

Suvestinė redakcija nuo 2008-12-24 iki 2010-08-05

Isakymas paskelbtas: Žin. 2007, Nr. [126-5143](#), i. k. 1072050ISAK001K-348

LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTRO

**Į S A K Y M A S
DĖL VIEŠOJO SEKTORIAUS APSKAITOS IR FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS 21-OJO
STANDARTO PATVIRTINIMO**

2007 m. lapkričio 29 d. Nr. 1K-348

Vilnius

Vadovaudamasis Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo (Žin., 2001, Nr. [99-3515](#); 2003, Nr. [123-5586](#); 2007, Nr. [68-2654](#)) 3 straipsnio 5 dalimi:

1. T v i r t i n u 21-ąjį viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartą „Sandoriai užsienio valiuta“ (pridedama).

2. Šis standartas turi būti taikomas sudarant 2010 m. sausio 1 d. ir vėliau prasidedančių laikotarpių finansinių ataskaitų rinkinį.

Punkto pakeitimai:

Nr. [1K-444](#), 2008-12-18, Žin., 2008, Nr. 147-5920 (2008-12-23), i. k. 1082050ISAK001K-444

FINANSŲ MINISTRAS

RIMANTAS ŠADŽIUS

21-ASIS VIEŠOJO SEKTORIAUS APSKAITOS IR FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS „SANDORIAI UŽSIENIO VALIUTA“

I. BENDROSIOS NUOSTATOS

1. 21-asis viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartas „Sandoriai užsienio valiuta“ nustato, kaip viešojo sektoriaus subjektas turi registruoti apskaitoje ir pateikti finansinėse ataskaitose sandorius užsienio valiuta.

2. Šis standartas vienodai taikomas ir viešojo sektoriaus subjektui, rengiančiam atskirų finansinių ataskaitų rinkinį, ir viešojo sektoriaus subjektui, rengiančiam konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinį.

3. Standartas netaikomas apsidraudimo sandorių užsienio valiuta apskaitai, kuriems taikomas 17-asis viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartas „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“.

4. Šiame standarte vartojamos sąvokos:

Sandoris užsienio valiuta – sandoris, kurio tarpusavio įsipareigojimų sumos išreiškiamos užsienio valiuta ir (arba) atsiskaitoma arba numatoma atsiskaityti užsienio valiuta.

Valiutos kursas – Lietuvos banko skelbiamas Lietuvos Respublikos piniginio vieneto ir užsienio valiutos santykis.

Valiutos keitimo kursas – komercinio banko valiutos pirkimo ar pardavimo kursas.

Valiutos kursų skirtumas – skirtumas, atsirandantis dėl finansinių ataskaitų rinkinio valiutos ir užsienio valiutos kurso pasikeitimo, kai ta pati suma užsienio valiuta skirtingomis dienomis perskaičiuojama ir apskaitoje registruojama finansinių ataskaitų rinkinio valiuta.

Valiutinis straipsnis – straipsnis, kuriame pateikta pinigų ar kito finansinio turto ar įsipareigojimų suma bus gauta ar sumokėta fiksuota arba aiškiai nustatoma suma užsienio valiuta ir kuris buhalterinėje apskaitoje įvertinamas finansinių ataskaitų rinkinio valiuta.

Viešojo sektoriaus subjekto kontroliuojamas užsienio subjektas (toliau vadinama – **kontroliuojamas užsienio subjektas**) – savarankiškas užsienio valstybėje pagal jos teisės aktus registruotas ir (ar) veiklą vykdomas subjektas, kurio finansinius, ekonominius ir kitus sprendimus kontroliuoja Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus subjektas.

Užsienio valiuta – kitos šalies valiuta.

Užsienyje veikiantis viešojo sektoriaus subjektas – viešojo sektoriaus subjektas ar jo padalinys, veikiantis kitoje valstybėje, vykdomas diplomatinės tarnybos institucijos ar panašias funkcijas.

5. Kitos šiame standarte vartojamos sąvokos suprantamos taip, kaip jos vartojamos Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatyme (Žin., 2007, Nr. [77-3046](#)) ir kituose viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartuose (toliau vadinama – VSAFAS).

II. SANDORIŲ UŽSIENIO VALIUTA PIRMINIS PRIPAŽINIMAS

6. Sandoriai užsienio valiuta paprastai atsiranda, kai viešojo sektoriaus subjektas:

6.1. perka arba parduoda turtą, prekes ar paslaugas, už kurias gautina arba mokėtina suma yra išreikšta užsienio valiuta;

6.2. skolinasi arba skolina lėšas, kai mokėtiną arba gautiną sumą išreikštą užsienio valiuta;

6.3. kitu būdu prisiima įsipareigojimus, išreikštus užsienio valiuta.

7. Sandoris ir su juo susijusi ūkinė operacija užsienio valiuta pirminio pripažinimo metu įvertinama ir registruojama apskaitoje finansinių ataskaitų rinkinio valiuta, taikant sandorio dienos

valiutos kursą.

8. Išimtiniais atvejais, kai valiutos kurso svyravimas yra nereikšmingas, o sandorių kiekis yra didelis, ir kiekvieną sandorį atskirai įvertinti sandorio dienos valiutos kursu neracionalu, visiems tuo laiku vykdytiems sandoriams atitinkama užsienio valiuta gali būti taikomas vidutinis tos valiutos savaitės ar mėnesio kursas.

9. Komandiruotės išlaidos, patirtos užsienio valiuta, kai avansas nebuvo išmokėtas, finansinių ataskaitų rinkinio valiuta vertinamos taikant išvykimo į komandiruotę dieną galiojusį valiutos kursą. Jei už komandiruotę užsienyje išmokamas avansas, komandiruotės išlaidos, patirtos užsienio valiuta, finansinių ataskaitų rinkinio valiuta vertinamos taikant avanso išdavimo dieną galiojusį valiutos kursą.

10. Skirtumas tarp valiutos kurso ir valiutos keitimo kurso, susidaręs keičiant (perkant ar parduodant) valiutą, laikomas banko paslauga ir apskaitoje registruojamas veiklos sąnaudų sąskaitose.

III. VALIUTINIŲ STRAIPSNIŲ VERTINIMAS PO PIRMINIO PRIPAŽINIMO

11. Kiekvieną paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną valiutiniai straipsniai ir išankstiniai apmokėjimai už turtą įvertinami (perkainojami) taikant tos dienos užsienio valiutos kursą.

12. Nepiniginių straipsnių, t. y. turto, vertinamo ir apskaitoje registruojamo įsigijimo savikainos metodu, ir įsipareigojimų, vertinamų ir apskaitoje registruojamų savikainos metodu, įsigijimo savikaina (savikaina), nustatyta užsienio valiuta, perskaičiuojama ir apskaitoje registruojama finansinių ataskaitų rinkinio valiuta taikant pirminio pripažinimo (sandorio) dieną galiojusį valiutos kursą ir vėliau dėl užsienio valiutos kurso pasikeitimo neperskaičiuojama.

13. Nepiniginių straipsnių, t. y. turto ir įsipareigojimų, vertinamų ir apskaitoje registruojamų tikrosios vertės metodu, tikroji vertė, nustatyta užsienio valiuta, perskaičiuojama ir apskaitoje registruojama finansinių ataskaitų rinkinio valiuta taikant tikrosios vertės nustatymo dieną galiojusį užsienio valiutos kursą.

IV. VALIUTOS KURSŲ SKIRTUMŲ PRIPAŽINIMAS

14. Valiutos kursų skirtumai, kurie susidaro apmokėjus valiutinių straipsnių sąskaitose užregistruotas sumas kitu valiutos kursu nei pirminio pripažinimo dieną arba įvertinus (perskaičiavus) valiutinių straipsnių sąskaitose užregistruotas sumas ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, pripažįstami to laikotarpio, kuriuo jie atsiranda, finansinės ir investicinės veiklos pajamomis arba sąnaudomis, išskyrus valiutos kursų skirtumus, atsirandančius dėl viešojo sektoriaus subjekto kontroliuojamų užsienio subjektų sandorių, kuriems taikomos šio standarto 18–21 punktuose nustatytos nuostatos. Jeigu mokėjimas įvyksta kitą ataskaitinį laikotarpį nei pirminis jo pripažinimas, valiutos kursų skirtumas skaičiuojamas kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje tol, kol įvyksta mokėjimas, nuo vėliausiai perskaičiuotos skolos sumos ir pripažįstamas tą ataskaitinį laikotarpį, kurį įvyko mokėjimas.

15. Jei įsipareigojimas, išreikštas užsienio valiuta, apmokamas kitą ataskaitinį laikotarpį nei jo pirminis pripažinimas, dėl įsipareigojimo perkainojimo gali susidaryti tokie valiutų kursų skirtumai, kai:

15.1. išankstinis mokėjimas atliekamas ankstesnį ataskaitinį laikotarpį nei pirminis paties įsipareigojimo pripažinimas;

15.2. apmokėjimas atliekamas kitą ataskaitinį laikotarpį po pirminio įsipareigojimo pripažinimo.

16. Valiutos kursų skirtumas pripažįstamas tą ataskaitinį laikotarpį, kurį atliekamas įsipareigojimo perkainojimas. Pavyzdys. Viešojo sektoriaus subjektas 20XX m. kovo 13 d. pasirašė karinės technikos pirkimo sutartį su užsienio įmone. Karinės technikos vertė – 300 000 JAV dolerių. Remdamasis sutarties sąlygomis, kovo 31 d. viešojo sektoriaus subjektas sumokėjo 100 000 JAV dolerių avansą. Birželio 15 d. karinė technika buvo pristatyta viešojo sektoriaus subjektui.

Remdamasi sutarties sąlygomis, užsienio įmonė perdavė ją viešojo sektoriaus subjektui. Turto perdavimo-priėmimo aktas pasirašytas liepos 15 d. Likusi 200 000 JAV dolerių suma buvo sumokėta užsienio įmonei rugpjūčio 21 d.

Pirmoji ūkinė operacija apskaitoje registruojama kovo 31 d. – išankstinis mokėjimas registruojamas taikant lito ir JAV dolerio kovo 31 d. kursą (1 JAV doleris = 2,5 lito) – 250 000 litų. Išankstiniai apmokėjimai už turtą vėliau yra perkainojami kiekvieną paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną iki turto registravimo apskaitoje dienos, t. y. iki 20XX m. birželio 15 d.

Tarkime, kad 20XX m. gegužės 31 d. JAV dolerio kursas buvo 1 JAV doleris = 2,6 lito, taigi registruojamas išankstinio apmokėjimo perkainojimo pelnas, lygus $(100\,000 \times 2,6) - 250\,000 = 10\,000$ litų. 20XX m. gegužės 31 d. išankstinis apmokėjimas finansinių ataskaitų rinkinio valiuta bus 260 000 litų.

Antra ūkinė operacija apskaitoje registruojama liepos 15 d. – pasirašius turto perdavimo-priėmimo aktą. Ilgalais materialusis turtas apskaitoje registruojamas liepos 15 d. valiutos kursu (1 JAV doleris = 2,7 lito), atitinkamai registruojant mokėtiną sumą $300\,000 \times 2,7 = 810\,000$ litų. Mokėtina suma (300 000 JAV dolerių) ir išankstinis mokėjimas (100 000 JAV dolerių) yra tarpusavyje užskaitomi operacijų valiuta, t. y. $300\,000 - 100\,000 = 200\,000$ JAV dolerių. Išankstinio apmokėjimo ir mokėtinės sumos užskaita finansinių ataskaitų rinkinio valiuta apskaičiuojama kaip $810\,000 - 260\,000 = 550\,000$ litų. Susidariusi likutinė 200 000 JAV dolerių mokėtina suma yra valiutinis straipsnis, todėl ji perkainojama (perskaičiuojama) paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną iki tol, kol bus apmokėta.

Tarkime, 20XX m. liepos 31 d. JAV dolerio kursas buvo 1 JAV doleris = 2,8 lito. Registruojamas mokėtinės sumos perkainojimo nuostolis $550\,000 - (200\,000 \times 2,8) = 10\,000$ litų.

Tarkime, 20XX m. rugpjūčio 21 d. – mokėjimo dieną – JAV dolerio kursas buvo 1 JAV doleris = 2,7 lito. Mokėjimas finansinių ataskaitų rinkinio valiuta yra $200\,000 \times 2,7 = 540\,000$ Lt. 20XX m. rugpjūčio 21 d. registruojamas mokėtinės sumos perkainojimo pelnas $560\,000 - (200\,000 \times 2,7) = 20\,000$ litų.

Dėl išankstinio apmokėjimo ir mokėtinės sumos perkainojimo atsiradęs valiutos kursų skirtumas registruojamas finansinės ir investicinės veiklos pajamų ar sąnaudų sąskaitose tą ataskaitinį laikotarpį, kada įvyko perkainojimas.

Perkant valiutą tam, kad būtų atliktas išankstinis mokėjimas arba padengta mokėtina suma, bankui sumokėtas valiutos keitimo kursų skirtumas registruojamas veiklos sąnaudų sąskaitose tą ataskaitinį laikotarpį, kai buvo pirktą valiuta ir įvyko išankstinis apmokėjimas arba galutinis mokėjimas.

17. Gautinos sumos yra perkainojamos vadovaujantis 15 punkte nustatytais reikalavimais.

V. KONTROLIUOJAMI UŽSIENIO SUBJEKTAI IR UŽSIENYJE VEIKIANTYS VIEŠOJO SEKTORIAUS SUBJEKTAI

18. Kontroliuojami užsienio subjektai apskaitą tvarko pagal tos užsienio šalies, kurioje veikia, galiojančius teisės aktus ir jų taikomą apskaitos politiką. Užsienyje veikiantys viešojo sektoriaus subjektai apskaitą tvarko ir duomenis finansinėse ataskaitose rodo Lietuvos Respublikos piniginiu vienetu, vadovaudamiesi šio ir kitų VSAFAS nuostatomis.

19. Viešojo sektoriaus subjektas gali būti užregistravęs apskaitoje iš užsienyje veikiančio viešojo sektoriaus subjekto arba kontroliuojamo užsienio subjekto gautiną arba mokėtiną pinigų sumą (tarp jų ir ilgalaikes gautinas / mokėtiną sumas bei suteiktas / gautas paskolas), kurios gauti ar apmokėti iš tiesų nenumatoma. Šios sumos atskirose viešojo sektoriaus subjekto finansinėse ataskaitose priskiriamos prie viešojo sektoriaus subjekto investicijų į tą užsienyje veikiančią ūkio subjektą ir apskaitoje registruojamos finansinio turto sąskaitoje. Valiutos kursų skirtumai, susiję su tokiais valiutiniais straipsniais, apskaitoje registruojami valiutos perkainojimo rezerve grynojo turto sąskaitoje iki investicijos perleidimo. Kontroliuojantis viešojo sektoriaus subjektas, perleidęs investiciją į užsienyje veikiančią viešojo sektoriaus subjektą arba kontroliuojamą užsienio subjektą, visą su ta investicija susijusią valiutos perkainojimo rezerve registruotą sumą pripažįsta ataskaitinio

laikotarpio, kurį įvyko investicijos perleidimas, pajamomis arba sąnaudomis.

Pavyzdys. Viešojo sektoriaus subjektas pardavė užsienio valstybėje įregistruotam kontroliuojamam subjektui ilgalaikį turtą. Po mėnesio buvo priimtas sprendimas, kad užsienio subjektas neturi mokėti už minėtą ilgalaikį turtą ir šis turtas bus laikomas įnašu į užsienio subjekto kapitalą. Tačiau iki ataskaitinio laikotarpio pabaigos nebuvo baigtos teisinės kapitalo didinimo procedūros. Formaliai viešojo sektoriaus subjektas turi gautiną sumą už parduotą ilgalaikį turtą, tačiau faktiškai nesitiki jos gauti, todėl ši suma didina viešojo sektoriaus subjekto investiciją į kontroliuojamą užsienio subjektą. Šio turto valiutos kurso skirtumas registruojamas valiutos perkainojimo rezerve grynojo turto sąskaitoje.

20. Rengiant konsoliduotąsias finansines ataskaitas, kontroliuojamo užsienio subjekto visos finansinių ataskaitų straipsnių sumos perskaičiuojamos į finansinių ataskaitų rinkinio valiutą taip:

20.1. turtas, įsipareigojimai, finansavimo sumos bei grynasis turtas, išskyrus ataskaitinio laikotarpio veiklos rezultatą, perskaičiuojami taikant valiutos kursą, galiojusį paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną;

20.2. pajamų ir sąnaudų sumos perskaičiuojamos taikant valiutos kursą, galiojusį kiekvieno sandorio dieną. Jei valiutos kurso svyravimai nereikšmingi, pajamų ir sąnaudų sumos gali būti perskaičiuojamos taikant vidutinį ataskaitinio laikotarpio valiutos kursą.

21. Rengiant konsoliduotąsias finansines ataskaitas, valiutos kursų skirtumas, susidaręs dėl 20 punkte išvardytų priežasčių, apskaitoje registruojamas ir finansinėse ataskaitose pateikiamas valiutos perkainojimo rezerve grynojo turto sąskaitoje. Šio skirtumo dalis proporcingai priskiriama mažumos daliai, jei ji yra. Mažumos dalis išskiriama 15-ajame VSAFAS „Konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinys ir investicijos į kontroliuojamus subjektus“ nustatyta tvarka.

VI. INFORMACIJOS ATSKLEIDIMAS FINANSINIŲ ATASKAITŲ AIŠKINAMAJAME RAŠTE

22. Finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte (toliau vadinama – aiškinamasis raštas) viešojo sektoriaus subjektas privalo atskleisti pajamų ir sąnaudų, atsiradusių dėl valiutos kurso pasikeitimo ir parodytų veiklos rezultatų ataskaitoje, sumas.

23. Jei viešojo sektoriaus subjektas turi investicijų į kontroliuojamus užsienio subjektus, aiškinamajame rašte turi pateikti grynojo turto sąskaitose registruoto valiutos perkainojimo rezervo sumą ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pasikeitimą per ataskaitinį laikotarpį pagal šią privalomą formą:

Valiutos perkainojimo rezervo pokyčiai	Ataskaitinis laikotarpis	Praėjęs ataskaitinis laikotarpis
Likutis ataskaitinio laikotarpio pradžioje		
Pasikeitimas dėl ataskaitinio laikotarpio finansinių ataskaitų duomenų perskaičiavimo		
Kontroliuojamo užsienio subjekto perleidimo įtaka veiklos rezultatui		
Likutis ataskaitinio laikotarpio pabaigoje		

24. Jei viešojo sektoriaus subjekto veiklos rezultatams valiutos kurso pasikeitimas turėjo reikšmingos įtakos, aiškinamajame rašte turi būti atskleista informacija apie sandorių užsienio valiuta pobūdį, taip pat duomenys apie užsienio valiutos keitimo kursą ir jo svyravimus per ataskaitinį laikotarpį.

VII. BAIGIAMOSIOS NUOSTATOS

25. Viešojo sektoriaus subjektas, taikydamas šį standartą pirmą kartą, inventorizuoja ataskaitinio laikotarpio pradžioje buvusius sąskaitų, kuriose registruotos sumos, pirminiuose apskaitos dokumentuose išreikštos užsienio valiuta, likučius, perskaičiuoja juos ir registruoja apskaitoje pagal valiutos kursą, galiojusį perėjimo prie šio standarto dieną. Visi dėl šio standarto

taikymo atsirandantys pakeitimai apskaitoje turi būti registruojami pagal 7-ojo VSAFAS, Apskaitos politikos, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidų taisymas“ reikalavimus.

Pakeitimai:

1.

Lietuvos Respublikos finansų ministerija, Įsakymas

Nr. [1K-444](#), 2008-12-18, Žin., 2008, Nr. 147-5920 (2008-12-23), i. k. 1082050ISAK001K-444

Dėl kai kurių finansų ministro įsakymų, kuriais patvirtinti viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartai, pakeitimo