami išlaidų, tiesiogiai priskiriamų akcijų išleidimui, suma (16.1 p.).

Įmonei rekomenduojama nusistatyti rezervo savoms akcijoms įsigyti formavimo ir mažinimo apskaitoje tvarką (24 p.) bei kitų rezervų rūšis, tikslus bei formavimo, naudojimo ir (29, 34.5 p.) pelno skirstymo tvarką (34.4 p.).

2.3.6. Dotacijų ir subsidijų apskaita

Jeigu įmonė gali gauti dotacijų, tada rekomenduojama pasitvirtinti dotacijų pripažinimo tvarką, atsižvelgiant į tai, kaip jos gaunamos: turtu ar pajamomis – dotacijų rūšis, pobūdį (21 VAS 4, 7, 8, 12, 17.1 p.).

Jei dotacija gauta turtu, kurio vertė nebuvo nurodyta, būtina pasitvirtinti to turto tikrosios vertės nustatymo metodiką (13 p.). Jei dotacija gauta pajamomis, reikia nurodyti jos pripažinimo ir registravimo apskaitoje laiką (kada ji faktiškai gaunama, arba kai yra pagrįstas užtikrinimas arba sprendimai, kad ji bus gauta) (14.1, 15, 16 p.).

2.3.7. Įsipareigojimų apskaita

Įsipareigojimų apskaitai nėra keliama daug reikalavimų. Vienas iš svarbiausių įmonės pasirinkimų – įsipareigojimų grupavimo nusistatymas. Daugiau įmonė gali pasirinkti formuodama atidėjimus. Taigi įmonė turi nusistatyti:

- atidėjimų pripažinimo tvarką (19 VAS 6-9 p.): formuojamų atidėjimų rūši, pripažinimo kriterijus (teisiniai įpareigojimai arba neatšaukiami pasižadėjimai, kuriuos lemia praeities veiksmi; tikimybė, kad šiems teisiniams įpareigojimams arba neatšaukiamiems pasižadėjimams reikės naudoti turimą turtą; įpareigojimų sumos įvertinimas), įvertinimo metodiką (10, 12 p.);
- atidėjimų diskontavimo iki jų dabartinės vertės atvejus (11 p.);
- atidėjimų peržiūrėjimo periodiškumą ir jų koregavimo metodiką (13 p.).

2.3.8. Pajamų ir sąnaudų pripažinimas

Įmonė, atsižvelgdama į nustatytus reikalavimus ir veiklos pobūdį, turi pasirinkti pajamų ir sąnaudų grupavimą pagal veiklas: įprastinės (tipinės ir netipinės) bei ypatingosios veiklos pajamas ir sąnaudas bei pasirinkto grupavimo būdo keitimo atvejus (3 VAS 9 p.). Taip pat turi nustatyti baigtinį kitos, finansinės ir investicinės, ypatingosios (pagautės ir netekimų) veiklų pajamų ir sąnaudų sąrašą (3 VAS 17-21 p.).

Pats svarbiausias įmonės pasirinkimas pajamų apskaitoje – pajamų pripažinimo momento metodikos nusistatymas (10 VAS 3 p.) bei pajamų įvertinimas (5 p.) tikrąja verte taip, kad į šią vertę neįeity PVM, suteiktos nuolaidos bei parduotų prekių gražinimai ir nukainojimai (6 p.), taip pat atvejai, kada tikroji vertė nustatoma diskontuojant ateityje gautinas sumas pagal sąlyginę palūkanų normą (7 p.), sąlyginės palūkanų normos nustatymo būdas (8 p.), pajamų vertės nustatymas prekių ar paslaugų mainų atveju (10 p.).

Kadangi pajamų pripažinimo momentui pagrindinis kriterijus yra prekių pardavimo ir paslaugų suteikimo momentas, todėl įmonė turėtų tiksliai nustatyti prekių pardavimo bei reikiamų dokumentų ((PVM) sąskaitos faktūros, prekių priėmimo-perdavimo akto ar/ir kt.) išrašymo tvarką (12 p.). Šiuo atveju svarbiausia nustatyti rizikos, susijusios su parduotomis prekėmis, perdavimo momentą (12.1, 13 p.), t.y. pirkimo-pardavimo sutarčių su pirkėjais, esančiais Lietuvoje ir užsienyje, sudarymo ypatumus taip, kad

būtų paprasta nustatyti prekių pardavimo momentą. Kai įmonė teikia paslaugas, labai aktualu nusistatyti pajamų už paslaugas pripažinimo momentą (18 p.), ypač ilgalaikių paslaugų įvykdymo laipsnio iki balanso sudarymo datos įvertinimo metodiką (18.2 p.). Jeigu paslaugos teikiamos ilgiau nei vieną ataskaitinį laikotarpį, įmonė turėtų parinkti proporcingo pajamų paskirstymo tiems laikotarpiams, kurių metu buvo teikiamos paslaugos, metodiką (20 p.).

Pats svarbiausias įmonės pasirinkimas sąnaudų apskaitoje – sąnaudų, tenkančių uždirbtoms pajamoms, pripažinimo momento metodikos nusistatymas (11 VAS 3-6 p.) bei sąnaudų įvertinimas (7 p.) tikrąja verte taip, kad į šią vertę neįeitų PVM, gautos nuolaidos bei pirktų prekių grąžinimai ir nukainojimai (13 p.), taip pat atvejai, kada tikroji vertė nustatoma diskontuojant atsiskaitymo sumą rinkos palūkanų norma (7 p.), sąnaudų vertės nustatymas prekių ar paslaugų mainų atveju (8 p.).

Įmonė pasirenka išlaidas, sudarančias pardavimo savikainos straipsnį (9 p.), perparduotų prekių ir parduotos produkcijos savikainos apskaičiavimo metodiką (taikomą nuolat ar periodiškai apskaitomų prekių būdą, įvertinimo metoda) (10, 14, 15, 17 p.), paslaugų teikimo sąnaudų apskaičiavimo metodiką (10-11 p.), prekių gabenimo, sandėliavimo ir kt. išlaidų pripažinimo sąnaudomis tvarką (ataskaitinio laikotarpio sąnaudos ar prekių savikaina) (18 p.).

Įmonė turėtų sudaryti baigtinį veiklos sąnaudų sąrašą (19 p.), t.y. kokios išlaidos priskiriamos:

- pardavimo sąnaudoms (20 p.);
- bendrosioms ir administracinėms sąnaudoms (22, 24 p.).

* * *

Pasirinkus apskaitos politiką, svarbu ją teisingai taikyti praktikoje tvarkant kasdiene apskaitą bei rengiant finansinę atskaitomybę. Apskaitos politika turėtų būti aiškiai aprašyta, kad buhalteriai neliktų galimybės interpretacijoms.

3. APSKAITOS POLITIKOS, APSKAITINIŲ ĮVERTINIMŲ KEITIMAS IR KLAIDŲ TAISYMAS FINANSINĖJE ATSKAITOMYBĖJE

Kaip buvo atskleista praeitoje dalyje, visuotinai priimta, jog įmonėje buhalterinė apskaita tvarkoma bei finansinė atskaitomybė rengiama vadovaujantis bendraisiais apskaitos principais, metodais bei taisyklėmis, t.y. įdiegiama apskaitos politika. Ši politika turi užtikrinti didžiausią apskaitos sistemos efektyvumą, t.y. apskaitos informacija būtų 1) tinkama, objektyvi bei palyginama; 2) pateikiama laiku; 3) išsami ir naudinga vidaus bei išorės informacijos vartotojams.

Sparčiai modernėjant šiandieninei verslo aplinkai įmonė privalo kaip galima greičiau prisitaikyti prie naujų sąlygų. Keičiantis verslo sąlygoms, kinta ir įmonėje taikoma apskaitos politika. Todėl būtina ją nuolat peržiūrėti bei atnaujinti. 7 VAS nurodoma, kad principų, metodų ir taisyklių, kuriais remiantis tvarkoma įmonės apskaita, keitimas vadinamas *apskaitos politikos pakeitimu*.

Apskaitos politika gali būti keičiama atsižvelgiant į daugelį sąlygų bei aplinkybių. Pirmiausia pasikeitus įstatymams ar kitiems teisės aktams, dėl LR VAS reikalavimų. Antra, siekiant tiksliau atskleisti įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus.

Kaip jau anksčiau buvo aptarta, įmonės apskaitos politika atskleidžiama tos įmonės vadovo įsakyme bei metinės finansinės atskaitomybės aiškinamajame rašte. Priėmus vadovo įsakyme dėl apskaitos politikos išdėstytas tvarkas, su jomis turi būti supažindinami įmonės darbuotojai (*4 paveikslas*). Juos būtina informuoti tik apie tas tvarkas, su kurių įgyvendinimu jie yra susiję. Todėl pirmiausiai reikia išskirti darbuotojų, kurie turi būti supažindinami su tam tikra tvarka, kategorijas. Tada jie pasirašytinai supažindinami su atitinkama tvarka ar jos dalimi. Pavyzdys, kaip įforminamas darbuotojų susipažinimas su įsakymu, pateikiamas *4 paveiksle*. Dėl to šiuose dokumentuose bus pateikiama informacija ir apie politikos pakeitimą. Toliau atskirai aptarsime vadovo įsakymo dėl apskaitos politikos keitimo problemas.

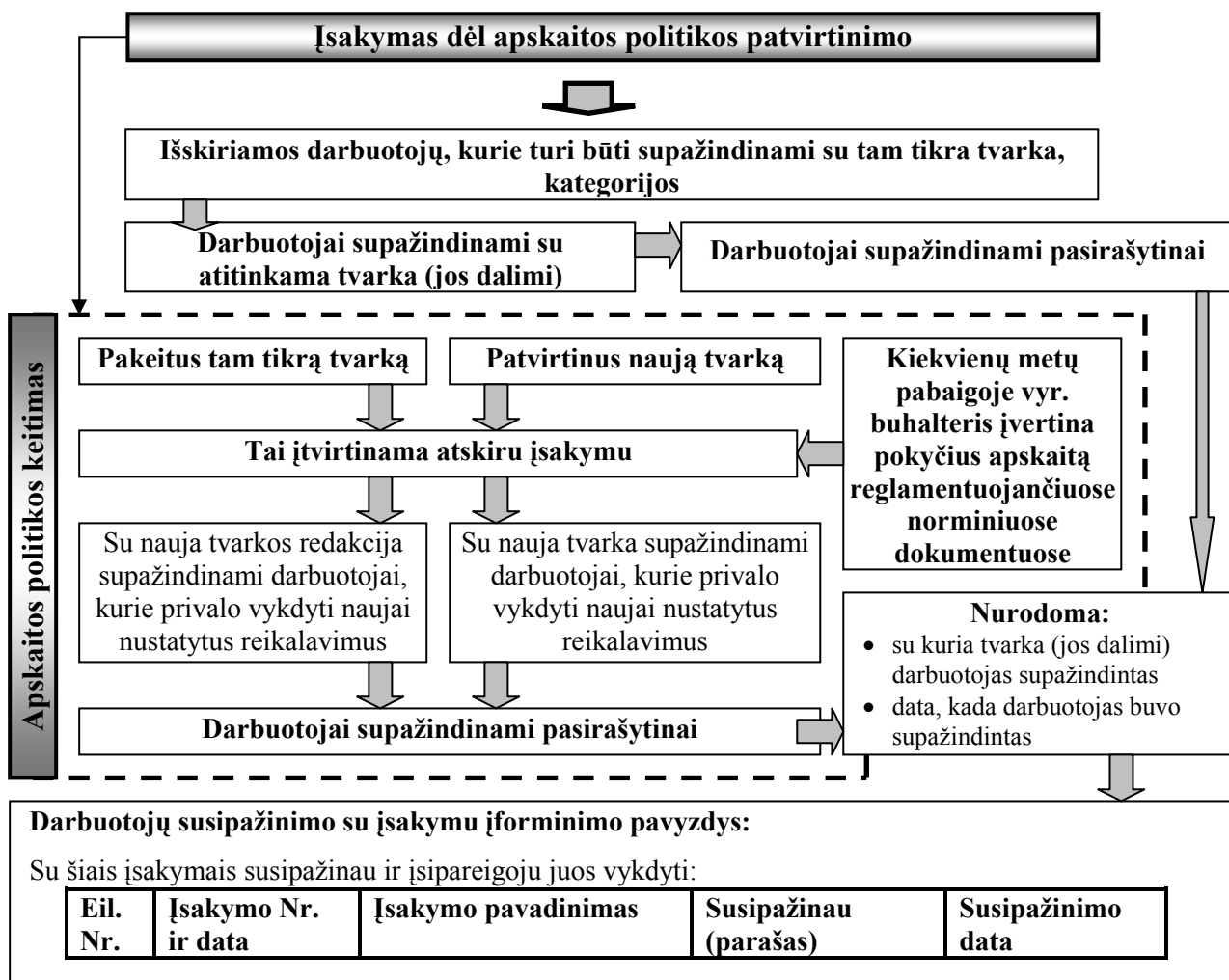
Iš esmės pasikeitus apskaitos politikos tvarkai arba kuriai nors vienai iš jos sudėtinių dalių, turi būti keičiamas vadovo įsakymas dėl apskaitos politikos. Galimi du keitimo būdai (*5 paveikslas*):

- 1) tvirtinama nauja tam tikros tvarkos (jos dalies) redakcija, t.y. keičiama visa tvarka arba atskira jos dalis. Tuomet įsigalioja nauja tvarkos (jos dalies) redakcija;
- 2) tvirtinama nauja tam tikros tvarkos nuostata (vienas ar keletas tvarkos straipsniai). Tuomet lieka galioti ta pati tvarka, pakeičiama tik minėtoji nuostata.

Pirmasis įsakymo dėl apskaitos politikos keitimo būdas yra priimtinesnis, nes šiuo atveju darbuotoją reikia supažindinti tik su pakeitimu, t.y. pateikiama nauja tvarkos (jos dalies) redakcija. Tuo tarpu keičiant įsakymą antruoju būdu, darbuotojas turi susipažinti su visu pluoštu dokumentų: su anksčiau priimta tvarka ir visais su jos pakeitimu susijusiais įsakymais.

Apskaitos politiką periodiškai reikia peržiūrėti, įsitikinti, ar visos tvarkos galioja, ar nebuvo pamiršta atlikti tam tikrų pakeitimų. Viena iš priemonių tai padaryti – kiekvienų metų pabaigoje vyr.

buhalteris įvertina pokyčius apskaitą reglamentuojančiuose norminiuose aktuose. Jei aptinkama vadovo įsakymu neįtvirtintų norminių aktų nuostatų, jos įmonės apskaitos politikoje įtvirtinamos atskiru vadovo įsakymu.



4 pav. Darbuotojų supažindinimo su apskaitos politika bei jos pakeitimais tvarka

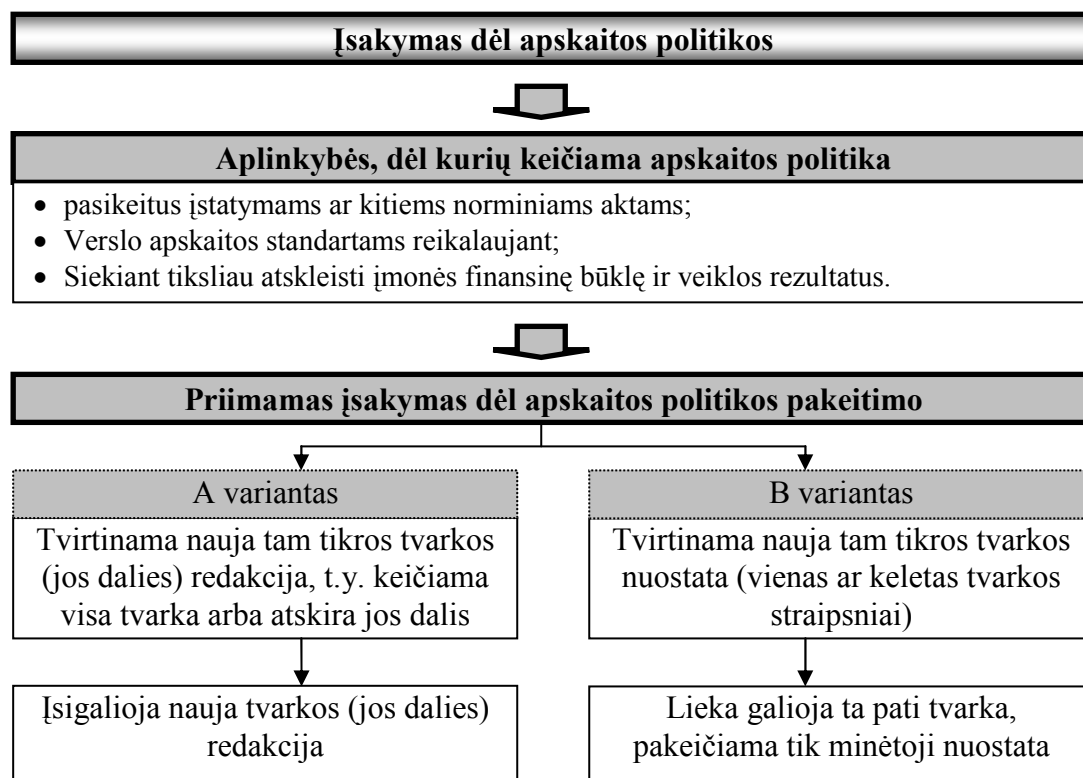
Vadovo įsakyme užfiksavus apskaitos politikos pokyčių, su šiais nuostatų pasikeitimais pasirašytinai supažindinami šias tvarkas turintys vykdyti darbuotojai. Darbuotojas pasirašydamas privalo nurodyti datą, kada jis buvo supažindintas su nauja tvarka. Toliau aptarsime konkrečius apskaitos politikos keitimo pavyzdžius.

3.1. Apskaitos politikos keitimas

Apskaitos politiką sudaro organizacinis, techninis bei metodinis aspektai. Kiekvieno šių aspektų keitimą aptarsime atskirai.

3.1.1. Apskaitos politikos organizacinio aspekto keitimas

Kaip jau buvo minėta, svarbiausias organizacinis apskaitos politikos aspekto elementas yra *apskaitos organizavimo būdas*. Todėl jam pasikeitus, gali iš esmės kisti ir tolesnis apskaitos tvarkymas įmonėje. Pateiksime porą pavyzdžių:



5 pav. Vadovo įsakymo dėl apskaitos politikos pakeitimo tvarka

1 pavyzdys. Individualiojoje įmonėje apskaitą tvarkė pats savininkas. Įmonei plečiantis jis neapėrė visų darbų, todėl suorganizavo atskirą struktūrinį padalinį – buhalteriją. Toks pokytis apskaitos politikoje užfiksuojamas išleidžiant vadovo įsakymą, o įsigalioja nuo tame įsakyme nurodytos datos. Įkūrus naują padalinį svarbu numatyti konkrečias šio struktūrinio padalinio funkcijas (jos nurodomos buhalterijos nuostatuose), o jo viduje — kiekvieno darbuotojo teises, pareigas ir atsakomybę (jos nurodomos kiekvieno darbuotojo pareigybinuose nuostatuose).

2 pavyzdys. UAB „Rytas“ apskaitą tvarkė vyr. buhalteris. Vadovas nusprendė perduoti įmonės apskaitą tvarkyti specializuotai apskaitos įmonei, įgalindama ją apskaičiuoti UAB „Rytas“ turtą bei nuosavybę, pajamas, sąnaudas bei uždirbtą pelną, įvertinti ir prognozuoti įmonės veiklos rezultatus, apskaičiuoti gaminamos produkcijos savikainą, planuoti ir apskaičiuoti mokesčių sumas, kontroliuoti atsiskaitymus, taip pat atlikti kitus specifinius apskaitos bei analizės darbus. Įmonės vadovo įsakyme dėl apskaitos politikos tikslinga nurodyti svarbiausias sutarties su apskaitos paslaugas teikiančia įmone nuostatas.

Kitas apskaitos politikos organizacinio aspekto elementas – *buhalterijos padalinio struktūra, jo darbuotojų pareigų ir atsakomybės paskirstymas*. Pateiksime kelis pavyzdžius, kaip keičiamas šis elementas.

1 pavyzdys. Vadovaujantis LR BAĮ 14 str., UAB „Pvz“ vadovo įsakymo dėl apskaitos politikos X priede „*Asmenų, kurie turi teisę surašyti ir pasirašyti arba tik pasirašyti apskaitos dokumentus, sąrašas ir jų parašų pavyzdžiai*“ pateikiama informacija apie darbuotojus, galinčius surašyti bei pasirašyti PVM sąskaitas faktūras (1 lentelė).

1 lentelė. Ištrauka iš vadovo įsakymo dėl apskaitos politikos X priedo „Asmenų, kurie turi teisę surašyti ir pasirašyti arba tik pasirašyti apskaitos dokumentus, sąrašas ir jų parašų pavyzdžiai“

APSKAITOS DOKUMENTO PAVADINIMAS			PVM SĄSKAITA FAKTŪRA			
Surašo apskaitos dokumentą	Pasirašo apskaitos dokumentą	Darbuotojo pareigos	Darbuotojo vardas, pavardė	Parašo pavyzdys	Nuo kada parašas galioja	Nuo kada parašas negalioja
<i>taip</i>	<i>taip</i>	<i>vadybininkas</i>	<i>J.K.</i>	<i>J.K.</i>	<i>20X1-02-01</i>	

Nuo 20X2 m. kovo 15 d. vadybininkas atleidžiamas iš darbo. Nuo kovo 16 d. šias pareigas pradeda eiti naujas darbuotojas K.L. Įmonės vadovas išleidžia įsakymą, kuriuo nuo kovo 16 d. sandėlininkui S.R. pavedama surašyti PVM sąskaitas faktūras, tuo tarpu pasirašyti šiuos dokumentus pavedama naujam vadybininkui K.L. Įvykus šiems pokyčiams, įsakymo dėl apskaitos politikos X priedas „*Asmenų, kurie turi teisę surašyti ir pasirašyti arba tik pasirašyti apskaitos dokumentus, sąrašas ir jų parašų pavyzdžiai*“ papildomas šiais įrašais: 1) nurodoma, kad nuo kovo 15 d. negalioja vadybininko J.K. parašas; 2) fiksuojama tai, kad nuo kovo 16 d. PVM sąskaitas faktūras turi teisę surašyti sandėlininkas S.R., o pasirašyti – vadybininkas K.L. (2 lentelė).

2 lentelė. Ištrauka iš vadovo įsakymo dėl apskaitos politikos X priedo „Asmenų, kurie turi teisę surašyti ir pasirašyti arba tik pasirašyti apskaitos dokumentus, sąrašas ir jų parašų pavyzdžiai“

APSKAITOS DOKUMENTO PAVADINIMAS			PVM SĄSKAITA FAKTŪRA			
Surašo apskaitos dokumentą	Pasirašo apskaitos dokumentą	Darbuotojo pareigos	Darbuotojo vardas, pavardė	Parašo pavyzdys	Nuo kada parašas galioja	Nuo kada parašas negalioja
<i>taip</i>	<i>taip</i>	<i>vadybininkas</i>	<i>J.K.</i>	<i>J.K.</i>	<i>20X1-02-01</i>	<i>20X2-03-15</i>
<i>taip</i>		<i>sandėlininkas</i>	<i>S.R.</i>	<i>S.R.</i>	<i>20X2-03-16</i>	
	<i>taip</i>	<i>vadybininkas</i>	<i>K.L.</i>	<i>K.L.</i>	<i>20X2-03-16</i>	

2 pavyzdys. Įmonėje, remiantis 2002 m. spalio 30 d. LR Finansų ministro įsakymu Nr. 340 patvirtintomis Pinigų priėmimo ir pinigų išmokėjimo kvitų blankų gamybos, išsigijimo, naudojimo ir sunaikinimo taisyklėmis, buvo paskirtas už kvitų blankų saugojimą, apskaitą ir išdavimą atsakingas asmuo. Kadangi minėtame įsakyme numatyta prievolė išigytus kvitų blankus per 3 darbo dienas įregistruoti apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos miesto (rajono) skyriuje, įmonėje buvo paskirtas asmuo, privalantis tai atlikti. Pateiktos nuostatos įtvirtintos įmonės vadovo įsakymo dėl apskaitos

politikos Y priede „Dėl darbuotojų, atsakingų už numeruotų apskaitos dokumentų įsigijimą, saugojimą ir naudojimą, paskyrimo“ (3 lentelė).

3 lentelė. Ištrauka iš vadovo įsakymo dėl apskaitos politikos Y priedo „Dėl darbuotojų, atsakingų už numeruotų apskaitos dokumentų įsigijimą, saugojimą ir naudojimą, paskyrimo“

Patvirtinami darbuotojai, atsakingi už numeruotų apskaitos dokumentų įsigijimą, priėmimą, išdavimą, tikrinimą, apskaitą ir anuliavimą bei saugojimą					
NUMERUOTO APSKAITOS DOKUMENTO PAVADINIMAS			PINIGŲ PRIĖMIMO KVITAS		
Darbuotojo pareigos	Darbuotojo vardas, pavardė	Atsakingas už...	Susipažinau, parašas	Nuo kada atliekami veiksmai	Iki kada atliekami veiksmai
<i>buhalteris</i>	<i>K.E.</i>	<i>priėmimą, išdavimą, tikrinimą, apskaitą, anuliavimą, saugojimą</i>	<i>K.E.</i>	<i>2002-11-07</i>	
<i>vadybininkas</i>	<i>S.S.</i>	<i>įsigijimą, registravimą VMI</i>	<i>S.S.</i>	<i>2002-11-07</i>	

LR finansų ministro 2005 m. rugpjūčio 12 d. įsakymu Nr. 1K-240 pakeistos Pinigų priėmimo ir išmokėjimo kvitų naudojimo, išrašymo ir apskaitos taisyklės – atsisakyta reikalavimo pinigų priėmimo bei mokėjimo kvitų blankus registruoti Valstybinėje mokesčių inspekcijoje (toliau – VMI). Kadangi įmonėje buvo paskirti už minėtų kvitų įsigijimą bei naudojimą atsakingi asmenys, pasikeitus norminiams dokumentams, galiojančią tvarką būtina peržiūrėti ir priderinti prie naujų reikalavimų. Pagal juos, pavyzdžiui, vadybininkas S.S. pinigų priėmimo kvitų neprivalo registruoti VMI.

Pateikiame naują įmonės vadovo įsakymo dėl apskaitos politikos Y priedo „Dėl darbuotojų, atsakingų už numeruotų apskaitos dokumentų įsigijimą, saugojimą ir naudojimą, paskyrimo“ redakciją, kurioje patvirtinami darbuotojai, atsakingi už numeruotų apskaitos dokumentų įsigijimą, priėmimą, išdavimą, tikrinimą, apskaitą ir anuliavimą bei saugojimą (4 lentelė).

4 lentelė. Ištrauka iš vadovo įsakymo dėl apskaitos politikos Y priedo „Dėl darbuotojų, atsakingų už numeruotų apskaitos dokumentų įsigijimą, saugojimą ir naudojimą, paskyrimo“

NUMERUOTO APSKAITOS DOKUMENTO PAVADINIMAS			PINIGŲ PRIĖMIMO KVITAS		
Darbuotojo pareigos	Darbuotojo vardas, pavardė	Atsakingas už ...	Susipažinau, parašas	Nuo kada atliekami veiksmai	Iki kada atliekami veiksmai
<i>buhalteris</i>	<i>K.E.</i>	<i>priėmimą, išdavimą, tikrinimą, apskaitą, anuliavimą, saugojimą</i>	<i>K.E.</i>	<i>2002-11-07</i>	
<i>vadybininkas</i>	<i>S.S.</i>	<i>įsigijimą, registravimą VMI</i>	<i>S.S.</i>	<i>2002-11-07</i>	<i>2005-08-31</i>
<i>vadybininkas</i>	<i>S.S.</i>	<i>įsigijimą</i>	<i>S.S.</i>	<i>2005-09-01</i>	

3 pavyzdys. 20X1 m. sausio 2 d. įmonės vadovas patvirtino komercinių paslapčių sąrašą, su kuriuo visi darbuotojai buvo supažindinti pasirašytinai. Komercinėms paslaptims jis priskyrė valdymo apskaitos politiką, įmonės finansinę būklę ir žinias apie tiekėjus bei pirkėjus. Darbuotojai, dirbantys su komercinėmis paslaptimis pasirašė sutikimą jų neatskleisti. Tų žmonių darbo sutartys papildytos: 1)

nustatant pareigą atlyginti patirtus nuostolius bei baudos dydį, darbuotojo mokėtiną neteisėtai atskleidus komercinę paslaptį; 2) nurodant laikotarpį, per kurį iš darbo išėjęs darbuotojas neturi teisės konkurentams atskleisti informacijos, susijusios su komercine paslaptimi. 20X3 metais įmonė į gamybą įdiegė naują technologiją, kurią nuspręsta laikyti komercine paslaptimi. Todėl vadovas papildė komercinių paslapčių sąrašą bei atitinkamai su juo supažindina darbuotojus. Naujos nuostatos įsigalioja nuo vadovo naujo įsakymo išleidimo datos.

4 pavyzdys. Vadovo patvirtintoje „Kasos darbo organizavimo tvarkoje“, be kitų nuostatų, reglamentuojama ir kasos operacijų atlikimo tvarka. Joje nurodoma, kad: 1) visos kasos operacijos įrašomos į kasos knygą; 2) įmonės kasos knyga pildoma ranka; 3) kasininko apyskaita sudaroma kiekvieno mėnesio pabaigoje.

Įmonei plečiant veiklą, joje padaugėjo ūkinių operacijų, įkurtas nesavarankiškas struktūrinis padalinys, o apskaitos tvarkymas kompiuterizuotas. Todėl įmonės vadovas priėmė naują įsakymą. Jame nurodė pakitusias nuostatas: 1) įmonėje kasos knyga pildoma kompiuteriu, išsaugant visus būtinuosius kasos knygos rekvizitus; 2) struktūriniame padalinyje vyriausiojo buhalterio nustatyta tvarka pildoma atskira kasos knyga (jos pildymo nuostatos patvirtintos *Dėl kasos knygos pildymo struktūriniuose padaliniuose* tvarkoje); 3) kasininko apyskaita sudaroma kiekvienos savaitės bei mėnesio pabaigoje. Visos šios naujos nuostatos įsigalioja nuo įsakyme nurodytos datos.

5 pavyzdys. Ilgalaikį įmonės turtą sudaro pastatas ir du automobiliai. Įmonės vadovo įsakymu patvirtintoje tvarkoje „Normos ir normatyvai“ nustatyta:

- 1) ilgalaikio turto naudingo tarnavimo laikai pagal turto grupes (5 lentelė);

5 lentelė. Ištrauka iš vadovo įsakymu patvirtintos tvarkos „Normos ir normatyvai“

Eilės Nr.	Ilgalaikio materialiojo turto grupė	Naudingo tarnavimo laikas (metais)
1.	<i>Pastatai ir statiniai</i>	15 – 40
2.	<i>Transporto priemonės</i>	5 – 7

2) įmonėje eksploatuojamų transporto priemonių sunaudojamo ir kompensuojamo kuro normos (6 lentelė).

6 lentelė. Ištrauka iš vadovo įsakymu patvirtintos tvarkos „Normos ir normatyvai“

Eilės Nr.	Automobilio markė, modelis, valstybiniai numeriai	Kuro rūšis	Kuro norma, l/100 km
1.	<i>BMW 318 tds, valstyb. Nr. AAA 000</i>	<i>dyzelinas</i>	5,9
2.	<i>Peugeot 306 ST 2.0, valstyb. Nr. BBB 111</i>	<i>benzinas, oktaninis skaičius – 95</i>	8,0

20X3 m. vasario mėn. buvo atliktas automobilio Peugeot 306, kuris įmonės veikloje jau naudojamas 3 metus, remontas. 20X3 m. kovo 2 d. remonto darbai baigti. Juos priėmusi komisija nustatė, kad: 1) pailgėjo automobilio naudingo tarnavimo laikas ir juo dar bus galima naudotis 7 metus, b)

automobilio kuro sunaudojimo norma sumažėjo iki 7,5 l/100 km. Šį faktą įmonės vadovas įformina įsakymu. Jame nurodomos pakitusios aplinkybės:

- 1) pailginamas transporto priemonių naudingas tarnavimo laikas (7 lentelė);

7 lentelė. Ištrauka iš vadovo įsakymu patvirtintos tvarkos „Normos ir normatyvai“

Eilės Nr.	Ilgalaikio materialiojo turto grupė	Naudingo tarnavimo laikas (metais)
1.	Transporto priemonės	5 – 10

- 2) sumažinamos įmonėje eksploatuojamo automobilio Peugeot 306 sunaudojamo ir kompensuojamo kuro normos (8 lentelė).

8 lentelė. Ištrauka iš vadovo įsakymu patvirtintos tvarkos „Normos ir normatyvai“

Eilės Nr.	Automobilio markė, modelis, valstybiniai numeriai	Kuro rūšis	Kuro norma, l/100 km
1.	Peugeot 306 ST 2.0, valstyb. Nr. BBB 111	benzinas, oktalinis skaičius – 95	7,5

Ši nauja nuostata bus taikoma nuo kovo 2 d., nurašant automobilio sunaudotą kurą.

3.1.2. Techninio apskaitos politikos aspekto keitimas

Pagrindiniai *techninio apskaitos politikos aspekto*, t.y. priemonių, naudojamų tvarkant apskaitą, visumos elementai: apskaitos sistema, dokumentų formos ir jų apyvarta, laikotarpio pabaigos procedūros, atskaitomybės forma, dokumentų saugojimo tvarka. Toliau pateiksime šių pagrindinių elementų apskaitos politikos pakeitimo pavyzdžių.

1 pavyzdys. Apskaitos sistemos keitimas

Individuali įmonė, nėra pridėtinės vertės mokesčio mokėtoja ir neturi samdomų darbuotojų ataskaitiniais bei praėjusiais ataskaitiniais metais. Vadovaudamasi LR BAĮ 6 str., įmonė apskaitos politikoje numatė, kad pasirinks supaprastintą apskaitą, t.y. apskaita bus tvarkoma darant paprastąjį įrašą. Ši apskaitos sistema neteikia pakankamai informacijos ir nėra reikiamai detali. Įmonės savininkas, siekdamas sukaupti daugiau bei detalesnių duomenų ir įgyti platesnių galimybių analitinėje apskaitoje, pakeitė apskaitos politiką, nurodydamas, kad įmonė, tvarkydama apskaitą, daro dvejetainį įrašą.

2 pavyzdys. Įmonės buhalterinės apskaitos tvarkymo būdo keitimas

Įmonėje apskaita tvarkoma rankiniu būdu. Nuspręsta buhalterinės apskaitos tvarkymą kompiuterizuoti. Pirmiausia šiuo būdu pradėta tvarkyti atsargų, ilgalaikio turto bei darbo užmokesčio apskaitą. Todėl įmonės apskaitos politika pakeičiama, nurodant, kad atsargų, ilgalaikio turto ir darbo užmokesčio apskaita tvarkoma naudojant kompiuterinę programą „Apskaita“.

3 pavyzdys. Dokumentų numeravimo tvarkos pakeitimas

Įmonė iki šiol išgydavo jau spausdinimo metu sunumeruotas PVM sąskaitas faktūras.

Sunaudojusi šiuos dokumentus ji nusprendė numeruoti sąskaitas pati. Tokį apskaitos politikos pakeitimą vadovas įformina nauju įsakymu, kuriame nurodo naudotis naujomis laisvos formos apskaitos PVM sąskaitomis faktūromis, pradedant nuo serijos ABC Nr. 0000001 tęstinumo tvarka.

4 pavyzdys. Ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių įforminimas bei registravimas

Įmonė pradėjo teikti patalpų nuomos paslaugas. Apskaitos politikoje nebuvo numatyta dokumentų išrašymo už nuolatinių ir ilgalaikių paslaugų teikimą pagal sutartis tvarka. Remiantis LR BAĮ 12 str., apskaitos dokumentai išrašomi ir pateikiami (išsiunčiami) paslaugos gavėjui ne vėliau kaip iki kito mėnesio 10 dienos. Vadovaudamasis šiomis nuostatomis, įmonės vadovas išleidžia įsakymą, kuriame numato, kad PVM sąskaitos faktūros už patalpų nuomą išrašomos ir pateikiamos nuomininkams ne vėliau kaip iki kito mėnesio 8 dienos.

5 pavyzdys. Apskaitos registru pildymo tvarka

Individualioje įmonėje apskaita tvarkoma darant paprastą įrašą. Visos atliktos ūkinės operacijos registruojamos įplaukų ir išlaidų apskaitos žurnale chronologine tvarka. 20X5 m. įmonėje apskaita kompiuterizuojama. Nuo tada visi apskaitos įrašai pradedami daryti tiek chronologine, tiek sisteminė tvarka. Dėl pasikeitusios apskaitos politikos vadovas išleidžia įsakymą, kuriame nurodo, kad ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai apskaitos registruose registruojami chronologine-sisteminė tvarka.

6 pavyzdys. Finansinės atskaitomybės formos pakeitimas

Pagal LR ĮFAĮ 24 str., įmonė metinę finansinę atskaitomybę trumpų balanso, pelno (nuostolių) ataskaitų forma sudaro, jei ne mažiau kaip du rodikliai finansinės atskaitomybės sudarymo dieną neviršija šių dydžių dvejus metus iš eilės, įskaitant ataskaitinius finansinius metus: 1) pardavimo grynosios pajamos per ataskaitinius metus – 7 mln. litų; 2) balanse nurodyto turto vertė – 5 mln. litų; 3) vidutinis metų sąrašinis darbuotojų skaičius per ataskaitinius metus – 10 žmonių.

Remiantis įstatymo nuostatomis, 20X3 m. parengtoje apskaitos politikoje buvo numatyta rengti trumpą finansinę atskaitomybę (9 lentelė). Kiekvienų finansinių metų pabaigoje vyr. buhalteris peržvelgdavo LR ĮFAĮ nurodytus rodiklius ir nustatydamas, ar ir toliau galima rengti trumpą, ar privaloma pereiti prie pilnos finansinės atskaitomybės:

1) 20X4 m. įmonė rengia trumpą finansinę atskaitomybę, nes nei ataskaitiniais, nei praėjusiais ataskaitiniais metais nebuvo viršyta po du LR Įmonių finansinės atskaitomybės įstatyme nurodytus rodiklius;

2) 20X5 m. įmonė taip pat rengia trumpą finansinę atskaitomybę, nes tik ataskaitiniais metais (20X5 m.) du rodikliai buvo didesni, nei numatyta įstatyme;

3) 20X6 m. įmonė privalės rengti pilną finansinę atskaitomybę, nes ir 20X5 m., ir 20X6 m. du rodikliai didesni už numatytuosius LR ĮFAĮ. Vadinasi, 20X6 m. įmonė privalo pakeisti apskaitos politiką, joje numatydama rengti pilną finansinę atskaitomybę.

9 lentelė. Duomenys iš įmonės apskaitos

	20X3 m.	20X4 m.	20X5 m.	20X6 m.
Pardavimo grynosios pajamos per metus	5,3 mln. Lt	7,2 mln. Lt	7,3 mln. Lt	7,7 mln. Lt
Balanse nurodyto turto vertė	4,8 mln. Lt	4,7 mln. Lt	5,2 mln. Lt	4,8 mln. Lt
Vidutinis metų sąrašinis darbuotojų skaičius	6	7	8	10

7 pavyzdys. Apskaitos dokumentų saugojimo tvarkos keitimas

Remiantis LR BAĮ 19 str., įmonėje patvirtinus finansinę atskaitomybę, apskaitos dokumentai ir registrai saugomi vadovo nustatyta tvarka, laikantis Vyriausybės nurodytų dokumentų saugojimo terminų. Todėl, vadovaujantis 2002 m. rugpjūčio 13 d. LR Vyriausybės nutarimu Nr. 1283 „Dėl Kasos aparatų diegimo ir naudojimo tvarkos patvirtinimo“, 2002 m. rugpjūčio 15 d. įmonės vadovo įsakyme dėl apskaitos politikos nurodyta, kad panaudotų kasos aparatų kontrolinės juostos saugomos penkerius metus. Kadangi 2005 m. rugpjūčio 8 d. buvo priimtas minėto nutarimo pakeitimas, kuriame numatyta panaudotą kasos aparato kontrolinę juostą saugoti dvejus metus, tai ir įmonės vadovas išleido įsakymą, kuriuo įtvirtino analogiškas nuostatas, pradedančias galioti nuo 2005 m. rugsėjo 1 d.

3.1.3. Apskaitos politikos metodinio aspekto keitimas

Kaip jau aptarėme, apskaitos politiką sudaro daugybė skirtingų elementų, kuriuos laikui bėgant neišvengiamai tenka keisti. Sudėtingiausia atlikti bei tiksliai atspindėti apskaitos metodikos pasikeitimus. Ši metodika pakis, pavyzdžiui, pakeitus: 1) minimalios turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainos dydį; 2) ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo metodą; 3) atsargų įkainojimo būdą; 4) sąnaudų grupavimą (pavyzdžiui, dalį veiklos sąnaudų nusprendus priskirti gaminamos produkcijos savikainai).

Pagal LR ĮFAĮ bei VAS, vienas iš bendrųjų apskaitos principų, kuriuo vadovaujantis rengiama finansinė atskaitomybė, yra pastovumas. Šis principas nurodo, kad įmonė pasirinktą apskaitos metodą turi taikyti nuolat arba pakankamai ilgai, nebent taptų būtina pakeisti apskaitos politiką dėl reikšmingų įvykių ar aplinkybių. Tai svarbu, nes, laikantis tų pačių apskaitos metodų, galima palyginti skirtingų įmonės laikotarpių finansinę atskaitomybę. Tokiu būdu atsiskleidžia įmonės finansinės būklės, turto, pajamų, sąnaudų ir pinigų srautų keitimosi tendencijos.

Keičiantis apskaitos metodikai susiduriame su problema: tampa nepalyginami skirtingų laikotarpių duomenys, nes jie būna suformuoti pagal skirtingus apskaitos metodus. Kaip spręsti susidariusias problemas, nurodoma 7-jame VAS. Jame teigiama, kad pakeitimus apskaitoje galima pavaizduoti dviem būdais: retrospektyviniu arba perspektyviniu būdu. Pasirinkus *retrospektyvinį būdą* pakeitimai ir patikslinimai atliekami ne tik nuo sprendimo juos taikyti priėmimo dienos bei būsimais ataskaitiniais laikotarpiais, bet ir ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais. *Perspektyviniu būdu* pakeitimai

bei patikslinimai atliekami nuo sprendimo juos taikyti priėmimo dienos ir būsimaais ataskaitiniais laikotarpiais.

7-ajame VAS konkretizuojama – nurodoma, kad **apskaitos politikos pakeitimai** turi būti parodomi:

1) **retrospektyviniu būdu**. Pagrindinės naudojimosi šiuo būdu nuostatos:

- nors pakeitimų atliekama ir ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais, nereikalaujama keisti jau savininkų patvirtintos finansinės atskaitomybės duomenų;
- koreguojamas nepaskirstytojo pelno (nuostolių) likutis;
- perskaičiuojami ir pateikiami ankstesnių ataskaitinių laikotarpių finansinės atskaitomybės straipsniai;
- aiškinamajame rašte pateikiama lyginamoji informacija.

2) **perspektyviniu būdu**. Šis būdas tinkamas tada, kai taisoma ankstesnių ataskaitinių laikotarpių suma negali būti tiksliai įvertinta pagal naują politiką. Pasirinkus perspektyvinį būdą, nauja apskaitos politika taikoma nuo sprendimo tai daryti priėmimo dienos ir būsimaais ataskaitiniais laikotarpiais, vadinasi:

- nereikia koreguoti praėjusio laikotarpio finansinės atskaitomybės informacijos;
- poveikis, kurį apskaitos politikos pakeitimas daro einamojo ir ankstesnių ataskaitinių laikotarpių rezultatams, parodomas einamojo laikotarpio finansinėje atskaitomybėje ir aprašomas aiškinamajame rašte.

Toliau pateiksime apskaitos politikos keitimo pavaizdavimo finansinėje atskaitomybėje pavyzdžių.

1 pavyzdys. Ilgalaikio materialiojo turto apskaitos politikos keitimas: minimalios turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainos pakeitimas

Įmonės apskaitos politikoje visoms ilgalaikio materialiojo turto grupėms numatyta minimali turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina – 500 Lt. 20X4 m. sausio 16 d. UAB „X“ įsigijo įrangą ir automobilį. Įrangos įsigijimo savikaina – 1021 Lt, naudingo tarnavimo laikas 5-eri metai, likvidacinė vertė – 1 Lt. Automobilio įsigijimo savikaina – 9001 Lt, naudingo tarnavimo laikas 6 metai, likvidacinė vertė – 1 Lt. Turtas nudėvimas taikant tiesiogiai proporcingą nusidėvėjimo metodą.

20X4 m. sausio 16 d. įsigytas turtas apskaitoje registruojamas šiuo įrašu:

<i>D 1220 Transporto priemonės – įsigijimo savikaina</i>	<i>9001 Lt</i>
<i>D 1230 Kita įranga, prietaisai, įrankiai ir įrenginiai – įsigijimo savikaina</i>	<i>1021 Lt</i>
<i>K 4486 Kitos mokėtinos sumos</i>	<i>10022 Lt</i>

Remdamiesi sąlygoje pateiktais duomenimis, apskaičiuosime turto nusidėvėjimą per 20X4 metus:

1) įrangos nusidėvėjimas apskaičiuojamas taip:

- per metus nusidėvi: $(1021 \text{ Lt} - 1 \text{ Lt}) / 5 \text{ m.} = 204 \text{ Lt}$;
- nusidėvėjimas per 20X4 m. vienuolika mėn.: $204 \text{ Lt} / 12 \text{ mėn.} \times 11 \text{ mėn.} = 187 \text{ Lt}$.

2) automobilio nusidėvėjimas apskaičiuojamas taip:

- per metus nusidėvi: $(9001 \text{ Lt} - 1 \text{ Lt}) / 6 \text{ m.} = 1500 \text{ Lt}$;
- nusidėvėjimas per 20X4 m. vienuolika mėn.: $1500 \text{ Lt} / 12 \text{ mėn.} \times 11 \text{ mėn.} = 1375 \text{ Lt}$.

Taigi visas turtas per 20X4 m. nusidėvėjo 1562 Lt.

20X4 m. gruodžio mėn. nusidėvėjimas apskaitoje registruojamas šiuo įrašu:

<i>D 6115 Ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudos</i>	<i>1562 Lt</i>
<i>K 1227 Transporto priemonės – nusidėvėjimas</i>	<i>1375 Lt</i>
<i>K 1237 Kita įranga, prietaisai, įrankiai ir įrenginiai – nusidėvėjimas</i>	<i>187 Lt</i>

Pateiksime ištraukas iš įmonės 20X4 m. gruodžio 31 d. balanso (10 lentelė) bei 20X4 m. pelno (nuostolių) ataskaitos (11 lentelė) bei pagrindinių straipsnių komentarus:

1) 20X3 m. įmonėje ilgalaikio turto nebuvo. Šiais metais įmonė uždirbo 20000 Lt grynojo pelno, kuris liko nepaskirstytas, todėl balanse pateikiamas *Ataskaitinių metų nepaskirstyto pelno (nuostolių)* straipsnyje;

2) 20X4 m. gruodžio 31 d. balanse turtas parodomas likutine verte 8460 Lt (10022 Lt – 1562 Lt). Per 2004 m. priskaičiuotas nusidėvėjimas priskiriamas veiklos sąnaudoms.

10 lentelė. Ištrauka iš įmonės balanso, sudaryto 20X4 m. gruodžio 31 d.

	Balanso straipsniai	Finansiniai metai, 20X4 m.	Praėję finansiniai metai, 20X3 m.
A.	ILGALAIKIS TURTAS	8460	0
II.	Materialusis turtas	<i>8460</i>	<i>0</i>
C.	NUOSAVAS KAPITALAS		
IV.	NEPASKIRSTYTASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	36438	20000
IV.1	Ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai)	<i>16438</i>	<i>20000</i>
IV.2	Ankstesnių metų pelnas (nuostoliai)	<i>20000</i>	

11 lentelė. Ištrauka iš įmonės 20X4 m. pelno (nuostolių) ataskaitos

Eil. Nr.	Straipsniai	Finansiniai metai, 20X4 m.
III.	BENDRASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	18000
IV.	VEIKLOS SĄNAUDOS (nusidėvėjimas)	1562
V.	TIPINĖS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIAI)	16438
VIII.	ĮPRASTINĖS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIAI)	16438
XI.	PELNAS (NUOSTOLIAI) PRIEŠ APMOKESTINIMĄ	16438
XII.	PELNO MOKESTIS	0
XIII.	GRYNASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	16438

20X5 m. įmonėje visoms turto grupėms numatyta minimali ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina padidinta iki 1500 Lt. Šis pakeitimas apskaitoje laikomas apskaitos politikos keitimu, todėl tai apskaitoje reikia pavaizduoti retrospektyviniu būdu, t.y. taip, tarsi 1500 Lt minimali turto vertė būtų taikyta nuo automobilio ir įrangos įsigijimo momento.

Apskaitos politikos pakeitimas turi įtakos įrangos apskaitai: pagal naują politiką, įranga nelaikoma ilgalaikiu turtu, jos įsigijimo išlaidos pripažįstamos sąnaudomis tuo ataskaitiniu laikotarpiu, kai susidarė.

Todėl (12 lentelė):

1) balanse straipsnis *Materialusis turtas* turi būti sumažintas 834 Lt, t.y. įrangos likutine verte (13 lentelė);

2) pagal naują apskaitos politiką, 20X4 m. veiklos sąnaudose turi būti parodyta automobilio nusidėvėjimas (1021 Lt) ir įrangos įsigijimo išlaidos (1375 Lt). Tokiu būdu veiklos sąnaudos privalo būti padidintos 834 Lt. Padidėjus sąnaudoms, sumažėja 20X4 m. grynasis pelnas, kartu mažėja ir 20X4 m. nepaskirstytasis pelnas (14 lentelė);

12 lentelė. Dėl apskaitos politikos pakeitimo atsiradusių 20X4 m. pokyčių apskaičiavimas

	20X4 m. iki apskaitos politikos pakeitimo			20X4 m. po apskaitos politikos pakeitimo		Pokytis
	Automobilis	Įranga	Iš viso	Automobilis	Iš viso	
Įsigijimo savikaina	9001	1021	10022	9001	9001	-1021
Nusidėvėjimas	1375	187	1562	1375	1375	-187
Likutinė vertė	7626	834	8460	7626	7626	-834
Sąnaudos	1562			1021+1375=2396		+834

13 lentelė. Dėl apskaitos politikos pakeitimo atsiradę pokyčiai įmonės balanse, sudarytame 20X4 m. gruodžio 31 d.

	Balanso straipsniai	20X4 m.		
		Iki AP pakeitimo	AP keitimas	Po AP pakeitimo
A.	ILGALAIKIS TURTAS	8460		7626
II.	Materialusis turtas	8460	-834	7626
C.	NUOSAVAS KAPITALAS			
IV.	NEPASKIRSTYTASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	36438		35604
IV.1	Ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai)	16438	-834	15604
IV.2	Ankstesnių metų pelnas (nuostoliai)	20000		20000

14 lentelė. Dėl apskaitos politikos pakeitimo atsiradę pokyčiai įmonės 20X4 m. pelno (nuostolių) ataskaitoje

Eil. Nr.	Straipsniai	20X4 m.		
		Iki AP pakeitimo	AP keitimas	Po AP pakeitimo
III.	BENDRASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	18000		18000
IV.	VEIKLOS SĄNAUDOS (nusidėvėjimas)	1562	834	2396
V.	TIPINĖS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIAI)	16438		15604
VIII.	ĮPRASTINĖS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIAI)	16438		15604
XI.	PELNAS (NUOSTOLIAI) PRIEŠ APMOKESTINIMĄ	16438		15604
XII.	PELNO MOKESTIS	0		0
XIII.	GRYNASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	16438		15604

3) apskaitos politikos pasikeitimo rezultatas registruojamas apskaitoje 20X5 m. (tuo metu, kai buvo atliktas pakeitimas) šiuo įrašu:

D 1237 Kita įranga, prietaisai, įrankiai ir įrenginiai – nusidėvėjimas 187 Lt

D 3423 Ankstesniųjų metų apskaitos politikos keitimo pelnas (nuostoliai) 834 Lt

K 1230 Kita įranga, prietaisai, įrankiai ir įrenginiai – išsigijimo savikaina 1021 Lt.

Pateikiant 20X5 m. finansinę atskaitomybę į finansines ataskaitas bus įtraukta finansinių metų, t.y. 20X5 m., ir praėjusių finansinių metų, t.y. 20X4 m., informacija. Siekiant užtikrinti informacijos palyginimo principą, abiejų metų duomenys bus pateikiami pagal naują apskaitos politiką (15 lentelė, 16 lentelė).

15 lentelė. Ištrauka iš įmonės balanso, sudaryto 20X5 m. gruodžio 31 d.

	Balanso straipsniai	Finansiniai metai, 20X5 m.	Praėję finansiniai metai, 20X4 m.
A.	ILGALAIKIS TURTAS	6126	7626
II.	Materialusis turtas	6126	7626
C.	NUOSAVAS KAPITALAS		
IV.	NEPASKIRSTYTASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	54104	35604
IV.1	Ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai)	18500	15604
IV.2	Ankstesnių metų pelnas (nuostoliai)	35604	20000

16 lentelė. Ištrauka iš įmonės 20X5 m. pelno (nuostolių) ataskaitos

Eil. Nr.	Straipsniai	Finansiniai metai, 20X5 m.	Praėję finansiniai metai, 20X4 m.
III.	BENDRASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	20000	18000
IV.	VEIKLOS SAŪNAUDOS (nusidėvėjimas)	1500	2396
V.	TIPINĖS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIAI)	18500	15604
VIII.	ĮPRASTINĖS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIAI)	18500	15604
XI.	PELNAS (NUOSTOLIAI) PRIEŠ APMOKESTINIMĄ	18500	15604
XII.	PELNO MOKESTIS	0	0
XIII.	GRYNASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	18500	15604

20X5 m. nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje taip pat atsispindės apskaitos politikos pakeitimas: 20X4 m. grynasis pelnas pateikiamas perskaičiuotas pagal naują apskaitos politiką (17 lentelė).

17 lentelė. Ištrauka iš 20X5 m. nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitos

	Nepaskirstytasis pelnas
Likutis 20X3-12-31	20000
Apskaitos politikos keitimas	
Perskaičiuotas likutis 20X3-12-31	20000
Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas (nuostolis) (20X4 m.)	15604
Likutis 20X4-12-31	35604
Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas (nuostolis) (20X5 m.)	18500
Likutis 20X5-12-31	54104

Pagal 6 VAS „Aiškinamasis raštas“, per ataskaitinius finansinius metus pakeitus apskaitos politiką, aiškinamajame rašte turi būti nurodyta ir aptarta šio pakeitimo įtaka įmonės veiklos rezultatams, pateikti rodikliai, apskaičiuoti pagal seną ir naują metodikas. 7 VAS detalizuoja, kokia informacija turi būti atskleista aiškinamajame rašte, jei buvo atlikta apskaitos politikos pakeitimų:

- 1) konstatuojamas faktas, kad buvo keičiama apskaitos politika;
- 2) nurodoma šios apskaitos politikos keitimo priežastis;
- 3) pateikiama suma (-os), kuria (-iomis) koreguojama kiekvieno pateikiamo laikotarpio finansinė atskaitomybė;
- 4) jei pasitelktas perspektyvinis apskaitos politikos keitimo būdas, turi būti nurodytos jo pasirinkimo priežastys;
- 5) jei nebuvo galimybės pateikti visos lyginamosios informacijos, būtina nurodyti, dėl kokių priežasčių tai nebuvo padaryta.

Vadovaujantis šiais reikalavimais, įmonei pakeitus minimalią ilgalaikio turto vertę, aiškinamajame rašte atskleidžiama šio pokyčio įtaka veiklos rezultatams.

Ištrauka iš 20X5 m. finansinės atskaitomybės aiškinamojo rašto dalies „Apskaitos politika“:

20X5 m. įmonė pakeitė ilgalaikio turto apskaitos politiką. Siekiant tiksliau atskleisti įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus, minimali ilgalaikio turto vertė buvo padidinta nuo 500 Lt iki 1500 Lt. Apskaitos politikos keitimas finansinėje atskaitomybėje parodytas retrospektyviai. Pagal naują apskaitos politiką, ilgalaikis materialusis turtas, kurio vertė mažesnė nei 1500 Lt, pripažįstamas sąnaudomis tuo ataskaitiniu laikotarpiu, kuriuo jos susidaro. Todėl, perskaičiuojant lyginamosios informacijos duomenis, 20X4 m. gruodžio 31 d. ilgalaikio turto likutinė vertė turi būti sumažinta 834 Lt, o 20X4 m. veiklos sąnaudos padidintos 834 Lt.

2 pavyzdys. Ilgalaikio materialiojo turto apskaitos politikos keitimas: nusidėvėjimo skaičiavimo metodo pakeitimas

Įmonės apskaitos politikoje visoms ilgalaikio materialiojo turto grupėms numatyta minimali turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina – 1000 Lt.

20X1 m. gruodžio 20 d. įmonė įsigijo automobilį. Jo įsigijimo savikaina – 25090 Lt, naudingo tarnavimo laikas 7 metai, likvidacinė vertė – 100 Lt. Automobilis nudėvimas taikant tiesiogiai proporcingą nusidėvėjimo metodą. Nusidėvėjimo sąnaudos finansinėje atskaitomybėje pateikiamos veiklos sąnaudų straipsnyje. Kaip apskaičiuojama nusidėvėjimo bei turto likutinė vertė, vaizduojama 18 lentelėje.

18 lentelė. Automobilio nusidėvėjimo bei likutinės vertės apskaičiavimas

	20X1	20X2	20X3	20X4	20X5	20X6	20X7	20X8
Įsigijimo savikaina	25090							
Nusidėvėjimas		3570	3570	3570	3570	3570	3570	3570
Likutinė vertė metų pabaigoje	25090	21520	17950	14380	10810	7240	3670	100

20X1 m. automobilio įsigijimas registruojamas šiuo įrašu:

<i>D 1220 Transporto priemonės – įsigijimo savikaina</i>	<i>25090 Lt</i>
<i>K 4486 Kitos mokėtinos sumos</i>	<i>25090 Lt</i>

Kiekvienais metais automobilio nusidėvėjimas apskaitoje registruojamas šiuo įrašu:

D 6115 Ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudos 3570 Lt

K 1227 Transporto priemonės – nusidėvėjimas 3570 Lt

Pateiksime ištraukas iš įmonės 20X4 m. gruodžio 31 d. balanso (19 lentelė) bei 20X4 m. pelno (nuostolių) ataskaitos (20 lentelė) bei pagrindinių straipsnių komentarus:

1) ilgalaikis materialusis turtas (automobilis) balanse pateikiamas likutine verte;

2) nusidėvėjimo sąnaudos priskiriamos veiklos sąnaudoms (kiekvienais metais po 3570 Lt). 20X3 metais įmonė uždirbo 12000 Lt, o 20X4 m. – 14430 Lt grynojo pelno, kuris liko nepaskirstytas, todėl balanse pateikiamas *Ataskaitinių metų nepaskirstytojo pelno (nuostolių)* straipsnyje.

19 lentelė. Ištrauka iš įmonės balanso, sudaryto 20X4 m. gruodžio 31 d.

	Balanso straipsniai	Finansiniai metai, 20X4 m.	Praėję finansiniai metai, 20X3 m.
A.	ILGALAIKIS TURTAS	14380	17950
II	Materialusis turtas	14380	17950
C.	NUOSAVAS KAPITALAS		
IV.	NEPASKIRSTYTASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	34430	20000
IV.1	Ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai)	14430	12000
IV.2	Ankstesnių metų pelnas (nuostoliai)	20000	8000

20 lentelė. Ištrauka iš įmonės 20X4 m. pelno (nuostolių) ataskaitos

Eil. Nr.	Straipsniai	Finansiniai metai, 20X4 m.	Praėję finansiniai metai, 20X3 m.
III.	BENDRASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	18000	15570
IV.	VEIKLOS SĄNAUDOS (nusidėvėjimas)	3570	3570
V.	TIPINĖS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIAI)	14430	12000
VIII.	ĮPRASTINĖS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIAI)	14430	12000
XI.	PELNAS (NUOSTOLIAI) PRIEŠ APMOKESTINIMĄ	14430	12000
XII.	PELNO MOKESTIS	0	0
XIII.	GRYNASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	14430	12000

20X5 m. pakeista ilgalaikio turto apskaitos politika: įvertinus turto naudojimo intensyvumą, tiesiogiai proporcingas automobilio nusidėvėjimo metodas pakeistas dvigubu – mažėjančios vertės metodu. 21 lentelėje pateikiama, kaip apskaičiuojama nusidėvėjimo, nustatyto pagal pastarąjį metodą, bei turto likutinė vertė.

21 lentelė. Automobilio nusidėvėjimo (taikant dvigubą – mažėjančios vertės metodą) bei likutinės vertės apskaičiavimas

	20X1	20X2	20X3	20X4	20X5	20X6	20X7	20X8
Įsigijimo savikaina	25090							
Nusidėvėjimas		7169	5120	3657	2613	1866	1333	3232
Likutinė vertė	25090	17921	12801	9144	6531	4665	3332	100

Dėl apskaitos politikos pasikeitimo pakis kiekvienų metų nusidėvėjimas bei turto likutinės vertės dydis (22 lentelė).

22 lentelė. Nusidėvėjimo ir likutinės vertės kitimas pakeitus apskaitos politiką

	20X1	20X2	20X3	20X4	20X5	20X6	20X7	20X8
Nusidėvėjimas *		7169	5120	3657	2613	1866	1333	3232
Nusidėvėjimas**		3570	3570	3570	3570	3570	3570	3570
Nusidėvėjimo pokytis		3599	1550	87	-957	-1704	-2237	-338
Likutinė vertė*	25090	17921	12801	9144	6531	4665	3332	100
Likutinė vertė**	25090	21520	17950	14380	10810	7240	3670	100
Likutinės vertės pokytis	0	-3599	-5149	-5236	-4279	-2575	-338	0

*pakeitus apskaitos politiką (kai nusidėvėjimas skaičiuojamas pagal dvigubą – mažėjančios vertės metodą)

** prieš apskaitos politikos keitimą (kai nusidėvėjimas skaičiuojamas remiantis tiesiogiai proporcingu metodu)

Siekiant užtikrinti informacijos palyginimo principą, pateikiant 20X5 m. finansinę atskaitomybę, praėjusių – 20X4 metų stulpelyje nurodoma lyginamoji informacija perskaičiuojama pagal naują apskaitos politiką. Todėl, pakeitus apskaitos politiką:

1) 20X4 m. gruodžio 31 d. balanse straipsnio *Materialusis turtas* likutis turi būti sumažintas 5236 Lt (23 lentelė);

2) 20X4 m. padidėjus veiklos sąnaudoms 87 Lt, sumažėja 20X4 m. grynasis pelnas, kartu mažėja ir 20X4 m. nepaskirstytasis pelnas (24 lentelė);

3) turtą nudėvint dvigubu – mažėjančios vertės metodu, iki 20X4 m. automobilis turi būti nudėvėtas 5149 Lt daugiau (20X2 m. nusidėvėjimas padidėjo 3599 Lt, 20X3 m. – 1550 Lt). Šis nusidėvėjimo padidėjimas pateikiamas koreguojant ankstesnių metų nepaskirstytojo pelno (nuostolių) likutį (23 lentelė);

4) apskaitos politikos pasikeitimo rezultatas 20X5 m. (t.y. tuo metu, kai buvo atliktas pakeitimas) apskaitoje registruojamas šiuo įrašu:

D 3423 Ankstesniųjų metų apskaitos politikos keitimo pelnas (nuostoliai) 5236 Lt

K 1227 Transporto priemonės – nusidėvėjimas 5236 Lt

23 lentelė. Dėl apskaitos politikos pakeitimo atsiradę pokyčiai įmonės balanse, sudarytame 20X4 m. gruodžio 31 d.

	Balanso straipsniai	20X4 m.		
		Iki AP pakeitimo	AP keitimas	Po AP pakeitimo
A.	ILGALAIKIS TURTAS	14380		9144
II	Materialusis turtas	14380	-5236	9144
C.	NUOSAVAS KAPITALAS			
IV.	NEPASKIRSTYTASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	34430		
IV.1	Ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai)	14430	-87	14343
IV.2	Ankstesnių metų pelnas (nuostoliai)	20000	-5149	14851

24 lentelė. Dėl apskaitos politikos pakeitimo atsiradę pokyčiai įmonės 20X4 m. pelno (nuostolių) ataskaitoje

Eil. Nr.	Straipsniai	20X4 m.		
		Iki AP pakeitimo	AP keitimas	Po AP pakeitimo
III.	BENDRASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	18000		18000
IV.	VEIKLOS SĄNAUDOS (nusidėvėjimas)	3570	87	3657
V.	TIPINĖS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIAI)	14430		14343
VIII.	ĮPRASTINĖS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIAI)	14430		14343
XI.	PELNAS (NUOSTOLIAI) PRIEŠ APMOKESTINIMĄ	14430		14343
XII.	PELNO MOKESTIS	0		0
XIII.	GRYNASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	14430		14343

Pateikiant 20X5 m. finansinę atskaitomybę 20X4 m. lyginamoji informacija bus nurodoma pagal naują apskaitos politiką (25 lentelė, 26 lentelė).

25 lentelė. Ištrauka iš įmonės balanso, sudaryto 20X5 m. gruodžio 31 d.

	Balanso straipsniai	Finansiniai metai, 20X5 m.	Praėję finansiniai metai, 20X4 m.
A.	ILGALAIKIS TURTAS	6531	9144
II	Materialusis turtas	6531	9144
C.	NUOSAVAS KAPITALAS		
IV.	NEPASKIRSTYTASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	46581	29194
IV.1	Ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai)	17387	14343
IV.2	Ankstesnių metų pelnas (nuostoliai)	29194	14851

26 lentelė. Ištrauka iš įmonės 20X5 m. pelno (nuostolių) ataskaitos

Eil. Nr.	Straipsniai	Finansiniai metai, 20X5 m.	Praėję finansiniai metai, 20X4 m.
III.	BENDRASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	20000	18000
IV.	VEIKLOS SĄNAUDOS (nusidėvėjimas)	2613	3657
V.	TIPINĖS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIAI)	17387	14343
VIII.	ĮPRASTINĖS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIAI)	17387	14343
XI.	PELNAS (NUOSTOLIAI) PRIEŠ APMOKESTINIMĄ	17387	14343
XII.	PELNO MOKESTIS	0	0
XIII.	GRYNASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	17387	14343

20X5 m. nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje taip pat atsispindės apskaitos politikos pakeitimas (27 lentelė): 1) 20X2 m. bei 20X3 m. nusidėvėjimo pokytis pateikiamas perskaičiuojant 20X3 m. gruodžio 31 d. nepaskirstytojo pelno likutį – jį sumažinant 5149 Lt; 2) 20X4 m. grynasis pelnas pateikiamas perskaičiuotas pagal naują apskaitos politiką.

Informacija apie apskaitos politikos pakeitimą bei jos poveikį finansinėms ataskaitoms pateikiama ir aiškinamajame rašte.

27 lentelė. Ištrauka iš 20X5 m. nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitos

	Nepaskirstytasis pelnas
Likutis 20X3-12-31	20000
Apskaitos politikos keitimas	-5149
Perskaičiuotas likutis 20X3-12-31	14851
Ataskaitinio laikotarpio grynas pelnas (nuostolis) (20X4 m.)	14343
Likutis 20X4-12-31	29194
Ataskaitinio laikotarpio grynas pelnas (nuostolis) (20X5 m.)	17387
Likutis 20X5-12-31	46581

3 pavyzdys. Apskaitos politikos keitimas perspektyviniu būdu

2002–2003 m. įmonė vykdė statybas, naudodamasi skolintomis lėšomis. 2003 m. gruodžio 31 d. balanso straipsnyje „Nebaigta statyba ir išankstiniai apmokėjimai“ buvo nustatyta, kad atliktų statybos darbų vertė yra 30 000 Lt. 2002–2003 m. už skolintas lėšas priskaičiuotos 4500 Lt palūkanos kapitalizuotos ir parodytos balanso straipsnyje „Formavimo savikaina“ (28 lentelė).

28 lentelė. Ištrauka iš įmonės balanso, sudaryto 2003 m. gruodžio 31 d.

	TURTAS	Finansiniai metai, 2003 m.
A.	ILGALAIKIS TURTAS	34500
I.	FORMAVIMO SAVIKAINA	4500
1.3.	Kitų formavimo darbų	4500
III.	MATERIALUSIS TURTAS	30000
III.8.	Nebaigta statyba ir išankstiniai apmokėjimai	30000

2004 m. sausio 1 d. įsigaliojusiuose VAS pakeista nuostata dėl palūkanų apskaitos. Pagal 12 VAS 13 p., palūkanos į turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainą neįskaičiuojamos. Vadinasi, nuo 2004 m. sausio 1 d. įmonė taip pat turi keisti ilgalaikio materialiojo turto apskaitos politiką: palūkanos nepriskiriamos ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainai, jos pripažįstamos to ataskaitinio laikotarpio, kada buvo patirtos, finansinės veiklos sąnaudomis.

12 VAS 13 p. nuostata taikoma nustatant įsigijimo (pasigaminimo) savikainą turtui, įsigytam jau ėmus galioti VAS, todėl šiuo atveju nauja apskaitos politika taikoma *perspektyviai*. Vadinasi, praėjusio laikotarpio finansinės atskaitomybės informacijos koreguoti nereikia. Taigi 2003 m. kapitalizuotos palūkanos nėra nurašomos į sąnaudas – jos apskaitomos kaip ilgalaikis turtas. Tačiau įsigaliojus VAS, formavimo savikaina neišskiriama kaip atskiras ilgalaikio turto straipsnis. Todėl, pasikeitus apskaitos politikai, kapitalizuotos palūkanos priskiriamos nebaigtos statybos straipsniui (29 lentelė).

Per 2004 m. nebaigtos statybos darbų vertė padidėjo 10000 Lt, priskaičiuota 2000 Lt palūkanų. Vadovaujantis VAS, šios palūkanos priskiriamos 2004 m. finansinės veiklos sąnaudoms.

29 lentelė. Dėl apskaitos politikos pakeitimo atsiradę pokyčiai įmonės balanse, sudarytame 2003 m. gruodžio 31 d.

	TURTAS	2003 m.		
		Iki AP pakeitimo	AP keitimas	Po AP pakeitimo
A.	ILGALAIKIS TURTAS	34500		34500
I.	FORMAVIMO SAVIKAINA	4500		0
1.3.	Kitų formavimo darbų	4500	-4500	0
III.	MATERIALUSIS TURTAS	30000		34500
III.8.	Nebaigta statyba ir išankstiniai apmokėjimai	30000	+4500	34500

Pateikiant 2004 m. finansinę atskaitomybę, lyginamoji 2003 m. informacija nurodoma pagal naują apskaitos politiką (30 lentelė.)

30 lentelė. Ištrauka iš įmonės balanso, sudaryto 2004 m. gruodžio 31 d.

	Balanso straipsniai	Finansiniai metai, 2004 m.	Praėję finansiniai metai, 2003 m.
A.	ILGALAIKIS TURTAS	44500	34500
II	Materialusis turtas	44500	34500
II.6	Nebaigta statyba	44500	34500

4 pavyzdys. Apskaitos politikos keitimas perspektyviniu būdu

Įmonė užsiima gamyba. Gaminio savikainą sudaro tiesioginės ir netiesioginės išlaidos. Įmonėje konkrečios gamybos išlaidos priskirtos tiesioginėms ar netiesioginėms išlaidoms, atsižvelgiant į gamybos specifiką. Numatytas netiesioginių gamybos išlaidų paskirstymo kriterijus.

Skirstant netiesiogines išlaidas skirstymo pagrindu kiekvienos rūšies produkcijai buvo pasirinkta bendra tiesioginių išlaidų suma. Kadangi gamyboje naudojama daug mechanizuoto darbo ir didžioji netiesioginių išlaidų dalis susijusi su įvairių technologinių linijų priežiūros bei valdymo darbais, apskaitos politikoje buvo pakeistas netiesioginių išlaidų paskirstymo pagrindas: nuo bendros tiesioginių išlaidų sumos pereiti prie mašinos darbo valandų kriterijaus. Tačiau anksčiau duomenys apie mašinų bei įrengimų darbo valandas nebuvo kaupiami, todėl taisoma ankstesnių ataskaitinių laikotarpių suma negali būti tiksliai įvertinta taikant naują politiką. Dėl šios priežasties apskaitos politikos pasikeitimas parodomas perspektyviniu būdu.

Ne visada naujos apskaitos politikos taikymas laikomas apskaitos politikos pakeitimu. 7-ajame VAS nurodoma, kad apskaitos politikos pakeitimu nelaikoma:

- 1) naujos apskaitos politikos taikymas ūkinėms operacijoms ir įvykiams, kurių turinys iš esmės skiriasi nuo ankstesnių įvykių ar ūkinių operacijų;
- 2) naujos apskaitos politikos taikymas ūkinėms operacijoms bei įvykiams, kurių įmonė iki to laiko nevykdė.

Pavyzdys. Įmonės apskaitos politikoje nurodoma, kad atskiroms materialiojo turto grupėms numatyta skirtinga minimali turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina, taip pat nevienodi nusidėvėjimo metodas bei pateikimo finansinėje atskaitomybėje būdai. 20X4 m. įmonė savo veikoje naudojo šį ilgalaikį turtą: transporto priemones ir įrangą. Šioms turto grupėms buvo numatyta minimali 500 Lt turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina, nusidėvėjimas skaičiuotas tiesiogiai proporcingai, o apskaitytas ir finansinėje atskaitomybėje parodomas įsigijimo savikainos būdu. 20X5 m. įmonė įsigijo pastatą, kurį finansinėje atskaitomybėje nutarta parodyti perkainota verte. Tai nėra apskaitos politikos pakeitimas, nes įmonė neturėjo tokios ilgalaikio turto grupės.

Ne visi pasikeitimai apskaitoje laikomi apskaitos politikos pakeitimu. Todėl toliau tikslinga išanalizuoti apskaitinio įvertinimo sąvoką bei šio įvertinimo pakeitimo tvarką.

3.2. Apskaitinių įvertinimų keitimas

Daug finansinės atskaitomybės straipsnių dėl verslui būdingo neapibrėžtumo negali būti tiksliai apskaičiuoti, o tik įvertinti. Įvertinant paprastai priimami tam tikri sprendimai, grindžiami pačia naujausia ir patikima informacija. Tenka įvertinti, pavyzdžiui, abejotinas skolas, atsargų senėjimą, nustatyti tikrąją finansinių turto ar įsipareigojimų vertę, nudėvimojo ilgalaikio turto naudingo tarnavimo laiką, garantinius įsipareigojimus. Todėl apskaitoje įvedama apskaitinio įvertinimo sąvoka.

Apskaitinis įvertinimas – tai įmonės turto vertės pasikeitimo, nusidėvėjimo ar įsipareigojimų realumo įvertinimas vadovaujantis Verslo apskaitos standartais.

Apskaitinius įvertinimus gali tekti peržiūrėti iš naujo, pasikeitus aplinkybėms, kuriomis buvo grindžiami tie įvertinimai, arba atsiradus naujos informacijos bei įgijus daugiau patirties. Pavyzdžiui: 1) remiantis nauja informacija, gali būti keičiamas abejotinų skolų pripažinimas; 2) atsižvelgiant į objekto modernizavimą, rinkos konjunktūrą, įmonės ekonominę politiką, gali būti tikslinama ilgalaikio materialiojo turto metinė nusidėvėjimo norma, naudingo tarnavimo laikas ir likvidacinė vertė. Tokiu atveju sakoma, kad, gavus tikslesnės informacijos, keičiamas apskaitinis įvertinimas. Iš esmės apskaitiniai įvertinimai yra prognozuojamos sumos, kurias reikia peržiūrėti, atsiradus papildomos informacijos.

7-ajame VAS nurodomos pagrindinės nuostatos dėl apskaitinių įvertinimų pakeitimo:

- 1) naujų apskaitinių įvertinimų taikymas nedaro neigiamos įtakos finansinės atskaitomybės informacijos patikimumui, todėl apskaitoje parodomas perspektyviai;
- 2) apskaitinio įvertinimo pakeitimas gali paveikti tik ataskaitinį laikotarpį (pavyzdžiui, abejotinų skolų sumos įvertinimo pakeitimas turi įtakos tik ataskaitiniam laikotarpiui, todėl jis parodomas šiuo laikotarpiu) arba tiek ataskaitinį, tiek vėlesnius laikotarpius (pavyzdžiui, riboto naudojimo laiko ilgalaikio

turto naudingo tarnavimo laiko pakeitimas paveiks nusidėvėjimo sąnaudas ataskaitiniu bei vėlesniais ataskaitiniais laikotarpiais visą likusį turto naudingo tarnavimo laiką);

3) apskaitinio įvertinimo keitimo poveikis turi būti įtrauktas į tą pačią pelno (nuostolių) ataskaitos eilutę, kurioje buvo užfiksuotas pirminis įvertinimas;

4) jei sudėtinga nustatyti, ar pasikeitimas apskaitoje laikytinas apskaitos politikos, ar apskaitinio įvertinimo pakeitimu, tai traktuojama kaip apskaitinio įvertinimo keitimas.

Apie reikšmingus apskaitinių įvertinimų pakeitimus finansinės atskaitomybės aiškinamajame rašte pateikiama ši informacija:

- 1) faktas, kad buvo pakeistas apskaitinis įvertinimas, ir to keitimo priežastys;
- 2) apskaitinio įvertinimo pakeitimo pobūdis bei poveikis;
- 3) suma, kuri daro įtaką ataskaitinio laikotarpio rezultatui;
- 4) suma, kuri veiks vėlesnius ataskaitinius laikotarpius;
- 5) jei skaičiavimų atlikti negalima, tai būtina nurodyti.

Pateiksime kelis apskaitinių įvertinimų keitimo pavyzdžius.

1 pavyzdys. Ilgalaikio materialiojo turto likvidacinės vertės pakeitimas

20X1 m. sausio 16 d. UAB „X“ įsigijo įrangą. Jos įsigijimo savikaina – 5100 Lt, naudingo tarnavimo laikas – 5 metai, numatyta likvidacinė vertė – 300 Lt, nusidėvėjimas skaičiuojamas taikant tiesiogiai proporcingą nusidėvėjimo metodą.

Įrangos nusidėvėjimas per mėnesį – 80 Lt ($(5100 \text{ Lt} - 300 \text{ Lt}) / 60 \text{ mėn.}$). Tokiu būdu iki 20X5 m. gruodžio 31 d. ji nusidėvėjo 4720 Lt. Sudarant finansinę atskaitomybę, buvo peržiūrėta įrangos naudingo tarnavimo laikas bei likvidacinės vertės dydis. Įvertinus įrangos būklę, likvidacinė vertė sumažinta iki 1 Lt, paliekant tą patį naudingo tarnavimo laiką.

Šis pakeitimas laikomas apskaitinio įvertinimo keitimu. Tokie pakeitimai atliekami nuo sprendimo juos taikyti priėmimo dienos ir būsimais ataskaitiniais laikotarpiais, o praėjusių ataskaitinių laikotarpių informacija nekeičiama.

Kadangi įrangą liko naudoti vieną mėnesį, nes 20X6 m. sausio mėn. ji nurašoma, tai per sausio mėn. ji nusidėvės 379 Lt (nusidėvės 80 Lt ir 299 Lt, nes sumažinta likvidacinė vertė). Šio apskaitinio įvertinimo pakeitimas daro poveikį tik 20X6 m. ataskaitiniam laikotarpiui.

2 pavyzdys. Ilgalaikio materialiojo turto naudingo tarnavimo laiko pakeitimas

20X2 m. gruodžio 14 d. įmonė įsigijo gamybinius įrengimus. Jų įsigijimo savikaina – 52000 Lt. Įmonė nustatė, kad įrengimų naudingo tarnavimo laikas – 5 metai., likvidacinė vertė – 2000 Lt, nusidėvėjimas skaičiuojamas tiesiogiai proporcingu metodu. Taigi, įrengimai per metus nusidėvi 10000 Lt ($(52000 \text{ Lt} - 2000 \text{ Lt}) / 5 \text{ m.}$). Iki 20X4 m. gruodžio 31 d. įrengimai nusidėvėjo 20000 Lt. Rengiant 20X4 m. finansinę atskaitomybę, buvo peržiūrėtas turto naudingo tarnavimo laikas ir nustatyta, kad

įrengimai gali būti naudojami ne trejus, o dar ketverius metus. Tai – apskaitinio įvertinimo keitimas. Jo rezultatas yra pasikeitusi metinė nusidėvėjimo suma (31 lentelė): 20X5–20X8 metais įrengimai nusidėvės po 7500 Lt ((52000 Lt – 2000 Lt – 20000 Lt) / 4 m.).

31 lentelė. Ilgalaikio materialiojo turto naudingo tarnavimo laiko pakeitimo įtaka 20X5–20X8 metų veiklos rezultatams

Ataskaitiniai metai	Nusidėvėjimo sąnaudos, jei nebūtų pailgintas įrengimų naudingo tarnavimo laikas, Lt	Nusidėvėjimo sąnaudos pailginus įrengimų naudingo tarnavimo laiką, Lt	Įrengimų naudingo tarnavimo laiko pailginimo įtaka ataskaitinių metų grynajam pelnui, Lt
20X5 m.	10000	7500	-2500
20X6 m.	10000	7500	-2500
20X7 m.	10000	7500	-2500
20X8 m.	–	7500	+7500

Informacija apie šį apskaitinio įvertinimo pakeitimą turi būti pateikiama finansinės atskaitomybės aiškinamajame rašte.

3.3. Klaidų taisymas finansinėje atskaitomybėje

Klaida – tai netikslumas, kuris atsiranda neteisingai skaičiavus, netiksliai taikius apskaitos metodą, klaidingai registravus ūkinę operaciją ar įvykį, apgavus ar apsirikus.

LR ĮFAĮ nurodo, kad po metinės finansinės atskaitomybės patvirtinimo paaiškėjusių klaidų taisymo tvarka nustatoma VAS. Pagal 7 VAS, klaidos skirstomos į dvi grupes: 1) neesmines ir 2) esmines klaidas. Nuo to, kokiai grupei priskiriama klaida, priklauso jos taisymo būdas bei atskleidimas finansinėje atskaitomybėje. Klaidos skirstomos atsižvelgiant į reikšmingumo lygį.

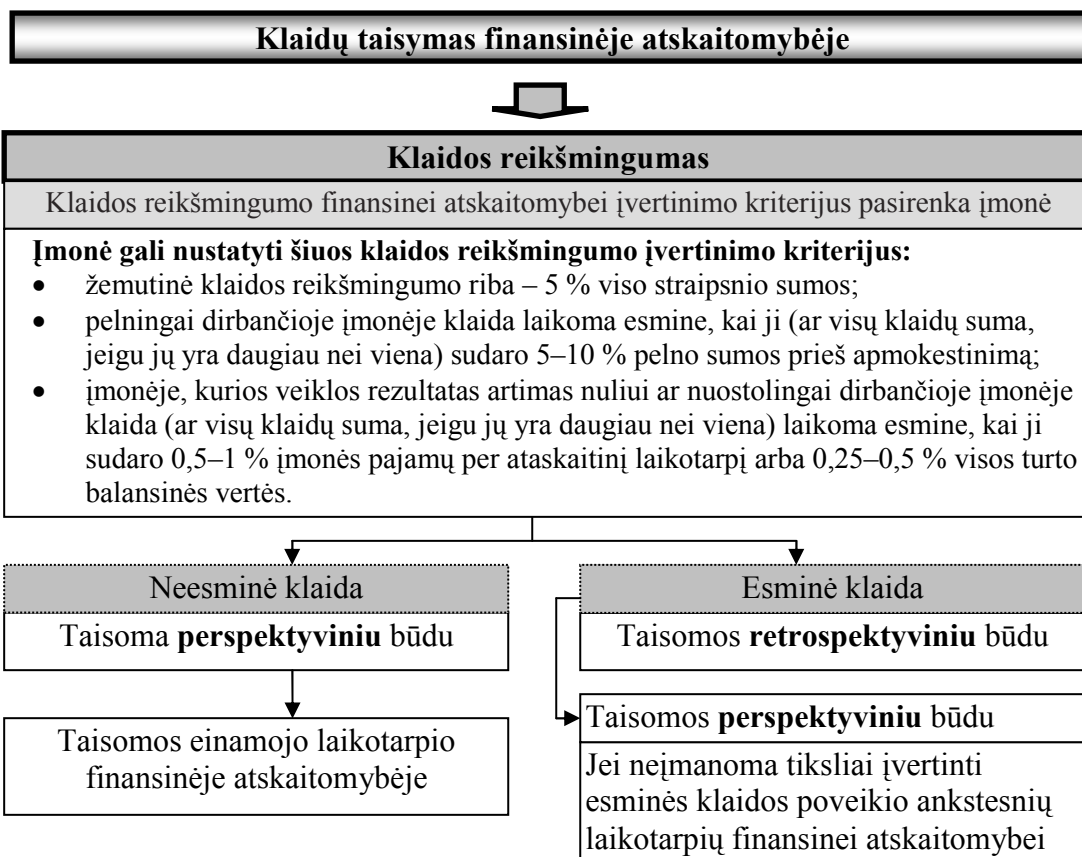
Klaidų taisymo būdai priklauso nuo jų reikšmingumo lygio (*6 paveikslas*):

1) neesminės klaidos (t.y. klaidos, kurių dydis (ar visų klaidų suma) nesiekia žemutinės reikšmingumo ribos) taisomos einamojo laikotarpio finansinėje atskaitomybėje. Klaidos taisymas įtraukiamas į tą pačią pelno (nuostolių) ataskaitos eilutę, kurioje buvo padaryta klaida;

2) esminės klaidos taisomos retrospektyviniu būdu, nebent būtų neįmanoma tiksliai įvertinti esminės klaidos poveikio ankstesnių laikotarpių finansinei atskaitomybei. Šiuo atveju gali būti taikomas perspektyvinis būdas.

Finansinės atskaitomybės aiškinamajame rašte turi būti atskleista ši su klaidų taisymu susijusi informacija: 1) klaidų pobūdis; 2) ataskaitinio laikotarpio ir kiekvieno ankstesnio ataskaitinio laikotarpio koregavimų suma; 3) koregavimų suma, susijusi su ankstesniais laikotarpiais, sugretinta su lyginamąja informacija; 4) faktas, kad lyginamoji informacija buvo koreguota arba kad to atlikti neįmanoma.

Pateiksime esminės klaidos taisymo finansinėje atskaitomybėje pavyzdį.



6 pav. Po metinės finansinės atskaitomybės patvirtinimo paašškėjusių klaidų įvertinimo ir taisymo tvarka

Pavyzdys. 32 lentelėje bei 33 lentelėje pateikiama visuotiniame akcininkų susirinkime, įvykusiame 20X5 m. kovo 14 d., patvirtinta finansinė atskaitomybė.

32 lentelė. Ištrauka iš įmonės balanso, sudaryto 20X4 m. gruodžio 31 d.

	Balanso straipsniai	Finansiniai metai, 20X4 m.	Praėję finansiniai metai, 20X3 m.
A.	ILGALAIKIS TURTAS	17900	17950
II	Materialusis turtas	17900	17950
C.	NUOSAVAS KAPITALAS		
IV.	NEPASKIRSTYTASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	33460	18200
IV.1	Ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai)	15260	10200
IV.2	Ankstesnių metų pelnas (nuostoliai)	18200	8000
II.5.1	Mokėtinas pelno mokestis	2690	1800

33 lentelė. Ištrauka iš įmonės 20X4 m. pelno (nuostolių) ataskaitos

Eil. Nr.	Straipsniai	Finansiniai metai, 20X4 m.	Praėję finansiniai metai, 20X3 m.
III.	BENDRASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	18000	15570
IV.	VEIKLOS SAŪNAUDOS (nusidėvėjimas)	50	3570
V.	TIPINĖS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIAI)	17950	12000
VIII.	ĮPRASTINĖS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIAI)	17950	12000
XI.	PELNAS (NUOSTOLIAI) PRIEŠ APMOKESTINIMĄ	17950	12000
XII.	PELNO MOKESTIS	2690	1800
XIII.	GRYNASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	15260	10200

Rengiant 20X5 m. finansinę atskaitomybę pastebėta, kad 20X4 m. buvo klaidingai apskaičiuotas ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas: jis sumažintas 3500 Lt. Remiantis įmonės apskaitos politika, klaida (ar visų klaidų suma) laikoma esmine, kai ji sudaro daugiau nei 5 % pelno sumos prieš apmokestinimą. Taigi, ši klaida laikoma esmine (ji didesnė už 898 Lt (pelnas prieš apmokestinimą x 5 % = 17950 Lt x 5 % = 898 Lt)), todėl ji taisoma retrospektyviniu būdu:

1) 20X4 m. gruodžio 31 d. balanse 3500 Lt mažinama ilgalaikio materialiojo turto likutinė vertė, ta pačia suma didinamos 20X4 m. veiklos sąnaudos, kartu balanse 3500 Lt mažinamas ataskaitinių metų nepaskirstytasis pelnas (34 lentelė);

2) padidėjus sąnaudoms 525 Lt mažėja pelno mokesčio sąnaudos (35 lentelė), kartu mažėja mokėtinas pelno mokestis, taip pat didėja ataskaitinių metų nepaskirstytasis pelnas (34 lentelė).

34 lentelė. Dėl esminės klaidos taisymo atsiradę pokyčiai įmonės balanse, sudarytame 20X4 m. gruodžio 31 d.

	Balanso straipsniai	20X4 m.		
		Iki AP pakeitimo	AP keitimas	Po AP pakeitimo
A.	ILGALAIKIS TURTAS	17900		14400
II	Materialusis turtas	17900	-3500	14400
C.	NUOSAVAS KAPITALAS			
IV.	NEPASKIRSTYTASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	33460		30485
IV.1	Ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai)	15260	-3500+525	12285
IV.2	Ankstesnių metų pelnas (nuostoliai)	18200		18200
II.5.1	Mokėtinas pelno mokestis	2690	-525	2165

35 lentelė. Dėl esminės klaidos taisymo atsiradę pokyčiai įmonės 20X4 m. pelno (nuostolių) ataskaitoje

Eil. Nr.	Straipsniai	20X4 m.		
		Iki AP pakeitimo	AP keitimas	Po AP pakeitimo
III.	BENDRASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	18000		18000
IV.	VEIKLOS SĄNAUDOS (nusidėvėjimas)	50	3500	3550
V.	TIPINĖS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIAI)	17950		14450
VIII.	ĮPRASTINĖS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIAI)	17950		14450
XI.	PELNAS (NUOSTOLIAI) PRIEŠ APMOKESTINIMĄ	17950		14450
XII.	PELNO MOKESTIS	2690	-525	2165
XIII.	GRYNASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	15260		12285

Pateikiant 20X5 m. finansinę atskaitomybę, klaidos taisymas atsispindi ir į nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitą įtraukiant 20X4 m. pakoreguotą grynąjį pelną (36 lentelė).

36 lentelė. Ištrauka iš 20X5 m nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitos

	Nepaskirstytasis pelnas
Likutis 20X3-12-31	18200
Apskaitos politikos keitimas	
Perskaičiuotas likutis 20X3-12-31	18200
Ataskaitinio laikotarpio grynas pelnas (nuostolis) (20X4 m.)	12285
Likutis 20X4-12-31	30485
Ataskaitinio laikotarpio grynas pelnas (nuostolis) (20X5 m.)	14000
Likutis 20X5-12-31	44485

Informacija apie klaidų taisymą pateikiama finansinės atskaitomybės aiškinamojo rašto pastaboje „**Informacija apie klaidų taisymą**“. Kadangi buvo sumažintas ilgalaikio turto 20X4 m. nusidėvėjimas, taisomi šie 20X4 m. finansinės atskaitomybės straipsniai: materialusis turtas, mokėtinas pelno mokestis, ataskaitinių metų nepaskirstytasis pelnas (nuostolis) bei veiklos sąnaudos (37 lentelė).

37 lentelė. Aiškinamojo rašto pastaba „Informacija apie klaidų taisymą“

Taisomo finansinės atskaitomybės straipsnio pavadinimas ir klaidos aprašymas	Klaidos dydis	Suma iki koregavimo	Suma po koregavimo
20X4 m. gruodžio 31 d. balanse:			
Materialusis turtas	-3500	17900	14400
Mokėtinas pelno mokestis	-525	2690	2165
Ataskaitinių metų nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	-3500+525= 2975	15260	12285
20X4 m. pelno (nuostolių) ataskaitoje:			
Veiklos sąnaudos	3500	50	3550

* * *

Šiuo esminės klaidos taisymo pavyzdžiu baigiame apskaitos politikos, apskaitinių įvertinimų keitimo ir klaidų taisymo finansinėje atskaitomybėje analizę.

NAUDOTOS LITERATŪROS SĄRAŠAS

1. 8-asis Tarptautinis apskaitos Standartas „*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos Verslo apskaitos standartai*“. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://www.apskaitosinstitutas.lt>>
2. *Apskaitos politikos ir apskaitinių įvertinimų pasikeitimų bei klaidų taisymo atvaizdavimas buhalterinėje apskaitoje ir finansinėje atskaitomybėje*. Metodinės rekomendacijos žemės ūkio bendrovėms ir kitoms žemės ūkio įmonėms // D. Jatkūnaitė, L. Martirosianienė, N. Stončiuvienė, V. Urbonavičienė. Lietuvos žemės ūkio universitetas. [interaktyvus]. Prieiga per internetą <<http://www.lzuba.lt/aktai/aktai.php>>
3. Bartaška, R., Zaikauskas, E. (1998). *Anglų–lietuvių apskaitos terminų žodynelis*. Vilnius: VU leidykla, p. 89.
4. Deveikis, G. (2006). *Pasiruoškime finansinei atskaitomybei iš anksto* // Apskaitos ir mokesčių apžvalga, Nr. 2, p. 3-11.
5. Glautier, M. W. E., Underdown, B. (1994). *Accounting theory and practice*. 5th ed. London.: Pitman Publishing, 784p.
6. Kalčinskas, G. (2001). *Buhalterinės apskaitos pagrindai*. Vilnius: Pačiolis.
7. *LR Akcinių bendrovių įstatymas* (2000 m. liepos 13 d. Nr. VIII-1835 Vilnius) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://www.lrs.lt>>.
8. *LR Buhalterinės apskaitos įstatymas* (2001 m. lapkričio 6 d. Nr. IX-574 Vilnius) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://www.lrs.lt>>.
9. LR Finansų ministro 2002 m. spalio 30 d. įsakymas Nr. 340 „*Dėl pinigų priėmimo ir pinigų išmokėjimo kvitų blankų formų patvirtinimo ir pinigų priėmimo ir pinigų išmokėjimo kvitų blankų gamybos, išsigijimo, naudojimo ir sunaikinimo taisyklių patvirtinimo*“. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://www.lrs.lt>>
10. LR finansų ministro 2005 m. rugpjūčio 12 d. įsakymas Nr. 1K-240 „*Dėl LR Finansų ministro 2002 m. spalio 30 d. įsakymo Nr. 340 „Dėl pinigų priėmimo ir pinigų išmokėjimo kvitų blankų formų patvirtinimo ir pinigų priėmimo ir pinigų išmokėjimo kvitų blankų gamybos, išsigijimo, naudojimo ir sunaikinimo taisyklių patvirtinimo“ pakeitimo*“. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://www.lrs.lt>>
11. *LR įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas* (2003 m. gruodžio 18 d. Nr. IX-575 Vilnius). [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://www.lrs.lt>>
12. LR susisiekimo ministro 1995 m. spalio 12 d. įsakymas Nr. 405 „*Dėl automobilio kuro normų nustatymo metodikos*“. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://www.lrs.lt>>

13. LR Vyriausybės 2000 m. vasario 17 d. nutarimas Nr.179 „*Kasos darbo organizavimo ir kasos operacijų atlikimo taisyklės*“. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://www.lrs.lt>>
14. LR Vyriausybės 2002 m. rugpjūčio 13 d. nutarimas Nr. 1283 „*Dėl Kasos aparatų diegimo ir naudojimo tvarkos patvirtinimo*“. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://www.lrs.lt>>
15. Mackevičius, J. (2003). *Valdymo apskaita: koncepcija, metodika, politika*. Vilnius, 410p.
16. Mackevičius, J. (1994). *Apskaita*. Vilnius: Mintis, 560p.
17. Mačernienė, D. (2002). *Apskaitos politikos nustatymas – neišvengiama prievolė ir nauda // Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, Nr.23, p.1–2; Nr.24, p.2; Nr.25., p.3.
18. *Tarptautinių žodžių žodynas* (1985). Vilnius: Vyr. enciklopedijų red., 528p.
19. *The Oxford Dictionary for the Business World* (1993). Oxford University Press.
20. *Verslo apskaitos standartai* (2003 m. gruodžio 18 d. Nr.1) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://www.apskaitosinstitutas.lt>>.
21. *Verslo apskaitos standartų rekomendacijos*. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://www.apskaitosinstitutas.lt>>
22. Wolk, H. I., Tearney, M. G. (1997). *Accounting theory: a conceptual and institutional approach*. 4th ed. Ohio: South–Western College Publishing, 658p.