

PATVIRTINTA

Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos direktoriaus 2016 m. rugsėjo 16 d. įsakymu Nr. V2-11

7-OJO VERSLO APSKAITOS STANDARTO „APSKAITOS POLITIKOS, APSKAITINIŲ ĮVERTINIMŲ KEITIMAS IR KLAIDŲ TAISYMAS“ METODINĖS REKOMENDACIJOS

Šios rekomendacijos parengtos pagal [standartą su pakeitimais, priimtais iki 2012 m. gruodžio 21 d., galiojančiais nuo 2013 m. sausio 1 d.](#) (Žin., 2011, Nr. 161-7673; 2012, Nr. 153-7883).

Paryškintu šriftu spausdinamas verslo apskaitos standarto tekstas. Po standarto punktais pateiktos rekomendacijos nėra standarto dalis. Pavyzdžiai ir rekomendacijos nepakeičia standarto nuostatų, o tik paaiškina, kaip jos gali būti taikomos praktiškai. Pavyzdžiuose naudojamos pavyzdinio sąskaitų plano sąskaitos.

I. BENDROSIOS NUOSTATOS

1. Šio standarto tikslas – nustatyti, kaip apskaitoje turi būti registruojami ir finansinėse ataskaitose pateikiami įmonės apskaitos politikos, apskaitinių įvertinimų keitimo ir klaidų taisymo rezultatai.

2. Standartas turi būti taikomas:

2.1. registruojant apskaitoje ir parodant finansinėse ataskaitose pokyčius, kurie atsiranda dėl apskaitos politikos ar apskaitinio įvertinimo keitimo;

2.2. taisant klaidas, kurios buvo padarytos ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais.

II. PAGRINDINĖS SĄVOKOS

3. Pagrindinės šio standarto sąvokos:

3.1. **Apskaitos politika** – apskaitos principai, apskaitos metodai ir taisyklės, skirti ūkio subjekto apskaitai tvarkyti ir finansinėms ataskaitoms sudaryti.

3.2. **Apskaitinio įvertinimo keitimas** – įmonės turto nusidėvėjimo (amortizacijos) skaičiavimo, taip pat turto ir išpareigojimų balansinės vertės patikslinimas atsižvelgiant į naują informaciją apie turto ir išpareigojimų dabartinę būklę ar būsimą naudą.

3.3. **Apskaitos klaida** – klaida, kuri atsiranda dėl neteisingo skaičiavimo, netinkamo apskaitos metodo taikymo, neteisingo ūkinės operacijos ar įvykio registravimo ar dėl apsirikimo.

3.4. Esminė apskaitos klaida – praėjusio ar kelių praėjusių ataskaitinių laikotarpių finansinėse ataskaitose padaryta klaida, dėl kurios tos finansinės ataskaitos negali būti laikomos patikimomis.

3.5. Perspektyvinis būdas – apskaitos politikos ir apskaitinio įvertinimo keitimo ir apskaitos klaidų taisymo būdas, kai keitimai ir taisymai daromi ataskaitinį laikotarpį ir būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais.

3.6. Retrospektyvinis būdas – apskaitos politikos keitimo ir esminių apskaitos klaidų taisymo būdas, kai keitimai ir taisymai daromi ne tik ataskaitinį laikotarpį ir būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais, bet taisoma ir lyginamoji finansinių ataskaitų informacija.

III. APSKAITOS POLITIKOS KEITIMAS

4. Pastovumo principas reikalauja, kad būtų galima palyginti skirtingų laikotarpių įmonės finansines ataskaitas. Toks palyginimas reikalingas, kad būtų galima matyti įmonės finansinės būklės, pajamų, sąnaudų ir pinigų srautų keitimosi tendencijas, todėl visais ataskaitiniais laikotarpiais turi būti laikomasi tos pačios apskaitos politikos.

5. Tam tikrais atvejais apskaitos politika gali būti keičiama. Apskaitos politikos keitimu laikomas principų, metodų ir taisyklių, pagal kuriuos tvarkoma įmonės apskaita, keitimas. Apskaitos politika keičiama:

5.1. dėl įstatymų, reglamentuojančių apskaitą ir finansinių ataskaitų sudarymą, pasikeitimo;

Keičiantis Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos, Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės, Lietuvos Respublikos įmonių grupių konsoliduotosios finansinės atskaitomybės, kitiems Lietuvos Respublikos įstatymams, reglamentuojantiems specialių sričių finansinių ataskaitų sudarymą, įmonės gali keisti apskaitos politiką. Pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos įmonių grupių konsoliduotosios finansinės atskaitomybės įstatyme, galiojusiam iki 2008 m. rugsėjo 1 d., buvo nuostata, kad dėl įstatyme numatytų išimčių patronuojamoji įmonė nebuvo konsoliduojama, bet konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose jos finansinė būklė ir veiklos rezultatai turėjo būti parodyti taikant nuosavybės metodą. Nuo 2008 m. rugsėjo 1 d. įsigaliojus šio įstatymo pakeitimo įstatymui investicijos į tokias patronuojamąsias įmones turi būti parodomos vadovaujantis verslo apskaitos standartais. Verslo apskaitos standartuose nėra numatyta galimybės tokias investicijas rodyti taikant nuosavybės metodą, todėl įmonė privalo pakeisti savo apskaitos politiką.

5.2. dėl verslo apskaitos standartų reikalavimų;

5.3. siekiant teisingiau atskleisti įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus.

Pavyzdžiui, įmonės pagrindiniai vadovaujantieji darbuotojai, siekdami teisingiau atskleisti įmonės finansinę būklę, turi teisę pakeisti taikytą apskaitos politiką dėl atskirų finansinių ataskaitų straipsnių. Nuspręsta, kad dalį netiesioginių gamybos išlaidų iš karto pripažįstant bendrosiomis ir administracinėmis sąnaudomis ir parodant jas pelno (nuostolių) ataskaitos bendrųjų ir administracinių sąnaudų straipsnyje, neteisingai parodomas įmonės bendrasis pelnas (nuostoliai). Įmonė pakeitė apskaitos politiką ir nurodė, kad visos netiesioginės gamybos išlaidos įtraukiamos į

pagamintų atsargų savikainą, kuri jas pardavus parodoma pelno (nuostolių) ataskaitos pardavimo savikainos straipsnyje.

6. Pagal pakeistą apskaitos politiką duomenys perskaičiuojami ir finansinėse ataskaitose parodomi retrospektyviu būdu. Įmonė turi pataisyti ataskaitinio laikotarpio duomenis ir lyginamąją informaciją, kad būsimais ataskaitiniais laikotarpiais galėtų taikyti naują apskaitos politiką ir kad būtų galima palyginti finansinėse ataskaitose pateiktų kelių laikotarpių duomenis. Retrospektyvinis būdas netaikomas, kai:

6.1. Šio reikalavimo įvykdyti neįmanoma arba taisymo suma nereikšminga. Tokiu atveju gali būti taikomas perspektyvinis būdas.

Finansinių ataskaitų vartotojai turi turėti galimybę palyginti įmonės skirtingų ataskaitinių laikotarpių finansines ataskaitas, kad nustatytų jos finansinės būklės, veiklos rezultatų ir pinigų srautų kitimo tendencijas. Todėl ta pati apskaitos politika ūkinių operacijų apskaitai taikoma visais ataskaitiniais laikotarpiais.

Šio standarto VI skyriuje nurodytais atvejais, kai retrospektyvinio būdo taikyti neįmanoma, įmonėms suteikiama galimybė apskaitos politikos pokyčių įtaką parodyti perspektyviu būdu. Pavyzdžiui, keičiant atsargų įkainojimo būdą tikrai sunku tiksliai įvertinti jo pakeitimo įtaką finansinių ataskaitų lyginamajai informacijai. Tokiu atveju įmonė gali pateikti informaciją perspektyviu būdu ir nurodyti aiškinamajame rašte šio būdo taikymo priežastis.

Kai dėl pakeistos apskaitos politikos finansinių ataskaitų lyginamosios informacijos taisymas yra nereikšmingas, gali būti taikomas perspektyvinis būdas. Nustatant informacijos reikšmingumą vadovaujamosi 1-ojo verslo apskaitos standarto „Finansinė atskaitomybė“ X skyriaus *Informacijos reikšmingumas* nuostatomis.

Pavyzdys

Įmonė iš kitos įmonės buvo nemokamai gavusi traktorių, kurį apskaitoje užregistravo kaip ilgalaikį materialųjį turtą ir parodė dotaciją. 2011 m. gruodžio 31 d. apskaitoje turėjo 600 EUR nepanaudotos dotacijos likutį. Pagal 21-ojo verslo apskaitos standarto „Dotacijos ir subsidijos“ redakciją, taikomą nuo 2012 m. sausio 1 d., nemokamai iš kitų įmonių gavus turtą, negali būti registruojama dotacija. Įmonė nusprendė nepasinaudoti standarto baigiamosiose nuostatose numatyta išimtimi ir pakeitė dotacijų apskaitos politiką. Kadangi nepanaudotos dotacijos likutis pagal įmonės apskaitos politiką yra nereikšmingas, tai dotacijų apskaitos politikos pakeitimas rodomas perspektyviai, nurašant nepanaudotos dotacijos likutį. Apskaitoje registruojama:

D 351 Dotacijos, susijusios su turtu (401 Su turtu susijusios dotacijos)	600
K 522 Kitos netipinės veiklos pajamos (5401 Kitos pajamos)	600

6.2. Verslo apskaitos standartuose nurodytas kitas būdas.

Keičiant apskaitos politiką taikomas retrospektyvinis būdas, tačiau yra tam tikri atvejai, numatyti kituose standartuose dėl pereinamojo laikotarpio nuostatų, kai šis būdas netaikomas.

Pavyzdžiui, 21-ojo verslo apskaitos standarto „Dotacijos ir subsidijos“ baigiamosiose nuostatose nustatyta, kad iš kitų asmenų gautos labdaros, paramos, kitais būdais gautos pagalbos ar nemokamai gauto turto, kurie iki 2012 m. sausio 1 d. apskaitoje užregistruoti kaip dotacija, apskaita ir toliau gali būti tvarkoma pagal šio standarto nustatytą dotacijų apskaitos tvarką, nors pagal naują standarto redakciją nuo 2012 m. sausio 1 d. dotacija pripažįstama tik valstybės ar savivaldybės

institucijos teikiama tikslinė parama įmonei, jei ji anksčiau įvykdė arba ateityje įvykdys paramos teikėjos nustatytas sąlygas.

Verslo apskaitos standartuose, be retrospektyvinio, gali būti nurodytas kitas būdas, kaip dėl standarto reikalavimų pakeistos apskaitos politikos turi būti tikslinama finansinių ataskaitų lyginamoji informacija.

7. Taikant retrospektyvinį būdą, apskaitos politikos pakeitimo rezultatai finansinių ataskaitų lyginamojoje informacijoje parodomi taip, lyg ši pakeista apskaitos politika ūkinėms operacijoms ir įvykiams būtų taikyta nuo jų atsiradimo. Kiekvieno ankstesnio laikotarpio duomenų pakeitimo rezultatai įtraukiami į to laikotarpio pelną ar nuostolius. Ankstesnių nei finansinėse ataskaitose pateiktų laikotarpių duomenų pakeitimo suma įtraukiama į anksčiausio finansinėse ataskaitose pateikiamo laikotarpio pradžios nepaskirstytojo pelno (nuostolių) likutį ir pataisomos tos finansinių ataskaitų eilutės, kurių duomenims įtakos turėjo apskaitos politikos keitimas. Patvirtintos ankstesnių laikotarpių finansinės ataskaitos netikslinamos.

Retrospektyvinio būdo taikymas – tai naujos apskaitos politikos taikymas ūkinėms operacijoms ir ūkiniams įvykiams, tarsi ši politika būtų buvusi taikoma visada. Naudodama retrospektyvinį būdą, įmonė turi ištaisyti kiekvieno paveikto finansinių ataskaitų straipsnio lyginamąsias sumas ir pateikiamo anksčiausio laikotarpio pradžios nepaskirstytojo pelno (nuostolių) likutį. Jei įmonė nusprendžia pakeisti turto ar įsipareigojimų klasifikavimą, toks apskaitos politikos pakeitimas parodomas tik tose finansinių ataskaitų eilutėse, kurių duomenims šis pakeitimas turėjo įtakos.

Kai konkretaus naujos apskaitos politikos poveikio visų ankstesnių laikotarpių lyginamajai informacijai neįmanoma nustatyti, įmonė finansinių ataskaitų lyginamąją informaciją tikslina taip, lyg nauja apskaitos politika būtų taikyta nuo anksčiausios įmanomos datos. Įmonė pagal naują apskaitos politiką perskaičiuoja turto, įsipareigojimų ar nuosavo kapitalo straipsnių eilučių duomenis, kuriems galima taikyti retrospektyvinį būdą, anksčiausio laikotarpio pradžioje (tai gali būti ir einamasis laikotarpis) ir atitinkamai tikslina ataskaitinio laikotarpio pradžios nepaskirstytojo pelno (nuostolių) likutį.

1 pavyzdys

AB „Z“ ilgalaikio materialiojo turto apskaitos politikos keitimas 20X7 m.

AB „Z“ 20X7 m. vietoj tarptautinių apskaitos standartų pradėjo taikyti verslo apskaitos standartus. Pagal tarptautinius apskaitos standartus skolinimosi išlaidos, tiesiogiai priskirtinos ilgalaikiam turtui, kuris ilgai rengiamas naudoti, pridedamos prie to turto įsigijimo savikainos. Pagal 12-ąjį verslo apskaitos standartą „Ilgalaikis materialusis turtas“ palūkanos į turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainą neįskaičiuojamos. Jos pripažįstamos atitinkamų ataskaitinių laikotarpių sąnaudomis.

AB „Z“ 20X7 m. perskaičiuoja apskaitos politikos keitimo poveikį, tai yra ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikainą ir to turto nusidėvėjimo sumas, iki 20X1 m., nes iki to laiko turi visus duomenis. Kiekvieno ankstesnio ataskaitinio laikotarpio duomenų pakeitimo rezultatai įtraukiami į to laikotarpio pelną ar nuostolius. Ankstesnių už finansinėse ataskaitose pateiktų ataskaitinių laikotarpių duomenų pakeitimo suma įtraukiama į anksčiausio finansinėse ataskaitose pateikiamo ataskaitinio laikotarpio pradžios nepaskirstytojo pelno (nuostolių) likutį (balanse – 20X6 m. laikotarpio pabaiga, nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje – 20X5 m. laikotarpio pabaiga)

ir pataisomos tos finansinių ataskaitų eilutės, kurių duomenims turėjo įtakos apskaitos politikos keitimas.

Taikant retrospektyvinį būdą, nereikalaujama keisti savininkų jau patvirtintų finansinių ataskaitų duomenų. Pagal naują apskaitos politiką perskaičiuojama tik einamojo ataskaitinio laikotarpio finansinių ataskaitų lyginamoji informacija. Pavyzdžiui, 20X1 metais pritaikius naują apskaitos politiką, turi būti taisoma pagal 20X1 m. gruodžio 31 d. duomenis sudarytų finansinių ataskaitų lyginamoji informacija, tai yra 20X1 m. finansinių ataskaitų 20X0 m. gruodžio 31 d. duomenys.

2 pavyzdys

AB „X“ finansinio turto apskaitos politikos keitimas 20X2 m.

AB „X“ 20X2 m. vietoj tarptautinių apskaitos standartų pradėjo taikyti verslo apskaitos standartus. Pagal tarptautinius apskaitos standartus galimo parduoti ilgalaikio finansinio turto tikrosios vertės pokyčiai buvo registruojami finansinio turto perkainojimo rezerve ir parodomi balanso nuosavo kapitalo dalyje. Pagal 18-ąjį verslo apskaitos standartą „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ pelnas ar nuostoliai dėl parduoti laikomo finansinio turto grupei priskiriamo ilgalaikio ir trumpalaikio finansinio turto tikrosios vertės pasikeitimo parodomi ataskaitinio laikotarpio pelno (nuostolių) ataskaitoje.

AB „X“ 20X0 m. gruodžio 31 d. balanso straipsnyje *Perkainojimo rezervai* buvo parodytas 28 000 EUR galimo parduoti finansinio turto tikrosios vertės padidėjimas. 20X1 m. buvo įsigyta daugiau vertybinių popierių, kurie buvo priskirti galimo parduoti ilgalaikio finansinio turto grupei. Perkainojimo rezervas dėl finansinio turto perkainojimo 20X1 m. gruodžio 31 d. padidėjo 10 000 EUR. Iš viso 20X1 m. gruodžio 31 d. balanse buvo parodytas 38 000 EUR finansinio turto perkainojimo rezervas.

Apskaitos politikos pakeitimo poveikis parodomas AB „X“ 20X2 m. gruodžio 31 d. finansinėse ataskaitose retrospektyviniu būdu. Savininkų patvirtintos 20X0 ir 20X1 m. finansinės ataskaitos netaisomos. Rengiant 20X2 m. gruodžio 31 d. finansines ataskaitas perskaičiuojami lyginamieji, t. y. 20X1 m., duomenys. Aiškinamajame rašte pateikiama detali informacija apie 20X1 m. duomenų perskaičiavimą.

Kiti AB „X“ finansinių ataskaitų duomenys:

20X0 m. gruodžio 31 d. balanse parodyta 40 000 EUR nepaskirstytojo pelno.

20X1 m. pelno (nuostolių) ataskaitoje parodyta 30 000 EUR bendrojo pelno, 4 000 EUR bendrųjų ir administracinių sąnaudų, 3 900 EUR pelno mokesčio ir 22 100 EUR grynojo pelno.

20X1 metais pelnas nebuvo paskirstytas.

20X1 m. gruodžio 31 d. balanse parodyta 62 100 EUR (40 000 EUR + 22 100 EUR) 20X1 metų nepaskirstytojo pelno.

20X2 m. pelno (nuostolių) ataskaitoje parodyta 50 000 EUR bendrojo pelno, 4 000 EUR bendrųjų ir administracinių sąnaudų, 2 000 EUR investicijų tikrosios vertės padidėjimo pelno, 7 200 EUR pelno mokesčio ir 40 800 EUR grynojo pelno.

20X1 ir 20X2 metais AB „X“ taikomas pelno mokesčio tarifas buvo 15 proc.

AB „X“ 20X2 m. gruodžio 31 d. pelno (nuostolių) ataskaitoje praėjusio ataskaitinio laikotarpio (20X1 m.) stulpelyje pateikiama pagal naują apskaitos politiką perskaičiuota

informacija. Įrašomas 10 000 EUR investicijų tikrosios vertės padidėjimo pelnas ir atitinkamai perskaičiuojami kitų ataskaitos straipsnių duomenys. Todėl 20X1 m. ataskaitinio laikotarpio grynas pelnas padidėja nuo 22 100 EUR iki 32 100 EUR, tai yra 10 000 EUR.

AB „X“ 20X2 m. gruodžio 31 d. pelno (nuostolių) ataskaitos ištrauka

				Eurais
Eil. Nr.	Straipsniai	Pastabos Nr.	Ataskaitinis laikotarpis (20X2)	Praėjęs ataskaitinis laikotarpis (20X1)
4.	BENDRASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)		50 000	30 000
6.	Bendrosios ir administracinės sąnaudos		(4 000)	(4 000)
10.	Kitos palūkanų ir panašios pajamos		2 000	10 000
13.	PELNAS (NUOSTOLIAI) PRIEŠ APMOKESTINIMĄ		48 000	36 000
14.	Pelno mokestis		(7 200)	(3 900)
15.	GRYNASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)		40 800	32 100

Pavyzdyje neįvertinta atidėtojo pelno mokesčio įtaka dėl apskaitos politikos pakeitimo.

AB „X“ 20X2 m. gruodžio 31 d. nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje užpraėjusio ataskaitinio laikotarpio pabaigos (20X0 m. gruodžio 31 d.) nepaskirstytojo pelno likutis tikslinamas 28 000 EUR (20X0 m. sukaupta finansinio turto perkainojimo rezervo suma) pagal naują apskaitos politiką ir įrašomas 68 000 EUR (40 000 EUR + 28 000 EUR) perskaičiuotas likutis. Pagal naują apskaitos politiką 20X1 m. gruodžio 31 d. apskaičiuotas nepaskirstytojo pelno likutis yra 100 100 EUR (68 000 EUR + 32 100 EUR).

AB „X“ 20X2 m. nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitos ištrauka

		Perkainojimo rezervas	Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)
Likutis 20X0 m. gruodžio 31 d.		28 000	40 000
Apskaitos politikos pakeitimo rezultatas		(28 000)	28 000
Perskaičiuotas likutis 20X0 m. gruodžio 31 d.		0	68 000
Ataskaitinio laikotarpio grynas pelnas (nuostoliai) (20X1 m.)			32 100
Likutis 20X1 m. gruodžio 31 d.			100 100
Ataskaitinio laikotarpio grynas pelnas (nuostoliai) (20X2 m.)			40 800
Likutis 20X2m. gruodžio 31 d.			140 900

AB „X“ 20X2 m. gruodžio 31 d. balanse pateikiama pagal naują apskaitos politiką perskaičiuota lyginamoji informacija. Balanso nuosavo kapitalo dalyje panaikinami straipsnio *Perkainojimo rezervas* praėjusių 20X1 finansinių metų duomenys, t. y. 38 000 EUR. Į balanso ataskaitinių metų nepaskirstytojo pelno (nuostolių) eilutę iš pelno (nuostolių) ataskaitos įrašoma 32 100 EUR (22 100 EUR + 10 000 EUR) pagal naują apskaitos politiką apskaičiuoto 20X1 m. grynojo pelno. Į balanso ankstesnių metų nepaskirstytojo pelno (nuostolių) eilutę įrašomas 68 000 EUR (40 000 EUR + 28 000 EUR) apskaičiuotas 20X0 m. gruodžio 31 d. nepaskirstytojo pelno likutis, parodytas nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje.

AB „X“ 20X2 m. gruodžio 31 d. balanso ištrauka

Eurais

Eil. Nr.	Straipsniai	Pastabos Nr.	Ataskaitinis laikotarpis (20X2)	Praėjęs ataskaitinis laikotarpis (20X1)
D.	NUOSAVAS KAPITALAS			
3.	PERKAINOJIMO REZERVAS	1	0	0
5.	NEPASKIRSTYTASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	1	140 900	100 100
5.1	Ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai)		40 800	32 100
5.2	Ankstesnių metų pelnas (nuostoliai)		100 100	68 000

Apie apskaitos politikos keitimą informacija atskleidžiama aiškinamajame rašte.

Ištrauka iš AB „X“ 20X2 m. gruodžio 31 d. aiškinamojo rašto

„1. AB „X“ nuo 20X2 m. nutraukė tarptautinių apskaitos standartų taikymą ir pradėjo vadovautis verslo apskaitos standartais. Dėl šios priežasties ji pakeitė finansinio turto apskaitos politiką. Pagal tarptautinius apskaitos standartus galimo parduoti finansinio turto tikrosios vertės pokyčiai buvo registruojami finansinio turto perkainojimo rezerve ir parodomi balanso nuosavo kapitalo dalyje. Pagal 18-ąjį verslo apskaitos standartą „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ pelnas ar nuostoliai dėl parduoti laikomo finansinio turto grupei priskiriamo ilgalaikio ir trumpalaikio finansinio turto tikrosios vertės pasikeitimo parodomi ataskaitinio laikotarpio pelno (nuostolių) ataskaitoje. Dėl šio apskaitos politikos pakeitimo 20X2 m. įmonės finansinės ir investicinės veiklos pajamomis pripažįstama 2 000 EUR. Apskaitos politikos keitimas finansinėse ataskaitose parodytas retrospektyviu būdu, todėl buvo perskaičiuota 20X1 m. lyginamoji informacija. Po perskaičiavimo 10 000 EUR padidėjo finansinės ir investicinės veiklos pajamos ir grynasis pelnas, panaikintas 28 000 EUR perkainojimo rezervas ir šia suma padidintas 20X0 m. gruodžio 31 d. nepaskirstytojo pelno likutis.“

Toliau aiškinamajame rašte pateikiama informacija apie kiekvienos ataskaitų eilutės duomenis, kuriems apskaitos politikos pakeitimo taisymas turėjo reikšmingą poveikį.

Apskaitos politikos keitimo poveikis AB „X“ 20X1 m. gruodžio 31 d. pelno (nuostolių) ataskaitos duomenims

Eurais

Eil. Nr.	Straipsniai	Iki apskaitos politikos pakeitimo	Po apskaitos politikos pakeitimo
4.	BENDRASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	30 000	30 000
6.	Bendrosios ir administracinės sąnaudos	(4 000)	(4 000)
10.	Kitos palūkanų ir panašios pajamos		10 000
13.	PELNAS (NUOSTOLIAI) PRIEŠ APMOKESTINIMĄ	26 000	36 000
14.	Pelno mokestis	(3 900)	(3 900)
15.	GRYNASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	22 100	32 100

	Straipsniai	Iki apskaitos politikos pakeitimo	Po apskaitos politikos pakeitimo
D.	NUOSAVAS KAPITALAS		
3.	PERKAINOJIMO REZERVAS	38 000	0
5.	NEPASKIRSTYTASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	62 100	100 100
5.1	Ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai)	22 100	32 100
5.2	Ankstesnių metų pelnas (nuostoliai)	40 000	68 000

8. Apskaitoje taikant retrospektyvinį būdą, apskaitos politikos pakeitimo rezultatai įtraukiami į ataskaitinio laikotarpio pradžios nepaskirstytojo pelno (nuostolių) likutį. Taip pat taisomi tie turto, įsipareigojimų ar nuosavo kapitalo sąskaitų likučiai, kuriems įtakos turėjo apskaitos politikos keitimas. Buhalteriniai įrašai dėl apskaitos politikos keitimo rezultatų daromi ataskaitinį laikotarpį.

Taikant retrospektyvinį būdą, apskaitos politikos pakeitimo rezultatai apskaitoje registruojami tą ataskaitinį laikotarpį, kurio finansinės ataskaitos sudaromos. Ankstesnių ataskaitinių laikotarpių apskaitos registrų duomenys netaisomi. Naujos apskaitos politikos taikymo ankstesnių ataskaitinių laikotarpių ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių rezultatais tikslinami ataskaitinio laikotarpio pradžios nepaskirstytojo pelno (nuostolių) ir turto ar įsipareigojimų arba tik turto ir įsipareigojimų sąskaitų likučiai.

Pavyzdys

AB „X“ finansinio turto apskaitos politikos keitimas 20X2 m. (tęsinys)

AB „X“ finansinio turto apskaitos politikos pakeitimo 20X2 m. rezultatai apskaitoje registruojami retrospektyviniu būdu, t. y. 20X2 m. apskaitos registruose nepaskirstytojo pelno ir perkainojimo rezervo metų pradžios likučiai tikslinami rezultatais, gautais ankstesnių laikotarpių ūkinėms operacijoms pritaikius naują apskaitos politiką. Pagal tarptautinius apskaitos standartus apskaičiuotas galimo parduoti ilgalaikio finansinio turto tikrosios vertės pokyčių perkainojimo rezervo likutis perkeliamas į nepaskirstytąjį pelną 20X2 m. sausio 1 d. (20X1 m. gruodžio 31 d. duomenys):

D 322 Finansinio turto perkainojimo rezervas	38 000
K 3423 Ankstesnių metų pelnas (nuostoliai) dėl apskaitos politikos keitimo	38 000

9. Taikant perspektyvinį būdą, praėjusių finansinių metų duomenų finansinėse ataskaitose koreguoti nereikia. Pagal šį būdą nauja apskaitos politika taikoma nuo sprendimo ją taikyti priėmimo dienos. Poveikis, kurį daro toks apskaitos politikos pakeitimas, parodomas einamojo laikotarpio finansinėse ataskaitose.

Taikant perspektyvinį būdą, pagal naują apskaitos politiką keitimai ir taisymai finansinėse ataskaitose daromi ataskaitinį laikotarpį ir būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais, o lyginamieji duomenys neperskaičiuojami. Aiškinamajame rašte nurodoma, kad buvo pakeista apskaitos politika

ir kaip ji paveikė finansinėse ataskaitose pateikiamus duomenis. Pavyzdžiui, jeigu 20X1 m. keičiant apskaitos politiką taikomas perspektyvinis būdas, tai įmonės veiklos duomenys pagal naują apskaitos politiką pateikiami tik 20X1 m. ir vėlesnių laikotarpių finansinėse ataskaitose.

Pavyzdys

Atsargų apskaitos politikos pakeitimo įtaka UAB „Y“ finansinių ataskaitų duomenims.

UAB „Y“ 20X0 m. gruodžio 31 d. balanso straipsnyje *Atsargos* parodyta parduoti skirtų prekių vertė yra 200 000 EUR. Pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Pardavimo savikaina* parodyta 6 000 000 EUR. UAB „Y“ iki 20X1 m. atsargų įkainojimui taikė svertinio vidurkio būdą, o 20X1 m. įsigijo naują apskaitos programą ir pradėjo taikyti FIFO įkainojimo būdą. UAB „Y“ turi apie 10 000 vnt. įvairių prekių. Prekės iš įvairių šalių atvežamos nuolat, sandoriai sudaromi skirtingomis užsienio valiutomis. Prekės parduodamos dešimtyje mažmeninės prekybos vietų. Prekių apyvarta labai didelė, o jų savikaina skirtinga. Dėl minėtų aplinkybių ir dėl ribotų ankstesnės apskaitos programos galimybių neįmanoma įvertinti atsargų apskaitos politikos pakeitimo įtakos 20X1 m. gruodžio 31 d. finansinių ataskaitų lyginamajai informacijai.

Šiuo atveju naujos apskaitos politikos poveikis parodomas perspektyviniu būdu, todėl lyginamoji informacija neperskaičiuojama, t. y. į UAB „Y“ 20X1 m. gruodžio 31 d. finansines ataskaitas perkeliama neperskaičiuoti 20X0 m. gruodžio 31 d. duomenys.

Apie apskaitos politikos keitimą informacija atskleidžiama aiškinamajame rašte.

UAB „Y“ 20X1 m. gruodžio 31 d. aiškinamojo rašto ištrauka

„Įmonė 20X1 m. pakeitė atsargų apskaitos politiką siekdama teisingiau atskleisti savo finansinę būklę ir veiklos rezultatus. Nuo 20X1 metų vietoj svertinio vidurkio atsargų įkainojimo būdo taikomas FIFO atsargų įkainojimo būdas. Dėl skirtingos tų pačių prekių savikainos, didelės jų apyvartos ir ribotų apskaitos programos galimybių neįmanoma įvertinti atsargų įkainojimo būdo pakeitimo įtakos 20X1 m. gruodžio 31 d. finansinių ataskaitų lyginamajai informacijai, todėl šio apskaitos politikos pakeitimo rezultatai 20X1 m. gruodžio 31 d. finansinėse ataskaitose parodyti perspektyviniu būdu, t. y. netikslinant ataskaitų lyginamosios informacijos.“

10. Ne visada naujos apskaitos politikos taikymas laikomas apskaitos politikos keitimu. Apskaitos politikos keitimu nelaikoma:

10.1. naujos apskaitos politikos taikymas ūkinėms operacijoms ir įvykiams, kurių turinys iš esmės skiriasi nuo ankstesnių įvykių ar ūkinių operacijų;

10.2. naujos apskaitos politikos taikymas ūkinėms operacijoms ir įvykiams, kurių anksčiau nebuvo.

Nauja apskaitos politika, kurią įmonė taiko vykdydama naują veiklą ar įtraukdama į apskaitą naujas ūkines operacijas, kurių anksčiau nevykdė, nelaikoma apskaitos politikos pakeitimu. Tokiu atveju apskaitos politika tik papildoma ir priderinama prie naujų verslo sąlygų.

Pavyzdys

UAB „K“ vykdo gamybinę veiklą ir iki 20X1 m. visą įsigytą ilgalaikį materialųjį turtą naudojo šiai veiklai. Jo apskaitai ji pasirinko įsigijimo savikainos būdą ir skaičiuoja šio turto nusidėvėjimą. Įmonė 20X1 m. įsigijo žemės sklypą, tačiau savo gamybinėje veikloje jo naudoti ar iš

karto parduoti nenumato, o nusprendė laikyti, kad, padidėjus turto vertei, gautų pajamų. Įmonė žemės sklypą savo apskaitoje registruoja kaip investicinį turtą ir jo apskaitai taiko tikrosios vertės būdą. Tai, kad ilgalaikio turto apskaitai įmonė pasirinko kitokį būdą, nereiškia, kad buvo pakeista apskaitos politika, nes iki šio laiko ji neturėjo investicinio turto.

11. Kai ilgalaikio materialiojo turto apskaitai vietoj savikainos būdo įmonė pradeda taikyti perkainotos vertės būdą, vertės pokytis dėl perkainojimo apskaitoje registruojamas ir finansinėse ataskaitose parodomas pagal 12-ąjį verslo apskaitos standartą „Ilgalaikis materialusis turtas“. Savikainos būdą pakeitus perkainotos vertės būdu, ankstesnių laikotarpių duomenys nekoreguojami.

Kai pagal apskaitos politiką įmonės ilgalaikio materialiojo turto apskaitai taikomas įsigijimo savikainos būdas, o vėliau tokiam turtui (atskirai turto grupei) pradedamas taikyti 12-ajame verslo apskaitos standarte „Ilgalaikis materialusis turtas“ nurodytas perkainotos vertės būdas, ankstesnių laikotarpių duomenys netikslinami. Po perkainojimo padidėjus ilgalaikio materialiojo turto vertei, vertės padidėjimo suma registruojama pagal 12-ojo verslo apskaitos standarto 48 punktą turto ir perkainojimo rezervo sąskaitose. Turto perkainojimo rezervas parodomas balanso nuosavo kapitalo dalyje. Jei po perkainojimo ilgalaikio materialiojo turto vertė sumažėja ir šio turto vertė anksčiau dėl perkainojimo nebuvo padidinta, tai pagal 12-ojo verslo apskaitos standarto 49 punktą apskaitoje pripažįstami nuostoliai dėl turto vertės sumažėjimo, lygūs turto balansinės ir tikrosios verčių skirtumui.

IV. APSKAITINIO ĮVERTINIMO KEITIMAS

12. Apskaitinių įvertinimų tikslinimas yra neatskiriama apskaitos proceso dalis. Naujas įvertinimas atliekamas remiantis naujausia turima informacija apie turto ir išipareigojimų dabartinę būklę ir būsimą naudą (pavyzdžiui, pagal naują informaciją gali būti keičiamas ilgalaikio turto naudingo tarnavimo laikas, abejotinų skolų pripažinimas ir kt.).

Kai kurie finansinių ataskaitų straipsnių duomenys dėl verslui būdingo neapibrėžtumo negali būti tiksliai apskaičiuojami, jie tik įvertinami. Vertinimo metu paprastai priimami sprendimai, pagrįsti naujausia ir patikima informacija. Pavyzdžiui, sudarant finansines ataskaitas pagal verslo apskaitos standartų nuostatas turi būti įvertinama:

- atsargų grynoji galimo realizavimo vertė,
- parduoti laikomo finansinio turto tikroji vertė,
- už finansinį turtą tikėtina atgauti suma ir prielaidos, kad finansinio turto vertė gali sumažėti,
- ilgalaikio turto naudingo tarnavimo laikas, turto teikiama būsimoji ekonominė nauda ir kt.

13. Naujas apskaitinis įvertinimas nedaro įtakos finansinių ataskaitų informacijos patikimumui, todėl apskaitoje taisomas ir finansinėse ataskaitose parodomas perspektyviniu būdu.

Naujas apskaitinis įvertinimas turi įtakos dabartinio ir būsimų ataskaitinių laikotarpių finansinių ataskaitų duomenims, todėl jo poveikis apskaitoje registruojamas ir finansinėse

ataskaitose parodomas perspektyviniu būdu. Praėjusio ataskaitinio laikotarpio lyginamoji informacija neperskaičiuojama.

Perspektyvinis būdas reiškia, kad iš naujo įvertintos ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai apskaitoje registruojami naujo įvertinimo data. Naujas apskaitos duomenų įvertinimas gali turėti poveikį arba tik dabartinio ataskaitinio laikotarpio pelnui (nuostoliams), arba tiek dabartinio, tiek būsimųjų ataskaitinių laikotarpių pelnui (nuostoliams).

Pavyzdys

Įmonė „A“ atliko 5 metų pirkėjų skolų analizę ir nustatė, kad abejotinos skolos sudaro 10 proc. visų gautinų sumų.

Sudarydama 20X1 m. finansines ataskaitas įmonė „A“ nustatė, kad iš pirkėjų gautinos 250 000 EUR sumos pagal patvirtintą apskaitos politiką 25 000 EUR yra abejotina skola.

Įmonės „A“ apskaitoje 20X1 m. gruodžio 31 d. daromi tokie įrašai:

D 63090 Pirkėjų skolų vertės sumažėjimo sąnaudos	25 000
K 2419 Pirkėjų skolų vertės sumažėjimas (–)	25 000

20X1 m. balanse pirkėjų skola parodoma savikaina atėmus vertės sumažėjimo dėl abejotinų skolų sumą, t. y. 225 000 EUR (250 000 EUR – 25 000 EUR).

Sudarydama 20X2 m. finansines ataskaitas įmonė „A“ nustatė, kad abejotinų skolų skaičius mažėja, pirkėjai atsiskaito greičiau, todėl ji pakeičia abejotinų skolų įvertinimą ir nustato, kad abejotinos skolos sudaro 5 proc. visų gautinų sumų.

Įmonė „A“ nustatė, kad 20X2 m. gruodžio 31 d. iš pirkėjų gautinos 300 000 EUR sumos 15 000 EUR yra abejotina skola. Apskaitoje daromi tokie įrašai (25 000 EUR – 15 000 EUR):

D 2419 Pirkėjų skolų vertės sumažėjimas (–)	10 000
K 63090 Pirkėjų skolų vertės sumažėjimo sąnaudos	10 000

20X2 m. balanse pirkėjų skola parodoma savikaina atėmus vertės sumažėjimo sumą, t. y. 285 000 EUR (300 000 EUR – 15 000 EUR).

14. Jei sudėtinga nustatyti, ar keitimą laikyti apskaitos politikos, ar apskaitinio įvertinimo keitimu, tai laikoma apskaitinio įvertinimo keitimu.

Pasitaiko atvejų, kai būna labai sunku nustatyti, ar pagal naują informaciją apie turto ir įsipareigojimų dabartinę būklę ar būsimą naudą duomenų vertinimo būdo keitimas yra turto ir įsipareigojimų balansinės vertės įvertinimo patikslinimas, ar apskaitos politikos pakeitimas. Tokiu atveju pakeitimą reikėtų laikyti apskaitinio įvertinimo keitimu.

Pavyzdžiui, įmonė abejotinas skolas apskaičiuodavo pagal tam tikrą procentą nuo visų gautinų sumų, o išanalizavusi kelių metų patirtį pradėjo atskirai vertinti kiekvieną pirkėjo skolą. Tokiu atveju sunku nustatyti, ar toks pasikeitimas yra apskaitos politikos ar apskaitinio įvertinimo pakeitimas. Todėl įmonė tai laikys apskaitinio įvertinimo pakeitimu, o jo poveikį apskaitoje registruos ir finansinėse ataskaitose parodys perspektyviniu būdu. Praėjusio ataskaitinio laikotarpio lyginamoji informacija neperskaičiuojama.

15. Apskaitinio įvertinimo keitimo poveikis turi būti parodomas:

15.1. laikotarpio, kada buvo atliktas keitimas, finansinėse ataskaitose, jei keitimas darė įtaką tik to laikotarpio finansinių ataskaitų duomenims;

15.2. laikotarpio, kada buvo atliktas keitimas ir vėlesnių laikotarpių finansinėse ataskaitose, jei keitimas darys įtaką ir vėlesnių laikotarpių finansinių ataskaitų duomenims.

16. Apskaitinio įvertinimo keitimas gali daryti poveikį tik ataskaitinio laikotarpio arba tiek ataskaitinio, tiek vėlesnių laikotarpių finansinių ataskaitų duomenims. Abiem atvejais pakeitimo poveikis ataskaitinio laikotarpio rezultatams yra pripažįstamas kaip ataskaitinio laikotarpio įprastinės veiklos pajamos ar sąnaudos. Jei įtaka daroma ir būsimais laikotarpiais, ji pripažįstama būsimais laikotarpiais. Pavyzdžiui, abejotinų skolų sumos įvertinimo keitimas turi įtakos tik ataskaitinio laikotarpio rezultatams, todėl jis parodomas tą ataskaitinį laikotarpį, o riboto naudojimo laiko ilgalaikio turto naudingo tarnavimo laiko ar ekonominio naudojimo pobūdžio keitimas turi įtakos ataskaitinio laikotarpio ir viso likusio naudingo tarnavimo laiko nusidėvėjimo ar amortizacijos sąnaudoms.

17. Apskaitinio įvertinimo keitimo poveikis turi būti įtraukiamas į tą pačią pelno (nuostolių) ataskaitos eilutę, kurioje buvo užfiksuotas pirminis įvertinimas.

Apskaitos duomenų įvertinimo rezultatas, kai dėl jo turi būti tikslinamos ataskaitinio laikotarpio įmonės turto, įsipareigojimų ar nuosavo kapitalo straipsnių sumos, yra pripažįstamas to ataskaitinio laikotarpio, kada įvertinimas atliekamas, pajamomis ar sąnaudomis.

Kai dėl apskaitinio įvertinimo pasikeičia turto ar įsipareigojimų vertė arba tai susiję su nuosavu kapitalu, šio pokyčio rezultatu turi būti tikslinama atitinkamo turto, įsipareigojimo arba nuosavo kapitalo balansinė vertė ir rezultatas įtraukiamas į tą pačią pelno (nuostolių) ataskaitos eilutę, kurioje buvo užfiksuotas pirminio įvertinimo rezultatas.

Pavyzdys

Prieš sudarydama 20X1 m. finansines ataskaitas, įmonės „A“ pagrindiniai vadovaujantieji darbuotojai pastebėjo šiuos ilgalaikio turto nuvertėjimo požymius: sumažėjo gaminamos produkcijos pardavimas, sumažėjo šio turto teikiama ekonominė nauda, nes reikšmingai sumažėjo įmonės pinigų srautai (sumažėjo produktų kaina rinkoje), ūkio šakoje padaugėjo konkurentų, naudojančių pažangesnes technologijas.

Dėl šių priežasčių įmonės „A“ pagrindiniai vadovaujantieji darbuotojai nusprendė 20X1 m. paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną apskaičiuoti turto atsiperkamąją vertę. Kadangi balansinė vertė yra didesnė už atsiperkamąją vertę, registruojamas turto vertės sumažėjimas. Nustatyta 4 250 EUR turto vertės sumažėjimo suma, kuri registruojama apskaitoje:

D 63093 Ilgalaikio materialiojo turto vertės sumažėjimo sąnaudos	4 250
K 1219 Pastatų ir statinių vertės sumažėjimas (–)	4 250

Dėl 20X3 m. padidėjusio pardavimo naujoje rinkoje reikšmingai padidėjo įmonės pinigų srautai ir pasiekė 20X1 m. lygį, todėl buvo nuspręsta, kad po turto nuvertėjimo pripažinimo 20X1 m. įmonės finansinė būklė pasikeitė, nuvertėjimas sumažėjo 2 000 EUR. Mažinant turto nuvertėjimą apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1219 Pastatų ir statinių vertės sumažėjimas (–)	2 000
K 63093 Ilgalaikio materialiojo turto vertės sumažėjimo sąnaudos	2 000

V. KLAIDŲ TAISYMAS

18. Ankstesnių ataskaitinių laikotarpių apskaitos klaidos finansinėse ataskaitose gali būti pastebėtos einamuoju ataskaitiniu laikotarpiu. Apskaitos klaidų gali atsirasti dėl netikslių matematinių skaičiavimų, neteisingo apskaitos politikos taikymo ar faktų interpretavimo, apgaulės ar apsirikimo. Jei šios klaidos nėra esminės, jos taisomos einamojo ataskaitinio laikotarpio apskaitoje ir finansinėse ataskaitose. Ištaisytos klaidos rezultatas įtraukiamas į tą pačią balanso ir pelno (nuostolių) ataskaitos eilutę, kurioje ji ir buvo padaryta.

Klaida laikoma neteisingas duomenų pateikimas ar duomenų nepateikimas finansinėse ataskaitose, kai nepanaudojama ar netinkamai panaudojama esama informacija ir neteisingai parodoma įmonės finansinė būklė, veiklos rezultatai ir pinigų srautai. Tokioms klaidoms priskiriami netikslaus matematinio apskaičiavimo, neteisingo apskaitos politikos taikymo, apsirikimo, netinkamo faktų interpretavimo ar klastotės padariniai.

Ataskaitinio laikotarpio klaidos, aptiktos laikotarpiui nepasibaigus arba pasibaigus, bet dar nesudarius finansinių ataskaitų, turi būti ištaisosos iki paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos. Tačiau klaidos kartais aptinkamos tik kitą ataskaitinį laikotarpį po finansinių ataskaitų sudarymo. Praėjusio ar kelių praėjusių ataskaitinių laikotarpių apskaitoje ir finansinėse ataskaitose padarytos klaidos, dėl kurių tos finansinės ataskaitos negali būti laikomos patikimomis, yra esminės klaidos. Jei ankstesnio laikotarpio klaidos nėra esminės, jos ištaisosos einamąjį ataskaitinį laikotarpį, o lyginamoji finansinių ataskaitų informacija netikslinama.

1 pavyzdys

UAB „J“ 20X1 m. lapkričio mėn. pastebėjo, kad į apskaitą neįtrauktos tų pačių metų rugsėjo mėnesį gautos paslaugos ir skola tiekėjui. Įmonės finansiniai metai sutampa su kalendoriniais. Klaida pastebėta nepasibaigus ataskaitiniam laikotarpiui, todėl taisoma, kai ji paaiškėja, t. y. lapkričio mėnesio apskaitoje, registruojant papildomais įrašais tose pačiose buhalterinėse sąskaitose, kuriose ir buvo padaryta.

2 pavyzdys

UAB „J“ 20X2 m. sausio mėn. pastebėjo, kad į apskaitą neįtraukta 200 EUR skola tiekėjui už 20X1 m. rugsėjo mėn. gautas paslaugas. Įmonės finansiniai metai sutampa su kalendoriniais. 20X1 m. finansinės ataskaitos dar nesudarytos ir akcininkų nepatvirtintos, todėl klaida taisoma įtraukiant sumą į 20X1 m. apskaitos duomenis, registruojant papildomais įrašais tose pačiose buhalterinėse sąskaitose, kuriose ir buvo padaryta:

D 6312 Kitos bendrosios ir administracinės sąnaudos	200
K 4430 Skolos tiekėjams už prekes ir paslaugas	200

3 pavyzdys

UAB „G“ 20X9 m. pastebėjo, kad 20X7 m. pelno (nuostolių) ataskaitoje nebuvo parodyta 500 EUR reklamos sąnaudų. Ši suma balanse buvo parodyta kaip sumokėtas avansas. Klaida nelaikoma esmine, todėl ji taisoma 20X9 m. pelno (nuostolių) ataskaitoje padidinant reklamos sąnaudas 500 EUR ir sumažinant balanse parodytą sumokėtų avansų sumą. Ankstesnių laikotarpių informacija netikslinama.

19. Esminės klaidos gali daryti tokį didelį poveikį praėjusio ar kelių praėjusių laikotarpių finansinių ataskaitų duomenims, kad tų laikotarpių finansinės ataskaitos negali būti laikomos patikimomis. Duomenų nepateikimas arba neteisingas pateikimas yra reikšmingi ir laikomi esmine klaida, jei jie atskirai ar kartu gali daryti įtaką vartotojų sprendimams, priimamiems remiantis finansinėmis ataskaitomis.

Nustatant informacijos reikšmingumą vadovaujamosi 1-ojo verslo apskaitos standarto „Finansinė atskaitomybė“ X skyriaus *Informacijos reikšmingumas* nuostatomis. Įvertinant, ar duomenų nepateikimas ar neteisingas pateikimas galėtų daryti įtaką ekonominiams vartotojų sprendimams ir dėl to taptų reikšmingas, daroma prielaida, kad vartotojai turi pakankamai žinių apie verslą, ekonominę veiklą, apskaitą ir yra pasirengę kruopščiai nagrinėti informaciją.

Kiekvienos klaidos reikšmingumas finansinių ataskaitų duomenims nustatomas atskirai. Klaidos reikšmingumo įvertinimo kriterijus pasirenka įmonė.

1 pavyzdys

UAB „J“ nusistatė klaidos reikšmingumo ribą 0,5 proc. pelno (nuostolių) ataskaitos pardavimo pajamų straipsnio sumos. Vadinasi, jei nėra kitų svarbių aplinkybių, klaidos, kurių dydis (ar visų klaidų suma) nesiekia reikšmingumo ribos, laikomos neesminėmis klaidomis.

UAB „J“ pardavimo pajamos 20X1 m. pelno (nuostolių) ataskaitoje yra 200 000 EUR. Įmonė 20X3 m. nustatė, kad 20X1 m. už parduotas prekes yra neužregistruotos dvi sumos po 300 EUR. Šios sumos atskirai ir kartu nesiekia reikšmingos 1 000 EUR (200 000 EUR x 0,5 %) sumos ir nėra kitų svarbių aplinkybių, todėl šios klaidos laikomos neesminėmis ir ištaisomos tada, kai nustatytos, t. y. 20X3 m., netikslinant lyginamosios informacijos.

2 pavyzdys

UAB „P“, be kitų reikšmingumo kriterijų, klaidą laiko esmine, kai ji (ar visų klaidų suma, jeigu jų yra daugiau) sudaro daugiau kaip 10 proc. pelno prieš apmokestinimą.

3 pavyzdys

UAB „N“, kurios veiklos rezultatas artimas nuliui ar kuri dažnai dirba nuostolingai, klaida (ar visų klaidų suma, jeigu jų yra daugiau) laikoma esmine, kai ji sudaro daugiau kaip 0,5 proc. įmonės pajamų arba 0,25 proc. visos balansinės turto vertės.

4 pavyzdys

UAB „B“ nusistatė klaidos reikšmingumo ribą 0,5 proc. pelno (nuostolių) ataskaitos pardavimo pajamų straipsnio sumos. Vadinasi, jei nėra kitų svarbių aplinkybių, klaidos, kurių dydis (ar visų klaidų suma) nesiekia reikšmingumo ribos, laikomos neesminėmis klaidomis.

UAB „B“ pardavimo pajamos 20X1 m. pelno (nuostolių) ataskaitoje yra 300 000 EUR. Įmonė 20X3 m. nustatė, kad 20X1 m. už parduotas prekes yra neužregistruotos dvi sumos po 300 EUR, viena 200 EUR suma užregistruota du kartus. Šios sumos atskirai ir kartu (300 EUR + 300 EUR + 200 EUR = 800 EUR) nesiekia 1 500 EUR (300 000 EUR x 0,5 %) reikšmingos sumos ir nėra kitų svarbių aplinkybių, todėl šios klaidos laikomos neesminėmis ir ištaisomos tada, kai nustatytos, t. y. 20X3 m., netikslinant lyginamosios informacijos.

20. Taisant esmines ankstesnių laikotarpių apskaitos klaidas, reikia taikyti retrospektyvinį būdą. Įmonė turi ištaisyti esmines klaidas taip, kad ataskaitinio laikotarpio duomenys ir lyginamoji informacija finansinėse ataskaitose būtų parodyti teisingai ir kad klaida neturėtų poveikio būsimų ataskaitinių laikotarpių duomenims. Jei retrospektyvinio būdo taikyti neįmanoma, taikomas perspektyvinis būdas.

Esminė praėjusių ataskaitinių laikotarpių klaida turi būti taisoma retrospektyviniu būdu, tai reiškia, kad taisymai daromi ne tik ataskaitinį laikotarpį, bet taisoma ir lyginamoji finansinių ataskaitų informacija.

Kai esminės klaidos poveikio vieno ar daugiau ankstesnių ataskaitinių laikotarpių lyginamajai informacijai nustatyti neįmanoma, taisoma anksčiausio finansinėse ataskaitose parodomo ataskaitinio laikotarpio lyginamoji informacija.

Atvejai, kai neįmanoma taikyti retrospektyvinio būdo, išvardyti standarto VI skyriuje. Jei retrospektyvinio būdo taikyti neįmanoma, taikomas perspektyvinis būdas.

21. Esmines apskaitos klaidas reikia atskirti nuo apskaitinių įvertinimų keitimo. Apskaitiniai įvertinimai yra prognozuojamos sumos, kurias reikia perskaičiuoti, kai atsiranda papildomos informacijos (pavyzdžiui, pelno ar nuostolių pripažinimas gavus naujos informacijos ir paaiškėjus faktui, kuris anksčiau negalėjo būti patikimai įvertintas, neturi būti laikomas klaida).

Naujas vertinimas atliekamas, jeigu atsiranda naujos informacijos ar daugiau patirties. Naujas apskaitinis įvertinimas dėl savo pobūdžio nėra siejamas su ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais, todėl nėra klaidos taisymas.

Pavyzdys

UAB „Z“ sudarydama 20X1 m. finansines ataskaitas 30 000 EUR pirkėjų skolų pripažino abejotinomis, nes turėjo informacijos, kad pirkėjai gali jų negrąžinti.

UAB „Z“ 20X3 m. lapkričio mėn. gavo informacijos, kad 15 000 EUR pirkėjas tikrai grąžins. Kadangi tai apskaitinio įvertinimo pakeitimas dėl gautos papildomos informacijos, tai šis įvykis nelaikomas esmine apskaitos klaida. 20X3 m. lapkričio mėn. panaikinama dalis abejotinos skolos ir pelno (nuostolių) ataskaitoje 15 000 EUR mažinamos pirkėjų skolų vertės sumažėjimo sąnaudos. 20X3 m. finansinių ataskaitų lyginamoji informacija netikslinama.

22. Taisant esmines apskaitos klaidas retrospektyviniu būdu, apskaitoje koreguojamas ataskaitinio laikotarpio pradžios nepaskirstytojo pelno (nuostolių) likutis. Taip pat taisomi tie turto, įsipareigojimų ar nuosavo kapitalo sąskaitų likučiai, kuriems padaryta klaida turėjo įtakos. Buhalteriniai įrašai taisant apskaitos klaidas daromi ataskaitinį laikotarpį.

Pavyzdys

UAB „X“ 20X4 m. retrospektyviniu būdu taisomos klaidos.

UAB „X“ 20X4 m. pastebėjo, kad dalies 20X3 m. parduotų prekių savikaina per klaidą nebuvo įtraukta į 20X3 m. pardavimo savikainą. Šių prekių įsigijimo savikaina – 10 500 EUR, 20X3 m. parduotų prekių savikaina buvo 115 000 EUR.

UAB „X“ yra nustačiusi 3 proc. klaidos reikšmingumo ribą. Jei nėra kitų svarbių aplinkybių, finansinių ataskaitų klaida, kurios dydis ar visų klaidų suma siekia 3 proc. straipsnio sumos ar yra didesnė, laikoma esmine klaida.

20X3 m. padaryta klaida yra 9,13 proc. ($10\,500\text{ EUR} : 115\,000\text{ EUR} \times 100$) pardavimo savikainos straipsnio sumos ir yra didesnė už klaidos reikšmingumo ribą ($9,13\% > 3\%$), todėl ji laikoma esmine ir taisoma retrospektyviniu būdu.

Apskaičiuojant pardavimo savikainą 20X3 m. padaryta klaida taisoma UAB „X“ 20X4 m. apskaitos registruose tikslinant ataskaitinio laikotarpio pradžios nepaskirstytojo pelno (nuostolių) ir atsargų likučius:

D 3424 Ankstesnių metų esminių klaidų taisymo pelnas (nuostoliai)	10 500
K 2040 Pirkėtų prekių, skirtų perparduoti, įsigijimo savikaina	10 500

23. Taikant retrospektyvinį būdą, finansinėse ataskaitose lyginamoji informacija pateikiama tokia, kokia būtų, jeigu esminė klaida būtų ištaisyta tuo laikotarpiu, kada ji buvo padaryta. Kiekvieno ankstesnio laikotarpio duomenų taisymo suma įtraukiama į to laikotarpio pelną ar nuostolius. Ankstesnių nei finansinėse ataskaitose pateiktų laikotarpių duomenų taisymo suma įtraukiama koreguojant anksčiausio finansinėse ataskaitose pateikiamo laikotarpio pradžios nepaskirstytojo pelno (nuostolių) likutį ir pataisomos tos finansinių ataskaitų eilutės, kurių duomenims padaryta klaida turėjo įtakos. Patvirtintos ankstesnių laikotarpių finansinės ataskaitos netikslinamos.

Kai įmonė finansinėse ataskaitose aptinka klaidų, sudarydama ataskaitinio laikotarpio finansines ataskaitas, ji turi retrospektyviniu būdu ištaisyti esmines ankstesnių laikotarpių klaidas:

a) taisydama ataskaitinio laikotarpio, kada buvo padaryta klaida, lyginamuosius praėjusių ataskaitinių finansinių metų duomenis;

b) taisydama atitinkamus anksčiausio pateikto ataskaitinio laikotarpio pradžios turto, įsipareigojimų ir nuosavo kapitalo likučius, jeigu klaida buvo padaryta dar ankstesnį ataskaitinį laikotarpį.

Pavyzdys

UAB „X“ 20X4 m. retrospektyviniu būdu taisomos klaidos. (tęsinys)

UAB „X“ finansinių ataskaitų duomenys:

20X2 m. gruodžio 31 d. balanse buvo parodytas 20 000 EUR nepaskirstytojo pelno likutis.

20X3 m. gruodžio 31 d. pelno (nuostolių) ataskaitoje buvo parodyta 160 000 EUR pardavimo pajamų, 115 000 EUR parduotų prekių savikainos, 45 000 EUR pelno prieš apmokestinimą, 6 750 EUR ($45\,000\text{ EUR} \times 15\%$) pelno mokesčio, 38 250 EUR grynojo pelno.

20X3 m. gruodžio 31 d. balanse buvo parodytas 48 536 EUR atsargų ir 58 250 EUR ($20\,000\text{ EUR} + 38\,250\text{ EUR}$) nepaskirstytojo pelno likutis.

20X4 m. gruodžio 31 d. pelno (nuostolių) ataskaitoje buvo parodyta 175 000 EUR pardavimo pajamų ir 114 500 EUR pardavimo savikainos.

Kad būtų paprasčiau skaičiuoti, daroma prielaida, kad įmonė jokių kitų pajamų negavo, nepatyrė jokių sąnaudų ir kad bendrasis pelnas sutampa su pelnu prieš apmokestinimą. Pelno mokesčio tarifas – 15 proc.

UAB „X“ 20X3 m. gruodžio 31 d. pelno (nuostolių) ataskaitos ištrauka

Eurais

Eil. Nr.	Straipsniai	Pastabos Nr.	Ataskaitinis laikotarpis (20X3)
1.	Pardavimo pajamos		160 000
2.	Pardavimo savikaina		(115 000)
4.	BENDRASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)		45 000
13.	PELNAS (NUOSTOLIAI) PRIEŠ APMOKESTINIMĄ		45 000
14.	Pelno mokestis		(6 750)
15.	GRYNASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)		38 250

20X4 m. gruodžio 31 d. pelno (nuostolių) ataskaitoje parodoma perskaičiuota lyginamoji informacija. Perskaičiavus 20X3 m. duomenis, pardavimo savikaina padidėjo 10 500 EUR ir tapo 125 500 EUR (115 000 EUR + 10 500 EUR). Ta pačia suma (10 500 EUR) sumažėjo balanse parodyta atsargų suma. Perskaičiuojamas pelno mokestis, kuris nuo 6 750 EUR sumažėjo iki 5 175 EUR (34 500 EUR x 15 %).

UAB „X“ 20X4 m. gruodžio 31 d. pelno (nuostolių) ataskaitos ištrauka

Eurais

Eil. Nr.	Straipsniai	Pastabos Nr.	Ataskaitinis laikotarpis (20X4)	Praėjęs ataskaitinis laikotarpis (20X3) po tikslinimo
1.	Pardavimo pajamos		175 000	160 000
2.	Pardavimo savikaina		(114 500)	(125 500)
4.	BENDRASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)		60 500	34 500
13.	PELNAS (NUOSTOLIAI) PRIEŠ APMOKESTINIMĄ		60 500	34 500
14.	Pelno mokestis		(9 075)	(5 175)
15.	GRYNASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)		51 425	29 325

Po tikslinimo 20X3 m. grynasis pelnas nuo 38 250 EUR sumažėjo iki 29 325 EUR, atitinkamai nepaskirstytojo pelno likutis 20X3 m. gruodžio 31 d. nuo 58 250 EUR sumažėjo iki 49 325 EUR. Klaidos taisymo rezultatas nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje atskira eilute neišskiriamas, o lyginamojoje informacijoje įrašoma patikslinta 20X3 m. grynojo pelno suma.

UAB „X“ 20X4 m. gruodžio 31 d. nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitos ištrauka

Eurais

	Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)
Likutis 20X2 m. gruodžio 31 d.	20 000
Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas (nuostoliai) (20X3 m)	29 325
Likutis 20X3 m. gruodžio 31 d.	49 325
Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas (nuostoliai) (20X4 m)	51 425
Likutis 20X4 m. gruodžio 31 d.	100 750

Informacija apie esminės klaidos taisymą atskleidžiama aiškinamajame rašte.

UAB „X“ 20X4 m. gruodžio 31 d. aiškinamojo rašto ištrauka

„20X3 m. į pardavimo savikainą nebuvo įtraukta 10 500 EUR. Ši suma buvo klaidingai priskirta atsargoms ir parodyta 20X3 m. gruodžio 31 d. balanse, todėl buvo parodyta mažesnė 20X3 m. pardavimo savikaina. Klaida buvo pastebėta ir ištaisyta 20X4 m. Klaida taisoma retrospektyviai, tikslinant 20X4 m. gruodžio 31 d. finansinių ataskaitų lyginamąją informaciją. 20X3 m. pelno (nuostolių) ataskaitoje buvo parodyta 115 000 EUR pardavimo savikaina, atlikus tikslinimą 20X4 m. ataskaitos lyginamojoje informacijoje parodyta 125 500 EUR. 20X3 m. gruodžio 31 d. balanse buvo parodyta 48 536 EUR atsargų vertė, atlikus tikslinimą 20X4 m. balanso lyginamojoje informacijoje parodyta 38 036 EUR. Ištaisius klaidą, mokėtinas pelno mokestis nuo 6 750 EUR sumažėjo iki 5 175 EUR.“

Toliau aiškinamajame rašte pateikiama informacija apie kiekvienos ataskaitų eilutės duomenis, kuriems klaidos taisymas turėjo reikšmingą poveikį:

Klaidų taisymo poveikis UAB „X“ 20X3 m. gruodžio 31 d. pelno (nuostolių) ataskaitos duomenims

Eurais

Eil. Nr.	Straipsniai	20X3 m. iki tikslinimo	20X3 m. atlikus tikslinimą
1.	Pardavimo pajamos	160 000	160 000
2.	Pardavimo savikaina	(115 000)	(125 500)
4.	BENDRASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	45 000	34 500
13.	PELNAS (NUOSTOLIAI) PRIEŠ APMOKESTINIMĄ	45 000	34 500
14.	Pelno mokestis	(6 750)	(5 175)
15.	GRYNASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	38 250	29 325

Klaidos taisymo poveikis UAB „X“ 2003 m. gruodžio 31 d. balanso duomenims

Eurais

	TURTAS	20X3 m. iki tikslinimo	20X3 m. atlikus tikslinimą
B.	TRUMPALAIKIS TURTAS		
1.	ATSARGOS	48 536	38 036
D.	NUOSAVAS KAPITALAS		
5.	NEPASKIRSTYTASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	58 250	49 325
G.	MOKĖTINOS SUMOS IR KITI ĮSIPAREIGOJIMAI		
2.	PER VIENUS METUS MOKĖTINOS SUMOS IR KITI TRUMPALAIKIAI ĮSIPAREIGOJIMAI		
2.8.	Pelno mokesčio įsipareigojimai	6 750	5 175

VI. ATVEJAI, KAI RETROSPEKTYVINIO BŪDO TAIKYTI NEĮMANOMA

24. Gali būti atvejų, kai įmonė negali įvykdyti reikalavimo taikyti retrospektyvinį būdą net dėdama visas įmanomas pastangas. Pakeitus apskaitos politiką ar taisant esmines klaidas standarto reikalavimo taikyti retrospektyvinį būdą neįmanoma, jeigu:

24.1. neįmanoma nustatyti įtakos praėjusio laikotarpio duomenims;

Pavyzdžiui, ankstesnio ataskaitinio laikotarpio duomenys galėjo būti kaupiami kitokiu būdu, pagal kurį negalima retrospektyviai taikyti naujos apskaitos politikos ar ištaisyti ankstesnio ataskaitinio laikotarpio klaidų, neįmanoma atkurti tokios informacijos (žiūrėti 6.1 ir 9 punktų aiškinimą).

24.2. neįmanoma nustatyti, kokie praėjusį laikotarpį galėjo būti vadovybės tikslai, o konkrečių vadovybės tikslų žinojimas lemia apskaitos būdo pasirinkimą;

Jeigu ataskaitinį laikotarpį neįmanoma objektyviai nustatyti, kokie buvo pagrindinių vadovujančiųjų darbuotojų (vadovybės) tikslai ankstesnį ataskaitinį laikotarpį ir jeigu jų nebuvo žinoma tuo metu, kai buvo tvirtinamos ankstesnio ataskaitinio laikotarpio finansinės ataskaitos, retrospektyvinis būdas netaikomas.

Pavyzdys

UAB „K“ naudoja visą įsigytą ilgalaikį materialųjį turtą gamybinei veiklai. Jo apskaitai ji pasirinko įsigijimo savikainos būdą ir skaičiuoja šio turto nusidėvėjimą.

Įmonė 20X1 m. įsigijo pastatą. Jokių specialių pagrindinių vadovujančiųjų darbuotojų sprendimų dėl šio pastato naudojimo nebuvo priimta, todėl pastatas buvo priskirtas gamybinėje veikloje naudojamam turtui. Sudarant 20X1 m. finansines ataskaitas, pastatas balanse parodytas pastatų ir statinių turto grupėje. 20X4 m. pabaigoje pasikeitė įmonės pagrindiniai vadovaujantieji darbuotojai. Atsižvelgdama į tai, kad iki šiol 20X1 m. įsigytas pastatas nebuvo naudojamas gamybai vystyti, naujieji pagrindiniai vadovaujantieji darbuotojai nusprendė jį priskirti investicinio turto grupei ir išnuomoti. Kadangi sudarant 20X1–20X3 m. finansines ataskaitas tokie pagrindinių vadovujančiųjų darbuotojų tikslai nebuvo žinomi, tai šis pastatas į investicinio turto grupę perkeltas tik 20X4 m., netikslinant praėjusių ataskaitinių laikotarpių informacijos.

24.3. reikia atlikti praėjusio laikotarpio finansinėse ataskaitose pateiktos sumos įvertinimą, tačiau neįmanoma gauti objektyvios informacijos, kuri:

24.3.1. leistų įrodyti aplinkybes, buvusias tą dieną, kada tokia suma turėjo būti įvertinta, pripažinta ar pateikta;

24.3.2. patvirtintų, kad vadovybė tuo metu, kai buvo skelbiamos praėjusio laikotarpio finansinės ataskaitos, žinojo įvertinimui reikalingą informaciją.

Patikslinti ar ištaisyti ankstesnių ataskaitinių laikotarpių lyginamąją informaciją trukdo objektyvios priežastys, neleidžiančios atskirti lyginamosios informacijos nuo kitos informacijos, kuri patvirtintų tada buvusias aplinkybes, kai tokios sumos turėjo būti pripažintos, įvertintos ir atskleistos, ir kurių buvo galima gauti rengiant ankstesnio ataskaitinio laikotarpio finansines ataskaitas.

Pavyzdys

UAB „M“ 20X3 m. pradėjusi dirbti nauja vyriausioji buhalterė pastebėjo, kad nuo 20X0 m. įmonėje nebuvo skaičiuojami atostoginių kaupiniai. Įmonėje nėra sudaryta darbuotojų asmens bylų, todėl surinkti informacijos, kiek už praėjusius ataskaitinius laikotarpius nepanaudota atostogų yra neįmanoma. Sudarydama 20X3 m. finansines ataskaitas, buhalterė apskaičiuoja atostoginių kaupinius pagal 20X3 m. nepanaudotas atostogas, bet netikslina praėjusių ataskaitinių laikotarpių lyginamosios informacijos, nes negali jos patikslinti dėl duomenų trūkumo.

VII. STANDARTŲ TAIKYMAS PIRMĄ KARTĄ

25. Apskaitos politikos, pakeistos pradedant taikyti verslo apskaitos standartus ar jų pakeitimus, poveikis turi būti registruojamas pagal specialias baigiamąsias nuostatas, jei jos numatytos verslo apskaitos standartuose ar jų pakeitimuose.

Pradėjus taikyti verslo apskaitos standartus ar jų pakeitimus įmonėms gali tekti keisti apskaitos politiką. Jei įmonė apskaitos politiką keičia dėl verslo apskaitos standartų reikalavimų, poveikis finansinių ataskaitų duomenims parodomas konkretaus verslo apskaitos standarto baigiamosiose nuostatose nurodytu būdu.

Pavyzdys

12-ojo verslo apskaitos standarto „Ilgalaikis materialusis turtas“ baigiamosiose nuostatose nurodyta:

„Jei pagal 12-ojo verslo apskaitos standarto „Ilgalaikis materialusis turtas“ ankstesnes nuostatas tam tikro ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo nereikėjo skaičiuoti, tai pagal naują šio standarto redakciją nuo 2009 m. sausio 1 d. tokio turto nusidėvėjimą įmonė gali skaičiuoti perspektyviniu būdu. Šiuo atveju, pradedant skaičiuoti ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimą, reikia patikrinti, ar šis turtas nėra nuvertėjęs, iš naujo nustatyti jo likvidacinę vertę, peržiūrėti naudingo tarnavimo laiką.“

Įmonė „A“ iki 2009 m. sausio 1 d. turėjo meno kūrinų ir į Kultūros vertybių registrą įtrauktą ilgalaikį turtą, kurio nusidėvėjimo neskaičiavo. Įsigaliojus 12-ojo verslo apskaitos standarto „Ilgalaikis materialusis turtas“ pakeitimui, įmonė turi pakeisti apskaitos politiką ir skaičiuoti viso turto nusidėvėjimą. Tokio apskaitos politikos pakeitimo poveikis įmonės finansinių ataskaitų informacijai parodomas, kaip nurodyta minėto verslo apskaitos standarto baigiamosiose nuostatose, perspektyviniu būdu, t. y. meno kūrinų ir kultūros vertybių nusidėvėjimas pradedamas skaičiuoti nuo 2009 m. sausio 1 d.

26. Jei verslo apskaitos standartuose ar jų pakeitimuose baigiamųjų nuostatų nėra, apskaitos politikos pakeitimo poveikio rezultatas turi būti registruojamas pagal šio standarto reikalavimus retrospektyviniu būdu.

Jei verslo apskaitos standarte nėra specialių baigiamųjų apskaitos politikos pakeitimo nuostatų, įmonė šį pakeitimą turi parodyti pagal šio standarto reikalavimus retrospektyviniu būdu. (žiūrėti 7 punkto aiškinimą).

VIII. BAIGIAMOSIOS NUOSTATOS

27. Šis standartas taikomas sudarant 2012 m. sausio 1 d. ir vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansines ataskaitas. Standartas gali būti taikomas ir sudarant ankstesnių ataskaitinių laikotarpių finansines ataskaitas.
