

LIETUVOS RESPUBLIKOS ŪKIO MINISTRO
Į S A K Y M A S

**DĖL VALSTYBĖS VALDOMŲ ĮMONIŲ SPECIALIŲJŲ ĮPAREIGOJIMŲ NUSTATYMO
IR INFORMACIJOS PATEIKIMO REKOMENDACIJŲ PATVIRTINIMO**

2013 m. gruodžio 20 d. Nr. 4-1100

Vilnius

Vadovaudamasis Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2010 m. liepos 14 d. nutarimo Nr. 1052 „Dėl Valstybės valdomų įmonių veiklos skaidrumo užtikrinimo gairių aprašo patvirtinimo ir koordinuojančios institucijos paskyrimo“ (Žin., 2010, Nr. [88-4637](#); 2012, Nr. [30-1399](#); 2013, Nr. [130-6671](#)) 4 punktu,

t v i r t i n u Valstybės valdomų įmonių specialiųjų įpareigojimų nustatymo ir informacijos pateikimo rekomendacijas (pridedama).

ŪKIO MINISTRAS

EVALDAS GUSTAS

PATVIRTINTA

Lietuvos Respublikos ūkio ministro

2013 m. gruodžio 20 d. įsakymu

Nr. 4-1100

VALSTYBĖS VALDOMŲ ĮMONIŲ SPECIALIŲJŲ ĮPAREIGOJIMŲ NUSTATYMO IR INFORMACIJOS PATEIKIMO REKOMENDACIJOS

I. BENDROSIOS NUOSTATOS

1. Valstybės valdomų įmonių specialiųjų įpareigojimų nustatymo ir informacijos pateikimo rekomendacijos (toliau – Rekomendacijos) skirtos padėti ūkinę komercinę veiklą vykdančioms valstybės įmonėms, akcinėms bendrovėms ir uždarosioms akcinėms bendrovėms, kuriose valstybei nuosavybės teise priklauso akcijų, suteikiančių daugiau kaip 1/2 visų balsų šių bendrovių visuotiniuose akcininkų susirinkimuose (toliau – valstybės valdomos įmonės), taip pat valstybės įmonės savininko teises ir pareigas įgyvendinančioms institucijoms, akcinių bendrovių ar uždarųjų akcinių bendrovių valstybei priklausančių akcijų valdytojams (toliau – valstybei atstovaujanti institucija) identifikuoti valstybės valdomų įmonių (toliau – VVI) vykdomus specialiuosius įpareigojimus ir atskirai įvertinti finansinius rezultatus (pelną ar nuostolius), gautus VVI atliekant jai įstatymais ir kitais teisės aktais pavestas funkcijas (specialiuosius įpareigojimus ir komercinę veiklą).

2. Finansinės informacijos analizė pagal VVI atliekamas funkcijas, atskiriant komercinę veiklą ir specialiuosius įpareigojimus, suteikia galimybę VVI valdymo organams, akcininkams ir kitiems finansinės informacijos naudotojams geriau suprasti VVI atliekamų skirtingų funkcijų tipų įtaką VVI finansiniams rodikliams (pelningumui, efektyvumui ir kt.) ir šios informacijos pagrindu priimti kokybiškus valdymo sprendimus, skirtus veiklos skaidrumui ir efektyvumui didinti. Todėl VVI rekomenduojama apskaityti specialiųjų įpareigojimų finansinius rezultatus ir atskleisti specialiųjų įpareigojimų ir komercinės veiklos finansinę informaciją vadovaujantis Rekomendacijomis ir Valstybės valdomų įmonių veiklos skaidrumo užtikrinimo gairių aprašu, patvirtintu Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2010 m. liepos 14 d. nutarimu Nr. 1052 (Žin., 2010, Nr. [88-4637](#); 2012, Nr. [30-1399](#)), taip pat tobulinti savo finansinės informacijos paskirstymo pagal atliekamas funkcijas ir specialiųjų įpareigojimų finansinės informacijos atskleidimą įtvirtinančią apskaitos politiką, atsižvelgiant į poreikį įvertinti atskirų VVI atliekamų funkcijų finansinius rezultatus ir, esant galimybei, plėtoti informacijos, reikalingos VVI atliekamoms funkcijoms, rinkimo, sisteminimo, valdymo, įvertinimo ir pateikimo (toliau – valdymo apskaita) sistemą.

3. Rekomendacijos parengtos atsižvelgiant į Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (angl. Organisation of Economic Co-operation and Development) (toliau – EBPO) parengtas gaires ir rekomendacijas, skirtas VVI valdymui gerinti, valdymo apskaitos organizavimo gerą praktiką bei Tarptautinės apskaitos standartų valdybos (angl. International Accounting Standards Board) leidžiamais Tarptautinės finansinės atskaitomybės standartais (toliau – TFAS).

4. Rekomendacijos nėra Lietuvoje galiojančių ir taikomų apskaitos ir finansinių ataskaitų

rengimo standartų aiškinimas ar papildymas ir nereguliuoja atitinkamais standartais ir teisės aktais nustatytų apskaitos ir finansinių ataskaitų rengimo ir pateikimo principų. Rekomendacijos turėtų būti taikomos atsižvelgiant į kiekvienos VVI poreikius ir galimybes, visų pirma užtikrinant atitinkamą VVI veiklos sritį reguliuojančių teisės aktų nuostatų laikymąsi, VVI veiklą kontroliuojančių ir prižiūrinčių institucijų reikalavimų tinkamą įgyvendinimą ir VVI valdymo organų priimtų sprendimų ir nurodymų vykdymą.

5. Rekomendacijos taikytinos tik toms VVI atliekamoms funkcijoms, kurios laikytinos reikšmingomis. Atliekama funkcija laikoma reikšminga, jeigu tenkinamas bent vienas iš šių kriterijų:

5.1. jos apimtis ir įtaka VVI veiklos rezultatams pakankami, kad galėtų būti įvertinami planuojant VVI veiklą ir priimant svarbius valdymo sprendimus;

5.2. su funkcijos atlikimu susijusių pajamų ir sąnaudų dalį lyginant su bendromis VVI pajamomis ar sąnaudomis, funkcijos atlikimo rezultatai lyginant su bendru VVI veiklos rezultatu, funkcijai atlikti skiriamą VVI turto dalį, funkcijas atliekant dalyvaujančių darbuotojų skaičių ir kitus konkrečią funkciją apibūdinančius rodiklius VVI valdymo organai pripažįsta reikšmingais;

5.3. tenkinami 8-ajame TFAS „Veiklos segmentai“ arba 34-ajame Verslo apskaitos standarte (toliau – VAS) „Segmentų atskleidimas finansinėse ataskaitose“ nurodyti informacijos apie verslo segmentus pateikimo kriterijai, verslo segmentu laikant išskirtą funkciją.

6. Jeigu VVI atskleidžia specialiujų įpareigojimų ir komercinės veiklos finansinę informaciją VVI finansinių ataskaitų rinkiniuose vadovaudamasi 8-uju TFAS „Veiklos segmentai“ arba 34-uju VAS „Segmentų atskleidimas finansinėse ataskaitose“, jai reikalavimai, įtvirtinti Rekomendacijomis, susiję su analogiškos informacijos pateikimu, nėra taikomi.

7. Rekomendacijose vartojamos sąvokos:

Funkcija – VVI vykdoma veikla, kuriai valstybei atstovaujanti institucija nustato atskirus veiklos vykdymo reikalavimus, o jos finansinių rezultatų įvertinimui naudojami atskiri rodikliai, kuriai vykdyti skiriami reikšmingi VVI materialiniai, finansiniai ir (arba) žmogiškieji išteklių, kurios vykdymas turi esminę įtaką VVI veiklos rezultatams ir kurios kainodara iš esmės skiriasi nuo kitos VVI vykdomos veiklos kainodaros.

Sąnaudų apskaitos sistema – valdymo apskaitos dalis, apimanti VVI sąnaudų apskaitą ir paskirstymą, taip pat sąnaudų apskaitos ir paskirstymo principus, metodus ir taisykles, skirtas VVI sąnaudų apskaitai ir paskirstymui tarp skirtingų VVI atliekamų funkcijų tvarkyti ir finansinėms ataskaitoms sudaryti ir pateikti.

Specialusis įpareigojimas – VVI atliekama funkcija, kurią VVI įstatymu ar kitu teisės aktu yra įpareigota atlikti, kad būtų užtikrintas konkrečių socialinių, strateginių ar politinių valstybės tikslų įgyvendinimas.

II. VVI VYKDOMŲ SPECIALIŲJŲ ĮPAREIGOJIMŲ NUSTATYMO KRITERIJAI

8. Laikoma, kad VVI vykdo specialųjį įpareigojimą, jeigu jos atliekama funkcija tenkina šiuos du kriterijus:

8.1. VVI įpareigota įstatymu ar kitu teisės aktu atlikti funkciją (teikti paslaugą, gaminti

produkciją, atlikti darbus, parduoti prekes), kurios neprivalo atlikti kiti ūkio subjektai;

8.2. VVI turi išskirtines (monopolines) teises atlikti funkciją, t. y. VVI atliekama funkcija valstybės nustatytais įprastomis rinkos sąlygomis neatliekama arba negali būti patenkinamai atliekama kitų ūkio subjektų. Valstybės nustatytos įprastos rinkos sąlygos apima paslaugos, produkcijos, darbų, prekių (toliau kartu – paslauga) kainą, objektyvius paslaugos kokybės reikalavimus, tęstinumą ir galimybę naudotis teikiama paslauga gyventojams ir ūkio subjektams ir kt.

III. VVI VYKDOMŲ SPECIALIŲJŲ ĮPAREIGOJIMŲ POŽYMIAI

9. Nustatant vykdomus specialiuosius įpareigojimus yra svarbūs šie požymiai:

9.1. teisės aktai nustato VVI vykdomų specialiųjų įpareigojimų kainodarą – paslaugų teikimo kainą ir (arba) reguliuoja kainų ribas;

9.2. teisės aktai nustato VVI vykdamas specialiuosius įpareigojimus patiriamų nuostolių kompensavimą – kompensacijos dydžio apskaičiavimo ir skyrimo metodiką.

10. VVI vykdamas specialiuosius įpareigojimus patiriami nuostoliai gali būti visiškai ar iš dalies kompensuojamos šiais būdais:

10.1. teisės aktų nustatyta tvarka skiriant Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto lėšas;

10.2. vykdamas komercinę veiklą gautu pelnu;

10.3. kitais teisės aktuose nustatytais būdais.

IV. INFORMACIJOS APIE VVI ATLIEKAMAS FUNKCIJAS PATEIKIMAS

11. Informaciją apie VVI atliekamas funkcijas ir vykdomų specialiųjų įpareigojimų nustatymo kriterijus ir požymius rekomenduojama pateikti naudojantis Atliekamų funkcijų aprašymo pagal kriterijus ir požymius forma (toliau – Forma) (Rekomendacijų 1 priedas).

12. Pildant Formą, konkreti VVI funkcija gali būti priskirta tik vienam funkcijų tipui (specialiajam įpareigojimui arba komercinei funkcijai). Jeigu nėra aišku, kuriam funkcijų tipui priskirti konkrečią funkciją, ji gali būti skaidoma į atskiras smulkesnes funkcijas, kurios pagal savo savybes aiškiai atitiktų vieną iš funkcijos tipų.

13. Be Formoje nurodomos informacijos, joje taip pat rekomenduojama įrašyti informaciją apie specialiųjų įpareigojimų:

13.1. finansavimo šaltinius ir juos naudojant ataskaitiniu laikotarpiu gautas lėšas;

13.2. kokybės ir apimties vertinimo kriterijus, jei tokie nustatyti.

V. FINANSINĖS INFORMACIJOS PASKIRSTYMAS PAGAL VVI ATLIEKAMAS FUNKCIJAS IR ŠIOS INFORMACIJOS PATEIKIMAS

14. Finansinės informacijos paskirstymas pagal VVI atliekamas funkcijas ir tokia finansinė informacija atskleidžiama laikantis Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatyme (Žin., 2001, Nr. [99-3516](#); Žin., 2008, Nr. [79-3098](#)) įtvirtintų bendrųjų apskaitos principų.

15. Vadovaujantis Rekomendacijų nuostatomis, skirstoma VVI balanse ir pelno (nuostolių) ataskaitoje pateikta informacija, pagal poreikį įtraukiant (arba panaikinant) duomenis, darančius įtaką VVI pajamoms, sąnaudoms, turtui ir įsipareigojimams.

16. Rekomenduojama, atsižvelgiant į VVI dydį, veiklos kompleksiskumą ir valdymo apskaitos galimybes, finansinę informaciją, nurodytą Rekomendacijų 15 punkte, paskirstyti pagal VVI atliekamas funkcijas, kurias VVI, vadovaudamasi Rekomendacijų 5 punktu, pripažįsta reikšmingomis.

17. VVI balanso ir pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnių paskirstymo pagal funkcijas principai:

17.1. Pajamų priskyrimas. Kiekvienam funkcijų tipui priskiriamos tiesiogiai su jų atlikimu susijusios pajamos (pvz., atliekant komercines funkcijas ar specialiuosius įpareigojimus gautos pajamos už suteiktas paslaugas ar parduotą produkciją). Jeigu VVI:

17.1.1. vykdydama specialųjį įpareigojimą teikia tam tikras paslaugas be užmokesčio ir negauna jokios kompensacijos, tokiai funkcijai pajamos nėra priskiriamos;

17.1.2. vykdo specialųjį įpareigojimą ir šią funkciją atliekant jos patiriami nuostoliai yra kompensuojami, kompensacijos įtraukimas į finansinės informacijos paskirstymą pagal atliekamas funkcijas turėtų atitikti VVI finansinėse ataskaitose taikomus tokios kompensacijos įtraukimo į apskaitą principus;

17.1.3. teikia kompleksines paslaugas, kurios pagal savo pobūdį priskirtinos skirtingų tipų funkcijoms, ir už tokias paslaugas nustatomas vienas kompleksinis įkainis, VVI pajamos turėtų būti paskirstomos pagal skirtingų tipų funkcijas, atsižvelgiant į įkainio struktūrą (t. y. išskaidant kompleksinės paslaugos įkainio dalis į dedamąsias pagal skirtingus funkcijų tipus);

17.1.4. konsoliduoja dukterinių įmonių finansinę informaciją, ši finansinė informacija taip pat skirstoma pagal funkcijų tipus, t. y. konsolidavimo metu neeliminuos dukterinių VVI pajamos, įtrauktos į konsoliduotosios finansinės ataskaitos, priskiriamos atitinkamam (konsoliduotos grupės) verslo segmentui.

17.2. Sąnaudų priskyrimas. Kiekvienam funkcijų tipui priskiriamos:

17.2.1. tiesioginės sąnaudos, kurias galima tiesiogiai ir vienareikšmiškai priskirti konkrečiai funkcijai (ją atliekant teikiamoms paslaugoms) (pvz., prekių ir paslaugų savikaina, darbuotojų, visą savo darbo laiką skiriančių konkrečiai funkcijai atlikti, darbo užmokestis, tiesiogiai konkrečiai funkcijai atlikti naudojamos nematerialiojo turto ir palaikymo sąnaudos ir pan.);

17.2.2. netiesioginės sąnaudos, kurios su konkrečia funkcija (ją atliekant teikiamomis paslaugomis) siejamos netiesiogiai (pvz., darbuotojų, dalyvaujančių atliekant kelias funkcijas, darbo užmokesčio ir susijusios sąnaudos, kurios turėtų būti paskirstomos pagal funkcijas, atsižvelgiant į kiekvienai funkcijai atlikti skiriamą darbo laiko dalį ar kitą, patiriamas sąnaudas didinantį, veiksnį (pvz., jeigu atlygio sistema priklauso nuo atliekamų operacijų skaičiaus ar kito kriterijaus). Netiesioginės sąnaudos paskirstomos vadovaujantis VVI apskaitos politikoje pasirinktais netiesioginių sąnaudų paskirstymo principais ir rodikliais;

17.2.3. bendrosios sąnaudos, kurias paskirstant nėra galimybių laikytis priežastingumo principo, tačiau kurių atsiradimas (susiformavimas) yra būtinas nuolatinei VVI veiklai užtikrinti ir visoms funkcijoms atlikti (pvz., bendrosios VVI veiklos planavimo, organizavimo ir valdymo sąnaudos, susijusios su bendromis administracinėmis ir nepagrindinėmis VVI funkcijomis ar procesais

(buhalterinė apskaita, žmogiškųjų išteklių valdymas ir kt.). Bendrosios sąnaudos paskirstomos vadovaujantis VVĮ apskaitos politikoje pasirinktais bendrųjų sąnaudų priskyrimo principais ir rodikliais. Bendrosios sąnaudos turėtų sudaryti mažiausią įmanomą visų per ataskaitinį laikotarpį VVĮ patirtų sąnaudų dalį, t. y. kuo didesnė sąnaudų dalis turėtų būti priskiriama tiesioginėms ir netiesioginėms atitinkamų funkcijų sąnaudoms.

17.3. Turto priskyrimas. Kiekvienam VVĮ atliekamų funkcijų tipui priskiriamas turtas (pvz., naudojami įrengimai, pastatai, atsargos ir pan.), kuris tiesiogiai panaudojamas atliekant konkrečią funkciją. Turtas atitinkamam funkcijų tipui priskiriamas apskaitos standartų nustatyta tvarka sumažinus jo vertę (pvz., dėl abejotinų skolų). Jeigu:

17.3.1. atitinkamam funkcijų tipui buvo priskirtos tam tikros pajamos, joms uždirbti panaudotas turtas priskiriamas tam pačiam funkcijų tipui (pvz., sumos, gautos už suteiktas komercines paslaugas, priskiriamos komercinei funkcijai);

17.3.2. atitinkamam funkcijų tipui atlikti buvo priskirtos tam tikros sąnaudos (pvz., ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudos), su jomis susijęs turtas turi būti priskiriamas tam pačiam funkcijų tipui;

17.3.3. turtas negali būti tiesiogiai priskirtas atitinkamam funkcijų tipui visa apimtimi, nes yra naudojamas kelioms skirtingoms funkcijoms atlikti, jis priskiriamas naudojant pasirinktus priskyrimo kriterijus (pvz., pagal patalpų plotą, naudojamą skirtingoms funkcijoms atlikti, įrengimų darbo laiką ar kitą panaudojimo intensyvumą apibūdinantį rodiklį).

17.4. Įsipareigojimų priskyrimas. Įsipareigojimai paskirstomi pagal funkcijas, atsižvelgiant į įsipareigojimų tiesiogines sąsajas su atitinkamų funkcijų vykdymu. Jeigu:

17.4.1. atitinkamam funkcijų tipui buvo priskirtos tam tikros sąnaudos, su šiomis sąnaudomis susiję įsipareigojimai priskiriami tam pačiam funkcijų tipui (pvz., mokėtinos sumos, vykdant finansinius įsipareigojimus atsiradusios palūkanų sąnaudos);

17.4.2. atitinkamam funkcijų tipui buvo priskirtas tam tikras turtas, su juo susiję įsipareigojimai priskiriami tam pačiam funkcijų tipui (pvz., už įsigytą turtą mokėtinos sumos).

18. Apskaičiuojant kiekvienos VVĮ atliekamos funkcijos finansinius rezultatus (pelną ir nuostolius), turi būti įvertinami ir vidiniai pervedimai. Vidinis pervedimas – tai vieno VVĮ struktūrinio padalinio kitam VVĮ padaliniiui teikiamos paslaugos pajamų arba sąnaudų perkėlimas (pervedimas) iš gaunančio VVĮ padalinio pajamų sąskaitos į teikiančio VVĮ padalinio pajamų sąskaitas ir iš teikiančio VVĮ padalinio sąnaudų sąskaitos į gaunančio VVĮ padalinio sąnaudų sąskaitas. Kiekvienas vidinis pervedimas turi būti aiškiai ekonomiškai pagrįstas, logiškai pateisinamas ir nustatytas nediskriminaciniais pagrindais.

19. Atsižvelgiant į VVĮ veiklos pobūdį, sudėtingumą ir valdymo ir sąnaudų apskaitos sistemos galimybes, netiesioginės ir bendrosios sąnaudos gali būti priskiriamos vienu ar keliais etapais, skirtingai detalizuojant. Rekomenduojama valdymo ir sąnaudų apskaitos sistemos sudėtingumą pasirinkti įvertinant netiesioginių ir bendrųjų sąnaudų paskirstymo kaštus, kurie neturėtų viršyti gaunamos tikslesnės informacijos teikiamos ekonominės naudos.

20. Pagal atskiras VVĮ atliekamas funkcijas nėra skirstoma:

20.1. kitos pajamos (sąnaudos), kurios nėra tiesiogiai susijusios su VVĮ atliekamomis pagrindinėmis funkcijomis ir todėl pagrįstai negali būti prie jų priskirtos (pvz., labdara ir parama,

netesybos (bauda, delspinigiai) ir kitos sankcijos už teisės aktų pažeidimus ar dėl sutartinių įsipareigojimų nevykdymo ar netinkamo vykdymo) ir pan.);

20.2. finansinės ir investicinės veiklos pajamos (sąnaudos), išskyrus atvejus, kai finansinė ir (arba) investicinė veikla yra atskira VVĮ atliekama funkcija ir (ar) kai šias pajamas (sąnaudas) VVĮ turi galimybę arba pagal kitus teisės aktus privalo paskirstyti;

20.3. grynieji pinigai ir jų ekvivalentai, finansinis ir investicinis turtas, išskyrus atvejus, kai finansinė ir investicinė veikla yra atskira VVĮ atliekama funkcija, ir kitas turtas, kuris pagal savo pobūdį negali būti logiškai ir pagrįstai priskirtas kuriai nors konkrečiai VVĮ atliekamai funkcijai;

20.4. pelno mokestis, išskyrus atvejus, kai jį VVĮ turi galimybę arba pagal kitus teisės aktus privalo paskirstyti;

20.5. įsipareigojimai sumokėti atidėtąjį pelno mokestį ir kiti įsipareigojimai, kurie pagal savo pobūdį negali būti logiškai ir pagrįstai priskirti kuriai nors konkrečiai VVĮ atliekamai funkcijai;

20.6. akcinių bendrovių ir uždarytųjų akcinių bendrovių akcininkų akcijos.

21. VVĮ balanso ir pelno (nuostolių) ataskaitoje pateiktos finansinės informacijos paskirstymo pagal VVĮ atliekamas funkcijas rezultatai pateikiami užpildant Balanso finansinės informacijos pagal atliekamas funkcijas pateikimo ir Pelno (nuostolių) ataskaitos finansinės informacijos pagal atliekamas funkcijas pateikimo formas (Rekomendacijų 2 ir 3 priedai).

22. Rekomendacijų 21 punkte nurodytose formose pateikiamų visų VVĮ specialiųjų įpareigojimų, komercinių funkcijų ir nepaskirstytos dalies finansinių rodiklių suma turi būti lygi VVĮ finansinių ataskaitų atitinkamuose straipsniuose pateiktų finansinių rodiklių sumai, t. y. visų specialiųjų įpareigojimų, komercinių funkcijų ir nepaskirstytos dalies pajamos, sąnaudos ir pelnas (nuostoliai) turi būti lygūs atitinkamų pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnių, turtas ir įsipareigojimai – atitinkamų balanso straipsnių sumoms.

23. Jeigu VVĮ įgyvendina didelės apimties investicinius projektus, kurie gali turėti reikšmingos įtakos VVĮ finansiniams rezultatams, kartu su finansinės informacijos paskirstymu pagal atliekamas funkcijas rekomenduojama Rekomendacijų 21 punkte nurodytose formose pateikti pagrindinę su įgyvendinamais investiciniais projektais susijusią finansinę informaciją, t. y. atitinkamo su investiciniu projektu susijusio turto vertę, investicinio projekto finansavimo apimtis bei šaltinius, ataskaitinio laikotarpio investicijas į ilgalaikį materialųjį ir nematerialųjį turtą, taip pat pajamas ir sąnaudas, susijusias su investiciniu projektu ir įtrauktas į atitinkamo laikotarpio VVĮ pelno (nuostolių) ataskaitą.

VI. VVĮ, RENGIANČIOS ĮMONIŲ GRUPĖS KONSOLIDUOTOSIOS FINANSINĖS ATASKAITOS, ATLIEKAMŲ FUNKCIJŲ IŠSKYRIMAS, PASKIRSTYMAS IR FINANSINĖS INFORMACIJOS PATEIKIMAS

24. Visos VVĮ dukterinių įmonių atliekamos funkcijos analizuojamos įmonių grupės mastu, vadovaujantis įmonių grupės konsoliduotosiomis finansinėmis ataskaitomis, neatsižvelgiant į tai, kuris ūkio subjektas, sudarantis įmonių grupę, atlieka konkrečią funkciją ar jos dalį.

25. Rekomenduojama išskirti tik tas funkcijas, kurios yra reikšmingos įmonių grupės atžvilgiu. Funkcijos pripažįstamos reikšmingomis vadovaujantis įmonių grupės konsoliduotoje finansinėje

ataskaitoje pateikta informacija ir atsižvelgiant į Rekomendacijų 5 punktą.

26. Funkcijos, kurias atlikdamos dukterinės įmonės teikia paslaugas išimtinai kitoms tos pačios įmonių grupės įmonėms ir kurių finansinis rezultatas yra eliminuojamas konsolidavimo metu, nėra atskirai analizuojamos, neatsižvelgiant į tokių funkcijų reikšmingumą.

27. Jeigu įmonių grupės atžvilgiu didžiąją dalį reikšmingų funkcijų atlieka ne patronuojanti VVI, o viena iš dukterinių įmonių, teikiant finansinę informaciją tai turėtų būti nurodoma Rekomendacijų 21 punkte pateiktose formose.

VII. VALDYMO IR SĄNAUDŲ APSKAITOS ORGANIZAVIMAS

28. VVI valdymo ir sąnaudų apskaitos sistema turėtų būti kuriama ir tobulinama atsižvelgiant į VVI finansinės informacijos naudotojų (VVI valdymo organų, priežiūros funkcijas atliekančių institucijų ir pan.) keliamus reikalavimus ir įvertinant VVI valdymo sprendimams priimti reikalingos informacijos poreikius, kurių svarbiausias – galimybė tiksliai paskirstyti ir analizuoti VVI finansinę informaciją pagal atliekamų funkcijų tipus. Aiški ir racionali VVI valdymo ir sąnaudų apskaitos politika yra esminė prielaida siekiant, kad skirtingoms VVI atliekamoms funkcijoms būtų patikimai priskirti finansiniai rezultatai.

29. Kiekvienos VVI konkrečiu atveju praktiniai sprendimai (pvz., sprendimai dėl valdymo ir sąnaudų apskaitos) pasirenkami atsižvelgiant į VVI veiklos sudėtingumą ir galimus sprendimų kaštus, lyginant su tikėtina nauda iš tikslesnės informacijos. Valdymo ir sąnaudų apskaitos sistemos tobulinimo sąnaudos neturėtų viršyti naudos, gaunamos iš detalesnės ar tikslesnės informacijos.

30. Rekomenduojama valdymo ir sąnaudų apskaitą organizuoti pelno (kaštų) centrų pagrindu, kai VVI veiklos rezultatai (pelnas ar nuostoliai) apskaitomi atskirai kiekvienam VVI struktūriniam padalinii, atliekančiam nustatytą funkciją. Pelno (kaštų) centrai turėtų būti siejami su pagrindinėmis VVI atliekamomis funkcijomis ir sudaryti galimybę analizuoti finansinę informaciją reikiamais pjūviais, siekiant nustatyti kiekvienos pagrindinės funkcijos finansinį rezultatą. Administravimo funkcijas atliekančių padalinių (pvz., personalo valdymo, apskaitos, informacinių technologijų ir pan.) veiklos sąnaudos, kurios negali būti tiesiogiai priskirtos pagrindinėms funkcijoms atlikti, turėtų būti apskaitomos atskirame kaštų centre ir vėliau paskirstomos pagrindinių funkcijų pelno (kaštų) centrams.

VIII. SĄNAUDŲ PRISKYRIMO METODAI

31. EBPO rekomendacijose pateikiami šie ūkio subjektų atskiroms atliekamoms funkcijoms priskirtų sąnaudų įvertinimo metodai, kurie gali būti taikomi tiek siekiant nustatyti specialiųjų įpareigojimų vykdymo sąnaudas, tiek ir įkainį už jų vykdymą, jeigu VVI renka įmokas už specialiųjų įpareigojimų vykdymą:

31.1. Visiškai paskirstytųjų sąnaudų metodas (angl. *Fully distributed costs*). Pagal šį metodą, visos VVI patiriamos sąnaudos paskirstomos teikiamoms paslaugoms, tokiu būdu nustatant kiekvienos paslaugos savikainą. Sąnaudų paskirstymas turi būti atliekamas vadovaujantis priešastingumo kriterijumi – t. y. paslaugai turi būti priskirtos tos sąnaudos ar jų dalis, kurias lėmė

konkrečios paslaugos suteikimas. Paslaugai priskiriamos tiesiogiai su ja susijusios sąnaudos ir netiesiogiai susijusių sąnaudų dalis ir bendrųjų sąnaudų dalis.

31.2. Ribinių sąnaudų metodas (angl. *Marginal costs*). Pagal šį metodą, teikiamoms (įskaitant nekomercinio pobūdžio) paslaugoms nustatomas ir priskiriamas toks sąnaudų dydis, kuriuo padidėja bendros VVĮ sąnaudos pradėjus teikti šias paslaugas. Siūloma vertinti trumpojo laikotarpio ribines sąnaudas, kadangi jos geriausiai atspindi teikiamų paslaugų įtaką sąnaudų dydžiui;

31.3. Išvengiamųjų sąnaudų metodas (angl. *Avoidable costs*). Išvengiamosios sąnaudos yra VVĮ ilgojo laikotarpio bendrųjų sąnaudų, patirtų teikiant visas paslaugas, ir VVĮ ilgojo laikotarpio bendrųjų sąnaudų, patirtų teikiant visas paslaugas, išskyrus analizuojamą teikiamų paslaugų grupę, skirtumas. Šis metodas taikomas atskirais atvejais, jeigu prireikia įvertinti sąnaudas, patirtas teikiant tam tikras paslaugas (pvz., reguliuojamos kainodaros nustatymo tikslais);

31.4. Konkrečiųjų sąnaudų metodas (angl. *Stand – alone costs*). Šio metodo pagalba įvertinamos sąnaudos, patiriamos suteikus vieną paslaugos mato vienetą. Toks vertinimas visiškai nepriklauso nuo masto ekonomijos ir lemia reikšmingai didesnę sąnaudų lygį lyginant su kitais sąnaudų įvertinimo metodais;

31.5. Veiklų apimtimis pagrįstas sąnaudų apskaitos metodas (angl. *Activity Based Costing*). Vienas plačiausiai paplitusių metodų, skirtų netiesioginių veiklos sąnaudų priskyrimui VVĮ teikiamoms paslaugoms ar jų grupėms. Veiklų apimtimis pagrįsto sąnaudų apskaitos metodo esmė ta, kad sąnaudos priskiriamos paslaugoms, atsižvelgiant į sąnaudų kilmę ir išlaidų paskirstymo bazes (angl. *cost drivers*), t. y. išlaidų, kurios reikalingos paslaugoms suteikti, rūšis ir išteklius, naudojamus veiklai vykdyti. Pavyzdžiui, darbuotojo, kuris dalyvauja VVĮ atliekant komercines funkcijas ir vykdant specialiuosius įpareigojimus, darbo užmokestis ir susijusios sąnaudos gali būti paskirstomos priklausomai nuo darbo laiko, skiriamo atitinkamoms veikloms vykdyti, proporcijų (išlaidų paskirstymo bazė yra darbo valandų skaičius), atliekamų operacijų, skirtų atitinkamoms funkcijoms atlikti, proporcijų (išlaidų paskirstymo bazė yra operacijų skaičius) ir pan.

32. Atsižvelgiant į VVĮ veiklos pobūdį, VVĮ dydį ir finansinės informacijos analizės poreikius, gali būti taikomos ir kitos sąnaudų priskyrimo metodikos.

Sudarē:

(pareigos)

(parašas)

(vardas, pavardē)

Valstybės valdomų įmonių specialiųjų
 įpareigojimų nustatymo ir informacijos
 pateikimo rekomendacijų
 2 priedas

(Balanso finansinės informacijos pagal atliekamas funkcijas pateikimo formos pavyzdys)

Sudarymo data: _____ m. _____ d. Nr. _____

_____ **BALANSO FINANSINĖS INFORMACIJOS PAGAL _____ ATLIEKAMAS**
FUNKCIJAS

(įmonės pavadinimas, kodas, adresas)

(ataskaitinis laikotarpis)

PATEIKIMO FORMA

Rodiklis	Komerčinės funkcijos		Specialieji įpareigojimai				Nepaskirstyta dalis		Viso	
			I specialusis įpareigojimas		II specialusis įpareigojimas					
	finansiniai metai	praėję finansiniai metai	finansiniai metai	praėję finansiniai metai	finansiniai metai	praėję finansiniai metai	finansiniai metai	praėję finansiniai metai	finansiniai metai	praėję finansiniai metai
TURTA										

Rodiklis	Komerčinės funkcijos		Specialieji įpareigojimai				Nepaskirstyta dalis		Viso	
			I specialusis įpareigojimas		II specialusis įpareigojimas					
	finansiniai metai	praėję finansiniai metai	finansiniai metai	praėję finansiniai metai	finansiniai metai	praėję finansiniai metai	finansiniai metai	praėję finansiniai metai	finansiniai metai	praėję finansiniai metai
Ilgalaikis turtas										
Materialusis turtas										
Nematerialusis turtas										
Finansinis turtas										
Kitas ilgalaikis turtas										
Ilgalaikio turto iš viso										
Trumpalaikis turtas										

Rodiklis	Komerčinės funkcijos		Specialieji įpareigojimai				Nepaskirstyta dalis		Viso	
			I specialusis įpareigojimas		II specialusis įpareigojimas					
	finansiniai metai	praėję finansiniai metai	finansiniai metai	praėję finansiniai metai	finansiniai metai	praėję finansiniai metai	finansiniai metai	praėję finansiniai metai	finansiniai metai	praėję finansiniai metai
viso										
Nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų iš viso										

Sudarė:

(pareigos)

(parašas)

(vardas, pavardė)



Iš jos – vidinių sandorių pardavimo savikaina										
Veiklos sąnaudos										
Iš jų – nusidėvėjimo ir amortizacijos sąnaudos										
Tipinės veiklos pelnas (nuostoliai)										
Kita veikla										
Finansinė ir investicinė veikla										
Pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą										
Pelno mokestis										
Grynasis pelnas (nuostoliai)										

Sudarė:

(pareigos)

(parašas)

(vardas, pavardė)