



**PASSFR.EU**

A Digital Learning Platform for Generation Z:  
Passport to IFRS®



Co-funded by the  
Erasmus+ Programme  
of the European Union

**A Digital Learning Platform for Generation Z: Passport to IFRS®**

# Koncepcinés finansinés atskaitomybés sistema



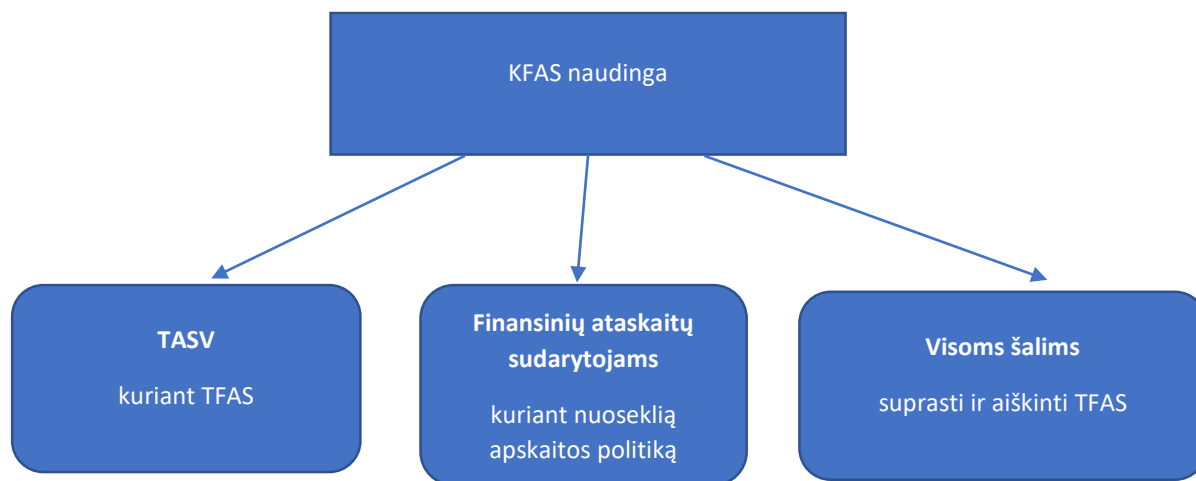
Funded by the Erasmus+ Program of the European Union. However, European Commission and Turkish National Agency cannot be held responsible for any use which may be made of the information contained therein.

© Copyright 2021, Istanbul University

## Koncepcinės finansinės atskaitomybės sistema

### TAIKYMO SRITIS IR APIBRĖŽTYS

Koncepcinės finansinės atskaitomybės sistemos (KFAS) aprašo bendrosios paskirties finansinės atskaitomybės (CF.SP1.1) tikslą ir sąvokas. KFAS naudinga Tarptautinių apskaitos standartų valdybai (TASV), finansinių ataskaitų sudarytojams ir visoms TFAS standartais besidominčioms šalims. Šie vartotojai, naudodami bendrosios paskirties finansines ataskaitas, turi skirtingus tikslus, tačiau jie visi naudoja tą pačią KFAS, kaip paaiškinta 1 paveiksle.



1 pav. KFAS paskirtis

KFAS apjungia teorinį, konceptualų nuoseklų pagrindą TFAS išleisti, aiškinti ir suprasti. Šis pagrindas yra būtinas, kad būtų sukurti principais pagrįsti standartai, tokie kaip TFAS. KFAS pats savaime nėra standartas, todėl TFAS visada turės pirmenybę. Tačiau KFAS pateikia gaires tose srityse, kuriose nėra standartų arba standartinių nurodymų, ir nustato etišką, principais pagrįstą apskaitą, užtikrinančią, kad finansinės ataskaitos jų naudotojams pateiktų naudingos ir svarbios informacijos.

KFAS sudaro 8 skyriai: (1) bendrosios paskirties finansinės atskaitomybės tikslas, po kurio seka (2) naudingos finansinių ataskaitų informacijos kokybinės charakteristikos; (3) finansines ataskaitas ir atskaitomybę teikiantys subjektai; (4) finansinių ataskaitų elementai; (5) pripažinimas ir pripažinimo nutraukimas; (6) vertinimo principai; (7) pateikimas ir atskleidimas; ir (8) kapitalo ir kapitalo palaikymo koncepcijos. Toliau paeiliui aptarsime kiekvieną iš šių komponentų, kad juos apibrėžtume ir pateiktume pavyzdžius.

#### (1) Bendrosios paskirties finansinės atskaitomybės tikslas

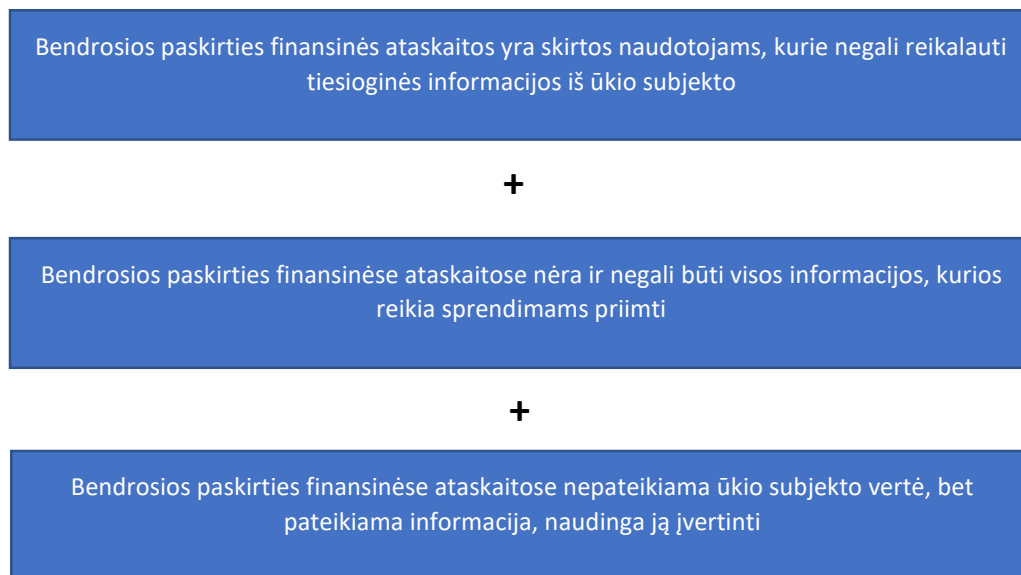
Bendrosios paskirties finansinės atskaitomybės tikslas – teikti finansinę informaciją apie atskaitomybę teikiantį ūkio subjektą, kuri būtų naudinga esamiems ir potencialiems investuotojams, skolintojams ir kitiems kreditoriams priimant sprendimus, susijusius su išteklių skyrimu ūkio subjektui (KFAS 1.2 straipsnis).

Ūkio subjektas gali turėti įvairių tipų finansinės informacijos naudotojų, tokių kaip investuotojai, skolintojai, komerciniai partneriai, vyriausybės ar apskritai visuomenė. Tačiau bendros paskirties finansinė atskaitomybė, kurią parengė TASV (valdyba) ir kurią reglamentuoja KFAS, pirmiausia nėra skirta visoms joms. Taip yra todėl, kad skirtingi naudotojai turi skirtingus poreikius, o standartų kūrėjai sunku sukurti visus šiuos poreikius tenkinančius standartus. Pavyzdžiui, investuotojai, t. y. tie, kurie

teikia įmonei išteklius pirkdami įmonės akcijas, turi įvertinti būsimų pinigų srautų į ūkio subjektą perspektyvas. Mainais už savo investicijas šie vartotojai tikisi grąžos, tokios kaip dividendai, palūkanos, pagrindinės sumos kompensavimas arba rinkos kainos padidėjimas arba jų derinys. Kita vertus, komerciniai partneriai daugiausia suinteresuoti ūkio subjekto veiklos tęstinumu, nuolatinių verslo santykių užtikrinimu ir kompensavimu už paslaugas ir produktus.

Atsižvelgdama į įvairius naudotojų poreikius, valdyba nusprendė finansinę atskaitomybę skirti vadinamiesiems pirminiams finansinės informacijos naudotojams, kurie yra esami ir potencialūs investuotojai, skolintojai ir kiti kreditoriai, todėl kuriant koncepcijas ir standartus turi būti homogeniškesnė bazė.

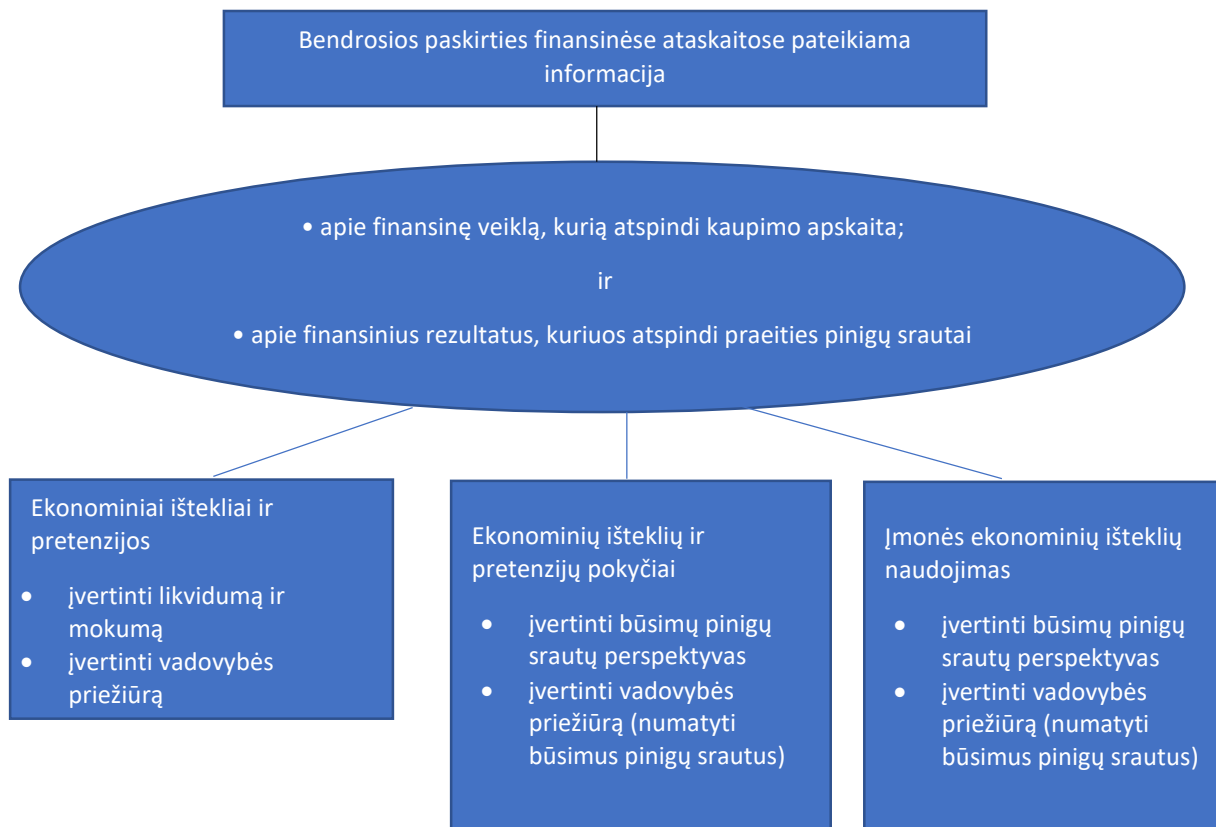
KFAS paaiškina ir patikslina finansinės atskaitomybės vaidmenį, kaip parodyta 2 paveiksle.



## 2 pav. Bendrosios paskirties finansinės ataskaitos

Norint priimti sprendimus, esamiems ir potencialiems investuotojams, skolintojams ir kitiems kreditoriams reikalinga informacija apie subjekto ekonominius išteklius, apie subjektui pareikštus reikalavimus ir tų išteklių bei reikalavimų pasikeitimus; ir kaip efektyviai ir efektyviai įmonės vadovybė ir valdyba (-os) vykdė savo įsipareigojimus dėl ūkio subjekto ekonominių išteklių naudojimo (KFAS 1.4 straipsnis). Naudotojai turi turėti bent pagrindines žinias, kad galėtų skaityti ir interpretuoti finansines ataskaitas, be to, jie gali ir turėtų naudoti kitus informacijos šaltinius be finansinių ataskaitų.

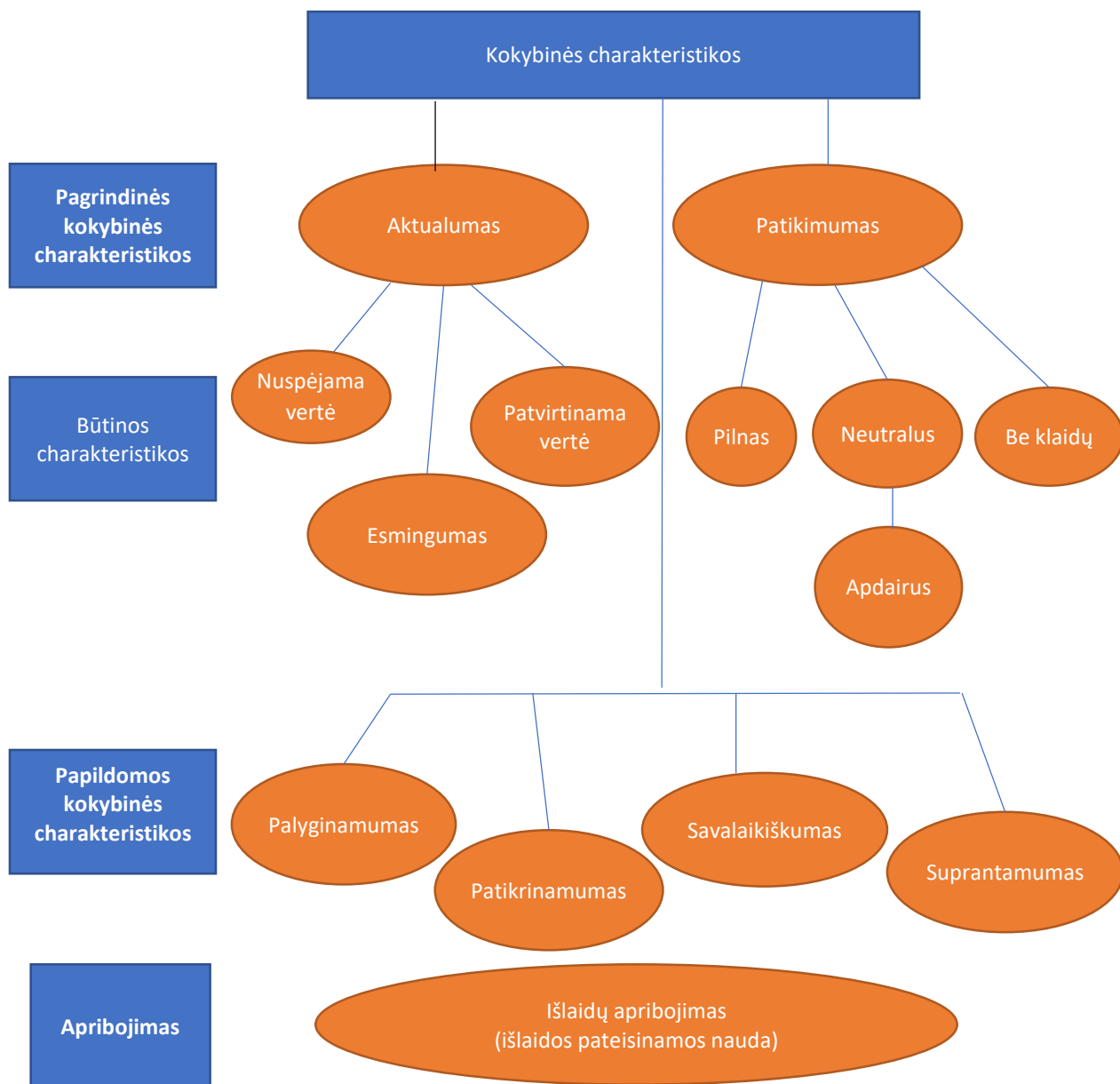
Bendrosios paskirties finansinėse ataskaitose pateikiama tokio tipo informacija (3 pav.):



**3 pav. Bendrosios paskirties finansinių ataskaitų pateikta informacija**

## **(2) Naudingos finansinės informacijos kokybinės charakteristikos**

KFAS aptariamos naudingos finansinės informacijos kokybinės charakteristikos apibūdina informacijos tipus, kurie gali būti naudingiausi esamiems ir potencialiems investuotojams, skolintojams ir kitiems kreditoriams priimant sprendimus dėl atskaitingo subjekto, remiantis informacija, kuri yra įtraukta į jo finansines ataskaitas (žr. 4 pav.).



#### 4 pav. Naudingos finansinės informacijos kokybinės charakteristikos

KFAS nurodomos dvi pagrindinės kokybinės charakteristikos ir jų komponentai, keturios papildomos kokybinės charakteristikos ir apribojimas. Dvi pagrindinės kokybinės charakteristikos yra aktualumas ir patikimumas.

Aktuali finansinė informacija gali pakeisti vartotojų priimtus sprendimus (KFAS 2.6 straipsnis), o tai įmanoma, kai informacija turi nuspėjamąją vertę (ji naudojama kaip įvestis būsimiems rezultatams prognozuoti), patvirtinamąją vertę (siūlo grįžtamąjį ryšį apie ankstesnius vertinimus). ) arba abi.

Pavyzdžiui, jei potencialūs investuotojai yra suinteresuoti investuoti į ūkio subjektą, jo finansinėse ataskaitose pateikta ūkio subjekto turto, įsipareigojimų ir ankstesnių veiklos rezultatų vertė yra svarbi, nes tai padeda potencialiems investuotojams numatyti įmonės pinigų srautus ir patvirtinti arba koreguoti ankstesnes prognozes.

Esmingumas yra specifinis subjekto aktualumo aspektas (KFAS 2.11 straipsnis). Informacija yra reikšminga, jei ją praleidus, neteisingai nurodžius arba nusiėpus galima pagrįstai tikėtis, kad ji turės įtakos sprendimams, kuriuos pagrindiniai bendrosios paskirties finansinių ataskaitų naudotojai priima remdamiesi šiomis ataskaitomis (KFAS 2.11 straipsnis). Esmingumas vertinamas tiek pagal straipsnio pobūdį, tiek pagal dydį.

Pavyzdžiui, tarkime, kad ūkio subjektai A ir B gavo 10 000 PV\* iš veiklos, kuri buvo nutraukta per ataskaitinį laikotarpį. Ūkio subjekto A (B) veiklos pajamos buvo 1 000 000 PV (30 000 PV), įskaitant pelną iš veiklos, kurios buvo atsisakyta. Kyla klausimas, ar šis pelnas turėtų būti pateikiamas atskirai nuo ūkio subjekto veiklos pajamų. Sumažėjusios veiklos pelnas yra nereikšmingas ūkio subjekto A atveju, sudarantis 1 % jo vertės, o ateities prognozės neturi reikšmingos įtakos. Tačiau ūkio subjekto B atveju svarbu atskirai pranešti apie pelną iš nutrauktos veiklos. Prognozuojant pelną turėtų būti atsižvelgta į 20 000 PV veiklos pajamas, t. y. tas, kurias generuoja ūkio subjekto įprasta veikla.

Finansinės ataskaitos ekonominius reiškinius vaizduoja žodine ir skaitine informacija. Kad finansinė informacija būtų naudinga, ji turi ne tik atspindėti svarbius reiškinius, bet ir patikimai atspindėti reiškinių, kuriuos ji tariamai reprezentuoja, esmę (KFAS 2.12 straipsnis). Patikimas pateikimas yra pilnas (pranešama visa reikalinga informacija), neutralus (nešališkai renkama ar pateikiama finansinė informacija; neutralumas palaikomas apdairiai) ir be klaidų (nėra klaidų ar praleisto informacijos).

Pavyzdžiui, jei kyla skandalas dėl ūkio subjekto produktų (dėl to produktai pašalinami iš rinkos), o ūkio subjektui trečiosios šalys yra iškėlusios teismines bylas, pateikti teisingą informaciją reiškia atskleisti informaciją apie šią situaciją ir visus susijusius ieškinius. Šios informacijos slėpimas reiškia, kad informacija nėra pilna (klaidinančiai neįtraukiami galimi būsimi nuostoliai), ji nėra neutrali (informacija yra šališka) ir joje yra klaidų (nes tikriausiai neteisingai nurodyti įsipareigojimai).

Jei norima, kad informacija būtų naudinga, ji turi būti svarbi ir tiksliai atspindėti tai, ką ji neva reprezentuoja. Nei patikimas nereikšmingo reiškinio vaizdavimas, nei nepatikimas reikšmingo reiškinio vaizdavimas nepadeda naudotojams priimti gerus sprendimus (KFAS 2.20 straipsnis).

Yra keturios papildomos kokybinės charakteristikos. Palyginamumas yra kokybinė charakteristika, leidžianti vartotojams nustatyti ir suprasti elementų panašumus ir skirtumus (KFAS 2.24 straipsnis). Patikrinamumas padeda užtikrinti naudotojams, kad informacija tiksliai atspindi ekonominius reiškinius, kuriuos ji tariamai reprezentuoja. Patikrinamumas reiškia, kad skirtingi išmanantys ir nepriklausomi stebėtojai gali pasiekti konsensą, nors ir nebūtinai visišką sutarimą, kad konkretus vaizdas yra patikimas vaizdas (KFAS 2.30 straipsnis). Naudotojai kartais painioja patikrinamumą su dokumentų, pvz., sąskaitų faktūrų ar sutarčių, buvimu. Nors tai tikrai gali padėti, skirtingi stebėtojai, remdamiesi konkrečiomis įvykių ir sandorių aplinkybėmis, vis tiek gali padaryti skirtingas išvadas apie ten vaizduojamus reiškinius. Savalaikiškumas reiškia, kad sprendimus priimančias asmenys turi laiku gauti informaciją, kad ji galėtų daryti įtaką jų sprendimams. Paprastai kuo informacija senesnė, tuo ji mažiau naudinga (KFAS 2.33 straipsnis). Klasifikuojant, apibūdinant ir pateikiant informaciją aiškiai ir glaustai, ji tampa suprantama (KFAS 2.34 straipsnis).

Papildomos kokybinės charakteristikos turėtų kiek įmanoma labiau pagerinti finansinių ataskaitų kokybę. Tačiau papildomos kokybinės charakteristikos, tiek kiekviena atskirai, tiek visos kartu, nepadaro informacijos naudinga, jei ta informacija yra neaktuali arba ne patikimai atspindi tai, ką ji tariamai reprezentuoja (KFAS 2.37 straipsnis). Be to, papildomos kokybinės charakteristikos nenusveria pagrindinių kokybinių charakteristikų. Pavyzdžiui, net jei apibendrinant gaunama labiau suprantama

---

\* PV – piniginiai vienetai

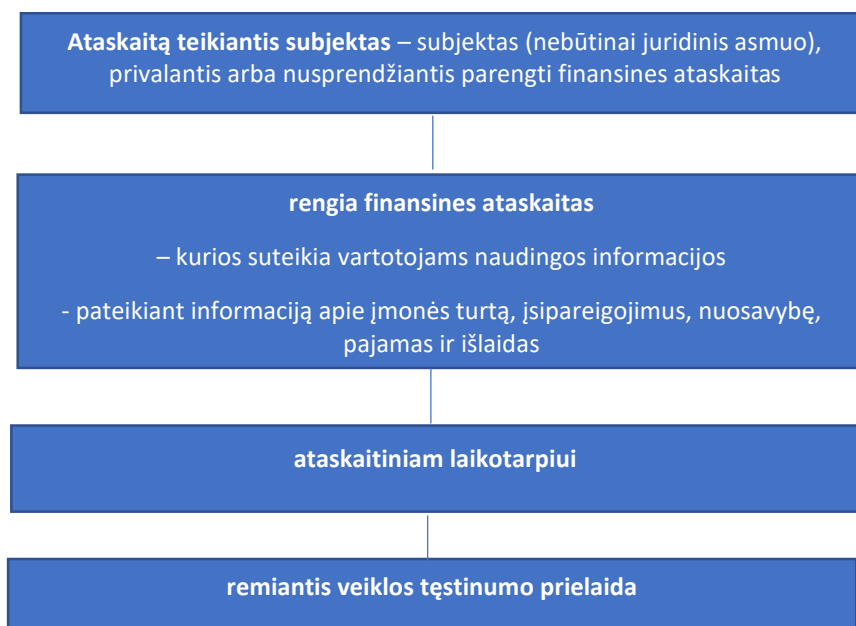
informacija, nereikėtų jos apibendrinti arba pernelyg supaprastinti, jei dėl to gaunama informacija, tampa mažiau aktuali (neleidžia prognozuoti, todėl praranda nuspėjamąją vertę) arba mažiau tiksli.

Pavyzdžiui, ūkio subjektas A ir ūkio subjektas B yra konkurentai, veikiantys toje pačioje pramonės šakoje ir rengia finansines ataskaitas pagal TFAS, kurios yra audituojamos pagal konkrečioje jurisdikcijoje galiojančias taisykles. Abu subjektai naudoja FIFO (*angl. First-In-First-Out*) metodą, kad priskirtų išlaidas atsargoms. Ūkio subjektas A pateikia savo finansines ataskaitas iš karto pasibaigus ataskaitiniam laikotarpiui, o ūkio subjektas B – praėjus trims mėnesiams po ataskaitinio laikotarpio pabaigos. Ūkio subjektas A rengia finansines ataskaitas su mažiau pograpių ir tarpinių sumų, palyginti su subjektu B. Poveikis papildomoms kokybinėms charakteristikoms yra toks: informacija yra patikrinama abiejuose subjektuose, nes finansinės ataskaitos yra audituojamos (auditoriai patikrina finansines ataskaitas). Be to, informacija yra palyginama, nes abu subjektai taiko tą pačią išlaidų srauto prielaidą. Tačiau subjekto A informacija yra savalaikiškesnė (greitai pasiekiami vartotojams), bet mažiau suprantama (mažiau klasifikacijų).

Išlaidos visada yra finansinės informacijos suvaržymas. Kadangi finansinės informacijos pateikimas yra susijęs su išlaidomis, svarbu, kad šios išlaidos būtų pagrįstos gaunama nauda dėl šios informacijos teikimo (KFAS 2.39 straipsnis). Logika yra ta, kad naudotojai turėtų gauti daugiau naudos iš informacijos, o ne išlaidų, kurias jie patiria gaudami ją. Išlaidos visada yra labiau matomos (pvz., personalo mokymas, techninė ir programinė įranga, informacijos rinkimas), o naudą ne visada galima lengvai nustatyti. Tokie privalumai susiję su aktualesne ir patikimesne informacija, galbūt savalaikiškumo ar palyginamumo požiūriu. Didžiausia nauda būtų gerų sprendimų priėmimas, tačiau tokią naudą taip pat yra labai sudėtinga identifikuoti.

### (3) Finansinės ataskaitos ir atskaitomybę teikiantis ūkio subjektas

Šiame skyriuje pateikiama išsami informacija apie finansines ataskaitas, atskaitomybę teikiančią subjektą ir ataskaitinį laikotarpį (žr. 5 pav.).



5 pav. Finansinės ataskaitos ir atskaitomybę teikiantis subjektas

Finansinių ataskaitų tikslas – teikti finansinę informaciją apie atskaitingo ūkio subjekto turtą, įsipareigojimus, nuosavą kapitalą, pajamas ir sąnaudas, kuri būtų naudinga finansinių ataskaitų vartotojams vertinant būsimas grynųjų pinigų įplaukų į atskaitomybę teikiančią įmonę perspektyvas ir

vadovybės ūkio subjekto ekonominių išteklių valdymas (KFAS 3.2 straipsnis). Finansinės ataskaitos sudaromos už nurodytą laikotarpį, vadinamą ataskaitiniu laikotarpiu, pateikiant lyginamąją informaciją bent už vieną ankstesnį ataskaitinį laikotarpį. Finansinės ataskaitos paprastai sudaromos darant prielaidą, kad atskaitomybę teikiantis subjektas tęsia veiklą ir tęs veiklą artimiausioje ateityje (KFAS 3.9 straipsnis).

Ataskaitas teikiantis ūkio subjektas yra subjektas, kuris privalo arba pasirenka sudaryti finansines ataskaitas. Ataskaitą teikiantis ūkio subjektas gali būti vienas subjektas arba jo dalis, arba gali sudaryti daugiau nei vienas subjektas. Ataskaitą teikiantis ūkio subjektas nebūtinai yra juridinis asmuo (KFAS 3.10 straipsnis).

Pavyzdžiui, ūkio subjektas A yra trijų dukterinių įmonių patronuojanti įmonė. Kartu jie sudaro grupę. Grupė rengia finansines ataskaitas už metų laikotarpį nuo balandžio 1 d. iki kovo 31 d. Ataskaitą teikiantis subjektas yra grupė, o ataskaitinis laikotarpis – 12 mėnesių laikotarpis nuo balandžio 1 d. iki kovo 31 d.

Kaip galima pastebėti, KFAS ir daugelio TFAS požiūris, leidžiantis subjektui lanksčiai rinktis, palaiko principais pagrįstų standartų idėją, kuriai pritaria TFAS. Šiuo atveju atskaitomybę teikiantis subjektas nebūtinai yra juridinis asmuo, tačiau pasirinkus rengti finansines ataskaitas jis kvalifikuojamas kaip atskaitomybę teikiantis subjektas. Panašūs metodai taikomi ir kituose TFAS. Pavyzdžiui, 16-asis TAS „Nekilnojamas turtas, įranga ir įrengimai“. 16-ajame TAS nenurodo kaip turi būti pasirenkamas vienetas turtui pripažinti pagal jo principus. Taigi, vadovybė turi priimti sprendimą, vertindama, kas yra turtas arba koks yra atskaitomybės lygis, jei grupę sudaro subjektas A ir trys jo dukterinės įmonės.

#### **(4) Finansinių ataskaitų elementai**

Finansinių ataskaitų elementai, apibrėžti KFAS, yra šie: turtas, įsipareigojimai ir nuosavas kapitalas (visi susiję su atskaitingo ūkio subjekto finansine padėtimi); pajamos bei sąnaudos, susijusios su atskaitingo ūkio subjekto finansiniais rezultatais (KFAS 4.1 straipsnis).

Turto apibrėžimas pasikeitė 2018 m. peržiūrint KFAS. Pagal šį naują apibrėžimą turtas yra esami ekonominiai ištekliai, kuriuos ūkio subjektas valdo dėl praeities įvykių (KFAS 4.3 straipsnis). Ekonominis išteklis – tai teisė, galinti duoti ekonominės naudos (KFAS 4.4 straipsnis).

Pavyzdžiui, mikroautobusas, įsigytas prekėms gabenti, yra jį kontroliuojančio subjekto turtas. Pirkimas suteikia subjektui teisę naudoti furgoną savo veiklai. Mikroautobusas yra valdomas, perkamas ir gali duoti ekonominės naudos, atsižvelgiant į jo indėlį į įmonės komercinę veiklą.

Kitas pavyzdys – ūkio subjektas savo veikloje naudoja atvirojo kodo programinę įrangą. Subjektas turi teisę naudoti turtą, nes programinė įranga yra atvirojo kodo. Todėl programinė įranga gali duoti ūkio subjektui ekonominės naudos. Tačiau subjektas nekontroliuoja programinės įrangos, nes ji yra vieša. Todėl programinė įranga nėra turtas ją naudojančiam subjektui.

Įsipareigojimas yra dabartinė ūkio subjekto prievolė perduoti ekonominius išteklius dėl praeities įvykių (KFAS 4.26 straipsnis). Kad įsipareigojimas egzistotų, turi būti tenkinami trys kriterijai: ūkio subjektas turi įsipareigojimą, įsipareigojimas yra perduoti ekonominius išteklius, ir įsipareigojimas yra dabartinis įsipareigojimas, kuris egzistuoja dėl praeities įvykių (KFAS 4.27 straipsnis).

Pavyzdžiui, skolinantis pinigus iš banko atskaitomybę teikiančiam ūkio subjektui atsiranda įsipareigojimas, nes jis turi įsipareigojimą grąžinti paskolą, t. y. ateinančiais laikotarpiais pervesti pinigus į banką. Šis įsipareigojimas atsiranda nuo tada, kai buvo sudaryta paskolos sutartis (t. y. praėjusio įvykio).



Nuosavybė yra likusi dalis įmonės turte, atėmus visus jo įsipareigojimus (KFAS 4.63 straipsnis). Taigi, pavyzdžiui, ūkio subjekto, kurio turtas yra 200 000 PV, o įsipareigojimai 150 000 PV, nuosavybė sudaro 50 000 PV. Būtent tai galiausiai belieka išdalyti įmonės akcininkams (savininkams), sumokėjus visus įsipareigojimus. Ši pozicija yra labai rizikinga investuotojams, nes jie gaus naudos iš šio kapitalo tik tiek, kiek kapitalo liks sumokėjus visus subjekto įsipareigojimus (pvz., darbuotojams, kreditoriams, tokiems kaip bankai, tiekėjai, nacionalinės valstybės ir kt.). Tikriausiai tai yra viena iš priežasčių, kodėl valdyba teikdama finansines ataskaitas pirmenybę teikė investuotojams, o ne kitų kategorijų naudotojams. Jie taip pat turėtų gerai išmanyti finansinę atskaitomybę, kad galėtų įvertinti rengiamą finansinę informaciją.

Pajamos – tai turto padidėjimas arba įsipareigojimų sumažėjimas, dėl kurio padidėja nuosavas kapitalas, išskyrus tuos, kurie susiję su nuosavybės reikalavimų turėtojų įnašais (KFAS 4.68 straipsnis). Todėl sandoriai, pvz., įmonės savininkų paskolos ar aukos, nėra laikomos pajamomis.

Sąnaudos – tai turto sumažėjimas arba įsipareigojimų padidėjimas, dėl kurio sumažėja nuosavas kapitalas, išskyrus tuos, kurie susiję su paskirstymu nuosavybės reikalavimų turėtojams (KFAS 4.69 straipsnis). Bet koks pelno paskirstymas (pvz., dividendų forma) nelaikomas sąnaudomis.

Pavyzdžiui, kai ūkio subjektas parduoda už 10 PV prekes, kurios kainavo 8 PV, jis pripažįsta 10 PV pajamas, nes turi teisę gauti 10 PV iš perkančių klientų mainais už prekes. Ši teisė atsiranda padidinus turtą, prisidedantį prie nuosavo kapitalo padidėjimo, ir iš sandorio, kuris nėra susijęs su akcininkų įnašais. Be to, pardavus atsargas sumažėja turtas (atsargos), taigi ir nuosavas kapitalas dėl sandorio, kuris nėra sandoris su akcininkais, o tai reiškia, kad pripažįstamos 8 PV sąnaudos.

#### **(5) Pripažinimas ir pripažinimo nutraukimas**

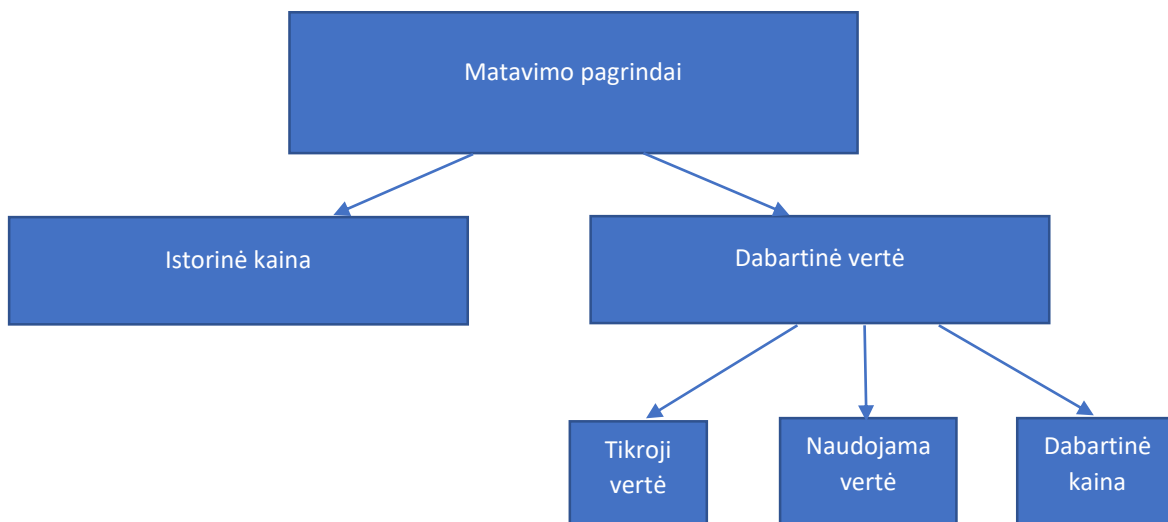
Pripažinimas – tai straipsnio, atitinkančio vieno iš finansinės atskaitomybės elementų – turto, įsipareigojimų, nuosavybės, pajamų ar sąnaudų – apibrėžimą, įtraukimas į finansinės būklės ataskaitą arba finansinės veiklos ataskaitą (-as). Pripažinimas apima elemento vaizdavimą vienoje iš ataskaitų – atskirai arba kartu su kitais elementais – žodžiais ir pinigine suma, ir tos sumos įtraukimą į vieną ar daugiau sumų toje ataskaitoje. Suma, kuria turtas, įsipareigojimas arba nuosavybė pripažįstami finansinės būklės ataskaitoje, vadinama jo balansine verte (KFAS 5.1 straipsnis). Atpažįstami tik elementai, kurie atitinka elemento apibrėžimą, bet ne visi elementai, kurie atitinka apibrėžimą. Straipsniai pripažįstami tada, kai informacija yra naudinga, t. y. aktuali ir patikima, o tokia informacija yra paruošiama už mažesnę kainą nei iš jos gaunama nauda.

Pavyzdžiui, net jei daiktas atitinka turto apibrėžimą, jo vertę nustatyti gali būti per brangu. Atsižvelgiant į išlaidų apribojimą ir išlaidų ir naudos santykį, turtas gali būti nepripažintas.

Pripažinimo nutraukimas yra viso pripažinto turto ar įsipareigojimo arba jo dalies pašalinimas iš įmonės finansinės būklės ataskaitos. Pripažinimas paprastai nutraukiamas, kai tas straipsnis nebeatitinka turto arba įsipareigojimo apibrėžimo (KFAS 5.26 straipsnis).

#### **(6) Matavimo principai**

Finansinėse ataskaitose pripažįstami elementai kiekybiškai įvertinami pinigine išraiška. Tam reikia pasirinkti matavimo pagrindą (KFAS 6.1 straipsnis) (žr. 6 pav.).



**6 pav. Matavimo pagrindai**

Istorinės kainos matai teikia piniginę informaciją apie turtą, įsipareigojimus ir susijusias pajamas bei išlaidas, naudojant informaciją, bent iš dalies gautą iš sandorio ar kito įvykio, dėl kurio jie atsirado, kainos (KFAS 6.4 straipsnis). Tokia informacija gali būti lengvai patikrinama, tačiau ji gali būti nelabai svarbi priimant kai kuriuos sprendimus. Vis dėlto nemažai finansinės atskaitomybės elementų yra vertinami istorinėmis vertėmis.

Dabartinės vertės matai teikia piniginę informaciją apie turtą, įsipareigojimus ir susijusias pajamas bei sąnaudas, naudojant informaciją, kuri atnaujinama, kad atspindėtų vertinimo datos sąlygas. Dėl atnaujinimo dabartinės turto ir įsipareigojimų vertės atspindi pinigų srautų įverčių ir kitų veiksnių, atspindinčių šiose dabartinėse vertėse, pokyčius nuo ankstesnės vertinimo datos (KFAS 6.10 straipsnis). Dabartinės vertės nustatymo pagrindai apima tikrąją vertę, turto naudojimo vertę ir įsipareigojimų įvykdymo vertę bei dabartinę kainą (KFAS 6.11 straipsnis). Tokios vertės gali būti labai svarbios priimant kai kuriuos sprendimus, todėl yra naudojamos vertinant tam tikrus finansinės ataskaitos elementus.

Tikroji vertė yra kaina, kuri būtų gauta pardavus turtą arba sumokėta už įsipareigojimą perleisti pagal sąžiningą sandorį tarp rinkos dalyvių vertinimo dieną (KFAS 6.12 straipsnis).

Naudojimo vertė yra dabartinė pinigų srautų arba kitos ekonominės naudos, kurią ūkio subjektas tikisi gauti naudodamas turtą ir jį perleisdamas, vertė. Įvykdymo vertė yra dabartinė pinigų arba kitų ekonominių išteklių, kuriuos ūkio subjektas, vykdydamas įsipareigojimą, tikisi būti įpareigotas perduoti, vertė (KFAS 6.17 straipsnis).

Dabartinė turto kaina yra lygiavertis turto kaina vertinimo datą, kurią sudaro atlygis, kuris būtų sumokėtas vertinimo dieną, pridėjus sandorio išlaidas, kurios būtų patirtos tą dieną. Dabartinė įsipareigojimo kaina yra atlygis, kuris būtų gautas už lygiavertį įsipareigojimą vertinimo dieną, atėmus sandorio išlaidas, kurios būtų patirtos tą dieną. Dabartinė kaina, kaip ir istorinė kaina, yra pradinė vertė: ji atspindi kainas rinkoje, kurioje ūkio subjektas įsigytų turtą arba prisiimtų įsipareigojimą. Taigi ji skiriasi nuo tikrosios vertės, naudojimo vertės ir įvykdymo vertės, kurios yra operacijos užbaigimo vertės. Tačiau, skirtingai nei istorinė kaina, dabartinė kaina atspindi vertinimo datos sąlygas (KFAS 6.21 straipsnis).

Pavyzdžiui, istorinė pastato kaina yra kaina, už kurią buvo įsigytas pastatas, tarkime, 10 000 PV, pakoreguota nusidėvėjimu, t. y. 2 000 PV. Tai reiškia, kad pastato balansinė vertė 8 000 PV. Jei panašūs pastatai parduodami rinkoje už vidutinę 12 000 PV kainą, tai reiškia, kad pastato tikroji vertė yra 12

000 PV. Apskaičiuota, kad norint įsigyti panašų pastatą, įskaitant sandorio išlaidas, dabartinė kaina yra 11 500 PV. Kai būsimi pinigų srautai, kurių tikimasi naudojant pastatą, yra diskontuojami, gaunama 10 000 PV naudojimo vertė.

Renkantis turto ar įsipareigojimo ir susijusių pajamų bei sąnaudų vertinimo pagrindą, būtina atsižvelgti į informacijos, kurią subjektas šio vertinimo pagrindu pateiks tiek finansinės būklės ataskaitoje, tiek finansinės veiklos ataskaitoje (-ose) pobūdį, o taip pat kiti veiksniai (KFAS 6.43 straipsnis), tokie kaip indėlis į būsimus pinigų srautus ir vertinimo įtaka kokybinėms charakteristikoms.

Pavyzdžiui, jei pirmiau minėtas pastatas generuoja netiesioginius būsimus pinigų srautus, nes jis naudojamas kartu su kitu turtu (tai yra tuo atveju, jei jame vyksta gamybinė veikla), istorinė kaina arba dabartinė kaina gali suteikti svarbesnės informacijos. Jei pastatas yra nuomojamas ir jis generuoja pinigų srautus nepriklausomai, dabartinė vertės tipas, ypač jo tikroji vertė, gali suteikti svarbesnės informacijos.

Finansinio turto atveju, jei jis laikomas ilgą laiką ir ūkio subjektas neketina jo parduoti spekuliacijos tikslais, jo istorinė kaina gali būti svarbesnė finansinių ataskaitų naudotojams, nes atnaujinus jo tikrąją vertę gali būti sukelti tam tikrą neapibrėžtumą naudotojų sprendimams. Tačiau labai likvidaus finansinio turto, kurį subjektas ketina nedelsiant parduoti, tikroji vertė tikriausiai yra svarbesnė nei jo įsigijimo kaina.

Čia daromos dvi išvados:

- 1) finansinės ataskaitos pateikiamos skirtingomis vertėmis. Kai kurie elementai matuojami istorinėmis vertėmis, kiti – dabartinėmis vertėmis. Todėl naudotojai turi būti informuoti apie šią politiką ir turėti galimybę įvertinti pasekmes, pateikdami finansinės informacijos vartotojams bet kokią pakankamai svarbią informaciją;
- 2) skirtingos vertinimo bazės daro didelę įtaką finansinėms ataskaitoms. Tikrosios vertės koregavimai paprastai turi įtakos rezultatams koregavimo laikotarpiu, o istorinės vertės – ne.

## **(7) Pateikimas ir atskleidimas**

Veiksmingas informacijos perdavimas finansinėse ataskaitose daro tą informaciją aktualesnę ir padeda tiksliai pateikti įmonės turtą, įsipareigojimus, nuosavybę, pajamas ir sąnaudas. Tai taip pat pagerina finansinėse ataskaitose pateiktos informacijos suprantamumą ir palyginamumą. Norint efektyviai perduoti informaciją finansinėse ataskaitose, reikia sutelkti dėmesį į pateikimo ir atskleidimo tikslus ir principus, o ne į taisykles; informacijos klasifikavimas taip, kad grupuotų panašius elementus ir atskirtų nepanašius elementus; ir informacijos apibendrinimas tokiu būdu, kad ji nebūtų užgožta nei dėl nereikalingų detalių, nei dėl pernelyg didelio agregavimo (KFAS 7.2 straipsnis).

Klasifikavimas – tai turto, įsipareigojimų, nuosavybės, pajamų ar sąnaudų rūšiavimas pagal bendrus požymius pateikimo ir atskleidimo tikslais. Tokios charakteristikos apima (bet tuo neapsiribojant) elementų pobūdį, jų vaidmenį (arba funkciją) ūkio subjekto vykdomoje verslo veikloje ir tai, kaip jie vertinami (KFAS 7.7 straipsnis).

Agregavimas – tai turto, įsipareigojimų, nuosavybės, pajamų ar sąnaudų, turinčių bendrų savybių ir įtrauktų į tą pačią klasifikaciją, sumavimas (KFAS 7.20 straipsnis). Įvairiose finansinių ataskaitų dalyse gali prireikti skirtingų agregavimo lygių. Pavyzdžiui, paprastai finansinės būklės ataskaitoje ir finansinės veiklos ataskaitoje (-ose) pateikiama apibendrinta informacija, o išsamesnė informacija pateikiama pastabose (KFAS 7.22 straipsnis). Tai reiškia, kad dauguma ūkio subjektų savo finansinės būklės ataskaitoje nurodytą vieną atsargų eilutę, taip sujungdami įvairių tipų atsargas, pvz., žaliavas, gatavas prekes ar prekes. Atsargos atlieka tą patį vaidmenį versle ir paprastai įvertinamos istorine kaina, todėl

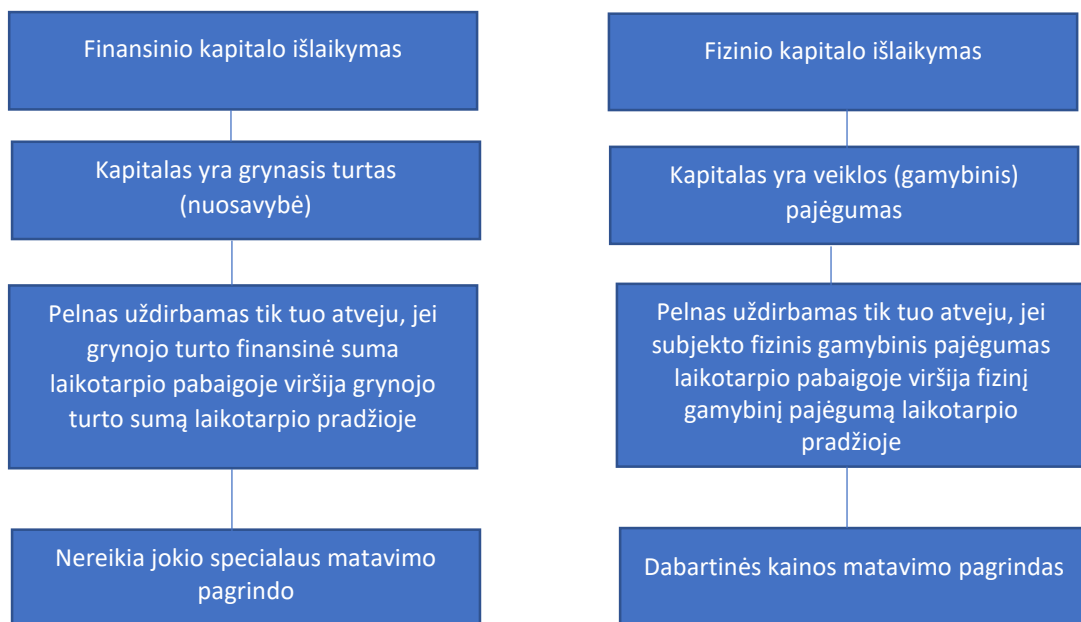
galima sumuoti. Pastabose pateikiama išsami informacija apie kiekvieną atsargų tipą (pvz., išlaidų priskyrimo metodai arba bet kokie nurašymai).

Vertinimo bazių pasirinkimui įtakos turi ir įvertinimas, ar ūkio subjektas tęsia veiklą, t. y. ar artimiausioje ateityje jis tęs savo veiklą kaip įprasta. Jei ši ūkio subjekto prielaida atmetama, tada paprastai naudojamos vertinimo bazės taip pat bus koreguojamos atsižvelgiant į likvidavimo (naujesnes) vertes.

### (8) Kapitalo ir kapitalo išlaikymo sampratos

Finansinę kapitalo koncepciją taiko dauguma ūkio subjektų, rengdami savo finansines ataskaitas. Pagal finansinę kapitalo sampratą, pvz., investuoti pinigai arba investuota perkamoji galia, kapitalas yra ūkio subjekto grynojo turto arba nuosavybės sinonimas. Pagal fizinę kapitalo sampratą, tokią kaip veiklos pajėgumas, kapitalas laikomas ūkio subjekto gamybos pajėgumu, remiantis, pavyzdžiui, produkcijos vienetais per dieną (KFAS 8.1 straipsnis).

Skirtumas tarp šių dviejų sąvokų yra tai, kaip traktuojamas turto ir įsipareigojimų kainų pokyčių poveikis. Toliau pateiktame 7 paveiksle paaiškinama kapitalo išlaikymo sąvokų reikšmė ir kada kiekvienu atveju pripažįstamas pelnas.



**7 pav. Kapitalo išlaikymo metodai ir pasekmės pelno pripažinimui**

Pavyzdžiui, jei ūkio subjektas turi 1 000 vienetų atsargų už 300 PV laikotarpio pradžioje ir 400 PV laikotarpio pabaigoje, pagal finansinio kapitalo išlaikymo koncepciją pelnas būtų pripažįstamas už 100 PV. Tačiau fizine prasme kiekis yra toks pat (1000 vnt.), todėl pagal fizinio kapitalo išlaikymo koncepciją pelnas nebūtų pripažįstamas.

### PAVYZDYS

Įmonė „CFFR“ yra įmonių grupė, skelbianti audituotas finansines ataskaitas sudarytas pagal TFAS. Naujausias finansinių ataskaitų rinkinys apima laikotarpį nuo 20X1 m. sausio 1 d. iki gruodžio 31 d., o lyginamoji informacija pateikta už 20X0 m. Finansinės ataskaitos skelbiamos reguliariai per du mėnesius nuo metų pabaigos.

Finansinės būklės ataskaitoje pateikiamas turtas, priskiriamas trumpalaikiam ir ilgalaikiam turtui, ir įsipareigojimams, priskiriami trumpalaikiams ir ilgalaikiams įsipareigojimams, su 3 arba 4 eilutėmis kiekvienoje kategorijoje ir papildoma informacija pateikiama pastabose.

Vienas iš šių straipsnių yra nekilnojamas turtas, įranga ir įrengimai, o ūkio subjektas finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte nurodo šios eilutės turto pobūdį, pagrindines klases (žemė, pastatai ir įranga), skaitinę pokyčių informaciją per metus ir išsamią informaciją apie turto matavimą. Pastatai ir įrengimai vertinami įsigijimo kaina, o žemė – perkainota verte. Žemė iki 20X0 m. buvo vertinama įsigijimo kaina, tačiau įmonė pakeitė politiką ir nusprendė ją perkainoti, kaip ir pagrindiniai pramonės šakos dalyviai. Turtas nėra perleistas iš šių klasių ir jo vertė nėra pervertinta.

Per metus įmonė pardavė pastatą, džiaugdamasi gautu pelnu. Tačiau pelnas nenurodomas atskirai nuo veiklos pajamų, nei pelno (nuostolių) ataskaitoje, nei aiškinamajame rašte.

Aptarkite KFAS taikymą įmonės „CFFR“ atveju.

### **SPRENDIMAS**

Įmonė „CFFR“ yra atskaitingas subjektas, o kalendoriniai metai yra atskaitinis laikotarpis.

Pateikta informacija apie įmonę „CFFR“ nurodo šiuos kokybinių charakteristikų aspektus:

- pateikta informacija yra aktuali. Istorinė kaina gali būti svarbi naudojant informaciją iš praeities sandorių ir atspindi turto sunaudojimą bei jo vertės sumažėjimą. Be to, tikroji vertė gali turėti nuspėjamąją vertę, atspindinčią dabartinius rinkos lūkesčius;
- pateikta informacija yra teisinga, nes išsamumas (netruksta jokio turto) ir neutralumas (dėl atsargumo) yra akivaizdūs;
- užtikrinamas patikrinamumas (papildoma kokybinė charakteristika), nes finansinės ataskaitos yra audituojamos;
- turto ir įsipareigojimų klasifikavimas padeda suprasti finansinę informaciją, o tai taip pat yra papildoma kokybinė savybė;
- informacija pateikiama laiku, nes įmonė finansines ataskaitas paskelbia gana greitai metams pasibaigus;
- pastabose pateiktos detalės prisideda prie išsamumo, kuris yra tikslaus vaizdavimo atributas;
- politikos pasikeitimas padidina palyginamumą su pramonės žaidėjais.

Žemės, pastatų ir įrangos vertės sujungimas vienoje eilutėje užtikrina efektyvią komunikaciją, nes panašus turtas sugrupuojamas, o sumuojant išvengiama nereikalingų detalių.

Parinkti matavimo pagrindai yra istorinė kaina (pastatams ir įrangai) ir dabartinės vertės (žemės). Atsižvelgiant į tai, kad pastatai ir įranga generuoja pinigų srautus kartu su kitu turtu, istorinė kaina yra svarbi informacija. Paprastai žemės rinka yra aktyvi, todėl dabartinės vertės nustatymas gali būti ne itin brangus.

Tai, kad ūkio subjektas atskirai neatskleidžia pelno, gauto pardavus pastatą, neigiamai veikia apskaitos informacijos tinkamumą. Šis apibendrinimas gali būti klaidinantis, ypač jei jis yra reikšmingas, kai būsimas pelnas prognozuojamas remiantis dabartiniu pelnu.