



**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®**

# TAS® 8 Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos



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

## 8-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

### “Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos”

#### TAIKYMO SRITIS IR APIBRĖŽTYS

8-asis TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių pakeitimai ir klaidos“ turi būti taikomas renkantis ir taikant apskaitos politiką bei apskaitant apskaitos politikos pakeitimus, apskaitinių įvertinimų pakeitimus ir ankstesnių laikotarpių klaidų taisymus.

#### 1 lentelė. Pagrindinės 8-ojo TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimai ir klaidos“ apibrėžtys

Terminas	Apibrėžtis
<b>Apskaitos politika</b>	Apskaitos politika – tai konkretūs principai, pagrindai, susitarimai, taisyklės ir praktika, kurią ūkio subjektas taiko rengdamas ir pateikdamas finansines ataskaitas.
<b>Apskaitinio įverčio keitimas</b>	Apskaitinio įverčio keitimas yra turto ar įsipareigojimo balansinės vertės arba periodinio turto sunaudojimo sumos koregavimas, atsirandantis įvertinus esamą būseną ir numatomą naudą bei įsipareigojimus, susijusius su turtu ir įsipareigojimais. Apskaitinių įverčių pokyčiai atsiranda dėl naujos informacijos arba naujų pokyčių ir atitinkamai nėra klaidų taisymai.
<b>Ankstesnio ataskaitinio laikotarpio klaidos</b>	Ankstesnio ataskaitinio laikotarpio klaidos – tai vieno ar kelių ankstesnių laikotarpių ūkio subjekto finansinių ataskaitų duomenų nepateikimas ar neteisingas pateikimas, atsirandantis dėl to, kad nebuvo panaudota arba netinkamai naudojama patikima informacija, kuri: a) buvo priinama, kai buvo patvirtinta tų laikotarpių finansinė atskaitomybė; ir b) galima pagrįstai tikėtis, kad jie buvo gauti ir į juos buvo atsižvelgta rengiant ir pateikiant šias finansines ataskaitas. Tokios klaidos apima matematinės klaidas, klaidas taikant apskaitos politiką, aplaidumą ar klaidingą faktų interpretavimą ir sukčiavimą.

#### PRIPAŽINIMAS IR VERTINIMAS

Dėl neapibrėžtumo, būdingo verslo veiklai, daugelis finansinių ataskaitų straipsnių negali būti tiksliai išmatuoti, bet galima tik įvertinti. Įvertinimas apima sprendimus, pagrįstus naujausia turima ir patikima informacija.

Apskaitos profesija išskyrė dvi pagrindines apskaitos pokyčių kategorijas:

- apskaitos įvertinimų pokyčiai;
- apskaitos principų pokyčiai.

Pagrindinis apskaitos klausimas yra tas, ar apskaitos pokyčiai turi būti pateikiami kaip ankstesnių laikotarpių ataskaitų koregavimai, ar pakeitimai gali turėti įtakos tik dabartiniams ir būsimiems metams.

Priešingai nei mano daugelis žmonių, apskaitos informacija ne visada gali būti tiksliai išmatuota. Kad apskaitos informacija būtų pateikta laiku priimant sprendimus, ji dažnai turi būti pagrįsta būsimų įvykių įvertinimais. Šiuos įvertinimus, pagrįstus geriausiu profesionaliu sprendimu, atsižvelgiant į tuo metu turimą informaciją, vėliau gali tekti peržiūrėti.

Kai kurie apskaitos principų pakeitimai iš tikrųjų yra tik dar viena įvertinimo pakeitimo forma. Jei ūkio subjektas pakeičia nusidėvėjimo metodą, ji iš tikrųjų pareiškia apie numatomo šio turto naudojimo modelio pasikeitimą. Nusidėvėjimo metodo pakeitimas apskaitomas kaip įvertinimo pasikeitimas ir vadinamas „apskaitinio įvertinimo pakeitimu, kurį sukelia apskaitos principo pasikeitimas“.

Apskaitos pakeitimai pablogina palyginamumo ir nuoseklumo informacines charakteristikas.

*Palyginamumas* leidžia vartotojams susieti apskaitos informaciją su etalonu arba standartu. Lyginamasis indeksas gali būti kitos įmonės finansinių ataskaitų arba tos pačios įmonės finansiniai duomenys kitu laikotarpiu. Apskaitos pakeitimas gali apsunkinti vieno laikotarpio arba vienos įmonės duomenų palyginimą su kitu, todėl gali sumažėti palyginamumas. Pavyzdžiui, jei įmonė 2015 m. perėjo nuo tiesinio nusidėvėjimo metodo prie dvigubai mažėjančio balansinio nusidėvėjimo metodo, 2015 m. nusidėvėjimo sąnaudų negalima lyginti su ankstesnių metų nusidėvėjimo sąnaudomis, nežinant nusidėvėjimo apskaitos pakeitimo padarinių.

*Nuoseklumas* reiškia, kad įmonė panašioms sandoriams ir įvykiams kiekvieną laikotarpį taiko tuos pačius metodus. Todėl apskaitos pakeitimai, ypač taikomų metodų, pablogintų informacinę nuoseklumo charakteristiką.

#### **Pavyzdys Nr. 1**

##### **Apskaitinio įvertinimo ir nusidėvėjimo metodo pasikeitimas**

2019 m. sausio 1 d. įmonė X nusipirko ilgalaikį turtą, kurio kaina 100 000 PV\*, o jo tarnavimo laikas – 20 metų. Be to, jo gelbėjimo vertė buvo 2 000 PV. Po trijų metų numatomas tarnavimo laikas pasikeitė nuo 20 iki 16 metų, o likvidacinė vertė – 2 200 PV. Atsižvelgiant į tiesinio nusidėvėjimo metodo taikymą, nusidėvėjimo sąnaudos yra:

Skaičiavimas:

Buhalterinė vertė 2019 m. sausio 1 d. (pradinė savikaina) 100 000 PV

Minus: sukauptas nusidėvėjimas

$(100\,000\text{ PV} - 2\,000\text{ PV}) / 20\text{ metų} = 4\,900 \times 3\text{ metų nusidėvėjimas} = 14\,700\text{ PV}$  (14 700 PV)

Buhalterinė vertė 85 300 PV

Minus: nauja likvidacinė vertė 2 200 PV

Nudėvimoji vertė 83 100 PV

Nusidėvėjimas (naujo tarnavimo laiko) =  $83\,100\text{ PV} / 13\text{ metų} = 6\,392\text{ PV}$

Įrašas:

**D** Nusidėvėjimo sąnaudos 6 392 PV

**K** Sukauptas nusidėvėjimas 6 392 PV

Tokio tipo pakeitimo atskleidimas būtų toks:

---

\* PV – piniginiai vienetai

Įmonė peržiūrėjo tam tikrų mašinų ir įrenginių naudingo tarnavimo laiko įvertinimus. Tokie pakeitimai buvo atlikti siekiant geriau atspindėti laikotarpio įvertinimą, kad turtas ir toliau bus naudojamas.

Pagrįstų įvertinimų naudojimas yra esminė finansinių ataskaitų rengimo dalis ir nesumenkina jų patikimumo. Įvertinimą gali tekti peržiūrėti, jei pasikeičia aplinkybės, kuriomis buvo grindžiamas įvertinimas, arba dėl naujos informacijos ar daugiau patirties. Pagal savo pobūdį įvertinimo patikslinimas nesusijęs su ankstesniais laikotarpiais ir nėra klaidos ištaisymas. Taikomo vertinimo pagrindo pakeitimas yra apskaitos politikos, o ne apskaitinio įvertinimo pakeitimas.

Perspektyvus apskaitinio įvertinimo pasikeitimo poveikio pripažinimas reiškia, kad pakeitimas taikomas sandoriams, kitiems įvykiams ir sąlygoms nuo įvertinimo pakeitimo datos. Apskaitinio įvertinimo pakeitimas gali turėti įtakos tik einamojo laikotarpio pelnui ar nuostoliui arba einamojo laikotarpio ir būsimų laikotarpių pelnui ar nuostoliui.

Sričių, kuriose dažnai keičiami apskaitiniai įvertinimai, pavyzdžiai:

- (1) neišieškotos gautinos sumos;
- (2) nudėvimo ar nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas;
- (3) likutinė vertė nudėvimam turtui;
- (4) garantiniai įsipareigojimai;
- (5) mineralinių iškasenų atsargų kiekiai, kuriuos reikia išnaudoti;
- (6) aktuarinės pensijų ar kitų išmokų pasibaigus tarnybos laikotarpiui prielaidos;
- (7) laikotarpių, kuriems buvo taikomos atidėtosios išlaidos, skaičius.

Įvertinimo pasikeitimas turi atspindėti dabartiniame arba dabartiniame ir būsimuose laikotarpiuose. Pakeitus apskaitinį įvertinimą, retrospektyvinių koregavimų rengti nereikia.

## Pavyzdys Nr. 2

### Apskaitos principo keitimo pavyzdys

Vokietijos įmonė nustatė, kad jai būtų geriau pakeisti atsargų vertinimo metodą iš FIFO į svertinio vidurkio metodą. Kiekvieno metodo atsargų likučiai buvo tokie:

	<i>FIFO</i>	<i>Svertinio vidurkio</i>
2020 m. sausio 1 d.	174 000 PV	177 000 PV
2020 m. gruodžio 31 d.	181 000 PV	183 000 PV
Mokesčių tarifas 40 %		
Kokią sumą ji turėtų nurodyti savo 2020 m. finansinėse ataskaitose kaip bendrą šio apskaitos pakeitimo poveikį?		
Vertė svertinio vidurkio metodu nuo 2020 m. sausio 1 d., kuriais buvo priimtas pakeitimas.		177 000 PV
Minus: vertė FIFO metodu		174 000 PV
Kaupiamasis pokyčio poveikis prieš mokesčius		3 000 PV
Kaupiamasis poveikis, atėmus mokesčius: 3 000 PV x (100 % – 40 %)		1 800 PV

Pastabos atskleidime turėtų būti pateikta, kai matoma, kad apskaitos pakeitimas šiais metais praktiškai yra nereikšmingas, bet tikėtina, kad vėlesniais metais bus reikšmingas.

Tokio principo pakeitimo pobūdis ir motyvai, įskaitant paaiškinimą, kodėl naujoji koncepcija yra geresnė, turėtų būti nurodyti pastabose.

**Klaidos** gali atsirasti dėl finansinių ataskaitų elementų pripažinimo, vertinimo, pateikimo ar atskleidimo. Finansinės ataskaitos neatitinka TFAS, jei jose yra esminių klaidų arba neesminių klaidų, padarytų tyčia, siekiant konkretaus ūkio subjekto finansinės būklės, finansinės veiklos rezultatų arba pinigų srautų pateikimo. Galimos einamojo laikotarpio klaidos, aptiktos tuo laikotarpiu, yra ištaisomos prieš patvirtinant finansines ataskaitas.

### **Pavyzdys Nr. 3**

#### **Apskaitos klaidos**

2016 m. sausio 1 d. įmonė „Sun“ įsigijo įmonė „Sweet“ patentą. Patentai buvo užregistruoti už 100 000 PV ir nebuvo amortizuoti. Numatoma amortizacija buvo daugiau nei 20 metų. 2018 m. pabaigoje klaidų taisymas yra toks:

**D** Amortizacijos sąnaudos

(100 000 PV / 20 metų = 5 000 PV x 1 metai už 2018 m.) 5 000 PV

**D** Nepaskirstytas pelnas

(5 000 PV x 2 metai už 2016–2017 m.) 10 000 PV

**K** Patentai

15 000 PV

Apskaitos procese gali atsirasti daugybė klaidų. Daugelis tų klaidų bus aptiktos ir ištaisytos įprastos veiklos metu. Kai kurios klaidos bus aptiktos po to, kai ataskaitinio laikotarpio didžiosios knygos duomenys bus uždaryti, todėl reikės pakoreguoti nepaskirstytojo pelno likutį. Dauguma klaidų, kurie lieka nepastebėtos per 2 metus, o jas aptikus dažnai nereikia koreguoti kaupiamojo poveikio. Kai aptinkama klaida, visos palyginimo tikslais pateiktos finansinės ataskaitos yra pataisomos ir perskaičiuojamos.

### **Pavyzdys Nr. 4**

#### **Klaidos uždarant įrašus**

Gamybos įmonė A metų pabaigoje parengė tris baigiamuosius įrašus:

#1 **D** Nepaskirstytas pelnas 65 350 PV

**K** Paslaugų pajamos 65 350 PV

#2 **D** Nepaskirstytas pelnas 39 200 PV

**K** Reklamos sąnaudos 10 400 PV

**K** Nuomos sąnaudos 4 500 PV

**K** Darbo užmokesčio sąnaudos 18 800 PV

**K** Sunaudotų medžiagų sąnaudos 4 500 PV

#3 D Nepaskirstytas pelnas 2 000 PV

K Mokėtini dividendai 2 000 PV

Reikalinga nustatyti galimą (-as) klaidą (-as) uždarymo įrašuose.

**Sprendimas:**

1. Šis įrašas yra atgalinis. Teisingas įrašas būtų toks:

#1 D Paslaugų pajamos 65 350 PV

K Nepaskirstytas pelnas 65 350 PV

2. Debetai nėra lygūs kreditams šiame įrašė. Nepaskirstytasis pelnas turėtų būti nurašytas 38 200 PV, o ne 39 200 PV.
3. Šis įrašas yra neteisingas. Mokėtini dividendai nėra uždaromi metų pabaigoje. Baigiamajame įrašė įskaitoma tik įprasta dividendų sąskaita.

**ATSKLEIDIMAS**

Kai pirminis TFAS taikymas turi įtakos einamajam laikotarpiui arba bet kuriam ankstesniam laikotarpiui, arba turėtų tokį poveikį, išskyrus atvejus, kai neįmanoma nustatyti koregavimo sumos arba tai gali turėti įtakos būsimiems laikotarpiams, ūkio subjektas turi atskleisti informaciją nurodytą 8 TAS 28 straipsnyje.

Kai savanoriškas apskaitos politikos pakeitimas turi įtakos einamajam laikotarpiui arba bet kuriam ankstesniam laikotarpiui, ar turėtų įtakos tam laikotarpiui, išskyrus atvejus, kai neįmanoma nustatyti koregavimo sumos arba tai gali turėti įtakos būsimiems laikotarpiams, ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, kaip nurodyta 8 TAS 29 straipsnyje.

Kai ūkio subjektas netaikė naujo TFAS, kuris buvo išleistas, bet dar neįsigaliojo, jis turi atskleisti informaciją, kaip nurodyta 8 TAS 30 straipsnyje.

Ūkio subjektas turi atskleisti apskaitinio įvertinimo pakeitimo pobūdį ir sumą, kuris turi įtakos dabartiniam laikotarpiui arba, tikimasi, turės įtakos būsimiems laikotarpiams, išskyrus atskleidimą apie poveikį būsimiems laikotarpiams, kai neįmanoma įvertinti to poveikio.

Geras ūkio subjekto atskaitomybės pasikeitimo pavyzdys būtų, kai buvimas partneriu pakeičiamas į bendrą įmonę.

Taip pat reikalaujama atskleisti informaciją pastabose. Tai apims transformaciją ir keitimo pagrindimą. Po verslo jungimo susijungusi įmonė turi pateikti informaciją apie pajamas ir grynąsias pajamas jungimo metais ir praėjusiais metais. Skaičiavimai turi būti atliekami siekiant pakoreguoti pateiktus skaičius taip, kaip jie būtų buvę, jei derinys būtų įvykęs praėjusių metų pradžioje.

Toliau pateikiamos apibendrintos atitinkamos apskaitos procedūros, taikomos kiekvienai iš keturių pagrindinių 8-ajame TAS nurodytų kategorijų.

**2 lentelė. Apskaitos pasikeitimų ir klaidų taisymo ataskaitų teikimo procedūrų suvestinė**

<b>Kategorija</b>	<b>Apskaitos procedūros</b>
<b>I. Vertinimo pasikeitimas</b>	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Koreguokite esamo laikotarpio rezultatus arba dabartinio ir būsimojo laikotarpio rezultatus.</li><li>2. Jokio atskiro kaupiamojo koregavimo ar perskaičiuotų finansinių ataskaitų.</li></ol>
<b>II. Apskaitos principo pakeitimas</b>	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Tiesioginis kaupiamasis pradinio nepaskirstytojo pelno balanse koregavimas iš anksčiausių finansinėse ataskaitose pateiktų metų.</li><li>2. Pataisykite finansines ataskaitas, kad jos atitiktų naujus palyginimo principus.</li></ol>
<b>III. Atskleidimas po verslo jungimo</b>	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Papildoma informacija apie jungimo metus ir praėjusius metus apie pajamas ir grynąsias pajamas pateikiant, jei jungimas būtų įvykęs tiek jungimo metais, tiek praėjusių metų pradžioje.</li></ol>
<b>IV. Klaidų taisymas</b>	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Jei aptikta laikotarpio klaida, pataisykite sąskaitas taikydami įprastus apskaitos ciklo koregavimus.</li><li>2. Jei aptinkama vėlesnių laikotarpių klaida, pakoreguokite reikšmingų klaidų poveikį, tiesiogiai koreguodami ankstesnio laikotarpio nepaskirstytą pelną balanse už metus, kuriuos paveikė šios klaidos. Jei klaida susijusi su metais, kurie nepateikti finansinėse ataskaitose, koreguojamas anksčiausių pateiktų metų nepaskirstytojo pelno likutis. Taip pat pataisykite kiekvieną lyginamosiose finansinėse ataskaitose pateiktą elementą.</li><li>3. Nustačius klaidą anksčiau paskelbtose finansinėse ataskaitose, turi būti atskleistas klaidos pobūdis, poveikis finansinėms ataskaitoms ir poveikis einamojo laikotarpio pajamoms ir pelnui.</li></ol>