

38-OJO VERSLO APSKAITOS STANDARTO
„NERIBOTOS CIVILINĖS ATSAKOMYBĖS JURIDINIŲ ASMENŲ IR MAŽŲJŲ
BENDRIJŲ BUHALTERINĖ APSKAITA IR FINANSINĖS ATASKAITOS“
METODINĖS REKOMENDACIJOS

NUORODŲ TURINYS

I skyrius. BENDROSIOS NUOSTATOS

1–5 punktai. Standarto tikslas ir taikymas

6–8 punktai. Standarte vartojamos sąvokos

II skyrius. PAGRINDINIAI FINANSINIŲ ATASKAITŲ REIKALAVIMAI

9 punktas. Neribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų metinių finansinių ataskaitų rinkinys

10 punktas. Mažosios bendrijos metinių finansinių ataskaitų rinkinys

11–13 punktai. Finansinių ataskaitų elementai

14 punktas. Finansinių ataskaitų laikotarpiai

15 punktas. Tarpinių finansinių ataskaitų rinkinys

17–25 punktai. Pagrindiniai informacijos pateikimo reikalavimai

III skyrius. BALANSAS

26 punktas. Balanso straipsniai

27 punktas. Balanso A dalis *Ilgalaikis turtas*

28–36 punktai. Nematerialusis turtas

37–56 punktai. Ilgalaikis materialusis turtas

57–66 punktai. Finansinis turtas

67 punktas. Kitas ilgalaikis turtas

68 punktas. Balanso B dalis *Trumpalaikis turtas*

69–76 punktai. Atsargos

77–78 punktai. Balanso atsargų, išankstinių mokėjimų ir nebaigtų vykdyti sutarčių straipsnis

79 punktas. Per vienus metus gautinos sumos

80 punktas. Kitas trumpalaikis turtas

81 punktas. Pinigai

82 punktas. Mainai

83 punktas. Neatlygintinai gautas (dovanotas) turtas

84 punktas. Balanso D dalis *Dotacijos*

85–88 punktai. Dotacija

89 punktas. Balanso E dalis *Įsipareigojimai*

90–97 punktai. Įsipareigojimai

98 punktas. Balanso C dalis *Nuosavas kapitalas*

IV skyrius. PELNO (NUOSTOLIŲ) ATASKAITA

99 punktas. Pelno (nuostolių) ataskaitos straipsniai

100–109 punktai. Pajamos

110–115 punktai. Sąnaudos

116–117 punktai. Netipinė veikla

118 punktas. Pelno mokestis

119 punktas. Grynasis pelnas (nuostoliai)

V skyrius. NERIBOTOS CIVILINĖS ATSAKOMYBĖS JURIDINIŲ ASMENŲ NUOSAVAS KAPITALAS

120 punktas. Nuosavas kapitalas

121–125 punktai. Savininkų įnašai

126–127 punktai. Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)

VI skyrius. MAŽOSIOS BENDRIJOS NUOSAVAS KAPITALAS

132 punktas. Nuosavas kapitalas

133–134 punktai. Savininkų įnašai

135–136 punktai. Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)

VII skyrius. ĮMONĖS REORGANIZAVIMAS, PERTVARKYMAS IR LIKVIDAVIMAS

137–138 punktai. Reorganizavimas

139–140 punktai. Pertvarkymas

141–142 punktai. Likvidavimas

VIII skyrius. INFORMACIJOS ATSKLEIDIMAS AIŠKINAMAJAME RAŠTE

143 punktas. Neribotos civilinės atsakomybės juridinio asmens aiškinamasis raštas

144 punktas. Mažosios bendrijos aiškinamasis raštas

IX skyrius. BAIGIAMOSIOS NUOSTATOS

Priedas. NERIBOTOS CIVILINĖS ATSAKOMYBĖS JURIDINIŲ ASMENŲ IR MAŽŲJŲ BENDRIJŲ PAVYZDINIS SĄSKAITŲ PLANAS

1 standarto priedas. Pavyzdinė balanso forma

2 standarto priedas. Pavyzdinė pelno (nuostolių) ataskaitos forma

PATVIRTINTA

Audito ir apskaitos tarnybos
direktoriaus 2013 m. gegužės 24 d.
įsakymu Nr. VAS-11

(Audito ir apskaitos tarnybos
direktoriaus 2015 m. lapkričio 24 d.
įsakymo Nr. VAS-54 redakcija)

**38-OJO VERSLO APSKAITOS STANDARTO
„NERIBOTOS CIVILINĖS ATSAKOMYBĖS JURIDINIŲ ASMENŲ IR MAŽŲJŲ
BENDRIJŲ BUHALTERINĖ APSKAITA IR FINANSINĖS ATASKAITOS“
METODINĖS REKOMENDACIJOS**

*Šios rekomendacijos parengtos pagal standartą su pakeitimais, galiojančiais
nuo 2016 m. sausio 1 d.*

*(Žin., 2012, Nr. 121-6090; TAR 2014-02-21, i. k. 2014-01974; 2014-12-22, i. k. 2014-20444;
2015-02-04, i. k. 2015-01688; 2015-09-30, i. k. 2015-14490)*

*Pusjuodžiu šriftu spausdinamas verslo apskaitos standarto tekstas. Po standarto punktais
pateiktos rekomendacijos nėra standarto dalis. Pavyzdžiai ir komentarai nepakeičia standarto
nuostatų, tačiau paaiškina, kaip jos gali būti taikomos.*

*Pastaba. Pavyzdžiuose naudojamos neribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų
pavyzdinio sąskaitų plano, pateikto šių metodinių rekomendacijų priede, sąskaitos.*

I. BENDROSIOS NUOSTATOS

1. Šio standarto tikslas – nustatyti mažųjų bendrijų ir neribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų, t. y. tikrųjų ūkinių bendrijų ir komanditinių ūkinių bendrijų (toliau – ūkinė bendrija), ir individualių įmonių, buhalterinės apskaitos ir finansinių ataskaitų rinkinio sudėties, turinio ir sudarymo reikalavimus.

2. Neribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys, išskyrus nurodytus šio standarto 3 punkte, taiko šį standartą tada, kai kitų teisės aktų nustatyta tvarka privalo arba savo nuožiūra nusprendžia sudaryti finansines ataskaitas.

3. Ūkinės bendrijos, kurių visi tikrieji nariai yra akcinės ar uždarnosios akcinės bendrovės, tvarkydamos apskaitą ir sudarydamos finansines ataskaitas, vadovaujasi visais kitais verslo apskaitos standartais.

4. Mažosios bendrijos ir neribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys, išskyrus nurodytus šio standarto 3 punkte, turi teisę pasirinkti, ar tvarkydamos apskaitą ir sudarydamos finansines ataskaitas vadovausis:

4.1. tik šio standarto nuostatomis;

4.2. visais kitais verslo apskaitos standartais.

38-asis verslo apskaitos standartas, palyginti su kitais verslo apskaitos standartais, nustato daug paprastesnius apskaitos tvarkymo ir finansinių ataskaitų parengimo reikalavimus. Sudarant finansines ataskaitas pagal šio standarto nuostatas, nereikalaujama:

1. Vertinti finansinių ataskaitų elementų (turto, įsipareigojimų) kita verte negu įsigijimo ar pasigaminimo savikaina, t. y. tikrąją, grynąją galimo realizavimo, dabartine (diskontuota), naudojimo verte ar amortizuota savikaina.

2. Apskaičiuoti, apskaitoje registruoti ir finansinėse ataskaitose pateikti atidėtojo pelno mokesčio, jei apskaičiuojant pelno mokestį, turto ar įsipareigojimo balansinė vertė skiriasi nuo jo mokesčio bazės.

3. Sudaryti atidėjinių, t. y. įsipareigojimų, kurių galutinės padengimo sumos arba įvykdymo laiko negalima tiksliai nustatyti, tačiau galima patikimai įvertinti. Atskleisti neapibrėžtųjų įsipareigojimų, atsirandančių dėl praeities įvykių, bet nepripažįstamų, nes mažai tikėtina, kad juos reikės padengti turtu, arba jų sumos negalima patikimai nustatyti. Pripažinti neapibrėžtojo turto, galinčio atsirasti dėl praeities įvykių, kurio buvimą ar nebuvimą patvirtintų ne visiškai nuo įmonės priklausantys neapibrėžti būsimieji įvykiai.

4. Įvertinti, apskaitoje registruoti ir finansinėse ataskaitose pateikti nematerialiojo ir ilgalaikio materialiojo turto nuvertėjimo sumos (vertės sumažėjimo nuostolių).

5. Pripažinti, apskaitoje registruoti ir finansinėse ataskaitose parodyti sąnaudų ir ilgalaikių įsipareigojimų, pagal atskirus darbdavio ir darbuotojo susitarimus mokamo ilgalaikio atlygio darbuotojui, numatyto sukaupti ir išmokėti per ilgesnį kaip dvylikos mėnesių laikotarpį.

6. Taikyti retrospektyvinio apskaitos politikos keitimo ir esminių apskaitos klaidų taisymo būdo, kai keitimai ir taisymai daromi ne tik ataskaitinį laikotarpį ir būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais, bet taisoma ir lyginamoji finansinių ataskaitų informacija.

7. Balanse perkelti į atsargas ilgalaikio materialiojo turto, nebenaudojamo įmonės veikloje ir laikomo perleisti.

8. Pateikti finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte detalios informacijos.

Todėl sudaryti finansines ataskaitas pagal šio standarto reikalavimus galėtų nedidelės įmonės, o didesnės – pagal visus kitus standartus, kuriuose nustatyti sudėtingesni apskaitos ir finansinių ataskaitų sudarymo reikalavimai. Pasirinkdama apskaitos politiką, įmonė turėtų įvertinti savo veiklos pobūdį, numatomą veiklos apimtį, finansinių ataskaitų vartotojų poreikius, kitas svarbias aplinkybes ir nuspręsti, ar pakanka taikyti 38-ąjį verslo apskaitos standartą, ar reikia taikyti visus kitus verslo apskaitos standartus, kad finansinėse ataskaitose būtų teisingai parodyta įmonės finansinė būklė ir veiklos rezultatai.

4¹. Tikrųjų ūkinių bendrijų ir komanditinių ūkinių bendrijų, teisės aktų nustatyta tvarka veikiančių kaip kolektyvinio investavimo subjektai, apskaitai tvarkyti ir finansinėms ataskaitoms sudaryti skirtas 39-asis verslo apskaitos standartas „Kolektyvinio investavimo subjektų ir pensijų fondų apskaita, finansinės ataskaitos.“

39-ajame verslo apskaitos standarte „Kolektyvinio investavimo subjektų ir pensijų fondų apskaita, finansinės ataskaitos“ nustatyti apskaitos tvarkymo ir finansinių ataskaitų turinio reikalavimai taikomi toms tikrosioms ūkinėms bendrijoms ar komanditinėms ūkinėms bendrijoms, kurių veiklą reglamentuoja Lietuvos Respublikos informuotiesiems investuotojams skirtų kolektyvinio investavimo subjektų įstatymas ir Lietuvos Respublikos profesionaliesiems investuotojams skirtų kolektyvinio investavimo subjektų valdymo įmonių įstatymas. Standarte nustatytas finansinių ataskaitų rinkinys visų tipų ir formų investicinėms bendrovėms ir standartinės ataskaitų formos.

Pagal 39-ojo verslo apskaitos standarto bendrąsias nuostatas jį gali taikyti ir ūkinės bendrijos, kurios nelaikomos kolektyvinio investavimo subjektais pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus ir atitinkamus Europos Parlamento ir Tarybos reglamentus, tačiau kurių veikla yra ūkinės bendrijos dalyvių įnašų, jos veikloje uždirbtų lėšų ar kitokio turto investavimas į ūkinės bendrijos steigimo dokumentuose (įstatuose ar steigimo sutartyje) nurodytą turtą, jeigu taip nutaria ūkinės bendrijos dalyviai, atsižvelgdami į įmonės veiklos specifiką, nes investicinių bendrovių balanso, pelno (nuostolių) ataskaitos, nuosavo kapitalo pokyčių ir pinigų srautų ataskaitų formos ir aiškinamasis raštas leidžia aiškiau pateikti informaciją apie ūkinės bendrijos turtą, įsipareigojimus, kapitalą, pajamas, sąnaudas, veiklos rezultatus ir pinigų srautus.

5. Šis standartas nustato finansinių ataskaitų formas neribotos civilinės atsakomybės juridiniams asmenims ir mažosioms bendrijoms, kurie apskaitą tvarkyti ir finansines ataskaitas sudaryti pasirinko pagal šio standarto nuostatas.

Neribotos civilinės atsakomybės juridinio asmens, išskyrus tikrąsias ūkines bendrijas ir komanditines ūkines bendrijas, kurių visi tikrieji nariai yra akcinės ar uždarnosios akcinės bendrovės, kurio apskaitai tvarkyti ir finansinėms ataskaitoms sudaryti pasirinktas šis standartas, ir mažosios bendrijos, kuri apskaitai tvarkyti ir finansinėms ataskaitoms sudaryti pasirinko šį standartą, finansinių ataskaitų rinkinį sudaro šio standarto 10 punkte išvardytos ataskaitos, o jų formos pateiktos šio standarto prieduose:

balanso forma (1 priedas);

pelno (nuostolių) ataskaitos forma (2 priedas).

Finansinių ataskaitų aiškinamojo rašto formos standartas nenustato, todėl įmonė šią ataskaitą parengia savo nuožiūra, vadovaudamasi VIII skyriaus *Informacijos atskleidimas aiškinamajame rašte* reikalavimais. Jeigu aiškinamajame rašte pateikiama informacija apie kitų finansinių ataskaitų straipsnius, jai suteikiamas pastabos numeris nurodomas prie aiškinamo finansinės ataskaitos straipsnio.

6. Šiame standarte sąvoka „savininkai“ vadinami individualios įmonės savininkas, tikrosios ūkinės bendrijos tikrieji nariai, komanditinės ūkinės bendrijos tikrieji nariai ir komanditoriai, mažosios bendrijos nariai.

7. Šiame standarte vartojama sąvoka „įmonė“, kai standarto nuostatos yra taikomos ir mažosioms bendrijoms, ir neribotos civilinės atsakomybės juridiniams asmenims. Kai standarto nuostatos taikomos mažosioms bendrijoms, vartojama sąvoka „mažoji bendrija“, kai standarto nuostatos taikomos individualioms įmonėms, tikrosioms ūkinėms bendrijoms ir komanditinėms ūkinėms bendrijoms, vartojama sąvoka „neribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys“.

8. Kitos šiame standarte vartojamos sąvokos turi tą pačią reikšmę, kaip Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos, Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės, Lietuvos Respublikos mažųjų bendrijų, Lietuvos Respublikos ūkinių bendrijų ir Lietuvos Respublikos individualių įmonių įstatymuose.

Tvarkydama apskaitą ir sudarydama finansines ataskaitas, įmonė vadovaujasi Buhalterinės apskaitos įstatymo, Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymo ir šio verslo apskaitos standarto nuostatomis, todėl standarte vartojamos sąvokos turi tą pačią reikšmę, kaip minėtuose įstatymuose ir įmonės veiklą reglamentuojančiame įstatyme.

II. PAGRINDINIAI FINANSINIŲ ATASKAITŲ REIKALAVIMAI

9. Neteko galios nuo 2016 m. sausio 1 d.

10. Neribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų ir mažosios bendrijos metinių finansinių ataskaitų rinkinį sudaro:

10.1. balansas;

10.2. pelno (nuostolių) ataskaita;

10.3. finansinių ataskaitų aiškinamasis raštas.

Ūkinių bendrijų ir individualių įmonių, pasirinkusių apskaitą tvarkyti ir finansines ataskaitas rengti pagal šį standartą, finansinių ataskaitų turinio reikalavimai pateikti šio standarto skyriuose: III. *Balansas*, IV. *Pelno (nuostolių) ataskaita*, V. *Neribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų nuosavas kapitalas* ir VIII. *Informacijos atskleidimas aiškinamajame rašte*.

Mažųjų bendrijų finansinių ataskaitų turinio reikalavimai pateikti šio standarto skyriuose: III. *Balansas*, IV. *Pelno (nuostolių) ataskaita*, VI. *Mažosios bendrijos nuosavas kapitalas* ir VIII. *Informacijos atskleidimas aiškinamajame rašte*.

11. Įmonėse vykdomos ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai pagal ekonominę prasmę jungiami į stambesnes grupes, kurios vadinamos finansinių ataskaitų elementais. Įvertinant įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus, naudojami šie finansinių ataskaitų elementai:

11.1. Balanse – turtas, įsipareigojimai ir nuosavas kapitalas, apibūdinantys įmonės finansinę būklę.

11.2. Pelno (nuostolių) ataskaitoje – pajamos ir sąnaudos, naudojamos įmonės veiklos rezultatams nustatyti.

Įmonės turto ir įsipareigojimų pripažinimo, registravimo apskaitoje ir pateikimo finansinėse ataskaitose reikalavimai pateikti standarto III skyriuje *Balansas* ir šiame skyriuje. Įmonės pajamų ir sąnaudų pripažinimo, registravimo apskaitoje ir pateikimo finansinėse ataskaitose reikalavimai pateikti standarto IV skyriuje *Pelno (nuostolių) ataskaita* ir šiame skyriuje.

12. Neteko galios nuo 2016 m. sausio 1 d.

13. Finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte (toliau – aiškinamasis raštas) pateikiama papildoma informacija, susijusi su įmonės veikla per ataskaitinį laikotarpį.

Vadovaujantis šiuo standartu, įmonės aiškinamajame rašte turi būti pateikiama šio standarto VIII skyriuje *Informacijos atskleidimas aiškinamajame rašte* reikalaujama ir kita reikšminga su įmonės veikla susijusi informacija. Informacija laikoma reikšminga, jei jos nepateikimas ar neteisingas pateikimas gali turėti įtakos finansinių ataskaitų informacijos vartotojų priimamiems sprendimams.

14. Balanse pateikiami ataskaitinio laikotarpio pabaigos ir lyginamieji – praėjusių finansinių metų pabaigos – duomenys. Pelno (nuostolių) ataskaitoje pateikiami ataskaitinio laikotarpio duomenys ir tokio paties praėjusio ataskaitinio laikotarpio (lyginamoji) informacija.

Periodiškumo principas numato, kad įmonės veikla skirstoma į ataskaitinius laikotarpius, kurių kiekvienam pasibaigus, apskaičiuojami veiklos rezultatai ir parengiamos finansinės ataskaitos.

Paprastai finansinių ataskaitų ataskaitinis laikotarpis yra metai (12 mėnesių), kurie dažniausiai sutampa su kalendoriniais. Jei ataskaitinis laikotarpis sutampa su kalendoriniais metais, finansinių metų pradžia laikoma sausio 1 d., pabaiga – gruodžio 31 d.

1 pavyzdys

Tikrosios ūkinės bendrijos „A“ (toliau – TŪB „A“) veiklos sutartyje nustatyta, kad ji sudaro finansinių ataskaitų rinkinį. Bendrija pasirinko finansines ataskaitas sudaryti pagal 38-ojo verslo apskaitos standarto nuostatas, todėl naudoja šio standarto 1 ir 2 prieduose pateiktas pavyzdines ataskaitų formas. Bendrijos finansiniai metai sutampa su kalendoriniais, t. y. prasideda sausio 1 d. ir baigiasi gruodžio 31 d.

Sudarydama 20X2 m. gruodžio 31 d. finansines ataskaitas, TŪB „A“ balanso ataskaitinio laikotarpio stulpelyje pateikia bendrijos turto, įsipareigojimų ir kapitalo 20X2 m. gruodžio 31 d. duomenis, o praėjusio ataskaitinio laikotarpio stulpelyje – 20X1 m. gruodžio 31 d. Finansinės ataskaitos parengtos ir pasirašytos 20X3 m. sausio 20 d.

TŪB „A“ 20X2 m. gruodžio 31 d. balanse nurodo:

Tikroji ūkinė bendrija „A“, XXXXXXXX _

(įmonės teisinė forma, pavadinimas, kodas)

Zzzzzzz g. XX, Yyyyy, Duomenys kaupiami ir saugomi Juridinių asmenų registre

(buveinė (adresas), registras, kuriame kaupiami ir saugomi duomenys)

(teisinis statusas, jei įmonė likviduojama, reorganizuojama ar yra bankrutavusi)

20X2 M. GRUODŽIO 31 D. BALANSAS

20X3 m. sausio 20 d.
(ataskaitos sudarymo data)

<u>Metai</u> (ataskaitinis laikotarpis)			<u>Eurai</u> (ataskaitos tikslumo lygis ir valiuta)	
Eil. Nr.	Straipsniai	Pastabos Nr.	Ataskaitinis laikotarpis (20X2 m. gruodžio 31 d.)	Praėjęs ataskaitinis laikotarpis (20X1 m. gruodžio 31 d.)

Sudarant 20X2 m. gruodžio 31 d. finansines ataskaitas, TŪB „A“ pelno (nuostolių) ataskaitos ataskaitinio laikotarpio stulpelyje pateikiamos nuo 20X2 m. sausio 1 d. iki gruodžio 31 d. bendrijos uždirbtų pajamų ir patirtų sąnaudų sumos, o praėjusio ataskaitinio laikotarpio stulpelyje – nuo 20X1 m. sausio 1 d. iki gruodžio 31 d. bendrijos uždirbtų pajamų ir patirtų sąnaudų sumos.

TŪB „A“ 20X2 m. gruodžio 31 d. pelno (nuostolių) ataskaitoje nurodo:

Tikroji ūkinė bendrija „A“, XXXXXXXX _
(įmonės teisinė forma, pavadinimas, kodas)

Zzzzzzz g. XX, Yyyyy, Duomenys kaupiami ir saugomi Juridinių asmenų registre
(buveinė (adresas), registras, kuriame kaupiami ir saugomi duomenys)

(teisinis statusas, jei įmonė likviduojama, reorganizuojama ar yra bankrutavusi)

20X2 M. GRUODŽIO 31 D. PELNO (NUOSTOLIŲ) ATASKAITA

20X3 m. sausio 20 d.
(ataskaitos sudarymo data)

<u>Metai</u> (ataskaitinis laikotarpis)			<u>Eurai</u> (ataskaitos tikslumo lygis ir valiuta)	
Eil. Nr.	Straipsniai	Pastabos Nr.	Ataskaitinis laikotarpis (nuo 20X2 m. sausio 1 d. iki gruodžio 31 d.)	Praėjęs ataskaitinis laikotarpis (nuo 20X1 m. sausio 1 d. iki gruodžio 31 d.)

Jei įmonės finansiniai metai nesutampa su kalendoriniais metais, pavyzdžiui, sezoninės veiklos įmonių, ataskaitinio laikotarpio pradžia laikoma pasirinkto mėnesio pirmoji diena, o pabaiga – dvylikto mėnesio, skaičiuojant nuo pasirinktojo, paskutinė diena. Pavyzdžiui, įmonės finansiniai metai prasideda spalio mėnesiu, finansinių metų pradžia laikoma spalio 1 d., o pabaiga – rugsėjo 30 d.

2 pavyzdys

Individualios įmonės „V“ (toliau – II „V“) savininko sprendimu įmonės apskaita tvarkoma ir finansinės ataskaitos sudaromos pagal 38-ojo verslo apskaitos standarto nuostatas, todėl naudojamos standarto 1 ir 2 prieduose pateiktos ataskaitų formos. Dėl sezoninės veiklos įmonės finansiniai metai nesutampa su kalendoriniais metais, finansinių metų pradžia laikoma spalio 1 d., o pabaiga – rugsėjo 30 d.

Sudarant metines finansines ataskaitas, II „V“ balanso ataskaitinio laikotarpio stulpelyje pateikiami įmonės turto, įsipareigojimų ir kapitalo 20X2 m. rugsėjo 30 d. duomenys, o praėjusio ataskaitinio laikotarpio stulpelyje – 20X1 m. rugsėjo 30 d. Finansinės ataskaitos parengtos ir pasirašytos 20X2 m. spalio 5 d.

II „V“ 20X2 m. rugsėjo 30 d. balanse nurodo:

Individuali įmonė „V“, XXXXXXXXXX

(įmonės teisinė forma, pavadinimas, kodas)

Zzzzzzz g. XX, Yyyyy, Duomenys kaupiami ir saugomi Juridinių asmenų registre

(buveinė (adresas), registras, kuriame kaupiami ir saugomi duomenys)

(teisinis statusas, jei įmonė likviduojama, reorganizuojama ar yra bankrutavusi)

20X2 M. RUGSĖJO 30 D. BALANSAS

20X2 m. spalio 15 d.

(ataskaitos sudarymo data)

Metai

(ataskaitinis laikotarpis)

Eurai

(ataskaitos tikslumo lygis ir valiuta)

Eil. Nr.	Straipsniai	Pastabos Nr.	Ataskaitinis laikotarpis (20X2 m. rugsėjo 30 d.)	Praėjęs ataskaitinis laikotarpis (20X1 m. rugsėjo 30 d.)
-------------	-------------	-----------------	---	---

Sudarant metines finansines ataskaitas, II „V“ pelno (nuostolių) ataskaitos ataskaitinio laikotarpio stulpelyje pateikiamos nuo 20X1 m. spalio 1 d. iki 20X2 m. rugsėjo 30 d. įmonės uždirbtų pajamų ir patirtų sąnaudų sumos, o praėjusio ataskaitinio laikotarpio stulpelyje – nuo 20X0 m. spalio 1 d. iki 20X1 m. rugsėjo 30 d. įmonės uždirbtų pajamų ir patirtų sąnaudų sumos.

II „V“ 20X2 m. rugsėjo 30 d. pelno (nuostolių) ataskaitoje nurodo:

Individuali įmonė „V“, XXXXXXXXXX _

(įmonės teisinė forma, pavadinimas, kodas)

ZZZZZZZ g. XX, Yyyyy, Duomenys kaupiami ir saugomi Juridinių asmenų registre

(buveinė (adresas), registras, kuriame kaupiami ir saugomi duomenys)

(teisinis statusas, jei įmonė likviduojama, reorganizuojama ar yra bankrutavusi)

20X2 M. RUGSĖJO 30 D. PELNO (NUOSTOLIŲ) ATASKAITA

20X2 m. spalio 15 d.

(ataskaitos sudarymo data)

Metai

(ataskaitinis laikotarpis)

Eurai

(ataskaitos tikslumo lygis ir valiuta)

Eil. Nr.	Straipsniai	Pastabos Nr.	Ataskaitinis laikotarpis (nuo 20X1 m. spalio 1 d. iki 20X2 m. rugsėjo 30 d.)	Praėjęs ataskaitinis laikotarpis (nuo 20X0 m. spalio 1 d. iki 20X1 m. rugsėjo 30 d.)
-------------	-------------	-----------------	--	--

Ūkinę veiklą pradedančios įmonės finansiniai metai yra laikotarpis nuo jos įsteigimo dienos iki finansinių metų pabaigos.

3 pavyzdys

Mažoji bendrija „M“ (toliau – MB „M“) įsteigta 20X2 m. spalio 5 d. Bendrija pasirinko apskaitą tvarkyti ir finansines ataskaitas sudaryti pagal 38-ojo verslo apskaitos standarto nuostatas, todėl naudoja šio standarto 1 ir 2 prieduose pateiktas pavyzdines balanso ir pelno (nuostolių) ataskaitos formas. Bendrijos finansiniai metai sutampa su kalendoriniais, t. y. prasideda sausio 1 d. ir baigiasi gruodžio 31 d.

Sudarant 20X2 m. gruodžio 31 d. finansines ataskaitas, MB „M“ balanso ataskaitinio laikotarpio stulpelyje pateikiami bendrijos turto, įsipareigojimų ir nuosavo kapitalo 20X2 m. gruodžio 31 d. duomenys. Finansinės ataskaitos parengtos ir pasirašytos 20X3 m. sausio 10 d.

MB „M“ 20X2 m. gruodžio 31 d. balanse nurodo:

Mažoji bendrija „M“, XXXXXXXXXX _
(įmonės teisinė forma, pavadinimas, kodas)

Zzzzzzz g. XX, Yyyyyy, Duomenys kaupiami ir saugomi Juridinių asmenų registre
(buveinė (adresas), registras, kuriame kaupiami ir saugomi duomenys)

(teisinis statusas, jei įmonė likviduojama, reorganizuojama ar yra bankrutavusi)

20X2 M. GRUODŽIO 31 D. BALANSAS

20X3 m. sausio 10 d.
(ataskaitos sudarymo data)

Metai
(ataskaitinis laikotarpis)

Eurai
(ataskaitos tikslumo lygis ir valiuta)

Eil. Nr.	Straipsniai	Pastabos Nr.	Ataskaitinis laikotarpis (20X2 m. gruodžio 31 d.)	Praėjęs ataskaitinis laikotarpis (duomenų nėra)
-------------	-------------	-----------------	--	--

Sudarant 20X2 m. gruodžio 31 d. finansines ataskaitas, MB „M“ pelno (nuostolių) ataskaitos ataskaitinio laikotarpio stulpelyje pateikiamos nuo 20X2 m. spalio 5 d. iki 20X2 m. gruodžio 31 d. uždirbtų pajamų ir patirtų sąnaudų sumos.

MB „M“ 20X2 m. gruodžio 31 d. pelno (nuostolių) ataskaitoje nurodo:

Mažoji bendrija „M“, XXXXXXXXXX _
(įmonės teisinė forma, pavadinimas, kodas)

Zzzzzzz g. XX, Yyyyyy, Duomenys kaupiami ir saugomi Juridinių asmenų registre
(buveinė (adresas), registras, kuriame kaupiami ir saugomi duomenys)

(teisinis statusas, jei įmonė likviduojama, reorganizuojama ar yra bankrutavusi)

20X2 M. GRUODŽIO 31 D. PELNO (NUOSTOLIŲ) ATASKAITA

20X3 m. sausio 10 d.
(ataskaitos sudarymo data)

Metai (ataskaitinis laikotarpis)			Eurais (ataskaitos tikslumo lygis ir valiuta)	
Eil. Nr.	Straipsniai	Pastabos Nr.	Ataskaitinis laikotarpis (nuo 20X2 m. spalio 5 d. iki gruodžio 31 d.)	Praėjęs ataskaitinis laikotarpis (duomenų nėra)

15. Įmonė gali sudaryti tarpinių finansinių ataskaitų rinkinį, kurio sudėtis tokia pati, kaip ir metinių finansinių ataskaitų rinkinio. Tarpinės finansinės ataskaitos rengiamos pagal tą pačią apskaitos politiką, kaip ir metinės finansinės ataskaitos.

Tarpinių finansinių ataskaitų rinkinys sudaromas apibendrinus trumpesnio už finansinius metus laikotarpio duomenis. Sudarant tarpinio ataskaitinio laikotarpio finansines ataskaitas, turi būti įtraukiami ūkiniai įvykiai ir ūkinės operacijos nuo ataskaitinių finansinių metų pradžios iki paskutinės tarpinio ataskaitinio laikotarpio dienos.

Tarpinėse finansinėse ataskaitose pateikiama tokia informacija:

1. balanse – tarpinio ataskaitinio laikotarpio paskutinės dienos ir lyginamieji praėjusių finansinių metų paskutinės dienos duomenys;
2. pelno (nuostolių) ataskaitoje – nuo ataskaitinių finansinių metų pradžios iki paskutinės tarpinio ataskaitinio laikotarpio dienos ir lyginamieji praėjusių finansinių metų atitinkamo tarpinio ataskaitinio laikotarpio duomenys.

Tarpinės finansinės ataskaitos įmonės sudaro teisės aktų nustatyta tvarka ar periodiškumu arba kai tokios informacijos reikia. Pavyzdžiui, pagal Ūkinių bendrijų įstatymą ūkinė bendrija, kurios veiklos sutartyje nustatyta, kad ji sudaro finansinių ataskaitų rinkinį, privalo sudaryti laikotarpio, kurio pelno dalis skirstoma bendrijos dalyviams, tarpinių finansinių ataskaitų rinkinį. Pagal Mažųjų bendrijų įstatymą mažosios bendrijos privalo sudaryti laikotarpio, kurio pelno dalis skirstoma mažosios bendrijos nariams, tarpinių finansinių ataskaitų rinkinį ir prieš atsiskaitydama su pasitraukiančiu nariu. Tarpinės finansinės ataskaitos dažnai sudaromos ir teikiamos investuotojams ir kreditoriams. Tarpinio ataskaitinio laikotarpio informacija taip pat yra naudinga įmonei, jeigu reikia įvertinti verslo sezoniškumo įtaką įmonės veiklai.

Jei ūkinė bendrija pasirinko vadovautis tik šio standarto nuostatomis, jos tarpinių finansinių ataskaitų rinkinį, kaip ir metinių finansinių ataskaitų, sudarys balansas ir pelno

(nuostolių) ataskaita, kurių pavyzdinės formos pateikiamos šio standarto 1 ir 2 prieduose, ir finansinių ataskaitų aiškinamasis raštas, parengtas pagal šio standarto 143 punkto reikalavimus.

1 pavyzdys

Tikroji ūkinė bendrija „A“ (toliau – TŪB „A“) nori išmokėti dalyviams iš bendrijos veiklos per 20X3 m. sausio–balandžio mėn. gautą pelno dalį. Kadangi bendrijos veiklos sutartyje nustatyta, kad bendrija sudaro finansinių ataskaitų rinkinį, ji turi sudaryti ir patvirtinti tarpinio laikotarpio, už kurį dalyviams skirstoma pelno dalis, finansines ataskaitas. Bendrija pasirinko finansines ataskaitas sudaryti pagal 38-ojo verslo apskaitos standarto nuostatas, todėl naudoja šio standarto 1 ir 2 prieduose pateiktas pavyzdines ataskaitų formas. Bendrijos finansiniai metai sutampa su kalendoriniais, t. y. prasideda sausio 1 d. ir baigiasi gruodžio 31 d.

Sudarant 20X3 m. keturių mėnesių tarpines finansines ataskaitas, TŪB „A“ balanso ataskaitinio laikotarpio stulpelyje pateikiami bendrijos turto, įsipareigojimų ir kapitalo 20X3 m. balandžio 30 d. duomenys, o praėjusio ataskaitinio laikotarpio stulpelyje – 20X2 m. gruodžio 31 d. Finansinės ataskaitos parengtos ir pasirašytos 20X3 m. gegužės 10 d.

TŪB „A“ 20X3 m. balandžio 30 d. balanse nurodo:

Tikroji ūkinė bendrija „A“, XXXXXXXX _
(įmonės teisinė forma, pavadinimas, kodas)

ZZZZZZ g. XX, Yyyyy, Duomenys kaupiami ir saugomi Juridinių asmenų registre
(buveinė (adresas), registras, kuriame kaupiami ir saugomi duomenys)

(teisinis statusas, jei įmonė likviduojama, reorganizuojama ar yra bankrutavusi)

20X3 M. BALANDŽIO 30 D. BALANSAS

20X3 m. gegužės 10 d.
(ataskaitos sudarymo data)

Sausio–balandžio mėn.
(ataskaitinis laikotarpis)

Eurai
(ataskaitos tikslumo lygis ir valiuta)

Eil. Nr.	Straipsniai	Pasta- bos Nr.	Ataskaitinis laikotarpis (20X3 m. balandžio 30 d.)	Praėjęs ataskaitinis laikotarpis (20X2 m. gruodžio 31 d.)
-------------	-------------	----------------------	---	---

Sudarant 20X3 m. keturių mėnesių tarpines finansines ataskaitas, TŪB „A“ pelno (nuostolių) ataskaitos ataskaitinio laikotarpio stulpelyje pateikiamos nuo 20X3 m. sausio 1 d. iki balandžio 30 d. uždirbtų pajamų ir patirtų sąnaudų sumos, o praėjusio ataskaitinio laikotarpio stulpelyje pateikiamos nuo 20X2 m. sausio 1 d. iki 20X2 m. balandžio 30 d. uždirbtų pajamų ir patirtų sąnaudų sumos.

TŪB „A“ 20X3 m. balandžio 30 d. pelno (nuostolių) ataskaitoje nurodo:

Tikroji ūkinė bendrija „A“, XXXXXXXX _
(įmonės teisinė forma, pavadinimas, kodas)

ZZZZZZ g. XX, Yyyyy, Duomenys kaupiami ir saugomi Juridinių asmenų registre
(buveinė (adresas), registras, kuriame kaupiami ir saugomi duomenys)

(teisinis statusas, jei įmonė likviduojama, reorganizuojama ar yra bankrutavusi)

20X3 M. BALANDŽIO 30 D. PELNO (NUOSTOLIŲ) ATASKAITA

20X3 m. gegužės 10 d.
(ataskaitos sudarymo data)

Sausio–balandžio mėn.
(ataskaitinis laikotarpis)

Eurai
(ataskaitos tikslumo lygis ir valiuta)

Eil. Nr.	Straipsniai	Pastabos Nr.	Ataskaitinis laikotarpis (nuo 20X3 m. sausio 1 d. iki balandžio 30 d.)	Praėjęs ataskaitinis laikotarpis (nuo 20X2 m. sausio 1 d. iki balandžio 30 d.)
----------	-------------	-----------------	--	--

Jei mažoji bendrija pasirinko vadovautis tik 38-ojo verslo apskaitos standarto nuostatomis, jos tarpinių finansinių ataskaitų rinkinį, kaip ir metinių finansinių ataskaitų, sudarys balansas ir pelno (nuostolių) ataskaita, kurių pavyzdinės formos pateiktos šio standarto 1 ir 2 prieduose, ir finansinių ataskaitų aiškinamasis raštas, parengtas pagal šio standarto 144 punkto reikalavimus.

2 pavyzdys

Mažoji bendrija „M“ (toliau – MB „M“) nori išmokėti nariams per 20X3 m. I pusmetį gautą veiklos pelno dalį, todėl sudaro tarpinio laikotarpio, kurio pelno dalis skirstoma bendrijos nariams, finansines ataskaitas.

MB „M“ įsteigta 20X2 m. spalio 5 d. Bendrija pasirinko apskaitą tvarkyti ir finansines ataskaitas sudaryti pagal 38-ojo verslo apskaitos standarto nuostatas, todėl naudoja šio standarto 1 ir 2 prieduose pateiktas pavyzdines balanso ir pelno (nuostolių) ataskaitos formas. Bendrijos finansiniai metai sutampa su kalendoriniais, t. y. prasideda sausio 1 d. ir baigiasi gruodžio 31 d.

Sudarant 20X3 m. I pusmečio tarpines finansines ataskaitas, MB „M“ balanso ataskaitinio laikotarpio stulpelyje pateikiami bendrijos turto, įsipareigojimų ir kapitalo 20X3 m. birželio 30 d. duomenys, o praėjusio ataskaitinio laikotarpio stulpelyje – 20X2 m. gruodžio 31 d.

Finansinės ataskaitos parengtos ir pasirašytos 20X3 m. liepos 20 d.

MB „M“ 20X3 m. birželio 30 d. balanse nurodo:

Mažoji bendrija „M“, XXXXXXXXXX _
(įmonės teisinė forma, pavadinimas, kodas)

Zzzzzzz g. XX, Yyyyy, Duomenys kaupiami ir saugomi Juridinių asmenų registre
(buveinė (adresas), registras, kuriame kaupiami ir saugomi duomenys)

(teisinis statusas, jei įmonė likviduojama, reorganizuojama ar yra bankrutavusi)

20X3 M. BIRŽELIO 30 D. BALANSAS

20X3 m. liepos 20 d.
(ataskaitos sudarymo data)

Sausio–birželio mėn.
(ataskaitinis laikotarpis)

Eurai
(ataskaitos tikslumo lygis ir valiuta)

Eil. Nr.	Straipsniai	Pastabos Nr.	Ataskaitinis laikotarpis (20X3 m. birželio 30 d.)	Praėjęs ataskaitinis laikotarpis (20X2 m. gruodžio 31 d.)
-------------	-------------	-----------------	--	--

Sudarant 20X3 m. I pusmečio tarpines finansines ataskaitas, MB „M“ pelno (nuostolių) ataskaitos ataskaitinio laikotarpio stulpelyje pateikiamos nuo 20X3 m. sausio 1 d. iki birželio 30 d. uždirbtų pajamų ir patirtų sąnaudų sumos. Praėjusio ataskaitinio laikotarpio stulpelyje turėtų būti pateikti duomenys nuo 20X2 m. sausio 1 d. iki 20X2 m. birželio 30 d., tačiau tokių duomenų nėra, nes bendrija įregistruota ir veiklą pradėjo 20X2 m. spalio 5 d.

MB „M“ 20X3 m. birželio 30 d. pelno (nuostolių) ataskaitoje nurodo:

Mažoji bendrija „M“, XXXXXXXXXX _

(įmonės teisinė forma, pavadinimas, kodas)

Zzzzzzz g. XX, Yyyyy, Duomenys kaupiami ir saugomi Juridinių asmenų registre

(buveinė (adresas), registras, kuriame kaupiami ir saugomi duomenys)

(teisinis statusas, jei įmonė likviduojama, reorganizuojama ar yra bankrutavusi)

20X3 M. BIRŽELIO 30 D. PELNO (NUOSTOLIŲ) ATASKAITA

20X3 m. liepos 20 d.

(ataskaitos sudarymo data)

Sausio–birželio mėn.

(ataskaitinis laikotarpis)

Eurai

(ataskaitos tikslumo lygis ir valiuta)

Eil. Nr.	Straipsniai	Pastabos Nr.	Ataskaitinis laikotarpis (nuo 20X3 m. sausio 1 d. iki birželio 30 d.)	Praėjęs ataskaitinis laikotarpis (duomenų nėra)
-------------	-------------	-----------------	---	---

16. Įmonės savininkų turtiniai įnašai apskaitoje registruojami pagal teisės aktus nustatyta verte.

Savininkų įnašų tvarką nustato įmonių veiklą reglamentuojantys įstatymai, t. y. Lietuvos Respublikos individualių įmonių, Lietuvos Respublikos ūkinių bendrijų ir Lietuvos Respublikos mažųjų bendrijų.

Individualios įmonės savininko turtinis įnašas įmonės apskaitoje užregistruojamas Lietuvos Respublikos individualių įmonių įstatymo nustatyta tvarka įmonės savininkui asmeninės nuosavybės teise priklausiusio turto perdavimo įmonės nuosavybės dokumente nurodyta verte.

Ūkinės bendrijos tikrųjų narių ir komanditorių turtiniai įnašai įmonės apskaitoje užregistruojami pagal Lietuvos Respublikos ūkinių bendrijų įstatymo reikalavimus bendrijos veiklos sutartyje nustatyta tvarka, bendrijos dalyvių sprendime nurodyta bendrijos dalyvio nepiniginio įnašo verte.

Mažosios bendrijos narių įnašai įmonės apskaitoje užregistruojami pagal Lietuvos Respublikos mažųjų bendrijų įstatymo reikalavimus, mažosios bendrijos steigimo sutartyje nurodyta verte ar pagal nuostatuose nustatytą tvarką kitame perdavimo dokumente nurodyta mažajai bendrijai perduoto turto verte.

17. Finansinėse ataskaitose negalima daryti turto ir įsipareigojimų tarpusavio užskaitos, išskyrus tuos atvejus, kai turtas ir įsipareigojimai yra susiję su tuo pačiu asmeniu ir kai turto ir įsipareigojimų užskaitą leidžiama daryti teisės aktų nustatyta tvarka arba yra susitarimas dėl tokio turto ir įsipareigojimo užskaitos ir toks susitarimas teisės aktų nėra draudžiamas.

Finansinėse ataskaitose atlikus tarpusavio užskaitą (išskyrus atvejus, kai tarpusavio užskaita parodo ūkinės operacijos ar ūkinio įvykio esmę), vartotojams būtų sunkiau suvokti įmonės vykdomus sandorius. Todėl turto ir įsipareigojimų tarpusavio užskaita neturi būti daroma, nebent jie yra susiję su tuo pačiu fiziniu ar juridiniu asmeniu arba sutartyje tai numatyta ir neprieštarauja teisės aktų nuostatomis.

Pavyzdys

Įmonės „A“ gautinos sumos ataskaitinio laikotarpio pabaigoje yra 20 000 EUR, o įsipareigojimai – 10 000 EUR. Padarius įsipareigojimų ir gautinų sumų užskaitą, balanse būtų parodyta, kad įmonės „A“ gautinos sumos yra 10 000 EUR (20 000 – 10 000) ir įmonė „A“ neturi jokių įsipareigojimų. Taip vartotojams būtų pateikiama klaidinanti informacija, nes ateityje įsipareigojimus teks vykdyti.

Įmonei „B“ pirkėjai yra skolingi 45 000 EUR, iš jų įmonės „C“ skola už jai parduotas prekes – 10 000 EUR. Įmonė „B“ tiekėjams skolinga 60 000 EUR, iš jų įmonei „C“ už jos suteiktas paslaugas skolinga 15 000 EUR. Įmonės „B“ ir įmonės „C“ paslaugų teikimo sutartyje numatyta, kad finansinių metų pabaigoje suderinus skolas viena kitai, daroma įmonių „C“ ir „B“ skolų tarpusavio užskaita. Įsipareigojimų, susijusių su prekių ir paslaugų teikimu, užskaitos yra normali įmonių, užsiimančių panašia veikla, praktika, todėl teisės aktų nedraudžiama.

Pagal pasirašytą tarpusavio skolų suderinimo aktą įmonės „B“ skola įmonei „C“ yra 5 000 EUR. Pasirašius tarpusavio skolų suderinimo aktą, įmonės „B“ balanse bus parodyta 35 000 EUR (45 000 – 10 000) pirkėjų skola, o 50 000 EUR (60 000 – 10 000) skolos tiekėjams, iš jų 5 000 EUR skola įmonei „C“ už jos suteiktas paslaugas.

18. Pajamos ir sąnaudos finansinėse ataskaitose pateikiamos atskirai, tačiau kituose šio standarto punktuose nustatytais atvejais daroma pajamų ir sąnaudų tarpusavio užskaita ir pateikiamas grynasis rezultatas (pelnas ar nuostolis), pavyzdžiui, perleidus ilgalaikį turtą,

gavus kompensaciją už patirtus nuostolius arba parodant užsienio valiutos kurso pokyčio įtaką.

Įmonės tipinės veiklos pajamos ir sąnaudos apskaitoje registruojamos atskirai ir pelno (nuostolių) ataskaitoje pateikiamos atskiruose straipsniuose. Finansinės veiklos ir kitos netipinės veiklos pajamos ir sąnaudos apskaitoje registruojamos atskirai, išskyrus šiame standarte nustatytus atvejus, kai daroma jų užskaita. Pelno (nuostolių) ataskaitoje pateikiama finansinės investicinės veiklos rezultatas ir kitos netipinės veiklos rezultatas.

1 pavyzdys

Įmonė „A“, kurios veikla prekyba padangomis, 20X2 m. spalio 30 d. pardavė prekių, kurių pardavimo kaina 10 000 EUR, o įsigijimo savikaina 7 000 EUR. Už jas pirkėjas sumokėjo avansu spalio 28 d. Pardavus prekes, registruojamos pardavimo pajamos, parduotų prekių savikaina, ne operacijos pelnas. Naudojant pavyzdinio sąskaitų plano sąskaitas, apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 443 Gauti avansai	10 000
K 500 Parduotų prekių ir paslaugų pajamos	10 000
ir	
D 600 Parduotų prekių ir paslaugų savikaina	7 000
K 2014 Pirktos prekės, skirtos perparduoti	7 000

Įmonė „A“ 20X2 m. pelno (nuostolių) ataskaitoje parodys: straipsnyje *Pardavimo pajamos* 10 000 EUR ir straipsnyje *Pardavimo savikaina* 7 000 EUR.

Daroma pajamų ir sąnaudų tarpusavio užskaita, o apskaitoje užregistruojamas ir pelno (nuostolių) ataskaitoje parodomas tik galutinis rezultatas – pelnas arba nuostoliai, toliau nurodytais atvejais.

Perleidus nematerialųjį ar ilgalaikį materialųjį turtą, apskaitoje nurašoma to turto įsigijimo ar pasigaminimo savikaina ir sukaupta nusidėvėjimo suma, su perleidimu susijusios išlaidos ir užregistruojamas sandorio rezultatas – pelnas arba nuostolis. Pelno (nuostolių) ataskaitoje parodomas perleidimo sandorio rezultatas. Perleidus ilgalaikį ar trumpalaikį finansinį turtą, apskaitoje nurašoma to turto įsigijimo savikaina ir pateikiamas galutinis rezultatas – pelnas arba nuostolis.

2 pavyzdys

Įmonė „B“ pardavė veikloje naudotą automobilį, kurio įsigijimo savikaina 40 000 EUR, sukaupęs nusidėvėjimas 25 000 EUR, už 20 000 EUR (suma, gauta į įmonės „B“ sąskaitą banke). Naudojant pavyzdinio sąskaitų plano sąskaitas, apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 271 Pinigai sąskaitose bankuose	20 000
D 1233 Transporto priemonių savikainos nusidėvėjimas (–)	25 000
K 1230 Transporto priemonių savikaina	40 000
K 521 Ilgalaikio turto perleidimo pelnas	5 000

Įmonė „B“ pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Kita veikla* parodys perleidimo sandorio rezultatą – 5 000 EUR (20 000 – (40 000 – 25 000)) pelną.

Registruojant apskaitoje tą patį ataskaitinį laikotarpį įmonės patirtų sąnaudų kompensacijas, kurias pagal sutartis įmonei sumoka kitas asmuo, jos pajamomis nepripažįstamos, o sumažinamos apskaitoje užregistruotos sąnaudos ir pelno (nuostolių) ataskaitoje sumažėja atitinkamo sąnaudų straipsnio suma.

3 pavyzdys

Įmonės „C“ veikla – prekyba vaikiškomis prekėmis. Dalį savo patalpų įmonė nuomoja įmonei „D“, kuri kas mėnesį turi sumokėti 1 000 EUR nuomos mokestį ir kompensuoti patalpų šildymo ir kitų komunalinių paslaugų išlaidas. Įmonė „C“ šių kompensuojamų išlaidų sumos nepripažįsta pajamomis, o sumažina apskaitoje užregistruotas šildymo ir kitų komunalinių paslaugų sąnaudas. Vieno mėnesio patalpų šildymo ir kitų komunalinių paslaugų išlaidos yra 200 EUR. Naudojant pavyzdinio sąskaitų plano sąskaitas, apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 245 Kitos per vienus metus gautinos sumos	1 200
K 522 Kitos netipinės veiklos pajamos (nuomos mokestis)	1 000
K 612 Patalpų išlaikymo, nuomos sąnaudos	200

Įmonė „C“ pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Kita veikla* parodys 1 000 EUR nuomos mokesčio pajamas, o straipsnyje *Veiklos sąnaudos* parodys 200 EUR mažesnę ataskaitinio laikotarpio veiklos sąnaudų sumą.

Registruojant pelną ar nuostolius iš kai kurių vienaarūšių analogiškų operacijų, tokių

kaip teigiama ir neigiama apskaitoje taikomo euro ir užsienio valiutos santykio svyravimų įtaka, daroma pajamų ir sąnaudų tarpusavio užskaita, o pelno (nuostolių) ataskaitoje pateikiamas tik rezultatas.

19. Ankstesnių ataskaitinių laikotarpių apskaitos klaidos, kurių gali atsirasti dėl neteisingo skaičiavimo, netinkamo apskaitos metodo taikymo, neteisingo ūkinės operacijos ar ūkinio įvykio registravimo ar dėl apsirikimo, taisomos ataskaitinį laikotarpį, kad ataskaitinio laikotarpio finansinėse ataskaitose būtų parodyti teisingi duomenys ir kad klaida neturėtų poveikio būsimų ataskaitinių laikotarpių duomenims. 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 finansinių ataskaitų sudarymo datos ir aiškinamajame rašte neatskleidžiamos. Tačiau klaidos kartais aptinkamos tik kitą ataskaitinį laikotarpį, kai finansinės ataskaitos parengtos ir patvirtintos.

Praėjusio ar kelių praėjusių ataskaitinių laikotarpių apskaitoje ir finansinėse ataskaitose padarytos klaidos ištaisosos einamąjį laikotarpį, lyginamoji finansinių ataskaitų informacija netikslinama. Praeitų finansinių metų finansinės ataskaitos netaisosos.

Pavyzdys

Įmonė „J“ 20X2 m. sausio mėn. pastebėjo, kad į apskaitą neįtraukta 200 EUR skola tiekėjui už 20X1 m. rugsėjo mėn. gautas paslaugas. 20X1 m. finansinės ataskaitos jau sudarytos ir patvirtintos, todėl klaida taisoma įtraukiant sumą į 20X2 m. apskaitos duomenis, registruojant tose pačiose buhalterinėse sąskaitose, kuriose ir buvo padaryta:

D 615 Gautų paslaugų sąnaudos	200
K 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai	200

Įmonės „J“ sudarytos ir patvirtintos 20X1 m. finansinės ataskaitos netaisosos. Sudarant 20X2 m. finansines ataskaitas, praėjusių finansinių metų (20X1 m.) duomenys taip pat netaisomi.

20. Jei per ataskaitinius finansinius metus buvo pakeista apskaitos politika, tai pagal naują apskaitos politiką perskaičiuojami ataskaitinio laikotarpio duomenys, o lyginamieji finansinių ataskaitų duomenys neperskaičiuojami.

Pavyzdžiui, apskaitos politiką pakeitus 20X1 metais, įmonės finansinių ataskaitų duomenys pagal naują apskaitos politiką pateikiami tik 20X1 m. ir vėlesnių laikotarpių finansinėse ataskaitose. 20X1 metų finansinių ataskaitų lyginamieji, t. y. 20X0 m., duomenys neperskaičiuojami. Praeitų finansinių metų finansinės ataskaitos netaisomos.

Pavyzdys

Įmonės „Y“ 20X0 m. gruodžio 31 d. balanso straipsnyje *Atsargos* parodyta parduoti skirtų prekių vertė yra 6 000 EUR. Pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Pardavimo savikaina* parodyta 80 000 EUR. Įmonė „Y“ iki 20X1 m. atsargų įkainojimui taikė konkrečių kainų būdą, o 20X1 m. įsigijo naują apskaitos programą ir pradėjo taikyti FIFO būdą. Dėl apskaitos politikos pakeitimo praėjusių finansinių metų apskaitos ir finansinių ataskaitų duomenys neperskaičiuojami, t. y. sudarant UAB „Y“ 20X1 m. gruodžio 31 d. finansines ataskaitas, parodomi neperskaičiuoti 20X0 m. gruodžio 31 d. duomenys: balanso straipsnyje *Atsargos* – 6 000 EUR, o pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Pardavimo savikaina* – 80 000 EUR.

21. Sandoris, sudarytas užsienio valiuta, pirminio pripažinimo metu įvertinamas ir apskaitoje registruojamas finansinių ataskaitų valiuta, taikant sandorio dieną galiojusį apskaitoje taikomą euro ir užsienio valiutos santykį, nustatytą vadovaujantis Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymu (toliau – užsienio valiutos kursas). Sandorio diena laikoma diena, kai pardavėjas ar paslaugos teikėjas su prekėmis ar paslaugomis susijusią riziką ir naudą perduoda pirkėjui ar paslaugos gavėjui.

Sandoriams užsienio valiuta priskiriami tokie sandoriai, kai įmonė:

- perka ar parduoda prekes, paslaugas ar kitą turtą, už kurį sumoka ar įsipareigoja sumokėti užsienio valiuta;
- ima ar suteikia paskolas užsienio valiuta, kurios bus grąžintos (susigrąžintos) užsienio valiuta;
- kitu būdu įsigyja ar perleidžia turtą, už kurį sumoka ar įsipareigoja sumokėti užsienio valiuta;
- patiria komandiruočių išlaidų užsienio valiuta.

Sandorio diena – diena, kai pardavėjas ar paslaugos teikėjas su prekėmis ar paslaugomis susijusią riziką ir naudą perduoda pirkėjui ar paslaugos gavėjui.

1 pavyzdys

Įmonė „Y“ su užsienio pardavėju 20X2 m. gruodžio 30 d. pasirašė sutartį, pagal kurią 20X3 m. sausio 15 d. į skolą nusipirko prekių už 5 000 USD. Pagal sutarties sąlygas pardavėjas su prekėmis susijusią riziką ir naudą įmonei „Y“ perdavė, kai ji paėmė prekes iš pardavėjo sandėlio 20X3 m. sausio 15 d., todėl ši diena laikoma sandorio diena. Sandorio dieną apskaitoje taikomas euro ir JAV dolerio santykis buvo 1,0999. Įmonė „Y“ už prekes atsiskaitė 20X3 m. vasario 4 d., tą dieną euro ir JAV dolerio santykis buvo 1,1376 .

Įmonės „Y“ apskaitoje registruojama 4 545,87 EUR prekių įsigijimo savikaina, apskaičiuota pagal 20X3 m. sausio 15 d. euro ir JAV dolerio santykį. Daromi tokie įrašai:

D 2014 Pirktos prekės, skirtos perparduoti (5 000 USD : 1,0999)	4 545,87
arba D 601 Pirkimų suma (jei taikomas periodinis būdas)	
K 442 Skolos tiekėjams	4 545,87

Sumokėjus skolą už atsargas, apskaitoje registruojama sumokėta 4 395,22 EUR suma, apskaičiuota pagal 20X3 m. vasario 4 d. euro ir JAV dolerio santykį, ir 150,65 EUR skirtumas, susidaręs dėl euro ir JAV dolerio santykio pokyčio. Daromi tokie įrašai:

D 442 Skolos tiekėjams	4 545,87
K 271 Pinigai sąskaitose bankuose (valiutinė sąskaita) (5 000 : 1,1376)	4 395,22
K 533 Pelnas dėl teigiamo valiutų kursų pokyčio	150,65

2 pavyzdys

Įmonė „Y“ 20X3 m. sausio 15 d. sumokėjo tiekėjui 5 000 JAV dolerių avansą. Išankstinio mokėjimo dieną apskaitoje taikomas euro ir JAV dolerio santykis buvo 1,0999. Pagal sutarties sąlygas pardavėjas su prekėmis susijusią riziką ir naudą įmonei „Y“ perdavė, kai ji paėmė prekes iš pardavėjo sandėlio 20X3 m. vasario 4 d. Tą dieną euro ir JAV dolerio santykis buvo 1,1376.

Įmonės „Y“ apskaitoje registruojama 4 545,87 EUR (5 000 : 1,0999) sumokėto avanso suma, apskaičiuota pagal 20X3 m. sausio 15 d. euro ir JAV dolerio santykį. Daromi tokie įrašai:

D 202 Sumokėti avansai	4 545,87
K 271 Pinigai sąskaitose bankuose	4 545,87

Įsigijus prekes, įmonės „Y“ apskaitoje registruojama 4 395,22 EUR (5 000 : 1,1376) prekių įsigijimo savikaina, apskaičiuota pagal 20X3 m. vasario 4 d. euro ir JAV dolerio santykį. Skirtumas, susidaręs dėl euro ir JAV dolerio santykio pokyčio, pripažįstamas nuostoliais ir apskaitoje registruojamas kaip finansinės ir investicinės veiklos sąnaudos.

Taikant nuolatinį atsargų apskaitos būdą, daromi įrašai:

D 2014 Pirktos prekės, skirtos perparduoti	4 395,22
D 632 Nuostoliai dėl neigiamo valiutų kursų pokyčio	150,65
K 202 Sumokėti avansai	4 545,87

Taikant periodišką atsargų apskaitos būdą, daromi įrašai:

D 601 Pirkimų suma	4 395,22
D 632 Nuostoliai dėl neigiamo valiutų kursų pokyčio	150,65
K 202 Sumokėti avansai	4 545,87

Išimtiniais atvejais, kai apskaitoje taikomo euro ir užsienio valiutos santykio svyravimai nereikšmingi ir kiekvieną sandorį atskirai įvertinti netikslinga, apskaitoje gali būti taikomas savaitės ar mėnesio euro ir užsienio valiutos santykių vidurkis.

Savaitės ar mėnesio euro ir užsienio valiutos santykių vidurkis dažniausiai naudojamas taikant periodišką atsargų apskaitos būdą ir nekompiuterizuotos apskaitos atvejais.

3 pavyzdys

Įmonė „V“ savo parduotuvėje prekiauja iš Šveicarijos atvežamais pieno produktais. Įmonės „V“ parduotuvėje taikomas periodiškas atsargų apskaitos būdas, o apskaita nėra kompiuterizuota. Įmonės „V“ buhalteris įvertino 20X3 m. vasario 2–28 d. apskaitoje taikomo euro ir Šveicarijos franko santykio svyravimus. Minėtas santykis buvo:

Vasario 2 d. – 1,0747;

Vasario 9 d. – 1,0755;

Vasario 17 d. – 1,0753;

Vasario 24 d. – 1,0745;

Vasario 28 d. – 1,0745.

Kadangi euro ir Šveicarijos franko santykio svyravimai nežymūs, o pieno produktai iš tiekėjų buvo gaunami nedideliais kiekiais, gautos sumos buvo nereikšmingos, įmonė „V“ vertindama 20X3 m. vasario 2–28 d. sudarytus sandorius taikys 1,0749 euro ir Šveicarijos franko santykių vidurkį.

Komandiruočių sąnaudos įvertinamos ir apskaitoje registruojamos eurai tą dieną, kada jos buvo patirtos, apskaitoje taikomu euro ir atitinkamos užsienio valiutos santykiu. Užsienio valiutos pirkimo sumos į atskirą straipsnį gali būti išskiriamos, jei jos reikšmingos.

4 pavyzdys

Įmonės „A“ savininkas 20X5 m. balandžio 24 d. išvyko į komandiruotę. Jam buvo išmokėtas 1 000 USD komandiruotės avansas, kai apskaitoje taikomas euro ir JAV dolerio santykis buvo 1,0772.

Išmokėta valiuta apskaitoje įvertinama avanso sumokėjimo dieną apskaitoje taikomu euro ir JAV dolerio santykiu:

$$1\,000\text{ USD} : 1,0772 = 928,33\text{ EUR.}$$

Registruojant išmokėtą valiutą, apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 244 Iš atskaitingų asmenų gautinos sumos	928,33
K 272 Pinigai kasoje	928,33

Savininkas 20X5 m. gegužės 2 d. grįžo iš komandiruotės, pateikė apmokėtą viešbučio sąskaitą, kelionės bilietus ir grąžino nepanaudotą 50 USD avanso likutį.

Registruojant komandiruotės išlaidas ir grąžintą nepanaudotą avanso likutį, apskaitoje minėtos išlaidos, t. y. sąskaitos už viešbutį ir bilietus suma, įvertinamos dieną, kada buvo patirtos, galiojusių valiutų santykiu.

Už bilietus 350 USD sumokėta 20X5 m. balandžio 25 d., kai euro ir JAV dolerio santykis buvo 1,0743. Apskaitoje registruojama:

D 614 Komandiruočių sąnaudos (350 USD : 1,0743)	325,80
K 244 Iš atskaitingų asmenų gautinos sumos (350 USD : 1,0772)	324,92
K 533 Pelnas dėl teigiamo valiutų kursų pokyčio (325,80 – 324,92)	0,88

Už viešbutį 600 USD sumokėta 20X5 m. gegužės 1 d., kai euro ir JAV dolerio santykis buvo 1,1002. Apskaitoje užregistruojama:

D 614 Komandiruočių sąnaudos (600 USD : 1,1002)	545,36
D 632 Nuostoliai dėl neigiamo valiutų kursų pokyčio (545,36 – 557,00)	11,64
K 244 Iš atskaitingų asmenų gautinos sumos (600 USD : 1,0772)	557,00

Nepanaudotas avanso likutis įvertinamas komandiruotės išlaidas patvirtinančių dokumentų pateikimo dieną, t. y. 20X5 m. gegužės 2 d., galiojusių valiutų santykiu (euro ir JAV dolerio santykis buvo 1,1002). Apskaitoje registruojama:

D 272 Pinigai kasoje (50 USD : 1,1002)	45,45
--	-------

D 632 Nuostoliai dėl neigiamo valiutų kursų pokyčio (45,45 – 46,41)	0,96
K 2435 Atskaitingi asmenys (50 USD : 1,0772)	46,41

5 pavyzdys

Įmonės „A“ darbuotojas 20X5 m. liepos 5 d. siunčiamas į komandiruotę. Jam 1 000 EUR komandiruotės avansas buvo išmokėtas grynaisiais 20X5 m. liepos 4 d. Kadangi įmonės darbuotojui komandiruotėje buvo reikalinga JAV valiuta, jis eurus išsikeitė į JAV dolerius, kai euro ir JAV dolerio santykis buvo 1,1710. Darbuotojas sumokėjo 1 EUR už valiutos keitimą ir gavo 1 171 USD.

Registruojant įmonės apskaitoje 20X5 m. liepos 4 d. darbuotojui išmokėtą avansą, daromi tokie įrašai:

D 244 Iš atskaitingų asmenų gautinos sumos	1 000
K 272 Pinigai kasoje	1 000

Iš komandiruotės darbuotojas grįžo 20X5 m. liepos 12 d. Kelionės metu darbuotojas išleido 1 150 USD, todėl nepanaudotą avanso likutį, 21 JAV dolerį, iškeitė į eurus, kai euro ir JAV dolerio santykis buvo 1,1810. Už keitimą sumokėjo 1 EUR. Darbuotojas pateikė komandiruotėje patirtų išlaidų dokumentus:

1. Kelionės bilietus, kurių kaina 400 USD, pirktus 20X5 m. liepos 5 d., kai euro ir JAV dolerio santykis buvo 1,1780. Įmonės apskaitoje registruojama:

D 614 Komandiruočių sąnaudos (400 USD : 1,1780)	339,56
D 632 Nuostoliai dėl neigiamo valiutų kursų pokyčio (339,56 – 341,59)	2,03
K 244 Iš atskaitingų asmenų gautinos sumos (400 USD : 1,1710)	341,59

2. Už viešbučio paslaugas 20X5 m. liepos 11 d. apmokėtą 750 USD sąskaitą, kai euro ir JAV dolerio santykis buvo 1,1795. Įmonės apskaitoje registruojama:

D 614 Komandiruočių sąnaudos (750 USD : 1,1795)	635,86
D 632 Nuostoliai dėl neigiamo valiutų kursų pokyčio (635,86 – 640,48)	4,62
K 244 Iš atskaitingų asmenų gautinos sumos (750 USD : 1,1710)	640,48

3. Valiutos keitimą patvirtinančius kvitus. Įmonės apskaitoje registruojama 2 EUR (1 + 1) valiutos keitimo išlaidų:

D 614 Komandiruočių sąnaudos	2,00
K 244 Iš atskaitingų asmenų gautinos sumos	2,00

Įmonės apskaitoje registruojamas 15,78 EUR (21 USD : 1,1810 – 2 EUR) grąžintas įmonei nepanaudotas avanso likutis:

D 272 Pinigai kasoje	15,78
----------------------	-------

D 632 Nuostoliai dėl neigiamo valiutų kursų pokyčio (15,78 – 15,93)	0,15
K 244 Iš atskaitingų asmenų gautinos sumos (1 000 – 341,59 – 640,48 – 2)	15,93

6 pavyzdys

Įmonės „A“ darbuotojas 20X5 m. liepos 5 d. siunčiamas į komandiruotę. Jam 1 000 EUR komandiruotės avansas buvo išmokėtas grynaisiais 20X5 m. liepos 4 d.

Registruojant įmonės apskaitoje 20X5 m. liepos 4 d. darbuotojui išmokėtą avansą, daromi tokie įrašai:

D 244 Iš atskaitingų asmenų gautinos sumos	1 000
K 272 Pinigai kasoje	1 000

Iš komandiruotės 20X5 m. liepos 12 d. grįžęs darbuotojas grąžino įmonei nepanaudotą avanso likutį eurais ir pateikė komandiruotėje patirtų išlaidų, išskyrus valiutos keitimo, dokumentus:

1. Kelionės bilietus, pirktus 20X5 m. liepos 5 d., kai euro ir JAV dolerio santykis buvo 1,1780, ir kainavusius 400 USD. Įmonės apskaitoje registruojama:

D 614 Komandiruočių sąnaudos (400 USD : 1,1780)	339,56
K 244 Iš atskaitingų asmenų gautinos sumos	339,56

2. Už viešbučio paslaugas 20X5 m. liepos 11 d. apmokėtą 750 USD sąskaitą, kai euro ir JAV dolerio santykis buvo 1,1795. Įmonės apskaitoje registruojama:

D 614 Komandiruočių sąnaudos (750 USD : 1,1795)	635,86
K 244 Iš atskaitingų asmenų gautinos sumos	635,86

Įmonės apskaitoje registruojamas 24,58 EUR grąžintas įmonei avanso likutis:

D 272 Pinigai kasoje	24,58
K 244 Iš atskaitingų asmenų gautinos sumos (1 000 – 339,56 – 635,86)	24,58

7 pavyzdys

MB „A“ narys 20X5 m. rugsėjo 3 d. išvyko į komandiruotę į Daniją. Paskutinę komandiruotės dieną, t. y. 20X5 m. rugsėjo 9 d., už viešbučio paslaugas jis atsiskaitė įmonės kortele. Pinigus bankas iš MB „A“ sąskaitos nurašė tą pačią dieną. Šią dieną banke euro konvertavimo į Danijos kroną santykis buvo 7,4561, o apskaitoje taikomas euro ir Danijos kronos santykis buvo 7,4346. Grįžęs iš komandiruotės, MB „A“ narys pateikė 5 200 DKK viešbučio sąskaitą.

Registruojant komandiruotės išlaidas, apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 614 Komandiruočių sąnaudos (5 200 DKK : 7,4346)	699,43
K 271 Pinigai sąskaitose bankuose (5 200 DDK : 7,4561)	697,42
K 533 Pelnas dėl teigiamo valiutų kursų pokyčio (699,43 – 697,42)	2,01

8 pavyzdys

MB „A“ narys 20X5 m. rugsėjo 3 d. išvyko į komandiruoatę į Daniją. Paskutinę komandiruoatės dieną, t. y. 20X5 m. rugsėjo 9 d., už viešbučio paslaugas jis atsiskaitė įmonės kortele, kai apskaitoje taikomas euro ir Danijos kronos santykis buvo 7,4346. Grįžęs iš komandiruoatės MB „A“ narys pateikė 5 200 DKK viešbučio 20X5 m. rugsėjo 9 d. sąskaitą.

Pinigus bankas iš įmonės sąskaitos nurašė tik 20X5 m. rugsėjo 11 d. Šią dieną banke euro konvertavimo į Danijos kroną santykis buvo 7,4224.

Kadangi sąskaitos išrašymo ir pinigų iš kortelės nurašymo datos yra skirtingos, pirmiausia apskaitoje registruojamos 20X5 m. rugsėjo 9 d. už gyvenimą viešbutyje patirtos sąnaudos:

D 614 Komandiruočių sąnaudos (5 200 DKK : 7,4346)	699,43
K 442 Skolos tiekėjams	699,43

20X5 m. rugsėjo 11 d., kai bankas nurašo 20X5 m. rugsėjo 9 d. rezervuotus pinigus ir pagal banko išrašą galima nustatyti tikslią išlaidų sumą, į kurią įskaičiuota ne tik skola viešbučiui, bet ir valiutų konvertavimo, banko paslaugų ir kortelės naudojimo mokesčiai, įmonės apskaitoje registruojama:

D 442 Skolos tiekėjams	699,43
D 632 Nuostoliai dėl neigiamo valiutų kursų pokyčio	1,15
K 271 Pinigai sąskaitose bankuose (5 200 DKK : 7,4224)	700,58

22. Sudarant finansines ataskaitas, pinigai užsienio valiuta, kitas finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai, pagal kuriuos bus gauta ar sumokėta fiksuota ar aiškiai nustatoma užsienio valiutos suma, įvertinami finansinių ataskaitų valiuta, taikant paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną galiojusį užsienio valiutos kursą. Valiutos kurso ar santykio skirtumai, atsiradę atliekant valiutines operacijas ir sudarant finansines ataskaitas, pripažįstami ataskaitinio laikotarpio, per kurį jie susidarė, finansinės ir investicinės veiklos pajamomis arba sąnaudomis.

Įmonė gali turėti tokius valiutinius straipsnius:

- užsienio valiuta gautinas sumas;
- pinigus užsienio valiuta;
- užsienio valiuta mokėtinas sumas.

Užsienio valiuta įsigytų atsargų ar ilgalaikio turto vertė ir tiekėjams sumokėti avansai nelaikomi valiutiniais straipsniais, todėl finansinėse ataskaitose įvertinami tokiu apskaitoje taikomu euro ir atitinkamos valiutos santykiu, koku buvo įvertinti pirminio pripažinimo metu. Valiutiniais straipsniais taip pat nelaikomos gautų paskolų ar gautinos sumos, kurios bus grąžintos ar gautos ne užsienio valiuta, o eurai.

1 pavyzdys

Įmonė „Y“ 20X2 m. spalio 17 d. su Švedijoje veikiančia įmone „Z“ sudarė sporto prekių už 200 000 SEK (200 kompl. x 1 000 SEK) pirkimo sutartį. Pagal sutartį su prekėmis susijusi nauda ir rizika įmonei „Y“ perduota prekių pristatymo į įmonės „Y“ sandėlį dieną. Prekės į įmonės „Y“ sandėlį buvo pristatytos 20X2 m. gruodžio 20 d., kai apskaitoje taikomas euro ir Švedijos kronos santykis buvo 9,4530.

Įsigijus prekes, įmonės „Y“ apskaitoje registruojama jų įsigijimo savikaina, apskaičiuota pagal 20X2 m. gruodžio 20 d. euro ir Švedijos kronos santykį. Daromi tokie įrašai:

D 2014 Pirktos prekės, skirtos perparduoti (200 000 SEK : 9,4530)	21 157
K 442 Skolos tiekėjams	21 157

Sudarant finansines ataskaitas, šių sporto prekių likutis įmonės „Y“ balanse parodomas įvertintas tokiu pačiu euro ir Švedijos kronos santykiu, koku prekės buvo įvertintos registruojant jas apskaitoje (9,4530), t. y. neatsižvelgiant į euro ir Švedijos kronos santykio pokytį nuo prekių įvertinimo registruojant apskaitoje iki paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos.

Užsienio valiuta mokėtina skola tiekėjui nelaikoma valiutiniu straipsniu, todėl 200 000 SEK skolos likutis įmonės „Y“ balanse parodomas įvertinus 20X2 m. gruodžio 31 d. apskaitoje taikomu euro ir Švedijos kronos santykiu.

Dėl pasikeitusio apskaitoje taikomo euro ir užsienio valiutos santykio, pripažįstamos ir apskaitoje registruojamos finansinės ir investicinės veiklos pajamos arba sąnaudos šiais atvejais:

1. Įvertinus balanso valiutinių straipsnių duomenis – pinigus ir indėlius banke užsienio valiuta, gautinas sumas, kitą finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus, pagal kuriuos bus gauta ar sumokėta fiksuota užsienio valiutos suma – pagal paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną apskaitoje taikomą euro ir atitinkamos valiutos santykį.

2 pavyzdys

Įmonės „A“ 20X2 m. gruodžio 31 d. finansinių ataskaitų straipsnių užsienio valiuta duomenys buvo tokie:

1. Norvegijos įmonės skola, gautina po vieno metų, 6 000 Norvegijos kronų;
2. valiutinėje sąskaitoje banke yra 5 000 JAV dolerių;
3. iš banko gauta trumpalaikė 15 000 JAV dolerių paskola;
4. skola Danijos įmonei už automobilį 60 000 Danijos kronų.

20X2 m. gruodžio 31 d. apskaitoje taikomas euro ir atitinkamos valiutos santykis buvo:

- euro ir Norvegijos kronos 8,8065;
- euro ir JAV dolerio 1,1605;
- euro ir Danijos kronos 7,4604 .

Įmonė „A“ 20X2 m. gruodžio 31 d. balanse, taikydama paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos euro ir atitinkamos užsienio valiutos santykį, parodė tokius valiutinių straipsnių duomenis:

1. Norvegijos įmonės skola Norvegijos kronomis, gautina po vieno metų – 681,31 EUR (6 000 : 8,8065);
2. JAV doleriai valiutinėje sąskaitoje banke – 4 308,49 EUR (5 000 : 1,1605);
3. JAV doleriais iš banko gauta paskola – 12 925,46 EUR (15 000 : 1,1605);
4. skola Danijos įmonei už automobilį Danijos kronomis – 8 042,46 EUR (60 000 : 7,4604).

Įmonė „A“ 20X3 metais parengė 3 mėnesių, t. y. 20X3 m. kovo 31 d., tarpines finansines ataskaitas, kuriose pateikė valiutinių straipsnių duomenis, įvertintus pagal apskaitoje taikomą euro ir užsienio valiutų santykius:

- euro ir Norvegijos kronos 8,8230;
- euro ir JAV dolerio 1,1315;
- euro ir Danijos kronos 7,4440.

Įmonės „A“ 20X3 m. kovo 31 d. balanso straipsnių užsienio valiuta duomenys, apskaičiuoti taikant paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos euro ir atitinkamų užsienio valiutų santykius, buvo tokie:

1. Norvegijos įmonės skola Norvegijos kronomis, gautina po vieno metų, – 680,04 EUR (6 000 NOK : 8,8230);
2. JAV doleriai valiutinėje sąskaitoje banke – 4 418,91 EUR (5 000 USD : 1,1315);
3. JAV doleriais iš banko gauta paskola – 13 256,74 EUR (15 000 USD : 1,1315);

4. skola Danijos įmonei už automobilį Danijos kronomis – 8 060,18 EUR (60 000 DKK : 7,4440).

Dėl apskaitoje taikomo euro ir užsienio valiutų santykių pokyčio nuo 20X2 m. gruodžio 31 d. iki 20X3 m. kovo 31 d. įmonė „A“ koreguoja valiutinių straipsnių duomenis ir atitinkamai pripažįsta finansinės ir investicinės veiklos pajamas ar sąnaudas.

Pagal Norvegijos įmonės skolos Norvegijos kronomis, gautinos po vieno metų, duomenis apskaitoje daromi įrašai:

D 632 Nuostoliai dėl neigiamo valiutų kursų pokyčio	1,27
K 161 Po vieno metų gautinos sumos (681,31 – 680,04)	1,27

Pagal JAV dolerių valiutinėje sąskaitoje banke duomenis apskaitoje daromi įrašai:

D 271 Pinigai sąskaitose bankuose (4 308,49 – 4 418,91)	11,42
K 533 Pelnas dėl teigiamo valiutų kursų pokyčio	110,42

Pagal banko trumpalaikės paskolos įmonei JAV doleriais duomenis daromi įrašai:

D 632 Nuostoliai dėl neigiamo valiutų kursų pokyčio	331,28
K 441 Trumpalaikės finansinės skolos (12 925,46 - 13 256,74)	331,28

Pagal skolos Danijos įmonei už automobilį Danijos kronomis duomenis apskaitoje daromi įrašai:

D 632 Nuostoliai dėl neigiamo valiutų kursų pokyčio	17,72
K 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai (8 042,46 – 8 060,18)	17,72

2. Perkant turtą į skolą, kai bus mokama užsienio valiuta.

3 pavyzdys

Įmonė „B“ 20X6 m. balandžio 13 d. su Lenkijoje veikiančia įmone sudarė sutartį dėl parduotuvės įrangos įsigijimo už 130 000 PLN. Pagal sutartį su įranga susijusi rizika ir nauda įmonei „B“ perduodama, kai Lenkijos įmonė sumontuoja įrangą kiekviename padalinyje.

Lenkijos įmonė 20X6 m. gegužės 3 d. pristatė ir sumontavo įrangą už 20 000 PLN parduotuvės sandėlyje, kai apskaitoje taikomas euro ir Lenkijos zloto santykis buvo 4,0120. Įmonės „B“ apskaitoje registruojama:

D 1240 Kitos įrangos savikaina (20 000 PLN : 4,0120)	4 985,04
K 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai	4 985,04

Parduotuvės prekybos salei skirta įrangos dalis, kainuojanti 100 000 PLN, buvo sumontuota 20X6 m. gegužės 30 d., kai euro ir Lenkijos zloto santykis buvo 4,1289. Įmonės „B“ apskaitoje registruojama:

D 1240 Kitos įrangos savikaina (100 000 PLN : 4,1289)	24 219,53
K 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai	24 219,53

Likusi parduotuvės vitrinoms skirta įrangos dalis, kainuojanti 10 000 PLN, buvo sumontuota 20X6 m. birželio 5 d., kai euro ir Lenkijos zloto santykis buvo 4,1692. Įmonės „B“ apskaitoje registruojama:

D 1240 Kitos įrangos savikaina (10 000 PLN : 4,1289)	2 421,95
K 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai	2 421,95

Įmonė „B“ už sumontuotą įrangą 130 000 PLN sumokėjo 20X6 m. birželio 10 d., kai euro ir Lenkijos zloto santykis buvo 4,1650. Įmonės „B“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai (4 985,04 + 24 219,53 + 2 421,95)	31 626,52
K 271 Pinigai sąskaitose bankuose (valiutinė sąskaita) (130 000 PLN : 4,1650)	31 212,49
K 533 Pelnas dėl teigiamo valiutų kursų pokyčio (31 555,96 – 31 212,49)	414,03

3. Parduodant turtą į skolą už užsienio valiutą.

4 pavyzdys

Mediena prekiaujanti įmonė „D“ 20X5 m. sausio 14 d. sudarė sutartį su Danijos baldų gamybos įmone, kuriai pardavė 250 m³ medienos po 400 DKK. Sutartyje nurodyta pardavimo sąlyga, kad su prekėmis susijusi rizika perduodama, kai įmonė „D“ pakrauna medieną į Klaipėdos jūrų uoste stovintį Danijos laivą. Mediena į laivą buvo pakrauta 20X7 m. vasario 4 d., kai apskaitoje taikomas euro ir Danijos kronos santykis buvo 7,4462.

Registruojant pirkėjo skolą, įmonės „D“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 241 Pirkėjų skolos (100 000 DKK : 7,4462)	13 429,67
K 500 Parduotų prekių ir paslaugų pajamos	13 429,67

Danijos įmonė už medieną atsiskaitė 20X7 m. kovo 3 d., kai euro ir Danijos kronos santykis buvo 7,4497. Įmonės „D“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 271 Pinigai sąskaitose bankuose (valiutinė sąskaita) (100 000 DKK : 7,4497)	13 423,36
D 632 Nuostoliai dėl neigiamo valiutų kursų pokyčio	6,31
K 241 Pirkėjų skolos	13 429,67

4. Įsigyjant turtą už užsienio valiutą, kai sumokama avansu.

5 pavyzdys

Keleivių pervežimo įmonė „E“ su Švedijos įmone sudarė sutartį dėl autobuso įsigijimo už 300 000 SEK. Už autobusą buvo sumokėta avansu 20X6 m. rugpjūčio 24 d., kai apskaitoje taikomas euro ir Švedijos kronos santykis buvo 9,6245.

Registruojant sumokėtą avansą, įmonės „E“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 127 Sumokėti avansai už ilgalaikį materialųjį turtą	31 170,45
K 271 Pinigai sąskaitose bankuose (300 000 SEK : 9,6245)	31 170,45

Su turtu susijusi rizika ir nauda pagal sutartį perduodama, kai įmonė „E“ atsiima autobusą iš Švedijos įmonės sandėlio. Įmonė „E“ autobusą iš Švedijos įmonės sandėlio atsiėmė 20X6 m. rugsėjo 10 d., kai euro ir Švedijos kronos santykis buvo 9,6273.

Autobuso įsigijimo savikaina įmonės „E“ apskaitoje užregistruojama tokiais įrašais:

D 1230 Transporto priemonių savikaina (300 000 SEK : 9,6273)	31 161,38
D 632 Nuostoliai dėl neigiamo valiutų kursų pokyčio (31 161,38 – 31 170,45)	9,07
K 127 Sumokėti avansai už ilgalaikį materialųjį turtą	31 170,45

5. Parduodant turtą už užsienio valiutą, kai gaunamas avansas.

6 pavyzdys

Pieno produktus gaminanti įmonė „F“ 20X7 m. kovo 16 d. sudarė sutartį su Šveicarijos įmone dėl pieno gaminių pardavimo. Šveicarijos įmonė įsigijo 20 000 varškės sūrelių po 0,50 CHF už vienetą ir sumokėjo avansu. Šveicarijos įmonė 10 000 CHF (20 000 vnt. x 0,50 CHF) avansą sumokėjo balandžio 5 d., kai apskaitoje taikomas euro ir Šveicarijos franko santykis buvo 1,0621.

Registruojant gautą avansą, įmonės „F“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 271 Pinigai sąskaitose bankuose (valiutinė sąskaita) (10 000 CHF : 1,0621)	9 415,31
K 443 Gauti avansai	9 415,31

Su produkcija susijusi rizika ir nauda pagal sutartį perduodama pieno gaminių pakrovimo į Šveicarijos įmonei priklausančias transporto priemones dieną. Varškės sūreliai į Šveicarijos įmonės sunkvežimius buvo pakrauti 20X7 m. balandžio 15 d., kai apskaitoje taikomas euro ir Šveicarijos franko santykis buvo 1,0551.

Įmonės „F“ apskaitoje registruojamos uždirbtos pajamos:

D 443 Gauti avansai	9 415,31
D 632 Nuostoliai dėl neigiamo valiutų kursų pokyčio	62,46
K 500 Parduotų prekių pajamos (20 000 vnt. x 0,50 CHF : 1,0551)	9 477,77

6. Parduodant užsienio valiutą.

7 pavyzdys

Įmonė „G“ 20X6 m. kovo 6 d. pardavė bankui 500 USD. Apskaitoje taikomas euro ir JAV dolerio santykis pardavimo dieną buvo 1,1298. Banko paskelbta JAV dolerių pirkimo kaina buvo 1,1529 USD už 1 EUR. Todėl įmonės „G“ apskaitoje registruojamas apskaitoje taikomo euro ir JAV dolerio santykio ir kainos skirtumas.

Iš sąskaitos banke nurašius 500 JAV dolerių, įmonės „G“ apskaitoje registruojama:

D 271 Pinigai sąskaitose bankuose (eurais) (500 USD : 1,1529)	433,69
K 271 Pinigai sąskaitose bankuose (valiutinė sąskaita) (500 USD : 1,1298)	442,56
K 533 Pelnas dėl teigiamo valiutų kursų pokyčio (433,69 – 442,56)	8,87

7. Gražinant paskolą užsienio valiuta.

8 pavyzdys

Įmonė „H“ 20X8 m. balandžio 2 d. sudarė sutartį su Norvegijos įmone dėl trumpalaikės 60 000 NOK paskolos, kuri į įmonės „H“ sąskaitą banke buvo pervesta 20X8 m. gegužės 1 d., kai apskaitoje taikomas euro ir Norvegijos kronos santykis buvo 8,6325. Pagal sutartį 60 000 NOK paskolą įmonė privalės grąžinti po 6 mėnesių nuo paskolos pervedimo į jos sąskaitą banke dienos, o palūkanas mokėti kiekvieno mėnesio 30 d. Paskola suteikta su 9 proc. metine palūkanų norma, todėl įmonė turės mokėti 450 NOK (60 000 x 9 : 12) palūkanų kiekvieną mėnesį.

Įmonė „H“ gautą 60 000 NOK trumpalaikę paskolą užregistravo 20X8 m. gegužės 1 d. naudodama tą dieną apskaitoje taikomą euro ir Norvegijos kronos santykį:

D 271 Pinigai sąskaitose bankuose (valiutinė sąskaita) (60 000 NOK : 8,6325)	6 950,48
K 441 Trumpalaikės finansinės skolos	6 950,48

Įmonė „H“ 20X8 m. gegužės 30 d. sumokėjo 450 NOK palūkanas, kai euro ir Norvegijos kronos santykis buvo 8,7225, ir apskaitoje užregistravo:

D 630 Palūkanų sąnaudos (450 NOK : 8,7225)	51,59
K 271 Pinigai sąskaitose bankuose (valiutinė sąskaita)	51,59

Toliau palūkanos buvo skaičiuojamos taikant kiekvieno mėnesio palūkanų mokėjimo dieną buvusį euro ir Norvegijos kronos santykį.

Įmonė „H“ 20X8 m. spalio 30 d. grąžino 60 000 NOK paskolą Norvegijos įmonei, kai euro ir Norvegijos kronos santykis buvo 8,7425. Apskaitoje buvo užregistruota:

D 441 Trumpalaikės finansinės skolos	6 950,48
K 271 Pinigai sąskaitose bankuose (valiutinė sąskaita) (60 000 NOK : 8,7425)	6 863,03
K 533 Pelnas dėl teigiamo valiutų kursų pokyčio (6 950,48 – 6 863,03)	87,45

23. Jei nuo paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos iki finansinių ataskaitų parengimo ir jų pasirašymo įvyksta poataskaitinių ūkinių įvykių, kurie turi reikšmingos įtakos dar nepasirašytų ataskaitų duomenims, finansinės ataskaitos turi būti koreguojamos.

Pavyzdys

Įmonei „A“ 20X2 metų pabaigoje buvo iškelta byla dėl žalos atlyginimo įmonei „B“. Įmonės „A“ 20X2 m. gruodžio 31 d. finansines ataskaitas planuojama parengti iki 20X3 m. kovo 31 d. Byla buvo baigta 20X3 m. kovo 20 d., t. y. dar iki finansinių ataskaitų sudarymo. Teismas nusprendė, kad įmonė „A“ turi atlyginti žalą, t. y. sumokėti įmonei „B“ 10 000 EUR.

Mokėtinas 10 000 EUR žalos atlyginimas sudaro 25 proc. apskaičiuoto įmonės „A“ 20X2 metų veiklos pelno prieš apmokestinimą, todėl labai keičia įmonės finansinių ataskaitų duomenis ir dar nepatvirtintos 20X2 m. gruodžio 31 d. finansinės ataskaitos turi būti koreguojamos. Pelno (nuostolių) ataskaitoje padidinamos veiklos sąnaudos ir sumažinama ataskaitinio laikotarpio grynojo pelno suma, o balanse parodomas esamas įsipareigojimas ir sumažinamas ataskaitinio laikotarpio metų nepaskirstytasis pelnas.

Kai kurie įvykiai, įvykę nuo paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos iki finansinių ataskaitų parengimo ir jų pasirašymo dienos (toliau – poataskaitiniai įvykiai), neturi įtakos įmonės finansinei būklei ar veiklos rezultatams paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną, todėl finansinės ataskaitos nekoreguojamos. Tačiau jei poataskaitinių įvykių neatskleidimas gali klaidinti finansinių ataskaitų vartotojus, informacija apie juos turi būti pateikiama aiškinamajame rašte. Tokių poataskaitinių įvykių pavyzdžiai gali būti brangios gamybinės įrangos sunaikinimas gaisro metu, svarbūs finansavimo sandoriai (paskolos gavimas ar grąžinimas), neįprastai dideli apskaitoje

taikomų euro ir užsienio valiutų santykių pokyčiai, priimti mokesčių įstatymų ar mokesčių tarifų pakeitimai, svarbios bylos ir panašūs.

24. Standarte nustatytos finansinių ataskaitų formos ir jose pateikti straipsniai yra privalomi, kai teisės aktų nustatytais atvejais ir tvarka finansinės ataskaitos skelbiamos viešai Juridinių asmenų registre. Įmonės savo nuožiūra negali keisti nustatytų finansinių ataskaitų formų, įrašyti kitokius straipsnių pavadinimus, įterpti naujus ar išbraukti esamus straipsnius, juos pergrupuoti net ir tuo atveju, kai juose nurodytos sumos lygios nuliui. Finansinių ataskaitų formose privalomų straipsnių sumas galima išskaidyti į smulkesnes sudėtines dalis ir parodyti atskirose eilutėse ir stulpeliuose tik tuo atveju, jei yra šios dvi sąlygos:

24.1. to reikia dėl įmonės veiklos specifikos;

24.2. būtina norint pateikti tikrą ir teisingą informaciją apie įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus.

25. Finansinių ataskaitų formos pateikiamos šio standarto prieduose.

III. BALANSAS

26. Balanse informacija išdėstoma tokia tvarka:

26.1. A. Ilgalaikis turtas;

26.2. 1. Nematerialusis turtas;

26.3. 2. Materialusis turtas;

26.4. 3. Finansinis turtas;

26.5. 4. Kitas ilgalaikis turtas;

26.6. B. Trumpalaikis turtas;

26.7. 1. Atsargos, sumokėti avansai ir vykdomi darbai;

26.8. 2. Per vienus metus gautinos sumos;

26.9. 3. Kitas trumpalaikis turtas;

26.10. 4. Pinigai;

26.11. C. Nuosavas kapitalas;

26.12. 1. Savininkų įnašai;

26.13. 2. Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai);

26.14. D. Dotacijos, subsidijos;

26.15. E. Įsipareigojimai;

26.16. 1. Ilgalaikiai įsipareigojimai;

26.17. 2. Trumpalaikiai įsipareigojimai.

Turtas balanse pateikiamas nuosekliai pagal jo likvidumą pradedant mažiausiai likvidžiu. Mažiausiai likvidus, t. y. ilgalaikis, turtas pateikiamas balanso pradžioje, o balanso turto dalies pabaigoje parodomas likvidžiausias turtas – pinigai. Turto likvidumą apibrėžia laikotarpis, per kurį jį galima paversti grynaisiais pinigais. Nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų dalies informacija grupuojama tokiu pačiu principu: pirmiausia parodomas nuosavas kapitalas, po jo – ilgalaikiai įsipareigojimai ir galiausiai – trumpalaikiai įsipareigojimai (kurie turi būti įvykdyti per vienus metus nuo paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos).

27. Balanso A dalyje pateikiama informacija apie ilgalaikį turtą: nematerialųjį, materialųjį, finansinį, kitą turtą, kuris naudojamas įmonės ekonominei naudai gauti ilgiau kaip vienus metus, įskaitant už šį turtą sumokėtus avansus.

Turtas – materialiosios, nematerialiosios ir finansinės vertybės, kurias valdo, naudoja ir (arba) jomis disponuoja įmonė ir kurias naudodama tikisi gauti ekonominės naudos. Jei išlaidos neatitinka šių kriterijų, jos turi būti pripažįstamos sąnaudomis. Vertinant, ar išlaidos atitinka turto apibrėžimą, turi būti atsižvelgiama į jų esmę ir ekonominį turinį, ne tik į formą. Išskirtinė materialiojo turto savybė – objektas turi fizinę (materialią) formą, pavyzdžiui: pastatas, automobilis, staklės, baldai, kompiuteris ir pan., o, tarkim, autorių teisės, patentai, vertybiniai popieriai, prestižas ir panašūs arba jos neturi, arba šis požymis nėra svarbus nusakant turto esmę.

28. Nematerialiojo turto straipsnyje parodomas materialios formos neturintis nefinansinis turtas. Nematerialusis turtas pripažįstamas, jei patirtos išlaidos atitinka visus šiuos pripažinimo požymius:

28.1. Pagrįstai tikėtina, kad įmonė ateityje naudodama turtą gaus tiesioginės ir (arba) netiesioginės ekonominės naudos.

28.2. Turto įsigijimo ar pasigaminimo savikaina gali būti patikimai įvertinta ir atskirta nuo kito turto vertės.

28.3. Įmonė gali tuo turtu disponuoti, jį kontroliuoti arba apriboti kitų teisę juo naudotis.

28.4. Turto įsigijimo ar pasigaminimo savikaina yra ne mažesnė už įmonės nustatytą minimalią nematerialiojo turto vertę.

Nematerialusis turtas – neturintis materialios formos nepiniginis turtas, kuriuo įmonė disponuoja, kurį naudodama tikisi gauti tiesioginės ir (arba) netiesioginės ekonominės naudos ir kurio vertė yra ne mažesnė už įmonės nusistatytą minimalią nematerialiojo turto vertę.

Nematerialusis turtas pripažįstamas, jei įmonė ketina jį naudoti savo veikloje, t. y. jei jis bus naudojamas produkcijos gamyboje, parduodant prekes ar paslaugas, valdant įmonę ilgiau kaip vienus metus ir jei teiks įmonei ekonominės naudos. Jeigu kyla abejonių, kad ekonominės naudos gali būti negaunama, patirtos išlaidos turėtų būti priskiriamos sąnaudoms.

Nematerialusis turtas pripažįstamas, jei įmonė gali jį naudoti veikloje, nuomoti, parduoti, išmainyti ir turi teisę kontroliuoti nematerialiojo turto teikiamą ekonominę naudą, taip pat gali uždrausti kitiems juo naudotis. Pavyzdžiui, nematerialiojo turto teikiamą ekonominę naudą įmonės gali kontroliuoti turėdamos įstatymų suteiktas prekių ženklų, patentų ir pan. teises. Įmonės darbuotojų kvalifikacija, klientų lojalumas ir pan. gali teikti ekonominės naudos ateityje, tačiau įmonė negali šios naudos kontroliuoti, nes darbuotojai gali ateityje ir nedarbuoti šioje įmonėje, o klientai nebūti lojalūs, todėl tokios išlaidos nepripažįstamos nematerialiuoju turtu.

Nematerialusis turtas pripažįstamas, jei jo įsigijimo (pasigaminimo) savikaina gali būti patikimai nustatyta ir jei ji yra ne mažesnė už įmonės nustatytą minimalią tos grupės nematerialiojo turto vertę. Įmonė gali patikimai įvertinti nematerialiojo turto įsigijimo savikainą pagal turto įsigijimo sandorių dokumentus.

Įmonė pati nustato minimalią kiekvienos nematerialiojo turto grupės vertę, atsižvelgdama į savo dydį, veiklos pobūdį, turimo nematerialiojo turto įvairovę, naudojimo paskirtį ir kitas savybes. Įmonė taip pat gali nustatyti vieną minimalią visų nematerialiojo turto grupių vertę. Jei turto vieneto įsigijimo savikaina yra lygi ar didesnė už įmonės nustatytą minimalią vertę, turtas priskiriamas nematerialiajam turtui, jei įsigijimo savikaina mažesnė, turi būti pripažįstamas sąnaudomis ar trumpalaikiu turtu, neatsižvelgiant į tai, kad šis objektas atitinka visus kitus nematerialiojo turto pripažinimo kriterijus.

Jei nematerialusis turtas yra neatskiriama materialiojo turto dalis, jis į apskaitą įtraukiamas kartu su tuo materialiojo turto vienetu. Pavyzdžiui, kompiuterio operacinė sistema, be kurios kompiuteris negali veikti, priskiriama kompiuterio įsigijimo savikainai, o programa, kuri nėra sudedamoji kompiuterio dalis, registruojama kaip nematerialusis turtas.

29. Jei išlaidos neatitinka nematerialiojo turto pripažinimo požymių, jos pripažįstamos to laikotarpio, kada susidaro, sąnaudomis.

Išlaidų, kurios pripažįstamos sąnaudomis, kai jos patiriamos, pavyzdžiai: įmonės steigimo išlaidos, teisinių konsultavimo paslaugų išlaidos, registravimo rinkliava, naujos gamyklos atidarymo, naujo verslo ar veiklos pradžios išlaidos, darbuotojų mokymo, reklamos ir reprezentacinės, įmonės ar jos dalies perkėlimo ar reorganizavimo išlaidos.

30. Nematerialiojo turto pavyzdžiai gali būti patentai, licencijos, kompiuterių programos.

Šiame punkte pateikiami nematerialiojo turto pavyzdžiai gali būti pripažįstami įmonės nematerialiuoju turtu, tačiau tam tikrais atvejais šių darbų įsigijimo išlaidos gali būti ir nepripažįstamos nematerialiuoju turtu, o priskiriamos veiklos sąnaudoms.

Pavyzdžiui, jei kompiuterių programos (apskaitos, gamybos procesų valdymo ir t. t.), duomenų bazės, prekių ir paslaugų ženklai, kurie teiks ekonominės naudos ateityje, yra įgyjami, jie pripažįstami nematerialiuoju turtu, tačiau, jei šie objektai sukuriami įmonėje, jų kūrimo išlaidos dažniausiai priskiriamos ataskaitinio laikotarpio veiklos sąnaudoms.

31. Nematerialusis turtas apskaitoje registruojamas įsigijimo savikaina, kurią sudaro už šį turtą sumokėta ar mokėtina pinigų suma. Turto įsigijimo savikainai priskiriamos tiesiogiai su turto įsigijimu ir paruošimu naudoti susijusios išlaidos. Į šio turto įsigijimo savikainą neįskaičiuojamas grąžinamas pridėtinės vertės mokestis. Negrąžinamas pridėtinės vertės mokestis gali būti įskaičiuojamas į turto įsigijimo savikainą arba iš karto pripažįstamas veiklos sąnaudomis. Nematerialiajam turtui įsigyti pasiskolintų lėšų palūkanos į nematerialiojo turto įsigijimo savikainą neįskaičiuojamos, o pripažįstamos atitinkamų ataskaitinių laikotarpių palūkanų sąnaudomis.

Įsigyto nematerialiojo turto įsigijimo savikainą sudaro:

1. Perkant sumokėta kaina, atėmus perkant žinomas ir suteiktas nuolaidas, pridėdant negrąžintinus importo ir kitus su pirkimu susijusius mokesčius, pavyzdžiui, neatskaitomą ar negrąžintiną pridėtinės vertės mokestį. Perkant nežinomomis, tačiau vėliau suteiktomis nuolaidomis mažinamos įmonės veiklos sąnaudos.

2. Tiesiogiai priskirtinos išlaidos, susijusios su nematerialiojo turto įsigijimu ir paruošimu naudoti, pavyzdžiui, teisių registravimo mokesčiai, atlygis už teises, konsultavimo, tarpininkavimo paslaugas ir t. t.

Į nematerialiojo turto įsigijimo savikainą neįskaičiuojamos veiklos sąnaudos, pavyzdžiui, įmonės darbuotojų darbo užmokestis ir t. t.

Įsigytas nematerialusis turtas apskaitoje registruojamas debetuojuant nematerialiojo turto savikainos sąskaitą ir kredituojant atitinkamas turto ar įsipareigojimų sąskaitas. Naudojant pavyzdinio sąskaitų plano sąskaitas, apskaitoje daromi įrašai:

D 110 Nematerialiojo turto savikaina

K 271 Pinigai sąskaitose bankuose arba 272 Pinigai kasoje

Jeigu turtas įsigytas į skolą, apskaitoje daromi įrašai:

D 110 Nematerialiojo turto savikaina

K 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai

32. Nematerialiojo turto įsigijimo ar pasigaminimo savikainos priskyrimas sąnaudoms ar kito turto savikainai ir paskirstymas per visą planuojamą turto naudingo tarnavimo laiką, atsižvelgiant į realų to turto ekonominės vertės kitimą, vadinama amortizacija. Parengus nematerialųjį turtą naudoti, jo amortizacija pradedama skaičiuoti nuo pirmos kito mėnesio dienos. Amortizavus, pardavus, ar dėl kitų priežasčių nurašius nematerialųjį turtą, jo amortizacija neskaičiuojama nuo pirmos kito mėnesio dienos. Amortizuojama nematerialiojo turto vertė turi būti nuosekliai paskirstoma per visą jo naudingo tarnavimo laiką. Amortizacijos suma pripažįstama sąnaudomis kiekvieną ataskaitinį laikotarpį. Nematerialiojo turto amortizacija skaičiuojama taikant tiesiogiai proporcingą (tiesinį) metodą, pagal kurį metinė amortizacijos suma apskaičiuojama pagal formulę:

$$N = \frac{V}{T}, \text{ kur}$$

N – metinė amortizacijos suma;

V – nematerialiojo turto įsigijimo savikaina;

T – naudingo tarnavimo laikas (metais).

Finansinėms ataskaitoms sudaryti gali būti apskaičiuojama nematerialiojo turto amortizacijos suma per mėnesį pagal formulę:

$$M = \frac{V}{T \times 12 \text{ mėn.}}$$

M – mėnesinė amortizacijos suma;

V – nematerialiojo turto įsigijimo savikaina;

T – naudingo tarnavimo laikas (metais).

Pavyzdys

Įmonė „A“ 20X2 m. spalio mėn. įsigijo kompiuterių sistemos valdymo programą, kurios įsigijimo savikaina 6 000 EUR, naudingo tarnavimo laikas 4 metai.

Apskaičiuojama amortizacijos suma per metus:

$$N = \frac{6\,000 \text{ EUR}}{4 \text{ m.}} = 1\,500 \text{ EUR}$$

Apskaičiuojama amortizacijos suma per mėnesį:

$$N = \frac{6\,000 \text{ EUR}}{4 \text{ m.} \times 12 \text{ mėn.}} = 125 \text{ EUR}$$

Įmonė programą pradėjo naudoti 20X2 m. spalio mėn., todėl jos amortizacija pradedama skaičiuoti nuo lapkričio mėnesio. Šią programą įmonė naudojo visą numatytą naudingo tarnavimo laiką, todėl sudarydama finansines ataskaitas, ji apskaičiavo tokias programos amortizacijos sumas per ataskaitinius laikotarpius:

nuo 20X2 m. lapkričio 1 d. iki 20X2 m. gruodžio 31 d. – 250 EUR (125 x 2);

nuo 20X3 m. sausio 1 d. iki 20X3 m. gruodžio 31 d. – 1 500 EUR;

nuo 20X4 m. sausio 1 d. iki 20X4 m. gruodžio 31 d. – 1 500 EUR;

nuo 20X5 m. sausio 1 d. iki 20X5 m. gruodžio 31 d. – 1 500 EUR;

nuo 20X6 m. sausio 1 d. iki 20X6 m. spalio 31 d. – 1 250 EUR (125 x 10).

Nematerialiojo turto amortizacija priskiriama veiklos sąnaudoms, tačiau kai kurių turto objektų amortizacija gali būti priskiriama ir gaminamos produkcijos ar parduotų prekių savikainai, pavyzdžiui, produktų gamybos licencijos, patentai ir pan.

Apskaitoje registruojant nematerialiojo turto amortizaciją, daromi tokie įrašai:

D 611 Ilgalaikio turto amortizacijos, nusidėvėjimo sąnaudos

K 111 Nematerialiojo turto vertės amortizacija (–)

Apskaitoje registruojant su produkcijos gamyba susijusio nematerialiojo turto amortizaciją, daromi tokie įrašai:

D 2012 Nebaigtos gamybos savikaina

K 111 Nematerialiojo turto vertės amortizacija (–)

Pavyzdžio tęsinys

Įmonė „A“ programos amortizacijos sumas priskiria ataskaitinio laikotarpio veiklos sąnaudoms ir apskaitoje užregistruoja:

20X2 m. gruodžio 31 d.

D 611 Ilgalaikio turto amortizacijos, nusidėvėjimo sąnaudos 250

K 111 Nematerialiojo turto vertės amortizacija (–) 250

20X3 m. gruodžio 31 d.

D 611 Ilgalaikio turto amortizacijos, nusidėvėjimo sąnaudos 1 500

K 111 Nematerialiojo turto vertės amortizacija (–) 1 500

20X4 m. gruodžio 31 d.

D 611 Ilgalaikio turto amortizacijos, nusidėvėjimo sąnaudos 1 500

K 111 Nematerialiojo turto vertės amortizacija (–) 1 500

20X5 m. gruodžio 31 d.

D 611 Ilgalaikio turto amortizacijos, nusidėvėjimo sąnaudos 1 500

K 111 Nematerialiojo turto vertės amortizacija (–) 1 500

20X6 m. gruodžio 31 d.

D 611 Ilgalaikio turto amortizacijos, nusidėvėjimo sąnaudos 1 250

K 111 Nematerialiojo turto vertės amortizacija (–) 1 250

Sudarant finansines ataskaitas, ataskaitinio laikotarpio programos amortizacijos suma parodoma pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Veiklos sąnaudos*.

33. Įmonė pati nustato nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laiką. Jei, gavus papildomos informacijos, tikslinamas nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas, tai to turto likutinė vertė turi būti amortizuota per patikslintą naudingo tarnavimo laiką.

Naudingo tarnavimo laikas – ribotas laikotarpis, per kurį įmonės veikloje naudojamas turtas gali teikti naudos.

Nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas gali būti ilgas, bet visada ribotas. Išskirtines teises suteikiantis nematerialusis turtas – patentai, licencijos, franšizė ir pan. – įsigijamas ribotam laikui, todėl nustatant jo naudingo tarnavimo laiką atsižvelgiama į teisių galiojimo laiką. Prekių, paslaugų ženklų naudingo tarnavimo laikas priklauso nuo prekių, paslaugų gyvavimo rinkoje trukmės. Programinė įranga, technologijos greitai sensta, todėl, tikėtina, kad jų tarnavimo laikas bus trumpas. Paprastai nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas neturėtų viršyti dvidešimties metų.

Pavyzdys

Įmonė „A“ su Vokietijos įmone „B“ trejiems metams sudarė franšizės sutartį ir už 30 000 EUR įsigijo teisę gaminti ir parduoti savo produkciją Lietuvoje naudojant Vokietijos įmonės „B“ prekių ženklą. Nustatytas šios teisės naudingo tarnavimo laikas 3 metai, metinė amortizacijos suma – 10 000 EUR. Po dvejų metų Vokietijos įmonė vieniems metams pratęsė franšizės galiojimo laiką be papildomo mokesčio, todėl įmonė „A“ naudingo tarnavimo laiką pailgina metais ir patikslina metinę amortizacijos sumą:

$$(30\,000 - 20\,000) : 2 = 5\,000.$$

34. Balanse nematerialusis turtas pateikiamas likutine verte, kuri apskaičiuojama iš nematerialiojo turto įsigijimo savikainos atimant sukauptą amortizacijos sumą.

Pavyzdys

Pradėjusi veiklą, įmonė „A“ 20X2 m. įsigijo buhalterinės apskaitos kompiuterinę programą (turto objektas Nr. 1), kurios įsigijimo savikaina 3 000 EUR. Įmonė planuoja plėsti veiklą ir po dvejų metų įsigyti naują apskaitos programą, todėl nustatė, kad programos naudingo tarnavimo laikas 2 metai. Programa pradėta naudoti 20X2 m. spalio mėn. Apskaičiuota mėnesio amortizacijos suma yra 125 EUR ($3\,000 : 2 : 12$). Amortizacija pradėta skaičiuoti nuo lapkričio mėn.

Įmonės „A“ nematerialiojo turto 20X2 m. gruodžio 31 d. apskaitos duomenys

Turto objekto numeris	Naudojimo pradžia	Įsigijimo savikaina (EUR)	Naudingo tarnavimo laikas	Amortizacijos suma per mėnesį (EUR)	Amortizacijos suma per ataskaitinį laikotarpį (EUR)	Sukaupta amortizacijos suma (EUR)	Likutinė vertė (EUR)
1	20X2 m. spalio mėn.	3 000	2 metai	125	250	250	2 750
Iš viso		3 000			250	250	2 750

Nematerialiojo turto objekto Nr. 1 likutinė vertė 20X2 m. gruodžio 31 d. apskaičiuojama iš to turto įsigijimo savikainos atimant sukauptą amortizacijos sumą:

$$3\,000 - (125 \times 2) = 3\,000 - 250 = 2\,750.$$

Balanso straipsnyje *Nematerialusis turtas* parodoma 2 750 EUR nematerialiojo turto likutinė vertė.

Pavyzdžio tęsinys

Įmonė „A“ 20X3 m. lapkričio mėn. pagal licencinę sutartį įsigijo teisę naudoti patentuotą gamybos būdą (turto objektas Nr. 2). Šios teisės įsigijimo savikaina 18 000 EUR, naudingo tarnavimo laikas 15 metų, apskaičiuota 100 EUR (18 000 : 15 : 12) amortizacija per mėnesį.

Įmonės „A“ nematerialiojo turto 20X3 m. gruodžio 31 d. apskaitos duomenys

Turto objekto numeris	Naudojimo pradžia	Įsigijimo savikaina (EUR)	Naudingo tarnavimo laikas	Amortizacijos suma per mėnesį (EUR)	Amortizacijos suma per ataskaitinį laikotarpį (EUR)	Sukaupta amortizacijos suma (EUR)	Likutinė vertė (EUR)
1	20X2 m. spalio mėn.	3 000	2 metai	125	1 500	1 750	1 250
2	20X3 m. lapkričio mėn.	18 000	15 metų	100	100	100	17 900
Iš viso		21 000			1 600	1 850	19 150

Nematerialiojo turto likutinė vertė 20X3 m. gruodžio 31 d. apskaičiuojama iš kiekvieno turto objekto įsigijimo savikainos atimant sukauptą amortizacijos sumą:

$$3\,000 - (125 \times 14 \text{ mėn.}) = 3\,000 - 1\,750 = 1\,250;$$

$$18\,000 - (100 \times 1 \text{ mėn.}) = 18\,000 - 100 = 17\,900.$$

Balanso straipsnyje *Nematerialusis turtas* parodoma viso įmonės nematerialiojo turto 19 150 EUR (1 250 + 17 900) likutinė vertė.

Pavyzdžio tęsinys

Įmonė „A“ 20X4 m. naudojo ankstesniais metais įsigytą nematerialųjį turtą, naujo neįsigijo.

Įmonės „A“ nematerialiojo turto 20X4 m. gruodžio 31 d. apskaitos duomenys

Turto objekto numeris	Naudojimo pradžia	Įsigijimo savikaina (EUR)	Naudingo tarnavimo laikas	Amortizacijos suma per mėnesį (EUR)	Amortizacijos suma per ataskaitinį laikotarpį (EUR)	Sukaupta amortizacijos suma (EUR)	Likutinė vertė (EUR)
1	20X2 m. spalio mėn.	3 000	2 metai	125	1 250	3 000	0
2	20X3 m. lapkričio mėn.	18 000	15 metų	100	1 200	1 300	16 700
Iš viso		21 000			2 450	4 300	16 700

Nematerialiojo turto likutinė vertė 20X4 m. gruodžio 31 d. apskaičiuojama iš kiekvieno turto objekto įsigijimo savikainos atimant sukauptą amortizacijos sumą:

$$3\,000 - (125 \times 24) = 3\,000 - 3\,000 = 0;$$

$$18\,000 - (100 \times 13) = 18\,000 - 1\,300 = 16\,700.$$

Balanso straipsnyje *Nematerialusis turtas* parodoma viso įmonės nematerialiojo turto 16 700 EUR likutinė vertė.

35. Nematerialusis turtas nurašomas, jei jis perleidžiamas, dovanojamas, prarandamas dėl įvairių priežasčių arba jei ateityje jį naudojant ar parduodant nesitikima gauti jokios ekonominės naudos. Nurašius nematerialųjį turtą, apskaitoje turi būti nurašoma ir įsigijimo savikaina, ir sukaupta amortizacijos suma. Perleidus ar iškeitus nematerialųjį turtą, apskaičiuotas sandorio rezultatas parodomas pelno (nuostolių) ataskaitos kitos veiklos straipsnyje. Kitais atvejais nurašius nevisiškai amortizuotą nematerialųjį turtą, nurašyta to turto likutinė vertė parodoma pelno (nuostolių) ataskaitos veiklos sąnaudų straipsnyje.

Nematerialusis turtas gali būti perleidžiamas jį parduodant, keičiant į kitą turtą ar vykdant įsipareigojimus.

Perleidus nematerialųjį turtą, apskaitoje nurašoma to turto įsigijimo ar pasigaminimo savikaina, sukaupta amortizacijos suma ir užregistruojamas sandorio rezultatas – pelnas arba

nuostoliai. Nematerialiojo turto perleidimo rezultatas apskaitoje užregistruojamas kaip kitos netipinės veiklos pajamos ar sąnaudos ir parodomas pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Kita veikla*.

Registruojant apskaitoje nematerialiojo turto pardavimą, jeigu sandorio rezultatas pelnas, daromi tokie įrašai:

D 245 Kitos per vienus metus gautinos sumos (jei parduota į skolą)

arba D 271 Pinigai sąskaitose bankuose (jei pinigai gauti iš karto)

D 111 Nematerialiojo turto vertės amortizacija (–)

K 110 Nematerialiojo turto savikaina

K 521 Ilgalaikio turto perleidimo pelnas

Jeigu sandorio rezultatas nuostolis, daromi tokie įrašai:

D 245 Kitos per vienus metus gautinos sumos (jei perleista į skolą)

arba D 271 Pinigai sąskaitose bankuose (jei pinigai gauti iš karto)

D 621 Ilgalaikio turto perleidimo nuostoliai

D 111 Nematerialiojo turto vertės amortizacija (–)

K 110 Nematerialiojo turto savikaina

Kaip apskaitoje registruojamas turto keitimas, paaiškinta prie standarto 82 punkto.

1 pavyzdys

Įmonė „A“ už 20 000 EUR į skolą pardavė įmonei „B“ įregistruotą prekių ženklą, kurio įsigijimo savikaina 50 000 EUR, sukaupta amortizacija 40 000 EUR, likutinė vertė 10 000 EUR. Sandorio rezultatas – 10 000 EUR (20 000 – 10 000) pelnas.

Įmonė „A“ prekių ženklo teisių pardavimą apskaitoje registruoja taip:

D 245 Kitos per vienus metus gautinos sumos 20 000

D 111 Nematerialiojo turto vertės amortizacija (–) 40 000

K 110 Nematerialiojo turto savikaina 50 000

K 521 Ilgalaikio turto perleidimo pelnas 10 000

Įmonė „A“ pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Kita veikla* parodys 10 000 EUR prekių ženklo pardavimo pelną.

2 pavyzdys

Įmonė „A“ muzikos leidybos teises (teisę leisti ir platinti grupės „Z“ muzikos albumus) pardavė įmonei „B“ už 25 000 EUR. Šių teisių įsigijimo savikaina buvo 40 000 EUR, sukaupta amortizacija 10 000 EUR, likutinė vertė 30 000 EUR. Sandorio rezultatas – 5 000 EUR nuostolis. Įmonė „B“ pinigus sumokėjo iš karto.

Įmonė „A“ muzikos leidybos teisių pardavimą apskaitoje registruoja taip:

D 271 Pinigai sąskaitose bankuose	25 000
D 621 Ilgalaikio turto perleidimo nuostoliai	5 000
D 111 Nematerialiojo turto vertės amortizacija (–)	10 000
K 110 Nematerialiojo turto įsigijimo savikaina	40 000

Įmonė „A“ pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Kita veikla* parodys 5 000 EUR leidybos teisių pardavimo nuostolį.

Praradus ar nurašius ne visiškai amortizuotą nematerialųjį turtą dėl kitų priežasčių, išskyrus perleidimą, apskaitoje nurašoma jo įsigijimo savikaina, sukaupta amortizacijos suma, o likutinė vertė užregistruojama veiklos sąnaudų sąskaitoje ir parodoma pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Veiklos sąnaudos*.

Naudojant pavyzdinio sąskaitų plano sąskaitas, apskaitoje daromi įrašai:

D 617 Turto praradimo ir nurašymo sąnaudos
D 111 Nematerialiojo turto vertės amortizacija (–)
K 110 Nematerialiojo turto savikaina

3 pavyzdys

Įmonė nurašo netinkamą naudoti gamybos valdymo programą, kurios įsigijimo savikaina 60 000 EUR, sukaupta amortizacija 40 000 EUR. Nurašant programą, apskaičiuota 20 000 EUR (60 000 – 40 000) jos likutinė vertė priskiriama įmonės veiklos sąnaudoms ir parodoma pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Veiklos sąnaudos*.

Šią ūkinę operaciją įmonė apskaitoje registruoja:

D 111 Nematerialiojo turto vertės amortizacija (–)	40 000
D 617 Turto praradimo ir nurašymo sąnaudos	20 000
K 110 Nematerialiojo turto savikaina	60 000

36. Nematerialiojo turto atnaujinimo, eksploatavimo ar tobulinimo išlaidos priskiriamos sąnaudoms tą ataskaitinį laikotarpį, kada jos buvo patirtos.

Naudodama veikloje nematerialųjį turtą, įmonė gali patirti įvairių išlaidų, pavyzdžiui, interneto tinklalapio, kompiuterinių programų, pripažintų nematerialiuoju turtu, priežiūros, pritaikymo prie pasikeitusių aplinkybių (pvz., apskaitos programoje keičiami mokesčių tarifai), ir kitų išlaidų. Nematerialiojo turto atnaujinimo, eksploatavimo ar tobulinimo išlaidos, apskaitoje registruojamos tą ataskaitinį laikotarpį, kai jos patiriamos, neatsižvelgiant į laiką, kada buvo išleisti pinigai.

Nematerialiojo turto atnaujinimo, eksploatavimo ar tobulinimo išlaidos priskiriamos įmonės veiklos sąnaudoms ir parodomos pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Veiklos sąnaudos*.

Naudojant pavyzdinio sąskaitų plano sąskaitas, apskaitoje daromi įrašai:

D 613 Remonto ir eksploatacijos sąnaudos

K 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai (jei perkama į skolą)

arba K 271 Pinigai sąskaitose bankuose ar 272 Pinigai kasoje (jei sumokama iš karto)

arba K 202 Sumokėti avansai (jei tokių buvo)

Pavyzdys

Įmonė „A“ 20X2 m. spalio 1 d. už 10 000 EUR įsigijo buhalterinės apskaitos programą ir su programą pardavusia įmone sudarė 500 EUR sutartį dėl darbuotojų mokymo dirbti šia programa. Įmonė „A“ 20X2 m. spalio 30 d. gavo 10 000 EUR sąskaitą už buhalterinės apskaitos programą ir 500 EUR sąskaitą už darbuotojų mokymą. Už apskaitos programą ir paslaugas įmonė „A“ sumokėjo lapkričio 5 d.

Įmonė „A“ 500 EUR darbuotojų mokymo išlaidas pripažįsta spalio mėnesio veiklos sąnaudomis.

Registruojant įsigytą programą, apskaitoje daromi įrašai:

D 110 Nematerialiojo turto savikaina	10 000
--------------------------------------	--------

K 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai	10 000
--	--------

Registruojamos spalio mėnesį patirtos darbuotojų mokymo išlaidos:

D 618 Kitos veiklos sąnaudos	500
------------------------------	-----

K 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai	500
--	-----

Sudarant 20X2 m. finansines ataskaitas, 500 EUR darbuotojų mokymo išlaidų parodoma pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Veiklos sąnaudos*.

37. Ilgalaikio materialiojo turto straipsnyje parodomas fizinę formą turintis turtas, kuris naudojamas prekėms gaminti, paslaugoms teikti, administraciniais tikslams ar nuomai ir atitinka visus šiuos požymius:

37.1. Įmonė ketina jį naudoti ilgiau kaip vienus metus.

37.2. Įmonė pagrįstai tikisi ateityje gauti iš turto ekonominės naudos.

37.3. Įmonė gali patikimai nustatyti turto įsigijimo ar pasigaminimo savikainą.

37.4. Turto įsigijimo ar pasigaminimo savikaina yra ne mažesnė už įmonės nustatytą minimalią ilgalaikio materialiojo turto vieneto ar vienetų grupės vertę.

37.5. Įmonė gali tuo turtu disponuoti, jį kontroliuoti arba apriboti kitų teisę juo naudotis.

Vertinant, ar išlaidos atitinka turto apibrėžimą, turi būti atsižvelgiama į jų esmę ir ekonominį turinį, ne tik į formą. Išskirtinė materialiojo turto savybė – objektas turi fizinę (materialią) formą, pavyzdžiui, pastatas, automobilis, staklės, baldai, kompiuteris ir pan.

Ilgalaikiam materialiajam turtui priskiriamas turtas, kurį įmonė ketina naudoti savo veikloje, t. y. gamindama produkciją, tiekdamas prekes ar produkciją, teikdamas paslaugas ar įmonės valdymo tikslams ilgiau nei vienus metus. Turtas, kurį įmonė ketina išnuomoti pagal veiklos nuomos sutartis, taip pat priskiriamas ilgalaikiam materialiajam turtui. Tačiau jei įmonė turtą įsigyja ne naudoti įmonėje, o tikintis jį parduoti per 12 mėnesių, toks turtas laikomas trumpalaikiu turtu, apskaitoje registruojamas prekių, skirtų parduoti, t. y. atsargų grupės balansinėje sąskaitoje, o balanse parodomas atsargų straipsnyje.

1 pavyzdys

Įmonė įsigijo pastatą, kuriame ketina gaminti produkciją. Jei šis pastatas atitinka visus kitus ilgalaikio materialiojo turto pripažinimo požymius, jis bus laikomas ilgalaikiu materialiuoju turtu, nes įmonė jį ketina naudoti savo veikloje ilgiau kaip vienus metus. Tačiau jei įmonė minėtą pastatą įsigyja ketindama jį parduoti, neatsižvelgiant į kitus pripažinimo požymius, jis bus laikomas

trumpalaikiu turtu, apskaitoje registruojamas atsargų sąskaitoje ir balanse parodomas trumpalaikio turto dalies atsargų straipsnyje.

Materialiojo turto vienetas priskiriamas ilgalaikiam turtui, jei jo įsigijimo ar pasigaminimo savikaina gali būti patikimai nustatyta ir ji yra ne mažesnė už įmonės nustatytą minimalią tos grupės ilgalaikio materialiojo turto vieneto savikainą, jei jis bus naudojamas įmonės veikloje, t. y. gaminant produkciją ar teikiant paslaugas, ar nuomojant, ir teiks įmonei ekonominę naudą ilgiau kaip vienus metus.

Ilgalaikio materialiojo turto teikiamą ekonominę naudą būsimaisiais laikotarpiais gali sudaryti produkcijos, prekių ar paslaugų pardavimo pajamos, turto nuomos pajamos, išlaidų sumažėjimas ar kita nauda, gautina naudojant šį turtą.

2 pavyzdys

Įmonė nusipirko ledų gamybos įrenginius, kuriais numato 5 metus gaminti ledus. Šiais įrenginiais pagamintą produkciją parduodama įmonė uždirbs pajamų ateityje, todėl jie tiesiogiai teiks ekonominės naudos.

Dažniausiai įmonė gali patikimai nustatyti ilgalaikio materialiojo turto vieneto įsigijimo savikainą pagal turto įsigijimo sandorių dokumentus. Ilgalaikio materialiojo turto vieneto pasigaminimo savikaina gali būti patikimai įvertinama remiantis medžiagų, darbo jėgos, kitų išlaidų dokumentais ir apskaitos duomenimis.

Nustatydama minimalią ilgalaikio materialiojo turto vertę, įmonė turi laikytis atsargumo principo, kad nepagrįstai nepadidintų ar nesumažintų savo sąnaudų.

3 pavyzdys

Steigiama nauja įmonė, kuri teiks buhalterinės apskaitos tvarkymo paslaugas. Planuojama, kad įmonėje dirbs 5 darbuotojai, o jų pagrindinės darbo priemonės bus kompiuteriai ir darbo stalai su kėdėmis. Įmonė planuoja užsidirbti nuo 300 000 iki 400 000 EUR pajamų ir įsigyti turtą tokiomis kainomis:

- darbo stalų su kėdėmis komplektus už 1 175 EUR (235 x 5);
- kompiuterius už 15 000 EUR (3 000 x 5).

Įvertinusi ilgalaikio materialiojo turto būsimą ekonominę naudą, jo naudingo tarnavimo laiką, planuojamas uždirbti pajamas ir būsimą pelną, įmonė patvirtino 300 EUR minimalią ilgalaikio materialiojo turto vieneto vertę. Todėl baldų įsigijimo išlaidos apskaitoje bus pripažįstamos ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis, o kompiuterių įsigijimo išlaidos į sąnaudas bus perkeliamos per šio turto naudingo tarnavimo laiką.

Ilgalaikis materialusis turtas pripažįstamas, jei įmonė gali jį naudoti prekėms gaminti, paslaugoms teikti ar administravimo tikslams, nuomoti, parduoti, išmainyti ir turi teisę kontroliuoti to turto teikiamą ekonominę naudą, taip pat gali uždrausti kitiems juo naudotis.

Įmonė apskaitoje, balansinėse sąskaitose, registruoja ir balanse parodo tik jai nuosavybės teise priklausančią ar pagal finansinės nuomos (lizingo) sutartį naudojamą ir pasibaigus nuomos laikotarpiui įsigyjamą turtą.

Jei įmonė ketina įsigyti materialųjį turtą, kuris teiks jai ekonominės naudos naudojamas ilgiau kaip vienus metus, iš anksto už tokį turtą sumokėtos sumos priskiriamos ilgalaikiam materialiajam turtui. Ilgalaikiam materialiajam turtui taip pat priskiriamas gautas, bet dar nepradėtas naudoti arba nebaigtas komplektuoti ilgalaikis materialusis turtas. Šiame punkte nurodytas turtas apskaitoje registruojamas atskirai.

Jei turtas neatitinka bent vieno iš 37 punkte išvardytų požymių, jis turi būti pripažįstamas trumpalaikiu ir jo vertė pripažįstama ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis iš karto, kai turtas pradedamas naudoti. Pavyzdžiui, nupirkta mažesnės vertės turtas negu įmonės nustatyta minimali ilgalaikio materialiojo turto vertė, nors jis ir atitinka visus kitus ilgalaikio materialiojo turto pripažinimo požymius, pripažįstamas trumpalaikiu ir jo įsigijimo savikaina pripažįstama ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis iš karto, kai turtas pradedamas naudoti.

38. Ilgalaikiam materialiajam turtui priskiriami įsigyti arba pačios įmonės statomi nebaigti statyti objektai, kurie bus naudojami įmonės veikloje, montuojami įrengimai ir ataskaitinio laikotarpio pabaigoje dar nebaigtų jų montavimo darbų vertė.

Ilgalaikio materialiojo turto vertei priskiriamo dar nepradėto naudoti arba nebaigto komplektuoti, arba jau nenaudojamo ilgalaikio materialiojo turto vertė, taip pat ilgalaikiam materialiajam turtui įsigyti iš anksto sumokėtos sumos. Balanse šios sumos parodomos tame pačiame ilgalaikio turto dalies straipsnyje *Materialusis turtas*, kaip ir veikloje naudojamas ilgalaikis materialusis turtas.

39. Ilgalaikis materialusis turtas apskaitoje registruojamas įsigijimo ar pasigaminimo savikaina, kurią sudaro už šį turtą sumokėta ar mokėtina pinigų suma ar kitokio sunaudoto turto vertė, įskaitant su turto įsigijimu ir paruošimu naudoti tiesiogiai susijusias išlaidas, patirtas iki jo naudojimo pradžios. Į ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikainą neįskaičiuojamas grąžinamas pridėtinės vertės mokestis. Negrąžinamas pridėtinės vertės mokestis gali būti įskaičiuojamas į turto įsigijimo savikainą arba iš karto pripažįstamas veiklos sąnaudomis. Ilgalaikiam turtui įsigyti arba pasigaminti pasiskolintų lėšų palūkanos į ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo ar pasigaminimo savikainą neįskaičiuojamos, o pripažįstamos atitinkamų ataskaitinių laikotarpių palūkanų sąnaudomis.

Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo ar pasigaminimo savikainai priskiriamos tokios pagrindinės su turto įsigijimu ar pasigaminimu ir paruošimu naudoti tiesiogiai susijusios išlaidos, patirtos iki jo naudojimo pradžios:

1. Įsigyto ar sunaudoto turto kaina. Iš turto kainos atimama perkant žinomos ir taikytos nuolaidos, neįskaičiuotas pridėtinės vertės mokestis (toliau – PVM), kurį įmonė gali įtraukti į PVM atskaitą. Į turto kainą įskaičiuojama importo muitas, akcizas ir kiti negrąžinami mokesčiai. Perkant nežinomos, tačiau vėliau gautos nuolaidos mažina įmonės veiklos sąnaudas.

2. Tiesiogiai priskirtinos išlaidos, susijusios su turto parengimu veikti ir naudoti:

2.1. laikymo vietos paruošimo naudoti (projektavimo, statybos aikštelės, sklypo paruošimo ir pan.);

2.2. atvežimo (krovimo, vežimo, aptarnavimo, draudimo pervežimo metu, iškrovimo ir pan.);

2.3. instaliavimo, montavimo, derinimo, bandymo, paleidimo ir pan., jei jos būtinos ruošiant turto objektą naudoti;

2.4. turto registravimo.

Į ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo ar pasigaminimo savikainą neįskaičiuojamos išlaidos, kurios pagal savo pobūdį priskirtinos veiklos sąnaudoms, t. y. pardavimo, bendrosios ir administracinės, pavyzdžiui, įmonės vadovų darbo užmokesčio, biuro išlaikymo ir pan.

Įsigytas ilgalaikis materialusis turtas apskaitoje užregistruojamas ilgalaikio materialiojo turto savikainos ir atitinkamose turto ar įsipareigojimų sąskaitose.

Kai tiekėjui sumokamas avansas iš sąskaitos banke, apskaitoje daromi įrašai:

D 127 Sumokėti avansai už ilgalaikį materialųjį turtą

K 271 Pinigai sąskaitose bankuose

Jei buvo sumokėta iš anksto, gavus turtą iš tiekėjo, apskaitoje daromi įrašai:

D 12X0 Ilgalaikio materialiojo turto savikaina (pagal turto grupes) arba

D 12X2 Ruošiamas naudoti ilgalaikis materialusis turtas (pagal turto grupes)

K 127 Sumokėti avansai už ilgalaikį materialųjį turtą

Gavus turtą į skolą, apskaitoje daromi įrašai:

D 12X0 Ilgalaikio materialiojo turto savikaina (pagal turto grupes) arba

D 12X2 Ruošiamas naudoti ilgalaikis materialusis turtas (pagal turto grupes)

K 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai

Jei turto komplektavimo, derinimo, instaliavimo darbus atlieka rangovas, apskaitoje registruojama:

D 12X2 Ruošiamas naudoti ilgalaikis materialusis turtas (pagal turto grupes)

K 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai (rangovų darbai)

Jei turto komplektavimo, derinimo, instaliavimo darbus įmonė atlieka savo jėgomis, apskaitoje registruojama:

D 12X2 Ruošiamas naudoti ilgalaikis materialusis turtas (pagal turto grupes)

K 2011 Žaliavos, medžiagos, sudedamosios dalys ir detalės

K 444 Mokėtinas darbo užmokestis

K 4462 Mokėtinios valstybinio socialinio draudimo įmokos

K 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai

Baigus komplektuoti, derinti, instaliuoti turtą, apskaitoje registruojama:

D 12X0 Ilgalaikio materialiojo turto savikaina (pagal turto grupes) arba

K 12X2 Ruošiamas naudoti ilgalaikis materialusis turtas (pagal turto grupes)

1 pavyzdys

Įmonė „M“, prekiaujanti maisto produktais, įsigijo į skolą šaldytuvą, kainuojantį 5 000 EUR. Atsakingas už šaldytuvo pirkimą įmonės „M“ darbuotojas sumokėjo 100 EUR, kad šaldytuvą atvežtų į įmonę. Pagal gautus dokumentus įmonės apskaitoje registruojama:

D 1220 Mašinų ir įrenginių savikaina	5 100
--------------------------------------	-------

K 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai (už šaldytuvą)	5 000
---	-------

K 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai (skola atskaitingam asmeniui)	100
--	-----

2 pavyzdys

Įmonė „F“ rugsėjo 10 d. į skolą įsigijo prekybos kioską, kurio vertė 10 000 EUR. Už

kiosko atvežimą transporto įmonei „G“ įmonė „F“ turės sumokėti 200 EUR. Kioską sumontavo įmonės „F“ darbuotojas. Spalio mėn. už kiosko montavimą apskaičiuota 300 EUR darbo užmokesčio ir 92,94 EUR (30,98 %) valstybinio socialinio draudimo įmokų. Kioskui sumontuoti sunaudota medžiagų už 150 EUR. Įmonė „F“ kioską pradėjo naudoti spalio 10 d.

Rugsėjo 10 d. apskaitoje registruojant gautą kioską, daromi tokie įrašai:

D 1212 Ruošiami naudoti pastatai ir statiniai	10 200
K 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai (už pastatus ir statinius)	10 000
K 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai (už atvežimą)	200

Spalio mėn. apskaitoje registruojant kiosko paruošimo naudoti išlaidas, daromi tokie įrašai:

D 1212 Ruošiami naudoti pastatai ir statiniai	542,94
K 2011 Žaliavos, medžiagos, sudedamosios dalys ir detalės	150
K 444 Mokėtinas darbo užmokestis	300
K 4462 Mokėtinios valstybinio socialinio draudimo įmokos	92,94

Pradėjus kioską naudoti, apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1210 Pastatų ir statinių savikaina	10 742,94
K 1212 Ruošiami naudoti pastatai ir statiniai	10 742,94

Įsigyjant ar gaminant ilgalaikį materialųjį turtą už skolintas lėšas, už tokias paskolas mokamos palūkanos į turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainą neįskaičiuojamos. Jos pripažįstamos atitinkamų ataskaitinių laikotarpių finansinės veiklos sąnaudomis ir parodomos pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Finansinė ir investicinė veikla*.

3 pavyzdys

Įmonė 20X2 m. nusprendė įsigyti du krovininius automobilius ir teikti krovininių pervežimo paslaugas. Automobiliams įsigyti įmonė 20X2 m. spalio 1 d. iš banko gavo 400 000 EUR tikslinę paskolą (metinė palūkanų norma 7 %). Paskolą įmonė turi grąžinti po 4 metų. Visos už banko paskolą per 4 metus apskaičiuotos palūkanos į automobilių įsigijimo savikainą neįtraukiamos, jos kasmet įtraukiamos į finansinės investicinės veiklos sąnaudas. 20X2 m. gruodžio 31 d. bankui apskaičiavus 20X2 m. IV ketvirčio 7 000 EUR ($400\,000 \times 0,07 : 4$) palūkanų, įmonės apskaitoje jos registruojamos darant tokius įrašus:

D 630 Palūkanų sąnaudos	7 000
K 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai	7 000

20X2 m. gruodžio 31 d. pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Finansinė ir investicinė*

veikla įmonė parodo 7 000 EUR palūkanų sąnaudų.

Jei pagal Pridėtinės vertės įstatymą įmonė už įsigytą ilgalaikį materialųjį turtą sumokėtą ar mokėtiną pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM) gali įtraukti į PVM atskaitą, šis mokestis į turto įsigijimo savikainą neįskaičiuojamas. Jei įmonė neturi teisės prekių pirkimo PVM įtraukti į PVM atskaitą, nustatydama apskaitos politiką įmonė pasirenka vieną iš dviejų pridėtinės vertės mokesčio registravimo apskaitoje būdų: priskirti turto įsigijimo savikainai arba pripažinti veiklos sąnaudomis ir registruodama apskaitoje analogiškus ūkinius įvykius nuolat jį taiko.

4 pavyzdys

Įmonė „A“ nėra PVM mokėtoja. Ji savo apskaitos politikoje pasirinko, kad ilgalaikio turto pirkimo PVM priskirs turto įsigijimo savikainai. Įmonė į skolą įsigijo medienos pjovimo įrenginį, kurio kaina 36 300 EUR. Pirkimo dokumente nurodyta įrenginio kaina be PVM 30 000 EUR ir 6 300 EUR PVM. Kadangi įmonė šio įrenginio pirkimo PVM negali įtraukti į PVM atskaitą, tai, vadovaudamasi savo apskaitos politika, apskaitoje daro tokius įrašus:

D 1220 Mašinų ir įrenginių savikaina	36 300
K 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai	36 300

Jeigu pagal įmonės apskaitos politiką 6 300 EUR PVM būtų pripažinta ataskaitinio laikotarpio veiklos sąnaudomis, apskaitoje būtų daromi tokie įrašai:

D 1220 Mašinų ir įrenginių savikaina	30 000
D 616 Veiklos mokesčių sąnaudos	6 300
K 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai	36 300

Tokiu atveju pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Veikos sąnaudos* įmonė parodytų 6 300 EUR.

5 pavyzdys

Įmonė „B“, PVM mokėtoja, į skolą įsigijo medienos pjovimo įrenginį, kurį naudos medienai pjauti (PVM apmokestinamai veiklai). Įrenginio kaina 36 300 EUR. Pirkimo dokumente nurodyta įrenginio kaina be PVM 30 000 EUR ir 6 300 EUR PVM. Kadangi šio įrenginio pirkimo PVM įtraukiamas į PVM atskaitą, apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1220 Mašinų ir įrenginių savikaina	30 000
D 243 Gautinas pridėtinės vertės mokestis	6 300
K 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai	36 300

40. Ilgalaikis materialusis turtas apskaitoje skirstomas į grupes pagal savo pobūdį ir paskirtį, pavyzdžiui, žemė, pastatai ir statiniai, technologiniai įrengimai, transporto priemonės, kitas ilgalaikis materialusis turtas, statomas ar rekonstruojamas turtas. Turto grupių skaičių įmonė nusistato savo nuožiūra. Įmonė gali nustatyti skirtingas minimalias kiekvienos turto grupės vertes.

Įmonės, turinčios daug ilgalaikio materialiojo turto, savo nuožiūra nustato ilgalaikio materialiojo turto grupių skaičių ir parenka požymius, pagal kuriuos turtas grupuojamas ir registruojamas apskaitoje.

Šių metodinių rekomendacijų 1 priede pateiktame pavyzdiniame sąskaitų plane ilgalaikio materialiojo turto sąskaitos sugrupuotos į ilgalaikio materialiojo turto grupes pagal turto pobūdį:

- žemė;
- pastatai ir statiniai;
- mašinos ir įrengimai;
- transporto priemonės;
- įranga, prietaisai ir įrenginiai.

Atsižvelgiant į įmonės veiklos pobūdį, turimo ilgalaikio materialiojo turto įvairovę ir vertę, informacijos poreikius ir pan., ilgalaikis materialusis turtas gali būti skirstomas ir į smulkesnes grupes.

Įmonė, turinti nedaug ilgalaikio materialiojo turto, visam ilgalaikiam materialiajam turtui apskaitoje registruoti gali turėti tik vieną sąskaitų grupę, susidedančią, pavyzdžiui, iš tokių sąskaitų:

- 120 Ilgalaikio materialiojo turto savikaina
- 122 Ruošiamas naudoti ilgalaikis materialusis turtas
- 123 Sumokėti avansai už ilgalaikį materialųjį turtą
- 124 Statomas ar rekonstruojamas ilgalaikis materialusis turtas
- 125 Ilgalaikio materialiojo turto savikainos nusidėvėjimas (–)

41. Ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimo savikaina apskaičiuojama prie pagrindinių žaliavų, medžiagų, komplektuojamųjų gaminių, sunaudotų gaminant ar statant ilgalaikį turtą, įsigijimo savikainos pridėdant tiesiogines darbo ir pridėtinės gamybos ar statybos išlaidas, patirtas iki jo naudojimo pradžios. Įmonės veiklos administracinės ir bendrosios sąnaudos turto pasigaminimo savikainai nepriskiriamos.

Įmonės gali pačios kurti ilgalaikio materialiojo turto objektus, t. y. pasistatyti pastatą, statinį, susiprojektuoti, susikonstruoti ir pasigaminti įrenginius, baldus ir pan.

Ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimo savikaina apskaičiuojama prie atsargų (medžiagų, žaliavų, sudedamųjų dalių ir detalių), sunaudotų gaminant ilgalaikį turtą, įsigijimo savikainos pridėdant tiesiogines darbo (darbininkų, gaminančių ilgalaikio turto objektą, darbo užmokestį, valstybinio socialinio draudimo įmokas), kitas tiesiogines išlaidas ir netiesioginių išlaidų dalį, tenkančią šiam turto objektui. Kitoms tiesioginėms išlaidoms priskiriamos tos išlaidos, kurias galima tiesiogiai priskirti gaminamam turto objektui. Tai gali būti tiesioginės elektros energijos išlaidos, pirktos paslaugos (architektų, projektuotojų, konsultantų), įrenginių, naudojamų gaminant ilgalaikį turtą, nusidėvėjimas ir pan. Netiesioginėms išlaidoms priskiriamos tos išlaidos, kurios susidaro gaminant kelis turto objektus, todėl jų negalima tiesiogiai priskirti kiekvienam atskiram turto objektui. Tai pagalbinių medžiagų įsigijimo savikaina, netiesioginės darbo (aptarnaujančių darbuotojų darbo užmokestis, valstybinio socialinio draudimo įmokos), gamybos patalpų apšvietimo ir šildymo, turto draudimo ir panašios išlaidos.

Įsigytų nebaigtų statyti objektų vertė apskaičiuojama prie nebaigto statyti objekto pardavėjui sumokėtos arba mokėtinės sumos pridėjus jo įsigijimo įregistravimo išlaidas ir iki ataskaitinio laikotarpio pabaigos atliktų darbų vertę. Jeigu statybos darbus atlieka rangovai, nebaigtų statyti darbų vertė gali būti nustatoma remiantis rangovų atliktų darbų aktais, mokėjimo arba kitais dokumentais.

Jeigu objektą stato įmonė savo jėgomis, statomo objekto vertę sudaro projektavimo darbų, sunaudotų medžiagų, komplektuojamųjų gaminių įsigijimo vertė, tiesioginės, netiesioginės ir kitos su šio objekto statyba susijusios išlaidos.

Nebaigtų statyti objektų nusidėvėjimas neskaičiuojamas.

Statomo ilgalaikio materialiojo turto statybos išlaidos ir sumokėtas avansas apskaitoje registruojami atskiroje statomo ilgalaikio materialiojo turto sąskaitoje, o sudarant finansines ataskaitas parodoma tame pačiame balanso straipsnyje *Materialusis turtas*.

Naudojant pavyzdinio sąskaitų plano sąskaitas, apskaitoje daromi įrašai:

D 125 Statomas ar rekonstruojamas ilgalaikis materialusis turtas

K 2011 Žaliavos, medžiagos, sudedamosios dalys ir detalės

K 444 Mokėtinas darbo užmokestis

K 4462 Mokėtinės valstybinio socialinio draudimo įmokos

K 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai

1 pavyzdys

Įmonė „F“ 20X2 m. rugsėjo 25 d. iš įmonės „K“ įsigijo nebaigtą statyti sandėlį, už kurį įmonei „K“ sumokėjo 30 000 EUR. Įmonė „F“ patyrė 300 EUR nebaigto statyti sandėlio įregistravimo išlaidų. Apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 125 Statomas ar rekonstruojamas ilgalaikis materialusis turtas	30 300
K 271 Pinigai sąskaitose bankuose	300
K 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai	30 000

Iki 20X2 m. gruodžio 31 d. įmonė „F“ sandėlio statybos darbus vykdė savo jėgomis. Iki ataskaitinio laikotarpio pabaigos su sandėlio statyba susijusios išlaidos, kurias sudarė 6 440 EUR sunaudotų medžiagų vertė, 7 000 EUR darbo užmokestis, apskaičiuota 2 168,60 EUR valstybinio socialinio draudimo įmokų suma ir 500 EUR kitų išlaidų, iš viso 16 108,60 EUR apskaitoje užregistruojamos darant tokius įrašus:

D 125 Statomas ar rekonstruojamas ilgalaikis materialusis turtas	16 108,60
K 2011 Žaliavos, medžiagos, sudedamosios dalys ir detalės	6 440,00
K 444 Mokėtinas darbo užmokestis	7 000,00
K 4462 Mokėtinų valstybinio socialinio draudimo įmokos	2 168,60
K 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai	500,00

Įmonės „F“ 20X2 m. gruodžio 31 d. balanso A dalies straipsnyje *Materialusis turtas* bus parodyta 46 409 EUR (30 300 + 16 109) nebaigto statyti sandėlio vertė.

Kol sandėlis nebaigtas statyti ir nepradėtas naudoti, jo nusidėvėjimas neskaičiuojamas.

2 pavyzdys

Tame pačiame ceche įmonė gamina įrenginį savo reikmėms ir dar dviejų rūšių įrenginius, skirtus parduoti. Savo reikmėms gaminamo turto objekto tiesioginėms išlaidoms bus priskirta įrenginį gaminančių darbininkų darbo užmokestis, valstybinio socialinio draudimo įmokos, sunaudotos medžiagos, detalės, sudedamosios dalys ir pan. Netiesioginės (cecho apšvietimo ir šildymo, gamybos pastato nusidėvėjimo, cecho valdymo ir aptarnavimo darbuotojų darbo užmokesčio, valstybinio socialinio draudimo įmokų) išlaidos turi būti priskiriamos visiems gaminamiems įrenginiams. Netiesioginės išlaidos kiekvienos rūšies gaminamam turto objektui proporcingai paskirstomos pagal įmonės pasirinktą skirstymo metodiką.

Jei turtas statomas ar gaminamas ir savoms reikmėms, ir parduoti, savoms reikmėms skirtu turto savikaina apskaičiuojama taip pat, kaip ir parduoti skirtu turto.

Į pasigaminimo savikainą negalima įtraukti jokios pelno dalies.

3 pavyzdys

Kompiuterius gaminanti įmonė „D“ nusprendė vieną kompiuterį pasilikti savo reikmėms. Vieno kompiuterio pagaminimo savikaina, užregistruota pagamintos produkcijos sąskaitoje, yra 2 800 EUR, pirkėjams šie kompiuteriai parduodami po 4 000 EUR. Apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1240 Kitos įrangos savikaina	2 800
K 2013 Pagaminta produkcija	2 800

Apskaitoje registruojama ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimo savikaina yra 2 800 EUR, bet ne 4 000 EUR.

42. Ilgalaikis materialusis turtas gali būti riboto ir neriboto naudojimo laiko. Skaičiuojamas tik riboto naudojimo laiko turto nusidėvėjimas. Neriboto naudojimo laiko turto, pavyzdžiui, žemės, nusidėvėjimas neskačiuojamas.

Ilgalaikio materialiojo turto objektai, išskyrus žemę, turi ribotą naudojimo laiką, t. y. jie įmonėje naudojami keletą ataskaitinių laikotarpių. Todėl ilgalaikio materialiojo turto vertė turi būti perkeliama į veiklos sąnaudas arba gaminamos produkcijos ar teikiamų paslaugų savikainą dalimis kiekvieną ataskaitinį laikotarpį. Žemė turi neribotą naudojimo laiką, todėl jos nusidėvėjimas neskačiuojamas.

Skaičiuojamas ilgalaikio materialiojo turto objektų nusidėvėjimas. Ilgalaikio materialiojo turto objektas gali būti:

- Grupė vienerūšių turto vienetų, pavyzdžiui, kompiuterių.
- Atskiras turto vienetas, pavyzdžiui, pastatas.
- Turto vieneto sudedamoji dalis, jeigu jos naudingo tarnavimo laikas skiriasi nuo to turto, kurio sudedamoji dalis ji yra, naudingo tarnavimo laiko ir jeigu įmanoma nustatyti šios dalies įsigijimo (pasigaminimo) savikainą. Jei viena iš įrangos sudedamųjų dalių tarnauja trumpiau už kitas, atskirai gali būti skaičiuojamas įrangos ir jos sudedamosios dalies, jei nustatyta šios įrangos dalies įsigijimo savikaina yra ne mažesnė už įmonės nusistatytą minimalią ilgalaikio materialiojo turto vertę, nusidėvėjimas.

43. Parengto naudoti ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas pradedamas skaičiuoti nuo pirmos kito mėnesio dienos. Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas

neskaičiuojamas nuo pirmos kito mėnesio dienos, kai turtas perleidžiamas ar kitaip perduodamas, nurašomas dėl kitų priežasčių arba kai visa naudojamo ilgalaikio turto vertė (atėmus likvidacinę vertę) perkeliama į veiklos sąnaudas arba gaminamo turto, teikiamų paslaugų savikainą.

Parengus ilgalaikį materialųjį turtą naudoti įmonės veikloje, jo nusidėvėjimas pradedamas skaičiuoti nuo kito mėnesio pirmos dienos. Vadinasi, jei įmonė birželio 1 d. parengė naudoti vieną, o birželio 30 d. – kitą ilgalaikio materialiojo turto objektą, abiejų objektų nusidėvėjimas bus pradedamas skaičiuoti nuo liepos 1 d. Jeigu įmonė įsigijo ilgalaikio materialiojo turto objektą birželio 20 d., o parengė jį naudoti liepos 4 d., tai nusidėvėjimas bus skaičiuojamas nuo rugpjūčio 1 d. Ilgalaikio materialiojo turto parengimo naudoti įrodymas gali būti įmonės dokumentas, pavyzdžiui, turto priėmimo ir perdavimo aktas.

Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimą įmonė gali pripažinti ataskaitinio laikotarpio veiklos sąnaudomis arba įtraukti į kito turto pasigaminimo savikainą.

Į veiklos sąnaudas įtraukiama bendros paskirties įmonės ilgalaikio turto – administracinio pastato, baldų, kompiuterių, lengvųjų automobilių ir panašaus ilgalaikio materialiojo turto – įsigijimo savikainos nusidėvėjimo sumos, apskaitoje daromi įrašai:

D 611 Ilgalaikio turto amortizacijos, nusidėvėjimo sąnaudos

K 12X3 Ilgalaikio materialiojo turto savikainos nusidėvėjimas (–) (pagal turto grupes)

Į veiklos sąnaudas įtraukiama parduodant prekes naudojamo turto – sandėlių, produkcijos pristatymo pirkėjams transporto priemonių ir panašaus ilgalaikio materialiojo turto – nusidėvėjimo sumos, apskaitoje daromi įrašai:

D 611 Ilgalaikio turto amortizacijos, nusidėvėjimo sąnaudos

K 12X3 Ilgalaikio materialiojo turto savikainos nusidėvėjimas (–) (pagal turto grupes)

Su produkcijos gamyba susijusio ilgalaikio materialiojo turto, pavyzdžiui, gamybos cechų pastatų, gamybos įrenginių, nusidėvėjimo suma atsižvelgiant į įmonės apskaitos politiką įskaitoma į gaminamos produkcijos ar teikiamų paslaugų savikainą, apskaitoje daromi įrašai:

D 2012 Nebaigtos gamybos savikaina

K 12X3 Ilgalaikio materialiojo turto savikainos nusidėvėjimas (–)

Dokumentas, kuriuo patvirtinama, kad nutrauktas ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo skaičiavimas, gali būti jo pardavimo sutartis, likvidavimo ar perdavimo aktas, apskaitos duomenys apie apskaičiuotą nusidėvėjimą. Pavyzdžiui, įmonė birželio 20 d. pardavė ilgalaikio materialiojo turto objektą, o jo nusidėvėjimo skaičiavimas nutraukiamas nuo liepos 1 d.

44. Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimu laikomas sistemingas turto nudėvimosios vertės paskirstymas per jo naudingo tarnavimo laiką. Nudėvimoji ilgalaikio materialiojo turto vertė apskaičiuojama iš jo įsigijimo ar pasigaminimo savikainos atimant nustatytą likvidacinę vertę. Likvidacinę vertę, kurią pasibaigus naudingo tarnavimo laikui tikisi gauti už turtą, atėmusi būsimas likvidavimo ar perleidimo išlaidas, įmonė nustato pati. Likvidacinė vertė gali būti lygi nuliui.

Nusidėvėjimas yra ilgalaikio materialiojo turto objektų įsigijimo ar pasigaminimo savikainos paskirstymas per numatytą jų naudingo tarnavimo laiką produkcijos ar paslaugų savikainai arba veiklos sąnaudoms. Naudingo tarnavimo laikas – laikotarpis, kai nudėvimąjį turtą tikimasi naudoti įmonėje prekėms gaminti, paslaugoms teikti, nuomai ar valdymo tikslams. Todėl nusidėvėjimo apskaita jokių būdu neparodo turto fizinio nusidėvėjimo dėl turto naudojimo įmonės veikloje ar moralinio nusidėvėjimo dėl našesnių gamybos priemonių sukūrimo.

Likvidacinė vertė – suma, kurią pasibaigus naudingo tarnavimo laikui tikimasi gauti už turtą, iš jos atėmus įvertintas būsimas likvidavimo ar perleidimo išlaidas. Ilgalaikį materialųjį turtą, pasibaigus jo naudingo tarnavimo laikui, galima parduoti, įrenginius – atiduoti į metalo laužą ir pan. Likvidacinė vertė visais atvejais turi būti sumažinama numatomomis turto realizavimo išlaidomis pasibaigus jo naudingo tarnavimo laikui. Tai ypač aktualu, kai kalbama apie mašinas ir įrenginius, kurių išmontavimas naudingo tarnavimo laiko pabaigoje dažnai pareikalauja nemažai lėšų. Turto likvidacinė vertė dažnai yra nedidelė ir apskaičiuojant nudėvimąją sumą į ją galima neatsižvelgti. Likvidacinė vertė nustatoma objekto įsigijimo dieną arba parengus jį naudoti.

Pavyzdys

Objekto įsigijimo savikaina 500 000 EUR, tikėtina pardavimo kaina pasibaigus naudingo tarnavimo laikui 140 000 EUR, planuojamos objekto išmontavimo išlaidos 40 000 EUR. Nudėvimoji objekto vertė apskaičiuojama taip:

$$500\,000 - (140\,000 - 40\,000) = 400\,000.$$

Objekto likvidacinė vertė bus 100 000 EUR (500 000 – 400 000).

45. Nusidėvėjimui apskaičiuoti taikomas tiesiogiai proporcingas (tiesinis) ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo metodas. Taikant tiesiogiai proporcingą (tiesinį) metodą, metinė nusidėvėjimo suma apskaičiuojama pagal formulę:

$$N = \frac{(V1 - V2)}{T}, \text{ kur}$$

N – metinė nusidėvėjimo suma;

V1 – ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina;

V2 – ilgalaikio materialiojo turto likvidacinė vertė;

T – naudingo tarnavimo laikas (metais).

Finansinėms ataskaitoms sudaryti gali būti apskaičiuojama mėnesinė ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo suma pagal formulę:

$$M = \frac{(V1 - V2)}{T \times 12 \text{ mėn.}}$$

M – mėnesinė nusidėvėjimo suma;

V1 – ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina;

V2 – ilgalaikio materialiojo turto likvidacinė vertė;

T – naudingo tarnavimo laikas (metais).

Ilgalaikio materialiojo turto mėnesinė nusidėvėjimo suma naudojama trumpesnio už finansinius metus ataskaitinio laikotarpio turto nusidėvėjimui apskaičiuoti, pavyzdžiui, kai pradėjus ilgalaikį materialųjį turtą naudoti pirmais metais naudingo tarnavimo laikotarpis yra trumpesnis už finansinius metus. Tarpinėms finansinėms ataskaitoms parengti apskaičiuojama turto nusidėvėjimo suma per tarpinį ataskaitinį laikotarpį.

Pavyzdys

Įmonė 20X2 m. sausio mėnesį įsigijo prekybos patalpas, kurių įsigijimo savikaina 125 000 EUR. Įmonė nusprendė, kad patalpų naudingo tarnavimo laikas 5 metai, o likvidacinė vertė – 5 000 EUR. Nudėvimoji vertė yra 120 000 EUR (125 000 – 5 000).

Metinė turto nusidėvėjimo suma apskaičiuojama taip:

$$N = \frac{125\,000 - 5\,000}{5} = 24\,000$$

Kiekvienais turto naudojimo metais sąnaudomis bus pripažįstama po 24 000 EUR. Patalpas įmonė pradėjo naudoti 20X2 m. sausio mėnesį, todėl jų nusidėvėjimą turi skaičiuoti nuo 20X2 m.

vasario mėn., t. y. sudarydama 20X2 m. gruodžio 31 d. ataskaitas turi apskaičiuoti patalpų nusidėvėjimą per 20X2 m. vasario–gruodžio mėn.

Mėnesinė prekybos patalpų nusidėvėjimo suma apskaičiuojama taip:

$$N = \frac{125\,000 - 5\,000}{5 \times 12} = 2\,000$$

Kadangi šias patalpas įmonė naudojo visą numatytą naudingo tarnavimo laiką, tai sudarydama finansines ataskaitas, ji apskaičiavo tokias turto nusidėvėjimo sumas per ataskaitinius laikotarpius:

nuo 20X2 m. vasario 1 d. iki 20X2 m. gruodžio 31 d. – 22 000 EUR (2 000 x 11);

nuo 20X3 m. sausio 1 d. iki 20X3 m. gruodžio 31 d. – 24 000 EUR;

nuo 20X4 m. sausio 1 d. iki 20X4 m. gruodžio 31 d. – 24 000 EUR;

nuo 20X5 m. sausio 1 d. iki 20X5 m. gruodžio 31 d. – 24 000 EUR;

nuo 20X6 m. sausio 1 d. iki 20X6 m. gruodžio 31 d. – 24 000 EUR;

nuo 20X7 m. sausio 1 d. iki 20X7 m. sausio 31 d. – 2 000 EUR.

Taikant tiesiogiai proporcingą (tiesinį) nusidėvėjimo metodą, galima atlikti supaprastintus skaičiavimus. Kadangi skaičiuojant šiuo būdu kiekvieną ataskaitinį laikotarpį turto nusidėvėjimo suma nesikeičia, jei nebuvo padidinta įsigijimo ar pasigaminimo savikaina ar pakeistas naudingo tarnavimo laikas dėl remonto ar rekonstrukcijos darbų ir pan., užtenka turto nusidėvėjimo sumą per praėjusį ataskaitinį laikotarpį pakoreguoti įsigytų ir nurašytų (likviduotų) objektų nusidėvėjimo sumomis. Skaičiavimo formulė būtų tokia:

$$N1 = N0 + IN - LN, \text{ kur}$$

N1 – bendra turto nusidėvėjimo suma per mėnesį;

N0 – nusidėvėjimo suma (apskaitos duomenys) per praėjusį mėnesį;

IN – praėjusį mėnesį įsigytų ilgalaikio turto objektų nusidėvėjimas per mėnesį;

LN – praėjusį mėnesį nurašytų (likviduotų) objektų nusidėvėjimas per mėnesį.

46. Įmonė pati nustato ilgalaikio materialiojo turto naudingo tarnavimo laiką. Gavus papildomos informacijos, ilgalaikio materialiojo turto naudingo tarnavimo laikas, likvidacinė vertė ir (ar) apskaičiuota metinė nusidėvėjimo suma gali būti tikslinami. Pakeitus naudingo tarnavimo laiką, ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo vertė nusidėvima per patikslintą turto naudingo tarnavimo laiką.

Naudingo tarnavimo laikas – ribotas laikotarpis, per kurį įmonės veikloje naudojamas turtas gali teikti naudos.

Įmonės, atsižvelgdamos į savo patirtį ir rinkoje susiklosčiusią padėtį, pačios nustato įvairių ilgalaikio materialiojo turto objektų naudingo tarnavimo laiką. Ilgalaikio turto naudingo tarnavimo laikas apskaičiuojamas įvertinus šiuos veiksnius: tikėtiną fizinį nusidėvėjimą, moralinį senėjimą, teisinius ar kitokius turto naudojimo apribojimus.

Ilgalaikio materialiojo turto objekto naudingo tarnavimo laikas ir likvidacinė vertė gali būti tikslinami pakeitus objektą techniškai ir technologiškai, pakeitus įmonės ekonominę politiką, pavyzdžiui, jei objekto naudojimas bus nutrauktas anksčiau, t. y. nesulaukus jo fizinio nusidėvėjimo. Kai priimamas sprendimas dėl naudingo tarnavimo laiko arba likvidacinės vertės patikslinimo, ilgalaikio turto nusidėvimoji vertė turi būti nusidėvima per likusį patikslintą turto naudingo tarnavimo laiką, patikslintą nusidėvėjimo sumą pradedant skaičiuoti nuo kito mėnesio pirmos dienos.

Pavyzdys

Įmonės „B“ staklių įsigijimo savikaina 26 000 EUR, numatytas naudingo tarnavimo laikas 6 metai, apskaičiuota 2 000 EUR likvidacinė vertė. Apskaičiuota 4 000 EUR $[(26\,000 - 2\,000) : 6]$ metinė nusidėvėjimo suma.

Po 5 naudojimo metų rinkoje atsirado analogiškos paskirties našesnių staklių ir senesnių staklių pardavimo kaina labai nukrito, todėl buvo nuspręsta sumažinti staklių likvidacinę vertę iki 600 EUR. Likusi nenudėvėta 5 400 EUR $(26\,000 - 600 - 4\,000 \times 5)$ vertė bus priskirta gaminamos produkcijos savikainai per vienus metus, t. y. po 450 EUR kas mėnesį. Patikslinus nusidėvėjimo sumą, apskaitoje ji bus registruojama nuo kito mėnesio 1 d.

47. Balanse pateikiama likutinė ilgalaikio materialiojo turto vertė, kuri apskaičiuojama iš ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikainos atimant sukaupą nusidėvėjimo sumą.

Pavyzdys

Įmonė „B“, užsiimanti krovininių pervežimu, pagal finansinės nuomos (lizingo) sutartį įsigijo du krovininius automobilius (turto objektai Nr. 21 ir Nr. 22), kurių įsigijimo savikaina atitinkamai 90 000 EUR ir 120 000 EUR. Įmonė nustatė automobilių 5 metų naudingo tarnavimo laiką, likvidacinę vertę atitinkamai 1 500 EUR ir 3 000 EUR.

Apskaičiuojama automobilių nusidėvėjimo suma per mėnesį:

$$(90\,000 - 1\,500) : 5 : 12 = 1\,475,$$

$$(120\,000 - 3\,000) : 5 : 12 = 1\,950.$$

Įmonė automobilius pradėjo naudoti 20X2 m. rugsėjo mėn., todėl jų nusidėvėjimą pradėjo skaičiuoti nuo spalio mėn.

Įmonės „B“ ilgalaikio materialiojo turto 20X2 m. gruodžio 31 d. apskaitos duomenys:

Turto objekto numeris	Naudojimo pradžia	Įsigijimo savikaina (EUR)	Naudingo tarnavimo laikas	Nusidėvėjimo suma per mėnesį (EUR)	Nusidėvėjimo suma per ataskaitinį laikotarpį (EUR)	Sukaupta nusidėvėjimo suma (EUR)	Likutinė vertė (EUR)
21	20X2 m. rugsėjo mėn.	90 000	5 metai	1 475	4 425	4 425	85 575
22	20X2 m. rugsėjo mėn.	120 000	5 metai	1 950	5 850	5 850	114 150
Iš viso		210 000		3 425	10 275	10 275	199 725

Įmonės „B“ ilgalaikio materialiojo turto likutinė vertė 20X2 m. gruodžio 31 d. apskaičiuojama iš kiekvieno turto objekto įsigijimo savikainos atimant sukauptą nusidėvėjimo sumą:

$$90\,000 - (1\,475 \times 3) = 90\,000 - 4\,425 = 85\,575,$$

$$120\,000 - (1\,950 \times 3) = 120\,000 - 5\,850 = 114\,150.$$

Įmonės „B“ balanso straipsnyje *Materialusis turtas* parodoma viso ilgalaikio materialiojo turto 199 725 EUR (85 575 + 114 150) likutinė vertė.

Pavyzdžio tęsinys

Įmonė „B“ 20X3 m. sausio mėn. įsigijo statinį – garažą (turto objekto Nr. 23), kurio įsigijimo savikaina 50 000 EUR. Įmonė nusprendė, kad statinio naudingo tarnavimo laikas 20 metų, likvidacinė vertė 1 000 EUR. Įmonė statinį pradėjo naudoti 20X3 m. sausio mėn., todėl jo nusidėvėjimą pradėjo skaičiuoti nuo 20X3 m. vasario mėn.

Apskaičiuota mėnesio nusidėvėjimo suma:

$$(50\,000 - 5\,600) : 20 : 12 = 185.$$

Įmonės „B“ ilgalaikio materialiojo turto 20X3 m. gruodžio 31 d. apskaitos duomenys:

Turto objekto numeris	Naudojimo pradžia	Įsigijimo savikaina (EUR)	Naudingo tarnavimo laikas	Nusidėvėjimo suma per mėnesį (EUR)	Nusidėvėjimo suma per ataskaitinį laikotarpį (EUR)	Sukaupta nusidėvėjimo suma (EUR)	Likutinė vertė (EUR)
21	20X2 m. rugsėjo mėn.	90 000	5 metai	1 475	17 700	22 125	67 875
22	20X2 m. rugsėjo mėn.	120 000	5 metai	1 950	23 400	29 250	90 750
23	20X3 m. sausio mėn.	50 000	20 metų	185	2 035	2 035	47 965
Iš viso		260 000		3610	43 135	53 410	206 590

Įmonės „B“ ilgalaikio materialiojo turto likutinė vertė 20X3 m. gruodžio 31 d. apskaičiuojama iš turto įsigijimo savikainos atimant sukauptą nusidėvėjimo sumą:

$$90\,000 - 1\,475 \times (3 + 12) = 90\,000 - 22\,125 = 67\,875,$$

$$120\,000 - 1\,950 \times (3 + 12) = 120\,000 - 29\,250 = 90\,750,$$

$$50\,000 - 185 \times 11 = 50\,000 - 2\,035 = 47\,965.$$

Įmonės „B“ balanso straipsnyje *Materialusis turtas* parodoma viso ilgalaikio materialiojo turto 206 590 EUR (67 875 + 90 750 + 47 965) likutinė vertė.

48. Ilgalaikio materialiojo turto eksploatavimo, remonto išlaidos priskiriamos to ataskaitinio laikotarpio, per kurį susidarė, veiklos sąnaudoms, jei jos nebuvo priskirtos gaminamos produkcijos savikainai.

Ilgalaikio materialiojo turto eksploatavimo išlaidų pavyzdžiai gali būti: mokesčiai už komunalines paslaugas (vandenį, kanalizaciją, dujas, elektrą, šildymą, šiukšlių išvežimą), įmonės teritorijos priežiūros, transporto priemonių eksploatacijos (sunaudoto kuro, tepalų, padangų, plovimo medžiagų, filtrų, plovimo paslaugų) ir panašios išlaidos.

Ilgalaikio materialiojo turto eksploatacijos ir remonto išlaidos apskaitoje registruojamos tą ataskaitinį laikotarpį, kai jos patiriamos, neatsižvelgiant į laiką, kada buvo išleisti pinigai.

Ilgalaikio materialiojo turto eksploatavimo išlaidos pripažįstamos įmonės veiklos sąnaudomis. Ilgalaikio materialiojo turto remonto išlaidos, jeigu remontas nei pagerino turto naudingąsias savybes, nei pailgino jo naudingą tarnavimo laiką, pripažįstamos įmonės veiklos sąnaudomis. Jei ilgalaikio materialiojo turto remontas pagerino turto naudingąsias savybes ir (ar)

pailgino naudingo jo tarnavimo laiką, remonto išlaidos apskaitoje registruojamos standarto 49 punkte nustatyta tvarka.

Su produkcijos gamyba susijusio ilgalaikio materialiojo turto, pavyzdžiui, gamybos įrengimų, eksploatacijos ir remonto išlaidos priskiriamos gaminamos produkcijos savikainai atsižvelgiant į įmonės pasirinktą produkcijos savikainos skaičiavimo metodą.

Apskaitoje registruojant ilgalaikio materialiojo, išskyrus naudojamo produkcijai gaminti, turto eksploatacijos ir remonto išlaidas, daromi tokie įrašai:

D 613 Remonto ir eksploatacijos sąnaudos

K 2011 Žaliavos, medžiagos, sudedamosios dalys ir detalės

K 271 Pinigai sąskaitose bankuose ar 272 Pinigai kasoje (jei sumokama iš karto)

K 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai (jei perkama į skolą)

K 202 Sumokėti avansai (jei buvo sumokėta iš anksto)

Ataskaitinio laikotarpio ilgalaikio materialiojo turto eksploatacijos ir remonto sąnaudų suma parodoma pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Veiklos sąnaudos*.

Apskaitoje registruojant su produkcijos gamyba susijusio ilgalaikio materialiojo turto eksploatacijos ir remonto išlaidas, daromi tokie įrašai:

D 2012 Nebaigtos gamybos savikaina

K 2011 Žaliavos, medžiagos, sudedamosios dalys ir detalės

K 271 Pinigai sąskaitose bankuose ar 272 Pinigai kasoje (jei sumokama iš karto)

K 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai (jei perkama į skolą)

K 202 Sumokėti avansai (jei buvo sumokėta iš anksto)

Pavyzdys

Įmonė „A“ 20X2 m. lapkričio 2 d. darbuotojui, atsakingam už įmonės automobilį, išmokėjo 1 500 EUR avansą automobilio eksploatavimo išlaidoms, t. y. degalams, tepalams, plovimo medžiagoms, filtrams, padangoms ir kt. įsigyti. Pagal 20X2 m. lapkričio 30 d. darbuotojo pateiktas sąskaitas ir kasos operacijų kvitus per visą lapkričio mėn. išlaidų suma buvo 2 050 EUR. Įmonė darbuotojui priklausančius 550 EUR sumokėjo 20X2 m. gruodžio 1 d.

Įmonė „A“ 2 050 EUR automobilio eksploatavimo išlaidas pripažįsta lapkričio mėn. veiklos sąnaudomis.

Apskaitoje registruojant 20X2 m. lapkričio mėn. darbuotojui atsiskaitytinai išmokėtą avansą, daromi įrašai:

D 244 Iš atskaitingų asmenų gautinos sumos

1 500

K 272 Pinigai kasoje	1 500
Jei pinigai pervesti į asmeninę darbuotojo sąskaitą banke, daromi įrašai:	
D 244 Iš atskaitingų asmenų gautinos sumos	1 500
K 271 Pinigai sąskaitose bankuose	1 500
Apskaitoje registruojant 20X2 m. lapkričio mėn. patirtas automobilio eksploataavimo išlaidas, daromi įrašai:	
D 613 Remonto ir eksploatacijos sąnaudos	2 050
K 244 Iš atskaitingų asmenų gautinos sumos	1 500
K 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai (atskaitingi asmenys)	550
Apskaitoje 20X2 m. gruodžio mėn. registruojant galutinį atsiskaitymą su darbuotoju, daromi įrašai:	
D 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai	550
K 272 Pinigai kasoje arba K 271 Pinigai sąskaitose bankuose	550

49. Atlikus ilgalaikio materialiojo turto remontą ar rekonstrukciją, kuri pagerino jo naudingąsias savybes ir (ar) pailgino naudingo tarnavimo laiką, remonto ar rekonstrukcijos išlaidų suma didinama šio turto įsigijimo savikaina, pakeičiamas naudingo tarnavimo laikas, jei jis pailgėja, ir tikslinama būsimų ataskaitinių laikotarpių metinė nusidėvėjimo suma.

Jei atlikti ilgalaikio materialiojo turto rekonstravimo ar remonto darbai pailgina turto naudingo tarnavimo laiką ir pagerina jo naudingąsias savybes, tikėtina, kad įmonė ateinančiais ataskaitiniais laikotarpiais gaus didesnę ekonominę naudą. Todėl tokių remonto ar rekonstravimo darbų verte padidinama ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo ar pasigaminimo savikaina, patikslinamas naudingo tarnavimo laikas.

Nauja nudėvimoji vertė turi būti nudėvima per iš naujo nustatytą likusį naudingo tarnavimo laiką, nusidėvėjimą pradedant skaičiuoti atlikus remonto darbus nuo kito mėnesio 1 dienos pagal formulę:

$$(V1(n) - V2 - SN) : (T(n) - T(f)), \text{ kur}$$

V1(n) – turto įsigijimo savikaina atlikus remonto ar rekonstravimo darbus;

V2 – likvidacinė vertė;

SN – sukauptas turto nusidėvėjimas;

T(n) – naujas, pailgintas turto naudingo tarnavimo laikas;

T(f) – laikotarpis, kurį turtas jau buvo naudotas įmonėje.

Pavyzdys

Įmonės „A“ gamybos įrengimų įsigijimo savikaina 51 000 EUR, nustatyta likvidacinė vertė 1 000 EUR, naudingo tarnavimo laikas 5 metai, metinė nusidėvėjimo suma 10 000 EUR. Po trejų eksploatacijos metų buvo atliktas šių gamybos įrengimų remontas ir modernizuojami jų elektros varikliai, įmontuojama produkcijos kokybės tikrinimo sistema. Atlikus remonto darbus, kurių vertė 28 000 EUR, nustatyta, kad dėl šių darbų padidės įrengimų našumas, gaminamos produkcijos kokybė, be to, 2 metais pailgės jų naudojimo laikas. Todėl įmonės apskaitoje šių remonto darbų verte didinama įrengimų įsigijimo savikaina ir nustatomas naujas naudingo tarnavimo laikas:

$$V1(n) = 51\,000 + 28\,000 = 79\,000 \text{ EUR}$$

$$V2 = 1\,000 \text{ EUR}$$

$$SN = 10\,000 \times 3 = 30\,000 \text{ EUR}$$

$$T(n) = 5 + 2 = 7 \text{ m.}$$

$$T(f) = 3 \text{ m.}$$

Metinė nusidėvėjimo suma patikslinama taip:

$$[79\,000 - 1\,000 - (10\,000 \times 3)] : (7 - 3) = 12\,000.$$

Atlikus remonto darbus, nuo kito mėnesio 1 dienos per ateinančius ketverius įrengimų naudingo tarnavimo metus kasmet pagamintos produkcijos savikainai bus priskiriama po 12 000 EUR, t. y. po 1 000 EUR per mėnesį.

Kai didinama suremontuoto ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina, jei remonto darbai atlikti įmonės jėgomis, apskaitoje daromi įrašai:

D 12X0 Ilgalaikio materialiojo turto savikaina (pagal turto grupes)

K 2011 Žaliavos, medžiagos, sudedamosios dalys ir detalės

K 444 Mokėtinas darbo užmokestis

K 4462 Mokėtinios valstybinio socialinio draudimo įmokos

Jei remonto darbus atliko kiti, apskaitoje daromi įrašai:

D 12X0 Ilgalaikio materialiojo turto savikaina

K 271 Pinigai sąskaitose bankuose arba K 272 Pinigai kasoje (jei sumokėta iš karto)

K 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai (jei gauta į skolą)

Atliekant remonto darbus patiriamos išlaidos apskaitoje gali būti registruojamos ne sąskaitoje *Ilgalaikio materialiojo turto savikaina* (pagal turto grupes), o specialioje ilgalaikio

materialiojo turto 125 sąskaitoje *Statomas ar rekonstruojamas ilgalaikis materialusis turtas*. Baigus remontuoti, atliktų darbų vertė iš šios sąskaitos perkeliama į atitinkamą ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikainos sąskaitą:

D 12X0 Ilgalaikio materialiojo turto savikaina (pagal turto grupes)

K 125 Statomas ar rekonstruojamas ilgalaikis materialusis turtas

Pavyzdžio tęsinys

Įmonės „A“ gamybos įrengimų remonto darbus atliko įmonė „R“. Įmonė „A“ už remonto darbus 10 000 EUR sumokėjo iš karto, pasirašius darbų atlikimo aktą, o kitus 18 000 EUR įsipareigojo sumokėti per 30 dienų.

Įmonės „A“ apskaitoje užregistruojama įrengimų įsigijimo savikainos padidėjimas remonto darbų verte ir atsiskaitymai su darbus atlikusia įmone „R“:

D 1220 Mašinų ir įrenginių savikaina	28 000
K 271 Pinigai sąskaitose bankuose	10 000
K 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai	18 000

50. Ilgalaikis materialusis turtas nurašomas, jei jis perleidžiamas, dovanojamas, prarandamas dėl įvairių priežasčių arba jei ateityje jį naudojant ar parduodant nesitikima gauti jokios ekonominės naudos. Nurašius ilgalaikį materialųjį turtą, apskaitoje turi būti nurašoma ir įsigijimo savikaina, ir sukaupta nusidėvėjimo suma.

51. Ilgalaikio materialiojo turto perleidimas apskaitoje registruojamas nurašant turto įsigijimo ar pasigaminimo savikainą ir sukaupą nusidėvėjimą ir pripažįstant perleidimo sandorio rezultata (pelną ar nuostolį), kuris parodomas pelno (nuostolių) ataskaitos kitos veiklos straipsnyje. Perleidimo sandorio rezultatas gaunamas iš pardavimo kainos atėmus perleisto turto likutinę vertę.

Ilgalaikis materialusis turtas gali būti perleidžiamas jį parduodant, keičiant į kitą turtą ar vykdant įsipareigojimus.

Perleidus ilgalaikį materialųjį turtą, apskaitoje nurašoma jo įsigijimo ar pasigaminimo savikaina, sukaupta nusidėvėjimo suma, su perleidimu susijusios išlaidos (išmontavimo, išvežimo ir pan.) ir užregistruojamas apskaičiuotas sandorio rezultatas (pelnas arba nuostolis). Ilgalaikio materialiojo turto perleidimo rezultatas apskaitoje užregistruojamas kaip kitos netipinės veiklos pajamos ar sąnaudos ir parodomas pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Kita veikla*.

Registruojant apskaitoje materialiojo turto pardavimą, jeigu sandorio rezultatas yra pelnas, daromi tokie įrašai:

D 245 Kitos per vienus metus gautinos sumos (jei parduota į skolą)

D 271 Pinigai sąskaitose bankuose (jei iš karto gauti pinigai)

D 12X3 Ilgalaikio materialiojo turto savikainos nusidėvėjimas (–)

K 12X0 Ilgalaikio materialiojo turto savikaina (pagal turto grupes)

K 521 Ilgalaikio turto perleidimo pelnas

Jeigu sandorio rezultatas nuostolis, apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 245 Kitos per vienus metus gautinos sumos (jei parduota į skolą) arba

D 271 Pinigai sąskaitose bankuose (jei iš karto gauti pinigai)

D 621 Ilgalaikio turto perleidimo nuostoliai

D 12X3 Ilgalaikio materialiojo turto savikainos nusidėvėjimas (–)

K 12X0 Ilgalaikio materialiojo turto savikaina (pagal turto grupes)

Kaip registruojamas apskaitoje turto keitimas, paaiškinta prie standarto 82 punkto.

Pavyzdys

Įmonė „C“ į skolą už 18 000 EUR pardavė anksčiau įmonės veikloje naudotus įrengimus, kurių įsigijimo savikaina 25 000 EUR, sukauptas nusidėvėjimas 10 000 EUR, likutinė vertė 15 000 EUR. Už įrengimų išmontavimą įmonė „C“ sumokėjo įmonei „D“ 1 000 EUR. Sandorio rezultatas yra 2 000 EUR $[18\,000 - (25\,000 - 10\,000) - 1\,000]$ pelnas, apskaičiuotas iš turto pardavimo kainos atėmus jo likutinę vertę ir išmontavimo išlaidas. Apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 245 Kitos per vienus metus gautinos sumos	18 000
D 1223 Mašinų ir įrenginių savikainos nusidėvėjimas (–)	10 000
K 1220 Mašinų ir įrenginių savikaina	25 000
K 271 Pinigai sąskaitose bankuose (sumokėta už įrengimų išmontavimą)	1 000
K 521 Ilgalaikio turto perleidimo pelnas	2 000

52. Kitais atvejais nurašius nevisiškai nudėvėtą ilgalaikį materialųjį turtą, nurašyta to turto likutinė vertė parodoma pelno (nuostolių) ataskaitos veiklos sąnaudų straipsnyje, jei nėra galimybės jos kompensuoti.

Nurašant ne visiškai nudėvėtą ilgalaikį materialųjį turtą, nenudėvėta suma pripažįstama ataskaitinio laikotarpio veiklos nuostoliais dėl turto nurašymo, nes ši turto vertės dalis nebuvo

paskirstyta pagamintos produkcijos, pardavimo ar paslaugų savikainai arba veiklos sąnaudoms.

Praradus ar dėl kitų priežasčių, išskyrus perleidimą, nurašius ne visiškai nudėvėtą ilgalaikį materialųjį turtą, apskaitoje nurašoma to turto įsigijimo ar pasigaminimo savikaina, sukaupta nusidėvėjimo suma, o likutinė vertė užregistruojama veiklos sąnaudų sąskaitoje ir parodoma pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Veiklos sąnaudos*.

Naudojant pavyzdinio sąskaitų plano sąskaitas, apskaitoje daromi įrašai:

D 617 Turto praradimo ir nurašymo sąnaudos

D 12X3 Ilgalaikio materialiojo turto savikainos nusidėvėjimas (–) (pagal turto grupes)

K 12X0 Ilgalaikio materialiojo turto savikaina (pagal turto grupes)

Tačiau jei nurašant turtą gaunama detalių ar medžiagų, kurias įmonė tikisi parduoti ar panaudoti savo veikloje, tikėtina, kad jos teiks įmonei ekonominę naudą ateityje. Todėl šių detalių ar medžiagų vertė, ne didesnė už nurašomo turto likutinę vertę, registruojama apskaitoje mažinant dėl turto nurašymo patirtus nuostolius.

Pavyzdys

Nurašomas netinkamas naudoti nenudėvėtas įmonės automobilis, kurio įsigijimo savikaina 30 000 EUR, likvidacinė vertė 200 EUR, sukauptas nusidėvėjimas 29 000 EUR. Jei nurašant automobilį negaunama jokių detalių, nenudėvėta turto vertė pripažįstama ataskaitinio laikotarpio veiklos nuostoliais ir apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1233 Transporto priemonių savikainos nusidėvėjimas (–)	29 000
--	--------

D 617 Turto praradimo ir nurašymo sąnaudos	1 000
--	-------

K 1230 Transporto priemonių savikaina	30 000
---------------------------------------	--------

Pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Veiklos sąnaudos* parodoma 1 000 EUR.

Tačiau jei nurašant šį automobilį gaunama atsarginių detalių, kurios įvertinamos 200 EUR, turto nurašymo nuostoliai mažinami atsargų verte ir apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1233 Transporto priemonių savikainos nusidėvėjimas (–)	29 000
--	--------

D 2011 Žaliavos, medžiagos, sudedamosios dalys ir detalės	200
---	-----

D 617 Turto praradimo ir nurašymo sąnaudos	800
--	-----

K 1230 Transporto priemonių savikaina	30 000
---------------------------------------	--------

Pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Veiklos sąnaudos* parodoma 800 EUR.

Jei nurašant šį automobilį gaunama atsarginių detalių, kurios įvertinamos 1 200 EUR, apskaitoje registruojama šių detalių vertė, ne didesnė už nurašomo turto likutinę vertę, t. y. 1 000 EUR. Apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1233 Transporto priemonių savikainos nusidėvėjimas (–)	29 000
D 2011 Žaliavos, medžiagos, sudedamosios dalys ir detalės	1 000
K 1230 Transporto priemonių savikaina	30 000
Veiklos sąnaudų nesusidaro.	

53. Jei turtas prarandamas dėl vagystės ar kitų priežasčių, tai susidarę nuostoliai, jei nėra galimybės jų atlyginti, pripažįstami nuostoliais dėl turto ar jo dalies praradimo per ataskaitinį laikotarpį ir parodomi pelno (nuostolių) ataskaitos veiklos sąnaudų straipsnyje. Jei pagrįstai tikimasi, kad nuostoliai bus atlyginti, numatoma atgauti suma registruojama kaip gautina suma. Jei numatoma atgauti suma yra mažesnė už prarasto turto vertę, jų skirtumas turi būti pripažįstamas nuostoliais, kurie parodomi pelno (nuostolių) ataskaitos veiklos sąnaudų straipsnyje. Jei numatoma atgauti suma yra didesnė už prarasto turto vertę, jų skirtumas turi būti pripažįstamas ataskaitinio laikotarpio kitos veiklos pajamomis.

1 pavyzdys

Pavogtas įmonės lengvasis automobilis, kurio įsigijimo savikaina 60 000 EUR, sukauptas nusidėvėjimas 40 000 EUR, likutinė vertė 20 000 EUR (60 000 – 40 000). Prarastas automobilis nurašomas ir apskaitoje užregistruojamos automobilio likutinės vertės dydžio veiklos sąnaudos:

D 1233 Transporto priemonių savikainos nusidėvėjimas (–)	40 000
D 617 Turto praradimo ir nurašymo sąnaudos	20 000
K 1230 Transporto priemonių savikaina	60 000

Pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Veiklos sąnaudos* parodoma 20 000 EUR nuostolis dėl turto praradimo.

Tačiau jei pagrįstai tikimasi, kad nuostoliai bus atlyginti, numatoma atgauti suma registruojama kaip gautina suma. Jei numatoma atgauti suma mažesnė už prarasto turto likutinę vertę, likusi suma pripažįstama nuostoliais, jei didesnė – pelnu.

2 pavyzdys

Jei ankstesniame pavyzdyje minėtas pavogtas automobilis yra apdraustas draudimo bendrovėje ir ji pranešė, kad kompensuos 20 000 EUR prarasto automobilio vertę, apskaitoje daromi kitokie įrašai:

D 1233 Transporto priemonių savikainos nusidėvėjimas (–)	40 000
D 245 Kitos per vienus metus gautinos sumos	20 000

K 1230 Transporto priemonių savikaina	60 000
---------------------------------------	--------

Gavus draudimo išmoką, apskaitoje registruojama:

D 271 Pinigai sąskaitose bankuose	20 000
-----------------------------------	--------

K 245 Kitos per vienus metus gautinos sumos	20 000
---	--------

Jei pagal draudimo sutartį draudimo bendrovė turi kompensuoti tik dalį prarasto turto vertės, pavyzdžiui, 15 000 EUR, skirtumas pripažįstamas ataskaitinio laikotarpio nuostoliais:

D 1233 Transporto priemonių savikainos nusidėvėjimas (–)	40 000
--	--------

D 245 Kitos per vienus metus gautinos sumos	15 000
---	--------

D 617 Turto praradimo ir nurašymo sąnaudos	5 000
--	-------

K 1230 Transporto priemonių savikaina	60 000
---------------------------------------	--------

Pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Veiklos sąnaudos* parodoma 5 000 EUR nuostolis dėl turto praradimo.

Jei, atsižvelgiant į rinkos vertę, automobilis buvo apdraustas didesne suma už likutinę vertę ir draudimo bendrovės kompensacija (pvz., 30 000 EUR) viršija automobilio likutinę vertę, perviršis pripažįstamas pelnu:

D 1233 Transporto priemonių savikainos nusidėvėjimas (–)	40 000
--	--------

D 245 Kitos per vienus metus gautinos skolos	30 000
--	--------

K 1230 Transporto priemonių savikaina	60 000
---------------------------------------	--------

K 522 Kitos netipinės veiklos pajamos	10 000
---------------------------------------	--------

Pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Kita veikla* parodoma 10 000 EUR pelno.

54. Pagal finansinės nuomos sutartį gautas ilgalaikis materialusis turtas parodomas ilgalaikio materialiojo turto straipsnyje. Šio turto įsigijimo savikaina yra finansinės nuomos sutartyje nurodyta turto vertės padengimo suma, išskyrus palūkanas, jei jos numatytos sutartyje. Su sutarties sudarymu ir turto paruošimu naudoti tiesiogiai susijusios išlaidos taip pat įtraukiamos į šio turto įsigijimo savikainą.

Įmonė, gavusi ilgalaikį materialųjį turtą pagal finansinės nuomos (lizingo) sutartį, apskaitoje registruoja ilgalaikį materialųjį turtą ir ilgalaikius įsipareigojimus nuomos sutartyje arba mokėjimo grafike nurodyta verte, į kurią neįskaičiuojamos palūkanos, kompensuotinos nuomos sumos, paslaugos ir neapibrėžtieji nuomos mokesčiai (toliau – turto vertės padengimo suma).

Jei finansinės nuomos sutarties sąlygose numatyta, kad turto gavėjas turi sumokėti avansą, ilgalaikiai įsipareigojimai mažinami sumokėtu avansu.

Įsigydama turtą pagal finansinės nuomos (lizingo) sutartį, įmonė iki turto naudojimo pradžios gali patirti išlaidų, susijusių su sutarties sudarymu (sutarties sudarymo mokestis), turto paruošimu naudoti (montavimo, instaliavimo, remonto iki naudojimo pradžios ir pan.), kurios priskiriamos turto, gauto pagal finansinės nuomos (lizingo) sutartį, įsigijimo savikainai.

Pagal finansinės nuomos (lizingo) sutartį įsigyto turto vertei negali būti priskiriamos mokamos (mokėtinos) palūkanos. Finansinės nuomos (lizingo) sutartyje numatytos palūkanos priskiriamos finansinės ir investicinės veiklos sąnaudoms. Apskaitoje jos registruojamos kaupimo principu ir parodomos pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Finansinė ir investicinė veikla*.

Pagal finansinės nuomos (lizingo) sutartį gautas ilgalaikis materialusis turtas apskaitoje registruojamas sutartyje nurodyta jo vertės dengimo suma:

D 12X0 Ilgalaikio materialiojo turto savikaina (pagal turto grupes)

K 401 Ilgalaikės finansinės skolos (mokėtinos po 12 mėnesių)

K 440 Ilgalaikių skolų einamųjų metų dalis (mokėtina per 12 mėn.)

K 127 Sumokėti avansai už ilgalaikį materialųjį turtą (jeigu buvo sumokėtas avansas)

Apskaitoje registruojamos ataskaitinio laikotarpio mokėtinos palūkanos:

D 630 Palūkanų sąnaudos

K 440 Ilgalaikių skolų einamųjų metų dalis (mokėtina per 12 mėn.)

Sumokėjus ataskaitinio laikotarpio turto vertės dengimo įmoką ir palūkanas, apskaitoje daromi įrašai:

D 440 Ilgalaikių skolų einamųjų metų dalis (mokėtina per 12 mėn.)

K 271 Pinigai sąskaitose bankuose

Finansiniams metams pasibaigus, registruojama ilgalaikių skolų dalis, kuri turi būti sumokama per 12 mėnesių:

D 401 Ilgalaikės finansinės skolos (mokėtinos po 12 mėnesių)

K 440 Ilgalaikių skolų einamųjų metų dalis (mokėtina per 12 mėn.)

Pagal finansinės nuomos sutartį gauto ilgalaikio materialiojo turto likutinė vertė parodoma balanso A dalies straipsnyje *Materialusis turtas*, pagal grafiką po 12 mėnesių mokėtinų turto išpirkimo įmokų suma – balanso E dalies straipsnyje *Ilgalaikiai įsipareigojimai*, įmokų, kurios turi būti sumokamos per 12 mėnesių, suma – balanso straipsnyje *Trumpalaikiai įsipareigojimai*. Už

ataskaitinį laikotarpį apskaičiuotos palūkanos parodomos pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Finansinė ir investicinė veikla* ir jeigu yra dar nesumokėta jų dalis, ji parodoma balanso A dalies straipsnyje *Trumpalaikiai įsipareigojimai*.

Pavyzdys

Įmonė „C“ 20X5 m. gruodžio 15 d. pagal finansinės nuomos (lizingo) sutartį įsigijo stakles. Sutartyje nurodyta 50 000 EUR staklių vertė. Staklių įsigijimo dieną jos buvo sumontuotos ir suderintos. Už paslaugas 2 000 EUR įmonė „C“ sumokėjo iš karto. Už gaunamą turtą 10 000 EUR avansas ir 500 EUR sutarties sudarymo mokestis buvo sumokėti prieš turto gavimą. Nustatytas 48 mėn. finansinės nuomos (lizingo) laikotarpis ir 4,5 proc. metinė palūkanų norma.

Įmokų mokėjimo grafiko ištrauka

Data	Neišpirkta turto vertė (EUR)	Turto išpirkimo įmokos (EUR)	Palūkanų įmokos (EUR)	Sutarties sudarymo mokestis (EUR)	Suma
20X5-12-15	50 000			500	500
		10 000			10 000
20X6-01-31	40 000	762	150		912
20X6-02-28	39 238	765	147		912
20X6-03-31	38 473	768	144		912
20X6-04-30	37 705	771	141		912
20X6-05-31	36 934	774	138		912
20X6-06-30	36 160	777	135		912
20X6-07-31	35 383	779	133		912
20X6-08-31	34 604	782	130		912
20X6-09-30	33 822	785	127		912
20X6-10-31	33 037	788	124		912
20X6-11-30	32 249	791	121		912
20X6-12-31	31 458	794	118		912
20X7-01-31	30 664	797	115		912
...					
...					
...					
20X9-12-31	909	909	3		912
Iš viso	0	50 000	3 776	500	54 276

Atlikus išankstinius mokėjimus pagal šią finansinės nuomos sutartį už turto montavimo ir derinimo darbus, įmonės apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 127 Sumokėti avansai už ilgalaikį materialųjį turtą	12 500
K 271 Pinigai sąskaitose bankuose (už stakles)	10 000
K 271 Pinigai sąskaitose bankuose (sutarties sudarymo mokestis)	500
K 271 Pinigai sąskaitose bankuose (už staklių montavimo ir derinimo darbus)	2 000

Gavus turtą 20X5 m. gruodžio 15 d., jį sumontavus ir pradėjus naudoti, įmonės apskaitoje registruojama staklių įsigijimo savikaina darant tokius įrašus:

D 1220 Mašinų ir įrenginių savikaina	52 500
K 401 Ilgalaikės finansinės skolos (finansinė nuoma) (už 36 mėn.)	30 664
K 440 Ilgalaikių skolų einamųjų metų dalis (už 12 mėn.)	9 336
K 127 Sumokėti avansai už ilgalaikį materialųjį turtą	12 500

Sudarydama 20X5 m. gruodžio 31 d. finansines ataskaitas, įmonė „C“ į balanso eilutę *Materialusis turtas* įrašo pagal finansinės nuomos (lizingo) sutartį gautų staklių 52 500 EUR likutinę vertę. Kadangi staklės įsigytos 20X5 m. gruodžio mėn., jų likutinė vertė 20X5 m. gruodžio 31 d. yra lygi jų įsigijimo vertei, nusidėvėjimas bus skaičiuojamas nuo 20X6 m. sausio 1 d.

Į balanso eilutę *Ilgalaikiai įsipareigojimai* įmonė „C“ įrašo 30 664 EUR įmokų, kurios turės būti sumokėtos 20X7–20X9 m., ir į balanso eilutę *Trumpalaikiai įsipareigojimai* įrašo 9 336 EUR įmokų, kurios turi būti sumokėtos 20X6 m. Kadangi pagal sutartį palūkanos pradedamos skaičiuoti nuo 20X6 m. sausio mėn., jos 20X5 m. gruodžio 31 d. finansinėse ataskaitose nerodomos.

55. Pagal nuomos sutartį išsinuomotas ar pagal panaudos sutartį gautas ilgalaikis materialusis turtas įmonės apskaitoje neregistruojamas ir jo nusidėvėjimas neskaiciuojamas. Nuomos mokestis ir pagal nuomos ar panaudos sutartį naudojamo turto eksploatacijos išlaidos pripažįstamos sąnaudomis arba įtraukiamos į gaminamos produkcijos savikainą.

Pagal nuomos sutartį išsinuomoto ar pagal panaudos sutartį gauto ilgalaikio materialiojo turto nuomos mokestis, eksploatavimo ir remonto išlaidos priskiriamos to ataskaitinio laikotarpio, per kurį susidarė, įmonės veiklos sąnaudoms arba gaminamos produkcijos savikainai.

Pagal nuomos sutartį išsinuomoto ar pagal panaudos sutartį gauto turto nuomos mokestis, eksploatavimo ir remonto išlaidos sąnaudomis pripažįstamos tą ataskaitinį laikotarpį, kai jos patiriamos, neatsižvelgiant į laiką, kada buvo išleisti pinigai.

Apskaitoje pagal nuomos sutartį išsinuomoto ar pagal panaudos sutartį gauto turto eksploatacijos ir remonto išlaidos apskaitoje registruojamos taip pat, kaip įmonei nuosavybės teise priklausančio turto:

D 613 Remonto ir eksploatacijos sąnaudos

K 2011 Žaliavos, medžiagos, sudedamosios dalys ir detalės

K 271 Pinigai sąskaitose bankuose arba 272 Pinigai kasoje (jei sumokėta iš karto)

K 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai (jei pirkti į skolą)

Ataskaitinio laikotarpio pagal nuomos sutartį išsinuomoto ar pagal panaudos sutartį gauto turto, išskyrus naudojamo produkcijos gamybai, eksploatacijos ir remonto sąnaudų suma parodoma pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Veiklos sąnaudos*.

Su produkcijos gamyba susijusio turto eksploatacijos ir remonto išlaidos registruojamos:

D 2012 Nebaigtos gamybos savikaina

K 2011 Žaliavos, medžiagos, sudedamosios dalys ir detalės

K 271 Pinigai sąskaitos bankuose ar 272 Pinigai kasoje (jei sumokėta iš karto)

K 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai (jei pirkti į skolą)

1 pavyzdys

Įmonė „A“ nuo 20X1 m. gruodžio 1 d. išsinuomojo prekybos patalpas, kuriose numato prekiauti statybinėmis ir apdailos medžiagomis.

Įmonė „A“ gruodžio 1 d. už patalpų nuomą sumokėjo nuomotojui 50 000 EUR nuomos mokesčio avansą. Mėnesio nuomos mokestis yra 10 000 EUR.

Įmonė „A“ gavo sąskaitas už gruodžio mėnesį suvartotą elektros ir šilumos energiją, telefono ir internetinio ryšio naudojimą, patalpų apsaugą ir valymą, iš viso 3 000 EUR parduotuvės eksploataavimo išlaidų, kurias sumokėjo 20X2 m. sausio 5 d.

Įmonė „A“ 20X1 m. gruodžio 31 d. pripažįsta:

- 10 000 EUR gruodžio mėnesio patalpų nuomos mokesčio sąnaudų, nors sumokėta buvo 50 000 EUR, bet tik 10 000 EUR nuomos mokesčio pripažįstama sąnaudomis, nes tik ši suma yra susijusi su įmonės gruodžio mėnesio veikla ir per šį mėnesį uždirbtomis pardavimo pajamomis.

- 3 000 EUR parduotuvės eksploataavimo sąnaudų, nors ši suma dar nesumokėta, bet išlaidos, susijusios su įmonės gruodžio mėnesio veikla ir per šį mėnesį uždirbtomis pardavimo pajamomis, jau patirtos (paslaugos jau gautos).

Sumokėtas nuomos mokesčio avansas 20X1 m. gruodžio 1 d. užregistruojamas apskaitoje šiais įrašais:

D 202 Sumokėti avansai	50 000
K 271 Pinigai sąskaitose bankuose	50 000

Užregistruojamos 20X1 m. gruodžio mėn. patirtos parduotuvės patalpų nuomos išlaidos:

D 612 Patalpų išlaikymo, nuomos sąnaudos	10 000
K 202 Sumokėti avansai	10 000

Užregistruojamos 20X1 m. gruodžio mėn. patirtos parduotuvės patalpų eksploatacijos išlaidos:

D 613 Remonto ir eksploatacijos sąnaudos	3 000
K 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai	3 000

Įmonė „A“ 20X1 m. gruodžio 31 d. pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Veiklos sąnaudos* parodo 13 000 EUR (10 000 + 3 000) patalpų nuomos ir eksploatacijos sąnaudų.

Kai pagal nuomos ar panaudos sutartį įmonės veikloje naudojama savininkui priklausančio turto dalis, ji gali būti nustatoma procentais, atsižvelgiant į turto rūšį ir ekonominę naudą: naudojant transporto priemones – į įmonės reikalais nuvažiuojamų kilometrų skaičių, naudojant patalpas – į patalpų plotą, naudojamą įmonės veiklai, naudojant įrenginius – į įrenginių darbo laiką ir pan.

2 pavyzdys

Individualios įmonės „A“ savininkas savo 150 m² name yra įsirengęs biurą ir parduotuvę. Individualios įmonės „A“ vadovo įsakymu nustatyta, kad parduotuvės ir biuro plotas yra 90 m², t. y. įmonės veikloje yra naudojama 60 proc. (90 : 150 m x 100) savininko namo.

Kai pagal nuomos ar panaudos sutartį įmonės veikloje naudojama savininkui priklausančio turto dalis, įmonės turto remonto ir eksploatavimo sąnaudoms priskiriama per ataskaitinį laikotarpį patirtų išlaidų dalis, proporcinga įmonės veikloje naudojamo turto daliai.

Jei pasikeičia įmonės veikloje naudojamo turto dalis, jos pasikeitimas turi būti registruojamas apskaitoje.

3 pavyzdys

Individualios įmonės „B“ vadovo įsakymu nustatyta, kad savininko lengvasis automobilis

įmonės veikloje naudojamas 50 procentų. Šiame įsakyme taip pat nurodyta, kad pagal gamintojo duomenis šios transporto priemonės benzino sunaudojimo norma yra 10 litrų šimtui kilometrų.

Minėtas lengvasis automobilis per ataskaitinį laikotarpį nuvažiavo iš viso 25 000 kilometrų. Įmonės „B“ sąnaudoms gali būti priskiriamos tik 12 500 kilometrų tenkančios benzino išlaidos. Šio automobilio benzino sunaudojimo norma 12 500 kilometrams yra 1 250 litrų. Todėl įmonė „B“ sąnaudomis gali pripažinti išlaidų sumą, kurią ji faktiškai patyrė įsigydama 1 250 litrų benzino.

56. Jei pagal nuomos ar panaudos sutartį naudojamo ilgalaikio materialiojo turto remonto ar rekonstrukcijos, pailginančių turto naudingo tarnavimo laiką ar pagerinančių jo naudingąsias savybes, įmonės patirtų išlaidų turto savininkas nekompensuoja, jos apskaitoje registruojamos kaip turtas ir per likusį nuomos arba panaudos laiką pripažįstamos įmonės veiklos sąnaudomis arba priskiriamos gaminamos produkcijos savikainai.

Ilgalaikio materialiojo turto nuomos ar panaudos sutartyse paprastai numatomos šio turto rekonstravimo ar remonto išlaidų kompensavimo sąlygos. Jei pagal sutarties sąlygas nuomotojas arba turto pagal panaudos sutartį davėjas nekompensuoja įmonės patirtų išsinuomoto ar pagal panaudos sutartį gauto turto remonto išlaidų, o šios nepailgina turto naudingo tarnavimo laiko ir nepagerina jo naudingųjų savybių, tai įmonė pripažįsta remonto išlaidas ataskaitinio laikotarpio veiklos sąnaudomis arba priskiria jas gaminamos produkcijos ar teikiamų paslaugų savikainai.

Pavyzdys

Įmonė „A“ iš įmonės „B“ 5 metams išsinuomojo biuro patalpas. Nuomos sutartyje numatyta, kad įmonė „B“ nekompensuoja jokių patalpų remonto išlaidų. Išnuomotų patalpų balansinė vertė 100 000 EUR, nuomos mokestis 1 200 EUR per mėn. Įmonė „A“ atliko smulkų patalpų remontą – perdažė lubas ir sienas, pakeitė kiliminę dangą. Remontą atliko statybos darbų įmonė už 1 500 EUR. Kadangi remontas nepagerino patalpų naudingųjų savybių, nepailgino jų naudingo tarnavimo laiko, įmonė „A“ remonto išlaidas priskiria ataskaitinio laikotarpio veiklos sąnaudoms:

D 613 Remonto ir eksploatacijos sąnaudos	1 500
K 271 Pinigai sąskaitose bankuose (jei sumokėta iš karto)	
arba K 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai (jei gauta į skolą)	1 500

Įmonė „A“ 20X1 m. gruodžio 31 d. pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Veiklos sąnaudos* parodo 1500 EUR remonto ir eksploatacijos sąnaudų.

Tačiau, jei išsinuomoto ar pagal panaudos sutartį gauto turto remontas ar rekonstrukcija pailgina turto naudingo tarnavimo laiką ar pagerina jo naudingąsias savybes, šios išlaidos apskaitoje registruojamos kaip turtas ir per likusį nuomos arba panaudos laiką pripažįstamos įmonės veiklos sąnaudomis arba priskiriamos gaminamos produkcijos savikainai.

Jei turto nuomos ar panaudos sutartis ilgalaikė, minėtos išlaidos apskaitoje registruojamos darant tokius įrašus:

D 17 Kitas ilgalaikis turtas

K 2011 Žaliavos, medžiagos, sudedamosios dalys ir detalės

K 271 Pinigai sąskaitose bankuose arba 272 Pinigai kasoje (jei sumokėta iš karto)

K 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai (jei pirkti į skolą)

Sudarant finansines ataskaitas, minėtos išlaidos parodomos balanso A dalies straipsnyje *Materialusis turtas*.

Jei turto nuomos ar panaudos sutartis trumpalaikė, minėtos išlaidos apskaitoje registruojamos darant tokius įrašus:

D 265 Visas kitas trumpalaikis turtas

K 2011 Žaliavos, medžiagos, sudedamosios dalys ir detalės

K 271 Pinigai sąskaitose bankuose arba 272 Pinigai kasoje (jei sumokėta iš karto)

K 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai (jei pirkti į skolą)

Sudarant finansines ataskaitas, minėtos išlaidos parodomos balanso B dalies straipsnyje *Kitas trumpalaikis turtas*.

Per likusį nuomos laikotarpį pripažįstant veiklos sąnaudas, apskaitoje daromi įrašai:

D 613 Remonto ir eksploatacijos sąnaudos

K 17 Kitas ilgalaikis turtas arba

K 265 Visas kitas trumpalaikis turtas

Sudarant finansines ataskaitas, minėtos išlaidos parodomos pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Veiklos sąnaudos*.

Per likusį nuomos laikotarpį apskaičiuojant produkcijos gamybos savikainą, apskaitoje daromi įrašai:

D 2012 Nebaigtos gamybos savikaina

K 17 Kitas ilgalaikis turtas arba

K 265 Visas kitas trumpalaikis turtas

Pavyzdžio tęsinys

Jei minėtasias patalpas remontuodama įmonė „A“ nuomotojo leidimu išgriovė sieną, pakeitė elektros instaliaciją, langus, duris, grindų dangą, įrengė signalizaciją. Šie darbai pailgino patalpų naudingo tarnavimo laiką ir pagerino jų naudingąsias savybes. Įmonė „A“ 60 000 EUR remonto darbų vertę apskaitoje užregistruotų taip:

D 17 Kitas ilgalaikis turtas	60 000
------------------------------	--------

K 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai	60 000
--	--------

Sąnaudomis ši remonto vertė pripažįstama per likusį nuomos laikotarpį, t. y. per 5 metus, lygiomis dalimis:

D 613 Remonto ir eksploatacijos sąnaudos	12 000
--	--------

K 17 Kitas ilgalaikis turtas	12 000
------------------------------	--------

Įmonė „A“ 20X1 m. pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Veiklos sąnaudos* parodys 12 000 EUR remonto ir eksploatacijos sąnaudų, o balanso A dalies straipsnyje *Ilgalaikis materialusis turtas* 48 000 EUR (60 000 – 12 000) sukaupę remonto darbų vertę.

Jei pagal nuomos ar panaudos sutartį perduoto ilgalaikio materialiojo turto nuomininko lėšomis atliktas remontas ar rekonstrukcija pailgina turto naudingo tarnavimo laiką ar pagerina jo naudingąsias savybes, o turto savininkas nekompensuoja nuomininkui patirtų išlaidų ir tikėtina, kad nuomotojas ateinančiais ataskaitiniais laikotarpiais gaus būsimosios ekonominės naudos, viršijančios pradinę vertę, tai savo apskaitoje jis registruoja kitos netipinės veiklos pajamas, tokio remonto ar rekonstrukcijos verte didina ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikainą ir nustato naują naudingo tarnavimo laiką.

Pavyzdžio tęsinys

Įmonė „B“ leido įmonei „A“ remontuoti jai išnuomotas patalpas, tačiau nekompensavo šio remonto išlaidų. Įmonės „A“ lėšomis atliktas minėtų patalpų remontas pagerina jų naudingąsias savybes ir, labai tikėtina, kad įmonė „B“ po nuomos sutarties galiojimo pabaigos galės jas nuomoti už kur kas didesnę mokestį. Gavusi įmonės „A“ pranešimą apie atliktą remontą ir jo vertę, įmonė „B“ savo apskaitoje šia verte didina biuro patalpų įsigijimo savikainą. Įmonės „B“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1210 Pastatų ir statinių savikaina	60 000
--------------------------------------	--------

K 522 Kitos netipinės veiklos pajamos	60 000
---------------------------------------	--------

Įmonė „B“ to ataskaitinio laikotarpio, kai buvo padarytas turto remontas, pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Kita veikla* parodo 60 000 EUR turto vertės padidėjimą.

Sąnaudomis ši remonto darbų vertė bus pripažįstama lygiomis dalimis per likusį patalpų naudingo tarnavimo laiką, įmonės „B“ apskaitoje registruojant padidėjusias suremontuoto turto nusidėvėjimo sumas. Daroma prielaida, kad likęs patalpų naudingo tarnavimo laikas yra 20 metų. Patikslinta metinė nusidėvėjimo suma yra 8 000 EUR $((100\,000 + 60\,000) : 20)$. Kasmet įmonės „B“ apskaitoje bus daromi tokie įrašai:

D 611 Ilgalaikio turto amortizacijos, nusidėvėjimo sąnaudos	8 000
K 1213 Pastatų ir statinių savikainos nusidėvėjimas (–)	8 000

Įmonė „B“ kasmet pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Veiklos sąnaudos* parodys 8 000 EUR ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimą.

57. Finansinio turto straipsniuose pateikiama informacija apie įmonės pinigus, gautinas sumas ar suteiktas paskolas ir įsigytus vertybinius popierius. Už ilgalaikį materialųjį, nematerialųjį turtą, atsargas ar paslaugas iš anksto sumokėtos sumos finansiniam turtui nepriskiriamos.

Įmonės ilgalaikis finansinis turtas ataskaitinio laikotarpio pabaigoje parodomas balanso A dalies straipsnyje *Finansinis turtas*.

Įmonės trumpalaikis finansinis turtas parodomas balanso B dalies straipsniuose *Per vienus metus gautinos sumos, Kitas trumpalaikis turtas, Pinigai*.

Sumokėti avansai finansiniu turtu laikomi tik tada, jei sumokėta už gautiną kitą finansinį turtą, pavyzdžiui, pinigus kita valiuta, akcijas, obligacijas ir pan. Sumokėti avansai už gautiną nematerialųjį ar ilgalaikį materialųjį turtą, gautinas prekes ar paslaugas finansiniam turtui nepriskiriami. Jei iš anksto sumokama už nematerialųjį turtą, sumokėto avanso suma būtų parodoma balanso A dalies straipsnyje *Nematerialusis turtas*, jei už ilgalaikį materialųjį turtą – straipsnyje *Materialusis turtas*, jei už atsargas – balanso B dalies straipsnyje *Atsargos, sumokėti avansai ir vykdomi darbai*.

58. Finansinis turtas skirstomas į ilgalaikį ir trumpalaikį, atsižvelgiant į laiką, kurį įmonė numato naudoti šį turtą, ir turto paskirtį.

Jei įmonė planuoja finansinį turtą laikyti ilgiau kaip vienus metus, tokį turtą ji registruoja

ilgalaikio finansinio turto sąskaitose ir parodo balanso A dalies straipsnyje *Finansinis turtas*.

Jei įmonė finansinį turtą planuoja parduoti per vienus metus, toks finansinis turtas parodomas balanso B dalies trumpalaikio finansinio turto straipsniuose.

59. Ilgalaikiam finansiniam turtui priskiriamas turtas, kurį įmonė planuoja laikyti ilgiau kaip vienus metus nuo paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos. Ilgalaikį finansinį turtą sudaro ilgalaikės investicijos į kitas įmones, suteiktos ilgalaikės paskolos, po vieno metų gautinos sumos, išskyrus gautinų sumų ir suteiktų paskolų einamųjų metų dalį, pinigų likutis indėlių sąskaitoje, kai indėlio terminas baigsis po 12 mėnesių nuo paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos, obligacijos, laikomos iki išpirkimo termino ilgiau kaip vienus metus, kitas ilgalaikis finansinis turtas.

Ilgalaikio finansinio turto straipsnyje parodoma įmonės įsigytų kitų įmonių akcijų, obligacijų ir kitų vertybinių popierių, kurių nenumatoma parduoti arba kitaip perleisti per 12 mėnesių nuo paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos, įsigijimo savikaina.

Ilgalaikio finansinio turto straipsnyje parodoma kredito įstaigose turimų terminuotųjų indėlių, kurių terminas baigsis po 12 mėnesių, vertė paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną. Apskaičiuojama terminuotojo indėlio vertė, kurią sudaro į terminuotojo indėlio sąskaitą padėti pinigai ir terminuotojo indėlio sutartyje nurodytų palūkanų suma, jei ši suma įmonei reikšminga.

Pavyzdys

Pagal su banku pasirašytą sutartį įmonė „C“ nuo 20X6 m. liepos 1 d. ilgalaikių terminuotųjų indėlių sąskaitoje laiko 100 000 EUR. Įmonė „C“ pasirinko dvejų metų laikotarpį. Sutartyje numatytos 2,9 proc. metinės palūkanos, kurios bus išmokėtos pasibaigus numatytam laikotarpiui. Pagal įmonės apskaitos politiką sukaupytų palūkanų suma didinama terminuotojo indėlio suma.

Pervedus pinigus į terminuotųjų indėlių sąskaitą, įmonės „C“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 162 Ilgalaikiai terminuotieji indėliai	100 000
K 271 Pinigai sąskaitose bankuose	100 000

Pirmųjų metų pabaigoje, 20X6 m. gruodžio 31 d., įmonės „C“ apskaitoje registruojamos už 20X6 m. ataskaitinį laikotarpį apskaičiuotos palūkanų pajamos:

D 162 Ilgalaikiai terminuotieji indėliai	1 462
--	-------

K 530 Palūkanų pajamos	
(100 000 x 0,029 : 365 d. x 184 d.)	1 462

Įmonės „C“ 20X6 m. gruodžio 31 d. balanso ilgalaikio turto dalies straipsnyje *Finansinis turtas* bus parodoma 101 462 EUR (100 000 + 1 462) terminuotojo indėlio vertė.

Antrųjų metų pabaigoje, 20X7 m. gruodžio 31 d., įmonės „C“ apskaitoje registruojamos už 20X7 m. ataskaitinį laikotarpį apskaičiuotos pajamos:

D 162 Ilgalaikiai terminuotieji indėliai	2 900
K 530 Palūkanų pajamos (100 000 x 0,029)	2 900

20X7 m. gruodžio 31 d. indėlio vertė perkeliama į trumpalaikio turto dalį:

D 262 Terminuotieji indėliai (101 462 + 2 900)	104 362
K 162 Ilgalaikiai terminuotieji indėliai	104 362

Įmonės „C“ 20X7 m. gruodžio 31 d. balanso trumpalaikio turto dalies straipsnyje *Kitas trumpalaikis turtas* parodoma 104 362 EUR (100 462 + 2 900) terminuotojo indėlio vertė.

Įmonės „C“ apskaitoje 20X8 m. birželio 30 d. registruojamos už 20X8 m. ataskaitinį laikotarpį apskaičiuotos palūkanų pajamos:

D 262 Terminuotieji indėliai	1 442
K 530 Palūkanų pajamos (100 000 x 0,029 : 366 d. x 182 d.)	1 442
ir	
D 271 Pinigai sąskaitose bankuose	105 804
K 262 Terminuotieji indėliai (104 362 + 1 442)	105 804

60. Trumpalaikiam finansiniam turtui priskiriama pinigai, įskaitant terminuotuosius indėlius, kurių terminas baigsis greičiau kaip per vienus metus nuo paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos, gautinos sumos ir numatomos atgauti paskolos, įskaitant gautinų sumų ir suteiktų paskolų einamųjų metų dalį, įsigyti vertybiniai popieriai, kuriuos numatoma parduoti arba kitaip perleisti per vienus metus, kitas trumpalaikis finansinis turtas.

Paašškinta ir pavyzdžių pateikta prie standarto 79, 80 ir 81 punktų.

61. Finansinis turtas apskaitoje registruojamas tik tada, kai įmonė gauna arba pagal vykdomą sutartį įgyja teisę gauti pinigų ar kitą finansinį turtą. Planuojami sandoriai, gautos garantijos įmonės turtu nepripažįstami.

Finansinis turtas apskaitoje registruojamas taip: gautinos sumos – suteikus paslaugas, atlikus darbus, perdavus pirkėjui prekes ir su jomis susijusią riziką, paskolos – išmokėjus pinigų, terminuotieji indėliai – pervedus pinigų į terminuotojo indėlio sąskaitą, vertybiniai popieriai ir kitas finansinis turtas – juos gavus ar įgijus sutartyje ir teisės aktuose nustatytas teises, pinigai – juos gavus.

1 pavyzdys

Pagal 20X1 m. spalio 5 d. pasirašytą sutartį įmonė „A“ už parduotas prekes turi gauti 50 000 EUR. Prekes ir su jomis susijusią riziką 20X1 m. lapkričio 4 d. perdavus pirkėjui, įmonės „A“ apskaitoje registruojama iš pirkėjo gautina suma:

D 241 Pirkėjų skolos	50 000
K 500 Parduotų prekių ir paslaugų pajamos	50 000

Gavus pinigų 20X1 m. lapkričio 10 d., įmonės „A“ apskaitoje registruojami pinigai ir atitinkamai mažinamos pirkėjų skolos:

D 271 Pinigai sąskaitose bankuose	50 000
K 241 Pirkėjų skolos	50 000

2 pavyzdys

Įmonė „A“ su įmone „B“ 20X6 m. sausio 2 d. pasirašė sutartį, kurioje susitarta, kad 20X6 m. vasario 15 d. įmonė „B“ parduos, o įmonė „A“ už 100 000 EUR nupirks 10 000 AB „C“ akcijų. Sutartyje nustatyta, kad akcijų nuosavybės teisė pereina, kai įmonė „A“ už jas sumoka įmonei „B“.

Kol sutartis nepradedama vykdyti, jokių ūkinių operacijų pagal šią sutartį nei įmonės „A“, nei įmonės „B“ apskaitoje neregistruojama. Įmonės „A“ apskaitoje finansinis turtas – įmonės „C“ akcijos – registruojamas tada, kai įvykdomos akcijų perleidimo sutarties sąlygos, t. y. kai ji sumoka įmonei „B“.

62. Pripažindama finansinį turtą, įmonė turi jį įvertinti įsigijimo savikaina. Įsigijimo savikaina nustatoma pagal už finansinį turtą sumokėtą ar mokėtiną pinigų sumą ar kito perduoto turto vertę. Į finansinio turto įsigijimo savikainą įtraukiamos ir tiesioginės sandorių sudarymo išlaidos.

1 pavyzdys

Įmonė „B“ 20X2 m. vasario 18 d. sumokėjo įmonei „A“ 10 000 EUR avansą už prekes. Įmonė „A“ (PVM mokėtoja) 20X2 m. vasario 20 d. pardavė prekes įmonei „B“, PVM sąskaitoje faktūroje nurodė 50 000 EUR prekių kainą be PVM, 10 500 EUR PVM ir visą 60 500 EUR sumą.

Įmonė „A“ 20X2 m. vasario mėn. pripažino šį finansinį turtą: 10 000 EUR sąskaitoje banke ir gautiną 50 500 EUR (60 500 – 10 000) sumą. Apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 271 Pinigai sąskaitose bankuose	10 000
K 443 Gauti avansai	10 000
ir	
D 241 Pirkėjų skolos	50 500
D 443 Gauti avansai	10 000
K 500 Parduotų prekių ir paslaugų pajamos	50 000
K 4465 Mokėtinas pridėtinės vertės mokestis	10 500

2 Pavyzdys

Tikroji ūkinė bendrija „D“ vienam iš dalyvių dvejiems metams paskolino 10 000 EUR. Išmokėjus pinigus, įmonės apskaitoje registruojamas finansinio turto pasikeitimas:

D 163 Ilgalaikės paskolos įmonės savininkams	10 000
K 271 Pinigai sąskaitose bankuose	10 000

3 Pavyzdys

Įmonė „F“, investuojanti laisvas lėšas į kitų įmonių akcijas, įsigijo įmonės „H“ akcijų, už jas sumokėjo 50 000 EUR ir 150 EUR komisinių biržos makleriui. Ilgalaikės investicijos į įmonės „H“ akcijas 50 150 EUR (50 000 + 150) įsigijimo savikaina apskaičiuojama prie sumokėtos už akcijas sumos pridėdant tiesiogines akcijų įsigijimo išlaidas, t. y. mokestį makleriui, ir apskaitoje užregistruojama:

D 160 Ilgalaikės investicijos	50 150
K 271 Pinigai sąskaitose bankuose (už akcijas)	50 000
K 271 Pinigai sąskaitose bankuose (komisiniai)	150

63. Jei finansinis turtas suteikia teisę gauti palūkanų ir jų suma reikšminga, to turto balansinė vertė didinama sukauptomis, bet dar negautomis, palūkanomis. Palūkanos kaupiamos visą sutarties laiką ir pripažįstamos finansinės ir investicinės veiklos pajamomis.

Finansinio turto palūkanų registravimo apskaitoje tvarką ir reikšmingumo kriterijus įmonė nusistato savo apskaitos politikoje.

Per ataskaitinį laikotarpį apskaičiuotų finansinio turto palūkanų suma apskaitoje registruojama atsižvelgiant į jos reikšmingumą.

Jei ilgalaikio finansinio turto palūkanų suma įmonei yra reikšminga, daromi įrašai:

D 16X Finansinis turtas (atitinkama ilgalaikio finansinio turto sąskaita)

K 530 Palūkanų pajamos

Jei trumpalaikio finansinio turto palūkanų suma įmonei yra reikšminga, daromi įrašai:

D 24X Per vienus metus gautinos sumos (atitinkama trumpalaikio finansinio turto sąskaita)

arba D 26X Kitas trumpalaikis turtas (atitinkama trumpalaikio finansinio turto sąskaita)

K 530 Palūkanų pajamos

Jei trumpalaikio finansinio turto palūkanų suma įmonei nereikšminga, daromi įrašai:

D 245 Kitos per vienus metus gautinos sumos

K 530 Palūkanų pajamos

Pavyzdys

Įmonė „B“ 20X0 m. sausio 1 d. už 2 000 EUR pirko skolos vertybinių popierių, pavyzdžiui, obligacijų, iki kurių padengimo termino liko penkeri metai. Finansinio turto nominalioji vertė yra 2 500 EUR, už kurią kasmet mokamos fiksuotos 4,7 proc. palūkanos ($2\,500 \times 0,047 = 118$ EUR).

Įmonės „B“ apskaitoje užregistruojama už 20X0 m. sausio 1 d. įsigytas obligacijas sumokėta suma:

D 164 Kitas ilgalaikis finansinis turtas (skolos vertybiniai popieriai)	2 000
---	-------

K 271 Pinigai sąskaitose bankuose	2 000
-----------------------------------	-------

Įmonė „B“ tarpinių finansinių ataskaitų nesudaro, todėl 20X0 m. gruodžio 31 d. jos apskaitoje užregistruojamos 12 mėnesių palūkanų pajamos:

D 164 Kitas ilgalaikis finansinis turtas (skolos vertybiniai popieriai)	118
---	-----

K 530 Palūkanų pajamos	118
------------------------	-----

Sudarydama 20X0 m. gruodžio 31 d. finansines ataskaitas, įmonė „B“ balanso A dalies straipsnyje *Finansinis turtas* parodo 2 118 EUR ($2\,000 + 118$).

Įmonės „B“ apskaitoje 20X1 metais užregistruojamos 20X1 m. sausio 1 d. gautos palūkanos:

D 271 Pinigai sąskaitose bankuose	118
-----------------------------------	-----

K 164 Kitas ilgalaikis finansinis turtas (skolos vertybiniai popieriai)	118
---	-----

20X1 m. gruodžio 31 d. registruojamos 20X1 metais sukauptos palūkanų pajamos:

D 164 Kitas ilgalaikis finansinis turtas (skolos vertybiniai popieriai)	118
---	-----

K 530 Palūkanų pajamos	118
------------------------	-----

Sudarydama 20X1 gruodžio 31 d. finansines ataskaitas, įmonė „B“ balanso A dalies straipsnyje *Finansinis turtas* parodo 2 118 EUR (2 118 – 118 + 118).

64. Įmonė turi nurašyti finansinį turtą ar jo dalį, kai netenka teisės viso turto ar jo dalies kontroliuoti. Įmonė netenka teisės kontroliuoti turto, kai gauna visą sutartyje numatytą naudą, baigiasi teisių galiojimo laikas arba kai šias teises ji perleidžia kitiems ūkio subjektams.

Sutartinė teisė gauti pinigus ar kitą finansinį turtą atsiranda, kai pagal pasirašytą sutartį ar kitokią susitarimą įmonė įvykdo savo įsipareigojimus (parduoda prekes ar kitą finansinį turtą, suteikia paslaugas ar paskolą) ir užregistruoja atitinkamas pirkėjų skolas, suteiktas paskolas, kitas gautinas sumas, kurios pripažįstamos finansiniu turtu. Toks finansinis turtas yra nurašomas, kai įmonė gauna visus sutartyje numatytus pinigus ar kitokią naudą.

1 pavyzdys

Įmonė „B“ (PVM mokėtoja) 20X6 m. gruodžio 15 d. pardavė įmonei „C“ prekių, pristatė jas į sutartyje nurodytą vietą ir pateikė PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nurodė 5 000 EUR prekių kainą be PVM, 1 050 EUR PVM ir 6 050 EUR visą mokėtiną sumą. Įmonė „C“ už prekes atsiskaitė 20X7 m. sausio 15 d.

Įmonė „B“ 20X6 m. gruodžio 15 d. savo apskaitoje registruoja gautiną sumą:

D 241 Pirkėjų skolos	6 050
----------------------	-------

K 500 Parduotų prekių ir paslaugų pajamos	5 000
---	-------

K 4465 Mokėtinas pridėtinės vertės mokestis	1 050
---	-------

Įmonė „B“ 20X6 m. gruodžio 31 d. balanso B dalies straipsnyje *Per vienus metus gautinos sumos* parodo 6 050 EUR įmonės „C“ skolą.

Įmonė „B“ 20X7 m. sausio 15 d. gavusi iš įmonės „C“ pinigų už prekes nurašo gautiną sumą, apskaitoje daro tokius įrašus:

D 271 Pinigai sąskaitose bankuose	6 050
K 241 Pirkėjų skolos	6 050

Finansinis turtas taip pat turi būti nurašomas, jei įmonė praranda teisę jį kontroliuoti ir gauti iš jo ekonominės naudos. Šiai finansinio turto grupei gali būti priskiriamos obligacijos, vyriausybės vertybiniai popieriai ir kiti skolos vertybiniai popieriai, kurių pirkimo sutartyse nurodytos skolos išpirkimo datos.

2 pavyzdys

Įmonė „B“ 20X0 m. gruodžio 31 d. už 20 000 EUR nusipirko banko „A“ obligacijų, kurių išpirkimo laikotarpis 2 metai. Apskaičiuotos 3 proc. metinės palūkanos bus mokamos obligacijų išpirkimo dieną. Pagal įmonės apskaitos politiką įmonės apskaitoje minėtų obligacijų vertė didinama sukaupytų palūkanų suma.

Įmonė „B“ 20X0 m. gruodžio 31 d. apskaitoje užregistravo įsigytas obligacijas:

D 164 Kitas ilgalaikis finansinis turtas	20 000
K 271 Pinigai sąskaitose bankuose	20 000

Įmonė „B“ 20X0 m. gruodžio 31 d. balanso A dalies straipsnyje *Finansinis turtas* parodė 20 000 EUR obligacijų vertę.

Įmonė „B“ 20X1 metais apskaitoje užregistravo sukaupytų palūkanų pajamas:

D 164 Kitas ilgalaikis finansinis turtas	600
K 530 Palūkanų pajamos	600

Kadangi 20X1 gruodžio 31 d. iki obligacijų išpirkimo termino buvo likę mažiau kaip metai, apskaitoje obligacijų vertė perkeliama iš ilgalaikio finansinio turto į trumpalaikį:

D 265 Visas kitas trumpalaikis turtas (obligacijos)	20 600
K 164 Kitas ilgalaikis finansinis turtas	20 600

Įmonė „B“ 20X1 gruodžio 31 d. balanso B dalies straipsnyje *Kitas trumpalaikis turtas* parodė 20 600 EUR obligacijų vertę.

Įmonė „B“ 20X2 metais apskaitoje užregistravo sukaupytų palūkanų pajamas:

D 265 Visas kitas trumpalaikis turtas (obligacijos)	600
K 530 Palūkanų pajamos	600

Pasibaigus išpirkimo terminui, 20X2 gruodžio 31 d. bankas „A“ išpirko obligacijas, t. y. grąžino įmonei „B“ pasiskolintą sumą ir sumokėjo palūkanas. Įmonė „B“ apskaitoje užregistravo gautus pinigus ir nurašė finansinį turtą:

D 271 Pinigai sąskaitose bankuose	21 200
K 265 Visas kitas trumpalaikis turtas (obligacijos)	21 200

Jei įmonė gauna įrodymų, kad ji prarado teisę gauti pinigus ar kitą finansinį turtą, toks turtas turi būti nurašomas ir pripažįstamos veiklos sąnaudos. Pavyzdžių pateikta aiškinant standarto 65 ir 66 punktus.

65. Perleidus finansinį turtą ar jo dalį, pelno (nuostolių) ataskaitoje parodomas sandorio rezultatas – finansinės ir investicinės veiklos pelnas arba nuostolis, jei toks yra. Nurašius finansinį turtą ar jo dalį dėl kitų priežasčių, apskaitoje registruojamos ir pelno (nuostolių) ataskaitoje parodomos veiklos sąnaudos.

Finansinis turtas gali būti perleidžiamas jį parduodant, keičiant į kitą turtą ar vykdant įsipareigojimus.

Apskaitoje finansinio turto perleidimas paprastai registruojamas gavus pinigus iš finansinio turto perėmėjo. Parduotas finansinis turtas nurašomas, o jo įsigijimo savikainos ir įplaukų skirtumas pripažįstamas finansinės ir investicinės veiklos pelnu arba nuostoliais ir parodomas pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Finansinė ir investicinė veikla*.

Kai sandorio rezultatas yra pelnas, finansinio turto pardavimas apskaitoje registruojamas:

D 271 Pinigai sąskaitose bankuose
K 241 Pirkėjų skolos arba K 261 Trumpalaikės investicijos
K 532 Investicijų perleidimo pelnas

Kai sandorio rezultatas yra nuostolis, finansinio turto pardavimas apskaitoje registruojamas:

D 271 Pinigai sąskaitose bankuose
D 633 Kitos finansinės ir investicinės veiklos sąnaudos
K 241 Pirkėjų skolos arba K 261 Trumpalaikės investicijos

1 pavyzdys

Įmonė „B“ už 10 000 EUR pardavė akcijas, kurių įsigijimo savikaina buvo 9 000 EUR. Akcijos nurašomos, o įsigijimo savikainos ir įplaukų skirtumas pripažįstamas finansinės ir

investicinės veiklos pelnu ir parodomas pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Finansinė ir investicinė veikla*.

Įmonės „B“ apskaitoje registruojamas investicijų perleidimo pelnas:

D 271 Pinigai sąskaitose bankuose	10 000
K 261 Trumpalaikės investicijos	9 000
K 532 Investicijų perleidimo pelnas	1 000

2 pavyzdys

Pritrūkusi apyvartinių lėšų, įmonė pagal faktoringo be regreso teisės sutartį už 100 000 EUR pardavė bankui pirkėjų skolas, kurių balansinė vertė 120 000 EUR.

Kai bankas perveda pinigus, įmonės apskaitoje registruojamas pirkėjų skolų pardavimas:

D 271 Pinigai sąskaitose bankuose	100 000
D 633 Kitos finansinės ir investicinės veiklos sąnaudos	20 000
K 241 Pirkėjų skolos	120 000

Pirkėjų skolų balansinės vertės ir gautų pinigų 20 000 EUR skirtumas pripažįstamas finansinės ir investicinės veiklos sąnaudomis ir parodomas pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Finansinė ir investicinė veikla*.

Nurašius finansinį turtą ar jo dalį dėl to, kad nesitikima gauti iš šio turto ekonominės naudos, pavyzdžiui, praradus akcijas, gavus įrodymų dėl pirkėjų skolų beviltiškumo, praradus indėlį ir pan., apskaitoje užregistruojamos turto praradimo sąnaudos:

- D 617 Turto praradimo ir nurašymo sąnaudos
- K 24X Per vienus metus gautinos sumos (pagal turto pobūdį)
- arba K 26X Kitas trumpalaikis turtas (pagal turto pobūdį),
- arba K 27X Pinigai (pagal turto pobūdį)

Finansinio turto praradimo sąnaudos parodomas pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Veiklos sąnaudos*.

3 pavyzdys

Įmonė „C“ gavo informaciją patvirtinančius dokumentus, kad įmonė „D“, kurios akcijų buvo įsigijusi, bankrutavo. Įmonės „C“ apskaitoje užregistruota 17 000 EUR investicijos į įmonę „D“ įsigijimo savikaina. Įmonė „C“ apskaitoje nurašo investiciją ir užregistruoja turto praradimo sąnaudas:

D 617 Turto praradimo ir nurašymo sąnaudos	17 000
K 160 Ilgalaikės investicijos (įmonės „D“ akcijos)	17 000

Įmonė „C“ pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Veiklos sąnaudos* parodo 17 000 EUR investicijos į įmonę „D“ praradimo sąnaudas.

66. Balanse finansinis turtas parodomas įsigijimo savikaina.

Sudarant finansines ataskaitas pagal šio standarto nuostatas, balanse pateikiama įmonės investicijų, indėlių, paskolų ir gautinų sumų įsigijimo savikaina. Tačiau įmonės turi įsitikinti, ar neturi finansinio turto, kuris gali būti laikomas beviltišku, t. y. likviduotų ar bankrutavusių įmonių akcijų, indėlių, suteiktų paskolų ar gautinų sumų, kurie įmonei nebus grąžinti. Toks finansinis turtas apskaitoje nurašomas ir balanse nerodomas.

Pavyzdys

Įmonė „F“, sudarydama 20X7 metų finansines ataskaitas, inventorizavo apskaitoje užregistruotų 175 000 EUR pirkėjų skolų. Nustatyta, kad vienas pirkėjas, UAB „Y“, yra likviduotas, todėl 8 000 EUR šio pirkėjo skola nebus atgauta. Įmonė „F“ šią skolą nurašė:

D 617 Turto praradimo ir nurašymo sąnaudos	8 000
K 241 Pirkėjų skolos	8 000

Įmonė „F“ 20X7 m. gruodžio 31 d. balanso B dalies straipsnyje *Per vienus metus gautinos sumos* parodė 167 000 EUR (175 000 – 8 000) pirkėjų skolų.

67. Kito ilgalaikio turto straipsnyje parodomas toks ilgalaikis turtas, kuris nebuvo parodytas nematerialiojo, ilgalaikio materialiojo ir finansinio turto straipsniuose.

Kito ilgalaikio turto straipsnyje parodoma už kelerius metus pagal nuomos, draudimo arba panašias ilgalaikes sutartis iš anksto sumokėta ir kito ilgalaikio turto, kuris nebuvo parodytas kituose ilgalaikio turto straipsniuose, suma.

68. Balanso B dalyje pateikiama informacija apie įmonės trumpalaikį turtą: atsargas, sumokėti avansai, išskyrus sumokėtus avansus už ilgalaikį turtą, per vienus metus gautinas sumas, pinigus ir kitą trumpalaikį finansinį turtą, kurį įmonė sunaudoja ekonominei

naudai gauti per vienus metus arba per vieną veiklos ciklą, pagal statybos ir kitas ilgalaikes sutartis vykdomų darbų vertę.

69. Atsargos – trumpalaikis turtas (žaliavos ir komplektuojamieji gaminiai, nebaigta gamyba, pagaminta produkcija ir pirktos prekės, skirtos perparduoti), kuri įmonė sunaudoja pajamoms uždirbti per vienus metus arba per vieną įmonės veiklos ciklą. Registruojant apskaitoje ir sudarant finansines ataskaitas, atsargos įvertinamos įsigijimo ar pasigaminimo savikaina. Atsargų įsigijimo savikainą sudaro pirkimo kaina, sumažinta gautų nuolaidų suma ir padidinta su atsargų įsigijimu tiesiogiai susijusiomis išlaidomis. Jei atsargų pirkimo kainos nuolaidos gaunamos pardavus atsargas, koreguojama parduotų prekių savikaina, mažinant ją nuolaidų ir nukainojimo suma. Gražinamas pridėtinės vertės mokestis į atsargų įsigijimo savikainą neįskaičiuojamas. Negražinamas pridėtinės vertės mokestis gali būti įskaičiuojamas į atsargų įsigijimo savikainą arba iš karto pripažįstamas veiklos sąnaudomis.

Atsargos – trumpalaikis turtas, kurį įmonė sunaudoja pajamoms uždirbti per vienus metus arba per vieną įmonės veiklos ciklą. Įmonės veiklos ciklu laikomas laikotarpis nuo veiklos procese naudojamų atsargų įsigijimo iki jų realizavimo, kuris gali būti ilgesnis kaip vieni metai. Nepriklausomai nuo veiklos ciklo trukmės atsargos balanse parodomos kaip trumpalaikis turtas.

Balanso trumpalaikio turto dalies straipsnyje *Atsargos, sumokėti avansai ir vykdomi darbai* parodomi įmonei priklausančių atsargų likučiai paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną. Atsargos apskaitoje skirstomos į grupes pagal jų pobūdį:

1. Žaliavos, medžiagos, sudedamosios dalys ir detalės, įvertintos įsigijimo ar pasigaminimo savikaina. Tai įmonės įsigytas ar pasigaminintas turtas (žaliavos, medžiagos, kuras, atsarginės detalės, tara, ir kt.), skirtas ne parduoti, o sunaudoti gamyboje ir įmonės reikmėms per vienus metus nuo paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos arba per įprastinį įmonės veiklos ciklą.

2. Nebaigta gamyba. Nebaigta gamybai priskirtina įmonės gaminamos produkcijos, kuri pagal technologiją dar nėra visiškai užbaigta, ir nebaigtų teikti paslaugų vertė.

3. Pagaminta produkcija, skirta parduoti arba sunaudoti įmonėje, įvertinta pasigaminimo savikaina.

4. Pirktos prekės, skirtos parduoti, įvertintos įsigijimo savikaina.

Balanse rodoma tik nuosavybės teise įmonei priklausanči produkcija. Šiame straipsnyje taip pat parodomos įmonei nuosavybės teise priklausančios, tačiau ne įmonės teritorijoje ar kelyje esančios atsargos.

Balanso B dalies straipsnyje *Atsargos, sumokėti avansai ir vykdomi darbai* parodoma visų minėtų atsargų grupių likučių įsigijimo ar pasigaminimo savikaina.

Apskaitoje užregistruota atsargų įsigijimo savikaina koreguojama tik tada, kai nuolaidos ar nukainojimo sumos išaiškėja užregistravus pirkimo operaciją. Dažniausiai nuolaidos suteikiamos pirkėjams, nupirkusiems per tam tikrą laikotarpį daug prekių. Pavyzdžiui, pirkimo–pardavimo sutartyje numatyta, kad per mėnesį nupirkę prekių už 50 000 EUR pirkėjai gaus įsigytų prekių kainos 5 procentų nuolaidą.

Nuolaidos gali būti suteikiamos kaip kompensacija už pardavėjo ne laiku ar nekokybiškai įvykdytus įsipareigojimus. Prekės gali būti nukainojamos, jei jos brokuotos, nekokybiškos ar nesukomplektuotos. Pavyzdžiui, įmonė pirkė medžiagų, kurias parsivežus ir išpakavus paaiškėjo, kad dalis jų nekokybiškos. Pareiškus pretenzijas, pardavėjas nekokybiškas medžiagas nukainojo 20 procentų.

Pardavėjas, norėdamas greičiau gauti iš pirkėjo pinigus, gali suteikti nuolaidą, skatinančią pirkėją greičiau atsiskaityti. Pavyzdžiui, sutartyje numatytas 30 d. atsiskaitymo terminas nuo sąskaitos išrašymo dienos. Tačiau jei pirkėjas nuo sąskaitos išrašymo dienos už prekes sumokės per 10 d., prekių kaina gali būti sumažinama 2 procentais.

Įsigijus prekes, įmonės apskaitoje registruojama atsargos ir skola tiekėjui, atskaičiavus pirkimo metu gautą nuolaidą. Taikant nuolat apskaitomų atsargų būdą, daromi įrašai:

D 201X Atsargos (pagal atsargų grupes)

K 271 Pinigai sąskaitose bankuose (jei sumokėta iš karto)

arba K 442 Skolos tiekėjams (jeigu įsigyta į skolą)

Taikant periodiškai apskaitomų atsargų būdą, daromi įrašai:

D 601 Pirkimų suma

K 271 Pinigai sąskaitos bankuose (jei sumokėta iš karto)

arba K 442 Skolos tiekėjams (jeigu įsigyta į skolą)

Jeigu įmonei pirkėjai suteikiama nuolaida ar prekės nukainojamos, kai įsigytų atsargų ji dar nepardavė, gautų nuolaidų ar nukainojimo suma mažinama šių atsargų įsigijimo savikaina. Jeigu tiekėjui dar nesumokėta, taikant nuolat apskaitomų atsargų būdą, apskaitoje nuolaidos suma registruojama:

D 442 Skolos tiekėjams

K 201X Atsargos (pagal atsargų grupes)

Taikant periodiškai apskaitomų atsargų būdą, apskaitoje nuolaidos suma registruojama:

D 442 Skolos tiekėjams

K 609 Gautos nuolaidos, grąžinimai (–)

Jeigu už įsigytas atsargas tiekėjui jau sumokėta, taikant nuolat apskaitomų atsargų būdą, apskaitoje gautos nuolaidos suma registruojama:

D 245 Kitos per vienus metus gautinos sumos

arba D 202 Sumokėti avansai

K 201X Atsargos (pagal atsargų grupes)

Taikant periodiškai apskaitomų atsargų būdą, apskaitoje gautos nuolaidos suma registruojama:

D 245 Kitos per vienus metus gautinos sumos

arba D 202 Sumokėti avansai

K 609 Gautos nuolaidos, grąžinimai (–)

Jei tiekėjas nuolaidą suteikia ar prekes nukainoja po to, kai įmonė jas pardavė, gautų nuolaidų ar nukainojimo suma mažinama parduotų prekių savikaina tą laikotarpį, kurį nuolaida gauta. Jei už parduotas prekes tiekėjui nesumokėta, apskaitoje gautos nuolaidos suma registruojama:

D 442 Skolos tiekėjams

K 600 Parduotų prekių ir paslaugų savikaina

Jei už parduotas prekes tiekėjui sumokėta, apskaitoje gautos nuolaidos suma registruojama:

D 245 Kitos per vienus metus gautinos sumos

K 600 Parduotų prekių ir paslaugų savikaina

Jeigu tiekėjas nuolaidą suteikia ar prekes nukainoja po to, kai įmonė pardavė dalį įsigytų atsargų, gautų nuolaidų ar nukainojimo suma proporcingai mažinama parduotų ir likusių neparduotų atsargų vertė.

Pavyzdys

Įmonė „A“ 20X1 m. sausio 5 d. iš įmonės „B“ pirko atsargų (prekių, skirtų perparduoti), kurių įsigijimo savikaina 5 000 EUR. Sausio mėnesį dalis šių atsargų, kurių įsigijimo savikaina 3 000 EUR, parduota. Įmonė „B“ sausio 5 d. parduotoms prekėms sutartyje numatytą 5 procentų apyvartos nuolaidą pritaikė tik vasario mėnesį. Kadangi įmonė „A“ dalį atsargų jau pardavė, ji turi koreguoti ir parduotų, ir sandėlyje likusių atsargų įsigijimo savikainą. Nuolaidos suma 250 EUR ($5\,000 \times 0,05$) proporcingai paskirstoma į 150 EUR ($3\,000 \times 0,05$) parduotų ir 100 EUR ($2\,000 \times 0,05$) likusių neparduotų atsargų įsigijimo savikainai.

Jei už atsargas tiekėjui nesumokėta ir jei taikomas nuolatinis atsargų apskaitos būdas, apskaitoje gautos nuolaidos suma registruojama:

D 442 Skolos tiekėjams	250
K 600 Parduotų prekių ir paslaugų savikaina	150
K 2014 Pirktos prekės, skirtos perparduoti	100

Jei taikomas periodiškasis atsargų apskaitos būdas, apskaitoje gautos nuolaidos suma registruojama:

D 442 Skolos tiekėjams	250
K 609 Gautos nuolaidos, grąžinimai (–)	250

Jei už atsargas tiekėjui sumokėta ir jei taikomas nuolatinis atsargų apskaitos būdas, apskaitoje gautos nuolaidos suma registruojama:

D 245 Kitos per vienus metus gautinos sumos	
arba D 202 Sumokėti avansai	250
K 600 Parduotų prekių ir paslaugų savikaina	150
K 2014 Pirktos prekės, skirtos perparduoti	100

Jei taikomas periodiškasis atsargų apskaitos būdas ir jeigu sąskaita, kurioje kaupiamos už prekes sumokėtos sumos, neuždaryta, apskaitoje gautos nuolaidos suma registruojama:

D 245 Kitos per vienus metus gautinos sumos	
arba D 202 Sumokėti avansai	250
K 609 Gautos nuolaidos, grąžinimai (–)	250

Jeigu parduotų ir sandėlyje likusių atsargų kiekio ir įsigijimo savikainos neįmanoma tiksliai nustatyti arba tai per brangu ir jei nuolaidų ar nukainojimo sumos reikšmingai neiškraipo finansinių ataskaitų duomenų, pirktų atsargų nukainojimo ir gautų nuolaidų sumomis koreguojama parduotų prekių savikaina.

Atsargos gali būti ne tik perparduodamos, bet ir sunaudojamos įmonėje produkcijai gaminti. Jeigu įmonei pirkėjai nuolaida suteikiama ar atsargos nukainojamos, kai ji pirktas atsargas jau sunaudojo produkcijai gaminti (paslaugoms teikti), gautų nuolaidų ar nukainojimo suma mažinama gamyboje sunaudotų žaliavų (medžiagų) vertė.

Jeigu už žaliavas tiekėjui nesumokėta, nuolaidos suma apskaitoje registruojama:

D 442 Skolos tiekėjams	
K 2012 Nebaigtos gamybos savikaina (jeigu produkcija nebaigta gaminti)	
arba K 2013 Pagaminta produkcija (jeigu produkcija baigta gaminti, bet neparduota),	

arba K 600 Parduotų prekių ir paslaugų savikaina (jeigu produkcija parduota)

Jeigu už žaliavas tiekėjui sumokėta, nuolaidos suma apskaitoje registruojama:

D 245 Kitos per vienus metus gautinos sumos

arba D 202 Sumokėti avansai

K 2012 Nebaigtos gamybos savikaina (jeigu produkcija nebaigta gaminti)

arba K 2013 Pagaminta produkcija (jeigu produkcija baigta gaminti, bet neparduota),

arba K 600 Parduotų prekių ir paslaugų savikaina (jeigu produkcija parduota)

70. Per ataskaitinį laikotarpį pagamintos produkcijos savikainą sudaro tiesioginės ir netiesioginės gamybos išlaidos. Tiesioginės gamybos išlaidos yra tokios, kurias be reikšmingų sąnaudų galima tiesiogiai priskirti gaminamai produkcijai. Tiesioginėmis gamybos išlaidomis paprastai laikomos pagrindinių žaliavų ir medžiagų, komplektuojamųjų gaminių ir tiesioginės darbo užmokesčio išlaidos. Netiesioginės gamybos išlaidos – tai netiesiogiai su produkcijos gamyba susijusios išlaidos, kaip pagalbinių žaliavų ir medžiagų, netiesioginės darbo užmokesčio, nusidėvėjimo ir kitos gamybos išlaidos, kurių be reikšmingų sąnaudų neįmanoma priskirti konkretiems gaminiams ar jų grupėms. Konkrečių gamybos išlaidų priskyrimo tiesioginėms ar netiesioginėms ir netiesioginių gamybos išlaidų paskirstymo kriterijus įmonė pasirenka atsižvelgdama į gamybos specifiką.

Pagaminta produkcija – visiškai pagamintos, bet dar neparduotos prekės, skirtos pajamoms uždirbti. Pagaminta produkcija apskaitoje registruojama faktine pasigaminimo savikaina, kurią sudaro tiesioginės ir netiesioginės gamybos išlaidos. Su gamyba nesusijusios, t. y. bendrosios administracinės ir pardavimo, išlaidos įtraukiamos į ataskaitinio laikotarpio sąnaudas ir į atsargų pasigaminimo savikainą neįskaitomos.

Jeigu ataskaitinio laikotarpio pabaigoje produkcija nėra baigta gaminti, ji vadinama nebaigta gamyba. Nebaigta gaminti produkcija apskaitoje užregistruojama faktine iki ataskaitinio laikotarpio pabaigos jai priskirtų tiesioginių ir netiesioginių gamybos išlaidų suma.

Tiesioginėms gamybos išlaidoms priskiriamos visos išlaidos, tiesiogiai susijusios su gaminama produkcija arba su kuriuo nors kitu išlaidų apskaitos objektu (pavyzdžiui, padalinio atliekamais darbais). Tam tikros tiesioginės gamybos išlaidos gali būti įskaičiuojamos tik į vieno išlaidų objekto savikainą.

1 pavyzdys

Įmonėje iš A siūlų mezgami vyriški, o iš B siūlų – moteriški megztiniai. A siūlų vertė bus vyriškų megztinių tiesioginės gamybos išlaidos, o B siūlų – moteriškų megztinių. Todėl A siūlų vertė bus įskaičiuojama tik į vyriškų, o B siūlų – tik į moteriškų megztinių savikainą. Siūlų vertė bus tiesioginės išlaidos ir tuo atveju, kai vyriški ir moteriški megztiniai bus mezgami iš tų pačių siūlų, jeigu bus galima nustatyti, kiek siūlų sunaudota mezgant vyriškus ir kiek – moteriškus megztinius.

Į gaminamos produkcijos savikainą įtraukiama žaliavų išlaidų vertė nustatoma atsižvelgiant į pasirinktą atsargų apskaitos būdą (periodinį arba nuolatinį).

Taikant periodinį atsargų apskaitos būdą, pagrindinių žaliavų (medžiagų) vertė, įtraukiama į pagamintos produkcijos savikainą, apskaičiuojama iš perdirbti skirtų žaliavų (prie laikotarpio pradžios likučio pridėjus per ataskaitinį laikotarpį nupirtą žaliavą) įsigijimo savikainos atimant žaliavų (medžiagų) likutį laikotarpio pabaigoje. Likutis nustatomas atlikus inventorizaciją ir įkainojamas taikant įmonės pasirinktą atsargų įkainojimo būdą. Paaiškinimų ir pavyzdžių pateikta prie standarto 72, 73 ir 74 punktų.

2 pavyzdys

Ataskaitinio laikotarpio pradžioje buvo 14 000 EUR žaliavų likutis. Per ataskaitinį laikotarpį žaliavų įsigyta už 23 000 EUR. Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje įmonėje buvo žaliavų už 13 000 EUR. Tiesioginėms gamybos išlaidoms priskirta pagrindinių žaliavų už 24 000 EUR ($14\,000 + 23\,000 - 13\,000$).

Taikant nuolat apskaitomų atsargų būdą, sunaudotų pagrindinių žaliavų (medžiagų) vertė apskaičiuojama per visą ataskaitinį laikotarpį nuolat registruojant, kiek žaliavų (medžiagų) sunaudojama produkcijai pagaminti. Jos įkainojamos tada, kai sunaudojamos, taikant pasirinktą atsargų įkainojimo būdą. Paaiškinta ir pavyzdžių pateikta prie standarto 72, 73 ir 74 punktų.

Tiesioginėms gamybos išlaidoms taip pat priskiriamos gaminant konkrečią produkciją tiesiogiai dalyvaujančių darbuotojų darbo užmokesčio, kitų priemonių už darbą (už viršvalandinį darbą, už darbą kenksmingomis ir pavojingomis sąlygomis, už produkcijos kokybę ir pan.) ir darbdavio už šių darbuotojų socialinį draudimą mokamų įmokų sumos.

Netiesioginėms išlaidoms priskirtinos darbuotojų, tiesiogiai negaminančių produkcijos, bet sudarančių sąlygas vykdyti gamybą, darbo užmokesčio išlaidos, darbdavio už šių darbuotojų socialinį draudimą mokamos įmokos, įvairių gamybos metu sunaudojamų pagalbinių medžiagų ir

žaliavų vertė, gamybos patalpų ir gamybos įrenginių nusidėvėjimo, eksploatavimo ir panašios gamybos padaliniuose patiriamos išlaidos. Pagalbinėmis žaliavomis vadinamos žaliavos (medžiagos), kurios nesudaro materialaus gaminamos produkcijos pagrindo ir (arba) sunaudojamos gaminant tą produkciją, bet neįtraukiamos į konkrečios produkcijos sudėtį. Pavyzdžiui, gaminant stalą sunaudoti varžtai ir šlifavimo medžiagos bus pagalbinės žaliavos, nes varžtų, kaip gaminio sudedamosios dalies, išlaidos nėra reikšmingos nustatant stalo savikainą, o šlifavimo medžiagos bus sunaudotos suteikiant gaminiui prekinę išvaizdą.

Konkrečių gamybos išlaidų priskyrimo tiesioginėms ar netiesioginėms ir netiesioginių gamybos išlaidų paskirstymo kriterijus įmonė pasirenka atsižvelgdama į gamybos specifiką. Kokios išlaidų grupės įtraukiamos į gaminamos produkcijos savikainą, įmonė nusistato savo apskaitos politikoje.

3 pavyzdys

Baldų gamybos įmonėje gaminami stalai. Iš plokštės išpjovus reikalingas detales, lieka plokštės atliekų. Dalis jų gali būti panaudojama kitų baldų, pavyzdžiui, knygų lentynų, gamybai, todėl jos vadinamos grįžtamosiomis atliekomis. Kita dalis – netinkama naudoti, t. y. pjuvenos ir labai mažos nuopjovos, kurios vadinamos negrįžtamosiomis atliekomis.

Į cechą stalų gamybai atvežta plokščių, kurių vertė 250 000 EUR. Iš jų pagaminus stalus, liko plokščių atraižų, kurių dalis buvo perduota į kitą cechą knygų lentynoms gaminti (jų vertė, nustatyta pagal faktines plokščių įsigijimo išlaidas, lygi 35 000 EUR). Kita dalis netinka jokiems gaminiams gaminti ir yra negrįžtamosios atliekos.

Skaičiuojant faktinę stalų gamybos savikainą, išlaidos žaliavoms apskaičiuojamos taip:
 $250\,000 - 35\,000 = 215\,000$.

Atsargų pasigaminimo savikainai skaičiuoti taikomi šie būdai:

- likusių išlaidų;
- vertės (vertės ir pardavimo kainų proporcingumo);
- koeficientų.

Likusių išlaidų būdas taikomas tuo atveju, kai gaminama vienos rūšies pagrindinė ir šalutinė produkcija. Įvertinus šalutinę produkciją pasirinktu būdu ir jos vertę atėmus iš atitinkamo gamybos išlaidų apskaitos objekto išlaidų sumos, likusi išlaidų suma priskiriama pagrindinei produkcijai.

4 pavyzdys

Gaminant A produkciją, gaunama šalutinė B produkcija. Per ataskaitinį laikotarpį pagaminta: A produkcijos – 20 000 vnt., B produkcijos – 4 000 vnt. Faktinės abiejų rūšių produkcijos gamybos išlaidos 60 000 EUR.

B produkcija įkainojama įmonės pasirinktu metodu, pavyzdžiui, nustatant normatyvinę kainą. Apskaičiuota B produkcijos normatyvinė kaina 0,90 EUR už vienetą. B produkcijos vertė nustatoma taip:

$$0,90 \times 4\,000 = 3\,600.$$

Savikainą skaičiuojant likusių išlaidų būdu, A produkcijai tenkančios išlaidos apskaičiuojamos taip:

$$60\,000 - 3\,600 = 56\,400.$$

A produkcijos vieneto savikaina yra apskaičiuojama taip:

$$56\,400 : 20\,000 = 2,82.$$

Vertės būdo esmė yra ta, kad tam tikros gamybos pagrindinės produkcijos rūšys įkainojamos pagal faktines arba galimas pardavimo kainas ir, susumavus gautas sandaugas, sužinoma visos produkcijos vertė. Dalijant visas atitinkamos produkcijos gamybos išlaidas (be šalutinės produkcijos) iš visos produkcijos vertės, gaunamos išlaidos, tenkančios vienam produkcijos vertės eurui. Pastarąjį rodiklį dauginant iš atskirų rūšių produkcijos vertės, nustatoma atskirų rūšių produkcijos faktinė savikaina. Vertės būdas grindžiamas prielaida, kad išlaidas lemia pardavimo pajamos. Šis būdas taikomas plačiai.

5 pavyzdys

Kepykloje iš tų pačių miltų kepama dviejų rūšių produkcija: A ir B. Per ataskaitinį laikotarpį pagaminta 1 000 kg A ir 500 kg B produkcijos. Faktinės abiejų rūšių produkcijos gamybos išlaidos yra 2 280 EUR. Taikant vertinį būdą, abiejų rūšių produkcija įkainojama galima pardavimo kaina: A produkcija – po 1,95 EUR už kg, B produkcija – po 3,70 EUR už kg.

A ir B produkcijos faktinė savikaina apskaičiuojama taip:

Rodikliai	A produkcija	B produkcija	Suma
Produkcijos vertė pardavimo kainomis (EUR)	$1,95 \times 1\,000 = 1\,950$	$3,70 \times 500 = 1\,850$	3 800

Išlaidos, tenkančios vienam produkcijos vertės eurui pardavimo kainomis (EUR)	$2\,280 : 3\,800 = 0,60$		
Išlaidų paskirstymas produkcijos rūšims (EUR)	$0,60 \times 1\,950 = 1\,170$	$0,60 \times 1\,850 = 1\,110$	2 280
Produkcijos vieneto savikaina (EUR)	$1\,170 : 1\,000 = 1,17$	$1\,110 : 500 = 2,22$	x

Koeficientų būdo esmė yra ta, kad taikomi išlaidų paskirstymo koeficientai. Juos rekomenduojama nustatyti atsižvelgiant į produkcijos (pavyzdžiui, cukraus, melasos ir išspaudų) naudingumą, kuris turi būti išreiškiamas vienodais matavimo vienetais. Nustatyti koeficientai taikomi kiekvienos rūšies produkcijai perskaičiuoti į sąlyginę produkcijos kiekį. Dalijant tam tikros rūšies produkcijos gamybos išlaidas iš sąlyginio produkcijos kiekio, sužinoma sąlyginio produkcijos vieneto savikaina, pagal kurią išlaidas galima priskirti atskiroms produkcijos rūšims.

6 pavyzdys

Išlaidos paskirstomos A ir B produkcijai taikant tokius koeficientus: A – 1, o B produkcijai – 0,2. Per ataskaitinį laikotarpį pagaminta 1 440 vnt. A ir 560 vnt. B produkcijos. Abiejų rūšių produkcijos faktinės gamybos išlaidos yra 7 760 EUR.

Taikant koeficientus, A ir B produkcijos savikaina apskaičiuojama taip:

Rodikliai	A produkcija	B produkcija	Iš viso
Sąlyginis produkcijos kiekis (EUR)	$1\,440 \times 1 = 1\,440$	$560 \times 0,2 = 112$	1 552
Išlaidų suma, tenkanti vienam sąlyginės produkcijos vienetui (EUR)	$7\,760 : 1\,552 = 5$		
Išlaidų paskirstymas produkcijos rūšims (EUR)	$5 \times 1\,440 = 7\,200$	$5 \times 112 = 560$	7 760
Produkcijos vieneto savikaina (EUR)	$7\,200 : 1\,440 = 5$	$560 : 560 = 1$	x

Į atsargų pasigaminimo savikainą neįskaitomos nepagrįstai didelės medžiagų, darbo užmokesčio arba kitos išlaidos, sandėliavimo, išskyrus prieš tolesnį gamybos etapą būtino sandėliavimo išlaidas, papildomas, su gaminių pristatymu į jų dabartinę vietą ir su jų būkle nesusijusios administravimo, pardavimo ir panašios išlaidos. Išlaidos, neįtrauktos į gaminių savikainą, pripažįstamos to ataskaitinio laikotarpio, kai jos patiriamos, veiklos sąnaudomis.

Gali būti atvejų, kai gamybos įmonės patvirtina, pavyzdžiui, žaliavų ar kitų medžiagų natūralios netekties procentą esant normalioms sandėliavimo sąlygoms ir toks nuostolis gali būti

įskaičiuojamas į gaminamos produkcijos savikainą. Tačiau jeigu įmonė dėl pablogėjusių sandėliavimo sąlygų, pavyzdžiui, per didelės drėgmės, praranda daugiau žaliavų, t. y. nustatytas didesnis sugadintų žaliavų kiekis, už natūralios netekties normą, toks nuostolis turėtų būti pripažįstamas įmonės veiklos sąnaudomis ir į pagamintos produkcijos savikainą neįtraukiamas.

Jeigu pagal įmonės veiklos pobūdį būtina, paslaugų teikėjai gali kaupti su paslaugų teikimu susijusias išlaidas atsargų sąskaitose. Kai pagrindinė įmonės veikla yra paslaugų teikimas, dažnai pasitaiko, kad sunaudojama medžiagų, apskaičiuojamas darbo užmokestis ir darbdavio įmokos už darbuotojų socialinį draudimą, patiriama kitokių išlaidų, nors paslaugos dar nebūna suteiktos, t. y. pajamų dar neuždirbta. Tokių paslaugų teikimo išlaidos (tiesioginių medžiagų, tiesioginio darbo užmokesčio, priskirta netiesioginių gamybos išlaidų dalis) gali būti registruojamos kaip atsargos.

Bendrosios ir administracinės bei pardavimo išlaidos negali būti įskaičiuojamos į pagamintos produkcijos ar paslaugų teikimo išlaidas, jos turi būti pripažįstamos ataskaitinio laikotarpio veiklos sąnaudomis.

7 pavyzdys

Įmonė teikia medienos pjovimo paslaugas. Ji pjausto užsakovo žaliavą. Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje darbai dar nebaigti ir įmonė negali pripažinti pajamų, taip pat su jų uždirbimu susijusių suteiktų paslaugų savikainos. Įmonė gali tik kaupti paslaugų teikimui apskaičiuoto darbo užmokesčio ir mokėtino socialinio draudimo sumas, medienos pjovimo mašinos nusidėvėjimą, sunaudotos elektros energijos ir kitas išlaidas, kurios pagal patvirtintą apskaitos politiką sudaro teikiamų paslaugų savikainą. Tokių medienos pjovimo paslaugų išlaidos gali būti apskaitoje registruojamos kaip atsargos:

D 203 Vykdomi darbai

arba D 2012 Nebaigtos gamybos savikaina

K 444 Mokėtinas darbo užmokestis

K 4462 Mokėtinios valstybinio socialinio draudimo įmokos

K 1223 Mašinų ir įrenginių savikainos nusidėvėjimas (–)

K 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai

Sudarant finansines ataskaitas, minėtų medienos pjovimo paslaugų išlaidos būtų parodytos balanso B dalies straipsnyje *Atsargos, sumokėti avansai ir vykdomi darbai*.

71. Atsargas pardavus, iškeitus į kitą turtą, padovanojus, sunaudojus įmonės reikmėms, praradus arba kai ateityje iš jų nesitikima gauti jokios ekonominės naudos, jų

įsigijimo savikaina nurašoma. Atsargas pardavus, apskaitoje registruojama ir pelno (nuostolių) ataskaitoje parodomos pardavimo pajamos ir pardavimo savikaina. Jei atsargos nurašomos dėl kitų priežasčių, pripažįstamos veiklos sąnaudos.

Atsargų sunaudojimo ar pardavimo ūkinių operacijų registravimo buhalterinėje apskaitoje įrašai priklauso nuo pasirinkto atsargų apskaitos būdo ir yra aprašyti aiškinant standarto 75 punktą.

Atsargas padovanojus, sunaudojus įmonės reikmėms, praradus arba kai ateityje iš jų nesitikima gauti jokios ekonominės naudos, apskaitoje daromi įrašai, aprašyti aiškinant standarto 75 punktą.

Sudarant finansines ataskaitas, sunaudotų atsargų vertė parodoma pelno (nuostolių) ataskaitos straipsniuose:

- Pardavimo savikaina (atsargas pardavus ar sunaudojus paslaugoms teikti)
- Veiklos sąnaudos (sunaudojus atsargas įmonės reikmėms, padovanojus, praradus ar nurašius, kai ateityje iš jų nesitikima gauti jokios ekonominės naudos).

72. Apskaičiuodama gamyboje sunaudotų ar parduotų atsargų savikainą, įmonė gali taikyti FIFO arba konkrečių kainų būdą, atsižvelgdama į atsargų apyvartą ir kitas sąlygas.

Atsargų kainos nuolat keičiasi. Be to, tos pačios atsargos tuo pačiu metu gali būti perkamos ar pagaminamos už skirtingą kainą. Norint kuo tiksliau nustatyti parduotų prekių, gamybai sunaudotų atsargų ir sandėlyje likusių vertybių savikainą, reikia žinoti, kokia tvarka jos buvo parduotos (sunaudotos). Įmonė gali sugrupuoti atsargas pagal jų pobūdį ir paskirtį, taip pat atsižvelgdama į atsargų apyvartą, kiekvienai atsargų grupei parinkti įkainojimo būdą.

Atsargų įkainojimo būdai neturi būti keičiami kiekvieną ataskaitinį laikotarpį ar dėl to, kad šios atsargos parduodamos ar sunaudojamos skirtingų įmonės padalinių.

73. Taikant FIFO būdą, daroma prielaida, kad pirmiausiai parduodamos arba sunaudojamos atsargos, kurios buvo įsigytos anksčiausiai, tai yra laikotarpio pabaigoje likusios atsargos buvo vėliausiai įsigytos ar pagamintos.

FIFO būdo esmė yra ta, kad anksčiausiai parduotų (sunaudotų) atsargų savikaina apskaičiuojama pagal anksčiausiai įsigytų atsargų kainą. Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje likusios atsargos įkainojamos pagal vėliausiai įsigytų atsargų įsigijimo savikainą. Taip laikotarpio pabaigoje

balanse pateikiama reali atsargų likučio vertė. Todėl šį atsargų įkainojimo būdą rekomenduojama taikyti ir tais atvejais, kai negalima nustatyti, kurios atsargos buvo pirmiausiai sunaudotos.

Pavyzdys

Įmonė „A“ X grupės prekių, skirtų perparduoti, apskaitai taiko FIFO atsargų įkainojimo būdą.

Įmonės „A“ X grupės prekių apyvartos 20X1 m. sausio mėn. duomenys

	Atsargų kiekis (vnt.)	Kaina (EUR)	Suma (EUR)
Likutis laikotarpio pradžioje (20X1 m. sausio 1 d.)	100	2,10	210,00
Parduota nuo 20X1 m. sausio 1 iki 10 d.	75		
Pirkta 20X1 m. sausio 10 d.	150	2,80	420,00
Parduota nuo 20X1 m. sausio 11 iki 31 d.	100		
Pirkta 20X1 m. sausio 30 d.	50	3,00	150,00
Likutis laikotarpio pabaigoje (20X1 m. sausio 31 d.)	125		

Per 20X1 m. sausio mėn. parduotų X grupės prekių savikaina apskaičiuojama taip:

	Atsargų kiekis (vnt.)	Kaina (EUR)	Suma (EUR)
Parduota nuo 20X1 m. sausio 1 iki 10 d.	75	2,10	157,50
	25	2,10	52,50
Parduota nuo 20X1 m. sausio 11 iki 31 d.	75	2,80	210,00
Iš viso	175		420,00

X grupės atsargų likutis 20X1 m. sausio 31 d. apskaičiuojamas taip:

Atsargų kiekis (vnt.)	Kaina (EUR)	Suma (EUR)
50	3,00	150,00
75	2,80	210,00
125		360,00

74. Konkrečiam tikslui gaminamų stambių vienetinių atsargų, prekių ir teikiamų paslaugų savikaina gali būti nustatoma taikant konkrečių kainų būdą. Taikant šį būdą, konkretūs atsargų vienetai turi būti įvertinami savikaina. Konkrečių kainų būdas gali būti

taikomas konkrečioms projektams skirtoms atsargoms. Šis būdas netaikomas, jeigu yra daug atsargų vienetų, kurie lengvai gali būti pakeičiami vieni kitais.

Taikant konkrečių kainų būdą, parduotų (sunaudotų) prekių savikaina nustatoma kiekvieną parduotą (sunaudotą) atsargų vienetą įkainojant būtent to vieneto įsigijimo ar pagaminimo savikaina. Toks būdas pasiteisina į apskaitą įtraukiant brangias atsargas, pavyzdžiui, automobilius, nes reikia tiksliai žinoti kiekvieno pirkinio naudojimo paskirtį. Taikant šį būdą, atsargų kaita lemia jų kainų pokytį.

Pavyzdys

Įmonė „A“ 20X3 m. sausio mėnesį pradėjo prekybą automobiliais, todėl pirko du automobilius po 35 000 EUR ir tris po 27 000 EUR. Vasario mėnesį parduotas vienas automobilis, kurio įsigijimo savikaina 35 000 EUR ir du automobiliai, kurių įsigijimo savikaina buvo 27 000 EUR.

Įmonė „A“ 20X3 m. vasario mėnesį parduotų prekių savikainą apskaičiuoja taip:

$$35\,000 + 27\,000 \times 2 = 89\,000.$$

Automobilių likutis vasario mėnesio pabaigoje yra du automobiliai, kurių įsigijimo savikaina:

$$35\,000 + 27\,000 = 62\,000.$$

75. Registruojant apskaitoje sunaudotas ar parduotas atsargas, gali būti taikomas nuolatinis arba periodiškasis atsargų apskaitos būdas. Taikant nuolatinį atsargų apskaitos būdą, buhalterinės apskaitos sąskaitose registruojama kiekviena su atsargų sunaudojimu arba pardavimu susijusi operacija. Jeigu nuolatinį atsargų apskaitos būdą taikyti sudėtinga, gali būti taikomas periodiškasis atsargų apskaitos būdas, kai atsargų likučių savikaina ir parduotų prekių savikaina buhalterinės apskaitos sąskaitose užregistruojama ataskaitinio laikotarpio pabaigoje atlikus atsargų likučių inventorizaciją.

Nuolat apskaitomų atsargų būdo esmė yra ta, kad buhalterinėse sąskaitose registruojamos visos atsargų gavimo, pardavimo ar sunaudojimo operacijos. Atsargų likutis gali būti nustatomas po kiekvienos operacijos.

Periodiškai apskaitomų atsargų būdai būdinga tai, kad buhalterinėse sąskaitose registruojamos tik atsargų pirkimo operacijos, o atsargų likučiai nustatomi pagal inventorizacijos duomenis. Parduotų (sunaudotų) atsargų savikaina apskaičiuojama ataskaitinio laikotarpio

pabaigoje pagal pirktų atsargų ir likučių duomenis. Parduotų (sunaudotų) atsargų savikaina gaunama prie atsargų likučio vertės laikotarpio pradžioje pridėjus per laikotarpį įsigytų atsargų vertę ir atėmus atsargų likučio vertę laikotarpio pabaigoje.

FIFO ir konkrečių kainų atsargų įkainojimo būdai gali būti naudojami tiek taikant nuolat apskaitomų, tiek periodiškai apskaitomų atsargų būdus.

Taikant nuolat apskaitomų atsargų būdą, pardavus atsargas, apskaitoje registruojama parduotų prekių savikaina:

D 600 Parduotų prekių ir paslaugų savikaina

K 201X Atsargos (pagal atsargų grupes)

Sunaudojus atsargas gamyboje, daromi įrašai:

D 2012 Nebaigtos gamybos savikaina

K 2011 Žaliavos, medžiagos, sudedamosios dalys ir detalės

Taikant periodiškai apskaitomų atsargų būdą, parduotų prekių savikaina apskaitoje registruojama tik ataskaitinio laikotarpio pabaigoje vienu iš įmonės pasirinktų būdų.

I būdas. Kai atsargų likučių pokyčio apskaitai atskira sąskaita neskiriama, o visi įrašai daromi 600 sąskaitoje *Parduotų prekių ir paslaugų savikaina*.

Nurašomas atsargų likutis laikotarpio pradžioje:

D 600 Parduotų prekių ir paslaugų savikaina

K 201X Atsargos (pagal atsargų grupes)

Užregistruojamas atsargų vertės likutis laikotarpio pabaigoje:

D 201X Atsargos (pagal atsargų grupes)

K 600 Parduotų prekių ir paslaugų savikaina

Nurašoma per ataskaitinį laikotarpį įsigytų atsargų įsigijimo savikaina:

D 600 Parduotų prekių ir paslaugų savikaina

K 601 Pirkimų suma

II būdas. Kai atsargų vertės likučio pokyčio apskaitai skiriama atskira 605 sąskaita *Atsargų padidėjimas (sumažėjimas)*.

Jei atsargų likutis per laikotarpį sumažėjo, nurašoma atsargų likučio sumažėjimo suma:

D 605 Atsargų padidėjimas (sumažėjimas)

K 201X Atsargos (pagal atsargų grupes)

Jei atsargų likutis per laikotarpį padidėjo, užregistruojama atsargų vertės likučio padidėjimo suma:

D 201X Atsargos (pagal atsargų grupes)

K 605 Atsargų padidėjimas (sumažėjimas)

Nurašoma per ataskaitinį laikotarpį įsigytų atsargų įsigijimo savikaina:

D 600 Parduotų prekių ir paslaugų savikaina

K 601 Pirkimų suma

Uždaroma atsargų padidėjimo (sumažėjimo) sąskaita:

D 600 Parduotų prekių ir paslaugų savikaina (atsargų likučio sumažėjimo suma)

K 605 Atsargų padidėjimas (sumažėjimas)

arba

D 605 Atsargų padidėjimas (sumažėjimas)

K 600 Parduotų prekių ir paslaugų savikaina (atsargų likučio padidėjimo suma)

Kai pirkėjas įsigytas prekes grąžina įmonei pardavėjai, neatsižvelgiant į tai, kad prekės buvo įsigytos vienais finansiniais metais, o grąžintos kitais finansiniais metais, įmonės pardavėjos apskaitoje prekių grąžinimas registruojamas apskaitoje ir parodomas pelno (nuostolių) ataskaitos pardavimo savikainos straipsnyje tą laikotarpį, kai prekės buvo grąžintos. Grąžintos prekės apskaitoje registruojamos:

D 201X Atsargos (pagal prekių grupes)

K 609 Gautos nuolaidos, grąžinimai (–)

Pirkėjų grąžintų prekių savikainos sumos mažina pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Pardavimo savikaina* parodomą sumą.

Kai atsargos sunaudojamos įmonės reikmėms, prarandamos ar dėl kitų priežasčių neteiks įmonei ekonominės naudos, apskaitoje nurašoma jų įsigijimo savikaina ir pripažįstamos įmonės veiklos sąnaudos, parodomos pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Veiklos sąnaudos*.

Taikant nuolat apskaitomų atsargų būdą, apskaitoje registruojama:

D 61X Veiklos sąnaudos (pagal pobūdį)

K 201X Atsargos (pagal atsargų grupes)

Taikant periodiškai apskaitomų atsargų būdą, apskaitoje registruojama:

D 61X Veiklos sąnaudos (pagal pobūdį)

K 600 Parduotų prekių ir paslaugų savikaina arba

K 605 Atsargų padidėjimas (sumažėjimas).

76. Balanse atsargos parodomos įsigijimo ar pasigaminimo savikaina.

Pagal šio standarto nuostatas atsargos apskaitoje registruojamos ir sudarant finansines ataskaitas įvertinamos jų įsigijimo ar pasigaminimo savikaina. Atsargų įsigijimo ar pasigaminimo savikaina yra sumokėta (mokėtina) pinigų ar pinigų ekvivalentų suma ar kito mainais atiduoto ar sunaudoto turto, kuris naudojamas įsigyjant ar gaminant atsargas, vertė.

Atsargų pasigaminimo savikaina apskaičiuojama standarto 70 punkte nustatyta tvarka.

Atsargų įsigijimo savikainą sudaro:

- Pirkimo kaina, nurodyta įsigijimo dokumentuose, atskaičius pirkimo metu gautas nuolaidas.
- Importo muitai, akcizai ir kiti negrąžintini mokesčiai.
- Pristatymo išlaidos (krovimas, vežimas, draudimas pervežimo metu ir pan.).
- Atsargų paruošimo naudoti išlaidos (išpakavimas ir kiti darbai, atliekami, kad atsargas būtų galima naudoti pagal tiesioginę paskirtį).

Jeigu neįmanoma arba per brangu tiksliai nustatyti atskirų atsargų rūšių gabenimo, sandėliavimo ir panašių išlaidų ar jei šios išlaidos yra nereikšmingos, jos gali būti įtraukiamos į ataskaitinio laikotarpio prekių pardavimo savikainą ar įmonės veiklos sanaudas. Įmonės savo apskaitos politikoje nustato minėtų išlaidų reikšmingumo kriterijus.

1 pavyzdys

Įmonė „A“ 20X1 m. sausio 12 d. už 20 000 EUR į skolą iš užsienio įmonės įsigijo alkoholinių gėrimų. Įmonė „A“ sumokėjo 1 000 EUR akcizo mokestį. Už šių prekių atvežimą transporto įmonė pateikė įmonei „A“ 1 800 EUR sąskaitą. Įsigytos atsargos apskaitoje registruojamos įsigijimo savikaina, darant tokius įrašus:

D 2014 Pirktos prekės, skirtos perparduoti (20 000 + 1 000 + 1 800)	22 800
K 442 Skolos tiekėjams (už prekes)	20 000
K 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai (už atvežimo paslaugas)	1 800
K 271 Pinigai sąskaitose bankuose (sumokėtas akcizo mokestis)	1 000

2 pavyzdys

Įmonė 20X1 m. sausio 12 d. į skolą įsigijo A atsargų už 15 000 EUR ir B atsargų už 5 000 EUR. Minėtų atsargų atvežimo išlaidos sudaro 200 EUR. Pagal įmonės apskaitos politiką prekių atvežimo išlaidos, jei jos neviršija 3 procentų įsigytų prekių kainos, įtraukiamos į parduotų prekių savikainą tą laikotarpį, kai patiriamos.

Apskaitoje registruojama 15 000 EUR A atsargų ir 5 000 EUR B atsargų įsigijimo savikaina. Vieną procentą prekių kainos sudarančios 200 EUR prekių atvežimo išlaidos priskiriamos sausio mėnesį parduotų prekių savikainai.

Apskaitoje daromi įrašai:

D 2014 Pirkto prekės, skirtos perparduoti	20 000
K 442 Skolos tiekėjams	20 000
ir	
D 600 Parduotų prekių ir paslaugų savikaina	200
K 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai (už atvežimo paslaugas)	200

3 pavyzdys

Ne PVM mokėtoja įmonė „B“ 20X1 m. gruodžio 20 d. įsigijo atsargų, kurių pirkimo kaina 50 000 EUR ir 10 500 EUR PVM. Šios atsargos skirtos užsakymui, kuris bus vykdomas kitais finansiniais metais. Pagal savo apskaitos politiką pirkimo PVM suma įmonė „B“ didina atsargų įsigijimo savikainą. Apskaitoje atsargų įsigijimo savikaina registruojama kartu su pridėtinės vertės mokesčiu 60 500 EUR (50 000 + 10 500):

D 201X Atsargos (pagal atsargų grupes)	60 500
K 442 Skolos tiekėjams	60 500

77. Balanso atsargų, sumokėtų avansų ir vykdomų darbų straipsnyje parodoma ir pagal statybos sutartis statomo parduoti skirta ilgalaikio materialiojo turto vertė.

Pavyzdys pateiktas aiškinant standarto 111 punktą.

78. Balanso trumpalaikio turto dalyje taip pat parodoma iš anksto už trumpalaikį turtą ir paslaugas sumokėta suma.

Balanso trumpalaikio turto dalies straipsnyje *Atsargos, sumokėti avansai ir vykdomi darbai* parodomas iš anksto už trumpalaikį turtą ir paslaugas sumokėtų sumų likutis ataskaitinio laikotarpio pabaigoje. Tai išankstiniai mokėjimai tiekėjams už atsargas ar paslaugas, kurias įmonė gaus vėliau. Pavyzdžiui, iš anksto sumokėta už reklamą, draudimą, patalpų nuomą ir pan.

Registruojant apskaitoje už trumpalaikį turtą ir paslaugas sumokėtą avansą, daromi tokie įrašai:

D 202 Sumokėti avansai

K 271 Pinigai sąskaitose bankuose arba K 272 Pinigai kasoje

Gavus turtą ar paslaugas, už kurias buvo sumokėta iš anksto, apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 201X Atsargos (pagal atsargų grupes)

arba 61X Veiklos sąnaudos (pagal sąnaudų pobūdį)

K 202 Sumokėti avansai

79. Per vienus metus gautinų sumų straipsnyje, neatsižvelgiant į jų pobūdį ir šaltinius, įrašomos visos gautinos sumos ir suteiktos paskolos, kurias įmonė turi atgauti per 12 mėnesių nuo paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos, įskaitant po vieno metų gautinų sumų ir suteiktų paskolų einamųjų metų dalį.

Balanso trumpalaikio turto straipsnyje *Per vienus metus gautinos sumos* parodoma:

1. Su įmonės prekybine veikla (prekių, paslaugų ir savos produkcijos pardavimu) susijusios pirkėjų skolos. Įprastas šių skolų grąžinimo terminas ne ilgesnis kaip 12 mėnesių.

2. Kitos trumpalaikės skolos, susijusios su įmonės tipine veikla. Pavyzdžiui, gautinas pridėtinės vertės mokestis, iš anksto sumokėti kiti mokesčiai (žemės nuomos, nekilnojamojo turto ir pan.) ar permokos biudžetui, socialinio draudimo įmokos, avansai atskaitingiems asmenims ūkinėms išlaidoms, avansai vykstantiems į komandiruotę darbuotojams ir kitos skolos.

Balanse gautinos sumos parodomos jų įsigijimo savikaina.

Per vienus metus gautinos sumos apskaitoje registruojamos į skolą pardavus prekes ar suteikus paslaugas:

D 241 Pirkėjų skolos

K 500 Parduotų prekių ir paslaugų pajamos

Kai pirkėjas sumoka skolą, daromi įrašai:

D 272 Pinigai kasoje ar D 271 Pinigai sąskaitose bankuose

K 241 Pirkėjų skolos

Kai įmonė, PVM mokėtoja, įsigyja ilgalaikį turtą, atsargų ar gauna paslaugų iš kito PVM mokėtojo, apskaitoje registruojamas gautinas PVM. Jei tiekėjui sumokama iš karto, daromi tokie įrašai:

D 1XX0 Ilgalaikio turto savikaina (pagal turto grupes)

D 201X Atsargos (pagal atsargų grupes)

D 61X Veiklos sąnaudos (pagal išlaidų pobūdį)

D 243 Gautinas pridėtinės vertės mokestis

K 271 Pinigai sąskaitose bankuose

Jei perkama į skolą, daromi tokie įrašai:

D 1XX0 Ilgalaikio turto savikaina (pagal turto grupes)

D 201X Atsargos (pagal atsargų grupes)

D 61X Veiklos sąnaudos (pagal išlaidų pobūdį)

D 243 Gautinas pridėtinės vertės mokestis

K 442 Skolos tiekėjams ar K 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai

Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, kai PVM įstatymo nustatyta tvarka daroma gautino ir mokėtino PVM užskaita, apskaitoje registruojama:

D 4465 Mokėtinas pridėtinės vertės mokestis

K 243 Gautinas pridėtinės vertės mokestis

Išmokėjus atskaitingam asmeniui avansą komandiruotės išlaidoms ar kitoms išlaidoms apmokėti, apskaitoje registruojamos iš atskaitingų asmenų gautinos sumos:

D 244 Iš atskaitingų asmenų gautinos sumos

K 272 Pinigai kasoje arba

K 271 Pinigai sąskaitose bankuose

Kai atskaitingas asmuo pateikia išlaidų dokumentus, užregistruojamos patirtos sąnaudos ar įsigytas turtas ir gautinos sumos sumažėjimas:

D 61X Veiklos sąnaudos (pagal išlaidų pobūdį)

D 201X Atsargos (pagal atsargų grupes)

K 244 Iš atskaitingų asmenų gautinos sumos

Gautina suma sumažinama atskaitingo asmens grąžintu nepanaudotu avanso likučiu:

D 272 Pinigai kasoje arba

D 271 Pinigai sąskaitose bankuose

K 244 Iš atskaitingų asmenų gautinos sumos

80. Kito trumpalaikio turto straipsnyje parodomas toks trumpalaikis turtas, kuris nebuvo parodytas atsargų, sumokėtų avansų ir vykdomų darbų, per vienus metus gautinų sumų ir pinigų straipsniuose. Šiame straipsnyje taip pat parodomi terminuotieji indėliai, kurių terminas baigsis greičiau kaip per vienus metus nuo paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos, ir įsigyti vertybiniai popieriai, kuriuos numatoma parduoti arba kitaip perleisti per vienus metus nuo paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos.

Kito trumpalaikio turto straipsnyje parodomos trumpalaikės investicijos (įsigytos kitų įmonių akcijos, obligacijos, kiti vertybiniai popieriai), kurias numatoma parduoti arba kitaip perleisti per vienus metus nuo paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos. Šiame straipsnyje parodomas įmonės savininkams avansu išmokėtas pelnas ir įmonės savininkų asmeniniams poreikiams išmokėtos lėšos. Taip pat parodomi terminuotieji indėliai, kurių terminas baigsis greičiau kaip per vienus metus nuo paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos, ir visas kitas trumpalaikis turtas, kuris nebuvo parodytas kituose balanso B dalies *Trumpalaikis turtas* straipsniuose.

Įmonės įsigytos kitų įmonių akcijos, obligacijos ir kiti vertybiniai popieriai, kuriuos numatoma parduoti arba kitaip perleisti per vienus metus po paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos, įvertinami jų įsigijimo savikaina ir apskaitoje registruojami šio standarto 60–66 punktuose nustatyta tvarka.

1 pavyzdys

Įmonė „B“ 20X1 m. gruodžio 15 d. iš UAB „C“ už 10 000 EUR įsigijo 100 AB „T“ akcijų. Kitų tiesioginių išlaidų nepatyrė. Šias akcijas įmonė „B“ numato parduoti kitais metais. Įmonės „B“ apskaitoje daromi įrašai:

D 261 Trumpalaikės investicijos	10 000
K 271 Pinigai sąskaitose bankuose	10 000

Įmonė „B“ 20X1 m. gruodžio 31 d. balanso straipsnyje *Kitas trumpalaikis turtas* parodo 10 000 EUR akcijų, kurias numatoma parduoti 20X2 metais, įsigijimo savikainą.

Įmonė „B“ 20X2 m. kovo mėnesį visas AB „T“ akcijas pardavė už 11 000 EUR. Akcijos nurašomos, o balansinės vertės ir įplaukų skirtumas priskiriamas finansinės ir investicinės veiklos pajamoms. Apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 271 Pinigai sąskaitose bankuose	11 000
K 261 Trumpalaikės investicijos	10 000
K 532 Investicijų perleidimo pelnas	1 000

Įmonė „B“ 20X2 m. pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Finansinė ir investicinė veikla* parodys 1 000 EUR.

Kaip apskaitoje registruojamos ūkinių bendrijų ir individualių įmonių savininkams avansu išmokėto pelno ir išmokų jų asmeniniams poreikiams sumos, parodyta prie standarto 126 punkto, o mažųjų bendrijų – aiškinant standarto 136 punktą.

Kito trumpalaikio turto straipsnyje parodomi pinigai, laikomi kredito įstaigose pagal terminuotųjų indėlių sutartis, kurių terminas baigsis per 12 mėnesių nuo paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos. Tai apibrėžto termino ir fiksuotų palūkanų indėliai, kurių negalima atsiimti neprarandant palūkanų. Apskaičiuojama terminuotojo indėlio vertė, kurią sudarys į terminuotojo indėlio sąskaitą padėtų pinigų suma ir pagal sutartį sukaupotos palūkanos, jei palūkanų suma įmonei yra reikšminga.

2 pavyzdys

Įmonė „C“ 20X1 m. kovo 1 d. banke padėjo 50 000 EUR 3 mėnesių terminuotąjį indėlį. Tai apibrėžto termino ir fiksuotų palūkanų indėlis, kurio negalima atsiimti neprarandant palūkanų. Metinė palūkanų norma 1,8 procento. Palūkanos mokamos pasibaigus sutarties galiojimo laikui. Pagal įmonės apskaitos politiką trumpalaikių indėlių palūkanos iki 10 000 EUR apskaitoje registruojamos ir finansinėse ataskaitose parodomos atskirai nuo indėlio.

Įmonė „C“ 20X1 m. kovo 1 d. apskaitoje registruoja pinigų pervedimą į trumpalaikio terminuotojo indėlio sąskaitą banke:

D 262 Terminuotieji indėliai	50 000
D 271 Pinigai sąskaitose bankuose	50 000

Jei įmonė „C“ sudaro 20X1 m. 3 mėnesių finansines ataskaitas, apskaitoje 20X1 m. kovo 31 d. ji užregistruoja terminuotojo indėlio kovo mėnesio palūkanas:

D 245 Kitos per vienus metus gautinos sumos	75
K 530 Palūkanų pajamos	75

Įmonės „C“ 20X1 m. kovo 31 d. balanso straipsnyje *Kitas trumpalaikis turtas* parodoma 50 000 EUR terminuotojo indėlio vertė. Pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Finansinė ir investicinė veikla* parodomos 75 EUR palūkanų pajamos.

Jei įmonė „C“ nesudaro 20X1 m. 3 ir 4 mėnesių finansinių ataskaitų, apskaitoje 20X1 m. gegužės 31 d. ji užregistruoja 225 EUR (75 x 3) terminuotojo indėlio palūkanų pajamų:

D 245 Kitos per vienus metus gautinos sumos	225
K 530 Palūkanų pajamos	225

Jei į įmonės „C“ sąskaitą banke 20X1 m. gegužės 31 d. iš indėlio sąskaitos buvo pervesta ir pinigai, ir palūkanos, tai apskaitoje palūkanų pajamos gali būti registruojamos vienu įrašu:

D 271 Pinigai sąskaitose bankuose	50 225
K 262 Terminuotieji indėliai	50 000

81. Pinigų straipsnyje parodomi įvairia valiuta banke ir kasoje esantys pinigai.

Pinigų straipsnyje parodoma pinigų, esančių eurai ir užsienio valiuta kasoje, bankų ir kitų kredito įstaigų sąskaitose, vienos nakties indėlių, taip pat neterminuotųjų indėlių su teise bet kuriuo metu pareikalauti išmokėti visą indėlį ar jo dalį neprarandant sukauptų palūkanų (indėlių iki pareikalavimo), suma paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną. Pinigai užsienio valiuta pateikiami eurai, taikant paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną galiojusį euro ir atitinkamos užsienio valiutos santykį.

Į kasą, įskaitant kasos aparatus, gauti ar išmokėti pinigai įmonės apskaitoje registruojami didinant ar mažinant turtą ar įsipareigojimus, išskyrus, kai už prekes, paslaugas ar darbus atsiskaitoma iš karto.

Kai pirkėjai už prekes, paslaugas ar darbus sumoka iš karto, gavus pinigus įmonės apskaitoje registruojama uždirbtos pajamos:

D 272 Pinigai kasoje ar D 271 Pinigai sąskaitose bankuose

K 500 Parduotų prekių ir paslaugų pajamos

K 4465 Mokėtinas pridėtinės vertės mokestis (jei įmonė PVM mokėtoja)

Gavus pinigus iš pirkėjų, kuriems prekės buvo parduotos, paslaugos suteiktos ar darbai atlikti į skolą, registruojama pirkėjų skolų sumažėjimas:

D 272 Pinigai kasoje ar D 271 Pinigai sąskaitose bankuose

K 241 Pirkėjų skolos

Gavus ar išmokėjus pinigus įmonės turtas ar įsipareigojimai apskaitoje registruojami pagal jų pobūdį. Pavyzdžių pateikta prie kitų standarto punktų.

82. Mainais gautas turtas ar paslaugos apskaitoje registruojami kaip atitinkamo turto ar paslaugų pirkimas ir perleidimas.

1 pavyzdys

Įmonė „A“ maino savo lengvąjį automobilį, kurio įsigijimo savikaina 24 000 EUR, sukauptas nusidėvėjimas 10 000 EUR, balansinė vertė 14 000 EUR (24 000 – 10 000), į įmonės „B“ sukurtą gamybos valdymo programą. Mainų sutartyje numatyta, kad ir įmonės „A“ automobilio, ir įmonės „B“ programos vertė lygi 15 000 EUR. Įmonė „A“ už programos instaliavimą ir suderinimą

įmonei „C“ sumokėjo 2 000 EUR. Šiuo atveju programos įsigijimo savikaina yra sutartyje nurodytos vertės ir paruošimo naudoti išlaidų suma, t. y. 17 000 EUR (15 000 + 2 000).

Registruodama apskaitoje įsigytą programą ir automobilio perleidimą, įmonė „A“ daro tokius įrašus:

D 110 Nematerialiojo turto savikaina (programinė įranga)	15 000
D 1233 Transporto priemonių savikainos nusidėvėjimas (–)	10 000
K 1230 Transporto priemonių savikaina	24 000
K 521 Ilgalaikio turto perleidimo pelnas	1 000

Registruodama apskaitoje programos instaliavimo ir suderinimo išlaidas, įmonė „A“ daro tokius įrašus:

D 110 Nematerialiojo turto savikaina (programinė įranga)	2 000
K 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai	2 000

2 pavyzdys

Įmonė „D“, kuri prekiauja baldais, keičia biuro baldų komplektą į įmonės „F“ sukurta apskaitos programą. Sutartyje mainomo turto vertė nenurodyta. Įmonės „D“ apskaitoje užregistruota 8 000 EUR minėto baldų komplekto įsigijimo savikaina.

Registruodama apskaitoje įsigytą programą, įmonė „D“ daro tokius įrašus:

D 110 Nematerialiojo turto savikaina (programinė įranga)	8 000
K 500 Parduotų prekių ir paslaugų pajamos	8 000

Registruodama apskaitoje biuro baldų komplekto perleidimą, įmonė „D“ daro tokius įrašus:

D 600 Parduotų prekių ir paslaugų savikaina	8 000
K 2014 Pirkto prekės, skirtos perparduoti	8 000

83. Neatlygintinai gauto (dovanoto) turto įsigijimo savikainą sudaro dovanojimo sutartyje ar kitame dokumente nurodyta to turto vertė. Jei sutartyje neatlygintinai gauto turto vertė nenurodyta, nemokamai gauto turto įsigijimo savikaina laikoma išlaidų, kurios tiesiogiai susijusios su to turto įsigijimu ir paruošimu naudoti, suma. Jei neatlygintinai gaunant turtą nepatiriama jokių išlaidų, šio turto įsigijimo savikaina yra lygi nuliui.

84. Balanso D dalyje rodomos dotacijos ir subsidijos, t. y. iš valstybės, savivaldybės ar įvairių užsienio valstybių ir savivaldybių (ar joms prilygintų) institucijų gauta, bet dar nepanaudota, parama (toliau – dotacija).

Balanso D dalies straipsnyje *Dotacijos, subsidijos* įrašoma iš valstybės ir savivaldybės institucijų gautų dotacijų, subsidijų, kitų iš valstybės ir savivaldybės gautos paramos rūšių (toliau – dotacijų) nepanaudota suma.

Dotacija – valstybės ar savivaldybės institucijos teikiama tikslinė parama įmonei, jei ji anksčiau įvykdė arba ateityje įvykdys paramos teikėjos nustatytas sąlygas. Valstybės ar savivaldybės institucijų įmonėms teikiama dotacija šiame standarte yra suprantama ne tik Lietuvos, bet ir įvairių užsienio valstybių ir savivaldybių (ar joms prilygintų) institucijų teikiama tikslinė parama. Pavyzdžiui, užsienio valstybių tarptautinių organizacijų, kurios disponuoja valstybinėmis lėšomis ir skiria jas įmonėms, suteikta parama.

Subsidija – valstybės parama, skirta išlaikyti plataus vartojimo prekių ir paslaugų kainas arba šių prekių ir paslaugų teikimo mastą, pavyzdžiui, kai savivaldybė įmonei, kurios veikla keleivių pervežimas, kompensuoja dėl nuolaidų taikymo negautas pajamas.

85. Dotacija pripažįstama, registruojama apskaitoje ir parodoma balanse, jeigu ji yra faktiškai gauta.

Dotacija (arba jos dalis) registruojama apskaitoje, kai ji faktiškai gauta. Gavus pinigus daromi įrašai:

D 271 Pinigai sąskaitose bankuose

K 35 Dotacijos ir subsidijos

1 pavyzdys

Įmonė „B“, kurios pagrindinė veikla darbo drabužių siuvimas, 20X1 m. gruodžio mėn. parengė naudoti naujas siuvimo mašinas, įsigytas už 235 000 EUR. Įmonė 20X2 m. kovo mėn. pateikė savivaldybei prašymą skirti dotaciją siuvimo mašinų įsigijimo išlaidoms kompensuoti. Įmonė 20X4 m. sausio 15 d. iš savivaldybės gavo 235 000 EUR dotaciją.

Įmonės „B“ apskaitoje registruojama 20X4 m. sausio 15 d. gauta 235 000 EUR dotacija.

86. Jei dotacija gaunama pinigais ilgalaikiam turtui įsigyti, ji pripažįstama panaudota, kai pradedamas skaičiuoti įsigyto turto nusidėvėjimas. Pinigais gauta dotacija pripažįstama panaudota proporcingai turto nusidėvėjimo sumai, t. y. balanso straipsnio *Dotacijos, subsidijos* suma mažinama tokia dotacijos dalimi, kokia apskaičiuojama už dotaciją įsigyto turto dalies nusidėvėjimo suma. Jei dotacija gauta ilgalaikiu turtu, pripažįstama panaudota tokia jos dalis, kokia apskaičiuojama gauto ilgalaikio turto nusidėvėjimo suma.

Įmonės gali neatlygintinai gauti ilgalaikį materialųjį turtą arba tikslinę pagalbą ilgalaikiam turtui įsigyti. Suteikdamas dotaciją turtu ar pinigais turtui įsigyti, dotacijos teikėjas gali nustatyti jos teikimo sąlygas, kurių dotacijos gavėjas privalo laikytis.

Jei gaunama pinigų ilgalaikiam materialiajam turtui įsigyti, jį nupirkus panaudota dotacija apskaitoje dar neregistruojama. Su turtu susijusių dotacijų suma mažinama įsigyto ilgalaikio turto apskaičiuoto nusidėvėjimo suma ir pripažįstama panaudota tais laikotarpiais ir tokiomis dalimis, kurios atitinka gauto turto nusidėvėjimo normas. Jeigu likusi nepanaudota dotacijos suma lygi ilgalaikio materialiojo turto likvidacinei vertei ir ji įmonei yra nereikšminga, tokia suma gali būti nurašoma.

Dotacijos ilgalaikiam materialiajam turtui įsigyti panaudota dalis apskaitoje registruojama:

D 35 Dotacijos ir subsidijos

K 611 Ilgalaikio turto amortizacijos, nusidėvėjimo sąnaudos

arba K 2012 Nebaigtos gamybos savikaina

Sudarant finansines ataskaitas, ilgalaikiam turtui įsigyti skirtos dotacijos panaudota dalimi mažinama pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnio, kuriame parodomos turto nusidėvėjimo sąnaudos, suma. Nepanaudota dotacijos dalis parodoma balanso D dalyje *Dotacijos, subsidijos*.

1 pavyzdžio tęsinys (pradžia – standarto 85 punkto aiškinime)

Įmonė nustatė siuvimo mašinų 5 metų naudingo tarnavimo laiką ir 23 500 EUR likvidacinę vertę. Kiekvienais finansiniais metais bus pripažįstama 42 300 EUR $((235\,000 - 23\,500) : 5)$ nusidėvėjimo sąnaudų.

Nusidėvėjimas apskaitoje registruojamas:

D 2012 Nebaigtos gamybos savikaina	42 300
K 1223 Mašinų ir įrenginių savikainos nusidėvėjimas (–)	42 300

Kai įmonė 20X4 m. sausio 15 d. iš savivaldybės gavo 235 000 EUR dotaciją, buvo sukaupta 84 600 EUR nusidėvėjimo suma, todėl tokia dotacijos dalis iš karto pripažįstama panaudota ir apskaitoje registruojama:

D 35 Dotacijos ir subsidijos	84 600
K 2012 Nebaigtos gamybos savikaina	84 600

Vėliau dotacijos panaudojimas apskaitoje registruojamas tada, kai apskaičiuojamas ir apskaitoje užregistruojamas siuvimo mašinų įsigijimo savikainos nusidėvėjimas. Kiekvienais finansiniais metais bus pripažįstama 42 300 EUR nusidėvėjimo sąnaudų ir 42 300 EUR panaudota dotacijos dalis. Apskaitoje registruojamas nusidėvėjimas:

D 2012 Nebaigtos gamybos savikaina	42 300
K 1223 Mašinų ir įrenginių savikainos nusidėvėjimas (–)	42 300

Apskaitoje registruojama panaudota dotacijos dalis:

D 35 Dotacijos ir subsidijos	42 300
K 2012 Nebaigtos gamybos savikaina	42 300

Sudarant 20X4 m. gruodžio 31 d. finansines ataskaitas, balanso D dalyje *Dotacijos, subsidijos* bus parodyta 108 100 EUR (235 000 – 84 600 – 42 300) nepanaudotas dotacijos likutis metų pabaigoje.

Kai ataskaitos sudaromos už trumpesnę laikotarpį kaip finansiniai metai, apskaičiuojamas ir apskaitoje užregistruojamas siuvimo mašinų įsigijimo savikainos nusidėvėjimas ir dotacijos panaudojimas to ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, balanse parodomas nepanaudotas dotacijos likutis ataskaitinio laikotarpio pabaigoje.

2 pavyzdys

Įmonė „A“ 20X1 m. gruodžio mėn. iš savivaldybės gavo 72 000 EUR dotaciją gamybos įrengimams įsigyti, tačiau įrengimus įsigijo už 65 000 EUR, t. y. už mažesnę sumą, ir už jų sumontavimą sumokėjo 1 000 EUR.

Registruojant dotaciją ir įsigytus gamybos įrengimus, 20X1 m. gruodžio mėn. apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 271 Pinigai sąskaitose bankuose	72 000
K 35 Dotacijos ir subsidijos	72 000
ir	
D 1220 Mašinų ir įrenginių savikaina (65 000 + 1 000)	66 000
K 271 Pinigai sąskaitose bankuose	66 000

Grąžinant likusią dotacijos dalį teikėjui, t. y. savivaldybei, apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 35 Dotacijos ir subsidijos	6 000
------------------------------	-------

K 271 Pinigai sąskaitose bankuose arba	
--	--

K 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai (jei grąžinama ne iš karto)	6 000
--	-------

Sudarant 20X1 m. gruodžio 31 d. finansines ataskaitas, balanso A dalies straipsnyje *Materialusis turtas* parodoma 66 000 EUR įsigytų įrengimų likutinė vertė, D dalyje *Dotacijos, subsidijos* – 66 000 EUR (72 000 – 6 000) nepanaudotas dotacijos likutis metų pabaigoje. Jei 20X1 m. gruodžio 31 d. dotacijos likutis dar negrąžintas, tai balanso E dalies straipsnyje *Trumpalaikiai įsipareigojimai* parodoma 6 000 EUR skola dotaciją suteikusiai savivaldybei.

Jei sprendime dėl dotacijos suteikimo nenumatyta, kad dotacijos gavėjas privalo grąžinti nepanaudotą dotacijos dalį, nepanaudota dotacijos dalis pripažįstama ataskaitinio laikotarpio pajamomis, apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 35 Dotacijos ir subsidijos	6 000
------------------------------	-------

K 522 Kitos netipinės veiklos pajamos	6 000
---------------------------------------	-------

Sudarant 20X1 m. gruodžio 31 d. finansines ataskaitas, pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Kita veikla* parodoma 6 000 EUR pajamų.

87. Jeigu dotacija skirta negautoms pajamoms arba patirtoms sąnaudoms kompensuoti, tai panaudota dotacijos dalimi didinama pelno (nuostolių) ataskaitos negautų pajamų straipsnio suma arba mažinama kompensuojamų sąnaudų straipsnių suma. Šių dotacijų panaudojimas parodomas tų laikotarpių ataskaitose, kada patiriamos susijusios sąnaudos ar negaunama pajamų, kurioms kompensuoti dotacija ar jos dalis buvo skirta. Jei patirtų arba būsimų laikotarpių sąnaudų ar negautų pajamų negalima susieti su dotacija arba jei ji gauta nekeliant jokių sąlygų, dotacija pripažįstama panaudota tą laikotarpį, kada buvo gauta.

Su pajamomis susijusioms dotacijoms gali būti priskiriama tikslinė parama, skiriama prekių gamybai ar paslaugų teikimui finansuoti, parduodamų prekių arba teikiamų paslaugų kainai sumažinti, mokslo, meno, sveikatos apsaugos, gydymo ir įvairioms kitoms programoms remti, įmonių skoloms sumokėti, veiklos nuostoliams kompensuoti ir panašioms tikslams, išskyrus su ilgalaikiu turtu susijusias dotacijas. Dotacijos gali būti skiriamos taikyti naujas technologijas, gerinti produkcijos kokybę, skatinti gamybą, gerinti gamybos, darbo ir veiklos sąlygas, išlaikyti ir stiprinti mažų sąnaudų ūkininkavimo sistemas, sumažinti gamybos sąnaudas, išsaugoti ir pagerinti natūralią aplinką ir pan.

Apskaitoje ir finansinėse ataskaitose pripažįstama panaudota tokia dotacijos, skirtos negautoms pajamoms kompensuoti, dalis, kiek per tam tikrą laikotarpį apskaičiuojama negautų pajamų, ir tokia pat dalimi didinama to laikotarpio pajamų suma.

Panaudota dotacijos dalis apskaitoje registruojama:

D 35 Dotacijos ir subsidijos

K 500 Parduotų prekių ir paslaugų pajamos

Sudarant finansines ataskaitas, dotacijų, skirtų negautoms pajamoms kompensuoti, panaudota dalis parodoma pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Pardavimo pajamos*, o nepanaudota dalis – balanso D dalyje *Dotacijos, subsidijos*.

1 pavyzdys

Įmonė „C“ teikia konsultavimo ir mokymo paslaugas įvairiomis verslo organizavimo ir plėtojimo temomis: įmonės steigimo, verslo planų rengimo, rinkodaros ir kt. Įmonė 20X1 m. lapkričio mėn. pasirašė su savivaldybe sutartį, pagal kurią ji įsipareigojo 20X1 ir 20X2 m. rengti mokymo kursus pradedantiesiems verslininkams. Dėl nemokamų kursų rengimo negautos įmonės pajamos kompensuojamos iš savivaldybės įsteigto smulkaus ir vidutinio verslo skatinimo fondo, kurio pagrindiniai tikslai yra finansuoti verslininkų mokymą ir renginius, lėšų. Įmonė 20X1 m. gruodžio mėnesį gavo 300 000 EUR dotaciją negautoms pajamoms dėl pradedantiesiems verslininkams surengtų nemokamų kursų atlyginti.

Registruojant gautą dotaciją, apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 271 Pinigai sąskaitose bankuose	300 000
-----------------------------------	---------

K 35 Dotacijos ir subsidijos	300 000
------------------------------	---------

Įmonė „C“ 20X1 m. gruodžio mėn. norintiems pradėti ir plėtoti verslą asmenims surengė keturis seminarus. Mokymo kursuose, kurių kaina vienam asmeniui 1 200 EUR, dalyvavo 80 veikiančių įmonių darbuotojų, kurie už mokymą sumokėjo patys, ir 120 pradedančių verslininkų, kuriems mokymo kursai buvo nemokami. Apskaičiuota 240 000 EUR (1 200 x 80 + 1 200 x 120) paslaugų vertė.

Pripažįstamos suteiktų mokymo paslaugų pajamos, taip pat suteiktų paslaugų pajamoms priskiriama dotacijos dalis negautoms pajamoms kompensuoti:

D 272 Pinigai kasoje (už mokymą gauta pinigų suma)	96 000
--	--------

D 35 Dotacijos ir subsidijos	144 000
------------------------------	---------

K 500 Parduotų prekių ir paslaugų pajamos (visa paslaugos vertė)	240 000
--	---------

Įmonės „C“ 20X1 metais nemokamų mokymo kursų rengimo negautoms pajamoms atlyginti nepanaudotas 156 000 EUR (300 000 – 144 000) dotacijos likutis parodomas 20X1m. gruodžio 31 d. balanso D dalyje *Dotacijos, subsidijos*.

Įmonė „C“ 20X2 m. sausio mėn. norintiems pradėti ir plėtoti verslą asmenims surengė penkis seminarus. Juose dalyvavo 120 veikiančių įmonių darbuotojų, kurie už mokymą sumokėjo patys, ir 130 pradedančiųjų verslininkų, kuriems mokymo kursai buvo nemokami. Apskaičiuota 300 000 EUR (1 200 x 120 + 1 200 x 130) paslaugų vertė.

Pripažįstamos suteiktų mokymo paslaugų pajamos, taip pat suteiktų paslaugų pajamoms priskiriama dotacijos dalis negautoms pajamoms kompensuoti:

D 272 Pinigai kasoje (gauta už mokymą pinigų suma)	144 000
D 35 Dotacijos ir subsidijos	156 000
K 500 Parduotų prekių ir paslaugų pajamos (visa paslaugos vertė)	300 000

Jeigu įmonė dotaciją negautoms pajamoms kompensuoti gauna kitą ataskaitinį laikotarpį, visa gauta dotacija nedelsiant pripažįstama panaudota.

1 pavyzdžio tęsinys

Jeigu įmonė „C“ 300 000 EUR dotaciją, skirtą per 20X1 ir 20X2 metus negautoms pajamoms kompensuoti, gauna kitais finansiniais metais, pavyzdžiui, 20X3 m. kovo 1 d., ji apskaitoje registruoja gautą dotaciją ir nedelsiant pripažįsta ją panaudota:

D 271 Pinigai sąskaitose bankuose	300 000
K 35 Dotacijos ir subsidijos	300 000
ir	
D 35 Dotacijos ir subsidijos	300 000
K 500 Parduotų prekių ir paslaugų pajamos (visa paslaugos vertė)	300 000

Kadangi buvo panaudota visa dotacija, tai ją gavus, apskaitoje gali būti registruojama ir vienu įrašu:

D 271 Pinigai sąskaitose bankuose	300 000
K 500 Parduotų prekių ir paslaugų pajamos (visa paslaugos vertė)	300 000

Apskaitoje ir finansinėse ataskaitose pripažįstama panaudota dotacijos, skirtos patirtoms sąnaudoms kompensuoti, tokia dalis, kiek patiriama sąnaudų, kurioms kompensuoti ji skirta, ir tokia pat dalimi mažinama to laikotarpio kompensuojamų sąnaudų suma.

Panaudota dotacijos dalis apskaitoje registruojama:

D 35 Dotacijos ir subsidijos

K 61X Veiklos sąnaudos (pagal sąnaudų pobūdį)

Sudarant finansines ataskaitas, dotacijų, skirtų patirtoms sąnaudoms kompensuoti, panaudota dalimi mažinama pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnio, kuriame parodomas kompensuojamos sąnaudos, suma. Nepanaudota dotacijos dalis parodoma balanso D dalyje *Dotacijos, subsidijos*.

2 pavyzdys

Įmonė „A“ pateikė prašymą savivaldybei remti renginį. Savivaldybė pažadėjo, kad padengs 20X1 m. vasario mėn. įvykusio renginio išlaidas, kurios sudarė 3 000 EUR. Savivaldybė suteikė įmonei paramą ir pervadė pinigų 20X1 m. kovo mėn.

Įmonės apskaitoje 20X1 m. vasario mėn. registruojamos patirtos renginio organizavimo išlaidos:

D 61X Veiklos sąnaudos (pagal sąnaudų pobūdį)	3 000
---	-------

K 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai (jei paslaugos gautos į skolą)	
---	--

arba K 271 Pinigai sąskaitose bankuose (jei sumokėta iš karto)	3 000
--	-------

Iš savivaldybės gavus pinigų 20X1 m. kovo mėn., įmonės apskaitoje registruojama gauta dotacija ir jos panaudojimas:

D 271 Pinigai sąskaitose bankuose	3 000
-----------------------------------	-------

K 35 Dotacijos ir subsidijos	3 000
------------------------------	-------

ir

D 35 Dotacijos ir subsidijos	3 000
------------------------------	-------

K 61X Veiklos sąnaudos (pagal sąnaudų pobūdį)	3 000
---	-------

Kadangi iš karto buvo panaudota visa dotacija, tai ją gavus, apskaitoje gali būti registruojama ir vienu įrašu:

D 271 Pinigai sąskaitose bankuose	3 000
-----------------------------------	-------

K 61X Veiklos sąnaudos (pagal sąnaudų pobūdį)	3 000
---	-------

Panaudota 3 000 EUR dotacija sumažino įmonės „A“ veiklos sąnaudas, todėl sudarant finansines ataskaitas pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Veiklos sąnaudos* bus parodyta 3 000 EUR mažesnė suma. Kadangi per ataskaitinį laikotarpį buvo panaudota visa gautos dotacijos suma, balanso D dalyje *Dotacijos, subsidijos* likučio nebus.

88. Jei kiti asmenys įmonei neatlygintinai perleidžia turtą, gavusi tokį turtą ir atsižvelgusi į jo perleidimo sąlygas ir dovanojimo sutartyje ar kitame dokumente nurodytą to turto vertę, įmonė apskaitoje registruoja kitos veiklos pajamas arba išipareigojimus, bet ne dotaciją.

Jei įmonė gavo turtą neatlygintinai, tokio turto įsigijimo savikaina yra dovanojimo sutartyje ar kitame to turto perleidimo dokumente nurodyta suma. Neatlygintinai gautą turtą užregistravus apskaitoje, tolesnė jo apskaita yra ta pati, kaip ir už atlygį įsigyto turto.

Jei įmonė gauna patvirtinimą ar turi kitų įrodymų, kad už gautą turtą nereikės sumokėti ar kitaip atlyginti jo vertės, tai apskaitoje registruoja to ataskaitinio laikotarpio, kai turtas buvo gautas, kitos veiklos pajamas sutartyje ar kitame to turto perleidimo dokumente nurodyta suma. Neatlygintinai gauto turto pajamos parodomos pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Kita veikla*.

1 pavyzdys

Įmonė „A“ iš įmonės „B“ neatlygintinai gavo naudotus gamybos įrengimus. Dovanojimo sutartyje nurodyta 10 000 EUR įrengimų vertė. Gavus įrengimus, įmonės „A“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1220 Mašinų ir įrenginių savikaina	10 000
K 522 Kitos netipinės veiklos pajamos	10 000

Įmonė „A“ pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Kita veikla* parodo 10 000 EUR neatlygintinai gauto turto vertę.

2 pavyzdys

Įmonė „A“ su ryšių operatoriumi „B“ 20X2 m. gruodžio 10 d. sudarė dvejų metų sutartį, pagal kurią 5 įmonės „A“ darbuotojai gauna telefono aparatus po 1 EUR, o už kiekvienam darbuotojui suteiktas ryšio paslaugas ji išipareigoja kas mėnesį operatoriui mokėti 40 EUR abonentinį mokestį ir 24 mėnesius papildomą mėnesinį 20 EUR telefono įsigijimo mokestį. Paslaugos teikimo sutartyje taip pat numatyta sutarties nutraukimo bauda, kuri lygi dar nesumokėtai telefonų išpirkimo sumai. Pagal sutarties sąlygas galima teigti, kad įmonė „A“ telefono aparatus gavo išsimokėtai, išipareigodama telefonų įsigijimo kainą sumokėti per dvejus metus.

Apskaičiavusi mobiliųjų telefonų ir su jais susijusių išipareigojimų išlaidas, įmonė „A“ apskaitoje registruoja 2 885 EUR (5 x 1 + 5 x 24 x 20) telefonų įsigijimo savikainą:

D 1240 Kitos įrangos savikaina	2 885
--------------------------------	-------

K 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai	2 880
K 271 Pinigai sąskaitose bankuose	5

Įmonė „A“ nustatė, kad minėtų telefonų naudingo tarnavimo laikas 3 metai, likvidacinė vertė 1 EUR. Darbuotojai telefonus pradėjo naudoti gruodžio mėn., todėl nusidėvėjimas pradedamas skaičiuoti 20X3 m. sausio mėn.

Įmonė „A“ 20X2 m. gruodžio 31 d. balanso A dalies straipsnyje *Materialusis turtas* parodė 2 765 EUR telefonų likutinę vertę, o E dalies straipsnyje *Trumpalaikiai įsipareigojimai* 2 880 EUR.

Jei kiti asmenys įmonei neatlygintinai perleidžia turtą, o dovanojimo sutartyje ar kitame turto perdavimo dokumente turto vertė nenurodyta, įmonė apskaitoje tokį turtą registruoja jo įsigijimo savikaina, t. y. nuline verte. Informaciją apie tokį turtą kontrolės tikslais įmonė galėtų kaupti nebalansinėse sąskaitose. Jei neatlygintinai gautas turtas, kurio įsigijimo savikaina nulinė, yra reikšminga parama įmonei ir turi įtakos įmonės veiklos rezultatams, aiškinamajame rašte pateikiama informacija apie paramos pobūdį.

Jei nemokamai gautas turtas parduodamas, apskaitoje registruojamos ir finansinėse ataskaitose parodomos netipinės veiklos pajamos. Su nemokamai gauto turto naudojimu susijusios išlaidos pripažįstamos to laikotarpio, kada patiriamos, sąnaudomis.

3 pavyzdys

Įmonė „C“ su ryšių operatoriumi „B“ sudarė dvejų metų sutartį, pagal kurią darbuotojas gauna telefono aparatą už 1 EUR, o įmonė įsipareigoja už suteiktas ryšio paslaugas kas mėnesį mokėti operatoriui 90 EUR abonentinį mokestį.

Kadangi 1 EUR įmonei nėra reikšminga suma ir ji mažesnė už įmonės patvirtintą minimalią ilgalaikio materialiojo turto vertę, apskaitoje šis mobilusis aparatas iš karto pripažįstamas ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis. Kas mėnesį patiriamos išlaidos įmonės apskaitoje taip pat bus pripažįstamos sąnaudomis.

89. Balanso E dalyje pateikiama informacija apie įmonės sutartinius įsipareigojimus sumokėti pinigus ar atsiskaityti kitu turtu.

90. Ilgalaikių įsipareigojimų straipsnyje rodomi įsipareigojimai, kuriuos įmonė turės įvykdyti vėliau kaip per vienus metus nuo paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos. Ilgalaikiai įsipareigojimai yra įmonės skolos ir įsipareigojimai prekybos partneriams, kredito

įstaigoms, valstybės institucijoms, kitiems juridiniams ir fiziniams asmenims. Ilgalaikiams įsipareigojimams taip pat priskiriamos trumpalaikės paskolos, jei jų grąžinimo terminas pratęstas arba yra sudaryta pakartotinio finansavimo sutartis ilgesniam kaip vienų metų laikotarpiui.

Įsipareigojimai skirstomi į ilgalaikius ir trumpalaikius pagal jų vykdymo laiką. Ilgalaikiais laikomi įsipareigojimai, kuriuos įmonė turės įvykdyti vėliau nei per 12 mėnesių nuo paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos. Jie parodomi balanso E dalies straipsnyje *Ilgalaikiai įsipareigojimai*.

Pagal skolų pobūdį ilgalaikiai įsipareigojimai skirstomi į finansines skolas už gautas paskolas, ilgalaikę nuomą (lizingą), skolas tiekėjams už gautas prekes, kitą turtą, paslaugas, darbus ir kitus ilgalaikius įsipareigojimus. Kitiems ilgalaikiams įsipareigojimams priskiriama iš kitų asmenų avansu gautos sumos už prekes ar paslaugas, kurios bus parduotos ar suteiktos vėliau kaip per 12 mėnesių nuo paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos, gauti piniginiai užstatai ir pan.

Sudarant metines finansines ataskaitas, per vienus metus nuo paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos mokėtina skolų dalis iš ilgalaikių įsipareigojimų perkeliama į trumpalaikius ir parodoma balanso E dalies straipsnyje *Trumpalaikiai įsipareigojimai*.

Pavyzdys

Įmonė „B“ 20X2 m. gavo 240 000 EUR lengvatinę paskolą verslui pradėti. Paskolą įmonė turi grąžinti per 24 mėnesius, po 10 000 EUR kiekvieną mėnesį. 20X2 metais įmonė „A“ grąžino 50 000 EUR. 20X2 m. gruodžio 31 d. liko negrąžinta 190 000 EUR (240 000 – 50 000) paskolos dalis, kuri pagal sutartį turi būti grąžinta per 19 mėnesių, t. y. 120 000 EUR reikia grąžinti 20X3 metais ir 70 000 EUR – 20X4 metais.

Sudarydama 20X2 m. gruodžio 31 d. finansines ataskaitas, įmonė „A“ 190 000 EUR įsipareigojimų pagal minėtą paskolos sutartį parodo atitinkamuose balanso E dalies straipsniuose.

Įmonės „A“ 20X2 metų balanso ištrauka

EUR

	Straipsniai	Pastabos Nr.	Ataskaitinis laikotarpis	Praėjęs ataskaitinis laikotarpis
E.	ĮSIPAREIGOJIMAI		190 000	
1.	Ilgalaikiai įsipareigojimai		70 000	0
2.	Trumpalaikiai įsipareigojimai		120 000	0

20X3 metais įmonė „A“ grąžino 120 000 EUR. 20X3 m. gruodžio 31 d. liko negrąžinta 70 000 EUR, kuriuos turės grąžinti 20X4 metais.

Sudarydama 20X3 m. gruodžio 31 d. finansines ataskaitas, įmonė „A“ 70 000 EUR įsipareigojimų pagal minėtą paskolos sutartį parodo balanso E dalies straipsnyje *Trumpalaikiai įsipareigojimai*.

Įmonės „A“ 20X2 metų balanso ištrauka

EUR

	Straipsniai	Pastabos Nr.	Ataskaitinis laikotarpis	Praėjęs ataskaitinis laikotarpis
E.	ĮSIPAREIGOJIMAI		70 000	190 000
1.	Ilgalaikiai įsipareigojimai			70 000
2.	Trumpalaikiai įsipareigojimai		70 000	120 000

Jei pagal ilgalaikę paskolos sutartį įmonė privalo laikytis tam tikrų nustatytų nurodymų (pavyzdžiui, minimalios apyvartos per banko sąskaitas, paskolos panaudojimo paskirties ir t. t.), kurių nevykdant kreditorius turi teisę pareikalauti skolą grąžinti anksčiau nustatyto termino, ir ji tokių įsipareigojimų nevykdo, tai visa finansinė skola turėtų būti parodyta kaip trumpalaikė balanso straipsnyje *Trumpalaikiai įsipareigojimai*. Tokia finansinė skola gali būti parodyta kaip ilgalaikė tik tada, jeigu prieš finansinių ataskaitų patvirtinimą įmonė gavo kreditoriaus sutikimą nereikalauti grąžinti skolą anksčiau nustatyto termino ir nėra tikėtina, kad per artimiausius 12 mėnesių įmonė vėl pažeis šios sutarties reikalavimus.

Jei prieš patvirtinant finansines ataskaitas pakeičiamos paskolos, kuri turi būti grąžinta per 12 mėnesių nuo paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos, sutarties sąlygos ir skolos grąžinimo terminas pratęsiamas arba vietoj šios sutarties sudaroma nauja sutartis, kurioje nustatytas skolos grąžinimo terminas yra ilgesnis kaip 12 mėnesių, tai tokia finansinė skola finansinėse ataskaitose parodoma kaip ilgalaikė.

91. Trumpalaikių įsipareigojimų straipsnyje rodomi trumpalaikiai įsipareigojimai, kurie turi būti įvykdyti per vienus metus nuo paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos. Trumpalaikiai įsipareigojimai yra įmonės skolos ir įsipareigojimai prekybos partneriams, kredito įstaigoms, valstybės institucijoms, kitiems juridiniams ir fiziniams asmenims. Trumpalaikiams įsipareigojimams taip pat priskiriama ilgalaikių skolų ir įsipareigojimų dalis, kuri turės būti sumokėta ar įvykdyta per vienus metus.

Pagal skolų pobūdį trumpalaikiai įsipareigojimai skirstomi į trumpalaikes finansines skolas už gautas paskolas, skolas tiekėjams, gautus avansus, mokėtiną darbo užmokestį, mokėtinus mokesčius į valstybės biudžetą ir įmokas valstybiniam socialiniam draudimui, įmonės savininkams mokėtinas sumas ir kitas mokėtinas sumas.

Skolos tiekėjams apskaitoje registruojamos kai tiekėjas, pateikęs įmonei prekes, kitą turtą ar suteikęs paslaugas, atlikęs darbus, atideda mokėjimą vėlesniam laikotarpiui, pavyzdžiui, 30 dienų.

Skolų darbuotojams atsiranda, kai už ataskaitinį mėnesį apskaičiuoti atlyginimai darbuotojams yra išmokami kitą mėnesį. Apskaitoje užregistruojamas pagal darbo sutartį apskaičiuotas ataskaitinio laikotarpio atlyginimas, iš jo teisės aktų nustatyta tvarka atskaitomas gyventojų pajamų mokestis, valstybinio socialinio draudimo įmokos, padaromos kitos išskaitos. Balanse parodoma ataskaitinį laikotarpį apskaitoje užregistruoto, bet paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną darbuotojams dar nesumokėto darbo užmokesčio suma.

Skolų valstybinio socialinio draudimo fondui atsiranda dėl to, kad valstybinio socialinio draudimo įmokos už ataskaitinį mėnesį į socialinio draudimo biudžetą pervedamos valstybės nustatytais terminais. Mokėtinios valstybinio socialinio draudimo įmokos apskaičiuojamos teisės aktų nustatyta tvarka nuo ataskaitinio laikotarpio darbo užmokesčio ir apskaitoje registruojamos tą patį ataskaitinį laikotarpį, už kurį apskaičiuotos. Balanse parodoma ataskaitinį laikotarpį apskaitoje užregistruotų, bet paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną dar nesumokėtų valstybinio socialinio draudimo įmokų suma.

Skolos biudžetui susidaro dėl to, kad mokesčiai apskaičiuojami už ataskaitinį laikotarpį ir sumokami valstybės nustatytais terminais. Gyventojų pajamų mokesčio, garantinio fondo įmokos, pridėtinės vertės mokesčio, žemės, nekilnojamojo turto, pelno mokesčio ir kitų mokėtinų mokesčių sumos apskaitoje registruojamos tą patį ataskaitinį laikotarpį, už kurį apskaičiuojamos. Balanse parodoma apskaitoje užregistruotų, bet paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną dar nesumokėtų mokesčių suma.

Gauti avansai apskaitoje užregistruojami, kai įmonė prieš pateikdama prekes, atlikdama paslaugas ar darbus iš savo klientų ar pirkėjų gauna pinigų iš anksto. Iš anksto sumokėtos sumos negali būti pripažįstamos pajamomis, nes paslauga dar neatlikta, tačiau gauti pinigai registruojami įmonės apskaitoje kaip įsipareigojimas. Balanse parodoma apskaitoje užregistruotų, bet paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną dar neįvykdytų įsipareigojimų, gautų avansų suma.

92. Įsipareigojimai apskaitoje registruojami, kai įmonė įsipareigoja sumokėti pinigus ar atsiskaityti kitu turtu. Planuojami sandoriai, suteiktos garantijos, kurių dar nereikia vykdyti, įmonės įsipareigojimais nepripažįstami.

Įsipareigojimai gali būti esamieji ir būsimieji. Įmonės vadovybės sprendimai pirkti turtą ateityje yra būsimieji įsipareigojimai, kurie balanse nerodomi. Įmonė savo apskaitoje registruoja esamuosius įsipareigojimus, kuriuos privalo vykdyti. Esamieji įsipareigojimai gali būti vykdomi sumokant pinigus, perleidžiant turtą, suteikiant paslaugas, pakeičiant kitais įsipareigojimais, įsipareigojimų suma didinant nuosavą kapitalą. Kai kuriais atvejais įsipareigojimai gali pasibaigti, nors nėra įvykdyti, pavyzdžiui, jų neįmanoma įvykdyti, šalys susitaria, skolininkas yra likviduojamas.

1 pavyzdys

Įmonė „A“ su įmone „B“ 20X6 m. sausio 2 d. pasirašė sutartį, kurioje susitariama, kad 20X6 m. vasario 15 d. įmonė „B“ parduos, o įmonė „A“ nupirks 10 000 įmonės „C“ akcijų už 100 000 EUR.

Kol sutartis nepradedama vykdyti, jokių ūkinių operacijų pagal šią sutartį nei įmonės „A“, nei įmonės „B“ apskaitoje neregistruojama. Įmonės „A“ apskaitoje finansinis įsipareigojimas būtų registruojamas tik tuo atveju, jei įmonė gautų finansinį turtą, t. y. įmonės „C“ akcijas, už kurias vėliau turės atsiskaityti.

2 pavyzdys

Įmonės „A“ direktoriaus pavaduotojas 20X6 m. rugsėjo 29 d. išvyko į komandiruotę, tačiau avansas jam nebuvo išmokėtas. Grįžęs iš komandiruotės 20X6 m. spalio 3 d. direktoriaus pavaduotojas pateikė 250 EUR viešbučio sąskaitą ir 100 EUR sąskaitą už bilietus į verslo mugę.

Įmonės „A“ apskaitoje įsipareigojimas atlyginti darbuotojui komandiruotės išlaidas užregistruojamas, kai vadovas patvirtina komandiruotės ataskaitą ir dokumentus, 20X6 m. spalio 3 d.

Įmonės reikmėms įgijus ilgalaikį nematerialųjį ar materialųjį turtą į skolą, išskyrus pagal finansinės nuomos (lizingo) sutartį, apskaitoje registruojama gautas turtas ir įsipareigojimai:

D 110 Nematerialiojo turto savikaina

D 12X0 Ilgalaikio materialiojo turto savikaina (pagal turto rūšis)

D 243 Gautinas pridėtinės vertės mokestis (jei įmonė PVM mokėtoja)

K 403 Kiti ilgalaikiai įsipareigojimai arba

K 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai

Nupirkus į skolą prekes perpardavimui, gamybos atsargas, apskaitoje registruojama gautas turtas ir įsipareigojimai:

D 201X Atsargos (pagal atsargų rūšis) arba

D 601 Pirkimų suma

D 243 Gautinas pridėtinės vertės mokestis (jei įmonė PVM mokėtoja)

K 402 Ilgalaikės skolos tiekėjams arba

K 442 Skolos tiekėjams

Jei įmonei suteiktos paslaugos, atlikti darbai, už kuriuos ji sumokės vėliau, apskaitoje registruojama patiriamos sąnaudos ir įsipareigojimai:

D 600 Parduotų prekių ir paslaugų savikaina

D 61X Veiklos sąnaudos (pagal išlaidų pobūdį)

D 243 Gautinas pridėtinės vertės mokestis (jei įmonė PVM mokėtoja)

K 403 Kiti ilgalaikiai įsipareigojimai arba

K 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai

Kai įmonė gauna avansą ir įsipareigoja parduoti prekių, suteikti paslaugų ar atlikti darbų, ji apskaitoje registruoja gautų pinigų sumą ir įsipareigojimą pirkėjui:

D 272 Pinigai kasoje arba D 271 Pinigai sąskaitose bankuose

K 443 Gauti avansai arba

K 403 Kiti ilgalaikiai įsipareigojimai

Apskaičiavus atlyginimus darbuotojams ir valstybinio socialinio draudimo įmokas pagal darbo sutartis, apskaitoje registruojama ataskaitinio laikotarpio sąnaudos ir įsipareigojimai darbuotojams:

D 2012 Nebaigtos gamybos savikaina (gamybos išlaidos)

D 600 Parduotų prekių ir paslaugų savikaina (tiesioginės išlaidos)

D 61X Veiklos sąnaudos

K 444 Mokėtinas darbo užmokestis

K 4462 Mokėtinios valstybinio socialinio draudimo įmokos (draudėjo)

Įstatymų nustatyta tvarka apskaičiuotos mokėtinų į biudžetą mokesčių, valstybinio socialinio draudimo įmokų mokėtinios sumos apskaitoje registruojamos priklausomai nuo jų pobūdžio.

Pagal darbo sutartis iš darbo užmokesčio išskaitytos mokėtinos sumos apskaitoje registruojamos mažinant įsipareigojimus darbuotojams:

D 444 Mokėtinas darbo užmokestis

K 4461 Mokėtinas gyventojų pajamų mokestis

K 4462 Mokėtinos valstybinio socialinio draudimo įmokos (apdraustojo)

Pagal paslaugų sutartis su gyventojais iš mokėtino jiems atlygio išskaitytos gyventojų pajamų mokesčio sumos registruojamos mažinant įsipareigojimus jiems:

D 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai

K 4461 Mokėtinas gyventojų pajamų mokestis

Pelno mokesčio įsipareigojimas apskaitoje registruojamas apskaičiavus ataskaitinio laikotarpio pelno mokesčio sąnaudas:

D 65 Pelno mokestis

K 4464 Pelno mokesčio įsipareigojimai

Jei įmonė yra PVM mokėtoja, apskaitoje ji registruoja mokėtiną pridėtinės vertės mokestį, kai parduoda prekes, suteikia paslaugas ar atlieka darbus:

D 241 Pirkėjų skolos (jei parduota į skolą)

D 443 Gauti avansai (jei buvo gautas avansas)

K 271 Pinigai sąskaitose bankuose ar 272 Pinigai kasoje (jei sumokėta iš karto)

K 500 Parduotų prekių ir paslaugų pajamos

K 4465 Mokėtinas pridėtinės vertės mokestis

Apskaičiavus valstybinio socialinio draudimo ir privalomo sveikatos draudimo įmokas už ataskaitinį laikotarpį nuo savininkams asmeniniams poreikiams išmokėtų lėšų, apskaitoje registruojama įmonės veiklos sąnaudos ir mokėtini mokesčiai:

D 616 Veiklos mokesčių sąnaudos

K 4462 Mokėtinos valstybinio socialinio draudimo įmokos

K 4463 Mokėtinos privalomojo sveikatos draudimo įmokos

Už ataskaitinį laikotarpį apskaičiavus garantinio fondo įmokas, nekilnojamojo turto, žemės, akcizų mokesčius, apskaitoje registruojamos įmonės veiklos sąnaudos ir mokėtini mokesčiai:

D 616 Veiklos mokesčių sąnaudos

K 4462 Mokėtinos valstybinio socialinio draudimo įmokos

K 4463 Mokėtinos privalomojo sveikatos draudimo įmokos

K 4466 Kiti į biudžetą mokėtini mokesčiai

Gavus paskolą, įmonės apskaitoje registruojama paskolos vertė ir įsipareigojimas paskolos teikėjui:

D 271 Pinigai sąskaitose bankuose

K 401 Ilgalaikės finansinės skolos

K 440 Ilgalaikių skolų einamųjų metų dalis arba

K 441 Trumpalaikės finansinės skolos

Jeigu pagal paskolos sutartį apskaičiuotų palūkanų suma reikšminga, įsipareigojimo vertė didinama sukaupta, t. y. už ataskaitinį laikotarpį apskaičiuota, šio įsipareigojimo palūkanų suma.

Daromi įrašai:

D 630 Palūkanų sąnaudos

K 441 Trumpalaikės finansinės skolos arba

K 440 Ilgalaikių skolų einamųjų metų dalis

Jeigu su paskola susijusių mokėtinų palūkanų suma nereikšminga, įsipareigojimas sumokėti palūkanas registruojamas atskirai:

D 630 Palūkanų sąnaudos

K 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai

Įsipareigojimai savininkams apskaitoje registruojami standarto V ir VI skyriuose nustatyta tvarka.

93. Pirmą kartą pripažindama įsipareigojimą, įmonė turi jį įvertinti savikaina. Jeigu su įsipareigojimu susijusių mokėtinų palūkanų suma reikšminga, įsipareigojimo vertė didinama sukaupta šio įsipareigojimo palūkanų suma. Jo vertė mažinama sumokėtomis pagrindinės sumos ir palūkanų dalimis. Balanse parodoma įsipareigojimo vertė, atėmus sumokėtą pagrindinės sumos ir palūkanų dalį ir pridėjus sukauptas mokėtinas šio įsipareigojimo palūkanas. Palūkanos ir su sandorių sudarymu susijusios išlaidos pripažįstamos finansinės ir investicinės veiklos sąnaudomis tą laikotarpį, kai jos susidaro.

1 pavyzdys

PVM mokėtoja įmonė „A“ 20X6 m. birželio 1 d. iš įmonės „B“ už 36 300 EUR pirko prekių, už kurias pagal sutartį pinigų turi pervesti per mėnesį nuo prekių gavimo dienos. Pirkimo dokumente nurodyta 30 000 EUR prekių kaina be PVM, 6 300 EUR PVM ir visa mokėtina 36 300 EUR suma. Įmonė „A“ už prekes sumokėjo 20X6 m. liepos 1 d.

Įmonė „A“, įgijusi teisę disponuoti prekėmis, apskaitoje registruoja įsipareigojimą, kurio savikaina yra lygi įsigytų prekių vertei:

D 2014 Pirktos prekės, skirtos perparduoti	30 000
D 243 Gautinas pridėtinės vertės mokestis	6 300
K 442 Skolos tiekėjams	36 300

Jei įmonė „A“ sudaro 20X6 m. pusmečio finansines ataskaitas, ji balanso E dalies straipsnyje *Trumpalaikiai įsipareigojimai* parodo 36 300 EUR įsipareigojimų įmonei „B“ sumą.

2 pavyzdys

Įmonė „D“ pagal ilgalaikės paskolos sutartį su banku 20X6 m. vasario 2 d. į savo sąskaitą banke gavo 50 000 EUR. Paskolos sutarties sudarymo išlaidos (1 500 EUR) buvo sumokėtos bankui prieš gaunant paskolą. Sutartyje numatytos 5 proc. metinės palūkanos ir 12 mėnesių paskolos grąžinimo terminas.

Paskolos sutarties sudarymo išlaidos pripažįstamos 20X6 m. vasario mėn. įmonės finansinės ir investicinės veiklos sąnaudomis. Apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 633 Kitos finansinės ir investicinės veiklos sąnaudos	1 500
K 271 Pinigai sąskaitose bankuose	1 500

Gavus pinigus pagal paskolos sutartį, 20X6 m. vasario 2 d. įmonės „D“ apskaitoje registruojamas ilgalaikis finansinis įsipareigojimas:

D 271 Pinigai sąskaitose bankuose	50 000
K 441 Trumpalaikės finansinės skolos	50 000

Pagal įmonės apskaitos politiką paskolos palūkanų suma yra reikšminga, todėl registruojant per metus sukauptas palūkanas, įmonės „D“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 630 Palūkanų sąnaudos ($50\,000 \times 0,05 : 12 \times 11$)	2 291,67
K 441 Trumpalaikės finansinės skolos	2 291,67

Įmonė „D“ iki 20X6 m. gruodžio 31 d. sumokėjo 2 083,33 EUR palūkanų ($50\,000 \text{ EUR} \times 0,05 : 12 \times 10$). Registruojant per metus sumokėtas palūkanas, įmonės „D“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 441 Trumpalaikės finansinės skolos	2 083,33
K 271 Pinigai sąskaitose bankuose	2 083,33

Sudarydama 20X6 metų finansines ataskaitas, įmonė „D“ 20X6 m. gruodžio 31 d. balanso E dalies straipsnyje *Trumpalaikiai įsipareigojimai* pagal minėtą paskolos sutartį parodo 50 208 EUR ($50\,000 + 2\,291,67 - 2\,083,33$) įsipareigojimų sumą.

94. Įmonė nurašo įsipareigojimą ar jo dalį tik tada, kai jis įvykdomas, anuliuojamas ar nustoja galioti. Jei įsipareigojimas perleidžiamas ar dėl tam tikrų priežasčių jo nereikia vykdyti, tai įsipareigojimo perleidimo ar panaikinimo rezultatas (pelnas arba nuostolis), jei toks yra, parodomas pelno (nuostolių) ataskaitos finansinės ir investicinės ar kitos veiklos straipsnyje.

Įmonė įsipareigojimą turi nurašyti, kai jį įvykdo (sumoka kreditoriui, parduoda prekes, suteikia paslaugas ar atlieka darbus) ar perleidžia arba kai teismas ar kreditorius teisiškai atleidžia ją nuo atsakomybės vykdyti įsipareigojimą.

Kai sudarant metines finansines ataskaitas per vienus metus nuo paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos mokėtina skolų dalis perkeliama iš ilgalaikių įsipareigojimų į trumpalaikius, apskaitoje daromi įrašai:

D 401 Ilgalaikės finansinės skolos

K 440 Ilgalaikių skolų einamųjų metų dalis

Grąžinant paskolą, apskaitoje įmonės įsipareigojimai mažinami sumokėtų įmokų ir palūkanų suma, registruojama tokiais įrašais:

D 440 Ilgalaikių skolų einamųjų metų dalis arba

D 441 Trumpalaikės finansinės skolos

K 271 Pinigai sąskaitose bankuose

Jei palūkanos pagal paskolos sutartį apskaitoje registruojamos atskirai nuo paskolos sumos, palūkanas sumokėjus, daromi įrašai:

D 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai

K 271 Pinigai sąskaitose bankuose

Jei buvo gautas išankstinis mokėjimas, priiimtas įsipareigojimas nurašomas, kai pripažįstamos pajamos už parduotas prekes, suteiktas paslaugas, atliktus darbus:

D 443 Gauti avansai arba

K 500 Parduotų prekių ir paslaugų pajamos

K 4465 Mokėtinas pridėtinės vertės mokestis (jei įmonė PVM mokėtoja)

Įsipareigojimas tiekėjui už gautą ilgalaikį turtą, prekes, paslaugas nurašomas, kai sumokama skola:

D 442 Skolos tiekėjams arba

D 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai

K 271 Pinigai sąskaitose bankuose

Įsipareigojimas darbuotojui pagal darbo sutartį nurašomas išskaičiuotų mokesčių ir išmokėto atlyginimo sumomis:

D 444 Mokėtinas darbo užmokestis

K 4461 Mokėtinas gyventojų pajamų mokestis

K 4462 Mokėtinos valstybinio socialinio draudimo įmokos

K 271 Pinigai sąskaitose bankuose, K272 Pinigai kasoje

Mokėtinos mokesčių į valstybės biudžetą ir valstybinio socialinio draudimo sumos apskaitoje nurašomos įstatymų nustatyta tvarka padarius užskaitą ar jas sumokėjus:

D 446 Mokėtini mokesčiai

K 265 Visas kitas trumpalaikis turtas (avansu sumokėti mokesčiai)

K 271 Pinigai sąskaitose bankuose

Kiekvieną mėnesį apskaičiavus į biudžetą mokėtiną pridėtinės vertės mokesčio sumą, apskaitoje daromi įrašai:

D 4465 Mokėtinas pridėtinės vertės mokestis

K 243 Gautinas pridėtinės vertės mokestis

Jei skola panaikinama teismo sprendimu arba suėjus senaties terminui, nurašoma sprendime nurodyta įsipareigojimo, t. y. skolos už gautas prekes, paslaugas ar darbus, suma ir užregistruojamos kitos veiklos pajamos:

D 442 Skolos tiekėjams

K 522 Kitos netipinės veiklos pajamos

Jei kreditorius skolininką teisiškai atleidžia nuo atsakomybės vykdyti finansinį įsipareigojimą – grąžinti gautą paskolą, sprendime nurodyta įsipareigojimo suma nurašoma ir užregistruojamos netipinės veiklos pajamos:

D 441 Trumpalaikės finansinės skolos

K 522 Kitos netipinės veiklos pajamos

arba K 534 Kitos finansinės ir investicinės veiklos pajamos

Įvykdžius įsipareigojimus savininkams, jie nurašomi standarto V ir VI skyriuose nustatyta tvarka.

Pavyzdys

Mažoji bendrija „MB“ pagal civilinę paslaugų sutartį įsipareigojo sumokėti vadovui už

valdymo paslaugas 1 500 EUR atlygį. Mažoji bendrija pagal minėtą sutartį patirtas gruodžio mėn. veiklos sąnaudas ir įsipareigojimą 20X2 m. gruodžio 31 d. užregistruoja apskaitoje:

D 615 Gautų paslaugų sąnaudos	1 500
K 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai	1 500

Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nustatyta tvarka iš sutartyje nurodytos sumos mažoji bendrija išskaičiuoja 15 procentų (525 EUR) gyventojų pajamų mokestį ir tą pačią dieną į sutartyje nurodytą vadovo asmeninę sąskaitą banke perveda 2 975 EUR (3 500 – 525). Apskaitoje užregistruojama sumokėta pinigų suma, mokėtino gyventojų pajamų mokesčio suma ir nurašomas įsipareigojimas vadovui:

D 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai	1 500
K 4461 Mokėtinas gyventojų pajamų mokestis	225
K 271 Pinigai sąskaitose bankuose	1 275

Mažoji bendrija „MB“ 20X2 m. gruodžio 31 d. balanso E dalies straipsnyje *Trumpalaikiai įsipareigojimai* parodo 225 EUR mokėtino gyventojų pajamų mokesčio sumą.

95. Jei įmonė perleidžia dalį ar visą finansinį įsipareigojimą kitiems ir prisiima naują finansinį įsipareigojimą, perleistasis finansinis įsipareigojimas arba jo dalis nurašoma.

Jei skolininkas ir skoliniojas pasikeičia skolomis, kurių sąlygos iš esmės skiriasi, senoji skola nurašoma ir užregistruojama nauja skola. Taip pat ir esminis esamos skolos sąlygų pakeitimas apskaitoje registruojamas nurašant senąją skolą ir užregistruojant naują.

Pavyzdys

Įmonė „A“ perleidžia įmonei „B“ ilgalaikį įsipareigojimą sumokėti įmonei „C“ 11 000 EUR, o įmonė „B“ perleidžia įmonei „A“ trumpalaikį įsipareigojimą sumokėti įmonei „D“ 12 000 EUR. Įmonės „A“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 633 Kitos finansinės ir investicinės veiklos sąnaudos	1 000
D 442 Skolos tiekėjams	11 000
K 402 Ilgalaikės skolos tiekėjams	12 000

Apskaičiuotas 1 000 EUR skirtumas įtraukiamas į pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnį *Finansinė ir investicinė veikla*. Balanso E dalies straipsnio *Ilgalaikiai įsipareigojimai* suma

ataskaitinio laikotarpio pabaigoje padidėja 12 000 EUR, o straipsnio *Trumpalaikiai įsipareigojimai* suma sumažėja 11 000 EUR.

96. Įsipareigojimas per sutartyje numatytą laikotarpį sumokėti pinigus ir palūkanas už gautą turtą apskaitoje registruojamas kaip finansinė nuoma, jei sutartyje yra finansinės nuomos požymių. Įmonė finansinės nuomos sutarties įmokas suskaido, išskirdama turto vertės padengimo sumą, palūkanas, jei jos numatytos sutartyje, ir kitus mokesčius (kompensuotinus mokesčius, neapibrėžtus nuompinigių). Turto vertės padengimo sumos dalis, gauta atėmus sumokėtą avansą ir einamųjų metų įsipareigojimo dalį, apskaitoje registruojama kaip ilgalaikis įsipareigojimas. Ilgalaikio įsipareigojimo einamųjų metų dalis registruojama kaip trumpalaikis įsipareigojimas. Palūkanos priskiriamos įmonės finansinės ir investicinės veiklos sąnaudoms ir įtraukiamos į apskaitą kaupimo principu. Kompensuotini mokesčiai ir neapibrėžti nuompinigiai priskiriami ataskaitinio laikotarpio veiklos sąnaudoms.

Sudarant finansines ataskaitas, daugiausia dėmesio būtina skirti ekonominiam ūkinių operacijų turiniui ir prasmei, net jei teisiškai aiškinama kitaip. Pavyzdžiui, pagal nuomos sutartį perduodamas turtas išlieka nuomotojo nuosavybė, tačiau jei yra numatyta, kad sutarties laikotarpio pabaigoje nuosavybės teisė į turtą pereis nuomininkui, jam bus perduodama turto disponavimo rizika ir teikiama nauda, toks turtas atitinka turto pripažinimo požymius ir turėtų būti parodomas nuomininko balanse.

Gavusi ilgalaikį materialųjį turtą pagal finansinės nuomos (lizingo) sutartį, kurioje numatytos palūkanos, įmonė apskaitoje registruoja ilgalaikį materialųjį turtą ir ilgalaikius įsipareigojimus finansinės nuomos sutartyje nurodyta turto vertės padengimo suma. Jei finansinės nuomos sutartyje numatyta, kad turto gavėjas turi sumokėti avansą, įmonė apskaitoje ilgalaikius įsipareigojimus registruoja atėmusi sumokėto avanso sumą.

Pavyzdys

Įmonė „C“ 20X5 m. gruodžio 15 d. pagal finansinės nuomos (lizingo) sutartį įsigijo stakles. Sutartyje nurodyta 50 000 EUR staklių vertė. Staklių įsigijimo dieną jos buvo sumontuotos ir suderintos. Už šias paslaugas, kurių kaina 2 000 EUR, įmonė „C“ sumokėjo avansu. Už gaunamą turtą 10 000 EUR avansas ir 500 EUR sutarties sudarymo mokestis buvo sumokėti anksčiau, negu turtas buvo gautas. Finansinės nuomos (lizingo) laikotarpis 4 metai (48 mėnesiai), metinė palūkanų norma 4,5 procento.

Įmokų mokėjimų grafiko ištrauka

Data	Neišpirkta turto vertė	Turto išpirkimo įmokos	Palūkanų įmokos	Sutarties sudarymo mokestis	Suma
20X5-12-15	50 000			500	500
		10 000			10 000
20X6-01-31	40 000	762	150		912
20X6-02-28	39 238	765	147		912
20X6-03-31	38 473	768	144		912
20X6-04-30	37 705	771	141		912
20X6-05-31	36 934	774	138		912
20X6-06-30	36 160	777	135		912
20X6-07-31	35 383	779	133		912
20X6-08-31	34 604	782	130		912
20X6-09-30	33 822	785	127		912
20X6-10-31	33 037	788	124		912
20X6-11-30	32 249	791	121		912
20X6-12-31	31 458	794	118		912
20X7-01-31	30 664	797	115		912
...					
20X9-12-31	909	909	3		912
Iš viso	0	50 000	3 776	500	54 276

Registruojant avansus už gaunamą turtą, jo montavimo ir derinimo darbus, įmonės apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 127 Sumokėti avansai už ilgalaikį materialųjį turtą	12 500
K 271 Pinigai sąskaitose bankuose (už stakles)	10 000
K 271 Pinigai sąskaitose bankuose (sutarties sudarymo mokestis)	500
K 271 Pinigai sąskaitose bankuose (už staklių montavimo ir derinimo darbus)	2 000

Gavus turtą 20X5 m. gruodžio 15 d., jį sumontavus ir pradėjus naudoti, įmonės apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1220 Mašinų ir įrenginių savikaina	52 500
K 401 Ilgalaikės finansinės skolos (už 36 mėn.)	30 664
K 440 Ilgalaikių skolų einamųjų metų dalis (už 12 mėn.)	9 336
K 127 Sumokėti avansai už ilgalaikį materialųjį turtą	12 500

Sudarydama 20X5 m. gruodžio 31 d. finansines ataskaitas, įmonė „C“ balanso E dalies straipsnyje *Ilgalaikiai įsipareigojimai* parodo 30 664 EUR įsipareigojimų pagal finansinės nuomos (lizingo) sutartį sumą, kurią turės sumokėti po 12 mėnesių, o straipsnyje *Trumpalaikiai įsipareigojimai* – 9 336 EUR įsipareigojimų pagal finansinės nuomos (lizingo) sutartį sumą, kurią turės sumokėti per 12 mėnesių.

Įmonė kiekvieną 20X6 m. mėnesį mokėdama įmoką, nurodytą finansinės nuomos (lizingo) sutarties įmokų mokėjimo grafike, apskaitoje mažina trumpalaikius įsipareigojimus pagal finansinės nuomos (lizingo) sutartį. Pavyzdžiui, sumokėjusi 762 EUR sausio mėnesio įmoką, įmonė apskaitoje registruoja:

D 440 Ilgalaikių skolų einamųjų metų dalis	762
K 271 Pinigai sąskaitose bankuose	762

Palūkanas, nurodytas finansinės nuomos (lizingo) sutartyje, įmonė „C“ apskaitoje registruoja pagal finansinės nuomos (lizingo) įmokų mokėjimo grafiką, t. y. pirmą kartą palūkanų sąnaudas ir trumpalaikį įsipareigojimą sumokėti palūkanas užregistruoja 20X6 m. sausio 31 d.:

D 630 Palūkanų sąnaudos	150
K 440 Ilgalaikių skolų einamųjų metų dalis	150
Sumokėjus palūkanas, mažinama trumpalaikių įsipareigojimų suma:	
D 440 Ilgalaikių skolų einamųjų metų dalis	150
K 271 Pinigai sąskaitose bankuose	150

97. Sudarant finansines ataskaitas apskaičiuotas, bet dar nesumokėtas, pelno mokestis pripažįstamas trumpalaikiu įsipareigojimu.

98. Balanso C dalyje pateikiama informacija apie nuosavą kapitalą. Nuosavas kapitalas yra turto dalis, likusi iš viso turto atėmus įsipareigojimus. Neribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų nuosavo kapitalo registravimo apskaitoje tvarka nustatyta šio standarto V skyriuje, o mažųjų bendrijų – VI skyriuje.

Balanso C dalyje *Nuosavas kapitalas* parodoma savininkų įnašų ir nepaskirstytojo pelno (nuostolių) suma ataskaitinio laikotarpio pabaigoje.

I balanso eilutę *Savininkų įnašai* įrašoma individualios įmonės savininko, tikrosios ūkinės bendrijos tikrųjų narių, komanditinės ūkinės bendrijos tikrųjų narių ir komanditorių faktiškai perduotų įnašų suma.

Į balanso eilutę *Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)* įrašomas ankstesniais ir per ataskaitinį laikotarpį uždirbtas, bet dar nepaskirstytas įmonės pelnas arba per tuos laikotarpius patirti ir dar nepadengti nuostoliai.

IV. PELNO (NUOSTOLIŲ) ATASKAITA

99. Pelną (nuostolių) ataskaitoje informacija išdėstoma tokia tvarka:

- 99.1. 1. Pardavimo pajamos;**
- 99.2. 2. Pardavimo savikaina;**
- 99.3. 3. Bendrasis pelnas (nuostoliai);**
- 99.4. 4. Veiklos sąnaudos;**
- 99.5. 5. Tipinės veiklos pelnas (nuostoliai);**
- 99.6. 6. Kita veikla;**
- 99.7. 7. Finansinė ir investicinė veikla;**
- 99.8. 8. Pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą;**
- 99.9. 9. Pelną mokestis;**
- 99.10. 10. Grynas pelnas (nuostoliai).**

Pelną (nuostolių) ataskaitoje pardavimo savikaina, veiklos sąnaudos ir pelno mokestis, t. y. sumos, kurios mažina grynąjį pelną, pateikiama skliausteliuose arba su minuso ženklu. Jei kitos veiklos ar finansinės ir investicinės veiklos rezultatas yra nuostolis, jis taip pat pateikiamas skliausteliuose arba su minuso ženklu.

Bendrasis pelnas (nuostoliai), tipinės veiklos pelnas (nuostoliai), pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą ir grynas pelnas yra suminiai straipsniai. Jei apskaičiuojami nuostoliai, jie šiuose straipsniuose pateikiami skliausteliuose arba su minuso ženklu.

1 pavyzdys

Individualios įmonės „V“ veikla yra prekyba. Įmonės „V“ prekių pardavimo pajamos per ataskaitinį laikotarpį buvo 200 000 EUR, parduotų prekių savikaina – 150 000 EUR. Įmonė per ataskaitinį laikotarpį patyrė 15 000 EUR darbo užmokesčio, elektros suvartojimo, ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo ir kitų veiklos sąnaudų, apskaičiavo ir sumokėjo 54 EUR palūkanų už finansinės nuomos (lizingo) būdu įsigytą turtą. Pagal pelno mokesčio deklaracijos duomenis apskaičiuota 5 280 EUR pelno mokesčio.

IĮ „V“ pelno (nuostolių) ataskaitoje ataskaitinio laikotarpio duomenis pateikia tokia tvarka:

Eil. Nr.	Straipsniai	Ataskaitinis laikotarpis
1.	Pardavimo pajamos	200 000
2.	Pardavimo savikaina	(150 000)
3.	Bendrasis pelnas (nuostoliai)	50 000
4.	Veiklos sąnaudos	(15 000)
5.	Tipinės veiklos pelnas (nuostoliai)	35 000
6.	Kita veikla	0
7.	Finansinė ir investicinė veikla	(54)
8.	Pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą	34 946
9.	Pelno mokestis	(5 280)
10.	Grynasis pelnas (nuostoliai)	29 666

Pelno (nuostolių) ataskaitoje įmonės veiklos duomenys parodomi suskirstyti į tipinės ir netipinės veiklos straipsnius, kad būtų galima teisingai įvertinti įmonės finansinę būklę ir kad atsitiktiniai sandoriai neiškraipytų įmonės veiklos rezultatų.

2 pavyzdys

Įmonė „A“ pardavė pastatą, kurį naudojo savo veikloje ir apskaitoje rodė kaip ilgalaikį turtą. Pastatas, kurio liktinė vertė buvo 95 000 EUR, parduotas už 200 000 EUR. Šio sandorio rezultatas yra 105 000 EUR (200 000 – 95 000). Įmonės „A“ ataskaitinio laikotarpio prekių ir paslaugų pardavimo pajamos yra 50 000 EUR. Pastato pardavimo pajamos viršijo įmonės pardavimo pajamas. Jei įmonė neskirstytų savo veiklos į tipinę ir netipinę, atrodytų, kad įmonės pardavimo pajamos labai padidėjo, nors taip nėra. Todėl 105 000 EUR pastato pardavimo sandorio rezultatas priskiriamas netipinei įmonės veiklai ir parodomas pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Kita veikla*.

Duomenys apie įmonės veiklą grupuojami atsižvelgiant į šiame standarte nurodytus kriterijus ir veiklos specifiką. Pasirinktas grupavimo būdas turi būti taikomas nuolat arba ilgą laiką, nebent reikšmingi įvykiai ar aplinkybės nulemtų grupavimo pakeitimą. Duomenų grupavimo

principai gali būti keičiami tik tada, kai paaiškėja, kad juos taikant neteisingai parodomi įmonės veiklos rezultatai.

Išmokos iš pelno savininkams ir savininkų įnašai į pelno (nuostolių) ataskaitą neįtraukiami. Jie registruojami nuosavo kapitalo sąskaitose ir parodomi neribotos civilinės atsakomybės asmens nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje ar mažosios bendrijos finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte.

Jei įmonės savininkai gauna atlygį už suteiktas paslaugas įmonei, jų atlyginimo išlaidos nelaikomos išmokomis savininkams, o priskiriamos įmonės sąnaudoms ir parodomos pelno (nuostolių) ataskaitoje. Pavyzdžiui, atlygis mažosios bendrijos nariui už apskaitos tvarkymo paslaugas priskiriamas įmonės veiklos sąnaudoms, o palūkanos už paskolą – finansinės ir investicinės veiklos sąnaudoms.

100. Pajamos įvertinamos gauto arba gautino atlygio verte.

Pajamos – ekonominės naudos padidėjimas dėl turto naudojimo, pardavimo, kitokio perleidimo, vertės padidėjimo ar išsipareigojimų sumažėjimo per ataskaitinį laikotarpį, kai dėl to padidėja nuosavas kapitalas, išskyrus papildomus savininkų įnašus.

Atsiskaitymas vykdomas pinigais, todėl ir pajamos įvertinamos gauta arba gautina pinigų suma.

Jei parduota į skolą, apskaitoje registruojama prekių ar paslaugų pardavimo pajamos ir pirkėjo skola:

D 241 Pirkėjų skolos

K 500 Parduotų prekių ir paslaugų pajamos

Jei pirkėjas iš karto sumoka pinigus už prekes ar paslaugas, pavyzdžiui, kai naudojamas kasos aparatas ar pirkėjas atsiskaito mokėjimo kortele, apskaitoje registruojama gauti pinigai ir pajamos:

D 271 Pinigai sąskaitose bankuose ar D 272 Pinigai kasoje

K 500 Parduotų prekių ir paslaugų pajamos

101. Pajamomis laikomas tik įmonės ekonominės naudos padidėjimas. Pajamomis nepripažįstamos trečiųjų asmenų vardu surinktos lėšos, taip pat pridėtinės vertės mokestis, nes tai nėra įmonės gaunama ekonominė nauda ir šios lėšos nedidina nuosavo kapitalo.

Veiklos tarpininkų pajamomis pripažįstami tik jų uždirbti komisiniai, bet ne trečiųjų asmenų vardu surenkamos lėšos.

Pajamoms gali būti priskiriamos tik tos sumos, kurios priklauso įmonei. Ar visa pardavimo suma priklauso įmonei, sprendžiama pagal tokius požymius:

1. Įmonei tenka rizika ir atsakomybė dėl užsakymo įvykdymo, ji įsipareigoja pati pristatyti pirkėjui tinkamas prekes ar suteikti paslaugas ir iš to gauna ekonominės naudos.
2. Įmonė prisiima visą su prekėmis susijusią riziką iki to laiko, kol bus visiškai įvykdytas pirkėjo užsakymas ir iš to gauta ekonominės naudos.
3. Įmonė pati nustato prekių ar paslaugų kainas.
4. Pateikdama tinkamas naudoti prekes, jų dalis ar suteikdama paslaugas, įmonė, pirmiausia prisiima atsakomybę įvykdyti užsakymą, todėl gali reikšmingai padidinti prekių ar paslaugų vertę.
5. Vykdydama pirkėjų užsakymus, įmonė gali pati pasirinkti prekių ar paslaugų tiekėjus.
6. Įmonė pati gali nustatyti produkto ar paslaugos rūšį, tipą, ypatybes, reikalavimus.
7. Vykdydama užsakymą, įmonė prisiima visą atsargų praradimo riziką, kol jos perduodamos klientui.
8. Įmonė prisiima pardavimo į skolą (pirkėjo kredito) riziką.

Pridėtinės vertės mokestis, nors jis gaunamas kartu su įmonės pajamomis, negali būti joms priskiriamas.

Tarpininkavimo veikla užsiimančios įmonės pajamoms nepriskiriamos trečiųjų asmenų vardu surinktos sumos.

Tarpininkavimo veiklą vykdančios įmonės atskiriamos pagal tokius požymius:

1. Ne įmonė tarpininkė, o tiekėjas prisiima atsakomybę įvykdyti užsakymą ir pirkėjui pristatyti tinkamas prekes ar suteikti paslaugas. Įmonė tarpininkė neprisiima rizikos ir pajamomis pripažįsta tik savo uždirbtą pajamų dalį.
2. Suma, kurią uždirba įmonė tarpininkė yra tiksliai apibrėžta. Pavyzdžiui, jei įmonė uždirba sutartyje nustatytą sumą, nepriklausomą nuo pardavimo sandorių sumos, arba jei ji uždirba fiksuotą procentą nuo pardavimo sumos, tai galima spręsti, kad įmonė yra tiekėjo agentas.
3. Ne įmonė tarpininkė, o tiekėjas prisiima pardavimo į skolą (pirkėjo kredito) riziką.

Sprendimas, ar visa pardavimo suma priklauso įmonei, ar ji yra tarpininkė, daromas įvertinus ir apibendrinus visų esamų požymių reikšmingumą.

1 pavyzdys

Įmonė „T“ aviakompanijos „A“ pavedimu platina bilietus ir už tai gauna komisinius. Komisinių dydis apibrėžtas sutartyje. Jie sudaro 15 proc. parduotų bilietų kainos. Įmonė „T“ 20X3 m. kovo mėn. pardavė bilietų už 300 000 EUR ir apskaitoje užregistravo:

D 271 Pinigai sąskaitose bankuose ar 272 Pinigai kasoje arba	
D 245 Kitos per vienus metus gautinos sumos (jei parduota į skolą)	300 000
K 500 Parduotų prekių ir paslaugų pajamos	45 000
K 442 Skolos tiekėjams	255 000

Sudarydama 20X3 m. finansines ataskaitas, įmonė „T“ pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Pardavimo pajamos* parodys 45 000 EUR komisinių sumą.

Jei įmonė yra pridėtinės vertės mokesčio mokėtoja ir parduoda PVM apmokestinamas prekes ar paslaugas, uždirbtos pajamos ir pardavimo PVM apskaitoje registruojama atskirai:

D 271 Pinigai sąskaitose bankuose ar D 272 Pinigai kasoje (jei pinigai gauti iš karto)	
D 241 Pirkėjų skolos (jei parduota į skolą)	
K 4465 Mokėtinas pridėtinės vertės mokestis	
K 500 Parduotų prekių ir paslaugų pajamos	

2 pavyzdys

Pridėtinės vertės mokesčio mokėtoja plastikiniais indais prekiaujanti įmonė „P“ pardavė į skolą įmonei „B“ prekių už 47 200 EUR, įskaitant ir pridėtinės vertės mokestį. Tačiau pajamomis pripažįstama tik pajamų suma, likusi atskaičius teisės aktų nustatyto dydžio pridėtinės vertės mokestį (PVM), nes įmonė jį turės sumokėti į biudžetą. Įmonė PVM sąskaitoje faktūroje nurodė 8 400 EUR PVM. Apskaitoje ši pardavimo operacija užregistruojama taip:

D 241 Pirkėjų skolos	48 400
K 4465 Mokėtinas pridėtinės vertės mokestis	8 400
K 500 Parduotų prekių ir paslaugų pajamos	40 000

Sudarydama finansines ataskaitas, įmonė „P“ pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Pardavimo pajamos* parodys 40 000 EUR parduotų prekių pajamas.

Įmonės savininkų (dalyvių, narių) įnašai pajamomis nelaikomi. Pavyzdžiui, padengiant ūkinės bendrijos nuostolius papildomais savininkų įnašais, pajamų pripažįstama ir pelno (nuostolių)

ataskaitoje rodoma, bet apskaitoje registruojamas nuosavo kapitalo padidėjimas, parodomas įmonės nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje. Pavyzdžių pateikta aiškinant standarto 127 punktą.

102. Vadovaujantis kaupimo principu, pajamos apskaitoje registruojamos, kai jos uždirbamos, neatsižvelgiant, kada gaunami pinigai.

Pajamos laikomos uždirbtomis ir registruojamos apskaitoje tada, kai pardavėjas įvykdo sutarties sąlygas ir visa su prekėmis ar paslaugomis susijusi rizika, dabartinė ir būsima nauda perduodama pirkėjui. Gautos įplaukos, nesusijusios su rizikos ir naudos perdavimu, apskaitoje registruojamos kaip gauta išankstinė įmoka, kuri pajamomis bus laikoma su prekėmis ar paslaugomis susijusią riziką ir naudą perdavus pirkėjui. Rizikos ir naudos perdavimas dažnai (bet nebūtinai) sutampa su nuosavybės teisės perdavimu.

Ne visada pajamų pripažinimas sutampa su sąskaitos išrašymu, todėl pasibaigus ataskaitiniam laikotarpiui, prieš sudarydama finansines ataskaitas, įmonė turi patikrinti, ar visos ataskaitinio laikotarpio pajamos yra užregistruotos.

1 pavyzdys

Įmonė „X“ 20X1 m. spalio 9 d. pasirašė su pirkėju prekių, kurių vertė 100 000 EUR, pardavimo sutartį. Sutartyje numatyta, kad prekių nuosavybė ir su ja susijusi rizika perduodama pirkėjui perduodant prekes. Už prekes pirkėjas įsipareigojo sumokėti iki 20X2 m. sausio 19 d. Pirkėjas atsiėmė prekes 20X1 m. gruodžio 10 d.

Kadangi su prekėmis susijusi rizika ir nauda pirkėjui perduodama kartu su prekėmis, pardavimo pajamos pripažįstamos ir apskaitoje registruojamos 20X1 m. gruodžio 10 d.:

D 241 Pirkėjų skolos	100 000
K 500 Pardėtų prekių ir paslaugų pajamos	100 000

Sudarydama 20X1 m. finansines ataskaitas, įmonė „X“ parodys 100 000 EUR šio sandorio pajamų 20X1 m. pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Pardavimo pajamos* ir 100 000 EUR pirkėjo skolą balanso B dalies straipsnyje *Per vienus metus gautinos sumos*.

2 pavyzdys

Įmonė „A“ 20X1 m. gavo 12 000 EUR už žurnalo, kuris bus leidžiamas kas ketvirtį, 20X2 metų prenumeratą. Pirmo ketvirčio žurnalas bus išleistas ir išsiųstas prenumeratoriams 20X2 m. balandžio mėn.

Neatsižvelgiant į gautos išankstinės įmokos dydį, pajamos nepripažįstamos tol, kol prekė (šiuo atveju žurnalas) bus pateikta pirkėjui. Už prenumeratą 20X1 m. gautas avansas apskaitoje registruojamas kaip įsipareigojimas ir pripažįstamas pajamomis tada, kai pardavėjas išsiunčia užsakytą prekę pirkėjui:

D 271 Pinigai sąskaitose bankuose arba D 272 Pinigai kasoje	12 000
K 443 Gauti avansai	12 000

Sudarydama 20X1 m. finansines ataskaitas, įmonė „A“ parodė gautą 12 000 EUR avansą balanso E dalies straipsnyje *Trumpalaikiai įsipareigojimai*.

Įmonė „A“ 20X2 m. balandžio mėnesį išsiuntė pirmo ketvirčio žurnalą prenumeratoriams ir pripažino 3 000 EUR (12 000 : 4) pajamų, apskaitoje užregistravo:

D 443 Gauti avansai	3 000
K 500 Parduotų prekių ir paslaugų pajamos	3 000

Jei įmonė „A“ sudaro 20X2 m. I ketvirčio finansines ataskaitas, ji pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Pardavimo pajamos* parodo 3 000 EUR pajamų.

103. Pardavimo pajamų straipsnyje pateikiamos su tipine įmonės veikla susijusios pardavimo pajamos. Pardavimo pajamos apskaitoje mažinamos pirkėjams suteiktų nuolaidų ir pirkėjų grąžintų prekių verte.

Pardavimo pajamos turi būti mažinamos pirkėjams suteiktų nuolaidų ir pirkėjų grąžintų prekių suma. Nuolaida – suma, kuria sumažinama kaina. Ją suteikia prekių (paslaugų) pardavėjas. Nuolaidomis gali būti kompensuojami ne laiku ar nekokybiškai įvykdyti pardavėjo įsipareigojimai. Nuolaidos mažina pardavimo pajamas. Įmonės taiko kiekio, apmokėjimo, sezonines ir kitas nuolaidas, kurios gali būti suteikiamos prekes parduodant arba vėliau. Prekės gali būti nukainojamos, jei jos brokuotos, nekokybiškos ar nesukomplektuotos.

Pavyzdys

Smulkiaja buitine technika prekiaujanti įmonė „A“ 20X1 m. birželio 1 d. pasirašė sutartį su pirkėju įmone „B“. Sutartyje numatyta, kad įmonė „B“ iš įmonės „A“ pirks 400 siuvamųjų mašinų po 170 EUR, iš viso už 68 000 EUR (400 x 170). Šių mašinų savikaina sudaro 40 000 EUR (400 x 100). Įmonė „A“ 20X1 m. birželio 15 d. išsiuntė prekes įmonei „B“, kuri už jas sumokėjo tą pačią dieną. Prekių nuosavybės teisė ir rizika perduota pirkėjui perduodant prekes. Pajamas įmonė „A“ apskaitoje užregistruoja 20X1 m. birželio 15 d., kai prekes perduoda įmonei „B“:

D 271 Pinigai sąskaitose bankuose	68 000
K 500 Parduotų prekių ir paslaugų pajamos	68 000
ir	
D 600 Parduotų prekių ir paslaugų savikaina	40 000
K 2014 Pirkto prekės, skirtos perparduoti	40 000

Atsivežus ir išpakavus prekes, paaiškėjo, kad 5 siuvamosios mašinos nesukomplektuotos, todėl įmonė „B“ grąžino jas pardavėjai. Įmonėje „A“ jų savikaina buvo 500 EUR (5 x 100). Kai pirkėja grąžino nesukomplektuotas prekes, įmonės „A“ apskaitoje grąžintų prekių suma koreguojama parduotų prekių savikaina ir sumažinamos pripažintos pajamos:

D 2014 Pirkto prekės, skirtos perparduoti	500
K 600 Parduotų prekių ir paslaugų savikaina	500
ir	
D 509 Suteiktos nuolaidos, grąžinimai (–)	850
K 271 Pinigai sąskaitose bankuose	
arba 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai	850

Sudarydama 20X1 m. finansines ataskaitas, įmonė „A“ pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Pardavimo pajamos* parodys 67 150 EUR (68 000 – 850) šio sandorio pajamų.

104. Tipinė veikla laikomos ūkinės operacijos, susijusios su veikla, iš kurios įmonė keletą ataskaitinių laikotarpių gauna daugiausia pajamų ir kurią ji laiko pagrindine. Netipinė veikla yra finansinė ir investicinė, ir kita įmonės veikla.

Šioje ataskaitoje informacija sugrupuojama ir tipinės ir kitos veiklos straipsnių duomenys parodomi atskirai, kad būtų galima teisingai įvertinti įmonės veiklos rezultatus.

Tipinė veikla – įmonės įprastinės veiklos dalis. Įmonė savo apskaitos politikoje nustato, kurios pajamos turi būti priskiriamos tipinės veiklos pajamoms, ir numato jų apskaičiavimo būdus. Apskaitos politikoje patvirtintų pajamų priskyrimo tipinės ir kitos (netipinės) veiklos pajamoms nuostatų įmonėje turi būti laikomasi kuo ilgiau ir jos gali būti keičiamos tik esant pagrįstų priežasčių.

Ta pati veikla vienoje įmonėje gali būti tipinė, o kitoje – netipinė. Pavyzdžiui, įmonės, kuri iš patalpų nuomos gauna didelę pajamų dalį, patalpų nuoma bus tipinė veikla, o įmonės, kuri tik kartais išnuomoja keletą laisvų kabinetų ir nenumato plėsti šios veiklos, nuomos pajamos bus

priskiriamos netipinei (kitai) veiklai.

105. Prekių pardavimo ar paslaugų suteikimo pajamos turi būti pripažįstamos, apskaitoje registruojamos ir finansinėse ataskaitose pateikiamos, kai prekės parduotos ar paslaugos suteiktos, o pajamų suma gali būti patikimai įvertinta.

106. Prekės laikomos parduotomis, kai yra įvykdytos visos šios sąlygos:

106.1. Pardavėjas su prekėmis susijusią riziką ir jų teikiamą naudą yra perdavęs pirkėjui.

106.2. Parduotų prekių pardavėjas nevaldo ir nekontroliuoja.

106.3. Tikėtina, kad su prekių pardavimo sandoriu susijusi ekonominė nauda bus gauta ir galima patikimai įvertinti jos dydį.

106.4. Sąnaudos, susijusios su prekių pardavimo sandoriu, gali būti patikimai įvertintos.

Pavyzdys

Vykdydama sutartį, įmonė „B“ pagamina ir pirkėjui išsiunčia prekes per 3 mėnesius, kai gauna pirkėjo įmoką. Prekių nuosavybė ir su jomis susijusi rizika pagal sutartyje numatytas sąlygas perduodama pirkėjui prekių išsiuntimo metu. Pirkėjas 20X1 m. gegužės 10 d. sumokėjo 100 000 EUR. Įmonė pagamino ir 20X1 m. birželio 1 d. pirkėjui išsiuntė prekių už 80 000 EUR, 20X1 m. liepos 1 d. – už 20 000 EUR.

Įmonės „B“ pajamos pripažįstamos išsiuntus prekes: 80 000 EUR – 20X1 m. birželio 1 d. ir 20 000 EUR – 20X1 m. liepos 1 d.

20X1 m. gegužės 10 d. iš anksto gauta suma apskaitoje registruojama:

D 271 Pinigai sąskaitos bankuose	100 000
K 443 Gauti avansai	100 000

20X1 m. birželio 1 d. išsiuntus pirkėjui dalį prekių, apskaitoje registruojamos pardavimo pajamos:

D 443 Gauti avansai	80 000
K 500 Parduotų prekių ir paslaugų pajamos	80 000

Jei įmonė „B“ sudaro 20X1 m. pusmečio finansines ataskaitas, ji pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Pardavimo pajamos* parodo 80 000 EUR pajamų.

20X1 m. liepos 1 d. pirkėjui išsiuntus likusias prekes, įmonės „B“ apskaitoje registruojamos pardavimo pajamos:

D 443 Gauti avansai	20 000
K 500 Parduotų prekių ir paslaugų pajamos	20 000

Sudarydama 20X1 metų finansines ataskaitas, įmonė „B“ pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Pardavimo pajamos* parodys 100 000 EUR (80 000 + 20 000) šio sandorio pajamų.

107. Rizika laikoma perduota, kada pardavėjas prekes nustoja valdyti ir kontroliuoti, o pirkėjas tampa atsakingas už prekes ir perima jų nuosavybės teikiamą naudą.

108. Paslaugų teikimo pajamos pripažįstamos, kai yra įvykdytos visos šios sąlygos:

108.1. Pajamų suma gali būti patikimai įvertinta.

108.2. Sandoris yra baigtas arba jo įvykdymo lygis iki paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos gali būti patikimai įvertintas.

108.3. Tikėtina, kad su paslaugų teikimo sandoriu susijusi ekonominė nauda bus gauta.

108.4. Sąnaudos, susijusios su paslaugų teikimo sandoriu ir jo įvykdymu, gali būti patikimai įvertintos.

1 pavyzdys

Įmonė „A“ eksportuoja prekes į X šalį. Prekės yra gabenamos jūriniu laivu. Prekių pardavimo diena nustatoma prekybos sutartimi, kuria pirkėjas ir pardavėjas dėl sąlygų susitaria pagal Tarptautinių prekybos rūmų priimtas INCOTERMS taisykles. Sutartyje numatyta, kad prekių nuosavybės teisė ir rizika pirkėjui perduodama laive, sutartyje nurodytame uoste „X“. Įmonė 20X1 m. spalio 9 d. išsiuntė pirkėjui prekių už 100 000 EUR. Pirkėjas už prekes sumokėjo 20X1 m. spalio 20 d. Prekės uostą „X“ pasiekė ir laive buvo perduotos pirkėjui 20X1 m. lapkričio 15 d.

Prekių nuosavybė ir su prekėmis susijusi rizika išsiunčiant jas pirkėjui neperduodama, todėl pajamos negali būti pripažįstamos.

Pardavimo pajamos įmonės „A“ apskaitoje registruojamos 20X1 m. lapkričio 15 d., kai prekės pasiekė „X“ uostą ir buvo perduotos pirkėjui:

D 443 Gauti avansai	100 000
K 500 Parduotų prekių ir paslaugų pajamos	100 000

Dažniausiai pasitaikantis, prekių pardavimo metu pajamų nesukuriantis sandoris yra komiso santykiai. Šiuo atveju pardavėjas, komitentas, perduoda prekes komisionieriui, kuris parduoda jas trečiosioms šalims. Komisionierius bet kuriuo metu gali grąžinti prekes atgal be jokių išlygų, todėl jam perduotos prekės nelaikomos parduotomis, nes su jomis susijusi rizika neperduota.

2 pavyzdys

Vardiniais akinių rėmeliais prekiaujanti įmonė „V“ yra pasirašiusi sutartį su įmone „D“ ir 20X1 m. spalio 10 d. išsiuntė jai prekes, kurių pardavimo kaina 10 000 EUR.

Įmonė „D“ 20X1 m. spalio 10 d. iš įmonės „V“ gautas 10 000 EUR vertės prekes registruoja nebalansinėse sąskaitose:

D 0XX Trečiųjų šalių turtas (įmonė „V“)	10 000
K 0XY Įsipareigojimai trečiosioms šalims	10 000

Įmonė „D“ parduoda prekes ir gauna nuo parduotų prekių priklausantį sutartyje nustatytą atlygį. Sutartyje nustatyta, kad, pardavusi gautus akinių rėmelius, įmonė „D“ atsiskaito su įmone „V“, o neparduotas gali grąžinti. Kiekvieno mėnesio pabaigoje įmonė „D“ pateikia įmonei „V“ ataskaitą apie parduotus akinių rėmelius. Spalio mėnesio ataskaitoje įmonė „D“ nurodė, kad akinių rėmelių pardavė už 6 000 EUR, dėl to jai buvo apskaičiuotas 600 EUR atlygis.

Pardavusi prekes, įmonė „D“ išsiunčia pranešimą įmonei „V“. Įmonė „D“ prekiauja naudodama kasos aparatą, todėl apskaitoje registruoja gautus pinigus, skolą tiekėjui ir uždirbtas pajamas:

D 272 Pinigai kasoje	6 000
K 442 Skolos tiekėjams	5 400
K 500 Parduotų prekių ir paslaugų pajamos	600

Sudarydama 20X1 m. finansines ataskaitas, įmonė „D“ pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Pardavimo pajamos* parodys 600 EUR pajamų.

Įmonė „D“ turi teisę grąžinti neparduotas prekes, todėl įmonės „V“ gaunamos pajamos priklauso nuo įmonės „D“ pardavimo sandorių sumos. Įmonės „V“ ir įmonės „D“ sandoris nelaikomas pardavimu ir pajamos nepripažįstamos tol, kol prekės parduodamos. Todėl gavusi pranešimą apie parduotas prekes, spalio mėnesį įmonė „V“ pajamomis turi pripažinti 6 000 EUR:

D 241 Pirkėjų skolos	5 400
D 618 Kitos veiklos sąnaudos	600
K 500 Parduotų prekių ir paslaugų pajamos	6 000

Sudarydama 20X1 m. finansines ataskaitas, įmonė „V“ pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Pardavimo pajamos* parodys 6 000 EUR pajamų.

3 pavyzdys

Įmonė „B“ parduoda buitinę techniką išsimokėtinai ir turi teisę prekę atsiimti, jei pirkėjas neatsiskaito. Pirkėjas 20X1 m. spalio 10 d. įsigijo automatinę skalbimo mašiną už 1 800 EUR išsimokėtinai iki 20X2 m. balandžio 1 d.

Įmonės „B“ 20X1 m. spalio 10 d. apskaitoje registruojamos parduotų prekių pajamos, nes visa prekės rizika ir nauda yra perduota pirkėjui, nesvarbu, kad įmonė pardavėja turi teisę prekę atsiimti, jei pirkėjas neatsiskaitys:

D 241 Pirkėjų skolos	1 800
K 500 Parduotų prekių ir paslaugų pajamos	1 800

Sudarydama 20X1 m. finansines ataskaitas, įmonė „B“ pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Pardavimo pajamos* parodys 1 800 EUR pajamų.

109. Jei sandorio patikimai įvertinti negalima ir nėra galimybių atgauti patirtų išlaidų, jos pripažįstamos sąnaudomis. Pajamų šiuo atveju nepripažįstama.

Pagal palyginimo principą pajamos ir sąnaudos, susijusios su tuo pačiu sandoriu, turi būti pripažįstamos tą patį ataskaitinį laikotarpį. Sąnaudos pripažįstamos tada, kai jos uždirba atitinkamas pajamas. Tačiau pajamos nepripažįstamos, jeigu negalima patikimai įvertinti sąnaudų. Esant tokioms aplinkybėms, visos už parduotas prekes jau gautos sumos yra pripažįstamos įsipareigojimais.

Pavyzdys

Įmonė „A“ pradėjo gaminti naujus maisto gaminius iš ekologiškų produktų ir pagal pasirašytą sutartį su įmone „B“ 20X1 m. birželio 15 d. pateikė į parduotuvę pirmąją šių gaminių siuntą. Išsiųstų gaminių pagaminimo savikaina yra 10 000 EUR, pardavimo kaina 13 000 EUR. Įmonė „B“ sumokėjo 20X1 m. birželio 18 d.

Nors pagal sutarties sąlygas įmonė „A“ yra įsipareigojusi kompensuoti pirkėjui nuostolius, patirtus iki 20X1 m. liepos 1 d. dėl sugedusių gaminių, bet ji neturi tikslios informacijos, kiek patirs išlaidų pardavusi pirmąją naujų gaminių siuntą, todėl 20X1 m. birželio 18 d iš įmonės „B“ gautą

sumą apskaitoje pripažįsta įsipareigojimu ir užregistruoja tokiais įrašais:

D 271 Pinigai sąskaitos bankuose	13 000
K 443 Gauti avansai	13 000

Jei įmonė „A“ sudaro 20X1 m. pusmečio finansines ataskaitas, ji pagal minėtą sandorį gautus 13 000 EUR parodo balanso straipsnyje *Trumpalaikiai įsipareigojimai*.

Įmonė „A“ pagal minėtą sandorį pajamas pripažįsta pasibaigus įsipareigojimų terminui, t. y. 20X1 m. liepos 1 d. Apskaitoje daromi įrašai:

D 443 Gauti avansai	13 000
K 500 Parduotų prekių ir paslaugų pajamos	13 000

Jei įmonė „A“ sudaro 20X1 m. 7 mėnesių finansines ataskaitas, ji 13 000 EUR minėto sandorio pajamų parodo pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Pardavimo pajamos*.

Parduotų gaminių savikaina apskaitoje užregistruojama ir sugedusių gaminių sąnaudos nurašomos pagal standarto 75 ir 110 punktų nuostatas.

110. Sąnaudos apskaitoje pripažįstamos vadovaujantis kaupimo ir palyginimo principais tą ataskaitinį laikotarpį, kai uždirbamos su jomis susijusios pajamos, neatsižvelgiant į laiką, kada buvo išleisti pinigai. Tais atvejais, kai per ataskaitinį laikotarpį padarytų išlaidų neįmanoma tiesiogiai susieti su uždirbtomis pajamomis ir ateinančiais ataskaitiniais laikotarpiais jos neteiks ekonominės naudos, tokios išlaidos pripažįstamos sąnaudomis tą patį ataskaitinį laikotarpį, kada buvo patirtos.

Kaupimo principas numato, kad ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai apskaitoje registruojami, kai jie įvyksta, neatsižvelgiant, kada buvo gauti ar sumokėti pinigai. Pagal kaupimo principą sąnaudos apskaitoje pripažįstamos ir registruojamos, kai jos patiriamos, neatsižvelgiant į laiką, kada buvo išleisti pinigai.

1 pavyzdys

Įmonė „A“ nuo 20X1 m. gruodžio 1 d. išsinuomojo prekybos patalpas, kuriose numato prekiauti statybinėmis ir apdailos medžiagomis. Įmonė „A“ už patalpų nuomą sumokėjo nuomotojui 5 000 EUR nuomos mokesčio (mėnesio nuomos mokestis 1 000 EUR) avansą.

D 202 Sumokėti avansai	5 000
K 271 Pinigai sąskaitose bankuose	5 000

Gruodžio mėnesį patirta 300 EUR parduotuvės eksploataavimo išlaidų (sąskaitos neapmokėtos).

Įmonė „A“ 20X1 m. gruodžio 31 d. pripažįsta 1 000 EUR gruodžio mėnesio patalpų nuomos mokesčio sąnaudų (nors sumokėta buvo 5 000 EUR, bet tik 1 000 EUR nuomos mokesčio pripažįstama sąnaudomis, nes tik ši suma yra susijusi su įmonės gruodžio mėnesio veikla ir per šį mėnesį uždirbtomis pardavimo pajamomis). Taip pat pripažįstama 300 EUR parduotuvės eksploataavimo sąnaudų, nors ši suma dar nesumokėta, bet išlaidos, susijusios su įmonės gruodžio mėnesio veikla ir per šį mėnesį uždirbtomis pardavimo pajamomis, jau patirtos (paslaugos jau gautos). Apskaitoje registruojama:

D 612 Patalpų išlaikymo, nuomos sąnaudos	1 300
K 202 Sumokėti avansai	1 000
K 442 Skolos tiekėjams	300

Sudarydama 20X1 m. finansines ataskaitas, įmonė „A“ pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Veiklos sąnaudos* parodys 1 300 EUR prekybos patalpų išlaikymo ir nuomos sąnaudų.

Pagal palyginimo principą paslaugų teikimo pajamos turi būti siejamos su sąnaudomis, patirtomis toms pajamoms uždirbti, todėl paslaugų teikimo sąnaudos turi būti pripažįstamos parduotų paslaugų savikaina ir parodomos pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Pardavimo savikaina* tą patį laikotarpį, kurį buvo pripažintos už suteiktas paslaugas gautos pajamos.

Pagamintos produkcijos savikaina, apskaičiuota pagal įmonėje taikomus produkcijos savikainos skaičiavimo būdus, pripažįstama parduotos produkcijos savikaina tada, kai įmonė pagamintą produkciją parduoda ir uždirba atitinkamas pajamas, o pajamų suma gali būti įvertinta remiantis išsamia, teisinga, tikslia, objektyvia informacija.

Perparduotų prekių savikaina pripažįstama tada, kai įgytos prekės būna parduotos ir uždirba pajamų, o šių pajamų suma gali būti įvertinta remiantis išsamia, teisinga, tikslia, objektyvia informacija.

2 pavyzdys

Įmonė „A“ 20X1 m. spalio 20 d. sudarė sutartį su įmone „B“ dėl reklamos paslaugų. Pagal sutartį įmonė „A“ turi sukurti įmonei „B“ reklaminių filmą, kuris turi būti transliuojamas per televiziją.

Reklaminis filmas sukurtas 20X1 m. gruodžio 2 d. Jam kurti įmonė „A“ išleido 35 000 EUR (autorių atlyginimams, filmavimo įrangos ir patalpų nuomai, techninių darbuotojų

darbo užmokesčiui ir kt.). Įmonė „A“ išrašo įmonei „B“ 45 000 EUR sąskaitą už reklaminio filmo sukūrimą ir pagaminimą. Kadangi paslaugą suteikusi įmonė „A“ apskaitoje registruoja pajamas, filmo sukūrimo išlaidos pripažįstamos sąnaudomis tą patį laikotarpį, kaip ir pajamos:

D 241 Pirkėjų skolos	45 000
K 500 Parduotų prekių ir paslaugų pajamos	45 000
ir	
D 600 Parduotų prekių ir paslaugų savikaina	35 000
K 203 Vykdomi darbai	35 000

Sudarydama 20X1 m. finansines ataskaitas, įmonė „A“ pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Pardavimo pajamos* parodys 45 000 EUR reklaminio filmo sukūrimo pajamas ir straipsnyje *Pardavimo savikaina* – 35 000 EUR filmo sukūrimo savikainą.

Išlaidos, kurios negali būti siejamos su konkrečių ataskaitinių laikotarpių pajamomis, taip pat su ateinančių ataskaitinių laikotarpių ekonomine nauda, pripažįstamos sąnaudomis tą ataskaitinį laikotarpį, kada patiriamos, t. y. kai gaunamos paslaugos, apskaičiuojamas darbo užmokestis ir t. t. Tai įmonės bendrosios ir administracinės ar su prekių pardavimu susijusios išlaidos, pavyzdžiui, įmonės vadovo atlygis, pardavimų vadybininko darbo užmokestis ir jų komandiruočių išlaidos, reklamos, konsultacijų, turto draudimo, apskaitos, ryšių, turto netekimo ir pan. Jei tokios išlaidos susijusios su tipine įmonės veikla, jos priskiriamos įmonės veiklos sąnaudoms ir parodomos pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Veiklos sąnaudos*.

111. Vykdamat statybos ir kitas ilgalaikes sutartis, pajamos pripažįstamos uždirbtomis atsižvelgiant į darbų įvykdymo lygį. Pagal statybos ir kitas ilgalaikes sutartis patirtos išlaidos pripažįstamos sąnaudomis tą ataskaitinį laikotarpį, kai pripažįstamos pagal šias sutartis uždirbtos pajamos.

Vykdamat statybos ir kitas ilgalaikes sutartis uždirbtos pajamos ir jas atitinkančios sąnaudos pripažįstamos ir pelno (nuostolių) ataskaitoje parodomos, kai sutartyje nustatyta tvarka užsakovas priima atliktus darbus, pavyzdžiui, pasirašydamas darbų priėmimo–perdavimo aktą.

Nebaigtų vykdyti statybos sutarčių sąnaudos apskaitoje registruojamos vykdomų darbų sąskaitoje:

D 203 Vykdomi darbai
K 201X Atsargos (pagal atsargų grupes)
K 442 Skolos tiekėjams

K 444 Mokėtinas darbo užmokestis

K 4462 Mokėtinios valstybinio socialinio draudimo įmokos

K 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai

Užsakovui priėmus atliktus statybos darbus, įmonė pripažįsta statybos darbų sutarties pajamas, statybos darbų sutarties sąnaudas ir apskaitoje užregistruoja:

D 241 Pirkėjų skolos

D 443 Gauti avansai (jeigu buvo gautas avansas)

K 500 Parduotų prekių ir paslaugų pajamos

K 4465 Mokėtinas pridėtinės vertės mokestis (jei įmonė PVM mokėtoja)

ir

D 600 Parduotų prekių ir paslaugų savikaina

K 203 Vykdomi darbai

Pavyzdys

Įmonės „S“ veikla – statybos darbai. Įmonė 20X1 m. sudarė gyvenamojo namo statybos sutartį, kurioje numatyta darbus baigti 20X2 m. Bendra statybos sutarties suma 363 000 EUR. Sutartyje nustatyta, kad užsakovas mokės tik už faktiškai atliktus darbus. Namas turi būti pastatytas iki 20X1 m. pabaigos, o jo apdaila padaryta iki 20X2 m. vasario 1 d. Įmonė „S“ apskaičiavo, kad pagal sutartį atliktų darbų sąnaudos bus 280 000 EUR.

Užsakovas 20X1 m. gruodžio mėn. sumokėjo įmonei „S“ 100 000 EUR avansą. Įmonė „S“ apskaitoje užregistravo:

D 271 Pinigai sąskaitose bankuose	100 000
K 443 Gauti avansai	100 000

Vykdam sutartį per 20X1 metus sunaudota įmonės atsargų už 100 000 EUR, atlikta subrangovų darbų už 75 000 EUR, pagal darbo sutartis apskaičiuota 35 000 EUR statybos darbininkų darbo užmokesčio ir 10 636,5 EUR valstybinio socialinio draudimo įmokų.

Įmonė „S“ 20X1 metais patirtas šios sutarties vykdymo išlaidas apskaitoje registruoja:

D 203 Vykdomi darbai	220 636,5
K 201X Atsargos (pagal atsargų grupes)	100 000
K 442 Skolos tiekėjams (subrangovų darbų vertė)	75 000
K 444 Mokėtinas darbo užmokestis	35 000
K 4462 Mokėtinios valstybinio socialinio draudimo įmokos	10 636,5

Pirmas sutarties darbų etapas buvo baigtas ir darbų perdavimo–priėmimo aktas pasirašytas 20X1 m. gruodžio 30 d. Įmonė „S“ apskaičiavo, kad 20X1 m. baigtiems namo statybos darbams tenka 200 000 EUR sąnaudų ir pagal faktiškai baigtų darbų dalį nustatė sutarties darbų lygio procentą:

$$200\,000 : 280\,000 \times 100 = 71.$$

Įmonė „S“ pagal sutarties įvykdymo lygį apskaičiavo 213 000 EUR (300 000 x 71 : 100) atliktų darbų vertę ir išrašė užsakovui PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nurodė 213 000 EUR statybos darbų vertę, 44 730 EUR pardavimo PVM ir visą 257 730 EUR sumą. Apskaitoje užregistravo pripažintas pajamas, pirkėjo skolą ir pardavimo savikainą:

D 241 Pirkėjų skolos (213 000 – 100 000)	113 000
D 443 Gauti avansai	100 000
K 500 Parduotų prekių ir paslaugų pajamos	213 000
K 4465 Mokėtinas pridėtinės vertės mokestis	44 730
ir	
D 600 Parduotų prekių ir paslaugų savikaina	200 000
K 203 Vykdomi darbai	200 000

Sudarydama 20X1 m. gruodžio 31 d. finansines ataskaitas, įmonė „S“ pagal minėtą statybos sutartį pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Pardavimo pajamos* parodė 213 000 EUR pajamų, straipsnyje *Pardavimo savikaina* 200 000 EUR savikainą, o balanso straipsnyje *Atsargos, sumokėti avansai ir vykdomi darbai* 20 636,5 EUR (220 636,5 – 200 000) vykdomų darbų sąnaudų.

Vykdamant namo apdailos darbus, 20X2 m. sausio mėn. sunaudota įmonės atsargų už 55 000 EUR, pagal darbo sutartį apskaičiuota 4 000 EUR statybos darbininkų darbo užmokesčio ir 1 215,6 EUR valstybinio socialinio draudimo įmokų. Darbų perdavimo–priėmimo aktą įmonė „S“ ir užsakovas pasirašė 20X2 m. sausio 30 d.

Įmonė „S“ apskaičiavo, kad namo apdailos darbams 20X2 m. tenka 80 852,1 EUR (20 636,5 + 55 000 + 4 000 + 1 215,6) sąnaudų, ir pagal faktiškai baigtų darbų dalį nustatė sutarties darbų lygio procentą:

$$80\,852,1 : 280\,000 \times 100 = 29.$$

Įmonė „S“ pagal sutarties įvykdymo lygį apskaičiavo 87 000 EUR (300 000 x 29 : 100) atliktų darbų vertę ir išrašė užsakovui PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nurodė 87 000 EUR statybos darbų vertę, 18 270 EUR pardavimo PVM ir visą 105 270 EUR sumą. Apskaitoje užregistravo pripažintas pajamas, pirkėjo skolą ir pardavimo savikainą:

D 241 Pirkėjų skolos (87 000 + 18 270)	105 270
K 500 Parduotų prekių ir paslaugų pajamos	87 000

K 4465 Mokėtinas pridėtinės vertės mokestis	18 270
ir	
D 600 Parduotų prekių ir paslaugų savikaina	80 852,1
K 203 Vykdomi darbai (220 636,5 – 200 000)	20 636,5
K 201X Atsargos (pagal atsargų grupes)	55 000
K 444 Mokėtinas darbo užmokestis	4 000
K 4462 Mokėtinios valstybinio socialinio draudimo įmokos	1 215,6

Sudarydama 20X2 m. finansines ataskaitas, pagal minėtą statybos sutartį įmonė „S“ pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Pardavimo pajamos* parodė 87 000 EUR pajamų ir straipsnyje *Pardavimo savikaina* – 80 852 EUR.

112. Pardavimo savikainą sudaro paslaugų teikimo sąnaudos, perparduotų prekių ir parduotos produkcijos savikaina. Į šį straipsnį turi būti įtraukiama išlaidų dalis, kuri tiesiogiai susijusi su paslaugomis, produkcija ir prekėmis, parduotomis per ataskaitinį laikotarpį, atėmus jas perkant gautas nuolaidas.

Pardavimo savikainą sudaro per ataskaitinį laikotarpį parduotų prekių įsigijimo savikaina, parduotos produkcijos pasigaminimo savikaina ir suteiktų paslaugų teikimo sąnaudos, t. y. įskaičiuojama tik ta šio ar ankstesnių ataskaitinių laikotarpių išlaidų dalis, kuri tiesiogiai susijusi su prekėmis, produkcija ar paslaugomis, parduotomis per ataskaitinį laikotarpį.

Paslaugų teikimo sąnaudos apima šiam tikslui sunaudotas žaliavas, medžiagas, komplektuojamuosius gaminius, kitą trumpalaikį turtą, darbo užmokesčio sąnaudas, teikiant paslaugas naudojamo ilgalaikio turto nusidėvėjimo (amortizacijos) sąnaudas, trečiųjų asmenų suteiktų paslaugų ir panašias sąnaudas. Į paslaugų teikimo sąnaudas neįskaičiuojamos įmonės patirtos veiklos sąnaudos, kurios susijusios su visa įmonės veikla ir negali būti priskirtos konkrečioms paslaugoms.

Per ataskaitinį laikotarpį parduotų prekių, suteiktų paslaugų ar atliktų darbų savikainos suma parodoma pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Pardavimo savikaina*.

Pardavus produkciją, pardavimo savikaina apskaitoje registruojama tokiais įrašais:

D 600 Parduotų prekių ir paslaugų savikaina

K 2013 Pagaminta produkcija

Pardavus perparduoti įsigytas prekes, pardavimo savikaina apskaitoje registruojama:

D 600 Parduotų prekių ir paslaugų savikaina

K 2013 Pagaminta produkcija

Teikiant trumpalaikes paslaugas ar atliekant trumpalaikius darbus, apskaitoje registruojama pardavimo savikaina ir patirtos išlaidos:

- D 600 Parduotų prekių ir paslaugų savikaina
- K 201X Atsargos (pagal atsargų grupes)
- K 442 Skolos tiekėjams
- K 444 Mokėtinas darbo užmokestis
- K 4462 Mokėtinios valstybinio socialinio draudimo įmokos
- K 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai

Suteikus paslaugas ar atlikus darbus pagal ilgalaikę sutartį, pardavimo savikaina apskaitoje registruojama tokiais įrašais:

- D 600 Parduotų prekių ir paslaugų savikaina
- K 203 Vykdomi darbai

Jei parduotoms prekėms ar atsargoms, sunaudotoms teikiant paslaugas, įmonė gauna nuolaidą, pardavimo savikaina mažinama nuolaidos, tenkančios parduotoms prekėms ar sunaudotoms atsargoms, suma. Apskaitoje daromi tokie įrašai:

- D 442 Skolos tiekėjams (jei tiekėjui dar sumokėta)
- D 245 Kitos per vienus metus gautinos sumos (jei tiekėjui jau sumokėta)
- K 609 Gautos nuolaidos, grąžinimai (–)

Pavyzdys

Įmonei „S“ priklausantis stomatologinis kabinetas per 20X1 metus į skolą įsigijo stomatologinių medžiagų už 50 000 EUR (medžiagų likučio laikotarpio pradžioje nebuvo). Apskaitoje daromi tokie įrašai:

- | | |
|---|--------|
| D 2011 Žaliavos, medžiagos, sudedamosios dalys ir detalės | 50 000 |
| K 442 Skolos tiekėjams | 50 000 |

Teikdama stomatologines paslaugas, 20X1 metais įmonė sunaudavo stomatologinių medžiagų už 40 000 EUR. Šias medžiagas įmonė pripažino suteiktų paslaugų sąnaudomis ir apskaitoje užregistravo:

- | | |
|---|--------|
| D 600 Parduotų prekių ir paslaugų savikaina | 40 000 |
| K 2011 Žaliavos, medžiagos, sudedamosios dalys ir detalės | 40 000 |

Tiekėjai 20X1 m. gruodžio mėn. įmonės pirktoms medžiagoms suteikė 10 proc. (5 000 EUR) nuolaidą. Gavusi nuolaidą, įmonės „S“ 4 000 EUR (40 000 x 10) koreguoja suteiktų paslaugų savikainą ir 1 000 EUR (10 000 x 10) dar nesunaudotų medžiagų vertę, todėl apskaitoje daro tokius įrašus:

D 442 Skolos tiekėjams	5 000
K 2011 Žaliavos, medžiagos, sudedamosios dalys ir detalės	1 000
K 609 Gautos nuolaidos, grąžinimai (–)	4 000

Sudarydama 20X1 m. finansines ataskaitas, įmonė „S“ pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Pardavimo savikaina* parodys 36 000 EUR (40 000 – 4 000) suteiktų paslaugų savikainą.

113. Perparduotų prekių ar parduotos produkcijos savikaina nustatoma taikant tuos pačius apskaičiavimo (nuolat ar periodiškai) ir įkainojimo (FIFO, konkrečių kainų) būdus, kurie taikomi perparduoti skirtų prekių ar pagamintos produkcijos apskaitai.

Taikant periodišką atsargų apskaitos būdą, parduotos produkcijos savikaina apskaičiuojama ir apskaitoje registruojama tam tikro laikotarpio, pavyzdžiui, mėnesio ar ketvirčio pabaigoje. Parduotų prekių savikaina apskaičiuojama pagal formulę:

$$P = L_{pr} + S - L_p, \text{ kur}$$

P – parduotų prekių savikaina

S – per laikotarpį įsigytų prekių savikaina

L_{pr} – įsigytų prekių likutis laikotarpio pradžioje

L_p – įsigytų prekių likutis laikotarpio pabaigoje

Pagamintos produkcijos savikaina apskaičiuojama pagal formulę:

$$G = N_{pr} + I - N_{pr}, \text{ kur}$$

G – pagamintos produkcijos savikaina

I – gamybos išlaidos

N_{pr} – nebaigtos gamybos likutis laikotarpio pradžioje

N_{pr} – nebaigtos gamybos likutis laikotarpio pabaigoje

Taikant nuolatinį atsargų apskaitos būdą, parduotų prekių ar parduotos produkcijos savikaina skaičiuojama ir apskaitoje registruojama po kiekvieno pardavimo.

Pavyzdys

Pagal apskaitos duomenis įmonės „L“, kuri spausdina leidinius, sandėlyje 20X1 m. sausio 1 d. buvo 25 002 EUR (450 vnt. x 55,56 EUR) leidinio „XL“ likutis, 2000 EUR nebaigtos gamybos likutis. Leidykla per 20X1 m. sausio mėn. leidiniui „XL“ gaminti sunaudavo medžiagų už 100 010 EUR, apskaičiavo 5 030 EUR leidyklos darbuotojų darbo užmokesčio ir valstybinio

socialinio draudimo įmokų. Buvo apskaičiuotas 1 000 EUR leidyklos įrengimų nusidėvėjimas. Iš viso buvo atspausdinta 2 000 leidinių „XL“. Visos šios išlaidos kaupiamos 2012 sąskaitoje *Nebaigtos gamybos savikaina*, apskaitoje daromi įrašai:

D 2012 Nebaigtos gamybos savikaina	106 040
K 2011 Žaliavos, medžiagos, sudedamosios dalys ir detalės	100 010
K 444 Mokėtinas darbo užmokestis	3 840
K 4462 Mokėtinios valstybinio socialinio draudimo įmokos	1 190
K 1223 Mašinų ir įrenginių savikainos nusidėvėjimas (–)	1 000

Sausio mėnesio pabaigoje atlikus inventorizaciją, nustatytas 3 000 EUR leidinio „XL“ nebaigtos gamybos likutis. Apskaičiuojama ($2\,000 + 106\,040 - 3\,000 = 105\,040$) ir apskaitoje registruojama pagamintos produkcijos savikaina:

D 2013 Pagaminta produkcija	105 040
K 2012 Nebaigtos gamybos savikaina	105 040

Vieno atspausdinto leidinio „XL“ savikaina yra 52,52 EUR ($105\,030 : 2000$).

Jei parduotos produkcijos apskaitai leidykla taiko periodišką atsargų apskaitos būdą ir FIFO įkainojimo būdą, tai sausio mėnesio pabaigoje atlikusi pagamintos produkcijos inventorizaciją ir nustačiusi 500 vnt. leidinio „XL“ likutį, kurio vertė yra 26 260 EUR ($500 \text{ vnt.} \times 52,52 \text{ EUR}$), apskaičiuoja ($25\,002 + 105\,040 - 26\,260 = 103\,782$) ir apskaitoje registruoja parduotos produkcijos savikainą:

D 600 Parduotų prekių ir paslaugų savikaina	103 782
K 2013 Pagaminta produkcija	103 782

Jei parduotos produkcijos apskaitai leidykla taiko nuolatinį atsargų apskaitos būdą ir FIFO įkainojimo būdą, o sausio 15 d. pardavė 800 leidinių „XL“, kurių savikaina yra 43 384 EUR ($450 \times 55,56 + 350 \times 52,52$), tai apskaitoje registruoja:

D 600 Parduotų prekių ir paslaugų savikaina	43 384
K 2013 Pagaminta produkcija	43 384

Sausio 22 d. įmonė pardavė 1 150 leidinių „XL“, kurių savikaina yra 60 398 EUR ($1\,150 \times 52,52$) ir apskaitoje registruoja:

D 600 Parduotų prekių ir paslaugų savikaina	60 398
K 2013 Pagaminta produkcija	60 398

Sudarydama 20X1 m. sausio 31 d. finansines ataskaitas, įmonė „L“ pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Pardavimo savikaina* parodys 103 782 EUR ($43\,384 + 60\,398$) parduotų leidinių „XL“ savikainą.

114. Veiklos sąnaudos atspindi per ataskaitinį laikotarpį patirtas išlaidas, susijusias su tipine įmonės veikla ir sudarančias sąlygas pajamoms per tą laikotarpį uždirbti. Veiklos sąnaudos turi būti pripažįstamos, apskaitoje registruojamos ir finansinėse ataskaitose pateikiamos tą patį ataskaitinį laikotarpį, kurį jos susidarė.

Veiklos sąnaudos – per ataskaitinį laikotarpį patirtos išlaidos, susijusios su įprastine įmonės veikla, vykdoma neatsižvelgiant į prekių, produkcijos, paslaugų pardavimo apimtį, išskyrus finansinę, investicinę ir kitą veiklą.

Veiklos sąnaudos gali būti skirstomos į pardavimo, bendrąsias ir administracines sąnaudas. Pardavimo sąnaudos – išlaidos, susijusios su ataskaitinio laikotarpio prekių, produkcijos, paslaugų pardavimu, tačiau negali būti priskirtos konkrečioms pardavimo pajamoms. Bendrosios ir administracinės sąnaudos – išlaidos, nesusijusios su prekių, paslaugų pardavimu, tačiau susijusios su įmonės valdymu ir jos tipine veikla.

1 pavyzdys

Įmonė „A“ 20X1 m. organizavo vėlykinę savo produkcijos reklamos kampaniją. Už įmonės produkcijos reklamos laiką televizijos eteryje gauta 10 000 EUR sąskaita su 30 dienų mokėjimo atidėjimu, už reklamą spaudoje sumokėta 1 500 EUR iš karto gavus sąskaitą.

Kadangi patirtų reklamos išlaidų negalima patikimai susieti su ekonominės naudos padidėjimu ateityje, visas šias išlaidas įmonė pripažįsta pardavimo sąnaudomis tada, kai jos patiriamos (gaunamos paslaugos), apskaitoje registruojama:

D 615	Gautų paslaugų sąnaudos	11 500
K 271	Pinigai sąskaitose bankuose	1 500
K 447	Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai	10 000

Įmonė „A“ 20X1 m. pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Veiklos sąnaudos* parodys 11 500 EUR reklamos sąnaudų.

2 pavyzdys

Įmonė „K“ 20X1 m. sausio 2 d. iš įmonės „M“ pagal panaudos sutartį gavo automobilį, kurį naudos savo veikloje. Įmonė „K“ metams apdraudė automobilį, automobilio metinė draudimo įmoka 2 400 EUR. Panaudos sutartyje nenumatyta kompensuoti draudimo išlaidų.

Įmonė „K“ 20X1 m. sausio 2 d. sumoka metinę draudimo įmoką, apskaitoje padaro įrašus:	
D 202	Sumokėti avansai
	2 400

K 271 Pinigai sąskaitose bankuose	2 400
-----------------------------------	-------

Naudojamo turto draudimo išlaidos kiekvieną mėnesį veiklos sąnaudoms priskiriamos po 200 EUR, apskaitoje daromi įrašai:

D 615 Gautų paslaugų sąnaudos	200
K 202 Sumokėti avansai	200

Sudarydama 20X1 m. pirmo ketvirčio finansines ataskaitas, įmonė „K“ pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Veiklos sąnaudos* parodys 600 EUR (200 x 3) automobilio draudimo sąnaudų.

115. Veiklos sąnaudoms priskiriamos draudimo, reprezentavimo, reklamos, komandiruočių išlaidos, įvairūs su veikla susiję mokesčiai, pavyzdžiui, nekilnojamojo turto, nesusigražinamas pridėtinės vertės, išskyrus pelno, sumokėtos baudos už netinkamą sutarčių vykdymą ar nekokybišką produkciją, žalos atlyginimas, turto nurašymo, išskyrus jo perleidimą, nuostoliai. Veiklos sąnaudoms taip pat priskiriamos per ataskaitinį laikotarpį patirtos darbo užmokesčio, socialinio draudimo, ilgalaikio turto nusidėvėjimo (amortizacijos), patalpų išlaikymo ar nuomos išlaidos, jei jos nebuvo priskirtos pagamintos produkcijos savikainai, ir kitos išlaidos.

Pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Veiklos sąnaudos* parodoma ataskaitinio laikotarpio veiklos sąnaudų suma.

Apskaitoje veiklos sąnaudos gali būti registruojamos atskirose sąskaitose pagal jų pobūdį, pavyzdžiui, darbuotojų darbo užmokesčio ir su juo susijusios, ilgalaikio turto amortizacijos ir nusidėvėjimo sąnaudos, patalpų išlaikymo, nuomos, remonto ir eksploatacijos, komandiruočių, gautų paslaugų sąnaudos, veiklos mokesčių, turto praradimo ir kitos veiklos sąnaudos. Veiklos sąnaudos sumažinamos gautų nuolaidų suma.

Jei patiriama veiklos sąnaudų, už kurias sumokama ne iš karto, apskaitoje daromi įrašai atitinkamose įsipareigojimų sąskaitose:

D 61X Veiklos sąnaudos (pagal išlaidų pobūdį)	
K 444 Mokėtinas darbo užmokestis	
K 4462 Mokėtinos valstybinio socialinio draudimo įmokos	
K 4463 Mokėtinos privalomojo sveikatos draudimo įmokos	
K 4466 Kiti į biudžetą mokėtini mokesčiai	
K 447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai	

Jei patiriama sąnaudų, už kurias sumokama iš karto, daromi įrašai:

D 61X Veiklos sąnaudos (pagal išlaidų pobūdį)

K 272 Pinigai kasoje ar K 271 Pinigai sąskaitose bankuose

116. Kitos veiklos straipsnyje parodoma nematerialiojo ir ilgalaikio materialiojo turto perleidimo pelnas (nuostolis) ir kitos su tipine įmonės veikla nesusijusios pajamos ar sąnaudos.

1 pavyzdys

Įmonė „B“ už 12 000 EUR pardavė lengvąjį automobilį, kuris buvo naudojamas įmonės reikmėms. Automobilio įsigijimo savikaina 30 000 EUR, sukauptas nusidėvėjimas 21 000 EUR, likutinė vertė 9 000 EUR (30 000 – 21 000). Apskaičiuotas sandorio rezultatas yra 3 000 EUR (12 000 – 9 000) pelnas. Pirkėjas iš karto sumokėjo įmonei „B“ 12 000 EUR.

Įmonės „B“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 271 Pinigai sąskaitose bankuose	12 000
D 1233 Transporto priemonių savikainos nusidėvėjimas (–)	21 000
K 1230 Transporto priemonių savikaina	30 000
K 521 Ilgalaikio turto perleidimo pelnas	3 000

Įmonės „B“ pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Kita veikla* parodomas 3 000 EUR lengvojo automobilio pardavimo pelnas.

Jei šis automobilis būtų parduotas už 8 000 EUR, apskaičiuotas sandorio rezultatas būtų 1 000 EUR (8 000 – 9 000) nuostolis dėl turto perleidimo, lygus jo likutinės vertės ir pardavimo pajamų skirtumui, apskaitoje būtų registruojama:

D 271 Pinigai sąskaitose bankuose	8 000
D 1233 Transporto priemonių savikainos nusidėvėjimas (–)	21 000
D 621 Ilgalaikio turto perleidimo nuostoliai	1 000
K 1230 Transporto priemonių savikaina	30 000

Įmonės „B“ pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Kita veikla* būtų parodomas 1 000 EUR lengvojo automobilio pardavimo nuostolis.

Kitos veiklos pajamoms ir sąnaudoms priskiriamos įmonės tipinei arba finansinei ir investicinei įmonės veiklai nepriskirtos pajamos ir sąnaudos.

2 pavyzdys

Įmonės „C“ tipinė veikla yra viešojo maitinimo paslaugos. Be to, įmonė „C“ turi šiltnamį, kuriame augina gėles patalpoms puošti, o kartais ir parduoti.

Per ataskaitinį laikotarpį įmonė išnuomojo nenaudojamas patalpas ir gavo 12 000 EUR pajamų, perleido naudotą kavos aparatą už 1 500 EUR (šio aparato likutinė vertė 1 000 EUR) ir gavo 500 EUR pelną iš ilgalaikio materialiojo turto perleidimo, be to, pardavė gėles, už kurias gavo 1 300 EUR pajamų.

Įmonės „C“ kitos (netipinės) veiklos pajamų iš viso:

$$12\,000 + 500 + 1\,300 = 13\,800.$$

Per ataskaitinį laikotarpį įmonė „C“ patyrė 8 000 EUR išnuomotų patalpų eksploatavimo sąnaudų (2 000 EUR šildymo, 3 000 EUR nusidėvėjimo, 3 000 EUR valymo ir kitos priežiūros) ir 1 000 EUR parduotų gėlių užauginimo sąnaudų.

Iš viso kitos veiklos sąnaudų:

$$8\,000 + 1\,000 = 9\,000.$$

Įmonė „C“ pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Kita veikla* parodys 4 800 EUR kitos (netipinės) veiklos rezultata, apskaičiuotą iš gautų ataskaitinio laikotarpio kitos veiklos pajamų atėmus patirtas kitos veiklos sąnaudas:

$$13\,800 - 9\,000 = 4\,800.$$

117. Finansinės ir investicinės veiklos straipsnyje parodoma palūkanos už gautas ir (ar) suteiktas paskolas ar banke laikomus pinigus, pelnas (nuostoliai) dėl valiutos kurso pokyčio, gautos ir sumokėtos baudos ir delspinigiai už pavėluotus atsiskaitymus, gauti dividendai, palūkanos už finansinės nuomos būdu įsigijamą turtą, finansinio turto ir įsipareigojimų perleidimo rezultatas ir kitos su finansine ir investicine veikla susijusios pajamos ar sąnaudos.

Pavyzdys

Įmonės „D“ tipinė veikla yra automobilių remontas. Per ataskaitinį laikotarpį įmonė atliko šias finansinės ir investicinės veiklos ūkines operacijas:

1. Laikė terminuotąjį indėlį, už kurį pagal sutartį buvo apskaičiuota 3 000 EUR palūkanų.
2. Apskaičiavo ir sumokėjo 650 EUR palūkanų už finansinės nuomos (lizingo) būdu įsigytą naują diagnostinę įrangą.

Įmonės „D“ apskaitoje užregistruojama 3 000 EUR finansinės ir investicinės veiklos pajamų ir 650 EUR finansinės ir investicinės veiklos sąnaudų.

Pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Finansinė ir investicinė veikla* bus parodytas 2 350 EUR (3 000 – 650) finansinės ir investicinės veiklos rezultatas, apskaičiuotas iš finansinės ir investicinės veiklos pajamų atėmus patirtas finansinės ir investicinės veiklos sąnaudas.

118. Pelno mokesčio straipsnyje parodomos pelno mokesčio sąnaudos, apskaičiuotos pagal ataskaitinio laikotarpio finansinių ataskaitų duomenis ir Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo reikalavimus.

Ataskaitinių finansinių metų pelno mokesčio deklaracijoje apskaičiuota pelno mokesčio suma parodoma pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Pelno mokestis*.

Pavyzdys

Sudarydama 20X6 m. gruodžio 31 d. finansines ataskaitas, įmonė „A“ apskaičiavo už 20X6 metus mokėtiną 10 000 EUR pelno mokestį ir apskaitoje užregistravo pelno mokesčio sąnaudas ir pelno mokesčio įsipareigojimą:

D 65 Pelno mokestis	10 000
K 4464 Pelno mokesčio įsipareigojimai	10 000

Apskaičiuota pelno mokesčio suma parodoma 20X6 m. gruodžio 31 d. pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Pelno mokestis*, o balanso straipsnyje *Trumpalaikiai įsipareigojimai* parodoma 10 000 EUR mokėtino į valstybės biudžetą pelno mokesčio.

Įmonė „A“ Pelno mokesčio įstatymo nustatyta tvarka 20X7 m. kovo mėn. pateikė pelno mokesčio deklaraciją, sumokėjo pelno mokestį ir apskaitoje užregistravo:

D 4464 Pelno mokesčio įsipareigojimai	10 000
K 271 Pinigai sąskaitose bankuose	10 000

119. Turi būti apskaičiuoti ir pelno (nuostolių) ataskaitoje pateikti ataskaitinio laikotarpio tipinės ir visos įmonės veiklos rezultatai (bendrasis pelnas (nuostoliai), tipinės veiklos pelnas (nuostoliai), pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą ir grynasis pelnas (nuostoliai). Grynasis pelnas (nuostoliai) parodo galutinį įmonės veiklos rezultatą, t. y.

uždirbtą pelną, kuris gali būti skirstomas, arba nuostolius.

Pelno (nuostolių) ataskaitos rodiklių skaičiavimas		
1.	Pardavimo pajamos	
2.	Pardavimo savikaina	
3.	Bendrasis pelnas (nuostoliai)	1 – 2
4.	Veiklos sąnaudos	
5.	Tipinės veiklos pelnas (nuostoliai)	3 – 4
6.	Kita veikla	
7.	Finansinė ir investicinė veikla	
8.	Pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą	5 + 6 + 7
9.	Pelno mokestis	
10.	Grynasis pelnas (nuostoliai)	8 – 9

Pelno (nuostolių) ataskaitoje apskaičiuotas ataskaitinių finansinių metų įmonės veiklos rezultatas – grynasis pelnas (nuostoliai), turi sutapti su apskaitoje ataskaitinių metų nepaskirstytojo pelno (nuostolių) sąskaitoje užregistruota suma.

Pasibaigus finansiniams metams, apskaitoje uždaromos pajamų ir sąnaudų, įskaitant apskaičiuoto pelno mokesčio, sąskaitos ir apskaičiuotas rezultatas – pelnas ar nuostoliai – užregistruojamas ataskaitinių metų nepaskirstytojo pelno (nuostolių) sąskaitoje.

V. NERIBOTOS CIVILINĖS ATSAKOMYBĖS JURIDINIŲ ASMENŲ NUOSAVAS KAPITALAS

120. Neribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų nuosavą kapitalą sudaro individualios įmonės savininko, ūkinės bendrijos tikrųjų narių ar komanditorių įnašai, per ataskaitinį ir ankstesnius ataskaitinius laikotarpius uždirbtas, bet dar nepaskirstytas, pelnas arba nepadengti nuostoliai.

Neribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų nuosavą kapitalą sudarančių individualios įmonės savininko, ūkinės bendrijos tikrųjų narių ar komanditorių įnašų perdavimą įmonei ir įmonės uždirbto pelno paskirstymą reglamentuoja Lietuvos Respublikos individualių įmonių ir Lietuvos Respublikos ūkinių bendrijų įstatymai.

Finansinėse ataskaitose individualios įmonės savininko, ūkinės bendrijos tikrųjų narių ar komanditorių įnašų ir įmonės uždirbto nepaskirstyto pelno (nuostolių) likučiai ataskaitinio laikotarpio pabaigoje parodomi balanso C dalyje *Nuosavas kapitalas*.

121. Savininkų įnašų straipsnyje parodoma individualiai įmonei jo savininko perduotų pinigų ar kitokio savininkui nuosavybės teise priklausančio turto vertė, nustatyta pagal teisės aktų reikalavimus.

Kai individualios įmonės savininkas kaip įnašą perduoda pinigus, įmonės apskaitoje gauti pinigai ir savininko įnašas registruojami tokiais įrašais:

D 271 Pinigai sąskaitose bankuose

K 301 Savininkų įnašų suma

Jei savininkas kaip savo įnašą perduoda įmonei kitą jam nuosavybės teise priklausančią turtą, gautas turtas ir savininko įnašas įmonės apskaitoje registruojami pagal Individualių įmonių įstatymo reikalavimus nustatyta verte tokiais įrašais:

D 12X0 Ilgalaikio materialiojo turto savikaina (pagal turto pobūdį)

K 301 Savininkų įnašų suma

Kaip įnašą gautą turtą užregistravus apskaitoje, tolesnė jo apskaita yra tokia pati, kaip ir už įmonės lėšas įsigyto turto.

Patikėjimo teise individualiai įmonei perduotas turtas įmonės finansinėse ataskaitose nerodomas. Informaciją apie tokį turtą kontrolės tikslais įmonė turėtų kaupti nebalansinėse sąskaitose. Jei naudojamas patikėjimo teise gautas turtas turi reikšmingos įtakos įmonės veiklos rezultatams, aiškinamajame rašte pateikiama informacija apie jį.

Pavyzdys

Gyventojas 20X6 m. gruodžio 10 d. įsteigė individualią įmonę „Y“, perdavė jai siuvimo mašiną, o perdavimo akte nurodė 7 000 EUR vertę. Be to, į įmonės vardu atidarytą sąskaitą banke pervedė 13 000 EUR ir mokėjimo pavedime nurodė, kad tai savininko įnašas.

Gavus pinigus į įmonės sąskaitą, įmonės apskaitoje užregistruojama gautų staklių vertė, pinigai ir 20 000 EUR (7 000 + 13 000) savininko įnašas:

D 1220 Mašinų ir įrenginių savikaina 7 000

D 271 Pinigai sąskaitose bankuose 13 000

K 301 Savininkų įnašų suma

20 000

Sudarant 20X6 m. gruodžio 31 d. finansines ataskaitas, 20 000 EUR savininko įnašų vertė parodoma balanso straipsnyje *Savininkų įnašai*.

Individualios įmonės „Y“ 20X6 metų balanso ištrauka

Eurais

	Straipsniai	Pastabos Nr.	Ataskaitinis laikotarpis	Praėjęs ataskaitinis laikotarpis
C.	NUOSAVAS KAPITALAS		20 000	0
1.	Savininkų įnašai		20 000	0

122. Savininkų įnašų padidėjimas apskaitoje registruojamas ir balanso nuosavo kapitalo dalyje parodomas, kai teisės aktų nustatyta tvarka:

122.1. Individualios įmonės savininkas perduoda pinigus arba jam nuosavybės teise priklausančią turtą individualios įmonės nuosavybėn.

122.2. Ūkinė bendrija įregistruoja bendrijos veiklos sutarties pakeitimus dėl tikrųjų narių ar komanditorių išsipareigojimų įnešti įnašus į bendriją.

123. Bendrijos veiklos sutarties ar jos pakeitimo įregistravimo dieną apskaitoje registruojama visa bendrijos veiklos sutartyje nurodyta įnašų suma. Tikrųjų narių ar komanditorių dar nesumokėta dalis apskaitoje registruojama kontrarinėje savininkų įnašų sąskaitoje, kaip iš jų gautini įnašai. Ūkinės bendrijos balanso nuosavo kapitalo dalyje parodomi faktiškai iš savininkų gauti įnašai.

Bendrijos veiklos sutarties ar jos pakeitimo įregistravimo dieną apskaitoje registruojama visa bendrijos veiklos sutartyje nurodyta įnašų vertė, faktiškai gauti dalyvių (tikrųjų narių ar tikrųjų narių ir komanditorių) įnašai pinigais, kitu turtu ir dar negautų įnašų vertė. Negautų įnašų vertė užregistruojama kontrarinėje 302 sąskaitoje *Nesumokėti įnašai (–)*. Daromi įrašai:

D 12X0 Ilgalaikio materialiojo turto savikaina (pagal turto pobūdį)

D 271 Pinigai sąskaitose bankuose

D 302 Nesumokėti įnašai (–)

K 301 Savininkų įnašų suma

Iš dalyvių gautas turtinis įnašas apskaitoje užregistruojamas bendrijos veiklos sutartyje nurodyta verte. Kaip įnašą gautą turtą užregistravus apskaitoje, tolesnė jo apskaita yra tokia pati, kaip ir už įmonės lėšas įsigyto turto.

Gavus iš dalyvių pinigus ar kitą sutartyje numatytą turtą, apskaitoje užregistruoti nesumokėti įnašai nurašomi tokiais įrašais:

D 12X0 Ilgalaikio materialiojo turto savikaina (pagal turto pobūdį)

D 271 Pinigai sąskaitose bankuose

K 302 Nesumokėti įnašai (–)

Į balanso straipsnį *Savininkų įnašai* įrašoma savininkų įnašų suma, lygi ūkinės bendrijos dalyvių įmonei faktiškai perduotų pinigų ir nepiniginių įnašų vertei.

Pavyzdys

Steigiamos bendrijos „A“ jungtinės veiklos sutartyje nustatyta, kad du tikrieji nariai kaip savo įnašus tikrajai ūkinei bendrijai „A“ perduoda jiems nuosavybės teise priklausančią ilgalaikį materialųjį turtą (baldus ir kompiuterinę techniką), kurio vertė, patvirtinta visų bendrijos tikrųjų narių sprendimu, yra 20 000 EUR (baldų 13 000 EUR, kompiuterinės technikos 7 000 EUR), trečias narys privalo 10 000 EUR įnešti į bendrijos kasą per šešis mėnesius nuo bendrijos įregistravimo įstatymų nustatyta tvarka dienos. Dviejų narių įnašai turtu buvo perduoti 20X6 m. rugsėjo 29 d. Bendrija „A“ buvo įregistruota 20X6 m. spalio 1 d. Registruojant savininkų įnašus, 20X6 m. spalio 1 d. apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1240 Kitos įrangos savikaina	20 000
D 302 Nesumokėti įnašai (–)	10 000
K 301 Savininkų įnašų suma	30 000

20X6 metų pabaigoje trečias tikrasis narys savo įsipareigojimo įnešti pinigus į bendrijos kasą dar nebuvo įvykdęs. Sudarant 20X6 metų finansines ataskaitas, balanso straipsnyje *Savininkų įnašai* parodoma 20 000 EUR (30 000 – 10 000) apskaitoje užregistruota savininkų įnašų suma atėmus nesumokėtų įnašų sumą.

Bendrijos „A“ 20X6 metų balanso ištrauka

Eurai

	Straipsniai	Pastabos Nr.	Ataskaitinis laikotarpis	Praėjęs ataskaitinis laikotarpis
C.	NUOSAVAS KAPITALAS		20 000	0
1.	Savininkų įnašai		20 000	0

124. Savininkų įnašų sumažėjimas apskaitoje registruojamas, kai teisės aktų nustatyta tvarka:

124.1. Individualios įmonės savininkas iš individualios įmonės atsiima savo piniginį ar turtinį įnašą.

124.2. Ūkinė bendrija įregistruoja bendrijos veiklos sutarties pakeitimą dėl bendrijos tikrojo nario ar komanditoriaus pasitraukimo iš bendrijos ir apskaitoje užregistruoja savo išipareigojimą iš bendrijos pasitraukusiam asmeniui.

Kai savininkas iš individualios įmonės atsiima savo piniginį ar turtinį įnašą, individualios įmonės apskaitoje registruojamas savininkų įnašų sumažėjimas.

Jei individualios įmonės savininkas iš individualios įmonės savo piniginį ar turtinį įnašą atsiima pinigais, apskaitoje registruojama tokiais įrašais:

D 301 Savininkų įnašų suma

K 271 Pinigai sąskaitose bankuose arba K 272 Pinigai kasoje

Jei individualios įmonės savininkas susigražina savo turtinį įnašą, kuris yra ilgalaikis materialusis turtas, savininko įnašų ir įmonės ilgalaikio turto sumažėjimas ir nepaskirstytojo pelno padidėjimas apskaitoje registruojami suma, kuri yra savininko turтино įnašo vertės įnešimo datą ir šio turto likutinės vertės skirtumas. Apskaitoje daromi įrašai:

D 301 Savininkų įnašai

D 1223 Mašinų ir įrenginių savikainos nusidėvėjimas (–)

K 1220 Mašinų ir įrenginių savikaina

K 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)

Pavyzdys

Individuali įmonė įregistruota 20X0 m. sausio 5 d. Įmonės savininkas įsteigtai įmonei perdavė turtinį įnašą – du kompiuterius, perdavimo akte nurodė 10 000 EUR vertę. Be to, į įmonės sąskaitą banke savininkas pervedė 6 000 EUR įnašą.

Savininkas 20X2 m. birželio 30 d. vieną kompiuterį atsiėmė. Pagal įmonės apskaitos duomenis šio kompiuterio vertė, nurodyta perduodant turtą įmonei, buvo 5 000 EUR, o 20X2 m. birželio 30 d. apskaičiuota nusidėvėjimo suma 2 320 EUR.

Perdavus kompiuterį savininkui, individualios įmonės apskaitoje nurašomas ilgalaikis materialusis turtas, užregistruojamas savininkų įnašų sumažėjimas ir nepaskirstytasis pelnas:

D 301 Savininkų įnašų suma 5 000

D 1223 Mašinų ir įrenginių savikainos nusidėvėjimas (–) (80 x 29 mėn.) 2 320

K 1220 Mašinų ir įrenginių savikaina	5 000
K 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	2 320

125. Kai iš ūkinės bendrijos pasitraukiančiam tikrajam nariui ar komanditoriui gražinamas jo įnašas, apskaitoje bendra savininkų įnašų suma, jeigu ko kita nenurodyta bendrijos veiklos sutartyje, mažinama tikrojo nario ar komanditoriaus įnašo, atitinkančio bendrijos turto dalį, verte, o nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai) – tikrajam nariui ar komanditoriui tenkančia pelno (nuostolių) dalimi.

Pasitraukus iš ūkinės bendrijos dalyviui, bendrijos veiklos sutarties pakeitimus įregistravus Juridinių asmenų registre, apskaitoje registruojamas įsipareigojimas grąžinti pasitraukusiam iš ūkinės bendrijos asmeniui jo įnašo dydį atitinkančią bendrijos turto dalį, apskaičiuotą vadovaujantis Ūkinių bendrijų įstatymu ir bendrijos veiklos sutartyje nustatyta tvarka. Iš ūkinės bendrijos pasitraukusiam asmeniui priklausanti bendrijos turto dalis padidinama jam tenkančia nepaskirstytojo pelno dalimi ar sumažinama jam tenkančia nepaskirstytojo bendrijos nuostolio dalimi.

Jei ūkinė bendrija priėmė sprendimą pasitraukusio asmens įnašą (piniginį ar turtinį) grąžinti pinigais, jam tenkanti bendrijos turto dalis padidinama jam tenkančia nepaskirstytojo pelno dalimi ir apskaitoje registruojama:

D 301 Savininkų įnašų suma

D 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)

K 271 Pinigai sąskaitose bankuose, K 272 Pinigai kasoje (kai išmokama iš karto)

K 445 Įmonės savininkams mokėtinos sumos (jei bus sumokėta vėliau)

Jeigu pasitraukusiam asmeniui tenka nuostolių dalis, apskaitoje registruojamas savininkų įnašų ir nepaskirstytųjų nuostolių sumažėjimas:

D 301 Savininkų įnašų suma

K 271 Pinigai sąskaitose bankuose, K 272 Pinigai kasoje (kai išmokama iš karto)

arba K 445 Įmonės savininkams mokėtinos sumos (jei bus sumokėta vėliau)

K 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)

1 pavyzdys

TŪB „B“ įsteigta 20X0 m. sausio 2 d. Vienas iš TŪB „B“ narių nusprendė pasitraukti iš bendrijos, todėl 20X2 m. birželio 28 d. Juridinių asmenų registre TŪB „B“ įregistravo bendrijos

veiklos sutarties pakeitimą. Pasitraukiančio nario įnašas 20X0 m. sausio 2 d. buvo 5 000 EUR vertės staklės.

Vadovaudamasis Ūkinių bendrijų įstatymu ir bendrijos veiklos sutartimi, TŪB „B“ dalyvių susirinkimas priėmė sprendimą pasitraukiančio nario įnašą grąžinti pinigais. Pagal TŪB „B“ 20X2 m. birželio 28 d. finansinių ataskaitų duomenis pasitraukiančiam nariui priklauso 800 EUR pelno dalis.

TŪB „B“ apskaitoje registruoja savininkų įnašų ir nepaskirstytojo pelno sumažėjimą:

D 301 Savininkų įnašų suma	5 000
D 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	800
K 271 Pinigai sąskaitose bankuose, arba	
K 272 Pinigai kasoje (jei sumokėta iš karto) arba	
K 445 Įmonės savininkams mokėtinos sumos (jei bus sumokėta vėliau)	5 800

Jeigu bendrovės veiklos rezultatas būtų nuostolis, tai pasitraukiančiam nariui tektų nuostolių dalis, pavyzdžiui, 560 EUR. TŪB „B“ apskaitoje būtų registruojamas savininkų įnašų ir nepaskirstytųjų nuostolių sumažėjimas:

D 301 Savininkų įnašų suma	5 000
K 271 Pinigai sąskaitose bankuose arba	
K 272 Pinigai kasoje arba	
K 445 Įmonės savininkams mokėtinos sumos (jei bus sumokėta vėliau)	4 440
K 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	560

Jei ūkinė bendrija priėmė sprendimą grąžinti pasitraukusiam dalyviui jo nepiniginį įnašą, apskaitoje registruojamas savininkų įnašų sumažėjimas, įmonės ilgalaikio turto perleidimas ir nepaskirstytojo pelno padidėjimas suma, kuri yra savininko turinio įnašo vertės jo įnešimo datą ir to turto likutinės vertės skirtumas:

D 301 Savininkų įnašai	
D 1223 Mašinų ir įrenginių savikainos nusidėvėjimas (–)	
K 1220 Mašinų ir įrenginių savikaina	
K 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	

Grąžinant turtinį įnašą, apskaičiuotas nepaskirstytasis pelnas koreguojamas iš ūkinės bendrijos pasitraukiančiam dalyviui tenkančia paskirstytojo pelno ar nuostolių suma.

2 pavyzdys

TŪB „B“ įsteigta 20X0 m. sausio 2 d. Bendriją įsteigė keturi asmenys. Bendrijos veiklos sutartyje buvo nustatyta nario A bendrijai perduodamo turtinio įnašo – staklių – vertė 5 000 EUR. Nariai B, C ir D įnašus sumokėjo pinigais po 5 000 EUR.

TŪB „B“ narys A nusprendė pasitraukti iš bendrijos, todėl 20X2 m. birželio 30 d. TŪB „B“ įregistravo bendrijos veiklos sutarties pakeitimą Juridinių asmenų registre. Pagal TŪB „B“ 20X2 m. birželio 30 d. finansinių ataskaitų duomenis bendrijos nuosavas kapitalas buvo 23 200 EUR, iš jo 20 000 EUR savininkų įnašų, 3 200 EUR nepaskirstytojo pelno. TŪB „B“ paskirsčius pelną, kiekvienam nariui teko po 800 EUR ($3\,200 : 4$).

Vadovaudamasi Ūkinių bendrijų įstatymo nuostatomis dėl nepiniginio įnašo, kuris yra individualiais požymiais apibūdintas daiktas, grąžinimo ir bendrijos veiklos sutartimi, TŪB „B“ priėmė sprendimą pasitraukiančiam nariui A grąžinti stakles. Pagal apskaitos duomenis staklių nusidėvėjimo suma 2 320 EUR.

Perdavusi stakles iš bendrijos pasitraukiančiam nariui A, TŪB „B“ apskaitoje registruoja savininkų įnašų ir ilgalaikio materialiojo turto sumažėjimą ir nepaskirstytojo pelno padidinimą staklių nusidėvėjimo suma:

D 301 Savininkų įnašų suma	5 000
D 1223 Mašinų ir įrenginių savikainos nusidėvėjimas (–) (80 x 29 mėn.)	2 320
K 1220 Mašinų ir įrenginių savikaina	5 000
K 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	2 320

Grąžindama turtinį įnašą, TŪB „B“ paskirsto apskaičiuotą 2 320 EUR nepaskirstytąjį pelną. Kiekvienam nariui teko po 580 EUR ($2\,320 : 4$).

Apskaitoje registruojama iš ūkinės bendrijos pasitraukiančiam nariui A priklausanti išmokėti 1 380 EUR ($580 + 800$) pelno suma:

D 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	1 380
K 445 Įmonės savininkams mokėtinos sumos (jei bus sumokėta vėliau) arba	
K 271 Pinigai sąskaitose bankuose, K272 Pinigai kasoje (jei sumokama iš karto)	1 380

126. Neribotos civilinės atsakomybės juridinio asmens nepaskirstytąjį pelną sudaro uždirbtas pelnas, o nepaskirstytuosius nuostolius – patirti nuostoliai. Nepaskirstytasis pelnas didinamas registruojant apskaitoje ataskaitinio laikotarpio grynąjį pelną, mažinamas

registruojant ataskaitinio laikotarpio nuostolius, išmokėjus individualios įmonės savininkui pelną ar ūkinės bendrijos tikriesiems nariams priėmus sprendimą paskirstyti pelną.

Finansinėse ataskaitose apibendrinama per ataskaitinį laikotarpį įvykusių ūkinių operacijų informacija ir fiksuojama individualios įmonės ar ūkinės bendrijos finansinė būklė ir veiklos rezultatai paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną.

I individualios įmonės balanso straipsnį *Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)* įrašomas ankstesniais ir ataskaitiniais finansiniais metais uždirbtas ir dar neišmokėtas pelnas arba per tuos laikotarpius patirti ir dar nepadengti nuostoliai.

Individualios įmonės savininko sprendimu jam išmokėta įmonės pelno dalis apskaitoje registruojama:

D 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)

K 271 Pinigai sąskaitose bankuose ar K 272 Pinigai kasoje

Individualios įmonės savininkui išmokėtos asmeniniams poreikiams sumos pagal Individualių įmonių įstatymo nuostatas laikomos avansu išmokėtu pelnu, todėl apskaitoje registruojamos kaip trumpalaikis turtas:

D 264 Įmonės savininkų asmeniniams poreikiams išmokėtos lėšos

K 271 Pinigai sąskaitose bankuose ar K 272 Pinigai kasoje

Kai individualios įmonės savininko sprendimu finansinių metų nepaskirstytas pelnas sumažinamas per metus savininko asmeniniams poreikiams išmokėtų lėšų suma, įmonės apskaitoje registruojama:

D 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)

K 264 Įmonės savininkų asmeniniams poreikiams išmokėtos lėšos

I ūkinės bendrijos balanso straipsnį *Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)* įrašomas per praėjusius finansinius metus ir ataskaitinį laikotarpį uždirbtas ir dar nepaskirstytas pelnas arba per tuos laikotarpius patirti ir dar nepadengti nuostoliai. Kadangi sprendimas dėl ūkinės bendrijos pelno paskirstymo priimamas ne anksčiau, kaip patvirtinamas finansinių ataskaitų rinkinys, pelno paskirstymo rezultatai apskaitoje registruojami ir finansinėse ataskaitose parodomi, kai pelnas paskirstomas bendrijos dalyviams, t. y. jau kitą ataskaitinį laikotarpį.

Ūkinės bendrijos dalyviams išmokėta trumpesnio kaip finansiniai metai laikotarpio pelno dalis pagal Ūkinių bendrijų įstatymo nuostatas laikoma avansu išmokėtu finansinių metų pelnu, apskaitoje registruojama kaip trumpalaikis turtas:

D 263 Įmonės savininkams avansu išmokėtas pelnas

K 271 Pinigai sąskaitose bankuose ar K 272 Pinigai kasoje

Ūkinės bendrijos nariams asmeniniams poreikiams išmokėtos sumos pagal Ūkinių bendrijų įstatymo nuostatas laikomos avansu išmokėtu pelnu, todėl apskaitoje registruojamos kaip trumpalaikis turtas:

D 264 Įmonės savininkų asmeniniams poreikiams išmokėtos lėšos

K 271 Pinigai sąskaitose bankuose ar K 272 Pinigai kasoje

Sudarant finansines ataskaitas, dalyviams avansu išmokėtas pelnas ir asmeniniams poreikiams išmokėtos lėšos parodomos balanso B dalies straipsnyje *Kitas trumpalaikis turtas*.

Kai, pasibaigus finansiniams metams, paskirstomas ūkinės bendrijos finansinių metų pelnas, įmonės apskaitoje nepaskirstytasis pelnas mažinamas dalyviams per finansinius metus avansu išmokėto pelno ir asmeniniams narių poreikiams išmokėtų lėšų sumomis ir apskaitoje registruojama dalyviams likusi sumokėti suma:

D 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)

K 263 Įmonės savininkams avansu išmokėtas pelnas

K 264 Įmonės savininkų asmeniniams poreikiams išmokėtos lėšos

K 445 Įmonės savininkams mokėtinos sumos

Įsipareigojimas įmonės savininkams apskaitoje nurašomas išmokėjus savininkams pelno dalį, likusią atskaičius per ataskaitinį laikotarpį avansu išmokėtą pelną:

D 445 Įmonės savininkams mokėtinos sumos

K 271 Pinigai sąskaitose bankuose, K 272 Pinigai kasoje

Kai apskaičiuojamos valstybinio sveikatos draudimo (VSD) ir privalomojo sveikatos draudimo (PSD) įmokos nuo individualios įmonės savininko ar ūkinės bendrijos narių asmeniniams poreikiams išmokėtų lėšų, apie kurias deklaracija pateikiama Valstybinei mokesčių inspekcijai kaip su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusių pajamų, apskaitoje registruojamos įmonės veiklos sąnaudos:

D 616 Veiklos mokesčių sąnaudos

K 4462 Mokėtinos valstybinio socialinio draudimo įmokos

K 4463 Mokėtinos privalomojo sveikatos draudimo įmokos

VSD ir PSD įmokos finansinėse ataskaitose parodomos pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Veiklos sąnaudos*.

Pavyzdys

Tikrosios ūkinės bendrijos „A“ (toliau – TŪB „A“) nariams 20X3 m. išmokėtas 20X3 m.

6 mėnesių paskirstytas pelnas. Bendrijos nariui V. Pavardeniui buvo išmokėta 10 000 EUR. Be to, per 20X3 m. V. Pavardeniui asmeniniams poreikiams buvo išmokėta 15 000 EUR. Iš viso per finansinius metus V. Pavardeniui buvo išmokėta 25 000 EUR (10 000 + 5 000) avansu išmokamo pelno. Patvirtinus 20X3 m. finansinių ataskaitų rinkinį ir paskirsčius TŪB „A“ pelną, V. Pavardeniui tenkanti 27 000 EUR pelno dalis mažinama per finansinius metus jau išmokėtu 25 000 EUR avansu.

Paskirsčius 6 mėnesių TŪB „A“ pelną, nariui V. Pavardeniui išmokėti 10 000 EUR apskaitoje užregistruojami kaip avansu išmokėtas pelnas:

D 263 Įmonės savininkams avansu išmokėtas pelnas	10 000
K 271 Pinigai sąskaitose bankuose	10 000

TŪB „A“ nariui V. Pavardeniui asmeniniams poreikiams per 20X3 m. išmokėtos lėšos apskaitoje užregistruojamos kaip avansu išmokėtas pelnas:

D 264 Įmonės savininkų asmeniniams poreikiams išmokėtos lėšos	15 000
K 271 Pinigai sąskaitose bankuose	15 000

TŪB „A“ 20X3 m. apskaičiavo 3 945 EUR VSD (26,3 proc.) ir 1 350 EUR PSD (9 proc.) įmokas nuo V. Pavardeniui asmeniniams poreikiams išmokėtų lėšų, apie kurias deklaracija pateikiama Valstybinei mokesčių inspekcijai, kaip su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusių pajamų, ir apskaitoje užregistravo 5 295 EUR (3 945 + 1 350) įmonės veiklos sąnaudų:

D 616 Veiklos mokesčių sąnaudos	5 295
K 4462 Mokėtinos valstybinio socialinio draudimo įmokos	3 945
K 4463 Mokėtinos privalomojo sveikatos draudimo įmokos	1 350

TŪB „A“ narių susirinkime 20X4 m. vasario 5 d. patvirtintos 20X3 m. gruodžio 31 d. finansinės ataskaitos ir paskirstytas pelnas. Bendrijos nariui V. Pavardeniui tenkanti 27 000 EUR pelno dalis mažinama jam per finansinius metus jau išmokėta 25 000 EUR avanso suma, todėl apskaitoje mažinamas nepaskirstytasis pelnas, išankstinės išmokos savininkams ir registruojama likusi sumokėti 2 000 EUR (27 000 – 25 000) suma:

D 342 Ankstesnių metų nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	27 000
K 263 Įmonės savininkams avansu išmokėtas pelnas	10 000
K 264 Įmonės savininkų asmeniniams poreikiams išmokėtos lėšos	15 000
K 445 Įmonės savininkams mokėtinos sumos	2 000

Kai individualios įmonės savininkui ar ūkinės bendrijos nariui suteikiama paskola, kurią jis įsipareigojo grąžinti, apskaitoje registruojama ir finansinėse ataskaitose parodoma ne pelno

panaudojimas, o gautina suma:

D 163 Ilgalaikės paskolos įmonės savininkams arba

D 242 Paskolos įmonės savininkams (trumpalaikė paskola)

K 272 Pinigai kasoje arba K 271 Pinigai sąskaitose bankuose

Kai savininkas grąžinta paskolą ar jos dalį, registruojama:

D 272 Pinigai kasoje arba D 271 Pinigai sąskaitose bankuose

K 242 Paskolos įmonės savininkams

Įmonės savininkams išmokėtų paskolų apskaitai taikomos finansinio turto nuostatos.

127. Nepaskirstytieji nuostoliai mažinami registruojant apskaitoje grynąjį ataskaitinio laikotarpio pelną, gavus savininkų įnašus nuostoliams padengti. Nepaskirstytieji nuostoliai didinami registruojant apskaitoje per ataskaitinį laikotarpį patirtus nuostolius.

Nepaskirstytieji nuostoliai – tai įmonės sukaupti ir dar nepadengti nuostoliai. Kai savininkai padengia įmonės nuostolius papildomais įnašais, įmonės apskaitoje ne pajamos pripažįstamos, o sumažinami nepaskirstytieji nuostoliai.

Gavus savininkų įnašus nuostoliams padengti, apskaitoje registruojama:

D 271 Pinigai sąskaitose bankuose arba 272 Pinigai kasoje

K 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)

Grynajam ataskaitinio laikotarpio pelnui registruoti apskaitoje įmonė gali naudoti papildomą, pavyzdžiui, 3412 buhalterinę sąskaitą *Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas pelnas (nuostoliai)*.

Pavyzdys

Tikrosio ūkinės bendrijos „Ū“ nariai nutarė padengti bendrijos nuostolius papildomais įnašais. Nuostoliams padengti TŪB „Ū“ nariai į bendrijos sąskaitą banke pervedė 30 000 EUR. Savininkų įnašai pajamomis nepripažįstami, todėl 30 000 EUR mažinami bendrijos nuostoliai.

Gavus papildomus narių įnašus, TŪB „Ū“ apskaitoje registruojama:

D 271 Pinigai sąskaitose bankuose 30 000

K 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai) 30 000

128. Neteko galios nuo 2016 m. sausio 1 d.

129. Neteko galios nuo 2016 m. sausio 1 d.

130. Neteko galios nuo 2016 m. sausio 1 d.

131. Neteko galios nuo 2016 m. sausio 1 d.

VI. MAŽOSIOS BENDRIJOS NUOSAVAS KAPITALAS

132. Balanso nuosavo kapitalo dalyje parodomi savininkų įnašai, per ataskaitinį ir ankstesnius ataskaitinius laikotarpius uždirbtas, bet dar nepaskirstytas pelnas arba nepadengti nuostoliai.

Į balanso C dalies eilutę *Nuosavas kapitalas* įrašoma savininkų įnašų ir mažosios bendrijos nepaskirstytojo pelno (nuostolių) suma.

Į balanso eilutę *Savininkų įnašai* įrašoma mažosios bendrijos narių faktiškai įneštų įnašų suma.

Į balanso eilutę *Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)* įrašomas ankstesniais ir per ataskaitinį laikotarpį uždirbtas ir dar nepaskirstytas pelnas arba per tuos laikotarpius patirti ir dar nepadengti nuostoliai.

133. Savininkų įnašų sąskaitoje registruojama visa mažosios bendrijos steigimo sutartyje ar akte nurodyta įnašų vertė. Mažosios bendrijos narių dar nesumokėta dalis apskaitoje registruojama kontrarinėje savininkų įnašų sąskaitoje, kaip iš jų gautini įnašai. Balanso savininkų įnašų straipsnyje parodomi iš mažosios bendrijos narių faktiškai gauti įnašai.

Pagal Mažųjų bendrijų įstatymą mažosios bendrijos nario įnašas yra nariui nuosavybės teise priklausantis turtas, perduotas mažajai bendrijai. Įnašu gali būti pinigai ar kitoks turtas.

Steigiant mažąją bendriją, apskaitoje registruojama mažosios bendrijos steigimo sutartyje ar akte nurodyta įnašų vertė. Atsižvelgiant į įnašų įnešimo tvarką ir terminus, jie registruojami savininkų įnašų arba kontrarinėje savininkų įnašų sąskaitoje kaip gautini įnašai.

1 pavyzdys

Du fiziniai asmenys 20X2 m. rugsėjo 1 d. nutarė įsteigti MB „A“. Į MB „A“ jie nusprendė įnešti kompiuterį ir 1 000 EUR grynais pinigais. MB „A“ steigėjai nusprendė ir steigimo sutartyje nurodė, kad nepiniginio įnašo, t. y. kompiuterio, vertė yra 1 190 EUR.

Įregistravus mažąją bendriją Juridinių asmenų registre 20X2 m. rugsėjo 3 d., apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1240 Kitos įrangos savikaina	1 190
D 271 Pinigai sąskaitose bankuose	1 000
K 301 Savininkų įnašų suma	2 190

MB „A“ pirmų finansinių metų pradžia rugsėjo 3 d., o pabaiga – gruodžio 31 d. Sudarydama 20X2 m. gruodžio 31 d. balansą, MB „A“ į balanso eilutę *Savininkų įnašai* įrašo 2 190 EUR bendrijos narių įneštų įnašų.

MB „A“ balanso ištrauka

Eurai

	Straipsniai	Pastabos Nr.	Ataskaitinis laikotarpis	Praėjęs ataskaitinis laikotarpis
C.	NUOSAVAS KAPITALAS		7 890	-
1.	Savininkų įnašai		2 190	-
2.	Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)		5 700	-

2 pavyzdys

Keturi fiziniai asmenys 20X2 m. gruodžio 20 d. nutarė įsteigti MB „B“. Jie nusprendė į mažąją bendriją įnešti po 500 EUR, iš viso 2 000 EUR. Steigimo sutartyje mažosios bendrijos steigėjai nurodė, kad visi iš karto įneša po 100 EUR, o likusią sumą, t. y. 1 600 EUR, turi įnešti per 6 mėnesius nuo mažosios bendrijos įregistravimo Juridinių asmenų registre. MB „B“ steigimo sutartis 20X3 m. sausio 2 d. įregistruojama Juridinių asmenų registre.

Mažosios bendrijos finansiniai metai sutampa su kalendoriniais metais.

Kai MB „B“ 20X3 m. sausio 2 d. įregistruojama Juridinių asmenų registre, apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 271 Pinigai sąskaitose bankuose	400
D 302 Nesumokėti įnašai (–)	1 600
K 301 Savininkų įnašų suma	2 000

Iš mažosios bendrijos narių gautini įnašai apskaitoje registruojami savininkų įnašų sąskaitai kontrarinėje sąskaitoje, bet ne turto dalyje kaip gautinos sumos.

Du MB „B“ nariai 20X3 m. vasario 10 d. įnešė likusią įnašo dalį, t. y. 800 EUR. Apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 271 Pinigai sąskaitose bankuose	800
K 302 Nesumokėti įnašai (–)	800

Trečiasis narys 20X3 m. kovo 25 d. įnešė 400 EUR, t. y. likusią įnašo dalį. Apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 271 Pinigai sąskaitose bankuose	400
K 302 Nesumokėti įnašai (–)	400

Vadovaudamiesi Mažųjų bendrijų įstatymo nuostatomis, MB „B“ nariai 20X3 m. birželio 2 d. nusprendė skirstyti trumpesnio kaip finansiniai metai laikotarpio pelną, t. y. penkių mėnesių, todėl buvo sudarytos finansinės ataskaitos.

MB „B“ balanso ištrauka

Eurais

	Straipsniai	Pastabos Nr.	Ataskaitinis laikotarpis	Praėjęs ataskaitinis laikotarpis
C.	Nuosavas kapitalas		10 170	
1.	Savininkų įnašai		1 600	
2.	Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)		8 570	

I balanso eilutę *Savininkų įnašai* įrašoma 1 600 EUR (400 + 800 + 400) MB „B“ narių faktiškai įneštų įnašų suma, nes ketvirtasis narys likusios įnašo dalies dar neįnešė.

134. Jei iš mažosios bendrijos pasitraukusiam nariui grąžinamas įnašas ar kompensuojama jo vertė, mažinama apskaitoje užregistruota savininkų įnašų suma ir nario įnašui proporcinga pelno ar nuostolių dalimi mažinamas nepaskirstytasis pelnas ar nuostoliai.

Pagal Mažųjų bendrijų įstatymo nuostatas mažosios bendrijos narys gali pasitraukti iš mažosios bendrijos. Tokiu atveju jam grąžinamas įnašas ar kompensuojama įnašo vertė, kuri

didinama mažosios bendrijos uždirbto pelno ar mažinama mažosios bendrijos patirtų nuostolių dalimi, proporcinga jo įnašo dydžiui.

1 pavyzdys

MB „C“ 20X3 m. sausio 2 d. įsteigė trys fiziniai asmenys. Kiekvienas iš jų į mažąją bendriją įnešė po 600 EUR. Mažosios bendrijos finansiniai metai sutampa su kalendoriniais metais.

Vienas iš mažosios bendrijos narių nusprendė pasitraukti ir apie savo sprendimą pranešė 20X3 m. liepos 31 d. Vadovaudamasi Mažųjų bendrijų įstatymo nuostatomis, MB „C“ sudaro septynių mėnesių finansines ataskaitas.

20X3 m. liepos 31 d. balanso eilutėje *Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)* parodyta 702 EUR nepaskirstytojo pelno. Kadangi visų narių įnašų vertė vienoda, pasitraukančiam nariui tenkanti pelno dalis yra 234 EUR (702 : 3).

MB „C“ 20X3 m. rugpjūčio 28 d. išmokėjo pasitraukusiam nariui priklausančius 834 EUR (600 + 234) ir apskaitoje užregistravo savininkų įnašų ir nepaskirstytojo pelno sumažėjimą:

D 301 Savininkų įnašų suma	600
D 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	234
K 271 Pinigai sąskaitose bankuose arba K 272 Pinigai kasoje	834

2 pavyzdys

MB „A“ nusprendė įsteigti keturi fiziniai asmenys. Jų įnašai į mažąją bendriją tokie:

- Pirmas steigėjas įnešė 750 EUR.
- Antras steigėjas – kompiuterį. Nustatyta jo vertė 1 000 EUR.
- Trečias steigėjas – stakles. Nustatyta jų vertė 2 800 EUR.
- Ketvirtas steigėjas – 800 EUR.

MB „A“ 20X3 m. sausio 2 d. įregistruota Juridinių asmenų registre. Mažosios bendrijos finansiniai metai sutampa su kalendoriniais metais.

20X3 m. sausio 2 d. apskaitoje registruojami savininkų įnašai:

D 1220 Mašinų ir įrenginių savikaina	2 800
D 1240 Kitos įrangos savikaina	1 000
D 271 Pinigai sąskaitose bankuose	1 550
K 301 Savininkų įnašų suma	5 350

Trečiasis mažosios bendrijos narys nusprendė pasitraukti iš MB „A“ ir atsiimti įnašą. Apie tai informavo bendriją 20X3 m. spalio 30 d. Vadovaudamasi Mažųjų bendrijų įstatymo nuostatomis, mažoji bendrija sudaro dešimties mėnesių finansines ataskaitas.

MB „A“ buvo nustačiusi staklių 4 metų naudingo tarnavimo laiką ir 800 EUR likvidacinę vertę. Nusidėvėjimą apskaičiuodama taikė tiesiogiai proporcingą (tiesinį) ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo metodą.

Apskaičiuojama mėnesio nusidėvėjimo suma:

$$(2\,800 - 800) : (4 \times 12) = 40 \text{ EUR}$$

20X3 m. spalio 30 d. balanso eilutėje *Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)* parodyta 3 560 EUR nepaskirstytojo pelno. Apskaičiuojama trečiojo steigėjo įnašo dalis savininkų kapitale:

$$2\,800 : 5\,350 = 0,52.$$

Apskaičiuojama pasitraukiančiam nariui tenkanti pelno dalis 1 851,2 EUR (3 560 x 0,52).

MB „A“ nuostatuose nustatyta, kad iš bendrijos pasitraukiančiam nariui kompensuojama grąžinamo įnašo vertė, jeigu to įnašo likutinė vertė pasidarė mažesnė už priimant įnašą nustatytą vertę. Pasitraukiančiam nariui grąžinamos staklės, kurių likutinė vertė yra 2 400 EUR (2 800 – 400) ir kompensuojama 400 EUR įnašo dalis.

MB „A“ 20X3 m. lapkričio 18 d. apskaitoje registruojama pasitraukiančiam nariui tenkanti pelno dalis:

D 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	1 851,2
---	---------

K 271 Pinigai sąskaitose bankuose arba	
--	--

K 445 Įmonės savininkams mokėtinos sumos arba	
---	--

K 271 Pinigai sąskaitose bankuose (jei išmokama iš karto)	1 851,2
---	---------

MB „A“ apskaitoje registruojama pasitraukiančiam nariui grąžinamas įnašas, nurašomų staklių likutinė vertė ir kompensuojama įnašo dalis:

D 301 Savininkų įnašų suma	2 800
----------------------------	-------

D 1223 Mašinų ir įrenginių savikainos nusidėvėjimas (–) (40 x 10 mėn.)	400
--	-----

K 1220 Mašinų ir įrenginių savikaina	2 800
--------------------------------------	-------

K 445 Įmonės savininkams mokėtinos sumos arba	
---	--

K 271 Pinigai sąskaitose bankuose (jei išmokama iš karto)	400
---	-----

Jeigu pasitraukiančiam nariui kompensuojama visa 2 800 EUR įnašo vertė ir sumokama jam tenkanti 1 851,2 EUR pelno dalis, MB „A“ 20X3 m. lapkričio 18 d. apskaitoje registruoja savininkų įnašų ir nepaskirstytojo pelno sumažėjimą:

D 301 Savininkų įnašų suma	2 800
----------------------------	-------

D 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	1 851,2
K 445 Įmonės savininkams mokėtinos sumos arba	
K 271 Pinigai sąskaitose bankuose (jei išmokama iš karto)	4 651,2

Jeigu MB „A“ 20X3 m. spalio 30 d. balanso straipsnyje *Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)* būtų parodyta, pavyzdžiui, 500 EUR nepaskirstytųjų nuostolių, pasitraukančiam nariui tenkanti nuostolių dalis būtų:

$$500 \times 0,52 = 260.$$

Jei pasitraukiantis narys nuspręstų atsiimti įnašą, MB „A“ 20X3 m. lapkričio 18 d. apskaitoje registruotų savininkų įnašų, nepaskirstytųjų nuostolių ir atitinkamo turto sumažėjimą:

D 301 Savininkų įnašų suma	2 800
D 1223 Mašinų ir įrenginių savikainos nusidėvėjimas (–) (40 x 10 mėn.)	400
K 1220 Mašinų ir įrenginių savikaina	2 800
K 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	260
K 445 Įmonės savininkams mokėtinos sumos (400 – 260) arba	
K 271 Pinigai sąskaitose bankuose (jei išmokama iš karto)	140

Jeigu pasitraukančiam nariui kompensuojama įnašo vertė, bet jam tenka nuostolių dalis (260 EUR), MB „A“ 20X3 m. lapkričio 18 d. apskaitoje registruojamas savininkų įnašų ir nepaskirstytųjų nuostolių sumažėjimas:

D 301 Savininkų įnašų suma	2 800
K 341 Ataskaitinių metų nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	260
K 445 Įmonės savininkams mokėtinos sumos arba	
K 271 Pinigai sąskaitose bankuose (jei išmokama iš karto)	2 540

135. Nepaskirstytasis pelnas didinamas, kai registruojamas finansinių metų grynas pelnas. Nepaskirstytasis pelnas mažinamas mažosios bendrijos nariams priėmus sprendimą paskirstyti pelną ar registruojant per finansinius metus patirtus nuostolius.

Pelno (nuostolių) ataskaitoje apskaičiuoto finansinių metų grynojo pelno (nuostolių) suma įrašoma į balanso eilutę *Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)*.

Per finansinius metus uždirbtas pelnas apskaitoje registruojamas didinant nepaskirstytąjį pelną. Jeigu įmonė naudoja papildomą 39 sąskaitą *Pajamų ir sąnaudų suvestinė*, daromas įrašas:

D 39 Pajamų ir sąnaudų suvestinė

K 341 Ataskaitinių metų nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)

Per finansinius metus patirti nuostoliai apskaitoje registruojami mažinant nepaskirstytąjį pelną:

D 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)

K 39 Pajamų ir sąnaudų suvestinė

Pavyzdys, kokie įrašai daromi apskaitoje, kai nepaskirstytasis pelnas mažinamas dėl pelno paskirstymo, pateiktas standarto 136 punkto aiškinime.

136. Neatsižvelgiant į tai, kada pelnas buvo uždirbtas, apskaitoje jo paskirstymas registruojamas, kai mažosios bendrijos nariai priima sprendimą jį paskirstyti.

Pagal Mažųjų bendrijų įstatymą mažosios bendrijos narių susirinkimas, patvirtinęs metinių finansinių ataskaitų rinkinį, turi paskirstyti mažosios bendrijos pelną. Mažosios bendrijos nariams skirta mažosios bendrijos pelno dalis paskirstoma proporcingai pagal kiekvieno jų įnašo dydį. Kiekvienam nariui tenkanti pelno dalis turi būti mažinama per finansinius metus avansu išmokėto pelno suma. Pelno paskirstymas apskaitoje registruojamas, kai mažosios bendrijos narių susirinkimas jį paskirsto.

1 pavyzdys

MB „D“ įsteigė trys fiziniai asmenys 20X2 m. rugsėjo 5 d. Mažosios bendrijos finansiniai metai sutampa su kalendoriniais metais. MB „D“ finansinių metų pradžia yra rugsėjo 5 d., o pabaiga – gruodžio 31 d.

Mažosios bendrijos narių susirinkimas, įvykęs 20X3 m. vasario 2 d., patvirtino 20X2 m. finansines ataskaitas ir nusprendė paskirstyti 10 000 EUR per ataskaitinį laikotarpį uždirbto pelno.

MB „D“ per 20X2 metus avansu išmokėtas pelnas

MB „D“ narys	Įnašas (EUR)	Nario įnašas sudaro savininkų kapitalo dalį (%)	Per 20X2 metus avansu išmokėta pelno (EUR)
Pirmas	1 600	40	2 500
Antras	1 100	27,5	1 800
Trečias	1 300	32,5	3 100
Iš viso	4 000	100	7 400

Apskaičiuojama privaloma išmokėti 20X2 metų pelno dalis:

Pirmam nariui: $10\,000 \times 0,4 - 2\,500 = 1\,500$ EUR,

Antram nariui: $10\,000 \times 0,275 - 1\,800 = 950$ EUR ,

Trečiam nariui: $10\,000 \times 0,325 - 3\,100 = 150$ EUR.

Pelno paskirstymas apskaitoje registruojamas 20X3 m. vasario 2 d.:

D 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	10 000
K 263 Įmonės savininkams avansu išmokėtas pelnas	7 400
K 445 Įmonės savininkams mokėtinos sumos ($1\,500 + 950 + 150$)	2 600

Mažosios bendrijos nariams asmeniniams poreikiams išmokėtos lėšos pagal Mažųjų bendrijų įstatymo nuostatas laikomos avansu išmokėtu pelnu. Išmokėjus pinigus, apskaitoje registruojamos kaip trumpalaikis turtas:

D 264 Įmonės savininkų asmeniniams poreikiams išmokėtos lėšos

K 272 Pinigai kasoje ar K 271 Pinigai sąskaitose bankuose

Kai mažosios bendrijos nariui avansu išmokama pelno, paskirstyto už trumpesnę kaip finansiniai metai laikotarpį, apskaitoje registruojamas trumpalaikis turtas:

D 263 Įmonės savininkams avansu išmokėtas pelnas

K 272 Pinigai kasoje arba K 271 Pinigai sąskaitose bankuose

Kai pasibaigus mažosios bendrijos finansiniams metams paskirstomas finansinių metų pelnas, apskaitoje nepaskirstytasis pelnas mažinamas per finansinius metus avansu išmokėto pelno ir asmeniniams narių poreikiams išmokėtų lėšų sumomis ir registruojama dalyviams likusi sumokėti suma:

D 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)

K 263 Įmonės savininkams avansu išmokėtas pelnas

K 264 Įmonės savininkų asmeniniams poreikiams išmokėtos lėšos

K 445 Įmonės savininkams mokėtinos sumos

2 pavyzdys

MB „D“ nariams 20X3 m. išmokėtas 20X3 m. 6 mėnesių paskirstytas pelnas. Bendrijos nariui V. P. buvo išmokėta 10 000 EUR. Be to, per 20X3 m. šiam nariui buvo išmokėta 15 000 EUR jo asmeniniams poreikiams. Iš viso per finansinius metus V. P. avansu buvo išmokėta 25 000 EUR ($10\,000 + 15\,000$) pelno. Patvirtinus 20X3 m. finansinių ataskaitų rinkinį ir paskirsčius MB „D“ finansinių metų pelną, jos nariui V. P. tenkanti 27 000 EUR pelno dalis sumažinama per finansinius metus jau išmokėtu 25 000 EUR avansu, todėl lieka išmokėti 2 000 EUR.

Kai mažosios bendrijos nariui V. P. buvo išmokėta MB „D“ 20X3 m. 6 mėnesių paskirstyto pelno dalis, apskaitoje buvo užregistruota:

D 263 Įmonės savininkams avansu išmokėtas pelnas	10 000
K 271 Pinigai sąskaitose bankuose	10 000

Kai mažosios bendrijos nariui V. P. buvo išmokėta lėšų asmeniniams poreikiams, apskaitoje buvo užregistruota:

D 264 Įmonės savininkų asmeniniams poreikiams išmokėtos lėšos	15 000
K 271 Pinigai sąskaitose bankuose	15 000

Kai mažoji bendrija apskaičiuoja 3 945 EUR (26,3 %) valstybinio socialinio draudimo ir 1 350 EUR (9 %) privalomojo sveikatos draudimo įmokų nuo bendrijos narių asmeniniams poreikiams išmokėtų lėšų, kurios Valstybinei mokesčių inspekcijai deklaruojamos kaip su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos, apskaitoje registruojama 5 295 EUR (3 945 + 1 350) veiklos sąnaudų:

D 616 Veiklos mokesčių sąnaudos	5 295
K 4462 Mokėtinos valstybinio socialinio draudimo įmokos	3 945
K 4463 Mokėtinos privalomojo sveikatos draudimo įmokos	1 350

Kai paskirsčius mažosios bendrijos finansinių metų pelną, jos nariui tenkanti pelno dalis sumažinama jau išmokėto avanso suma, apskaitoje mažinamas nepaskirstytasis pelnas, išankstinės išmokos savininkams ir registruojama bendrijos nariui likusi sumokėti suma:

D 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	27 000
K 263 Įmonės savininkams avansu išmokėtas pelnas	10 000
K 264 Įmonės savininkų asmeniniams poreikiams išmokėtos lėšos	15 000
K 445 Įmonės savininkams mokėtinos sumos (finansinių metų paskirstytas pelnas) arba K 271 Pinigai sąskaitose bankuose	2 000

Pagal Mažųjų bendrijų įstatymą mažosios bendrijos, kai per finansinius metus išmokų mažosios bendrijos nariui, kaip avansu išmokėto pelno, suma viršija jam tenkančią metų pelno dalį, laikoma, kad suma, nuo kurios bendrija apskaičiavo ir sumokėjo valstybinio socialinio draudimo įmokas, grąžinama paskiausiai.

3 pavyzdys

MB „D“ nariui per finansinius metus avansu išmokėta 25 000 EUR (15 000 EUR jo asmeniniams poreikiams ir 10 000 EUR bendrijos paskirstyto 6 mėnesių pelno dalis) suma jam

tenkančią finansinių metų pelno dalį (17 000 EUR) viršijo 8 000 EUR. Apskaitoje mažinamas nepaskirstytasis pelnas ir, pirmiausiai, nurašoma išankstinių išmokų bendrijos nario asmeniniams poreikiams suma, vėliau – už trumpesnę kaip finansiniai metai laikotarpį paskirstyto pelno išmokėta dalis:

D 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	17 000
K 264 Įmonės savininkų asmeniniams poreikiams išmokėtos lėšos	15 000
K 263 Įmonės savininkams avansu išmokėtas pelnas	2 000

MB „D“ narys iš jam išmokėtos 6 mėn. paskirstyto pelno dalies bendrijai turi grąžinti 8 000 EUR (25 000 – 17 000). Kai narys grąžina mažajai bendrijai jam avansu išmokėto pelno dalį, apskaitoje registruojama:

D 271 Pinigai sąskaitose bankuose	8 000
K 263 Įmonės savininkams avansu išmokėtas pelnas	8 000

VII. ĮMONĖS REORGANIZAVIMAS, PERTVARKYMAS IR LIKVIDAVIMAS

137. Kai įstatymų nustatyta tvarka įmonės reorganizuojamos jungimo būdu pagal įmonės reorganizavimo sąlygas prijungiant vieną įmonę prie kitos arba sujungiant dvi ar daugiau įmonių į vieną, po jungimo veikiančių įmonių apskaitoje reorganizuotų įmonių turto ir įsipareigojimų balansinės vertės sudedamos.

Įmonės reorganizuojamos pagal jų veiklą reglamentuojančių įstatymų nuostatas Civilinio kodekso nustatytais jungimo būdais – prijungimo arba sujungimo (toliau – jungimas).

Pagal šio standarto nuostatas prijungimu laikomas vienos ar daugiau įmonių prijungimas prie kitos įmonės, kuri po reorganizavimo tęsia savo veiklą ir kuri perima reorganizuojamų įmonių turtą, įsipareigojimus, visas jų teises ir pareigas, o kitų įmonių veikla nutraukiama. Sujungimu laikomas dviejų ar daugiau įmonių sujungimas į naują įmonę, kuri perima reorganizuojamų įmonių turtą, įsipareigojimus, visas jų teises ir pareigas, o sujungtų įmonių veikla nutraukiama. Atliekant jungimą, įmonių balansai sujungiami pridedant įsigytosios įmonės turto ir įsipareigojimų balansines vertes prie įsigyjančiosios įmonės turto ir įsipareigojimų balansinių verčių.

Pavyzdys

V. Pavardenis, kuriam priklauso IĮ „V“, paveldėjo IĮ „A“. V. Pavardenis nusprendė prijungti IĮ „A“ prie IĮ „V“. Po reorganizavimo IĮ „A“ veikla nutraukiama, o IĮ „V“ ir toliau tęsia

veiklą. Tęsiančios veiklą II „V“ apskaitoje II „A“ turtas ir įsipareigojimai registruojami jų balansinėmis vertėmis, o savininko įnašai sudedami.

Įmonių balansų duomenys iki reorganizavimo

Eurai

Straipsniai	II „V“		II „A“	
Ilgalaikis materialusis turtas	18 000		5 000	
Atsargos	3 000		6 000	
Per vienus metus gautinos sumos	5 000		4 000	
Pinigai	2 000		3 000	
TURTO IŠ VISO	28 000		18 000	
Savininkų įnašai		15 000		10 000
Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)		2 000		(2 000)
Mokėtinos sumos ir įsipareigojimai		11 000		10 000
NUOSAVO KAPITALO IR ĮSIPAREIGOJIMŲ IŠ VISO		28 000		18 000

Užbaigus jungimą ir perėmus II „A“ turtą ir įsipareigojimus, II „V“ apskaitoje, atitinkamų sąskaitų grupių sąskaitose, daromi tokie įrašai:

D 12X0 Ilgalaikio materialiojo turto savikaina	5 000
D 201X Atsargos	6 000
D 24X Per vienus metus gautinos sumos	4 000
D 27X Pinigai	3 000
D 34X Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	2 000
K 301 Savininkų įnašų suma	10 000
K 44X Trumpalaikiai įsipareigojimai	10 000

Perdavusios turtą ir įsipareigojimus II „A“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 301 Savininkų įnašų suma	10 000
D 44X Trumpalaikiai įsipareigojimai	10 000
K 34X Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	2 000
K 12X0 Ilgalaikio materialiojo turto savikaina	5 000
K 201X Atsargos	6 000
K 24X Per vienus metus gautinos sumos	4 000
K 27X Pinigai	3 000

II „V“ balanso duomenys po II „A“ turto ir įsipareigojimų prijungimo

Eurais

Straipsniai	UAB „V“	
Ilgalaikis materialusis turtas	23 000	
Atsargos	9 000	
Per vienus metus gautinos sumos	9 000	
Pinigai	5 000	
TURTO IŠ VISO	46 000	
Įstatinis kapitalas		25 000
Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)		
Mokėtinos sumos ir įsipareigojimai		22 000
NUOSAVO KAPITALO IR ĮSIPAREIGOJIMŲ IŠ VISO		46 000

Kai įmonė reorganizuojama jungimo būdu, ataskaitinio laikotarpio finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte atskleidžiama tokia informacija:

1. Jungiamų įmonių pavadinimai ir veikla.
2. Po jungimo atsiradusios ar tęsiančios veiklą įmonės veiklos pradžia.
3. Informacija, leidžianti finansinių ataskaitų vartotojams įvertinti per ataskaitinį laikotarpį atlikto įmonių jungimo pobūdį.
4. Įmonės gauto turto ir įsipareigojimų registravimo apskaitoje būdas.

138. Įstatymų nustatyta tvarka įmonė gali būti reorganizuojama skaidymo būdu. Padalijant ar išdalijant skaidomas įmonės, perduodamo turto ir įsipareigojimų balansinės vertės nurašomos. Po padalijimo sukurtų ar po išdalijimo veikiančių įmonių apskaitoje visas turtas ir įsipareigojimai registruojami balansine verte. Turtas ir įsipareigojimai įmonėms paskirstomi pagal reorganizavimo sąlygas.

Įmonės reorganizuojamos pagal jų veiklą reglamentuojančių įstatymų nuostatas, Civilinio kodekso nustatytais skaidymo būdais – padalijimo arba išdalijimo (toliau – skaidymas).

Pagal šio standarto nuostatas padalijimu laikomas vienos įmonės skaidymas įsteigiant dvi ar daugiau įmonių, kurioms perduodama suskaidytos įmonės turto ir įsipareigojimų dalys. Padalijimo procese dalyvauja po padalijimo pasibaigianti įmonė ir įsteigtos naujos įmonės.

Išdalijimu laikomas skaidomos įmonės turto ir įsipareigojimų išdalijimas kitoms veikiančioms įmonėms. Išdalijimo procese dalyvauja po išdalijimo pasibaigianti įmonė ir veikiančios įmonės.

Suskaidytų įmonių turtą ir įsipareigojimus perima ir apskaitoje registruoja po skaidymo sukurtos naujos ar veiklą tęsiančios įmonės pakeistų įstatų įregistravimo data, jeigu skaidymo sąlygose nenustatyta kitaip. Turtas ir įsipareigojimai įmonėms paskirstomi pagal skaidymo sąlygas.

Svarbu, kad skaidymo sąlygose būtų aiškiai apibrėžtas skaidomos įmonės ir po skaidymo įsteigtų naujų ar veikiančių įmonių savininkų įnašų ir nepaskirstytojo pelno dydis ir sudėtis, nes jų dydis arba pokytis turės būti registruojami po reorganizavimo veiksiančių įmonių apskaitoje ir parodomi finansinėse ataskaitose. Prieš skaidymą įmonės turi užtikrinti, kad iki skaidymo pradžios turtas ir įsipareigojimai apskaitoje buvo užregistruoti ir finansinėse ataskaitose parodyti šio verslo apskaitos standarto nustatyta tvarka. Prieš sudarydama finansines ataskaitas, kiekviena įmonė turi nurašyti beviltiškas skolas, netinkamą naudoti turtą ir pan.

Po skaidymo įsteigtų naujų ar veikiančių įmonių savininkų įnašai ir nepaskirstytasis pelnas registruojami skaidymo sąlygose nurodytomis sumomis. Gautas turtas ir įsipareigojimai įsteigtų naujų ar veikiančių įmonių apskaitoje registruojami pagal priėmimo ir perdavimo dienos duomenis. Padalijant ar išdalijant skaidomas įmones, iš apskaitos registru nurašomos perduoto turto ir įsipareigojimų balansinės vertės. Jeigu skaidymo sąlygose nenurodyta, kokiose nuosavo kapitalo sąskaitose turėtų būti registruojamas turto ir įsipareigojimų verčių skirtumas, jis registruojamas nepaskirstytojo pelno (nuostolių) sąskaitose.

Pavyzdys

TŪB „Ū“ dalyvių susirinkime priimtas sprendimas skaidyti įmonę padalijimo būdu į steigiamas naujas įmones TŪB „T“ ir TŪB „B“. Skaidymo sąlygose numatyta, kad po padalijimo įsteigtų naujų įmonių „T“ ir „B“ apskaitoje bus registruojamos lygių gauto turto ir įsipareigojimų dalių, t. y. po 50 proc., balansinės vertės, nurodytos sumos ir nuosavo kapitalo sąskaitos, kuriose tos sumos turi būti registruojamos. Skaidymo sąlygose numatyta, kad kiekviena įmonė „T“ ir „B“ turės 10 000 EUR savininkų įnašų ir kiekviena iš įmonės „Ū“ gauna turtą, kurio balansinė vertė yra 100 000 EUR, įsipareigojimų – 60 000 EUR, nepaskirstytojo pelno, atsirandančio dėl turto, įsipareigojimų ir formuojamo įstatinio kapitalo sumų skirtumo, – 30 000 EUR. Viso įsteigtų naujų įmonių „T“ ir „B“ gaunamo turto, nepaskirstytojo pelno ir įsipareigojimų balansinė vertė perdavimo metu tampa įsigijimo savikaina.

Turto ir įsipareigojimų paskirstymo duomenys priėmimo–perdavimo dieną				Eurais	
Straipsniai	Įmonė „Ū“			Įmonė „T“	Įmonė „B“
	Balansinė vertė prieš skaidymą	Pokyčiai, atsiradę nuo skaidymo sąlygų datos iki priėmimo–perdavimo datos	Balansinė vertė po skaidymo	Balansinė vertė	Balansinė vertė
Turtas	200 000	0	0	100 000	100 000
Įstatinis kapitalas	20 000	0	0	10 000	10 000
Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	60 000	0	0	30 000	30 000
Rezervai	0	0	0	0	0
Įsipareigojimai	120 000	0	0	60 000	60 000

Po skaidymo įmonėje „Ū“ turto ir įsipareigojimų nelieka ir įmonė nustoja veikti.

Turto ir įsipareigojimų priėmimo ir perdavimo dieną įmonių „T“ ar „B“ apskaitoje registruojama:

D 1XXX, 2XXX Turtas	100 000
K 301 Savininkų įnašų suma	10 000
K 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	30 000
K 4XXX Įsipareigojimai	60 000

Po reorganizavimo skaidymo būdu įsteigtos naujos įmonės ataskaitų aiškinamajame rašte pirmais ir antrais finansiniais metais atskleidžiama:

1. Taikytas skaidymo būdas (išdalijimas, padalijimas), suskaidytos įmonės pavadinimas ir veiklos sritis.

2. Suformuoto nuosavo kapitalo dydis ir sudėtis.

3. Įmonės gauto turto ir įsipareigojimų registravimo apskaitoje būdas.

4. Įmonės gauto turto ir įsipareigojimų sudėtis ir apskaitoje užregistruota jų vertė.

Po išdalijimo tęsiančios veiklą įmonės aiškinamajame rašte ar sutrumpintame aiškinamajame rašte pirmais ir antrais finansiniais metais atskleidžiama:

1. Nuosavo kapitalo dydžio ir sudėties pokytis dėl išdalijimo.

2. Įmonės gauto turto ir įsipareigojimų registravimo apskaitoje būdas.

3. Įmonės gauto turto ir įsipareigojimų sudėtis, apskaitoje užregistruota gauto turto ir įsipareigojimų vertė.

139. Pertvarkant neribotos civilinės atsakomybės juridinius asmenis, ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai apskaitoje registruojami ir finansinėse ataskaitose pateikiami 35-ojo verslo apskaitos standarto „Įmonių pertvarkymas“ nustatyta tvarka. Jei ūkinė bendrija ar individuali įmonė pertvarkoma į mažąją bendriją, taikomos 35-ojo verslo apskaitos standarto VI skyriaus nuostatos.

140. Pertvarkant mažąsias bendrijas, ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai apskaitoje registruojami ir finansinėse ataskaitose pateikiami 35-ojo verslo apskaitos standarto „Įmonių pertvarkymas“ nustatyta tvarka. Mažąją bendriją pertvarkant į akcinę ar uždaryją akcinę bendrovę, taikomos tokios pat 35-ojo verslo apskaitos standarto „Įmonių pertvarkymas“ V skyriaus nuostatos, kaip ir finansines ataskaitas sudarančioms individualioms įmonėms, pertvarkomoms į akcinę ar uždaryją akcinę bendrovę. Mažąją bendriją pertvarkant į individualią įmonę ar ūkinę bendriją, taikomos 35-ojo verslo apskaitos standarto „Įmonių pertvarkymas“ VI skyriaus nuostatos.

Mažąją bendriją pertvarkant į akcinę ar uždaryją akcinę bendrovę, taikomos 35-ojo verslo apskaitos standarto „Įmonių pertvarkymas“ V skyriaus *Ūkinės bendrijos, individualios įmonės ar mažosios bendrijos pertvarkymas į akcinę ar uždaryją akcinę bendrovę* nuostatos.

Mažąją bendriją pertvarkant į individualią įmonę ar ūkinę bendriją, taikomos 35-ojo verslo apskaitos standarto „Įmonių pertvarkymas“ VI skyriaus *Akcinės ir uždarosios akcinės bendrovės, mažosios bendrijos pertvarkymas į individualią įmonę ir ūkinę bendriją* nuostatos.

141. Finansinės ataskaitos rengiamos vadovaujantis veiklos tęstinumo principu, t. y. daroma prielaida, kad įmonės veiklos laikotarpis neribotas ir jos nenumatoma likviduoti, nebent būtų priimamas sprendimas ją likviduoti.

Įmonė gali būti likviduojama savininkų, teismo sprendimu ar kitais teisės aktų nustatytais atvejais ir tvarka. Jeigu įmonė turi patikimos informacijos, kad po paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos jos veiklą numatoma nutraukti, tai rengdama ataskaitinio laikotarpio finansines ataskaitas ji neturėtų vadovautis veiklos tęstinumo principu. Aiškinamajame rašte įmonė turi nurodyti, kad ją numatoma likviduoti, todėl rengdama finansines ataskaitas ji netaiko veiklos tęstinumo principo.

142. Teisės aktų nustatytais atvejais priėmus sprendimą likviduoti įmonę, ji netaiko veiklos tęstinumo principo ir rengia likvidavimo pradžios finansines ataskaitas. Likvidavimo pradžios balanse visas turtas ir įsipareigojimai parodomi kaip trumpalaikiai. Kai teisės aktų nustatyta tvarka baigiamos įmonės likvidavimo procedūros, rengiamos likvidavimo pabaigos finansinės ataskaitos. Jei įmonės likvidavimo pabaigoje lieka neparduoto, nepaskirstyto turto, toks turtas nurašomas. Dėl turto nurašymo atsiradęs nuostolis parodomas pelno (nuostolių) ataskaitoje. Jei likvidavimo pabaigoje įmonė negalėjo atsiskaityti su visais kreditoriais ir liko neįvykdytų įsipareigojimų, tokie įsipareigojimai nenurašomi, o parodomi likvidavimo pabaigos balanso įsipareigojimų straipsniuose. Jei ataskaitinio laikotarpio pabaigoje įmonės likvidavimas nėra baigtas, sudaromos likviduojamos įmonės metinės finansinės ataskaitos. Likviduojamos įmonės finansinių ataskaitų rinkinio sudėtis nesiskiria nuo metinių finansinių ataskaitų rinkinio.

1 pavyzdys

Įvertinę preliminarious 20X0 metų finansinius rezultatus, įmonės „B“ savininkai priėmė sprendimą nutraukti veiklą ir likviduoti įmonę. Rengdama 20X0 metų finansines ataskaitas, dėl šio sprendimo įmonė veiklos tęstinumo principo netaiko, t. y. įmonės ilgalaikis turtas balanse parodomas trumpalaikio turto straipsniuose, o ilgalaikių įsipareigojimų straipsnių sumos perkeliamos į balanso trumpalaikių įsipareigojimų straipsnius. Likvidavimo pradžios finansinės ataskaitos rengiamos pagal 20X1 m. vasario 15 d. duomenis.

Priėmus sprendimą likviduoti įmonę, likvidavimo pradžios finansinės ataskaitos sudaromos pagal sprendimo likviduoti įmonę priėmimo dienos arba kitos datos, nuo kurios įsigalioja sprendimas dėl įmonės likvidavimo, duomenis.

Likvidavimo pradžios finansinėse ataskaitose pateikiama ataskaitinio laikotarpio ir praėjusio ataskaitinio laikotarpio lyginamoji informacija. Pavyzdžiui, jei rengiamos likviduojamos įmonės 20X9 m. balandžio 15 d. finansinės ataskaitos, tai turi būti pateikiama atitinkama 20X8 m. gruodžio 31 d. lyginamoji informacija. Jei tokios informacijos nėra arba perskaičiuoti praėjusio ataskaitinio laikotarpio duomenis netaikant veiklos tęstinumo principo per daug sudėtinga, praėjusio ataskaitinio laikotarpio lyginamųjų duomenų likvidavimo finansinėse ataskaitose įmonė gali neteikti.

Neribotos civilinės atsakomybės įmonės likvidavimo pradžios finansinėms ataskaitoms sudaryti naudojamos šio standarto 1 ir 2 prieduose pateiktos ataskaitų formos ir sudaromas

aiškinamasis raštas. Mažosios bendrijos likvidavimo pradžios finansinėms ataskaitoms sudaryti naudojamos šio standarto 1 ir 2 prieduose pateiktos ataskaitų formos ir sudaromas aiškinamasis raštas.

Sudarant likviduojamos įmonės balansą, nėra taikomas veiklos tęstinumo principas, todėl likvidavimo pradžios balanse visas įmonės turtas ir įsipareigojimai yra parodomi balanso trumpalaikio turto ir trumpalaikių įsipareigojimų dalyje.

2 pavyzdys

Svarstydami 20X8 metų įmonės veiklos rezultatus, TŪB „A“ nariai 20X9 m. balandžio 15 d. priėmė sprendimą likviduoti įmonę. Įmonė buvo likviduota 20X9 m. gruodžio 31 d.

Įmonės TŪB „A“ likvidavimo pradžios balansas:

Tikroji ūkinė bendrija „A“, XXXXXXXXXX

(įmonės teisinė forma, pavadinimas, kodas)

Zzzzzzz g. XX, Yyyyy, Duomenys kaupiami ir saugomi Juridinių asmenų registre

(buveinė (adresas), registras, kuriame kaupiami ir saugomi duomenys)

Likviduojama

(teisinis statusas, jei įmonė likviduojama, reorganizuojama ar yra bankrutavusi)

20X9 M. BALANDŽIO 15 D. LIKVIDAVIMO PRADŽIOS BALANSAS

20X9 m. gegužės 5 d.

(ataskaitos sudarymo data)

20X9-01-01–20X9-04-15

(ataskaitinis laikotarpis)

Eurai

(ataskaitos tikslumo lygis ir valiuta)

Eil. Nr.	Straipsniai	Pastabos Nr.	Ataskaitinis laikotarpis	Praėjęs ataskaitinis laikotarpis
	TURTAS			
A.	ILGALAIKIS TURTAS		0	2 260 000
1.	Nematerialusis turtas		0	10 000
2.	Materialusis turtas		0	2 250 000
3.	Finansinis turtas			
4.	Kitas ilgalaikis turtas			
B.	TRUMPALAIKIS TURTAS		2 663 100	425 100
1.	Atsargos, sumokėti avansai ir vykdomi darbai		2 650 000	400 000
2.	Per vienus metus gautinos sumos		8 000	25 000

3.	Kitas trumpalaikis turtas		100	100
4.	Pinigai		5 000	100
	TURTAS IŠ VISO		2 663 100	2 685 100
	NUOSAVAS KAPITALAS IR ĮSIPAREIGOJIMAI			
C.	NUOSAVAS KAPITALAS		95 000	155 000
1.	Savininkų įnašai		300 000	300 000
2.	Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)		(205 000)	(150 000)
D.	DOTACIJOS, SUBSIDIJOS		0	0
E.	ĮSIPAREIGOJIMAI		2 568 100	2 530 100
1.	Ilgalaikiai įsipareigojimai		0	1 400 000
2.	Trumpalaikiai įsipareigojimai		2 568 100	1 130 100
	NUOSAVO KAPITALO IR ĮSIPAREIGOJIMŲ IŠ VISO		2 663 100	2 685 100

Įmonės likvidavimo pradžios aiškinamajame rašte atskleidžiamos veiklos nutraukimo priežastys, pažymima data, nuo kurios netaikomas veiklos tęstinumo principas, nurodoma, kad dėl veiklos tęstinumo principo netaikymo visas įmonės balanso ilgalaikio turto straipsniuose parodytas turtas perkeliamas į trumpalaikio turto straipsnius ir nurodoma, kokios ilgalaikio turto grupės ir kokia kiekvienos turto grupės suma buvo perkelta į trumpalaikio turto grupę, numatoma įmonės veiklos pabaigos data.

Jei ataskaitinio laikotarpio pabaigoje įmonės likvidavimas nėra baigtas, sudaromos likviduojamos įmonės metinės finansinės ataskaitos. Likviduojamos neribotos civilinės atsakomybės įmonės finansinėms ataskaitoms sudaryti naudojamos šio standarto 1 ir 2 prieduose pateiktos ataskaitų formos ir sudaromas aiškinamasis raštas. Likviduojamos mažosios bendrijos finansinėms ataskaitoms sudaryti naudojamos standarto 1 ir 2 prieduose pateiktos ataskaitų formos ir sudaromas aiškinamasis raštas.

Sudarant likviduojamos įmonės finansines ataskaitas, laikomasi tų pačių taisyklių, kaip ir rengiant įmonės likvidavimo pradžios finansines ataskaitas. Likvidavimo metu gautos pajamos ir patirtos sąnaudos pelno (nuostolių) ataskaitoje pripažįstamos įprastinės veiklos pajamomis arba sąnaudomis. Likviduojamos įmonės finansinėse ataskaitose pateikiami praėjusių metų lyginamieji duomenys. Jeigu praėjusio ataskaitinio laikotarpio finansinės ataskaitos buvo sudarytos taikant veiklos tęstinumo principą, likviduojamos įmonės finansinėse ataskaitose lyginamieji duomenys nekoreguojami, o aiškinamajame rašte pažymima, kad lyginamoji informacija parengta pagal kitus apskaitos principus.

Sudarant įmonės likvidavimo pabaigos finansines ataskaitas, laikomasi tų pačių taisyklių, kaip ir rengiant įmonės likvidavimo pradžios finansines ataskaitas, naudojamos tokios pačios ataskaitų formos, parengiamas aiškinamasis raštas.

Jei parduodamas arba paskirstomas visas likviduojamos įmonės turtas ir atsiskaitoma su kreditoriais ir savininkais, įmonės likvidavimo pabaigos balanse nurodyti turto, nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų straipsnių duomenys lygūs nuliui. Aiškinamajame rašte pateikiama informacija apie likvidavimo pabaigoje įmonės savininkams paskirstytą turtą.

2 pavyzdžio tęsinys

Baigus likviduoti įmonę, sudaromas likvidavimo pabaigos balansas.

Tikroji ūkinė bendrija „A“, XXXXXXXXXX

(įmonės teisinė forma, pavadinimas, kodas)

Zzzzzzz g. XX, Yyyyy, Duomenys kaupiami ir saugomi Juridinių asmenų registre

(buveinė (adresas), registras, kuriame kaupiami ir saugomi duomenys)

Likviduojama

(teisinis statusas, jei įmonė likviduojama, reorganizuojama ar yra bankrutavusi)

20X9 M. GRUODŽIO 31 D. LIKVIDAVIMO PABAIGOS BALANSAS

20X9 m. gruodžio 31 d.
(ataskaitos sudarymo diena)

Metų

(ataskaitinis laikotarpis)

Eurai

(ataskaitos tikslumo lygis ir valiuta)

Eil. Nr.	Straipsniai	Pastabos Nr.	Ataskaitinis laikotarpis	Praėjęs ataskaitinis laikotarpis
	TURTAS			
A.	ILGALAIKIS TURTAS		0	2 260 000
1.	Nematerialusis turtas		0	10 000
2.	Materialusis turtas		0	2 250 000
3.	Finansinis turtas			
4.	Kitas ilgalaikis turtas			
B.	TRUMPALAIKIS TURTAS		0	425 100
1.	Atsargos, sumokėti avansai ir vykdomi darbai		0	400 000

2.	Per vienus metus gautinos sumos		0	25 000
3.	Kitas trumpalaikis turtas		0	100
4.	Pinigai		0	100
	TURTO IŠ VISO		0	2 685 100
	NUOSAVAS KAPITALAS IR ĮSIPAREIGOJIMAI			
C.	NUOSAVAS KAPITALAS		0	155 000
1	Savininkų įnašai		0	300 000
2.	Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)		0	(150 000)
D.	DOTACIJOS, SUBSIDIJOS		0	0
E.	ĮSIPAREIGOJIMAI		0	2 530 100
1.	Ilgalaikiai įsipareigojimai		0	1 400 000
2.	Trumpalaikiai įsipareigojimai		0	1 130 100
	NUOSAVO KAPITALO IR ĮSIPAREIGOJIMŲ IŠ VISO		0	2 685 100

Jei pabaigus likviduoti įmonę su visais kreditoriais atsiskaityti nepavyko, o turto straipsnių duomenys lygūs nuliui, tai neįvykdytų įsipareigojimų, nepaskirstytojo pelno (nuostolių) straipsnių likučiai parodomi likvidavimo pabaigos balanse. Aiškinamajame rašte pateikiama informacija apie įmonės likvidavimo pabaigos neįvykdytus įsipareigojimus.

3 pavyzdys

Svarstydami 20X8 metų įmonės veiklos rezultatus, TŪB „A“ nariai 20X9 m. balandžio 15 d. priėmė sprendimą likviduoti įmonę. Įmonė buvo likviduota 20X9 m. gruodžio 31 d. Baigus likviduoti įmonę nepavyko atsiskaityti su visais kreditoriais ir nariais. Neįvykdyti įsipareigojimai, nepaskirstytojo pelno (nuostolių) ir negrąžintų savininkų įnašų straipsnių likučiai parodomi likvidavimo pabaigos balanse.

Tikroji ūkinė bendrija „A“, XXXXXXXXXX

(įmonės teisinė forma, pavadinimas, kodas)

Zzzzzzz g. XX, Yyyyy, Duomenys kaupiami ir saugomi Juridinių asmenų registre

(buveinė (adresas), registras, kuriame kaupiami ir saugomi duomenys)

Likviduojama

(teisinis statusas, jei įmonė likviduojama, reorganizuojama ar yra bankrutavusi)

20X9 M. GRUODŽIO 31 D. LIKVIDAVIMO PABAIGOS BALANSAS

20X9 m. gruodžio 31 d.

(ataskaitos sudarymo diena)

Metų

Eurais

(ataskaitinis laikotarpis)

(ataskaitos tikslumo lygis ir valiuta)

Eil. Nr.	Straipsniai	Pastabos Nr.	Ataskaitinis laikotarpis	Praėjęs ataskaitinis laikotarpis
	TURTAS			
A.	ILGALAIKIS TURTAS		0	2 260 000
1.	Nematerialusis turtas		0	10 000
2.	Materialusis turtas		0	2 250 000
3.	Finansinis turtas			
4.	Kitas ilgalaikis turtas			
B.	TRUMPALAIKIS TURTAS		0	425 100
1.	Atsargos, sumokėti avansai ir vykdomi darbai		0	400 000
2.	Per vienus metus gautinos sumos		0	25 000
3.	Kitas trumpalaikis turtas		0	100
4.	Pinigai		0	100
	TURTO IŠ VISO		0	2 685 100
	NUOSAVAS KAPITALAS IR ĮSIPAREIGOJIMAI			
C.	NUOSAVAS KAPITALAS		(55 000)	155 000
1	Savininkų įnašai		300 000	300 000
2.	Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)		(355 000)	(150 000)
D.	DOTACIJOS, SUBSIDIJOS		0	0
E.	ĮSIPAREIGOJIMAI		0	2 530 100
1.	Ilgalaikiai įsipareigojimai		0	1 400 000
2.	Trumpalaikiai įsipareigojimai		55 000	1 130 100
	NUOSAVO KAPITALO IR ĮSIPAREIGOJIMŲ IŠ VISO		0	2 685 100

VIII. INFORMACIJOS ATSKLEIDIMAS AIŠKINAMAJAME RAŠTE

143. Neribotos civilinės atsakomybės juridinio asmens aiškinamajame rašte

pateikiama tokia informacija:

143.1. Jo teisinė forma, pavadinimas, kodas, buveinė (adresas), registras, kuriame kaupiami ir saugomi duomenys, teisinis statusas, jei įmonė likviduojama, reorganizuojama ar yra bankrutavusi, įregistravimo data, veiklos laikotarpis, jeigu jis yra ribotas, filialų ir atstovybių skaičius.

Pavyzdys

KŪB „A“ finansinių ataskaitų aiškinamojo rašto ištrauka

Komanditinė ūkinė bendrija „A“, kodas XXXXXXXXXX, buveinė Pavyzdžio g. 2, 305 kab., Vilnius. Bendrijos duomenys kaupiami ir saugomi Juridinių asmenų registre, įregistruota 20X2 m. spalio 10 d., veiklos laikotarpis neribotas. Bendrija turi vieną filialą.

143.2. Trumpas veiklos sričių apibūdinimas. Ataskaitinių finansinių metų ir praėjusių finansinių metų vidutinis darbuotojų skaičius pagal sąrašą.

Vidutinis darbuotojų skaičius pagal sąrašą apskaičiuojamas pagal Vidutinio metų sąrašinio darbuotojų skaičiaus apskaičiavimo taisyklės, patvirtintas Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. gegužės 15 d. įsakymu Nr. 134.

Pagal nurodytą finansų ministro įsakymą vidutinis metų sąrašinis darbuotojų skaičius yra apskaičiuojamas taikant chronologinį vidurkį. Vidurkio apskaičiavimui reikalingi 13 mėnesių duomenys. Vidutinis sąrašinis darbuotojų skaičius gali būti apskaičiuojamas pagal formulę:

$$D = \frac{\frac{D_{gr0}}{2} + D_s + D_v + \dots + D_1 + \frac{D_{gr1}}{2}}{12},$$

kur:

D – vidutinis ataskaitinių metų sąrašinis darbuotojų skaičius;

D_{gr0} – praėjusių metų gruodžio 31 d. darbuotojų skaičius;

D_s – ataskaitinių metų sausio 31 d. darbuotojų skaičius;

D_v – ataskaitinių metų vasario 28 d. arba 29 d. darbuotojų skaičius;

... – kitų ataskaitinio laikotarpio mėnesių darbuotojų skaičius;

D₁ – ataskaitinių metų lapkričio 30 d. darbuotojų skaičius;

D_{gr1} – ataskaitinių metų gruodžio 31 d. darbuotojų skaičius.

Vidutinis sąrašinis darbuotojų skaičius aiškinamajame rašte pateikiamas suapvalintas iki sveiko skaičiaus.

Pavyzdys

KŪB „A“ įsteigta 20X2 m. sausio mėn. Bendrija sausio mėnesį priėmė tris darbuotojus, o liepos mėnesį – dar du. Bendrijos finansiniai metai sutampa su kalendoriniais metais.

KŪB „A“ 20X2 m. gruodžio 31 d. finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte nurodo, kad vidutinis sąrašinis darbuotojų skaičius yra 4, t. y. pagal formulę apskaičiuoja ir suapvalina:

$$D = \frac{0 + 3 + 3 + 3 + 3 + 3 + 3 + 5 + 5 + 5 + 5 + 5 + \frac{5}{2}}{12} = 3,79$$

KŪB „A“ 20X2 m. gruodžio 31 d. finansinių ataskaitų aiškinamojo rašto ištrauka

KŪB „A“ veikla yra prekyba oro kondicionieriais. Vidutinis sąrašinis darbuotojų skaičius 20X2 metais buvo 4.

143.3. Kad jis apskaitą tvarko ir finansines ataskaitas sudaro pagal 38-ąjį verslo apskaitos standartą „Neribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų ir mažųjų bendrijų buhalterinė apskaita ir finansinės ataskaitos“.

Pavyzdys

TŪB „A“ finansinių ataskaitų aiškinamojo rašto ištrauka

TŪB „A“ savo buhalterinę apskaitą tvarko ir finansines ataskaitas sudaro pagal 38-ąjį verslo apskaitos standartą „Neribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų ir mažųjų bendrijų buhalterinė apskaita ir finansinės ataskaitos“.

143.4. Jei finansiniais metais buvo keičiama apskaitos politika, trumpas tų pakeitimų apibūdinimas ir priežastys.

Pastovumo principas reikalauja, kad skirtingų laikotarpių įmonės finansinių ataskaitų duomenis būtų galima palyginti, todėl visais ataskaitiniais laikotarpiais turi būti laikomasi tos pačios apskaitos politikos. Tam tikrais atvejais apskaitos politika gali būti keičiama. Apskaitos politikos keitimu laikomas principų, metodų ir taisyklių, pagal kuriuos tvarkoma įmonės apskaita, keitimas. Pagal šį verslo apskaitos standartą apskaitą tvarkančios ir finansines ataskaitas sudarančios įmonės pakeistą apskaitos politiką taiko einamuoju ataskaitiniu ir būsima

ataskaitiniais laikotarpiais. Praėjusių metų duomenys neperskaičiuojami. Aiškinamajame rašte pažymima, kad apskaitos politika buvo pakeista, trumpai apibūdinami pakeitimai ir nurodoma priežastis.

Pavyzdys

Įmonė „E“ pradėjo veiklą 20X6 m. Iki 20X7 metų įmonės „E“ tipinė veikla buvo automobilių remonto paslaugos. Kartais, klientams prašant, įmonė „E“ iš užsienio užsakydavo brangių atsarginių dalių. Šių dalių pardavimo pajamos ir sąnaudos pelno (nuostolių) ataskaitoje buvo rodomos kitos veiklos straipsnyje.

Įmonės „E“ 20X6 m. gruodžio 31 d. pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje *Kita veikla* buvo parodyta 7 000 EUR pelno iš automobilių dalių pardavimo.

Įmonės „E“ 20X6 metų pelno (nuostolių) ataskaitos ištrauka

Eil. Nr.	Straipsniai	Pastabos Nr.	Ataskaitinis laikotarpis (20X6 m.)	Praėjęs ataskaitinis laikotarpis
1.	Pardavimo pajamos		550 000	-
2.	Pardavimo savikaina		365 000	-
3.	Bendrasis pelnas (nuostoliai)		185 000	-
4.	Veiklos sąnaudos		92 000	-
5.	Tipinės veiklos pelnas (nuostoliai)		93000	-
6.	Kita veikla		7 000	-
7.	Finansinė ir investicinė veikla		0	-
8.	Pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą		100 000	-

Padaugėjęs atsarginių dalių užsakymų, įmonė „E“ 20X7 metais išplėtė veiklą ir remonto dirbtuvėse įrengė parduotuvę, kurioje buvo prekiaujama automobilių dalimis. Įmonės „E“ vadovo 20X7 m. kovo 1 d. sprendimu prekyba atsarginėmis automobilių dalimis buvo priskirta įmonės tipinei veiklai, todėl buvo pakeista apskaitos politika ir detalių pardavimo pajamos priskirtos pardavimo pajamoms, o parduotų detalių savikaina – pardavimo savikainai.

Įmonės „E“ tipinės veiklos pardavimo pajamos 20X7 metais buvo 780 000 EUR, iš jų 150 000 EUR automobilių dalių pardavimo ir 630 000 EUR remonto paslaugų teikimo pajamos. Automobilių dalių pardavimo savikaina buvo 120 000 EUR, remonto paslaugų teikimo savikaina –

420 000 EUR, iš viso pardavimo savikaina sudarė 540 000 EUR.

Įmonės „E“ 20X7 metų pelno (nuostolių) ataskaitos ištrauka

Eurais

Eil. Nr.	Straipsniai	Pastabos Nr.	20X7m.	20X6 m.
1.	Pardavimo pajamas	1	780 000	550 000
2.	Pardavimo savikaina	1	540 000	365 000
3.	Bendrasis pelnas (nuostoliai)		240 000	185 000
4.	Veiklos sąnaudos		106 000	92 000
5.	Tipinės veiklos pelnas (nuostoliai)		134 000	93000
6.	Kita veikla		0	7 000
7.	Finansinė ir investicinė veikla		0	0
8.	Pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą		134 000	100 000

Įmonės „E“ 20X7 metų pelno (nuostolių) ataskaitos lyginamoji 20X6 m. informacija pateikiama neperskaičiuota.

Įmonės „E“ 20X7 metų finansinių ataskaitų aiškinamojo rašto ištrauka

1 pastaba. 20X7 metais įmonė pakeitė pajamų ir sąnaudų pripažinimo politiką. Nuo 20X7 metų automobilių dalių pardavimo pajamos ir sąnaudos parodomos kaip ataskaitinio laikotarpio tipinės veiklos pardavimo pajamos ir savikaina, bet ne kitos veiklos pajamos ir sąnaudos.

143.5. Bendrijos veiklos sutartyje nurodyta bendra savininkų įnašų vertė, faktiškai negautų ir (ar) grąžintinų įnašų vertė.

143.6. Garantijos pobūdis, suma, jei užtikrindamas kito asmens įsipareigojimus jis yra suteikęs garantiją.

143.7. Kita svarbi informacija.

Pavyzdys

TŪB „A“ nariai 20X2 m. gruodžio 15 d. priėmė sprendimą 50 000 EUR padidinti savininkų įnašus ir pervesti pinigus į bendrijos sąskaitą banke. Buvo nuspręsta, kad visi nariai pinigus į TŪB „A“ sąskaitą banke turi pervesti iki 20X3 m. kovo 31 d. Iki 20X2 m. gruodžio 31 d. pinigai į sąskaitą dar nebuvo pervesti. Bendrijos veiklos sutarties pakeitimas įsigaliojo (įregistruotas Juridinių asmenų registre) 20X3 m. vasario 10 d.

Sudarydama 20X2 m. gruodžio 31d. finansines ataskaitas, TŪB „A“ aiškinamajame rašte pateikia informaciją.

TŪB „A“ 20X2 m. gruodžio 31 d. finansinių ataskaitų aiškinamojo rašto ištrauka

6 pastaba. Narių susirinkimas 20X2 m. gruodžio 15 d. priėmė sprendimą 50 000 EUR padidinti savininkų įnašus papildomais įnašais. Bendrijos veiklos sutarties pakeitimas įregistruotas Juridinių asmenų registre 20X3 m. vasario 10 d. Pinigus numatoma pervesti į bendrijos sąskaitą banke iki 20X3 m. kovo 31 d.

144. Mažosios bendrijos aiškinamajame rašte pateikiama tokia informacija:

144.1. Jos teisinė forma, pavadinimas, kodas, buveinė (adresas), registras, kuriame kaupiami ir saugomi duomenys, teisinis statusas, jei įmonė likviduojama, reorganizuojama ar yra bankrutavusi, įregistravimo data, veiklos laikotarpis, jeigu jis yra ribotas, filialų ir atstovybių skaičius.

Pavyzdys

MB „A“ finansinių ataskaitų aiškinamojo rašto ištrauka

Mažoji bendija „A“ (toliau – MB „A“), kodas 3XXXXXX011, buveinė Pavyzdžio g. 2, 201 kab., Vilnius. MB „A“ duomenys kaupiami ir saugomi Juridinių asmenų registre, bendrija įregistruota 20X2 m. spalio 10 d., veiklos laikotarpis neribotas. MB „A“ turi du filialus.

144.2. Trumpas veiklos sričių apibūdinimas.

Pavyzdys

MB „A“ finansinių ataskaitų aiškinamojo rašto ištrauka

MB „A“ veikla – teikti maitinimo paslaugas, organizuoti konferencijas.

144.3. Jei ji turi darbuotojų, ataskaitinių finansinių metų ir praėjusių finansinių metų vidutinis darbuotojų skaičius pagal sąrašą.

Vidutinis darbuotojų skaičius pagal sąrašą apskaičiuojamas pagal Vidutinio metų sąrašinio darbuotojų skaičiaus apskaičiavimo taisyklės, patvirtintas Lietuvos Respublikos finansų ministro

2002 m. gegužės 15 d. įsakymu Nr. 134. Pagal nurodytą finansų ministro įsakymą vidutinis metų sąrašinis darbuotojų skaičius yra apskaičiuojamas taikant chronologinį vidurkį. Vidurkiui apskaičiuoti reikalingi 13 mėnesių duomenys. Vidutinis sąrašinis darbuotojų skaičius gali būti apskaičiuojamas pagal formulę:

$$D = \frac{\frac{D_{gr0}}{2} + D_s + D_v + \dots + D_1 + \frac{D_{gr1}}{2}}{12},$$

kur:

D – vidutinis ataskaitinių metų sąrašinis darbuotojų skaičius;

D_{gr0} – praėjusių metų gruodžio 31 d. darbuotojų skaičius;

D_s – ataskaitinių metų sausio 31 d. darbuotojų skaičius;

D_v – ataskaitinių metų vasario 28 d. arba 29 d. darbuotojų skaičius;

... – kitų ataskaitinio laikotarpio mėnesių darbuotojų skaičius;

D₁ – ataskaitinių metų lapkričio 30 d. darbuotojų skaičius;

D_{gr1} – ataskaitinių metų gruodžio 31 d. darbuotojų skaičius.

Vidutinis sąrašinis darbuotojų skaičius aiškinamajame rašte pateikiamas suapvalintas iki sveiko skaičiaus.

Pavyzdys

MB „A“ įsteigta 20X2 m. lapkričio 25 d. Jos finansiniai metai sutampa su kalendoriniais metais. MB „A“ sausio mėnesį priėmė tris darbuotojus, o liepos mėnesį – dar du.

Kadangi MB „A“ turi darbuotojų, ji aiškinamajame rašte atskleidžia, kad vidutinis sąrašinis darbuotojų skaičius yra 4, t. y. pagal formulę apskaičiuoja ir suapvalina:

$$D = \frac{\frac{0}{2} + 3 + 3 + 3 + 3 + 3 + 3 + 3 + 5 + 5 + 5 + 5 + 5 + \frac{5}{2}}{12} = 3,79$$

MB „A“ 20X2 m. gruodžio 31 d. finansinių ataskaitų aiškinamojo rašto ištrauka

Vidutinis sąrašinis darbuotojų skaičius 20X2 metais buvo 4.

144.4. Kad ji apskaitą tvarko ir finansines ataskaitas sudaro pagal 38-ąjį verslo apskaitos standartą „Neribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų ir mažųjų bendrijų buhalterinė apskaita ir finansinės ataskaitos“.

Pavyzdys

MB „A“ finansinių ataskaitų aiškinamojo rašto ištrauka

MB „A“ buhalterinė apskaita tvarkoma ir finansinės ataskaitos sudaromos pagal 38-ąjį verslo apskaitos standartą „Neribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų ir mažųjų bendrijų buhalterinė apskaita ir finansinės ataskaitos“.

144.5. Jei finansiniais metais buvo keičiama apskaitos politika, trumpas tų pakeitimų apibūdinimas ir priežastys.

Pavyzdys

MB „A“ 20X3 m. pakeitė apskaitos politiką ir tą atskleidžia finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte.

MB „A“ 20X3 m. finansinių ataskaitų aiškinamojo rašto ištrauka

MB „A“ 20X2 m. buvo pasirinkusi taikyti nuolatinį atsargų apskaitos būdą, t. y. buhalterinės apskaitos sąskaitose buvo registruojama kiekviena su atsargų sunaudojimu ar pardavimu susijusi operacija. Tačiau visų atsargų gavimo, pardavimo ar sunaudojimo operacijų registravimas mažajai bendrijai buvo per daug sudėtingas ir ekonomiškai netikslingas. MB „A“ 20X3 m. pakeitė apskaitos politiką ir pradėjo taikyti periodišką atsargų apskaitos būdą, kai atsargų likučių savikaina ir sunaudotų ar parduotų atsargų savikaina buhalterinės apskaitos sąskaitose užregistruojama ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, atlikus atsargų likučių inventorizaciją.

144.6. Iš narių gautinų ir (ar) nariams grąžintinų jų įnašų vertė.

1 pavyzdys

MB „A“ 20X2 m. spalio 1 d. įsteigė trys fiziniai asmenys. Jie nusprendė į mažąją bendriją įnešti po 3 000 EUR, visa savininkų įnašų suma yra 9 000 EUR. Steigimo sutartyje mažosios bendrijos steigėjai nurodė, kad visi iš karto įneša po 1 000 EUR, o likusią sumą turi įnešti per 15 mėnesių nuo mažosios bendrijos įregistravimo. Du nariai likusią įnašo dalį, 4 000 EUR (2 000 x 2), įnešė per 3 mėnesius.

MB „A“ gautinų įnašų vertė yra 2 000 EUR (9 000 – 1 000 x 3 – 4 000).

MB „A“ 20X2 m. gruodžio 31 d. finansinių ataskaitų aiškinamojo rašto ištrauka

MB „A“ 20X2 m. spalio 1 d. steigimo sutartyje nurodyta, kad visa sąvininkų įnašų suma yra 9 000 EUR. 20X2 m. gruodžio 31 d. gautinų įnašų vertė 2 000 EUR.

2 pavyzdys

MB „A“ 20X3 m. sausio 2 d. įsteigė trys fiziniai asmenys. Kiekvienas iš jų į mažąją bendriją įnešė po 1 600 EUR. Vienas iš mažosios bendrijos narių nusprendė pasitraukti ir apie savo sprendimą pranešė 20X3 m. gruodžio 31 d.

MB „A“ 20X3 m. gruodžio 31 d. finansinių ataskaitų aiškinamojo rašto ištrauka

20X3 m. gruodžio 31 d. iš MB „A“ pasitraukančiam nariui grąžintino įnašo vertė yra 1 600 EUR.

144.7. Per ataskaitinį laikotarpį bendrijos nariams avansu išmokėta pelno dalis.

Pavyzdys

MB „A“ per 20X3 m. 6 mėn. ataskaitinį laikotarpį savo nariams avansu išmokėjo pelno dalį:

- Pirmam nariui 2 500 EUR.
- Antram nariui 1 800 EUR.
- Trečiam nariui 3 100 EUR.

MB „A“ 20X3 m. birželio 30 d. finansinių ataskaitų aiškinamojo rašto ištrauka

Per ataskaitinį laikotarpį, t. y. 20X3 m. 6 mėnesius, bendrijos nariams avansu išmokėta pelno dalis yra 7 400 EUR.

144.8. Garantijos pobūdis, suma, jei užtikrindama kito asmens įsipareigojimus ji yra suteikusi garantiją.

Pavyzdys

MB „A“ suteikė garantiją už įmonės „B“ gautą 500 000 EUR paskolą. MB „A“ informaciją apie garantiją atskleidžia aiškinamajame rašte.

MB „A“ 20X3 m. gruodžio 31 d. finansinių ataskaitų aiškinamojo rašto ištrauka

MB „A“ suteiktos garantijos ir suma 20X3 m. gruodžio 31 d.

Garantija	Pobūdis	Suma
Įmonei „B“ suteikta garantija	Garantuojamas įmonės „B“ paskolos grąžinimas	500 000 EUR

144.9. Kita svarbi informacija.

Mažoji bendrija, be ankščiau reikalaujamos atskleisti informacijos, gali aiškinamajame rašte pateikti ir kitą reikšmingą informaciją, pavyzdžiui, apie klaidų taisymą, jei jų taisymas turėjo reikšmingą poveikį balanso ar pelno (nuostolių) ataskaitos duomenims.

Pavyzdys

MB „A“ 20X4 metais nustatė, kad 20X3 metais buvo padaryta klaida ir į pardavimo savikainą nebuvo įtraukta 100 500 EUR. MB „A“ ištaisė klaidą ataskaitinį laikotarpį ir nusprendė šią informaciją atskleisti 20X4 m. finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte.

MB „A“ 20X3 m. gruodžio 31 d. finansinių ataskaitų aiškinamojo rašto ištrauka

MB „A“ 20X4 metais nustatė, kad 20X3 metais buvo padaryta klaida ir į pardavimo savikainą nebuvo įtraukta 100 500 EUR. Kadangi 20X3 m. į pardavimo savikainą nebuvo įtraukta 100 500 EUR, o buvo klaidingai priskirta atsargoms, klaida buvo pastebėta ir ištaisyta 20X4 metais.

IX. BAIGIAMOSIOS NUOSTATOS

145. Neribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys (individualios įmonės, tikrosios ūkinės bendrijos ir komanditinės ūkinės bendrijos) šį standartą taiko tvarkydamos 2013 m. sausio 1 d. ir vėliau prasidedančių finansinių metų apskaitą ir sudarydamos 2013 m. sausio 1 d. ir vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansines ataskaitas.

146. Neribotos civilinės atsakomybės juridinis asmuo, kuris iki 2013 m. sausio 1 d. taikė kitą konkretaus turto ir įsipareigojimų apskaitos politiką negu nurodyta šiame standarte, nuo 2013 m. sausio 1 d. pradėjęs taikyti šį standartą iki šios datos įsigyto turto ir įsipareigojimų vertės apskaitos registruose nekoreguoja.

147. Įmonė, kuri taikė visus verslo apskaitos standartus ir kitą konkretaus turto ir įsipareigojimų apskaitos politiką negu nurodyta šiame standarte, pasirinkusi taikyti šį standartą, iki pirmos ataskaitinio laikotarpio dienos įsigyto turto ir įsipareigojimų vertės apskaitos registruose nekoreguoja.

148. Jei įmonė netaikė verslo apskaitos standartų ir nusprendė apskaitą tvarkyti ir finansines ataskaitas rengti pagal šį standartą, pirmą kartą sudarytose ataskaitinio laikotarpio finansinėse ataskaitose lyginamosios informacijos pateikti ji neprivalo.

Jei įmonė netaikė verslo apskaitos standartų ir nusprendė apskaitą tvarkyti ir finansines ataskaitas rengti pagal šį standartą, pirmą kartą sudarytų finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte nurodo, kad pirmą kartą sudarytose 20X3 metų finansinėse ataskaitose lyginamoji informacija nepateikiama.

**NERIBOTOS CIVILINĖS ATSAKOMYBĖS JURIDINIŲ ASMENŲ IR MAŽŲJŲ
BENDRIJŲ PAVYZDINIS SĄSKAITŲ PLANAS**

1 ILGALAIKIS TURTAS

11 Nematerialusis turtas

110 Nematerialiojo turto savikaina

111 Nematerialiojo turto vertės amortizacija (–)

112 Sumokėti avansai už nematerialųjį turtą

12 Materialusis turtas

120 Žemės savikaina

121 Pastatai ir statiniai

1210 Pastatų ir statinių savikaina

1212 Ruošiami naudoti pastatai ir statiniai

1213 Pastatų ir statinių savikainos nusidėvėjimas (–)

122 Mašinos ir įrenginiai

1220 Mašinų ir įrenginių savikaina

1222 Ruošiamos naudoti mašinos ir įrenginiai

1223 Mašinų ir įrenginių savikainos nusidėvėjimas (–)

123 Transporto priemonės

1230 Transporto priemonių savikaina

1232 Ruošiamos naudoti transporto priemonės

1233 Transporto priemonių savikainos nusidėvėjimas (–)

- 124 Kita įranga
 - 1240 Kitos įrangos savikaina
 - 1242 Ruošiama naudoti kita įranga
 - 1243 Kitos įrangos savikainos nusidėvėjimas (–)
- 125 Statomas ar rekonstruojamas ilgalaikis materialusis turtas
- 126 Kitas materialusis turtas
 - 1260 Kito materialiojo turto savikaina
 - 1262 Ruošiamas naudoti kitas materialusis turtas
 - 1263 Kito materialiojo turto savikainos nusidėvėjimas (–)
- 127 Sumokėti avansai už ilgalaikį materialųjį turtą

16 Finansinis turtas

- 160 Ilgalaikės investicijos
- 161 Po vieno metų gautinos sumos
- 162 Ilgalaikiai terminuotieji indėliai
- 163 Ilgalaikės paskolos įmonės savininkams
- 164 Kitas ilgalaikis finansinis turtas

17 Kitas ilgalaikis turtas

2 TRUMPALAIKIS TURTAS

20 Atsargos, sumokėti avansai ir vykdomi darbai

- 201 Atsargos
 - 2011 Žaliavos, medžiagos, sudedamosios dalys ir detalės
 - 2012 Nebaigtos gamybos savikaina
 - 2013 Pagaminta produkcija
 - 2014 Pirktos prekės, skirtos perparduoti
 - 2015 Atsargos kelyje
 - 2016 Atsargos pas trečiuosius asmenis

202	Sumokėti avansai
203	Vykdomi darbai
24	Per vienus metus gautinos sumos
241	Pirkėjų skolos
242	Paskolos įmonės savininkams
243	Gautinas pridėtinės vertės mokestis
244	Iš atskaitingų asmenų gautinos sumos
245	Kitos per vienus metus gautinos sumos
26	Kitas trumpalaikis turtas
261	Trumpalaikės investicijos
262	Terminuotieji indėliai
263	Įmonės savininkams avansu išmokėtas pelnas
264	Įmonės savininkų asmeniniams poreikiams išmokėtos lėšos
265	Visas kitas trumpalaikis turtas
27	Pinigai
271	Pinigai sąskaitose bankuose
272	Pinigai kasoje
3	NUOSAVAS KAPITALAS, DOTACIJOS IR SUBSIDIJOS
30	Savininkų įnašai
301	Savininkų įnašų suma
302	Nesumokėti įnašai (–)
34	Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)
341	Ataskaitinių metų nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)
342	Ankstesnių metų nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)
35	Dotacijos ir subsidijos

4 ĮSIPAREIGOJIMAI

40 Ilgalaikiai įsipareigojimai

401 Ilgalaikės finansinės skolos

402 Ilgalaikės skolos tiekėjams

403 Kiti ilgalaikiai įsipareigojimai

44 Trumpalaikiai įsipareigojimai

440 Ilgalaikių skolų einamųjų metų dalis

441 Trumpalaikės finansinės skolos

442 Skolos tiekėjams

443 Gauti avansai

444 Mokėtinas darbo užmokestis

445 Įmonės savininkams mokėtinos sumos

446 Mokėtini mokesčiai:

4461 Mokėtinas gyventojų pajamų mokestis

4462 Mokėtinos valstybinio socialinio draudimo įmokos

4463 Mokėtinos privalomojo sveikatos draudimo įmokos

4464 Pelno mokesčio įsipareigojimai

4465 Mokėtinas pridėtinės vertės mokestis

4466 Kiti į biudžetą mokėtini mokesčiai

447 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai

5 PAJAMOS

50 Pardavimo pajamos

500 Parduotų prekių ir paslaugų pajamos

509 Suteiktos nuolaidos, grąžinimai (–)

52 Kitos veiklos pajamos

- 521 Ilgalaikio turto perleidimo pelnas
- 522 Kitos netipinės veiklos pajamos
- 53 Finansinės ir investicinės veiklos pajamos**
- 530 Palūkanų pajamos
- 531 Dividendų pajamos
- 532 Investicijų perleidimo pelnas
- 533 Pelnas dėl teigiamo valiutų kursų pokyčio
- 534 Kitos finansinės ir investicinės veiklos pajamos

6 SĄNAUDOS

60 Pardavimo savikaina

- 600 Parduotų prekių ir paslaugų savikaina
- 601 Pirkimų suma
- 605 Atsargų padidėjimas (sumažėjimas)
- 609 Gautos nuolaidos, grąžinimai (–)

61 Veiklos sąnaudos

- 610 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos
- 611 Ilgalaikio turto amortizacijos, nusidėvėjimo sąnaudos
- 612 Patalpų išlaikymo, nuomos sąnaudos
- 613 Remonto ir eksploatacijos sąnaudos
- 614 Komandiruočių sąnaudos
- 615 Gautų paslaugų sąnaudos
- 616 Veiklos mokesčių sąnaudos
- 617 Turto praradimo ir nurašymo sąnaudos
- 618 Kitos veiklos sąnaudos
- 619 Gautos nuolaidos (–)

62 Kitos veiklos sąnaudos

621 Ilgalaikio turto perleidimo nuostoliai

622 Kitos netipinės veiklos sąnaudos

63 Finansinės ir investicinės veiklos sąnaudos

630 Palūkanų sąnaudos

631 Investicijų perleidimo nuostoliai

632 Nuostoliai dėl neigiamo valiutų kursų pokyčio

633 Kitos finansinės ir investicinės veiklos sąnaudos

65 Pelno mokestis

38-ojo verslo apskaitos standarto
„Neribotos civilinės atsakomybės
juridinių asmenų ir mažųjų bendrių
buhalterinė apskaita ir finansinės
ataskaitos“

1 priedas

(Balanso forma)

(įmonės teisinė forma, pavadinimas, kodas)

(buveinė (adresas), registras, kuriame kaupiami ir saugomi duomenys)

(teisinis statusas, jei įmonė likviduojama, reorganizuojama ar yra bankrutavusi)

(Tvirtinimo žyma)

20.....M.....D. BALANSAS

Nr. _____

(ataskaitos sudarymo data)

(ataskaitinis laikotarpis)

(ataskaitos tikslumo lygis ir valiuta)

Eil. Nr.	Straipsniai	Pasta- bos Nr.	Ataskaitinis laikotarpis	Praėjęs ataskaitinis laikotarpis
	TURTAS			
A.	ILGALAIKIS TURTAS			
1.	Nematerialusis turtas			
2.	Materialusis turtas			
3.	Finansinis turtas			
4.	Kitas ilgalaikis turtas			
B.	TRUMPALAIKIS TURTAS			
1.	Atsargos, sumokėti avansai ir vykdomi darbai			
2.	Per vienus metus gautinos sumos			
3.	Kitas trumpalaikis turtas			
4.	Pinigai			
	TURTO IŠ VISO			
	NUOSAVAS KAPITALAS IR ĮSIPAREIGOJIMAI			
C.	NUOSAVAS KAPITALAS			

Audito ir apskaitos tarnyba

1.	Savininkų įnašai			
2.	Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)			
D.	DOTACIJOS, SUBSIDIJOS			
E.	ĮSIPAREIGOJIMAI			
1.	Ilgalaikiai įsipareigojimai			
2.	Trumpalaikiai įsipareigojimai			
	NUOSAVO KAPITALO IR ĮSIPAREIGOJIMŲ IŠ VISO			

(vadovo pareigų pavadinimas)

(parašas)

(vardas ir pavardė)

(vyriausiojo buhalterio (bhalterio)
arba galinčio tvarkyti apskaitą kito
asmens pareigų pavadinimas)

(parašas)

(vardas ir pavardė)

38-ojo verslo apskaitos standarto
„Neribotos civilinės atsakomybės
juridinių asmenų ir mažųjų bendrijų
buhalterinė apskaita ir finansinės
ataskaitos“

2 priedas

(Pelno (nuostolių) ataskaitos forma)

(įmonės teisinė forma, pavadinimas, kodas)

(buveinė (adresas), registras, kuriame kaupiami ir saugomi duomenys)

(teisinis statusas, jei įmonė likviduojama, reorganizuojama ar yra bankrutavusi)

(Tvirtinimo žyma)

20.....M.....D. PELNO (NUOSTOLIŲ) ATASKAITA

_____ Nr. _____
(ataskaitos sudarymo data)

_____ (ataskaitinis laikotarpis)

_____ (ataskaitos tikslumo lygis ir valiuta)

Eil. Nr.	Straipsniai	Pastabos Nr.	Ataskaitinis laikotarpis	Praėjęs ataskaitinis laikotarpis
1.	Pardavimo pajamos			
2.	Pardavimo savikaina			
3.	Bendrasis pelnas (nuostoliai)			
4.	Veiklos sąnaudos			
5.	Tipinės veiklos pelnas (nuostoliai)			
6.	Kita veikla			
7.	Finansinė ir investicinė veikla			
8.	Pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą			
9.	Pelno mokestis			
10.	Grynasis pelnas (nuostoliai)			

_____ (vadovo pareigų pavadinimas)

_____ (parašas)

_____ (vardas ir pavardė)

_____ (vyriausiojo buhalterio (buhalterio) arba
galinčio tvarkyti apskaitą kito asmens
pareigų pavadinimas)

_____ (parašas)

_____ (vardas ir pavardė)