

PATVIRTINTA

Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus

2015 m. gruodžio 29 d. įsakymu Nr. VAS-62

## 10-OJO VERSLO APSKAITOS STANDARTO „PAJAMOS“ METODINĖS REKOMENDACIJOS

*Parengtos pagal standartą, galiojančią nuo 2016 m. sausio 1 d. (TAR 2015-06-16, i. k. [2015-09647](#))*

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

*Pastaba. Pavyzdžiuose naudojamos pavyzdinio sąskaitų plano sąskaitos.*

### I. BENDROSIOS NUOSTATOS

1. Šio standarto tikslas – nustatyti įmonės pajamų pripažinimo, vertinimo ir apskaitos tvarką.
2. Standartą įmonės taiko pajamų, kurios parodomos pelno (nuostolių) ataskaitoje, apskaitai.
3. Labai maža įmonė, rengianti 1-ojo verslo apskaitos standarto „Finansinė atskaitomybė“ 8 punkte nustatytą finansinių ataskaitų rinkinį, taiko šio standarto nuostatas ir naudojami IX skyriuje nustatytais išimtimis.
4. Specialiųjų sričių įmonių pajamų pripažinimo, vertinimo ir apskaitos tvarką nustato atitinkami verslo apskaitos standartai ir šis standartas, jei jis neprieštaruja atitinkamos srities verslo apskaitos standartams.

### II. PAGRINDINĖS SĄVOKOS

5. Pagrindinės šio standarto sąvokos:
  - 5.1. **Pajamos** – ekonominės naudos padidėjimas dėl turto naudojimo, pardavimo, perleidimo, vertės padidėjimo ar išsipareigojimų sumažėjimo per ataskaitinį laikotarpį, kai dėl to padidėja nuosavas kapitalas, išskyrus papildomus savininkų įnašus.
  - 5.2. **Patikimas įvertinimas** – įvertinimas, pagrįstas išsamia ir objektyvia informacija.
6. Kitos šiame standarte vartojamos sąvokos turi tą pačią reikšmę, kaip Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos, Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės ir Lietuvos Respublikos įmonių grupių konsoliduotosios finansinės atskaitomybės įstatymuose ir kituose verslo apskaitos standartuose.

### III. PAJAMŲ PRIPAŽINIMAS

**7. Apskaitoje pajamos pripažįstamos, registruojamos ir pelno (nuostolių) ataskaitoje parodomas, kai atitinka pajamų apibrėžimą ir galima patikimai nustatyti jų vertę. Apskaitoje pajamos registruojamos vadovaujantis kaupimo ir palyginimo principais.**

Pajamos yra susijusios su įmonės turto (pinigų, pirkėjų skolų, nematerialiojo, materialiojo, finansinio ar kito turto) padidėjimu, išipareigojimų sumažėjimu ar abiejų deriniu. Pajamos didina įmonės nuosavą kapitalą, tačiau įmonės savininkų (akcininkų, pajininkų) įnašai pajamomis nelaikomi. Pavyzdžiui, didinant akcinį kapitalą ar padengiant įmonės nuostolius papildomais savininkų įnašais, pajamos nebus pripažįstamos ir pelno (nuostolių) ataskaitoje nebus rodomos, bet apskaitoje bus registruojamas nuosavo kapitalo padidėjimas, parodomas nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje.

---

#### Pavyzdys

AB „L“ akcininkai nutarė padengti įmonės nuostolius papildomais įnašais. Nuostoliams padengti akcininkai į kasą įnešė 80 000 EUR. Akcininkų įnašai pajamomis nepripažįstami, todėl 80 000 EUR suma didinamas nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai). Gavus akcininkų įnašus, apskaitoje registruojama:

D 272 Kasa	80 000
K 3412 Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai)	80 000

---

**8. Vadovaujantis kaupimo principu pajamos apskaitoje registruojamos, kai jos uždirbamos, neatsižvelgiant į laiką, kada buvo gauti pinigai.**

Pajamos laikomos uždirbtomis ir registruojamos apskaitoje tada, kai pardavėjas įvykdo sutarties sąlygas, 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 tada, kai su prekėmis ar paslaugomis susijusi rizika ir nauda bus perduota pirkėjui. Rizikos ir naudos perdavimo momentas dažnai (bet nebūtinai) sutampa su nuosavybės teisės perdavimu.

Pajamų pripažinimas ne visada sutampa su sąskaitos išrašymo laiku, todėl, pasibaigus ataskaitiniam laikotarpiui, prieš sudarydama finansines ataskaitas įmonė turi patikrinti, ar visos ataskaitinio laikotarpio pajamos yra užregistruotos.

---

#### Pavyzdys

UAB „X“ 20X1 m. spalio 9 d. pasirašė su pirkėju prekių, kurių vertė 100 000 EUR, pardavimo sutartį. Pirkėjas atsiėmė prekes 20X1 m. spalio 9 d. Sutartyje numatyta, kad prekių nuosavybė ir su ja susijusi rizika pirkėjui perduodama perduodant prekes. Už prekes pirkėjas išipareigojo sumokėti iki 20X2 m. sausio 19 d.

Kadangi su prekėmis susijusi rizika ir nauda pirkėjui yra perduodama perduodant prekes, tai pardavimo pajamos pripažįstamos 20X1 m. spalio 9 d.:

D 2410 Pirkėjų skolų vertė	100 000
K 5000 Parduotų prekių pajamos	100 000

### Pavyzdys

UAB „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, t. y. kol paslauga nėra atlikta ir pajamos nėra uždirbtos, nors pirkėjas ir yra įsipareigojęs ją pirkti, o UAB „A“ neturi teisės atsisakyti pateikti prekę. Už prenumeratą gautas avansas apskaitoje registruojamas kaip įsipareigojimas ir pripažįstamas pajamomis tada, kai pardavėjas išsiunčia užsakytą prekę (leidinį) pirkėjui:

D 271 Sąskaitos bankuose arba D 272 kasa	12 000
K 442 Gauti avansai	12 000

20X2 m. balandžio mėnesį išsiuntus pirmo ketvirčio žurnalą prenumeratoriams, apskaitoje registruojamos parduotų prekių pajamos:

D 442 Gauti avansai	3 000
K 5000 Parduotų prekių pajamos	3 000

**9. Pagal palyginimo principą pajamos ir sąnaudos, susijusios su tuo pačiu sandoriu, turi būti pripažįstamos tą patį ataskaitinį laikotarpį. Sąnaudos pripažįstamos tada, kai uždirbamos su jomis susijusios pajamos. Tačiau pajamos negali būti pripažįstamos, kol negalima patikimai įvertinti sąnaudų. Esant tokioms aplinkybėms, visos už parduotas prekes ar suteiktas paslaugas jau gautos sumos yra pripažįstamos įsipareigojimais.**

### Pavyzdys

Įmonė „S“ pradėjo gaminti ir parduoti naujus gaminius. Analogiškų, šiuos gaminius atitinkančių pakaitalų, kuriuos būtų galima palyginti su įmonės „S“ gaminamais ir prekiaujamais gaminiais, rinkoje dar nėra. Įmonės „S“ sutartyse su pirkėjais numatyta, kad pirkėjai su įmone atsiskaito tik pardavę šiuos gaminius rinkoje. Prognozės dėl galimų realizavimo nuostolių ir garantinio aptarnavimo išlaidų nėra tikslios.

Pagal šio punkto nuostatas pajamos ir sąnaudos susijusios su šiuo sandoriu turi būti pripažįstamos tą patį ataskaitinį laikotarpį. Todėl įmonės „S“ pajamos turėtų būti pripažįstamos ir registruojamos apskaitoje tik tada, kai bus patikimai įvertintos visos su šiuo sandoriu susijusios sąnaudos. Pardavusi šiuos gaminius ir išrašiusi sąskaitą faktūrą pirkėjams įmonė „S“ pripažįsta ateinančių laikotarpių pajamas, o apskaitoje registruoja:

D 271 Sąskaitos bankuose arba D 2410 Pirkėjų skolų vertė
K 492 Ateinančių laikotarpių pajamos

Kai įvertinamos visos su šiuo sandoriu susijusios sąnaudos, įmonė „S“ pripažįsta pajamas, o apskaitoje registruoja:

D 492 Ateinančių laikotarpių pajamos

K 5000 Parduotų prekių pajamos

---

**10. Pajamomis laikomas tik įmonės ekonominės naudos padidėjimas. Pajamomis nepripažįstamas pridėtinės vertės mokestis ir kitos trečiųjų asmenų vardu surinktos sumos, nes jos neduoda įmonei ekonominės naudos ir nedidina nuosavo kapitalo. Veiklos tarpininkų pajamomis pripažįstami tik jų uždirbti komisiniai, bet ne trečiųjų asmenų vardu surinktos sumos.**

Pajamoms gali būti priskiriamos tik tos sumos, kurios priklauso įmonei. Ar visa suma už parduotas prekes priklauso įmonei, sprendžiama pagal tokius požymius:

1. Įmonei tenka rizika ir atsakomybė dėl užsakymo įvykdymo, ji pati įsipareigoja 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. Faktas, kad įmonė gali reikšmingai padidinti produkto ar paslaugų vertę, patvirtina, kad pirmiausia ji prisiima atsakomybę įvykdyti užsakymą pateikdama tinkamą naudoti produktą, jo dalis ar paslaugas.
5. Įmonė, vykdydama pirkėjų užsakymus, 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 riziką dėl atsargų praradimo, kol jos perduodamos klientui.
8. Įmonė prisiima pirkėjo kredito riziką.

Pridėtinės vertės mokestis, nors jis gaunamas kartu su įmonės pajamomis, negali būti joms priskiriamas. Tarpininkavimo veikla užsiimančių įmonių trečiųjų asmenų vardu surinktos sumos nepriskiriamos tarpininkavimo veiklą vykdančios įmonės pajamoms.

Tarpininkavimo veiklą vykdančios įmonės atskiriamos pagal tokius požymius:

1. Pats tiekėjas (ne įmonė tarpininkė) prisiima atsakomybę įvykdyti užsakymą ir pirkėjui pristatyti tinkamas prekes ir 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 pardavimų sumos, pagal tai galima spręsti, kad įmonė yra tiekėjo agentė.
3. Tiekėjas (ne įmonė tarpininkė) prisiima pirkėjo kredito riziką.

Sprendimas, ar visa už parduotas prekes gauta ar gautina suma priklauso įmonei, ar įmonė yra tarpininkė, daromas įvertinus ir apibendrinus visų esamų požymių reikšmingumą.

**1 pavyzdys**

UAB „K“ aviakompanijos „A“ pavedimu platina bilietus ir už tai gauna komisinius. Komisinių dydis apibrėžtas sutartyje. Jie sudaro 15 proc. parduotų bilietų kainos. UAB „K“ 20X3 m. kovo mėn. pardavė bilietų už 300 000 EUR ir apskaitoje užregistravo:

D 271 Sąskaitos bankuose, 272 Kasa arba D 2410 Pirkėjų skolų vertė	300 000
K 5001 Suteiktų paslaugų pajamos	45 000
K 4430 Skolos tiekėjams už prekes ir paslaugas	255 000

**2 pavyzdys**

Plastikiniais indais prekiaujanti įmonė „A“, pridėtinės vertės mokesčio mokėtoja, įmonei „B“ pardavė prekių už 47 200 EUR įskaitant ir pridėtinės vertės mokesį. Tačiau pajamomis pripažįstama tik pajamų suma, likusi atskaičius teisės aktų nustatyto dydžio pridėtinės vertės mokesį, nes įmonė jį turės sumokėti į biudžetą:

D 2410 Pirkėjų skolų vertė arba 271 Sąskaitos bankuose	47 200
K 4492 Mokėtinas pridėtinės vertės mokestis	7 200
K 5000 Parduotų prekių pajamos	40 000

**11. Parduodant prekes iš akcizais apmokestinamų prekių sandėlio, iš trečiųjų asmenų gauta (gautina) akcizų suma laikoma trečiųjų asmenų vardu surinktomis sumomis.**

Parduodant prekes iš akcizais apmokestinamų prekių sandėlio, kai panaikinamas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas kaip jis suprantamas pagal Lietuvos Respublikos akcizų įstatymą, iš pirkėjų surenkama akcizų suma, kurią įmonė sumoka į valstybės biudžetą, įmonės pajamomis nelaikoma. Parduodant akcizais apmokestinamas prekes, įmonės apskaitoje registruojamos gautinų akcizų sumų sumažėjimas. Vadovaudamasi pastovumo ir palyginimo principais, įmonė turi užtikrinti, kad akcizai apskaitoje būtų registruojami atskirai ir tada, kai prekės parduodamos į akcizinių prekių sandėlį, kada akcizų mokėti nereikia, ir tada, kai tiesiogiai galutiniam pardavėjui, ir aprašyti šį būdą įmonės apskaitos politikoje.

Kai akcizais apmokestinamos prekės iš akcizais apmokestinamų prekių sandėlio parduodamos didmenine prekyba užsiimančiai įmonei, kuri neturi akcizais apmokestinamų prekių sandėlio, kuriam taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, pirkdama prekes tokia įmonė akcizus turi sumokėti akcizais apmokestinamų prekių sandėlių savininkams. Didmenine prekyba užsiimanti įmonė apskaitos politikoje turi nurodyti, kad akcizus, kuriuos įsigydama prekes sumoka gamintojams, ji įtraukia į prekių įsigijimo savikainą. Detalesnių pavyzdžių, kaip didmenine prekyba užsiimančios įmonės apskaitoje registruoja į prekių įsigijimo savikainą ir į perparduodamų prekių kainą įtrauktus akcizus, yra pateikta 11-ojo verslo apskaitos standarto „Sąnaudos“ metodinėse rekomendacijose.

## Pavyzdys

AB „A“ gamina ir parduoda akcizais apmokestinamas prekes. AB „A“ turi akcizais apmokestinamų prekių sandėlį, kuriam taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas.

Įmonės apskaitos politikoje nustatyta, kad akcizų suma, kurią įmonė privalo apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą, į įmonės parduotų prekių pardavimo pajamas ir pardavimo savikainą neįtraukiama. Įmonė apskaičiuoja akcizus nuo parduotų prekių kiekio ir apskaitoje registruoja į valstybės biudžetą mokėtinas ir iš pirkėjų gautinas akcizų sumas.

AB „A“ 20X1 m. sausio mėn. pardavė 10 000 prekių iš akcizais apmokestinamų prekių sandėlio ir 600 savo firminėse parduotuvėse. Pagal įmonės pasirinktą apskaitos politiką 20X1 m. sausio mėn. parduotų prekių vieneto savikaina buvo 2,50 EUR.

AB „A“ iš akcizais apmokestinamų prekių sandėlio 6 000 prekių pardavė po 5 EUR įmonei AB „B“, kuri užsiima didmenine prekyba ir įsigytas prekes veža į akcizais apmokestinamų prekių sandėlį, todėl AB „A“ neturi prievolės apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą akcizų ir į pardavimo kainą akcizų neįtraukė.

AB „A“ apskaitoje registruojama 30 000 EUR (6 000 x 5) prekių pardavimo pajamų ir iš pirkėjų gautina suma:

D 2410 Pirkėjų skolų vertė	30 000
K 5000 Parduotų prekių pajamos	30 000

AB „A“ iš akcizais apmokestinamų prekių sandėlio likusius 4 000 prekių po 5 EUR pardavė įmonei AB „C“, kuri įsigytas prekes veža į parduotuves, t. y. iš karto jas perparduoda rinkoje. Kadangi parduodant prekes iš akcizais apmokestinamų prekių sandėlio panaikinamas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, AB „A“ apskaičiavo akcizų sumą, kurią privalės sumokėti į valstybės biudžetą, ir išskyrė ją pardavimo dokumente. AB „A“ pirkėjui išrašė sąskaitą faktūrą, kurioje nurodė 20 000 EUR (4 000 x 5) pardavimo kainą, 5 000 EUR apskaičiuotą akcizų sumą ir 25 000 EUR iš pirkėjo gautiną sumą. AB „A“ apskaitoje registruojama 20 000 EUR (4 000 x 5) prekių pardavimo pajamų, 5 000 EUR (4 000 x 1,25) akcizų ir 25 000 EUR iš pirkėjų gautinų sumų:

D 2410 Pirkėjų skolų vertė	25 000
K 4493 Kiti į biudžetą mokėtini mokesčiai (akcizai)	5 000
K 5000 Parduotų prekių pajamos	20 000

AB „A“ savo firminėje parduotuvėje pardavė 600 prekių po 5 EUR. Kadangi išvežus prekes iš akcizais apmokestinamų prekių sandėlio į parduotuvę yra panaikinamas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, AB „A“ apskaičiavo 750 EUR (600 x 1,25) akcizų sumą, kurią privalės sumokėti į valstybės biudžetą. Pagal AB „A“ apskaitos politiką šių prekių akcizų sumų į prekių pardavimo pajamas ir pardavimo savikainą neįtraukia, todėl įmonė pripažįsta įsipareigojimą biudžetui.

D 2446 Kitos gautinos skolos	750
K 4493 Kiti į biudžetą mokėtini mokesčiai (akcizai)	750

Pardavus prekes firminėje parduotuvėje, gauta 3 000 EUR. AB „A“ apskaitoje registruojama 2 250 EUR (3000 – 750) pardavimo pajamų ir 750 EUR akcizų suma:

D 272 Kasa arba D 271 Sąskaitos bankuose	3 000
K 5000 Parduotų prekių pajamos	2 250
K 2446 Kitos gautinos skolos	750

AB „A“ apskaičiuotą akcizo sumą perveda į biudžetą ir apskaitoje registruoja:	
D 4493 Kiti į biudžetą mokėtini mokesčiai (akcizai) (5000 + 750)	5 750
K 271 Sąskaitos bankuose	5 750

**12. Kai prekės ar paslaugos keičiamos į nepanašias prekes ar paslaugas, toks keitimas laikomas pajamas kuriančiu sandoriu, todėl turi būti pripažįstamos pajamos. Jei prekės ir paslaugos keičiamos į panašias prekes ar paslaugas, keitimas nelaikomas pajamas kuriančiu sandoriu (pavyzdžiui, gali būti panašūs naftos produktai, kuriais keičiasi tiekėjai, norėdami patenkinti pirkėjų poreikius konkrečiuose regionuose), todėl pajamų nepripažįstama.**

### 1 pavyzdys

UAB „P“ su UAB „K“ apkeitė 1 000 metrų 1 cm skersmens aliuminio vamzdžių, kurių 1 metro savikaina 4 EUR, į 1 000 metrų 0,5 cm skersmens aliuminio vamzdžių, kurių 1 metro savikaina 4 EUR. Šių vamzdžių savikaina atitinka tikrąją vertę.

Tokie mainai nelaikomi pajamas teikiančiu sandoriu ir nė viena įmonė pajamų nepripažįsta.

### 2 pavyzdys

UAB „L“ su baldais prekiaujančia UAB „K“ išmainė 1 000 metrų baldų gobeleno, kurio 1 metro savikaina 4 EUR, į 100 kėdžių. 1 000 metrų gobeleno savikaina 4 000 EUR (1 000 x 4), pardavimo kaina 4 800 EUR (1 000 x 4,80). Kėdžių įsigijimo savikaina 4 200 EUR (100 x 42), pardavimo kaina 4 800 EUR (100 x 48). Gobeleno ir kėdžių tikroji vertė atitinka pardavimo kainą.

Tokie mainai laikomi pajamų teikiančiu sandoriu ir abi įmonės pripažįsta pardavimo pajamas.

D 6000 Parduotų prekių savikaina	4 000
K 2010 Žaliavų, medžiagų ir komplektavimo detalių įsigijimo savikaina (gobelenas)	4 000
ir	
D 2040 Pirktų prekių, skirtų perparduoti, įsigijimo savikaina (kėdės)	4 800
K 5000 Parduotų prekių pajamos	4 800

UAB „K“ apskaitoje taip pat registruojamas mainų sandoris:

D 6000 Parduotų prekių savikaina	4 200
K 2040 Pirktų prekių, skirtų perparduoti, įsigijimo savikaina (kėdės)	4 200
ir	
D 2010 Žaliavų, medžiagų ir komplektavimo detalių įsigijimo savikaina (gobelenas)	4 800
K 5000 Parduotų prekių pajamos	4 800

**13. Šis standartas nustato bendrąją įmonės pajamų pripažinimo, vertinimo ir apskaitos tvarką. Detalesni pajamų pripažinimo nurodymai pateikiami kituose verslo apskaitos standartuose, pavyzdžiui:**

**13.1. Nematerialiojo, ilgalaikio materialiojo ir finansinio turto mainų ir perleidimo pelnas pripažįstamas pagal 13-ąjį verslo apskaitos standartą „Nematerialusis turtas“, 12-ąjį verslo apskaitos standartą „Ilgalaikis materialusis turtas“ ir 18-ąjį verslo apskaitos standartą „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“.**

**13.2. Statybos paslaugų ir kitos pagal ilgalaikes sutartis uždirbtos pajamos pripažįstamos pagal 25-ąjį verslo apskaitos standartą „Statybos ir kitos ilgalaikės sutartys“.**

**13.3. Nuomos, lizingo (finansinės nuomos) pajamos pripažįstamos pagal 20-ąjį verslo apskaitos standartą „Nuoma, lizingas (finansinė nuoma) ir panauda“.**

**13.4. Su finansiniu turtu ir įsipareigojimais susijusių palūkanų pajamos turi būti pripažįstamos kaupimo principu taikant apskaičiuotų palūkanų metodą, nustatytą 18-ajame verslo apskaitos standarte „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“.**

**14. Atlyginimas už suteiktą teisę naudotis autorių ir gretutinėmis teisėmis, patentu, licencija, franšize ir panašių teisių pajamos turi būti pripažįstamos kaupimo principu atsižvelgiant į sutarčių esmę.**

Atlyginimas už autorine licencine sutartimi suteiktą teisę panaudoti kūrinį, gretutines teises, suteiktą informaciją apie gamybinę, prekybinę ar mokslinę patirtį ir pajamos, gautos kaip atlyginimas už perduotą ar pagal licencinę sutartį suteiktą teisę naudotis pramoninės nuosavybės objektu, franšize yra honoraras.

Honorarų pajamos kaupiamos pagal atitinkamos sutarties sąlygas ir paprastai šiuo pagrindu pripažįstamos, išskyrus tuos atvejus, kai pagal autorines, franšizės ar kitokias sutartis pajamas geriau pripažinti koku nors kitu, nuosekliu ir ekonomiškai pagrįstu būdu.

Kai kuriais atvejais licencijos mokesčio ar autorinio atlyginimo gavimas priklausys nuo to, ar ateityje įvyks tikėtinas įvykis, ar ne. Pajamos pripažįstamos tik tada, kai atsiranda tikimybė gauti licencijos mokesčių ar autorinį atlyginimą, o, dažniausiai, taip atsitinka tik įvykdžius autorinės sutarties sąlygas.

---

## **Pavyzdys**

Patronuojančioji įmonė „A“ 20X1 m. gruodžio 30 d. patronuojamajai įmonei „B“ už 10 000 EUR 10 metų suteikė teisę naudotis prekiniu ženklu (žymėti dalį prekių). Patronuojančioji įmonė „A“ 20X2 m. sausio 10 d. už teisių suteikimą gavo 10 000 EUR.

Patronuojančioji įmonė „A“ 20X2 m. sausio 10 d. gavusi pinigus į atsiskaitomąją sąskaitą banke apskaitoje registruoja:

D 271 Sąskaitos bankuose	10 000
K 492 Ateinančių laikotarpių pajamos	10 000

Patronuojančioji įmonė „A“ už teisių suteikimą gautą 10 000 EUR sumą pajamomis pripažįsta per patronuojamajai įmonei „B“ suteiktą naudojimosi teisėmis laikotarpį, t. y. per 10 metų.



Kiekvieną paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną patrunuojančioji įmonė „A“ apskaičiuotą 1 000 EUR sumą pripažįsta kitos veiklos pajamomis, o apskaitoje registruoja:

D 492 Ateinančių laikotarpių pajamos	1 000
K 5401 Kitos pajamos	1 000

**15. Lojalumo programos taikančių įmonių pajamos, susijusios su lojalumo taškais, pripažįstamos, kai klientai panaudoja jiems suteiktus lojalumo taškus ir įmonė įvykdo savo įsipareigojimus pateikti prekes ar suteikti paslaugas.**

Skatindama pirkti savo prekes ar paslaugas, įmonė naudoja įvairias klientų lojalumo programas, t. y. už parduotas prekes ar suteiktas paslaugas suteikia tam tikrą lojalumo taškų kiekį. Klientas lojalumo taškus gali iškeisti į nemokamas arba su nuolaida parduodamas prekes ar paslaugas. Įmonė pati gali vykdyti klientų lojalumo programą (tiekti prekes ar suteikti paslaugas) arba klientui suteikti teisę dalyvauti trečiosios šalies vykdomoje programoje (prekes tiekia ar paslaugas suteikia trečioji šalis). Pajamų pagal lojalumo programas pripažinimo ir apskaitos būdai turėtų būti aprašyti įmonės apskaitos politikoje.

Jei įmonė iki šios verslo apskaitos standarto redakcijos įsigaliojimo lojalumo programų apskaitoje neregistravo, tai turėtų būti laikoma apskaitos politikos keitimu. Kaip pagal pakeistą apskaitos politiką perskaičiuojami ir finansinėse ataskaitose parodomi duomenys, yra nustatyta 7-ojo verslo apskaitos standarto „Apskaitos politikos, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidų taisymas“ trečiame skyriuje.

Lojalumo programos taikančių įmonių su lojalumo taškais susijusios pajamos pripažįstamos, kai klientai panaudoja jiems suteiktus lojalumo taškus ir įmonė įvykdo savo įsipareigojimus tiekti prekes ar suteikti paslaugas. Už lojalumo taškus gautos pajamos nustatomos pagal lojalumo taškams priskirto atlygio tikrąją vertę. Tokiu atveju nors klientai už prekes ar paslaugas sumoka iš karto, tačiau pajamomis pripažįstama ne visa sumokėta suma. Dalis pajamų bus pripažįstama ateityje, kai klientai pasinaudos jiems suteiktais lojalumo taškais. Todėl ataskaitinio laikotarpio prekių pardavimo pajamos sumažinamos nepanaudotų taškų apskaičiuota verte ir registruojamas įsipareigojimas – ateinančių laikotarpių pajamos. Įsipareigojimų suma apskaičiuojama remiantis prognoze, kaip pirkėjai panaudos taškus (kokias prekes įsigys) ir taikant tikėtiną taškų panaudojimo procentą. Kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje įvertinimai patikslinami. (Pavyzdyje parodyta situacija, kai vertinant reikšmingų pasikeitimų nebuvo nustatyta.)

**Pavyzdys**

Įmonė „A“ nuo 2013 m. spalio 1 d. iki 2013 m. gruodžio 31 d. vykdo lojalumo programą, pagal kurią kiekvienas pirkėjas už pirkinį gauna taškų. Vieno taško vertė yra 1 EUR. Pirkėjai sukauptus taškus galės panaudoti atsiskaitydami už įmonėje „A“ perkamas prekes. Planuojama, kad pirkėjai lojalumo programos galiojimo laikotarpiu panaudos 80 proc. jiems suteiktų taškų. Taškų vertė būtų apskaičiuojama taip:

(1 EUR x Y x 0,8), kur Y yra taškų skaičius.

Per 2013 m. spalio mėn. parduotų prekių pajamos buvo 1000 EUR ir pagal minėtą lojalumo programą pirkėjams suteikta 100 taškų. Įmonės „A“ apskaitoje spalio mėn. galėtų būti registruojama:

D 272 Kasa arba 2410 Pirkėjų skolų vertė	1000
K 5000 Parduotų prekių pajamos	1000
ir	
D 6000 Parduotų prekių savikaina	800
K 2040 Pirktų prekių, skirtų perparduoti, įsigijimo savikaina	800

Planuojama, kad pirkėjai iš spalio mėn. jiems suteiktų 100 taškų panaudos 80 (100 x 0,8), kurių vertė 80 EUR (100 x 1 x 0,8). Per spalio mėn. pirkėjai jau panaudojo 48 taškus, kurių vertė 48 EUR. Planuojama, kad po spalio 31 d. bus panaudoti 32 taškai (80 – 48), kurių vertė 32 EUR. Todėl spalio 31 d. apskaitoje registruojama 32 EUR būsimų laikotarpių pajamų ir sumažinamos ataskaitinio laikotarpio pardavimo pajamos:

D 5000 Parduotų prekių pajamos	32
K 492 Ateinančių laikotarpių pajamos	32

Įmonės „A“ 2013 m. spalio 31 d. balanse parodoma 32 EUR įsipareigojimų (32 taškai), pelno (nuostolių) ataskaitoje parodoma 968 EUR (1000 – 32) pardavimo pajamų ir 800 EUR pardavimo savikaina.

Per 2013 m. lapkričio mėn. įmonės „A“ pardavimo pajamos buvo 2 000 EUR. Lojalumo programoje dalyvaujantiems klientams suteikta 200 taškų. Parduotų prekių savikaina 1 600 EUR. Įmonės „A“ apskaitoje lapkričio mėn. galėtų būti registruojama:

D 272 Kasa arba 2410 Pirkėjų skolų vertė	2 000
K 5000 Parduotų prekių pajamos	2 000
ir	
D 6000 Parduotų prekių savikaina	1 600
K 2040 Pirktų prekių, skirtų perparduoti, įsigijimo savikaina	1 600

Planuojama, kad pirkėjai iš lapkričio mėn. jiems suteiktų 200 taškų panaudos 160 (200 x 0,8) ir jų vertė bus 160 EUR (200 x 1 x 0,8). Planuojama, kad iš viso nuo lojalumo programos pradžios (spalio ir lapkričio mėn.) pirkėjai panaudos 240 taškų (80 + 160), kurių vertė 240 EUR (80 + 160).

Per lapkričio mėn. pirkėjai panaudojo 120 taškų. Iš viso nuo lojalumo programos pradžios pirkėjai panaudojo 168 taškus (48 + 120), kurių vertė 168 EUR.

Planuojama, kad po lapkričio 30 d. pirkėjai panaudos 72 taškus (240 – 168), kurių vertė 72 EUR (240 – 168). Todėl 2013 m. lapkričio 30 d. apskaitoje registruojama 40 EUR (72 – 32) būsimų laikotarpių pajamų ir mažinamos ataskaitinio laikotarpio pardavimo pajamos:

D 5000 Parduotų prekių pajamos	40
K 492 Ateinančių laikotarpių pajamos	40

Įmonės „A“ 2013 m. lapkričio 30 d. balanse parodoma 72 EUR įsipareigojimų (72 tašk.). Pelno (nuostolių) ataskaitoje parodoma 2 928 EUR (968 + 2000 – 40) pardavimo pajamų ir 2 400 EUR pardavimo savikaina.

Per 2013 m. gruodžio įmonė „A“ gavo 1 000 EUR pardavimo pajamų. Lojalumo programoje dalyvaujantiems klientams suteikta 100 taškų, kuriuos jie panaudojo per gruodžio mėn. Parduotų prekių savikaina buvo 800 EUR. Įmonės „A“ apskaitoje gruodžio mėn. galėtų būti registruojama:

D 272 Kasa arba 2411 Pirkėjų skolų vertė	1000
K 5000 Parduotų prekių pajamos	1000
ir	
D 6000 Parduotų prekių savikaina	800
K 2040 Pirktų prekių, skirtų perparduoti, įsigijimo savikaina	800

Kadangi 2013 m. gruodžio 31 d. baigėsi pirkėjų lojalumo programa, tai apskaitoje ataskaitinio laikotarpio pajamomis pripažįstama 72 EUR, t. y. ankstesniais laikotarpiais sukaupta visa būsimų laikotarpių pajamų suma, apskaitoje registruojama:

D 492 Ateinančių laikotarpių pajamos	72
K 5000 Parduotų prekių pajamos	72

Likusieji lojalumo programos laikotarpiu suteikti, bet nepanaudoti, taškai nurašomi iš klientų kortelių sąskaitų, tačiau apskaitoje jokių įrašų nedaroma.

---

**16. Pardavus dovanų čekius, apskaitoje registruojami gauti avansai. Pajamos pripažįstamos, kai pateikusiam čekį pirkėjui parduodamos prekės ar suteikiamos paslaugos arba kai čekiai nustoja galioti.**

Pagal šio standarto nuostatas ataskaitinio laikotarpio pajamos apskaitoje pripažįstamos, kai jos atitinka pajamų apibrėžimą, t. y. kai dėl turto naudojimo, pardavimo, perleidimo, vertės padidėjimo ar išipareigojimų sumažėjimo įmonė gauna ekonominės naudos ir galima patikimai nustatyti jų vertę. Apskaitoje pajamos registruojamos vadovaujantis kaupimo ir palyginimo principais. Vadovaujantis kaupimo principu pajamos apskaitoje registruojamos, kai jos uždirbamos, neatsižvelgiant į laiką, kada buvo gauti pinigai. Nors įmonė pardavusi dovanų čekį gauna pinigus, tačiau ji turto nesunaudoja (neparduoda ir neperleidžia prekių, nesuteikia pirkėjui paslaugų) turto, todėl pajamos apskaitoje nepripažįstamos. Pajamas įmonė pripažįsta ir apskaitoje registruoja tik tada, kai čekį pateikusiam pirkėjui ji parduoda prekę ar suteikia paslaugą, arba baigiasi čekio galiojimo laikas.

---

**Pavyzdys**

Prekybos įmonė „A“ per 20X1 m. sausio mėn. pirkėjams pardavė 20 dovanų čekių po 20 EUR ir 10 po 50 EUR, kurie galioja iki 20X1 m. gruodžio 31 d. Įmonė „A“ 20X1 m. sausio 31 d. apskaitoje registruoja 900 EUR gautų avansų:

D 272 Kasa arba D 271 Sąskaitos bankuose	900
K 4420 Iš pirkėjų gauti avansai	900

Iki 20X1 m. gruodžio 31 d. pirkėjai pateikė įmonei „A“ 10 dovanų čekių po 50 EUR ir 19 po 20 EUR, iš viso 880 EUR vertės dovanų čekių. Įmonė „A“ 20X1 m. gruodžio 31 d. apskaitoje registruoja:

D 4420 Iš pirkėjų gauti avansai	880
K 5000 Parduotų prekių pajamos	880

Vienas pirkėjas nepateikė dovanų čekio iki nurodytos galiojimo datos, tačiau 20X2 m. sausio mėn. paprašė dovanų čekio galiojimą pratęsti iki 20X2 m. kovo 31 d. Įmonė „A“ patenkino kliento prašymą, tačiau klientas ir iki 20X2 m. kovo 31 d. nepasinaudojo dovanų čekiu, todėl įmonė 20X2 m. kovo 31 d. pajamomis pripažino visą likusią gautų avansų sumą:

D 4420 Iš pirkėjų gauti avansai	20
K 5401 Kitos pajamos	20

---

**17. Baudos, delspinigiai už pavėluotus ar neįvykdytus atsiskaitymus pripažįstami pajamomis, kai pinigai yra gauti arba kai atsiranda įrodymų, kad jie bus gauti, o tikimybė, kad jų nebus gauta, yra maža.**

Baudos ir delspinigiai už pavėluotus atsiskaitymus apskaitoje registruojami tik tada, kai yra patikimos informacijos, kad jie tikrai bus gauti. Baudas ir delspinigius pripažįstant pajamomis, reikėtų vadovautis atsargumo principu.

Baudos ir delspinigiai pripažįstami pajamomis, kai atitinka požymius, kuriuos įmonė pati nusistato savo apskaitos politikoje. Baudos ir delspinigiai pajamomis galėtų būti pripažįstami pagal, pavyzdžiui, skolos suderinimo aktą, kuriame skolininkas patvirtina baudas ir delspinigius už pavėluotus atsiskaitymus kaip savo įsiskolinimą įmonei. Kol nėra patikimos informacijos, kad delspinigiai bus gauti, jie gali būti registruojami nebalansinėse sąskaitose.

#### IV. PAJAMŲ VERTINIMAS

**18. Pajamos turi būti įvertinamos gauto arba gautino atlygio tikrąja verte.**

Atsiskaitymas dažniausiai vykdomas grynais pinigais arba jų ekvivalentais, todėl ir pajamos turi būti vertinamos gauta arba gautina gryną pinigų ar jų ekvivalentų suma. Kai atsiskaitymas grynais pinigais arba jų ekvivalentais atidedamas, tada tikroji atlygio vertė gali būti mažesnė už nustatytą gautų ar gautinų gryną pinigų sumą. Tikroji atlygio vertė nustatoma, kai taikant sąlyginę palūkanų normą gautino atlygio suma diskontuojama iki dabartinės vertės.

**19. Pajamų dydis nustatomas pagal prekės ar paslaugos kainą, dėl kurios susitaria įmonė ir klientas.**

Pardavimo pajamos turi būti mažinamos pirkėjams suteiktų nuolaidų ir pirkėjų grąžintų prekių kainų 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 dažniausiai taiko kiekio,

apmokėjimo, sezonines ir kitas nuolaidas, kurios gali būti suteikiamos prekių pardavimo metu arba vėliau. Prekės gali būti nukainojamos, jei jos brokuotos, nekokybiškos ar nesukomplektuotos.

## 1 pavyzdys

UAB „Z“ pardavimo politikoje numatyta, kad pirkėjams, nupirkusiems prekių daugiau kaip už 200 000 EUR, suteikiama 5 proc. nuolaida. Pagal įmonės apskaitos politiką nuolaidos apskaitoje registruojamos tada, kai pirkėjas įgyja teisę jomis pasinaudoti. Per 20X1 m. UAB „M“ nupirko prekių už 250 000 EUR, todėl jai buvo suteikta 12 500 EUR nuolaida.

Pardavus prekes, UAB „Z“ apskaitoje registruojamos pardavimo pajamos:	
D 2410 Pirkėjų skolų vertė	250 000
K 5000 Parduotų prekių pajamos	250 000

Suteikus nuolaidą, UAB „Z“ apskaitoje registruoja skolos sumažėjimą:	
D 509 Nuolaidos, grąžinimai (–)	12 500
K 2410 Pirkėjų skolų vertė	12 500

## 2 pavyzdys

Įmonė „A“, prekiaujanti smulkiąja buitine technika, 20X1 m. birželio 1 d. pasirašė pirkimo ir pardavimo sutartį su 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 yra 40 000 EUR (400 x 100). Įmonė „A“ 20X1 m. birželio 15 d. išsiuntė prekes įmonei „B“, kuri už prekes sumokėjo tą pačią dieną. Prekių nuosavybės teisė ir rizika pirkėjai perduota perduodant prekes. Pajamas įmonė „A“ apskaitoje užregistruoja 20X1 m. birželio 15 d., kai prekes perduoda įmonei „B“:

D 271 Sąskaitos bankuose	68 000
K 5000 Parduotų prekių pajamos	68 000
ir	
D 6000 Parduotų prekių savikaina	40 000
K 2040 Pirktų prekių, skirtų perparduoti, įsigijimo savikaina	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, šių prekių suma koreguojama parduotų prekių savikaina ir sumažinamos pripažintos pajamos:

D 2040 Pirktų prekių, skirtų perparduoti, įsigijimo savikaina	500
K 6000 Parduotų prekių savikaina	500
ir	
D 509 Nuolaidos, grąžinimai (–)	850
K 271 Sąskaitos bankuose arba 4494 Kitos mokėtinos sumos	850

Gražintos siuvamosios mašinos ataskaitinio laikotarpio pabaigoje įvertinamos grynąja galimo realizavimo verte. Nuostoliai dėl nesukomplektuotų prekių vertės sumažėjimo pripažįstami įmonės kitomis bendrosiomis ir administracinėmis sąnaudomis.

---

**20. Pardavimo pajamos gali būti įvertinamos už prekę ar paslaugą gauta ar gautina pinigų arba jų ekvivalentų suma neįskaitant pridėtinės vertės mokesčio. Jeigu pinigų arba jų ekvivalentų mokėjimas yra atidėtas ilgesniam kaip 12 mėnesių laikotarpiui, tikroji atlygio vertė gali būti mažesnė už nominalią gautinų pinigų ar jų ekvivalentų sumą. Kai pagal prekių pardavimo ar paslaugų teikimo sutartį mokėjimas yra atidedamas ilgesniam kaip 12 mėnesių laikotarpiui ir jeigu palūkanos sutartyje nenustatytos arba jų dydis reikšmingai skiriasi nuo rinkos vidutinės palūkanų normos, toks susitarimas laikomas finansavimo sandoriu, todėl apskaičiuojant tikrąją atlygio vertę gautina suma diskontuojama iki dabartinės pinigų vertės taikant apskaičiuotų palūkanų normą.**

---

### Pavyzdys

Įmonė „A“ 20X1 m. sausio 1 d. už 200 000 EUR pardavė žemę, kurios įsigijimo savikaina 150 000 EUR, įmonei „B“. Pagal sutartį pusę sumos (100 000 EUR) įmonė „B“ sumoka iš karto, kitą pusę (100 000 EUR) – be palūkanų po 2 metų. Kadangi kita pusė bus sumokėta vėliau kaip po metų, finansinio turto savikaina bus ne 100 000 EUR, bet pritaikius apskaičiuotų palūkanų metodą pagal vidutinę rinkos palūkanų normą diskontuota suma. Jei panašių sandorių rinkos palūkanų norma 5 proc., tai įmonės „A“ po 2 metų gautinos sumos dabartinė diskontuota vertė yra 90 703 EUR ( $100\,000 : 1,05^2$ ), kuri ir bus pardavimo savikaina gavus pirmąją skolos dalį. Nediskontuotos ir diskontuotos gautinų sumų 9 297 EUR ( $100\,000 - 90\,703$ ) skirtumas parodo, kiek kainuoja pinigų skolinimas pagal tuo metu rinkoje esančias palūkanų normas. Šis skirtumas per dvejus metus amortizuojamas iki gautinos sumos ir įtraukiamas į palūkanų pajamas. Balanse finansinis turtas parodomas amortizuota savikaina.

Pardavimo datą įmonės „A“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 271 Sąskaitos bankuose	100 000
D 16700 Gautinų pirkėjų skolų vertė	90 703
K 1200 Žemės įsigijimo savikaina	150 000
K 5400 Ilgalaikio turto perleidimo pelnas	40 703

Pirmųjų metų pabaigoje įmonės „A“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 16700 Gautinų pirkėjų skolų vertė	4 535
K 5802 Kitų suteiktų paskolų palūkanų pajamos ( $90\,703 \times 5\%$ )	4 535

Kadangi likusią gautinos sumos dalį įmonė „A“ gaus per vienus metus, ją reikia perkelti į per vienus metus gautinas sumas:

D 24460 Kitų gautinų skolų vertė ( $90\,703 + 4\,535$ )	95 238
K 16700 Gautinų pirkėjų skolų vertė	95 238

Antrųjų metų pabaigoje įmonės „A“ apskaitoje daromi tokie įrašai:	
D 24460 Kitų gautinų skolų vertė	4 762
K 5802 Kitų suteiktų paskolų palūkanų pajamos (95 238 x 5 proc.)	4 762

Galutinio atsiskaitymo datą įmonės „A“ apskaitoje daromi tokie įrašai:	
D 271 Sąskaitos bankuose	100 000
K 24460 Kitų gautinų skolų vertė (95 238 + 4 762)	100 000

**21. Kai prekės ar paslaugos keičiamos į nepanašias prekes ar paslaugas, pajamų dydis nustatomas sudėjus gautų prekių ar paslaugų tikrąją vertę ir vykdant mainų sandorį gaunamus pinigus ar jų ekvivalentus.**

### 1 pavyzdys

UAB „P“ su UAB „K“ apkeitė 1 000 metrų 1 cm skersmens aliuminio vamzdžių, kurių 1 metro savikaina 4 EUR, į 1 000 metrų 0,5 cm skersmens aliuminio vamzdžių, kurių 1 metro savikaina 4 EUR. Šių vamzdžių savikaina atitinka tikrąją vertę.

Tokie mainai nelaikomi pajamas teikiančiu sandoriu ir nė viena įmonė pajamų nepripažįsta.

### 2 pavyzdys

UAB „L“ su baldais prekiaujančia UAB „K“ išmainė 1 000 metrų baldų gobeleno, kurio 1 metro savikaina 4 EUR, į 100 kėdžių. 1 000 metrų gobeleno savikaina 4 000 EUR (1 000 x 4), pardavimo kaina 4 800 EUR (1000 x 4,80). Kėdžių įsigijimo savikaina yra 4 200 EUR (100 x 42), pardavimo kaina 4 800 EUR (100 x 48). Gobeleno ir kėdžių tikroji vertė atitinka pardavimo kainą.

Tokie mainai laikomi pajamų teikiančiu sandoriu ir abi įmonės pripažįsta pardavimo pajamas.

UAB „L“ apskaitoje registruojamas mainų sandoris:

D 6000 Parduotų prekių savikaina	4 000
K 2010 Žaliavų, medžiagų ir komplektavimo detalių įsigijimo savikaina (gobelenas)	4 000
ir	

D 2040 Pirtų prekių, skirtų perparduoti, įsigijimo savikaina (kėdės)	4 800
K 5000 Parduotų prekių pajamos	4 800

UAB „K“ apskaitoje taip pat registruojamas mainų sandoris:

D 6000 Parduotų prekių savikaina	4 200
K 2040 Pirtų prekių, skirtų perparduoti, įsigijimo savikaina (kėdės)	4 200
ir	

D 2010 Žaliavų, medžiagų ir komplektavimo detalių įsigijimo savikaina (gobelenas)	4 800
K 5000 Parduotų prekių pajamos	4 800

**22. Skatindama pirkti savo prekes ar paslaugas, įmonė naudoja įvairias klientų lojalumo programas, t. y. už parduotas prekes ar suteiktas paslaugas suteikia tam tikrą lojalumo taškų kiekį, kuriuos klientas gali iškeisti į nemokamas arba su nuolaida parduodamas prekes ar paslaugas ateityje. Pagal tokias klientų lojalumo programas įmonė pajamas pripažįsta:**

**22.1. Kai įmonė pati vykdo klientų lojalumo programą, už lojalumo taškus gautų pajamų dydis nustatomas pagal lojalumo taškams priskirto atlygio tikrąją vertę, t. y. už parduotas prekes ar suteiktas paslaugas suteikiamam lojalumo taškų kiekiui tenka tam tikra atlygio dalis, kuri įmonės pajamomis bus pripažįstama ateityje, kai klientas pasinaudos tais lojalumo taškais arba kai baigsis lojalumo taškų galiojimo laikas.**

**22.2. Kai klientams prekes ar paslaugas už lojalumo taškus teikia trečioji šalis, įmonė savo pajamomis ateityje pripažįsta tik lojalumo taškams, kuriuos pirkėjai panaudos būsimaisiais laikotarpiais, priskirto atlygio ir sumos, sumokamos trečiajai šaliai, skirtumą.**

**23. Iš kitų asmenų nemokamai ir be jokių įpareigojimų gavus ilgalaikį ar trumpalaikį turta, gauto turto vertė pripažįstama pajamomis, jei ji nepripažįstama dotacija pagal 21-ąjį verslo apskaitos standartą „Dotacijos ir subsidijos“.**

---

#### **Pavyzdys**

UAB „A“ nemokamai iš UAB „B“ gavo baldus, kurių vertė 700 EUR. Pagal įmonės apskaitos politiką šis turtas priskiriamas ilgalaikiam turtui. Pagal 21-ąjį verslo apskaitos standartą UAB „A“ negali nemokamai gauto turto pripažinti dotacija, nes jis neatitinka dotacijų apibrėžimo ir pripažinimo požymių. Nemokamai gautų baldų vertė UAB „A“ pripažįstama kitos veiklos pajamomis, o apskaitoje registruojama:

D 1240 Kitų įrenginių, prietaisų ir įrankių įsigijimo savikaina	700
K 5401 Kitos pajamos	700

---

**24. Iš kitų asmenų gautinomis ar gautomis sumomis, kurios skirtos sąnaudoms ar nuostoliams kompensuoti, mažinamos patirtos sąnaudos ar nuostoliai. Jei gautina ar gauta kompensacija yra didesnė už patirtas sąnaudas ar nuostolius, skirtumas pripažįstamas ataskaitinio laikotarpio pajamomis.**

---

#### **Pavyzdys**

Įmonė „A“ apdraudė savo automobilius draudimo įmonėje. Vienas iš įmonės „A“ automobilių pateko į avariją ir buvo apgadintas. Įmonė „A“ už šio automobilio remontą automobilių remonto įmonei sumokėjo 1 500 EUR. Draudimo įmonė atlygino įmonei „A“ patirtas sąnaudas ir pervedė į sąskaitą banke 1 600 EUR. Įmonės patirtos sąnaudos yra mažesnės už gautą kompensaciją, todėl 100 EUR (1 600 – 1 500) ji pripažįsta pajamomis, o apskaitoje registruoja:



D 271 Sąskaitos bankuose	1 600
K 6301 Remonto ir eksploatacijos sąnaudos	1 500
K 5401 Kitos pajamos	100

## V. PARDAVIMO PAJAMOS

**25. Pajamos pripažįstamos tik tais atvejais, kai pardavus prekes ar suteikus paslaugas tikimasi gauti ekonominės naudos. Tačiau, jeigu kyla abejonių, ar bus gauta jau į pajamas įtraukta suma, skola, kurios nesitikima gauti, įtraukiama į ataskaitinio laikotarpio sąnaudas neatsižvelgiant į tai, kurį laikotarpį (ankstesnį ar ataskaitinį) pajamos buvo pripažintos.**

### Pavyzdys

Pieno produktus gaminanti įmonė „B“ eksportuoja savo produkciją į įvairias pasaulio šalis. Per 20X1 metų sausio–kovo mėnesius įmonė „B“ pardavė įvairios produkcijos už 1 500 000 EUR. Visą 1 500 000 EUR sumą ji pripažino pajamomis ir apskaitoje užregistravo:

D 2410 Pirkėjų skolų vertė	1 500 000
K 5000 Parduotų prekių pajamos	1 500 000

Įmonė „B“ 20X1 m. gruodžio mėn. pabaigoje gavo patikimos informacijos (apie įmonės bankrotą paskelbta spaudoje), kad vienas iš užsienio šalių pirkėjų bankrutavo, todėl ji neatgaus 50 000 EUR jau pripažintų ir apskaitoje užregistruotų pajamų.

Remdamasi gauta informacija, įmonė „B“ pripažinta 50 000 EUR pajamų suma mažina pirkėjų skolų vertę, o apskaitoje registruoja:

D 63090 Pirkėjų skolų vertės sumažėjimo sąnaudos	50 000
K 2419 Pirkėjų skolų vertės sumažėjimas (–)	50 000

**26. Prekių pardavimo pajamos turi būti pripažįstamos, apskaitoje registruojamos ir finansinėse ataskaitose parodomas, kai prekės parduodamos, o pajamų suma gali būti patikimai įvertinama.**

**27. Prekės laikomos parduotomis, kai yra įvykdytos visos šios sąlygos:**

**27.1. Pardavėjas su prekėmis susijusią riziką ir jų teikiamą naudą yra perdavęs pirkėjui.**

**27.2. Pardavėjas parduotų prekių nevaldo ir nekontroliuoja.**

**27.3. Tikėtina, kad su prekių pardavimo sandoriu susijusi ekonominė nauda bus gauta ir galima patikimai įvertinti jos dydį.**

**27.4. Sąnaudos, susijusios su prekių pardavimo sandoriu, gali būti patikimai įvertinamos.**

## 1 pavyzdys

Vykdydama sutartį, UAB „B“ prekes pagamina ir pirkėjui išsiunčia per 3 mėnesius, kai gauna pirkėjo įmoką. Prekių nuosavybė ir su prekėmis susijusi rizika pagal sutartyje numatytas sąlygas pirkėjui perduodama prekių išsiuntimo momentu. Pirkėjas 100 000 EUR sumokėjo 20X1 m. liepos 10 d. Įmonė pagamino ir 20X1 m. rugpjūčio 1 d. išsiuntė pirkėjui prekių už 80 000 EUR, o 20X1 m. rugsėjo 12 d. – už 20 000 EUR.

Pajamos turi būti pripažįstamos išsiuntus prekes: 80 000 EUR 20X1 m. rugpjūčio 1 d. ir 20 000 EUR 20X1 m. rugsėjo 12 d.

20X1 m. liepos 10 d. iš anksto gauta suma apskaitoje registruojama:

D 271 Sąskaitos bankuose	100 000
K 4420 Iš pirkėjų gauti avansai	100 000

20X1 m. rugpjūčio 1 d. išsiuntus pirkėjui dalį prekių, apskaitoje registruojamos pardavimo pajamos:

D 4420 Iš pirkėjų gauti avansai	80 000
K 5000 Parduotų prekių pajamos	80 000

20X1 m. rugsėjo 12 d. pirkėjui išsiuntus likusias prekes, UAB „B“ apskaitoje registruojamos pardavimo pajamos:

D 4420 Iš pirkėjų gauti avansai	20 000
K 5000 Parduotų prekių pajamos	20 000

---

## 2 pavyzdys

UAB „A“ 20X1 m. birželio 1 d. su pirkėju UAB „B“ pasirašė sutartį dėl prekių, kurių įsigijimo savikaina yra 100 000 EUR, pardavimo ir tą pačią dieną perdavė prekes pirkėjui. Prekių pardavimo kaina 130 000 EUR. Už prekes pirkėjas įsipareigojo sumokėti iki 20X1 m. spalio 15 d., tačiau pagal sutarties sąlygas UAB „A“ įsipareigojo kompensuoti pirkėjo nuostolius, kuriuos jis gali patirti perparduodamas įsigytas prekes, dėl rinkoje nukritusios prekių kainos. Nuostolius numatoma kompensuoti, jei prekių kaina sumažėtų iki 20X1 m. lapkričio mėn. 1 d. Įmonė neturi informacijos, kokia gali būti nuostolių, kuriuos reikės kompensuoti, suma.

Kadangi su prekėmis susijusi rizika pirkėjui dar neperduota, perduodant prekes pajamų suma neturi būti pripažįstama. Įmonė „A“ pajamas apskaitoje užregistruos, kai pirkėja, UAB „B“, parduos prekes trečiajai šaliai arba lapkričio 1 d., kai rizika, susijusi su prekių kainos nuosmukiu rinkoje, bus perduota įmonei „B“. Iki to laiko įmonė „A“ apskaitoje registruoja prekes pas trečiuosius asmenis:

D 2046 Pirktos prekės, skirtos perparduoti, pas trečiuosius asmenis	100 000
K 2040 Pirtų prekių, skirtų perparduoti, įsigijimo savikaina	100 000

---

**28. Rizika laikoma perduota, kai pardavėjas prekes nustoja valdyti ir kontroliuoti, o pirkėjas už jas tampa atsakingas ir perima jų nuosavybės teikiamą naudą. Rizikos perdavimo**

**momentas aptariamas prekybos sutartyje. Paprastai rizika perduodama kartu su nuosavybės teise į parduotas prekes, tačiau rizikos perdavimas gali nesutapti su nuosavybės teisių perdavimo momentu.**

---

### **Pavyzdys**

UAB „A“ eksportuoja prekes į X šalį. Prekių pardavimo diena nustatoma prekybos sutartimi, kuria pirkėjas ir pardavėjas dėl sąlygų susitaria pagal Tarptautinių prekybos rėmų priimtas taisykles INCOTERMS. Sutartyje numatyta, kad prekių nuosavybės teisė ir rizika pirkėjui perduodama laive, nurodytame X uoste. Prekės yra gabenamos jūriniu laivu. Įmonė „A“ 20X1 m. spalio 9 d. išsiuntė pirkėjui prekių už 100 000 EUR. Pirkėjas pagal sutartį už prekes turi sumokėti iki 20X1 m. spalio 27 d., o sumokėjo 20X1 m. spalio 20 d. Prekės X uostą 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.

UAB „A“ 20X1 m. spalio 20 d. apskaitoje registruoja iš pirkėjo gautą sumą:

D 271 Sąskaitos bankuose	100 000
K 4420 Iš pirkėjų gauti avansai	100 000

Pardavimo pajamos UAB „A“ apskaitoje registruojamos 20X1 m. lapkričio 15 d., kai prekės pasiekė X uostą ir buvo perduotos pirkėjui:

D 4420 Iš pirkėjų gauti avansai	100 000
K 5000 Parduotų prekių pajamos	100 000

---

**29. Jeigu pardavėjas neperduoda rizikos, susijusios su parduodamomis prekėmis, sandoris nelaikomas pardavimu ir pajamos nepripažįstamos. Pajamų nepripažinimo atvejai gali būti:**

**29.1. Kai išsiųstos ar atsiimtose prekės ne visiškai sukomplektuotos ar paruoštos naudoti ir jeigu sutartyje numatyta, kad tai yra svarbi dar nebaigtos vykdyti sutarties sąlyga.**

**29.2. Kai prekybos sutartyje numatytos sąlygos, kurioms esant pirkėjas turi teisę nutraukti sutartį, įmonė nėra garantuota, kad gaus sutartyje numatytą atlygį.**

**29.3. Kai pardavėjo gautinos pajamos priklauso nuo pirkėjo pajamų, kurias jis gaus pardavęs nupirktas prekes.**

Dažniausiai pasitaikantis, prekių perdavimo metu pajamų nesukuriantis sandoris yra komiso santykiai. Šiuo atveju pardavėjas, komitentą, perduoda prekes komisionieriui, kuris parduoda jas trečiosioms šalims. Komisionierius bet kuriuo metu gali grąžinti prekes atgal be jokių sąlygų, todėl komisionieriui perduotos prekės nelaikomos parduotomis, nes su jomis susijusi rizika neperduodama.

## 1 pavyzdys

Vardiniais akinių rėmeliais prekiaujanti UAB „V“ yra pasirašiusi sutartį su UAB „D“ ir 20X1 m. spalio 10 d. išsiuntė jai prekes, kurių pardavimo kaina 100 000 EUR.

UAB „D“ 20X1 m. spalio 10 d. iš UAB „V“ gautas 100 000 EUR vertės prekes registruoja nebalansinėse sąskaitose:

D 0XX Trečiųjų šalių turtas (UAB „V“)	100 000
K 0XY Įsipareigojimai trečiosioms šalims	100 000

UAB „D“ prekes parduoda ir nuo parduotų prekių kainos gauna nustatytą atlygį. Pardavusi gautus akinių rėmelius, UAB „D“ atsiskaito su UAB „V“, o neparduotus akinių rėmelius gali grąžinti. Kiekvieno mėnesio pabaigoje UAB „D“ pateikia įmonei „V“ ataskaitą apie parduotus akinių rėmelius. Spalio mėnesio ataskaitoje UAB „D“ nurodė, kad pardavė akinių rėmelių už 60 000 EUR, dėl to jai buvo apskaičiuotas 6 000 EUR atlygis.

Pardavusi prekes ir gavusi pinigų, UAB „D“ išsiunčia pranešimą UAB „V“ ir apskaitoje registruoja uždirbtas pajamas:

D 271 Sąskaitos bankuose	60 000
K 4430 Skolos tiekėjams už prekes ir paslaugas	54 000
K 5000 Parduotų prekių pajamos	6 000

UAB „D“ turi teisę grąžinti neparduotas prekes ir UAB „V“ gaunamos pajamos priklauso nuo UAB „D“ pardavimo sandorių sumos. UAB „V“ ir UAB „D“ sandoris nelaikomas pardavimu ir pajamos nepripažįstamos, kol prekės parduodamos. Todėl UAB „V“ spalio mėnesį gavusi pranešimą apie parduotas prekes, pajamomis turi pripažinti 60 000 EUR:

D 2410 Pirkėjų skolų vertė	54 000
D 6200 Komisiniai mokesčiai pardavėjams	6 000
K 5000 Parduotų prekių pajamos	60 000

---

## 2 pavyzdys

UAB „M“ gamina ir parduoda šaldymo įrenginius. Ji 20X1 m. spalio 10 d. pasirašė sutartį dėl šaldymo įrenginių, kurių pardavimo kaina 100 000 EUR, pardavimo. Pirkimo ir pardavimo sutartyje numatyta, kad UAB „M“ įrenginius sumontuos ir suderins pagal užsakovo poreikius. Šaldymo įrenginiai užsakovui pristatyti 20X1 m. lapkričio 26 d. Montavimo ir derinimo darbai buvo baigti ir darbų priėmimo aktas pasirašytas 20X1 m. gruodžio 15 d.

Užsakovas 20X1 m. spalio 10 d. sumokėjo 90 000 EUR, o likusius 10 000 EUR 20X1 m. gruodžio 15 d., pasirašęs darbų priėmimo ir įrenginių perdavimo aktą.

UAB „M“ 20X1 m. spalio 10 d. apskaitoje registruoja gautus pinigus:

D 271 Sąskaitos bankuose	90 000
K 4421 Iš paslaugų gavėjų gauti avansai	90 000

UAB „M“ 20X1 m. gruodžio 15 d. apskaitoje registruoja uždirbtas pajamas:

D 271 Sąskaitos bankuose	10 000
D 4442 Iš paslaugų gavėjų gauti avansai	90 000

K 5000 Parduotų prekių pajamos

100 000

**30. Jeigu pardavėjas perduoda riziką, susijusią su parduodamomis prekėmis, tai laikoma prekybos sandoriu ir pajamos pripažįstamos, jei yra įvykdytos šio standarto 27 punkte nurodytos sąlygos (pavyzdžiui, nors pardavėjas pasiliko teisę atsiimti prekes, jeigu pirkėjas už jas iki galo neatsiskaitys, tačiau tos prekės vis tiek laikomos parduotomis, kadangi rizika yra perduota).**

### Pavyzdys

UAB „B“ parduoda buitinę techniką išsimokėtinai. Pirkėjas „J“ 20X1 m. spalio 10 d. įsigijo automatinę skalbimo mašiną už 1 800 EUR išsimokėtinai iki 20X2 m. balandžio 1 d. ir kiekvieną mėnesį mokės po 300 EUR.

UAB „B“ 20X1 m. spalio 10 d. apskaitoje registruojamos parduotų prekių pajamos, nes visa prekės rizika ir nauda yra perduota pirkėjui „J“, nesvarbu, kad pardavėjas turi teisę prekę atsiimti, jei pirkėjas neatsiskaitytų:

D 2410 Pirkėjų skolų vertė	1 800
K 5000 Parduotų prekių pajamos	1 800

**31. Pajamos pripažįstamos tik tais atvejais, kai pardavus prekes tikimasi gauti ekonominės naudos. Kai kuriais atvejais tokia tikimybė atsiranda tik tada, kai gaunami pinigai arba kai išnyksta abejonės, pavyzdžiui, gali būti neaišku, ar užsienio šalies vyriausybė leis pervesti sumas, uždirbtas toje šalyje. Jei toks leidimas gaunamas, abejonės išnyksta ir pajamos pripažįstamos. Tačiau jeigu kyla abejonų, ar bus gauta jau į pajamas įtraukta suma, tada skolos suma, kurios nesitikima gauti, įtraukiama į ataskaitinio laikotarpio sąnaudas neatsižvelgiant į tai, kurį laikotarpį (ankstesnį ar ataskaitinį) pajamos buvo pripažintos.**

### 1 pavyzdys

UAB „G“ prekiauja užsienio valstybėje X. 20X1 m. gegužės 10 d. geležinkelio transportu išsiųsta prekių, kurių įsigijimo savikaina 50 000 EUR, prekių pardavimo kaina 75 000 EUR. Sutartyje numatyta, kad prekių nuosavybės teisė ir rizika pirkėjui perduodama, kai prekės pristatomos į pirkėjo sandėlį. Kai prekės jau buvo X valstybės teritorijoje, 20X1 m. birželio 1 d. UAB „G“ gavo informacijos, kad X valstybė uždraudė pervesti bet kokias lėšas į kitas valstybes.

Iš turimos informacijos aišku, kad UAB „G“ negali nei susigrąžinti išsiųstų prekių, nei gauti pinigų, todėl pajamų nepripažįsta, kol bus gautas leidimas pervesti pinigus.

UAB „G“ išsiuntusi prekes 20X1 m. gegužės 10 d. apskaitoje registruoja:

D 2045 Pirktos prekės, skirtos perparduoti, kelyje	50 000
K 2040 Pirktų prekių, skirtų perparduoti, įsigijimo savikaina	50 000

## 2 pavyzdys

Komunalinių paslaugų įmonė „X“ teikia paslaugas gyventojams ir įmonėms. Komunalinių paslaugų vartotoja UAB „Z“ paskelbta bankrutuojančia ir įmonei „X“ už paslaugas jau nemoka. UAB „Z“ 20X2 m. sausio 1 d. komunalinių paslaugų įmonei „X“ už 20X1 m. suteiktas paslaugas buvo skolinga 15 000 EUR. Įmonės „X“ apskaitos politikoje numatyta, jei pirkėjas skolos nesumoka ilgiau kaip 12 mėnesių, skola pripažįstama pirkėjų skolų vertės sumažėjimo sąnaudomis. Komunalinių paslaugų įmonė informaciją, kad UAB „Z“ yra bankrutuojanti, gavo 20X2 m. kovo mėn. Šį mėnesį ji pripažįsta pirkėjų skolų vertės sumažėjimą, o apskaitoje registruoja:

D 63090 Pirkėjų skolų vertės sumažėjimo sąnaudos	15 000
K 2419 Pirkėjų skolų vertės sumažėjimas (–)	15 000

Pasitaiko atvejų, kai pradėtos vykdyti sutartys nutraukiamos, nes užsakovas atsisako paslaugų. Užsakymui vykdyti gaunamas avansas, o galutinio atsiskaitymo gali ir nebūti dėl to, kad sandoris buvo nutrauktas neatlikus užsakymo.

## 3 pavyzdys

UAB „E“ 20X1 m. kovo 1 d. sudarė sutartį su UAB „R“ dėl reklaminio filmo apie UAB „E“ sukūrimo. Užsakymą numatyta įvykdyti iki 20X1 m. rugsėjo 30 d. UAB „R“ 20X1 m. kovo 10 d. gavo 25 000 EUR avansą ir pradėjo kurti reklaminį filmą. Iki 20X1 m. liepos 1 d. buvo atlikti paruošiamieji darbai, kuriems išleista 30 000 EUR, bet užsakovė, UAB „E“, nutraukė sutartį, atsisakė užsakymo ir nesutiko mokėti už atliktus darbus. Avanso neatsiėmė, nes sutartyje numatyta sąlyga, kad avansas negražinamas, jei užsakovas nutraukia sutartį.

UAB „R“ gavusi avansą 20X1 m. kovo 10 d. apskaitoje registruoja:

D 271 Sąskaitos bankuose	25 000
K 4421 Iš paslaugų gavėjų gauti avansai	25 000

Kai užsakovė 20X1 m. liepos 1 d. nutraukė sutartį, UAB „R“ apskaitoje registruoja uždirbtas pajamas:

D 4421 Iš paslaugų gavėjų gauti avansai	25 000
K 5001 Suteiktų paslaugų pajamos	25 000

Išlaidos, priskiriamos paslaugų savikainai, per sutarties vykdymo laikotarpį kaupiamos vienoje iš trumpalaikio turto sąskaitų:

D 20210 Vykdomų darbų savikaina	30 000
K 4430 Skolos tiekėjams už prekes ir paslaugas	3 250
K 271 Sąskaitos bankuose	4 500

K 2010 Žaliavų, medžiagų ir komplektavimo detalių įsigijimo savikaina	4 200
K 446 Su darbo santykiais susiję įsipareigojimai	12 600
K 4494 Kitos mokėtinos sumos	5 450

Likusi neapmokėta 5 000 EUR suma pripažįstama įmonės „R“ sąnaudomis:

D 6001 Suteiktų paslaugų savikaina	5 000
K 20210 Vykdomų darbų savikaina	5 000

**32. Pajamas uždirbanti įmonės veikla, kuri paprastai susijusi su darbų atlikimu klientui, vadinama paslaugomis.**

**33. Atsižvelgiant, ar paslaugų teikimo rezultatas gali būti patikimai įvertinamas ar ne, paslaugų teikimo pajamos pripažįstamos skirtingais būdais. Rezultatas gali būti tiksliai įvertinamas, kai yra įvykdomos visos šios sąlygos:**

**33.1. Pajamų suma gali būti patikimai įvertinama.**

**33.2. Sandoris yra baigtas arba jo įvykdymo lygis iki paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos gali būti patikimai įvertinamas.**

**33.3. Tikėtina, kad bus gaunama su paslaugų teikimo sandoriu susijusi ekonominė nauda.**

**33.4. Sąnaudos, susijusios su paslaugų teikimo sandoriu ir jo pasibaigimu, gali būti patikimai įvertinamos.**

### **Pavyzdys**

UAB „G“ prekiauja užsienio valstybėje X. 20X1 m. gegužės 10 d. geležinkelio transportu išsiųsta prekių, kurių įsigijimo savikaina 50 000 EUR, prekių pardavimo kaina 75 000 EUR. Sutartyje numatyta, kad prekių nuosavybės teisė ir rizika pirkėjui perduodama, kai prekės pristatomos į pirkėjo sandėlį. Kai prekės jau buvo X valstybės teritorijoje, 20X1 m. birželio 1 d. UAB „G“ gavo informacijos, kad X valstybė uždraudė pervesti bet kokias lėšas į kitas valstybes.

Iš turimos informacijos aišku, kad UAB „G“ negali nei susigrąžinti išsiųstų prekių, nei gauti pinigų, todėl pajamų nepripažįsta, kol bus gautas leidimas pervesti pinigus.

UAB „G“ išsiuntusi prekes 20X1 m. gegužės 10 d. apskaitoje registruoja:

D 2045 Pirktos prekės, skirtos perparduoti, kelyje	50 000
K 2040 Pirtų prekių, skirtų perparduoti, įsigijimo savikaina	50 000

**34. Kai paslaugos baigiamos teikti tą patį ataskaitinį laikotarpį, kurį buvo pradėtos, pajamos pripažįstamos tą patį laikotarpį ir įvertinamos sutartyje nurodyta suma.**

### Pavyzdys

Įmonės „A“ veikla – inžinerinių tinklų tiesimas. Įmonė „A“ 20X1 m. kovo 20 d. sudarė paslaugų teikimo sutartį su įmone „C“. Sutartyje numatyta, kad žemės sklype, kuriame bus statomi nauji namai, įmonė „A“ nuties inžinerinius tinklus (vandentiekį, elektros kabelius, dujų vamzdynus ir kt.). Būsimų paslaugų kaina 420 000 EUR, o darbų įvykdymo terminas 20X1 m. gruodžio 16 d. Darbai atlikti ir perduoti užsakovui sutartyje numatytu laiku. Užsakovas 20X1 m. gruodžio 16 d. įmonei „A“ sumokėjo 370 000 EUR, o likusią 50 000 EUR sumą 20X2 m. sausio 21 d. Įmonė „A“ 420 000 EUR pajamomis pripažįsta 20X1 m. gruodžio mėn., nes paslaugų teikimo sutartis buvo įvykdyta 20X1 m. gruodžio mėn.:

D 271 Sąskaitos bankuose	370 000
D 2410 Pirkėjų skolų vertė	50 000
K 5001 Suteiktų paslaugų pajamos	420 000

---

**35. Kai pagal paslaugų teikimo sutartį paslaugos teikiamos ilgiau kaip vieną ataskaitinį laikotarpį, pajamos proporcingai paskirstomos tiems laikotarpiams, per kuriuos buvo teikiamos paslaugos. Statybos paslaugų ir kitos pagal ilgalaikes sutartis uždirbtos pajamos pripažįstamos atsizvelgiant į sutarties darbų įvykdymo lygį pagal 25-ojo verslo apskaitos standarto „Statybos ir kitos ilgalaikės sutartys“ reikalavimus.**

Kai pagal paslaugų teikimo sutartį paslaugos teikiamos ilgiau kaip vieną ataskaitinį laikotarpį, pajamos paskirstomos proporcingai tiems laikotarpiams, per kuriuos buvo suteiktos paslaugos. Ilgalaikės nuolatinio pobūdžio paslaugos gali būti elektros energijos tiekimo, ryšių teikimo ir kitos panašios paslaugos.

### Pavyzdys

UAB „F“ 20X1 m. spalio 10 d. su pirkėju pasirašė įrenginių priežiūros sutartį, pagal kurią įsipareigojo pirkėjui atlikti techninę įrenginių priežiūrą nuo 20X1 m. lapkričio 1 d. iki 20X2 m. lapkričio 1 d. Už šią paslaugą nustatytas 48 000 EUR užmokestis, kurio 50 proc. paslaugos pirkėjas sumokėjo 20X1 m. lapkričio 1 d., o likusią dalį turi sumokėti iki 20X2 m. lapkričio 1 d.

UAB „F“ 20X1 m. lapkričio 1 d. apskaitoje registruoja gautą avansą:

D 271 Sąskaitos bankuose	24 000
K 4420 Iš paslaugų gavėjų gauti avansai	24 000

Gautas avansas pripažįstamas pajamomis kiekvieną mėnesį nuo paslaugų teikimo pradžios iki 20X2 m. balandžio 30 d.:

D 4420 Iš paslaugų gavėjų gauti avansai	4 000
K 5001 Suteiktų paslaugų pajamos	4 000

Nuo 20X2 m. gegužės 30 d. kiekvieną mėnesį iki 20X2 spalio 31 d. pajamos pripažįstamos taip:



D 292 Sukauptos pajamos	4 000
K 5001 Suteiktų paslaugų pajamos	4 000

UAB „F“ gavusi pinigus 20X2 m. lapkričio 1 d. apskaitoje užregistruoja:

D 271 Sąskaitos bankuose	24 000
K 292 Sukauptos pajamos	24 000

Pajamos už ilgiau kaip vieną ataskaitinį laikotarpį atliekamus statybos darbus ir teikiamas susijusias paslaugas pripažįstamos uždirbtomis tą ataskaitinį laikotarpį, kada buvo atliekami darbai arba teikiamos paslaugos, jeigu įmanoma tiksliai nustatyti atliktų darbų arba suteiktų paslaugų apimtį ir pagal tai nustatyti uždirbtas pajamas ir šioms pajamoms uždirbti patirtas sąnaudas. Su statybos sutartimis susijusių pajamų pripažinimo, apskaitos ir pateikimo finansinėse ataskaitose tvarką nustato 25-asis verslo apskaitos standartas „Statybos ir kitos ilgalaikės sutartys“.

## VI. KITŲS VEIKLOS PAJAMOS

**36. Kitos veiklos pajamoms priskiriamos pajamos, kurių įmonė nepriskiria pagrindinei, finansinei ir investicinei veiklai.**

Kita veikla – tai įmonės pagrindinei, finansinei ir investicinei veiklai nepriskirta veikla. Kitos veiklos pajamoms dauguma įmonių galėtų priskirti:

- a) įmonės veiklai nebūdingų atsargų pardavimo pajamas;

### Pavyzdys

Įmonė „A“ siuva avalynę ir gamina baldus. Įmonės akcininkai nutarė nutraukti avalynės siuvimo veiklą ir likusias nepanaudotas medžiagas parduoti. Įmonė „A“ už parduotas medžiagas gavo 3 000 EUR.

Kadangi medžiagų pardavimas nėra būdingas pagrindinei įmonės „A“ veiklai, todėl gautos pajamos pripažįstamos kitos veiklos pajamomis, o apskaitoje gali būti registruojama:

D 271 Sąskaitos bankuose	3 000
K 5401 Kitos pajamos	3 000

- b) pelną, gautą iš ilgalaikio turto perleidimo;

### Pavyzdys

Įmonė „B“ už 20 000 EUR perleido automobilį, kurio įsigijimo savikaina 40 000 EUR, sukauptas nusidėvėjimas 25 000 EUR. Sandorio pelnas yra gautų pajamų (20 000 EUR) ir automobilio likutinės vertės (15 000 EUR) skirtumas. Suma, gauta į įmonės „B“ sąskaitą banke, apskaitoje registruojama:

---

D 1237 Transporto priemonių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (-)	25 000
D 271 Sąskaitos bankuose	20 000
K 1230 Transporto priemonių įsigijimo savikaina	40 000
K 5400 Ilgalaikio turto perleidimo pelnas	5 000

---

c) kompensacijų sumas, viršijančias patirtus nuostolius;

---

### Pavyzdys

Įmonė „A“ apdraudė savo automobilius draudimo įmonėje „B“. Vienas iš įmonės „A“ apdraustų automobilių pateko į avariją ir automobilis buvo apgadintas. Įmonė „A“ patyrė 1 200 EUR automobilio remonto išlaidų. Draudimo įmonė „B“ pervedė įmonei „A“ 1 500 EUR žalos atlyginimą.

Įmonė „A“ sumokėjusi už automobilio remontą apskaitoje registruoja:

D 6301 Remonto ir eksploatacijos sąnaudos	1 200
K 271 Sąskaitos bankuose	1 200

Įmonė „A“ gavusi žalos atlyginimą iš draudimo įmonės apskaitoje registruoja:

D 271 Sąskaitos bankuose	1 500
K 6301 Remonto ir eksploatacijos sąnaudos	1 200
K 5401 Kitos pajamos	300

---

e) kitas pajamas, gautas dėl nenumatytų aplinkybių.

Kitoms veiklos pajamoms gali būti priskiriama gautos baudos ir delspinigiai dėl sutarčių sąlygų netinkamo ar pavėluoto vykdymo, gauta parama be nustatytų sąlygų ir kt.

---

### Pavyzdys

Įmonė „A“ 20X1 m. gruodžio 31 d. savo apskaitoje buvo užregistravusi 150 000 EUR ilgalaikių įsipareigojimų. Įmonė „A“ 20X2 ataskaitiniais metais dalį ilgalaikių įsipareigojimų įvykdė. Atlikusi ilgalaikių skolų likučių inventorizaciją pagal skolų su įmonėmis suderinimo aktus įmonė „A“ 20X2 m. gruodžio 31 d. nustatė, kad jos skola įmonei „B“ apskaitoje užregistruota 200 EUR didesnė, negu įmonė „B“ nurodė suderinimo akte. Atlikusi kitas ilgalaikių skolų likučių suderinimo procedūras ir įsitikinusi, kad apskaitoje užregistruota skola įmonei „B“ yra 200 EUR didesnė, savo apskaitoje įmonė „A“ pripažino 200 EUR kitos veiklos pajamų ir 200 EUR sumažino ilgalaikių įsipareigojimų įmonei „B“ likutį. Įmonė „A“ 20X2 m. gruodžio 31 d. savo apskaitoje užregistravo:

D 424 Skolos tiekėjams	200
K 5401 Kitos pajamos	200

---

**37. Kitos veiklos pajamos pripažįstamos ir apskaitoje registruojamos vadovaujantis šio standarto bendra pajamų pripažinimo ir vertinimo tvarka.**

## **VII. FINANSINĖS IR INVESTICINĖS VEIKLOS PAJAMOS**

**38. Finansinės ir investicinės veiklos pajamos pripažįstamos ir apskaitoje registruojamos vadovaujantis bendra pajamų pripažinimo ir įvertinimo tvarka. Su finansiniu turtu ar finansiniu įsipareigojimu susijusių finansinės ir investicinės veiklos pajamų ir pelno pripažinimo ir registravimo apskaitoje atvejų nurodyta kituose verslo apskaitos standartuose, pavyzdžiui:**

**38.1. Investicijų į patrunuojamąsias įmones pajamų ir jų perleidimo pelno – 16-ajame verslo apskaitos standarte „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos ir investicijos į patrunuojamąsias įmones“.**

**38.2. Finansinio turto tikrosios vertės padidėjimo ar finansinio įsipareigojimo tikrosios vertės sumažėjimo ir jų perleidimo pelno, suteiktų paskolų palūkanų ir kitų panašių su finansine ir investicine veikla susijusių pajamų – 18-ajame verslo apskaitos standarte „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“.**

**38.3. Sandorių užsienio valiuta ir balanso straipsnių užsienio valiuta bei užsienyje veikiančių kontroliuojamų ir asocijuotųjų įmonių perleidimo valiutų kursų pokyčio pelno – 22-ajame verslo apskaitos standarte „Užsienio valiutos kurso pasikeitimas“.**

**38.4. Su finansiniu turtu ir finansiniu įsipareigojimu, atsirandančiu iš išvestinės finansinės priemonės, susijusio tikrosios vertės pokyčio ir nurašymo pelno – 26-ajame verslo apskaitos standarte „Išvestinės finansinės priemonės“.**

**38.5. Su koncesijos, valdžios ir privataus subjektų partnerystės ir kitomis panašiomis sutartimis susijusių pajamų ir pelno – 27-ajame verslo apskaitos standarte „Viešojo ir privataus sektorių partnerystės sutartys“.**

**39. Finansinės ir investicinės veiklos pajamomis taip pat pripažįstamos investicinio turto, pripažinto pagal 12-ojo verslo apskaitos standarto „Ilgalaikis materialusis turtas“ reikalavimus, tikrosios vertės pokyčio pelnas.**

**40. Finansinės ir investicinės veiklos pajamos dėl investicijų apskaitai taikomo nuosavybės metodo pripažįstamos ir konsoliduotosiose finansinėse atskaitose parodomos pagal 15-ojo verslo apskaitos standarto „Investicijos į asocijuotąsias įmones“ reikalavimus.**

**41. Jei investicijos į kitas įmones apskaitoje registruojamos ir finansinėse atskaitose parodomos įsigijimo savikaina arba tikrąja verte, dividendų pajamos turi būti pripažįstamos, kai patvirtinama akcininkų teisė juos gauti. Jei investicijos konsoliduotosiose finansinėse atskaitose parodomos taikant nuosavybės metodą, dividendų pajamos konsoliduotojoje pelno (nuostolių) atskaitoje nerodomos, o dividendų suma mažinama investicijos balansinė vertė.**

Dividendų pajamos įmonės apskaitoje turi būti pripažįstamos, kai yra patvirtinta akcininkų teisė gauti pinigus. Investicijoms į asocijuotąją įmonę taikant savikainos metodą, investuotojas savo

apskaitoje užregistruoja tik tas pajamas, kurias jis gauna, kai įmonė, į kurią buvo investuota, paskelbia dividendus.

---

### Pavyzdys

AB „D“ 20X1 m. sausio 15 d. įsigijo AB „K“ akcijų, suteikiančių 25 proc. balsų visuotiniame akcininkų susirinkime, ir sumokėjo 80 000 EUR iš banko sąskaitos. Per 20X1 metus AB „K“ uždirbo 20 000 EUR grynojo pelno. AB „K“ akcininkų susirinkimas, įvykęs 20X2 m. balandžio 15 d., paskirstė pelną ir paskelbė 15 000 EUR dividendų, kurie buvo išmokėti 20X2 m. gegužės 30 d. AB „D“ gavo 3 750 EUR dividendų. Per 20X2 metus AB „K“ uždirbo 10 000 EUR grynojo pelno.

AB „D“ 20X1 m. sausio 15 d. įsigytas AB „K“ akcijas apskaitoje registruoja:

D 1630 Asocijuotųjų įmonių akcijų įsigijimo savikaina	80 000
K 271 Sąskaitos bankuose	80 000

AB „D“ 20X2 m. balandžio 15 d. paskelbtus dividendus apskaitoje registruoja:

D 243 Asocijuotųjų įmonių skolos	3 750
K 5500 Investicijų į patrunuojančiosios, patrunuojamųjų ir asocijuotųjų įmonių akcijas dividendai	3 750

AB „D“ 20X2 m. gegužės 30 d. gautus dividendus registruoja:

D 271 Sąskaitos bankuose	3 750
K 243 Asocijuotųjų įmonių skolos	3 750

Sudarant konsoliduotąsias finansines ataskaitas, investicijos į asocijuotąsias įmones yra parodomos nuosavybės metodu, investuotojo pajamomis pripažįstami ne dividendai, o ataskaitinio laikotarpio grynojo pelno dalis, tenkanti investuotojui. Iš asocijuotųjų įmonių gautų dividendų suma mažina investicijos vertę balanse.

Prieš sudarydama 20X1 m. gruodžio 31 d. konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinį, AB „D“:

1. Apskaičiuoja AB „D“ tenkančią asocijuotosios įmonės AB „K“ 5 000 EUR (20 000 EUR × 25 %) grynojo pelno dalį, pripažįsta ją pajamomis ir parodo konsoliduotojoje pelno (nuostolių) ataskaitoje.

2. Nuosavybės metodu apskaičiuoja AB „D“ investicijos į AB „K“ 85 000 EUR (80 000 EUR + 5 000 EUR) vertę.

Nuosavybės metodu apskaičiuota 85 000 EUR investicijos į AB „K“ vertė parodoma 20X1 m. gruodžio 31 d. įmonių grupės konsoliduotajame balanse.

Prieš sudarydama 20X2 m. gruodžio 31 d. konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinį, AB „D“:

1. Apskaičiuoja AB „D“ tenkančią asocijuotosios įmonės AB „K“ 2 500 EUR (10 000 EUR × 25 %) grynojo pelno dalį, pripažįsta ją pajamomis ir parodo konsoliduotojoje pelno (nuostolių) ataskaitoje.

2. AB „D“ eliminuoja iš investicijos balansinės vertės ir konsoliduotosios pelno (nuostolių) ataskaitos 3 750 EUR gautų dividendų.

3. Nuosavybės metodu apskaičiuoja AB „D“ investicijos į AB „K“ 83 750 EUR (85 000 EUR + 2 500 EUR – 3 750 EUR) vertę.

Nuosavybės metodu apskaičiuota 83 750 EUR investicijos į AB „K“ vertė parodoma 20X2 m. gruodžio 31 d. įmonių grupės konsoliduotajame balanse.

---

## VIII. PELNO MOKESČIO PAJAMOS

**42. Pelno mokesčio pajamomis pripažįstamos kaupimo principu apskaičiuotos pajamos, susidariusios per ataskaitinį laikotarpį pripažįstant atidėtojo pelno mokesčio turtą arba panaudojant atidėtojo pelno mokesčio išipareigojimą. Atidėtojo pelno mokesčio pajamos pripažįstamos ir apskaitoje registruojamos pagal 24-ąjį verslo apskaitos standartą „Pelno mokestis“, jei įmonė taiko minėto standarto reikalavimus dėl atidėtojo pelno mokesčio.**

## IX. LABAI MAŽOMS ĮMONĖMS TAIKOMOS IŠIMTYS

**43. Labai mažų įmonių, kurios pasirinko rengti 1-ojo verslo apskaitos standarto „Finansinė atskaitomybė“ 8 punkte nustatytą finansinių ataskaitų rinkinį, pajamos skirstomos į pardavimo pajamas ir kitas pajamas.**

## X. BAIGIAMOSIOS NUOSTATOS

**44. Šis standartas taikomas sudarant 2016 m. sausio 1 d. ir vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansines ataskaitas.**

---