

DOTACIJŲ, SUBSIDIJŲ IR VALSTYBĖS PARAMOS APSKAITA PAGAL 20-AJĮ TAS IR 21-AJĮ VAS

Gabrielė REPEČKAITĖ, Vytauto Didžiojo universitetas, Žemės ūkio akademija, Bioekonomikos plėtros fakultetas, el. paštas: gabriele.repeckaite@vdu.lt

Santrauka

Įmonės dažnai naudojasi valstybės teikiama parama, dotacijomis bei subsidijomis, siekiant minimalizuoti savo veiklos sąnaudas ir maksimizuoti savo veiklos galimybes, trumpai tariant, jos skirtos išlaidoms padengti ir plėtros tikslams pasiekti. Dotacijas ir subsidijas subjektas gauna tik tada, kai įvykdomi tam tikri reikalavimai, tarp kurių svarbiausia yra jų paskirtis. Kadangi dotacijos ir subsidijos pagal savo ekonominę prasmę turi tiek nuosavo kapitalo (savininkų nuosavybės), tiek įsipareigojimų požymių, kiekvienas apskaitą vedantis subjektas pasitelkia 20-ojo TAS arba 21-ojo VAS metodines rekomendacijas, tokiu būdu siekiama teisingai vesti dotacijų, subsidijų bei valstybės paramos apskaitą bei užtikrinti apskaitos teisinį pagrįstumą. Straipsnio tyrimo objektas – 20-asis TAS ir 21-asis VAS, o tyrimui atlikti pasitelkiama mokslinės literatūros analizė ir sintezė; apibendrinimas ir palyginimas bei įmonių finansinių ataskaitų analizė. Palyginus 20-ojo TAS ir 21-ojo VAS nuostatas nustatyta, kad abi metodinės priemonės padeda ir nukreipia kiekvieną ūkio subjektą į teisingos apskaitos vedimą ir tvarkymą, todėl 20-ojo TAS ir 21-ojo VAS taikymas ir derinimas su savais interesais padės užtikrinti aukštos kokybės finansinių ataskaitų rinkinių pateikimą. Atlikus AB „ESO“ ir UAB „Alytaus šilumos tinklai“ finansinių ataskaitų analizės galima pastebėti, kad dotacijų, subsidijų pateikimas abiejų bendrovių finansinėse ataskaitose turi panašumų, tačiau pati dotacijų, subsidijų informacija, kuri pateikiama aiškinamajame rašte, skiriasi.

Reikšminiai žodžiai: dotacijos, subsidijos, 20-asis Tarptautinis apskaitos standartas, 21-asis Verslo apskaitos standartas.

Įvadas

Įmonių apskaitos valdymas yra būtina sėkmingos įmonės veiklos sąlyga, kurios sėkmingumą ir teisinį tinkamumą gali užtikrinti tinkamas apskaitos registravimas. Apskaitą galima pavadinti tam tikru procesu, kurio eigoje finansinė įmonės informacija yra registruojama, klasifikuojama, kaupiama ir perduodama. Toks gausus informacijos spektras reikalauja didelio dėmesio tiek iš įstatyminės pusės, tiek iš pačio apskaitos tvarkytojo pusės. Todėl, siekiant tvarkingai organizuoti įmonių apskaitą, pasitelkiami Tarptautiniai apskaitos standartai (TFAS), Verslo apskaitos standartai (VAS) ir įvairios direktyvos. Tarptautinių apskaitos standartų pagrindinis tikslas – nurodyti, kaip pateikti aukštos kokybės, aiškia ir palyginamą informaciją, padedančią priimti ekonominius sprendimus, tokį pat tikslą teikia ir Verslo apskaitos standartai, kuriais siekiama padėti Lietuvos ir užsienio verslininkams, investuotojams bei verslo analitikams greičiau ir lengviau įvertinti bei palyginti įmonių finansinę būklę ir verslo perspektyvas. Dažnai įmonės naudojasi valstybės teikiama parama, dotacijomis bei subsidijomis, siekiant minimalizuoti savo veiklos sąnaudas ir maksimizuoti savo veiklos galimybes, trumpai tariant, jos skirtos išlaidoms padengti ir plėtros tikslams pasiekti. Dotacijas ir subsidijas subjektas gauna tik tada, kai įvykdomi tam tikri reikalavimai, tarp kurių svarbiausia yra jų paskirtis. Kadangi dotacijos ir subsidijos pagal savo ekonominę prasmę turi tiek nuosavo kapitalo (savininkų nuosavybės), tiek įsipareigojimų požymių, kiekvienas apskaitą vedantis subjektas pasitelkia 20-ojo TAS arba 21-ojo VAS metodines rekomendacijas. Tokiu būdu siekiama teisingai vesti dotacijų, subsidijų bei valstybės paramos apskaitą ir užtikrinti apskaitos teisinį pagrįstumą.

Tyrimo tikslas – atskleisti dotacijų, subsidijų ir valstybės paramos apskaitą pagal 20-ąją TAS ir 21-ąją VAS.

Išsikeltam tikslui pasiekti sprendžiami šie **uždaviniai**:

1. Išanalizuoti 20-ojo TAS ir 21-ojo VAS skirtumus bei panašumus.
2. Įvertinti pasirinktų įmonių atveju dotacijų, subsidijų ir valstybės paramos atskleidimą finansinėse atskaitose.

Tyrimo objektas – 20-asis TAS ir 21-asis VAS.

Metodai: mokslinės literatūros analizė ir sintezė; apibendrinimas ir palyginimas; įmonių finansinių ataskaitų analizė.

20-asis Tarptautinis apskaitos standartas ir 21-asis Verslo apskaitos standartas

Kiekviena įmonė stengiasi išlaikyti savo veiklos tęstinumą bei išsikelia ilgalaikį tikslą – plėsti savo veiklos galimybes, tačiau ne visada tam užtenka lėšų ir šie išsikelti tikslai dažnai tampa nepasiekiami realybe. Tokiais atvejais įmonės ieško realių problemos sprendimų būdų ir tam gali būti pasitelkiamos valstybės teikiamos dotacijos, subsidijos ir valstybės parama. Dotacijos, subsidijos ir valstybės parama papildo naudos gavėjų pinigų fondą, tai reiškia, kad įmonėje atsiranda papildomų pinigų, kurie gali būti panaudojami tiek išlaidoms sumažinti, tiek mokamų mokesčių sumažinimui. Pasak Banaszewska (2023), „pinigai prilimpa ten, kur pakliūna“, todėl valstybės teikiama parama bei dotacijos įmonėms suteikia puikią galimybę pasinaudoti teikiama nauda ir išspręsti veiklos tęstinumo problemas ar „padėti“ nemažą žingsnį veiklos plėtimo procese.

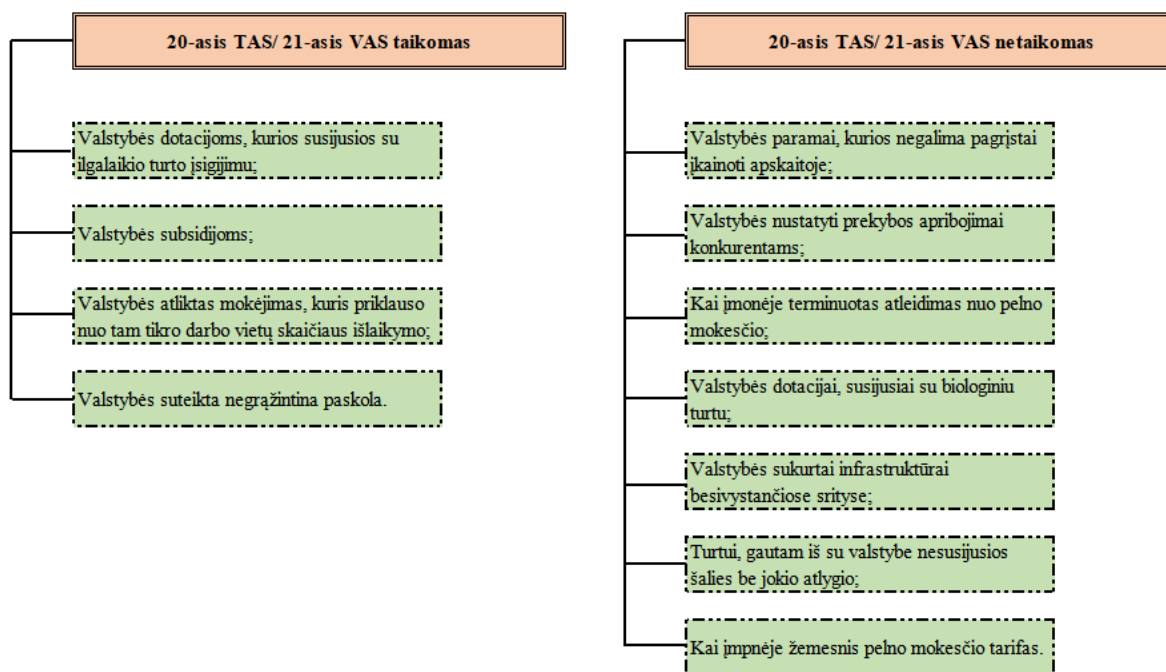
Pasak Selevičienės (2021), valstybės parama skirta konkrečiam ūkio subjektui arba ūkių subjektų grupei (atitinkančių tam tikrus kriterijus) ekonominei naudai gauti, o valstybės dotacijos sąvoka išreiškiama kaip išteklių suteikimas ūkio subjektui, kuris praityje arba ateityje atitiko / atitiks iškeltus kriterijus dotacijai gauti. Dotacijų sąvoka

20-ajame TAS (Tarptautiniai apskaitos standartai, komisijos reglamentas (EB) Nr. 1126/2008, 2008) ir 21-ajame VAS (21-asis verslo apskaitos standartas „Dotacijos ir subsidijos“, 2016) šiek tiek skiriasi, 20-ajame TAS dotacijų sąvoka išreiškiama kaip parama, teikiama pervedant pinigines lėšas (pinigus ir pinigų ekvivalentus) arba nepiniginiai (žemė, pastatai, mašinos ir kt.) ištekliai subjektams ar kitokio pobūdžio organizacijoms, tuo tarpu 21-asis VAS teigia, kad dotacija įmonei apibūdinama kaip valstybės ar savivaldybės teikiama tikslinė parama įmonei, jeigu ta įmonė anksčiau įvykdė arba ateityje įvykdys paramos teikėjos nustatytas sąlygas. Iš sąvokų pateikimo metodinėse rekomendacijose pastebima, kad 20-asis TAS nemini, jog įmonė turi atitikti tam tikrus dotacijos gavimo kriterijus, tačiau 20-ajame TAS paminėta, kad parama gali būti gaunama tiek piniginėmis lėšomis, tiek nepiniginiais ištekliais, tuo tarpu 21-ajame VAS dotacijų apibrėžime to nėra paminėta. Išskiriamos kelios dotacijų rūšys, kurių pripažinimas apskaitoje ir pateikimas finansinėse ataskaitose remiasi 20-ojo TAS ir 21-ojo VAS metodinėmis rekomendacijomis (Tarptautiniai apskaitos standartai, komisijos reglamentas (EB) Nr. 1126/2008 ir 21-asis verslo apskaitos standartas „Dotacijos ir subsidijos“):

- Dotacijos, susijusios su turtu;
- Dotacijos, susijusios su pajamomis.

Abiejose metodinėse rekomendacijose dotacijų rūšių sąvokos traktuojamos analogiškai: dotacijos, susijusios su turtu – dotacijos, kurios yra gaunamos ilgalaikio turto forma arba skiriamos ilgalaikiam turtui pirkti, statyti arba kitaip įsigyti. Verta paminėti, kad prie dotacijų, susijusių su turtu, taip pat gali būti priskiriamos ir dotacijos trumpalaikiu turtu arba trumpalaikiam turtui įsigyti. Kita dotacijų rūšis – dotacijos, susijusios su pajamomis, apibendrinamos kaip visos kitos dotacijos, kurios nepriskirtinos dotacijoms, susijusioms su turtu.

20-ojo TAS / 21-ojo VAS (Tarptautiniai apskaitos standartai, komisijos reglamentas (EB) Nr. 1126/2008, 2008 / 21-asis verslo apskaitos standartas „Dotacijos ir subsidijos“, 2016) taikymas ar netaikymas gali būti keblus atvejis todėl, nes realiame gyvenime dažnai pasitaiko atveju, kai gauti tam tikri pinigai, parama ar turtas negali būti apibrėžiami kaip valstybės gauta dotacija ar parama. Standartų taikymą ir netaikymą atspindi 1 paveikslas.



Šaltinis: Sudaryta pagal R. Selevičienė, J. Krikščiūnienė, J. Balsys (2021).
Source: according to R. Selevičienė, J. Krikščiūnienė, J. Balsys. (2021).

1 pav. 20-ojo TAS ir 21-ojo VAS taikymas ir netaikymas.
Fig. 1. Application and non-application of IAS 20 and VAS 21.

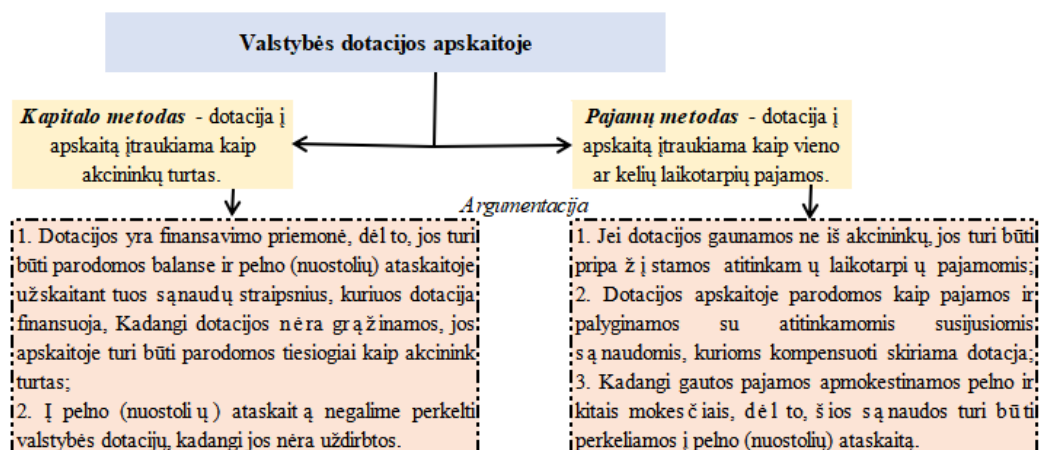
Nors toks standartų taikymas / netaikymas (žr. 1 pav.) yra gana išsamus, tačiau pasitaiko situacijų, kai gautos piniginės lėšos neatitinka nei vieno taikytino / netaikytino fakto, pavyzdžiui, gautas tam tikras turtas iš labdaros fondo – iš esmės atrodo, kad sandoris atitiktų valstybės dotacijos apibrėžimą ir 20-asis Tarptautinis apskaitos standartas „tarptautiniai apskaitos standartai, komisijos reglamentas (EB) Nr. 1126/2008“ (2008) galėtų būti taikomas apskaitoje, tačiau yra daug niuansų, į kuriuos reikėtų atkreipti dėmesį, nes ne visada „sandoris yra lygus sandoriui“, todėl vedant apskaitą siūloma atkreipti dėmesį į sandorio apibrėžimą ir ką to sandorio metu gauna naudos gavėjas (ar naudą galima pagrįstai įkainoti apskaitoje).

Standartų panašumas yra tai, kad tiek 20-ajame TAS (Tarptautiniai apskaitos standartai, komisijos reglamentas (EB) Nr. 1126/2008, 2008), tiek 21-ajame VAS (21-asis Verslo apskaitos standartas „Dotacijos ir subsidijos“, 2016) dotacija pripažįstama tik tuo atveju, jeigu atitinka 2 kriterijus:

- I. Dotacijos gavėjas turi atitikti dotacijos suteikimo sąlygas;

II. Yra žinoma, kad dotacija bus tikrai gauta.

Pagal 21-ąjį Verslo apskaitos standartą „Dotacijos ir subsidijos“ (2016), jeigu dotacija atitinka šiuos kriterijus, tuomet apskaitoje naudos gavėjas gautą dotaciją registruoja „Dotacijos, susijusios su turtu“ arba „Dotacijos, susijusios su pajamomis“ sąskaitose, tačiau verslo apskaitos standarte pabrėžtina, kad nors ir dotacijos gavėjas atitinka dotacijos suteikimo sąlygas, tačiau nėra įrodymų, kad dotacija (ar jos dalis) bus gauta, apskaitoje registruoti ją galima tik tada, kai bus gauta. 21-asis VAS (21-asis verslo apskaitos standartas „Dotacijos ir subsidijos“, 2016) nurodo, kokiose eilutėse turėtų atsispindėti gautos dotacijos, tuo tarpu 20-ajame TAS (Tarptautiniai apskaitos standartai, komisijos reglamentas (EB) Nr. 1126/2008, 2008) valstybės dotacijos gali būti apskaitoje parodomos dviem būdais: kapitalo metodu, pagal kurį dotacija įtraukiama į apskaitą tiesiogiai kaip akcininkų turtas, ir pajamų metodu, pagal kurį dotacija į apskaitą įtraukiama kaip vieno ar kelių laikotarpių pajamos. Kapitalo ir pajamų metodo pagrindiniai argumentai pateikiami 2 paveiksle.



Šaltinis: sudaryta pagal 20-ojo TAS metodines rekomendacijas (tarptautiniai apskaitos standartai, Komisijos reglamentas (EB) Nr. 1126/2008, 2008)
Source: according to the methodological recommendations of the 20th IAS (international accounting standards, Commission Regulation (EB) Nr. 1126/2008, 2008)

2 pav. Dotacijų apskaitoje parodymas kapitalo ir pajamų metodu.

Fig.2. Drants in accounting using the capital and income method.

Pagal 20-ąjį TAS (Tarptautiniai apskaitos standartai, komisijos reglamentas (EB) Nr. 1126/2008, 2008) pabrėžiama, kad dotacijų pripažinimas pajamomis tada, kai jos gaunamos, neatitinka kaupimo principo, tačiau, jeigu nėra jokio pagrindo ją priskirti kitiems laikotarpiams, išskyrus tą, kada dotacija buvo gauta – dotaciją galima pripažinti kaupimo principu. Tuo tarpu 21-asis VAS (21-asis Verslo apskaitos standartas „Dotacijos ir subsidijos“, 2016) teigia, kad dotacijų apskaita yra tvarkoma kaupimo principu, tai reiškia, kad dotacijos apskaitoje pripažįstamos panaudotomis tada, kai jos faktiškai yra panaudojamos (kai apskaitoje registruojamos pajamos arba kai patiriama sąnaudų, kurioms kompensuoti dotacija buvo skiriama). Galima matyti esminį skirtumą tarp 20-ojo TAS (Tarptautiniai apskaitos standartai, komisijos reglamentas (EB) Nr. 1126/2008, 2008) ir 21-ojo VAS (21-asis Verslo apskaitos standartas „Dotacijos ir subsidijos“, 2016), Verslo apskaitos standartas dotacijas tvarko kaupimo principu, tuo tarpu Tarptautinis apskaitos standartas leidžia naudoti kaupimo principą tik tuo atveju, kai jos negalima priskirti kitiems laikotarpiams.

Kai ūkio subjektas gauna dotaciją, labai svarbu teisingai ir tinkamai ją užfiksuoti įmonės finansinėje atskaitomybėje, kad informacijos vartotojai matytų, kokią naudą dotacija suteikė ūkio subjektui per atskaitinį laikotarpį. Registruojant dotacijas apskaitoje labai svarbu pasirinkti, koku būdu jos bus registruojamos apskaitoje ir kaip pateikiamos finansinėje atskaitomybėje, todėl 1 lentelėje pateikiami metodinėse rekomendacijose minimi registravimo apskaitoje ir pateikimo finansinėje atskaitomybėje būdai.

1 lentelė. Dotacijų registravimas apskaitoje ir pateikimas finansinėje atskaitomybėje pagal 20-ąjį TAS ir 21-ąjį VAS.

Table 1. Booking of grants in accounting and presentation in financial reporting according to IAS 20 and BAS 21.

Dotacijų rūšys	Dotacijų registravimas apskaitoje	
	Pagal 20-ąjį TAS	Pagal 21-ąjį VAS
Dotacijos, susijusios su pajamomis	<i>Pajamų didinimas</i>	
	Nepriskiria konkrečiai pajamų rūšiui	Priskiria konkrečiai kompensuojamų pajamų rūšiui
	Priskiria kitoms pajamoms	
Dotacijos, susijusios su turtu	<i>Kompensuojamų sąnaudų mažinimas</i>	
	Būsimųjų laikotarpių pajamų didinimas	Mažinamas atitinkamas sąnaudų (nusidėvėjimo) straipsnis
	Dotacijos suma sumažinama turto apskaitinė vertė	

Šaltinis: sudaryta pagal 20-ojo TAS (tarptautiniai apskaitos standartai, Komisijos reglamentas (EB) Nr. 1126/2008, 2008) ir 21-ojo VAS (21-asis verslo apskaitos standartas „Dotacijos ir subsidijos“, 2016) metodines rekomendacijas ir V. Mickytė (2007).

Source: according to the methodological recommendations of the 20th IAS (international accounting standards, Commission Regulation (EB) Nr. 1126/2008, 2008) and 21st BAS (21st Business Accounting Standard "Grants and Subsidies") and V. Mickytė (2007)

Iš lentelėje pateiktų duomenų galima matyti, kad VAS reikalauja gautą dotaciją priskirti konkrečiai pajamų rūšiai, tuo tarpu TAS duoda galimybę pasirinkti iš 2 variantų – nepriskirti konkrečiai pajamų rūšiai arba priskirti kitoms pajamoms. Dotacijų, susijusių su turtu, metodinės rekomendacijos 20-ajame TAS (Tarptautiniai apskaitos standartai, komisijos reglamentas (EB) Nr. 1126/2008, 2008) ir 21-ajame VAS (21-asis Verslo apskaitos standartas „Dotacijos ir subsidijos“, 2016) skiriasi.

Pagal 20-ąjį TAS (Tarptautiniai apskaitos standartai, komisijos reglamentas (EB) Nr. 1126/2008, 2008) turi būti nurodyta tam tikra dotacijos informacija: kokie apskaitos principai taikomi, įskaitant finansinių ataskaitų sudarymo metodus; finansinėse ataskaitose privalu nurodyti valstybės dotacijų pobūdį, dydį ir nuorodą apie kitas valstybės paramos formas, kuriomis tiesiogiai naudojasi ūkio subjektas bei informuoti apie neįvykdytas sąlygas dėl valstybės paramos gavimo. Nors 20-asis TAS (Tarptautiniai apskaitos standartai, komisijos reglamentas (EB) Nr. 1126/2008, 2008) griežtai nustato, kokia informacija dėl gautos dotacijos turi būti pateikta finansinėse ataskaitose, 21-asis VAS (21-asis Verslo apskaitos standartas „Dotacijos ir subsidijos“, 2016) to nenustato.

20-ojo TAS (Tarptautiniai apskaitos standartai, komisijos reglamentas (EB) Nr. 1126/2008, 2008) ir 21-ojo VAS (21-asis Verslo apskaitos standartas „Dotacijos ir subsidijos“, 2016) skirtumai ir panašumai pateikiami 2 lentelėje.

2 lentelė. 20-ojo TAS ir 21-ojo VAS skirtumai ir panašumai.

Table 2. Differences and similarities between the 20th IAS and the 21st BAS.

	20-asis TAS	21-asis VAS
Dotacijos apskaitoje parodomos	Kapitalo metodu - dotacija įtraukiama į apskaitą tiesiogiai kaip akcininkų turtas; Pajamų metodu - dotacija į apskaitą įtraukiama kaip vieno ar kelių laikotarpių pajamos.	„Dotacijos, susijusios su turtu“ arba „Dotacijos, susijusios su pajamomis“ sąskaitose.
Apskaitos tvarkymas	Kaupimo principu pripažinti dotaciją galima tik tuo atveju, jei nėra jokio pagrindo ją priskirti kitiems laikotarpiams, išskyrus tą, kada dotacija buvo gauta.	Kaupimo principu.
Su turtu susijusios dotacijos apskaitoje	Didina būsimųjų laikotarpių pajamas arba mažina dotacijos sumą turto apskaitine verte.	Mažinamas atitinkamas sąnaudų (nusidėvėjimo) straipsnis.
Informacija apie dotacijas	Finansinėse ataskaitose turi būti pateikta tokia informacija: kokie apskaitos principai taikomi (įskaitant finansinių ataskaitų sudarymo metodus); privalu nurodyti valstybės dotacijų pobūdį, dydį ir nuorodą apie kitas valstybės paramos formas; informuoti apie neįvykdytas sąlygas dėl valstybės paramos gavimo.	Nenustatyta.
Panašumai:		
Išskiriamos 2 dotacijų rūšys - dotacijos, susijusios su turtu ir dotacijos, susijusios su pajamomis; Dotacijos pripažįstamos, kai ūkio subjektas atitinka dotacijos suteikimo kriterijus ir kai žinoma, kad dotacija tikrai bus gaunama; Su turtu susijusios dotacijos apskaitoje registruojamos gauto turto verte arba tikrąja verte.		

Šaltinis: sudaryta pagal 20-ojo TAS (tarptautiniai apskaitos standartai, komisijos reglamentas (EB) Nr. 1126/2008, 2008) ir 21-ojo VAS (21-asis verslo apskaitos standartas „Dotacijos ir subsidijos“, 2016) metodines rekomendacijas

Source: according to the methodological recommendations of the 20th IAS (international accounting standards. Commission Regulation (EB) Nr. 1126/2008, 2008) and 21st BAS (21st Business Accounting Standard "Grants and Subsidies")

Palyginus 20-ojo TAS ir 21-ojo VAS (Tarptautiniai apskaitos standartai, komisijos reglamentas (EB) Nr. 1126/2008, 2008) ir 21-ojo VAS (21-asis Verslo apskaitos standartas „Dotacijos ir subsidijos“, 2016) nuostatas nustatyta, kad metodinės rekomendacijos turi ir skirtumų, ir panašumų. Atlikus standartų analizę paaiškėjo, kad didžiausi skirtumai išryškėja dotacijų apskaitoje. Pagal Tarptautinį apskaitos standartą dotacijos apskaitoje gali būti parodomos kapitalo arba pajamų metodu, tuo tarpu Verslo apskaitos standartas nurodo, kuriose sąskaitose dotacijų suma turėtų būti užfiksuota. Pats apskaitos tvarkymas VAS vyksta kaupimo principu, tuo tarpu TAS kaupimo principą pripažįsta tik tada, kai jos priskirti negalima kitiems laikotarpiams, išskyrus tą, kada dotacija buvo gauta. 20-asis TAS griežtai nustato informacijos apie dotacijas pateikimą finansinėse ataskaitose, tuo tarpu 21-ajame VAS apie tai nėra rašoma. Nepaisant šių skirtumų, rasti ir standartų panašumai. Visų pirma, abiejuose standartuose išskiriamos 2 dotacijų rūšys – dotacijos, susijusios su turtu, ir dotacijos, susijusios su pajamomis. Antras panašumas yra tai, kad metodinėse rekomendacijose sutinkama, jog dotacijos gali būti pripažintos tik tuo atveju, jeigu ūkio subjektas atitinka suteikimo kriterijus ir jeigu žinoma, kad dotacija tikrai bus gaunama. Trečias panašumas – su turtu susijusios dotacijos apskaitoje yra registruojamos gauto turto verte arba tikrąja verte. Nors ir TAS, ir VAS nuostatos skiriasi, tačiau reikia nepamiršti, kad abi metodinės priemonės padeda ir nukreipia kiekvieną ūkio subjektą į teisingos apskaitos vedimą ir tvarkymą, todėl tiek 20-ojo TAS, tiek 21-ojo VAS taikymas ir derinimas su savais interesais padės užtikrinti aukštos kokybės finansinių ataskaitų rinkinių pateikimą.

1. Dotacijų, subsidijų ir valstybės paramos atskleidimo atvejo analizė AB „ESO“ ir UAB „Alytaus šilumos tinklai“ finansinėse ataskaitose

Įmonės, taikančios 20-ąjį TAS (Tarptautiniai apskaitos standartai, komisijos reglamentas (EB) Nr. 1126/2008, 2008) ir įmonės, taikančios 21-ąjį VAS (21-asis Verslo apskaitos standartas „Dotacijos ir subsidijos“, 2016), gali turėti esminių skirtumų finansinėse ataskaitose. Siekiant išanalizuoti skirtingus standartus taikančias įmones buvo pasirinktos UAB „Alytaus šilumos tinklai“ ir AB „ESO“ finansinės ataskaitos. Abi įmonės skiriasi savo dydžiu ir paslaugų tiekimu,

UAB „Alytaus šilumos tinklai“ energiją tiekia tik Alytaus miestui, tuo tarpu AB „ESO“ energijos tiekimą siūlo visoje Lietuvoje, todėl šių įmonių finansinių ataskaitų palyginimas galėtų leisti pamatyti, ar dotacijų, subsidijų ir valstybės paramos apskaita skiriasi įmonėse, kurios yra skirtingo dydžio ir teikia paslaugas skirtingose Lietuvos vietovėse. Pagrindinė informacija apie įmones gauta iš įmonių tinklalapių internete (UAB „Alytaus šilumos tinklai“ – <https://www.alytausst.lt/>; AB „ESO“ – <https://www.eso.lt/lt/apie-mus.html>):

1. AB „ESO“ skirsto elektrą ir dujas bei prižiūri skirstomuosius tinklus, juose diegia išmaniuosius sprendimus, kad tinklai būtų patikimi ir efektyvūs, rūpinasi jų gedimų šalinimu ir naujų klientų prijungimu. Įmonės finansinės ataskaitos yra parengtos pagal **tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus (TFAS)**, remiantis veiklos tęstinumo principu ir vertinimu istorine įsigijimo savikaina.

2. UAB „Alytaus šilumos tinklai“ veiklos pobūdis yra susijęs su turto, reikalingo šiluminės energijos gamybai ir tiekimui vartotojams, nuoma, taip pat elektros energijos gamyba ir pardavimu, šilumos tiekimu Alytaus miestui bei pastatų šildymu ir karšto vandens sistemų priežiūra (eksploatavimu). Įmonės finansinių ataskaitų rinkinys yra parengtas vadovaujantis Lietuvos Respublikos finansinės apskaitos įstatymu, LR įmonių atskaitomybės įstatymu, **Lietuvos Finansinės atskaitomybės standartais (VAS)** bei kitais LR finansinę apskaitą reglamentuojančiais teisės aktais.

AB „ESO“ gautas dotacijas sudaro iš Europos Sąjungos (ES) fondų gautos lėšos statinių ir elektros tinklų įsigijimui ir sukūrimui ir iš Lietuvos Respublikos Vyriausybės neatlygintinai gautas ilgalaikis materialusis turtas. 2015 m. dotacijoms priskirtas atsinaujinančios energijos šaltinius naudojančių elektros gamintojų prijungimo prie elektros tinklų tikslais sukurtas turtas, kompensuojamas iš VIAP biudžeto. Dotacijų amortizacija apskaitoma pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitos nusidėvėjimo ir amortizacijos straipsnyje ir mažina susijusio ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo sąnaudas (žr. 1 pav.).

Aiškinaamasis raštas. 18 Dotacijos

Likutis 2014 gruodžio 31 d.	12,944
Gauta	9,823
Dotacijų atstatymas	(7)
Padengtos patirtos išlaidos	(9)
Priskaičiuota amortizacija	(1367)
Likutis 2015 gruodžio 31 d.	21,384
Gauta	424
Padengtos patirtos išlaidos	(18)
Dotacijų atstatymas	17
Priskaičiuota amortizacija	(1330)
Likutis 2016 gruodžio 31 d.	20,477

PELNO (NUOSTOLIŲ) IR KITŲ BENDRŲJŲ PAJAMŲ ATASKAITA

	Pasta- bos	2016 m.	2015 m.
Pajamos	21	645.545	631.872
Kitos pajamos		4.518	5.994
Elektros energijos ir susijusių paslaugų pirkimai		(384.634)	(373.848)
Gamtinių dujų ir perdavimo paslaugų pirkimų (sąnaudos)		(3.560)	(3.803)
Nusidėvėjimas ir amortizacija		(46.028)	(43.848)

FINANSINĖS PADĖTIES ATASKAITA

	Pasta- bos	2016-12-31	2015-12-31
TURTAS			
Ilgalaikis turtas			
Ilgalaikis materialusis turtas	4	1.020.541	921.797

Šaltinis: sudaryta pagal AB „ESO“ finansines ataskaitas.
Source: compiled according to the financial statements of AB "ESO".

1 pav. Dotacijų finansinėse ataskaitose parodymas
Figure 1. Disclosure of grants in financial statements

AB „ESO“ pinigų srautų ataskaitoje atspindi 2016 m. gautų dotacijų sumą (424) investicinės veiklos pinigų srautai dalyje straipsnyje „Gautos dotacijos“ bei dotacijų likučiai 2015 ir 2016 metų gruodžio paskutinę dieną pateikiami balanse ilgalaikių įsipareigojimų dalyje, „Dotacijos ir subsidijos“ straipsnyje (žr. 2 pav.).

Aiškinaamasis raštas. 18 Dotacijos

Likutis 2014 gruodžio 31 d.	12,944
Gauta	9,823
Dotacijų atstatymas	(7)
Padengtos patirtos išlaidos	(9)
Priskaičiuota amortizacija	(1367)
Likutis 2015 gruodžio 31 d.	21,384
Gauta	424
Padengtos patirtos išlaidos	(18)
Dotacijų atstatymas	17
Priskaičiuota amortizacija	(1330)
Likutis 2016 gruodžio 31 d.	20,477

P pinigų srautų ataskaita.	2016 m.	
Investicinės veiklos pinigų srautai		
Gautos dotacijos	424	
Balansas.	2016 m.	2015 m.
Ilgalaikiai įsipareigojimai.		
Dotacijos ir subsidijos	20,477	21,384

Šaltinis: sudaryta pagal AB „ESO“ finansines ataskaitas.
Source: compiled according to the financial statements of AB "ESO".

2 pav. Dotacijų finansinėse ataskaitose parodymas
Figure 2. Disclosure of grants in financial statements

UAB „Alytaus Šilumos tinklai“ 2021 m. pradėjo vykdyti iš ES struktūrinių fondų lėšų bendrai finansuojamą projektą Nr. 04.3.2.-LVPA-K-102-06-0030 „Alytaus miesto centralizuoto šilumos tiekimo tinklų rekonstrukcija“. Per 2021 m. gavo 277 397 Eur dotacijų ilgalaikio turto įsigijimui, per 2022 m. gauta 148 601 Eur. Bendrovės akcininkas 2022 m. perdavė bendrovei medicininės atsargas, kurios buvo sunaudotos 2022 m. 2021 m. dotacijų likutis nebuvo panaudotas,

todėl 2022 m. dotacijų, subsidijų likutis apskaičiuojamas 2021 m. likutį sudėjus su 2022 m. gautomis dotacijomis, subsidijomis ir atėmus 2022 m. panaudotas, nurašytas ir grąžintas dotacijas (žr. 3.3 pav.).

Aiškinamasis raštas. 12 Dotacijos, subsidijos			Balansas.		
Likutis laikotarpio pradžioje	2022.12.31	2021.12.31	A. ILGALAIKIS TURTAS	2022.12.31	2021.12.31
Gauta per metus:	148,823	277,397	E. DOTACIJOS, SUBSIDIJOS	397,362	277,397
Dotacijų panaudojimas, nurašymas ir grąžinimai	-28,858				
Likutis ataskaitinio laikotarpio pabaigoje	397,362	277,397			
			P pinigų srautų ataskaita.	2021.12.31	
			Investicinės veiklos pinigų srautai		
			2.8. Kitas investicinės veiklos		
			pinigų srautų padidėjimas	277,397	

Šaltinis: sudaryta pagal UAB „Alytaus Šilumos Tinklai“ finansines ataskaitas
Source: compiled according to the financial statements of UAB "Alytaus Šilumos Tinklai".

3 pav. Dotacijų finansinėse ataskaitose parodymas.

Figure 3. Disclosure of grants in financial statements.

UAB „Alytaus Šilumos tinklai“ pinigų srautų ataskaitoje atspindi gautas dotacijas investicinės veiklos pinigų srautai dalyje, straipsnyje „Kitas investicinės veiklos pinigų srautų padidėjimas“.

Iš atliktos AB „ESO“ ir UAB „Alytaus šilumos tinklai“ finansinių ataskaitų analizės galima pastebėti, kad įmonės aiškinamuosiuose raštuose suteikia nedaug informacijos, todėl dotacijų, subsidijų ir valstybės paramos atvaizdavimas finansinėse ataskaitose – sudėtingesnis. Iš pateiktos informacijos matyti, kad AB „ESO“ dotacijų amortizaciją atvaizduoja pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitos nusidėvėjimo ir amortizacijos straipsnyje bei mažina susijusio ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo sąnaudas. Abiejų įmonių atvejais dotacijų likutis laikotarpio pabaigoje pateikimas balanse - „dotacijos, subsidijos“ straipsnyje. Bendrovių pinigų srautų ataskaitose atvaizduojamos gautos dotacijos, tačiau AB „ESO“ panaudoja straipsnį „Gautos dotacijos“, tuo tarpu UAB „Alytaus šilumos tinklai“ naudoja „Kitas investicinės veiklos pinigų srautų padidėjimas“ straipsnį. Galima pastebėti, kad dotacijų, subsidijų pateikimas abiejų bendrovių finansinėse ataskaitose turi nemažai panašumų, tačiau dotacijų, subsidijų informacija, pateikiama aiškinamajame rašte, skiriasi. UAB „Alytaus šilumos tinklai“ pateikia dotacijų, subsidijų likutį pradžioje / pabaigoje, gautų dotacijų sumą bei panaudotų / nurašytų dotacijų sumą, tuo tarpu AB „ESO“ pateikia dotacijų likučius pabaigoje bei gautų dotacijų, dotacijų atstatymo, priskaičiuotos amortizacijos sumas ir padengtų patirtų išlaidų sumas.

Išvados

1. Palyginus 20-ojo TAS ir 21-ojo VAS nuostatas nustatyta, kad metodinės rekomendacijos turi ir skirtumų, ir panašumų. Pagal Tarptautinį apskaitos standartą dotacijos apskaitoje gali būti parodomos kapitalo arba pajamų metodu, tuo tarpu Verslo apskaitos standartas nurodo, kuriose sąskaitose dotacijų suma turėtų būti užfiksuota. Pats apskaitos tvarkymas VAS vyksta kaupimo principu, tuo tarpu TAS kaupimo principą pripažįsta tik tada, kai jos priskirti negalima kitiems laikotarpiams, išskyrus tą, kada dotacija buvo gauta. Metodinėse rekomendacijose sutinkama, kad dotacijos gali būti pripažintos tik tuo atveju, jeigu ūkio subjektas atitinka suteikimo kriterijus ir jeigu žinoma, kad dotacija tikrai bus gaunama. Abi metodinės priemonės padeda ir nukreipia kiekvieną ūkio subjektą į teisingos apskaitos vedimą ir tvarkymą, todėl tiek 20-ojo TAS, tiek 21-ojo VAS taikymas ir derinimas su savais interesais padės užtikrinti aukštos kokybės finansinių ataskaitų rinkinių pateikimą.

2. Iš atliktos AB „ESO“ ir UAB „Alytaus šilumos tinklai“ finansinių ataskaitų analizės galim pastebėti, kad įmonės aiškinamuosiuose raštuose suteikia nedaug informacijos. AB „ESO“ dotacijų amortizaciją atvaizduoja pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitos nusidėvėjimo ir amortizacijos straipsnyje bei mažina susijusio ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo sąnaudas. Bendrovės dotacijų likutį laikotarpio pabaigoje pateikia balanse – „Dotacijos, subsidijos“ straipsnyje. Pinigų srautų ataskaitose dotacijų gavimas pagal AB „ESO“ parodomas straipsnyje „Gautos dotacijos“, tuo tarpu UAB „Alytaus šilumos tinklai“ naudoja „Kitas investicinės veiklos pinigų srautų padidėjimas“ straipsnį. Galima pastebėti, kad dotacijų, subsidijų pateikimas abiejų bendrovių finansinėse ataskaitose turi nemažai panašumų, tačiau pati dotacijų, subsidijų informacija, kuri pateikiama aiškinamajame rašte, skiriasi.

Literatūra

- Dumitru, A., Budică, A. F., Budica, B. A., Motoi A. G. 2017. The accounting of the grant funds and subsidies. *Social Sciences and Education Research Review*. Vol. 2, p. 190–208.
- Szeles, Z., Tóth-Szabó, E., Tóth, G. 2019. *The macro and microeconomic approach of subsidies*. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, Vol. 105, p. 95–112.
- Nagy, C. I. 2021. Foreign Subsidies, Distortions and Acquisitions. *Central European Journal of Comparative Law*, Vol. 1, p. 147–162. Prieiga per internetą: <https://www.ceeol.com/search/viewpdf?id=980665>.
- Banaszewska, M. 2023. *Equalisation Grants and Local Taxation: The Case of Poland*. *Gospodarka Narodowa*. The Polish Journal of Economics, Vol. – 314 (2), p. 47–65. DOI: <https://doi.org/10.33119/GN/166103>.
- Zapol'skii, S. V., Andreeva, E. M. 2020. Grant as a special type of budget subsidies. *Finance: Theory and Practice*. Vol. 24 (2), p. 73–81. Prieiga per internetą: <https://doaj.org/article/93512d76ea7b470cae7afbee61859916>.

6. Mickytė, V. 2007. Tarptautinių apskaitos standartų ir verslo apskaitos standartų lyginamoji analizė. *Magistro darbas*. Prieiga per internetą: <https://portalcris.vdu.lt/server/api/core/bitstreams/05ffac5a-231e-4b37-950e-9add7a857b52/content>.
7. 21-asis Verslo apskaitos standartas „Dotacijos ir subsidijos“. Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos direktoriaus 2016 m. gruodžio 29 d. įsakymu Nr. V2-23. Prieiga per internetą: <https://www.avnt.lt/assets/Apskaita/Methodins-rekomendacijos-2020/21-VAS-MR.pdf>.
8. Tarptautiniai apskaitos standartai. Komisijos reglamentas (EB) Nr. 1126/2008, 2008 m. lapkričio 3 d. priimančias tam tikrus tarptautinius apskaitos standartus pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1606/2002. Europos Sąjungos oficialusis leidinys. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/HTML/?uri=CELEX:32008R1126&from=EN#d1e32-130-1>.
9. AB „ESO“. Finansinės ataskaitos. Prieiga per internetą: <https://www.eso.lt/lt/apie-mus/ataskaitos-ir-dokumentai/finansines-ataskaitos.html#!topic1579>.
10. UAB „Alytaus šilumos tinklai“. Finansinės ataskaitos. https://www.alytausst.lt/wp-content/uploads/2023/05/Finansines-ataskaitos_2022.pdf.
11. Selevičienė, R., Krikščiūnienė, J., Balsys, J. 2021. Apskaitos pagal TFAS ir VAS aktualijos: naudinga žinoti! Metinės konferencijos medžiaga. Prieiga per internetą: https://www.passfr.eu/en/_files/ugd/bc079e_b20d3f57c546402b8236a3819308855c.pdf.

ACCOUNTING OF GRANTS, SUBSIDIES AND STATE SUPPORT ACCORDING TO IAS 20 AND VAS 21

Summary

Companies often use state support, grants and subsidies in order to minimize their operational costs and maximize their operational capabilities, meaning, they are intended to cover costs and achieve development goals. The entity receives grants and subsidies only when certain requirements are met, the most important requirement is their purpose. Since grants and subsidies, according to their economic meaning, have the characteristics of both equity (property of the owners) and liabilities, every accounting entity uses the methodological recommendations of IAS 20 or BAS 21 to help in order to correctly record/book grants, accounting of subsidies and state support and ensuring the legal validity of accounting. The object of the article's research is the 20th IAS and the 21st BAS, and for the research was used analysis and synthesis of scientific literature; their summarization and comparison and analysis of financial statements of companies. After comparing the provisions of the 20th IAS and the 21st BAS, it was found that both methodological tools help and guide every business entity to keep and manage correct accounting, therefore, the application of the 20th IAS and the 21st BAS and alignment with their own interests will help ensure providing high-quality sets of financial statements. After analyzing the financial statements of AB „ESO” and UAB „Alytaus Šilumos Tinklai”, we can notice that the presentation of grants and subsidies in the financial statements of both companies has similarities, but the information on grants and subsidies itself, which is presented in the explanatory note, is different.

Keywords: grants, subsidies, 20th International Accounting Standard, 21st Business Accounting Standard.